

# ŞİRKET KURULLARINDA GÖREVLİ ÜYELERE ÖDENEN HUZUR HAKKI ÖDEMELERİ ve VERGİLENDİRİLMESİ<sup>1</sup>

TAXATION AND REDEMPTION OF ATTENDANCE FEE PAID  
FOR MEMBERS IN COMPANY COMMITTEES



İmdat TÜRKAY\*

## ÖZ

Türk Ticaret Kanunu'na göre daha ziyade anonim şirketlerin yönetim/denetim/tasfiye ve danışma kurullarında görevli olan üyelere ödenen huzur hakkı/ücreti ödenmesi gündemde olmakla beraber, diğer şirketlerde ve oluşumlarda da yönetim kurulu üyeliği ve huzur hakkı ödemesi söz konusu olabilmektedir. Esasen bu kurullarda görevli gerçek kişilerin aynı işveren bünyesinde veya başka bir işveren bünyesinde bir hizmet akdi olmakta ve buradan da bir ücret elde etmektedirler. Bu çalışmada, kişilerin çeşitli adlar altında oluşturulan yasal kurullarda görev yapmaları sonucunda elde ettikleri huzur hakkının Türk Ticaret Kanunu, vergi kanunları, damga vergisi ve sosyal güvenlik mevzuatı açısından hukuki mahiyeti incelenecektir. Ayrıca, kamu sektöründe memur ve diğer kamu görevlilerinin birden fazla yönetim kurulunda gö-

## ABSTRACT

According to Turkish Commercial Law, the payment of the attendance fee paid to the members of the management/supervision/liquidation and advisory committees of the joint stock companies is on the agenda, and the membership of the board of directors and the payment of the attendance fees can be mentioned in other companies and evolution. Essentially, a service is provided by real persons within the structure of the same employer's organisation or another employer's office, and they also receive a fee. In this study, the legal nature of the attendance fees that the persons have obtained as a result of their duty in the legal institutions formed under various names will be examined in terms of Turkish Commercial Law, tax laws, stamp duty and social security legislation. It will also be examined whether it is possible for civil servants and other public officials in the public

\* Gelir İdaresi Grup Başkanı

<sup>1</sup> Bu yazıda yapılan açıklamalar, tamamıyla yazarına ait olup, hiçbir şekilde yazarın çalıştığı kurumunu bağlamaz; kurumunun görüşü olarak kullanılamaz ve değerlendirilemez.

M.G.T.: 13.09.2018 / M.K.T.: 18.09.2018

rev yapması ve huzur ücreti almasının mümkün olup olmadığı da incelenecektir.

**Anahtar Kelimeler:** Genel/yönetim/denetim kurulu üyesi, şirket ortakları/müdürleri, huzur hakkı/ücreti, memurlarda huzur ücreti, vergi tevkifatı, huzur ücretinin vergilendirilmesi.

sector to serve on more than one governing board and receive a remuneration fee.

**Keywords:** General/management/supervisory board member, company partners/managers, attendance fee/fee, attendance fee for civil servants, tax cut, taxation of attendance fee

## GİRİŞ

13/1/2011 tarih ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'na<sup>2</sup> göre ticaret şirketleri; kollektif, komandit, anonim, limited ve kooperatif şirketlerden oluşmaktadır. Bu Kanunda, kollektif ile komandit şirket şahıs; anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket sermaye şirketi sayılmaktadır. Şirketler topluluğuna ilişkin hükümlerin uygulanmasında "yönetim kurulu" terimi limited şirketlerde müdürleri, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile şahıs şirketlerinde yöneticileri, diğer tüzel kişilerde yönetim organını ve gerçek kişilerde gerçek kişinin kendisini ifade etmektedir.

Türk Ticaret Kanunu'na göre kurulan anonim şirketlerin yönetim/denetim kurullarında görevli üyelere ödenen huzur hakkı/ücreti ödenmektedir. Limited şirketlerde de yönetim kurulları bulunmakta ve yine memurlar ve diğer kamu görevlilerinden asli kadro ve görevleri dışında, kurum ve kuruluşların yönetim kurulu, denetim kurulu, tasfiye kurulu, danışma kurulu üyelikleri ve komisyon, heyet, komite ile benzeri organlarda görev alanlara da huzur ücreti ödenmektedir. Bir gerçek kişi birden fazla yönetim ve denetim kurulunda aynı dönemde görev alabilmekte ve aynı dönem içinde birden fazla işverenden huzur ücreti elde edebilmektedir. Ancak, kamu ve özel sektörde kişinin birden fazla kurulda görev yapması konusunda sınırlama yokken, huzur ücreti ödenmesi konusunda kamuda bir sınırlama söz konusudur. Türk Ticaret Kanunu'na göre yönetim kurulu üyelerine ödenen huzur hakkı, ücret, ikramiye, prim ve yıllık kârdan ödenen paylar, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa göre gelirin yedi unsurundan biri olan ücret geliri kapsamında gelir vergisi tevkifatına tabi bulunmaktadır.

Huzur hakkı şirket ortaklarının, şirketi temsile yetkili kılınanların sahip oldukları ve yükledikleri sorumluluklar nedeniyle katlanmak zorunda oldukları risklerin karşılığı olarak yapılan ödemelerdir. Huzur hakkı ödemelerinin diğer bir işlevi ise, belli bir konuyu görüşmek için toplanan bir kurulun üyelerine ödenmesidir. Huzur hakkı ödemeleri uygulamada anonim şirketlerde yönetim kurulu üyeleri ile limited şirket müdürlerine yapılmaktadır.<sup>3</sup>6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'na göre "şirket", ticaret şirketlerini; "ortak", anonim şirketlerin pay sahiplerini, limited şirketler ile şahıs şirketlerinin ve kooperatiflerin ortaklarını; "ortaklık payı", şahıs şirketlerindeki ortaklık payını, anonim şirketteki payı, limited şirketteki esas sermaye payını, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketteki ortaklık payını; "genel kurul", anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerle kooperatiflerdeki genel kurulu, şahıs şirketlerindeki ortaklar kurulunu ve gereğinde ortakların tümünü; "yönetim organı", anonim şirketler ve kooperatiflerde yönetim kurulunu, limited şirketlerde müdürü veya müdürleri, şahıs şirketleriyle sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde yöneticisi;

<sup>2</sup> 14/2/2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>3</sup> Gülcan ÇİFÇİ, Huzur Hakkı Ödemelerinin Vergi Kanunları Açısından Değerlendirilmesi, <http://www.muhasibetr.com/yazarlar-rimiz/gulcancifci/001>, Erişim Tarihi :29 Nisan 2015.

“şirket sözleşmesi”, anonim şirketlerde esas sözleşmeyi, şahıs şirketleriyle limited şirketlerde şirket sözleşmesini ve kooperatifte ana sözleşmeyi ifade etmektedir.<sup>4</sup>

## 1- TÜRK TİCARET KANUNU'NA GÖRE ANONİM/LİMİTED ŞİRKETLERDE YÖNETİM KURULU ÜYELİĞİ ve MALİ HAKLAR

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun Birinci Bölümünde yer alan hükümlere göre anonim şirket; sermayesi belirli ve paylara bölünmüş olan, borçlarından dolayı yalnız malvarlığıyla sorumlu bulunan şirkettir. Pay sahipleri, sadece taahhüt etmiş oldukları sermaye payları ile şirkete karşı sorumludur. Özel kanunlara tabi anonim şirketlere, özel hükümler dışında bu kısım hükümleri uygulanır. Anonim şirketler, kanunen yasaklanmamış her türlü ekonomik amaç ve konular için kurulabilir. Tamamı esas sözleşmede taahhüt edilmiş bulunan sermayeyi ifade eden esas sermaye elli bin Türk Lirasından ve sermayenin artırılmasında yönetim kuruluna tanınmış yetki tavanını gösteren kayıtlı sermaye sistemini kabul etmiş bulunan halka açık olmayan anonim şirketlerde başlangıç sermayesi yüz bin Türk Lirasından aşağı olamaz. Kayıtlı sermayeli anonim şirketlerde başlangıç sermayesi, kuruluşta ve sisteme ilk geçildiğinde haiz olunması zorunlu sermayedir; çıkarılmış sermaye ise, çıkarılmış payların tümünün itibarî değerlerinin toplamını temsil eder. Halka açık olmayan anonim şirketler gerekli şartları artık haiz olmadıkları takdirde, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'ndan izin alarak kayıtlı sermaye sisteminden çıkabilecekleri gibi, bu sisteme alınırken aranan nitelikleri kaybettiklerinde, istemleri bulunmasa bile aynı Bakanlık tarafından sistemden çıkartılırlar.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun İkinci Bölümünün 359'uncu maddesinde “Yönetim Kurulu” üyelerinin atama ve seçim ile üyelerin sayısı ve nitelikleri belirtilmiştir. Bu hükümlere göre;

- Anonim şirketin, esas sözleşmeyle atanmış veya genel kurul tarafından seçilmiş, bir veya daha fazla kişiden oluşan bir yönetim kurulu bulunur.
- Bir tüzel kişi yönetim kuruluna üye seçildiği takdirde, tüzel kişiyle birlikte, tüzel kişi adına, tüzel kişi tarafından belirlenen, sadece bir gerçek kişi de tescil ve ilan olunur; ayrıca, tescil ve ilanın yapılmış olduğu, şirketin internet sitesinde hemen açıklanır. Tüzel kişi adına sadece, bu tescil edilmiş kişi toplantılara katılıp oy kullanabilir.
- Yönetim kurulu üyelerinin ve tüzel kişi adına tescil edilecek gerçek kişinin tam ehliyetli olmaları şarttır.
- Üyeliği sona erdiren sebepler seçilmeye de engeldir.
- Devlet, il özel idaresi, belediye, köy ile diğer kamu tüzel kişilerinin pay sahibi olduğu şirketlerde, sayılan tüzel kişiler veya bunların gerçek kişi temsilcileri yönetim kuruluna seçilebilir.
- Yönetim kurulu üye sayısı ikiden fazla olan şirketlerde üyelerin tamamının aynı kamu tüzel kişisinin temsilcisi olmaması şartıyla kamu tüzel kişisini temsilen birden fazla gerçek kişi yönetim kuruluna seçilebilir.

Kanunun 360'ncı maddesinde, “Belirli grupların yönetim kurulunda temsil edilmesi” kısmında ise;

- Esas sözleşmede öngörülmek şartı ile belirli pay gruplarına, özellik ve nitelikleriyle belirli bir grup oluşturan pay sahiplerine ve azlığa yönetim kurulunda temsil edilme hakkı tanınabilir. Bu

---

<sup>4</sup> Türk Ticaret Kanunu 134. Madde.

amaçla, yönetim kurulu üyelerinin, belirli bir grup oluşturan pay sahipleri, belirli pay grupları ve azlık arasından seçileceği esas sözleşmede öngörülebileceği gibi, esas sözleşmede yönetim kurulu üyeliği için aday önerme hakkı da tanınabilir.

- Genel kurul tarafından yönetim kurulu üyeliğine önerilen adayın veya hakkın tanındığı gruba ve azlığa mensup adayın haklı bir sebep bulunmadığı takdirde üye seçilmesi zorunludur. Bu şekilde tanınacak temsil edilme hakkı, halka açık anonim şirketlerde yönetim kurulu üye sayısının yarısını aşamaz. Bağımsız yönetim kurulu üyelerine ilişkin düzenlemeler saklıdır. Bu maddeye göre yönetim kurulunda temsil edilme hakkı tanınan paylar imtiyazlı sayılır.

Türk Ticaret Kanunu'nda yer alan hükümlere göre anonim şirket, yönetim kurulu tarafından yönetilir ve temsil edilir. Yönetim kurulu üyeleri en çok üç yıl süreyle görev yapmak üzere seçilmekte olup esas sözleşmede aksine hüküm yoksa aynı kişi yeniden seçilebilmektedir. Herhangi bir sebeple şayet bir üyelik boşalırsa, yönetim kurulu, kanuni şartları haiz birini, geçici olarak yönetim kurulu üyeliğine seçip ilk genel kurulda bu durumu onaya sunması gerekmektedir. Bu yolla seçilen üye, onaya sunulduğu genel kurul toplantısına kadar görev yapmakta ve onaylanması hâlinde selefinin süresini tamamlamaktadır. Yönetim kurulu üyelerinden birinin iflasına karar verilir veya ehliyeti kısıtlanır ya da bir üye üyelik için gerekli kanuni şartları yahut esas sözleşmede öngörülen nitelikleri kaybederse, bu kişinin üyeliği, herhangi bir işleme gerek olmaksızın kendiliğinden sona ermektedir. Yönetim kurulu üyeleri, esas sözleşmeyle atanmış olsalar dahi, gündemde ilgili bir maddenin bulunması veya gündemde madde bulunmasa bile haklı bir sebebin varlığı hâlinde, genel kurul kararıyla her zaman görevden alınabilirler. Yönetim kurulu üyesi olan tüzel kişi, kendi adına tescil edilmiş bulunan kişiyi her an değiştirebilir.

Limited şirketler ise, bir veya daha çok gerçek veya tüzel kişi tarafından bir ticaret unvanı altında kurulmakta olup esas sermayesi belirli olup, bu sermaye esas sermaye paylarının toplamından oluşmaktadır. Limited şirketin esas sermayesi en az on bin Türk Lirasıdır. Ortaklar, şirket borçlarından sorumlu olmayıp, sadece taahhüt ettikleri esas sermaye paylarını ödemekle ve şirket sözleşmesinde öngörülen ek ödeme ve yan edim yükümlülüklerini yerine getirmekle yükümlüdürler. Limited şirket, kanunen yasak olmayan her türlü ekonomik amaç ve konu için kurulabilmektedir. Ortakların sayısı elliyi aşamaz ve ortak sayısı bire düşerse durum, bu sonucu doğuran işlem tarihinden itibaren yedi gün içinde müdürlere yazıyla bildirilir. Müdürler, bildirim alınması tarihinden başlayarak yedinci günün sonuna kadar, şirketin tek ortaklı olduğunu, bu ortağın adını, yerleşim yerini ve vatandaşlığını tescil ve ilan ettirirler, aksi hâlde doğacak zarardan sorumlu olurlar. Aynı yükümlülük, şirketin bir ortakla kurulduğu hâllerde de geçerlidir. Şirket, tek ortağının kendisinin olacağı bir şirkete dönüşeceği sonucunu doğuracak şekilde esas sermaye payını iktisap edemez.

Tek ortaklı limited şirketlerde, bu ortak genel kurulun tüm yetkilerine sahiptir. Tek ortağın genel kurul sıfatıyla alacağı kararların geçerlilik kazanabilmeleri için yazılı olmaları şarttır. Limited şirketlerde genel kurul müdürler tarafından toplantıya çağrılır. Olağan genel kurul toplantısı, her yıl hesap döneminin sona ermesinden itibaren üç ay içinde yapılır. Şirket sözleşmesi uyarınca ve gereklikçe genel kurul olağanüstü toplantıya çağrılır. Genel kurul, toplantı gününden en az on beş gün önce toplantıya çağrılır. Şirket sözleşmesi bu süreyi uzatabilir veya on güne kadar kısaltabilir. Toplantıya çağrı, azlığın çağrı ve öneri hakkı, gündem, öneriler, çağrısız genel kurul, hazırlık önlemleri, tutanak, yetkisiz katılma konularında anonim şirketlere ilişkin hükümler, Bakanlık temsilcisine ilişkin olanlar hariç, kıyas yoluyla uygulanır. Her ortak kendisini genel kurulda ortak olan veya olmayan bir kişi ara-

cılığıyla temsil ettirebilir. Herhangi bir ortak sözlü görüşme isteminde bulunmadıkça, genel kurul kararları, ortaklardan birinin gündem maddesi ile ilgili önerisine diğer ortakların yazılı onayları alınmak suretiyle de verilebilir. Aynı önerinin tüm ortakların onayına sunulması kararın geçerliliği için şarttır.

### **1.1- Türk Ticaret Kanunu'na Göre Huzur Hakkı Ödemeleri**

Türk Ticaret Kanunu'nun anonim şirketlere ilişkin "Yönetim kurulu üyelerinin mali hakları" başlıklı 394'üncü maddesinde yer alan hükme göre; yönetim kurulu üyelerine, tutarı esas sözleşmeyle veya genel kurul kararıyla belirlenmiş olmak şartıyla huzur hakkı, ücret, ikramiye, prim ve yıllık kârdan pay ödenebilir. Bu hükme göre, huzur hakkı ödemelerinin esas sözleşme veya genel kurul kararına istinaden ödenebileceği anlaşılmaktadır. Huzur hakkı şirket ortaklarının, şirketi temsile yetkili kılınanların sahip oldukları ve yükledikleri sorumluluklar nedeniyle katlanmak zorunda oldukları risklerin karşılığı olarak yapılan ödemelerdir. Huzur Hakkı ödemelerinin diğer bir işlevi ise, belli bir konuyu görüşmek için toplanan bir kurulun üyelerine ödenmesidir. Huzur hakkı ödemeleri uygulamada anonim şirketlerde yönetim kurulu üyeleri ile limitet şirket müdürlerine yapılmaktadır.

### **1.2- Kişilerin Birden Fazla Yönetim/Denetim Kurullarında Görev Yapması ve Huzur Ücreti Elde Etmesi**

Anonim şirketlerin yönetim kurulu, denetim kurulu, tasfiye kurulu, danışma kurulu üyelikleri seçilme ve görev yapma konusunda Türk Ticaret Kanunu'nda bir sınırlama bir sınırlama yoktur. Dolayısıyla gerçek kişi tam/dar mükellef gerçek kişiler, birden fazla şirketin yönetim/denetim/tasfiye/danışma kurullarında görev yapabilirler ve huzur hakkı elde edebilirler. Limited şirket müdürleri de birden fazla kurullarda görev alıp huzur ücreti elde edebilirler.

## **2- 634 SAYILI KAT MÜLKİYETİ KANUNUNA GÖRE SİTE YÖNETİM ve DENETİM KURULU ÜYELERİNE YAPILAN HUZUR HAKKI ÖDEMELERİ**

Toplu yaşam alanları olan apartmanlar ve sitelerde yönetim ve denetim kurullarında üye olarak görev yapan kişilerin bir kısmı kat malikleri arasından, bir kısmı ise kat malikleri dışından seçilebilmektedirler. Gelir Vergisi Kanunu'nun 61'inci maddesine göre ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir. Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı, tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez. Aynı maddenin 4'üncü bendinde ise; yönetim ve denetim kurulları başkanı ve üyeleriyle tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatlerin de ücret olarak vergilendirileceği hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan, 634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanununun " Tarifler " başlıklı 2'nci maddesinin a bendinde; "...bağımsız bölümler üzerinde kurulan mülkiyet hakkına (Kat mülkiyeti) ve bu hakka sahip olanlara (Kat maliki)" denileceği hüküm altına alınmıştır. Aynı Kanunun 34'üncü maddesinde yönetici tarif edildikten sonra, 35-38'inci maddelerinde bunların görevleri ve sorumlulukları belirtilmiş; 40'inci maddesinde ise "...Yönetici, yönetim planında veya kendisiyle yapılan sözleşmede bir ücret tayin edilmemiş olsa bile, kat maliklerinden uygun bir ücret isteyebilir. Kat malikleri kurulu, kat malikleri ara-

sından atanmış yöneticinin normal yönetim giderlerine katılıp katılmayacağı, katılacaksa, ne oranda katılacağını kararlaştırır. Bu yolda, bir karar alınmamış ise, yönetici yönetim süresince kendisine düşen normal yönetim giderlerinin yarısına katılmaz.” hükmü yer almaktadır. Öte yandan, Gelir Vergisi Kanunu’nun 94’üncü maddesinin birinci fıkrasında tevkifat yapmak zorunda olan kişi ve kuruluşlar belirtilmiş ve maddede sayılan ödemeleri nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur oldukları hüküm altına alınmıştır. Aynı maddede hizmet erbabına ödenen ücretler ile ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç) gelir vergisi tevkifatı yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, tevkifat uygulamasında “sair kurum” olarak değerlendirilen site yöneticiliklerine kat malikleri arasından seçilen yönetici ve denetçilere (sitede yönetim ve denetim kurulu üyesi olarak görev yapan ancak oturdukları daireleri eşlerinin adına kayıtlı bulunan kişiler de kat maliki sayılacağından bu kişiler ile kendisi veya eşi kat maliki olup farklı sitede ikamet edenlere yapılan ödemeler de dahil) yönetim giderlerine katılmama oranında yapılan ödemeler, gerçek ücret olarak kabul edilmekte ve gelir vergisi tevkifatına tabi tutulmamaktadır. Bu kişilere yönetim giderlerinin üzerinde bir ödeme yapılması durumunda ise fazla kısmın ücret olarak vergilendirilmesi gerektiğinden bu tutar üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılacağı tabiidir. Ancak, kat malikleri dışından yönetici ve denetçi seçilmesi halinde ise, bu kişilere yapılan ödemelerden Gelir Vergisi Kanununda yer alan ücretin vergilendirilmesine ilişkin hükümlere göre gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.<sup>5</sup>

### **3- MEMURLARIN YÖNETİM/DENETİM/TASFİYE/DANIŞMA KURULLARINDA GÖREV ALMASI ve HUZUR ÜCRETİ ELDE ETMESİ**

Türk Ticaret Kanunu’na göre bir kişinin birden fazla yönetim veya denetim kurulu üyesi olması dolayısıyla birden fazla işverenden huzur ücreti geliri elde etmesine engel bir durum yoktur. Ancak, memur ve diğer kamu görevlileri için aynı durum söz konusu değildir. 162 seri No.lu Devlet Memurları Kanunu Genel Tebliğinde<sup>6</sup> memurlar ve diğer kamu görevlilerinin birden fazla işverenden huzur ücreti elde edemeyecekleri konusunda gerekli açıklamalar yapılmıştır.

4/7/2001 tarihli ve 631 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 12’nci maddesinde, 11/10/2011 tarihli ve 666 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile değişiklikten önce, “*Memurlar ve diğer kamu görevlilerinden asli kadro ve görevleri dışında, kurum ve kuruluşların yönetim kurulu, denetim kurulu, tasfiye kurulu, danışma kurulu üyelikleri ve komisyon, heyet, komite ile benzeri organlarda görev alanlara, bu görevlerinden sadece biri için ücret ödenebilir. Bu maddenin uygulanmasında oluşacak tereddütleri gidermeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.*” hükmü yer almaktaydı. Daha sonra 666 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 5’inci maddesinin 15/1/2012 tarihinde yürürlüğe giren (s) fıkrası ile yapılan değişiklikten sonra söz konusu madde hükmü, “*Memurlar ve diğer kamu görevlilerinden, kurum ve kuruluşların yönetim kurulu, denetim kurulu, tasfiye kurulu, danışma kurulu üyelikleri ve komisyon, heyet, komite ile benzeri organlarda görev alanlara, kurum içi ve kurum dışı ayrımı yapılmaksızın bu görevlerinden sadece biri için ücret ödenebilir. Bu maddenin uygulanmasında oluşacak tereddütleri gidermeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.*” şeklini almıştır.

<sup>5</sup> Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 08.09.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2011-GVK-94-15-706 sayılı Özelgesi.

<sup>6</sup> 31.01.2012 tarih ve 28190 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Söz konusu KHK'nın ilgili maddesinde uygulamada oluşacak tereddütleri giderme konusunda kendisine verilen yetki doğrultusunda Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 162 seri No.lu Devlet Memurları Kanunu Genel Tebliği'nde yer alan açıklamalara göre;

- Memurlar ve diğer kamu görevlilerinden kurum ve kuruluşların; yönetim kurulu, denetim kurulu, tasfiye kurulu, danışma kurulu üyelikleri ve komisyon, heyet ve komite ile benzeri organlarda görev alanlara, aldıkları görevler karşılığında ilgili mevzuatında herhangi bir ücret ödenmesinin öngörülmüş olması halinde, 15/1/2012 tarihinden itibaren bu görevlerden sadece biri için ücret ödenecektir.
- Maddede geçen "kurum ve kuruluşların" ibaresinden, memur veya diğer kamu görevlilerinin memur veya diğer kamu görevlisi sıfatı nedeniyle ilgili mevzuatı uyarınca belirtilen görevleri alabilecekleri, asli görevli buldukları kurum da dahil olmak üzere her statüdeki kurum ve kuruluşların anlaşılması gerekmektedir.
- 631 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 12'nci maddesi yeni bir ödeme veya mali hak getirmemekte, söz konusu görevler karşılığında memurlar ve diğer kamu görevlilerine ilgili mevzuatında öngörülmüş olan ödemelerden sadece birinin yapılabilmesine yönelik hüküm içermektedir. Dolayısıyla, ilgili mevzuatında ücret ödenmesi öngörülmeven görevler için bu maddeyle dayanılarak herhangi bir ödeme yapılmayacaktır.
- 631 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 12'nci maddesi kapsamında birden fazla görev alanlar, bu görevlerin hangisinden ücret alacağını belirleyerek asli görevli bulunduğu kurumun merkez teşkilatı personel birimi ile görev yaptığı birime on gün içerisinde bildirecektir.
- Anılan maddede belirtilen görevler karşılığında ödeme yapacak kurum tarafından, ödeme yapılmadan önce ilgiliden kurumundan veya başka kurumlardan bu kapsamda kendisine herhangi bir ödeme yapılmadığına dair yazılı beyan alınacaktır. Bu beyanda bulunmayanlara herhangi bir ödeme yapılmayacaktır.

Örneğin, 2018 yılında bir kuruluşun ilgili mevzuat hükümleri uyarınca sermayesine iştirak ettiği anonim şirketlerden birinde yönetim kurulu üyesi, bir diğerinde denetim kurulu üyesi olarak kuruluşu temsilen görevlendirilen ve bu görevleri karşılığında ücret öngörülen bir memura, bu görevlendirmelerin 631 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 12'nci maddesi kapsamında bulunması nedeniyle söz konusu iki görevden sadece biri için ödeme yapılacaktır. Benzer şekilde, örneğin 2018 yılında kendi kurumunda ücret öngörülen bir komisyon üyesi görevini yürüten ve aynı zamanda başka bir kurum veya kuruluşta ücret öngörülen bir yönetim kurulu üyesi de bulunan memur, bu iki görevden biri için öngörülen ödemenin yapılması hususunda tercihte bulunacak ve bu ödemelerden sadece birini alabilecektir.

Konuyu bir örnekle açıklamak gerekirse Maliye Bakanlığı'nda görev yapan Vergi Dairesi Müdürü, Uzlaşma Komisyonu ile Takdir Komisyonlarında aynı ay içerisinde görev almışsa bu iki görev için ödenmesi gereken ücretlerden yalnız birini alabilecektir. Tebliğde yer alan "bu görevlerin hangisinden ücret alacağını belirleyerek asli görevli bulunduğu kurumun merkez teşkilatı personel birimi ile görev yaptığı birime on gün içerisinde bildirmelidir" hükmü gereğince dilekçe ile başvurmak zorundadır. Aynı Müdürün Gelir Müdürlüğü bünyesinde Rapor Okuma Komisyonunda da görev aldığını varsayarsak Gelir Müdürlüğüne ilgilie ödeme yapılmadan önce tebliğde yer alan "Anılan maddede belirtilen görevler karşılığında ödeme yapacak kurum tarafından, ödeme yapılmadan önce ilgiliden kurumundan veya başka kurumlardan bu kapsamda kendisine herhangi bir ödeme yapılmadığına dair yazılı beyan



alınacaktır” hükmü gereğince beyan alınmak zorundadır. Daha önce vergi dairesindeki komisyon üyeliğinden dolayı ücret alan Vergi Dairesi Müdürüne Gelir Müdürlüğü’nde vereceği beyana göre ücret ödenmemesi gerekmektedir.<sup>7</sup>

### **3.1- Seçilmiş Kişilerin (İl Genel Meclisi, Büyükşehir Belediye Meclisi ile Belediye Meclis Üyeleri, Büyükşehir ve Diğer Belediye Başkanlarını, Köy Muhtarları) Durumu**

Konu hakkında Maliye Bakanlığı tarafından İçişleri Bakanlığı’na yazılan 08.08.12 tarih ve 8674 sayılı yazıda yapılan açıklamalarda;

- İl genel meclisi üyelerinin 2972 sayılı Kanun hükümleri uyarınca seçilmiş olmaları dolayısıyla üstlendikleri il genel meclisi üyeliği görevi için 5302 sayılı Kanun kapsamındaki ödemelerden yararlandıkları ve bu görev dışında uhdelerinde başka bir kamu görevi bulunmadığı hususları göz önüne alınarak, 631 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin anılan 12’nci maddesinin il genel meclisi üyelerini kapsamadığı,
- Büyükşehir belediye meclisi ile belediye meclis üyelerinin 2972 sayılı Kanun hükümleri uyarınca seçilmiş olmaları dolayısıyla üstlendikleri belediye meclis üyeliği görevleri için 5216 ve 5393 sayılı Kanun kapsamındaki ödemelerden yararlandıkları ve bu görevleri dışında uhdelerinde başka bir kamu görevi bulunmadığı hususları göz önüne alınarak, 631 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin anılan 12’nci maddesinin büyükşehir belediye meclisi ile belediye meclisinin seçilmiş üyelerini kapsamadığı,
- 2972 sayılı Kanun hükümleri uyarınca seçimle göreve gelmiş olmalarından dolayı 631 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin anılan 12’nci maddesinin büyükşehir ve diğer belediye başkanlarını kapsamadığı,
- Köy muhtarlarının 2972 sayılı Kanun hükümleri uyarınca seçilmiş olmaları dolayısıyla üstlendikleri muhtarlık görevi için 2108 sayılı Kanuna göre aylık ödemededen yararlandıkları ve bu görevleri dışında uhdelerinde başka bir kamu görevi bulunmadığı hususları göz önüne alınarak, 631 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin anılan 12’nci maddesinin muhtarları kapsamadığı,
- Ancak; vali, vali yardımcısı ve kaymakamlar da dahil olmak üzere, 657 sayılı Kanun ile diğer personel kanunlarına göre istihdam edilenlere kurum içi ve kurum dışı ayrımı yapılmaksızın uhdelerinde bulunan kamu görevi dolayısıyla verilen meclis, encümen, 5/5 yönetim kurulu, denetim kurulu, tasfiye kurulu, danışma kurulu üyelikleri ve komisyon, heyet, komite ile benzeri organlardaki görevlerden sadece biri için ücret ödenebileceği,<sup>8</sup>

belirtilmiştir.

## **4- HUZUR HAKKI ÖDEMELERİNİN VERGİ KANUNLARI KARŞISINDAKİ DURUMU**

### **4.1- Huzur Hakkı Ödemelerinin Gelir Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumu**

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 61’inci maddesine göre ücret, işverene tabi ve belirli bir iş-yerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile tem-

<sup>7</sup> <http://mevzuatinyeri.com/maliye-mevzuati/birden-fazla-komisyonheyetkurul-v-b-yerlerde-gorev-alan-memur-sadece-birinden-ucret-almali-2.html>.

<sup>8</sup> <http://mevzuatinyeri.com/maliye-mevzuati/162-sayili-devlet-memurlari-tebliginin-icisleri-bakanliginda-uygulanmasina-ili-skin-bumko-gorusu.html>.



sil edilebilen menfaatlerdir. Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, **huzur hakkı**, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez. Aynı maddenin 4'üncü bendinde ise; **yönetim ve denetim kurulları başkanı ve üyeleriyle tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatlerin de ücret olarak** vergilendirileceği hüküm altına alınmıştır. Aynı Kanun'un 94'üncü maddesinde; "Kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabi, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar.

1.Hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61'inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104'üncü maddelere göre,

...Yukarıdaki bentlerde yazılı vergi tevkifatının yapılmasında 96'ncı madde hükmü göz önünde tutulur." hükmüne yer verilmiştir. Aynı Kanunun 96'ncı maddesinde ise; "Vergi tevkifatı, 94 üncü maddede kapsamına giren nakten veya hesaben yapılan ödemelere uygulanır. Bu maddede geçen hesaben ödeme deyimi, vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder." hükümlerine yer verilmiştir. Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, yönetim kurulu üyeleri ve yönetim kurulu başkanına ödenecek huzur hakkı ödemelerinin ücret olarak değerlendirilmesi ve brüt tutarları üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/1, 103 ve 104'üncü maddelerine göre gelir vergisine tabi tutulması gerekmektedir. Verginin işverence üstlenilmesi halinde ise ödenen net tutarların brüt tutarlara dönüştürülerek, bu tutarlar üzerinden gelir vergisi hesaplanacağı tabiidir.

Öte yandan, kurumlar vergisi mükellefi olan şirketler tarafından yapılan huzur hakkı ödemeleri Kurum kazancıdan indirim konusu yapılabilmekte olup yapılan bu ödemeler şirketin mali yapısına uygun ve makul olması gerekmektedir. Bu ölçütlere uymayan huzur hakkı ödemeleri, Kurum kazancıdan indirim konusu yapılsa bile vergi incelemelerinde kabul edilmemekte ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13'üncü maddesine istinaden örtülü kazanç sayılmakta ve vergisel açıdan cezai müeyyide uygulanmaktadır. Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılmaktadır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilmektedir.<sup>9</sup>

#### 4.2- Huzur Ücreti Ödemesinden Damga Vergisi Kesintisi

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1'inci maddesinde, bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisine tabi olduğu; 3'üncü maddesinin birinci fıkrasında, damga vergisinin

<sup>9</sup> Sedat Eryürek, Şirket Ortaklarına Ödenen Huzur Hakları, [https://www.muhasabenet.net/haber.php?haber\\_id=3747](https://www.muhasabenet.net/haber.php?haber_id=3747), 10.12.2012.

mükellefinin bu kağıtları imzalayanlar olduğu; 10'uncu maddesinde de damga vergisinin nispi veya maktu olarak alınacağı, nispi vergide, kağıtların nevi ve mahiyetlerine göre, bu kağıtlarda yazılı belli paranın, maktu vergide kağıtların mahiyetlerinin esas alınacağı hükme bağlanmıştır. Kanuna ekli (1) sayılı tablonun "IV-Makbuzlar ve diğer kağıtlar" başlıklı bölümünün 1/b fıkrasında, maaş, ücret, gündelik, huzur hakkı, aidat, ihtisas zammı, ikramiye, yemek ve mesken bedeli, harcırah, tazminat ve benzeri her ne adla olursa olsun hizmet karşılığı alınan paralar (avans olarak ödenenler dahil) için verilen makbuzlar ile bu paraların nakden ödenmeyerek kişiler adına açılmış veya açılacak cari hesaplara nakledildiği veya emir ve havaletlerine tediye olunduğu takdirde nakli veya tediye temin eden kağıtların nispi damga vergisine tabi olacağı hükmüne yer verilmiştir. Yönetim kurulu başkanı, yönetim ve denetim kurulu üyelerine yapılan huzur hakkı ödemeleri nedeniyle düzenlenen kağıtların ihtiva ettiği tutar üzerinden Kanuna ekli (1) sayılı tablonun IV-1/b fıkrasına göre binde 7,59 nispetinde nispi damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

#### **4.3- Huzur Hakkından Dolayı Ödenen Verginin Şirket Tarafından Karşılanması**

Bir işverenden ücret alan ücretlinin ikinci işverenden yönetim kurulu üyeliği nedeniyle elde ettiği ücretin (huzur hakkının) vergilendirilmesi ve ödenen gelir vergisini şirketin karşılaması uygulamada sıklıkla karşılaşılan bir durumdur. Bir Kurumda yönetim kurulu üyesi olan ve aslen başka bir kurumda görev yapan bir kişiye, 2017 yılı içinde yönetim kurulu üyelik ücreti ödendiği, bu ödemenin vergi tevkifatı yapıldıktan sonra kalan net tutar üzerinden yapılması, anılan kişinin 2017 yılı yönetim kurulu üyelik ücreti toplamının 30.000 TL'yi aşması nedeniyle gelir vergisi beyannamesi vererek hesaplanan verginin kurumdan aldığı ücrete isabet eden kısmının kendisine iade edilmesini talep etmesi ve nihayetinde söz konusu ödenen verginin Kurumca karşılanıp karşılanmayacağı konusu gündeme gelmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 61'inci maddesine göre ücret; işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir. Ücretin; ödenek, tazminat, kasa tazminatı, mali sorumluluk tazminatı, tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez. Aynı Kanun'un 83'üncü maddesinde, "Hilafına hüküm olmadıkça Gelir Vergisi mükellefinin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur. GVK'nın 86'nıncı maddesinde maddede belirtilen gelirler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmez. Tam mükellefiyette; tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler için yıllık beyanname verilmez (birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103'üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri dahil).

GVK'nın 94'üncü maddesinde, sayılan kişi ve kuruluşlar tarafından maddede sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar. GVK'nın 94/1'inci bendine göre; hizmet erbabına ödenen ücretler ile ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), gelir vergisi tevkifatı yapılacağı" hüküm altına alınmıştır. Diğer taraftan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 8'inci maddesine göre mükellefler, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel

kişilerdir. Vergi kanunları ile kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler vergi dairesini bağlamaz.

Bu hükümlere göre, örneğin 2017 yılında bir kurumda yönetim kurulu üyesi olarak görev yapan kişinin 2017 yılında ikinci işverenden aldığı ücretlerin yıllık toplamı 30.000 TL'yi aşması nedeniyle elde ettiği ücret gelirlerini (birinci işverenden elde ettiği ücret geliri dahil) yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan etmesi ve tahakkuk eden vergileri de ödemesi gerekmektedir. Öte yandan, söz konusu ücretlerin yıllık beyanname ile beyan edilmesi nedeniyle ilave bir gelir vergisi hesaplanması halinde bu vergi, mükellef olan ücretliden aranacaktır. Ödenen gelir vergisinin huzur ücretini ödeyen şirketten talep edilmesi hususu, verginin ücretliden aranılmasına engel teşkil etmemektedir. Buna göre, net ücret üzerinden anlaşmaya varılmış olması durumunda, gelir vergisi ücretin brüt tutarı üzerinden hesaplanacak olup, bu vergiyi şirketin karşılaması halinde ise karşılanan tutarın da ücret olarak vergiye tabi tutulması gerekmektedir.<sup>10</sup>Sonuç olarak, huzur hakkı ödemesinden dolayı kişinin yıllık gelir vergisi beyannamesi vermesi durumunda, ödemiş olduğu gelir vergisinin kendi üzerinde kalması ve vergi yüküne katlanması gerekmektedir. Ancak uygulamada kişilerin katlandıkları bu vergi yükü huzur ücretini ödeyen işverenler tarafından karşılanabilmektedir. Gelir İdaresi vermiş olduğu bir görüşünde açık bir şekilde, verginin işverence üstlenilmesi halinde, ödenen net tutarların brüt tutarlara dönüştürülerek, bu tutarlar üzerinden de gelir vergisi hesaplanması gerektiğini belirtmiştir.<sup>11</sup>Yani ödenen verginin kişiye işveren tarafından ödenmesi bir menfaat sağlama kapsamında ücret olarak değerlendirilmekte ve bu sağlanan net menfaatin brüte tamamlanarak ücret kapsamında gelir vergisi tevkifatına tabi tutulması gerekmektedir. Tabi işverenlerde bu durumda karşıladıkları bu tutarı gider hesaplarına ücret ödemesi olarak yazacaklardır.

#### **4.4- İşverenler Tarafından Huzur Hakkı Ödemesi Yapılanların, Muhtasar Beyanname Açısından Hizmet Erbabı sayılması**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 98'inci maddesinde; ziraî ürün bedelleri üzerinden tevkifat yapanlar hariç olmak üzere, çalıştırdıkları hizmet erbabı sayısı 10 ve daha az olanların, 94'üncü maddeye göre yapacakları tevkifatla ilgili muhtasar beyannamelerini, bağlı buldukları vergi dairesine önceden bildirmek şartıyla her ay yerine Ocak, Nisan, Temmuz ve Ekim aylarının yirmi üçüncü günü akşamına kadar verebileceklerdir. Bu kapsamda, kendilerine huzur hakkı ödemesi yapılanların, ücret olarak vergilendirildiği düşünülüğünde, bu kişilerle ilgili muhtasar beyannamelerin verilmesi açısından da hizmet erbabı olarak kabul edilmesi gerekmektedir. Buna göre, üçer aylık dönemler halinde muhtasar beyanname verme imkanından yararlanıyor iken bu yararlanma hakkını yitiren işverenler ve vergi sorumluları bu haklarını kaybettikleri aydan itibaren tevkifatın yapıldığı her ay için muhtasar beyanname vereceklerdir. Bu itibarla, şirketin yönetim kurulu üyelerine yapılan huzur hakkı ödemelerinin ücret olarak vergilendirilmesi dolayısıyla, bu kişilerin muhtasar beyanname verilmesi açısından hizmet erbabı hesabında dikkate alınması gerekmektedir. Bu çerçevede muhtasar beyannamenin aylık veya üçer aylık verilmesinde dikkate alınması gereken aynı anda çalışan 10 hizmet erbabının anlaşılması gerektiğinden, şirketinizce huzur hakkı ödemesi yapıldığında bu kişiler ile birlikte çalışan

<sup>10</sup> Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 26.07.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-86-2-586 sayılı Özelgesi de bu yöndedir.

<sup>11</sup> Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 03.12.2015 tarih ve 90792880-155.01.05.02[2015/3931]-4172 sayılı Özelgesi.

hizmet erbabı sayısı 10 kişinin üstüne çıkması halinde bu döneme ait muhtasar beyannamenin ertesi ayın 23'üncü günü akşamına kadar verilmesi gerekmektedir. Bu itibarla, muhtasar beyannamelerin aylık veya üçer aylık verilmesinde, hizmet erbabı sayısının, kendilerine huzur hakkı ödemeleri yapılanlarla birlikte çalışan hizmet erbabının aynı anda 10 kişinin üzerine çıkması durumunda, verilmesi gereken muhtasar beyannameler aylık dönemler itibarıyla verilecek olup, üçer aylık dönemler halinde muhtasar beyanname verme imkânından yararlanılıyor olsa bile, bu hakkın kaybedildiği aydan itibaren tevkifatın yapıldığı her ay için ertesi ayın 23'üncü günü akşamına kadar muhtasar beyanname verilecektir.<sup>12</sup>

#### **4.5- Huzur Hakkı Ödemeleri İçin Ücret Bordrosu Düzenlenmesi**

213 sayılı Vergi Usul Kanununun "Ücret Bordrosu" başlıklı 238'inci maddesinde, işverenlerin her ay ödedikleri ücretler için (Ücret bordrosu) tutmaya mecbur oldukları, Gelir Vergisi Kanunu'na göre vergiden muaf olan ücretlerle diğer ücret üzerinden vergiye tabi hizmet erbabına yapılan ücret ödemeleri için bordro tutulmayacağı belirtilmiştir. Söz konusu madde hükmüne göre, gelir vergisi uygulamasında ücret kabul edilen huzur hakkı ödemelerinin Huzur Hakkı Bordrosu'yla belgelendirilmesi gerekmektedir.

#### **4.6- Huzur Hakkı Ödemelerinde Asgari Geçim İndirimi Uygulaması**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 61'inci maddesine göre huzur ücreti, ücret kapsamında değerlendirilmekte ve aynı Kanunun "Vergi Tevkifatı" başlıklı 94'üncü maddesinin birinci fıkrası kapsamında artan oranlı vergi tarifesi üzerinden gelir vergisi tevkifatına tabi tutulmaktadır. Bu durumda yönetim/denetim/tasfiye kurulu başkan ve üyelerine yapılan huzur hakkı ödemeleri ücret olarak sayıldığından, bu ödemeler üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin 1'inci bendi hükmü gereğince gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Aynı Kanun'un 32'nci maddesinde ise ücretin gerçek usulde vergilendirilmesinde asgari geçim indirimi uygulanmaktadır. Asgari geçim indirimi; ücretin elde edildiği takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının; mükellefin kendisi için %50'si, çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eşi için %10'u, çocukların her biri için ayrı ayrı olmak üzere ilk iki çocuk için %7,5 diğer çocuklar için %5'idir. Gelirin kısmı döneme ait olması halinde, ay kesirleri tam ay sayılmak suretiyle bu süreye isabet eden indirim tutarları esas alınır. Asgari geçim indirimi, bu fıkraya göre belirlenen tutar ile 103'üncü maddedeki gelir vergisi tarifesinin birinci gelir dilimine uygulanan oranın çarpılmasıyla bulunan tutarın, hesaplanan vergiden mahsup edilmesi suretiyle uygulanır.

Ayrıca, asgari geçim indirimine ilişkin açıklamaların yapıldığı 265 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin, "Birden Fazla İşverenden Ücret Alan Ücretlilerde Asgari Geçim İndirimi Uygulaması" başlıklı bölümünde yapılan açıklamalara göre; aynı zamanda birden fazla işverenden ücret alınması halinde, asgari geçim indirimi uygulaması, en yüksek ücretin elde edildiği işveren tarafından gerçekleştirilecektir. Ücretliler medeni durumu ve çocuk sayısı hakkında bildirimlerini, en yüksek ücret geliri elde ettikleri işverene vererek uygulamanın ilgili işverence yerine getirilmesini sağlayacaklardır. En yüksek ücretin hangi işverenden alınacağı belli olmaması halinde, indirimden yararlanacağı işve-

<sup>12</sup> Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 29.04.2014 tarih ve 38418978-120[98-13/5]-456 sayılı Özelgesi.

reni ücretli kendisi belirleyecektir. Ücretlinin aynı anda birden fazla işverenden dolayı asgari geçim indiriminden faydalandığının tespiti halinde; oluşan vergi ziyayı, ücretliden cezalı olarak tahsil edilecektir. Bu hüküm ve açıklamalara göre, yönetim kurulu üyelerinin huzur hakkı dışında başka bir ücret geliri elde etmemeleri durumunda bu ödemelere asgari geçim indirimi uygulanacak olup, huzur hakkı ödemeleri dışında başka bir ücret geliri de elde edilmesi halinde ise asgari geçim indiriminin en yüksek ücret gelirine uygulanması gerekmektedir.

## **5- HUZUR HAKKI ÖDEMELERİNDE SİGORTA PRİM KESİNTİSİ**

Görüleceği üzere tüzel kişileri kanuni temsilci olarak idare eden müdür ortakların veya yönetim kurulu üyelerinin diğer şirket ortaklarına göre önemli yükümlülük ve sorumlulukları bulunmaktadır. Bu yükümlülük ve sorumluluk sahiplerinin gerek hizmetleri karşılığı olarak gerekse karşı karşıya oldukları riskleri hafifletmek amacıyla ödenen ücretler “huzur hakkı” olarak adlandırılmaktadır. 5510 sayılı Kanunun 53’üncü maddesinin ikinci fıkrasına göre 4/b kapsamında sayılanlar kendilerine ait veya ortak oldukları iş yerlerinden dolayı 4/a kapsamında sigortalı olamazlar. Bu nedenle huzur hakkı ücretleri, hizmet akdi karşılığı olarak işveren tarafından çalışana ödenen ücretlerden farklı nitelikte olmakla birlikte, tüzel kişiliklerde yönetici olmaktan kaynaklanan hizmetin ve risklerin maddi karşılığını ifade etmektedir. Huzur hakkı ücreti Anayasanın 55’inci maddesindeki “ücret emeğin karşılığıdır” tanımına da uygundur. 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun 4’üncü maddesinin (b) bendinin 3’üncü alt bendine göre, “anonim şirketlerin yönetim kurulu üyesi olan ortakları, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin komandite ortakları, diğer şirket ve donatma iştiraklerinin ise tüm ortakları” kısa ve uzun vadeli sigorta kolları uygulaması bakımından sigortalı kapsamına alınmıştır. Bu kapsamda limited şirketlerin ortakları da 5510 sayılı Kanunun 4/b maddesinin 3’üncü alt bendine göre sigorta kapsamındadır. Anılan Kanun’un 79’uncu maddesine göre söz konusu sigortalılık zorunludur.<sup>13</sup>

Huzur hakkı ödemesi yapılan kişilerin, şirketteki konumu ve şirketin türüne göre prime tabi olup olmadığı tespit edilmektedir. Anonim şirketlerde; yönetim kurulu üyeleri, 5510 sayılı Kanunun 4-1/a maddesi kapsamında, yani iş akdine bağlı olarak, yönetim kurulu üyesi olduğu şirkette çalışıyorlarsa, bu kişilere yapılan huzur hakkı ödemeleri sigorta primine tabi tutulması gerekir. Anonim şirketlerde; yönetim kurulu üyeleri, 5510 sayılı Kanunun 4-1/b maddesi kapsamında yani Bağ-Kur’lu ise, bu kişilere yapılan huzur hakkı ödemelerinin sigorta primine tabi tutulmasına gerek bulunmamaktadır. Limited şirketler içinde, Bağ-Kur’lu olan müdür sıfatına sahip ortaklar ve müdür olmayan ortaklara yapılan huzur hakkı ödemeleri, sigorta primine tabi tutulmasına gerek bulunmamaktadır. Limited şirketler içinde, iş akdine bağlı olarak çalışan müdür sıfatına sahip kişilere yapılan huzur hakkı ödemelerinin, sigorta primine tabi tutulması gerekmektedir.<sup>14</sup>

## **SONUÇ**

Türk Ticaret Kanunu’na göre, huzur hakkı ödemelerinin yapılabilmesi için huzur hakkı ödenmesi ve tutarlarının esas sözleşmeye yazılması ya da genel kurul kararı alınması gerekmektedir. Türk Tica-

<sup>13</sup> Sakıp Şeker, Huzur Hakkı Ücretlerinin Vergilendirilmesinde SGK (BAĞ-KUR) Primi Gider Yazılır, Mı?, Yaklaşım Dergisi, Mayıs 2012, Sayı: 233.

<sup>14</sup> <http://muhasabedr.com/sirket-ortaklarina-ttk-vergi-kanunlari-ve-sgkya-gore-maas-nasil-odenebilir>

ret Kanunu'nda yer alan şirketlerin başta genel/yönetim kurulu gibi çeşitli kurullarında görev yapan başkan ve üyelerine ödenen huzur hakkı/ücretinin Gelir Vergisi Kanunu'na göre işverenler tarafından hizmet erbabına ödenen ücret kapsamında değerlendirilmesi nedeniyle, gelir vergisi tevkifatına tabi tutularak ücret bordrosu üzerinden kişilere ödenmesi gerekmektedir. Öte yandan, kamu kurumlarında görev yapan memurlar kurumlarında yapmış olduğu görevler dolayısıyla yönetim kurulu, denetim kurulu, takdir, uzlaşma komisyonu vb. adlar altında görevlerde bulunmakta ve bulunmuş oldukları bu görevler için huzur hakkı veya komisyon ücretleri almaktadırlar. Daha önceki senelerde bu şekilde komisyonlarda görev alanlar görev yaptıkları her bir komisyondan ücret alırlarken bu uygulama 2012 yılından itibaren değişmiştir. 2012 yılında 666 sayılı KHK ile yapılan düzenleme ile birden fazla komisyonda görev yapan Devlet memurlarının en fazla bir komisyondan ücret almasına karar verilmiş, birden fazla görev yapılan komisyonlarda görev yapılmış olsa bile bu komisyonlar için ücret alması engellenmiştir. Gerek özel sektörde gerekse kamuda, kişinin elde ettiği huzur hakkı/ücreti nedeniyle gelir vergisi beyannamesi vermesi nedeniyle gelir vergisi ödemesi halinde; söz konusu verginin işverence üstlenilmesi halinde, ödenen net tutarların brüt tutarlara dönüştürülmesi ve bu tutarlar üzerinden de gelir vergisi hesaplanması gerekmektedir.

#### **KAYNAKÇA**

- 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu
- 631 sayılı Kanun Hükmünde Kararname
- 634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanunu
- 666 sayılı Kanun Hükmünde Kararname
- 162 seri No.lu Devlet Memurları Kanunu Genel Tebliği
- 265 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- [www.gib.gov.tr/Özelgeler](http://www.gib.gov.tr/Özelgeler)
- [www.gib.gov.tr/Rehberler/Gelir Vergisi Kanunu/Ücretler İçin Vergi Rehberi 2016](http://www.gib.gov.tr/Rehberler/Gelir%20Vergisi%20Kanunu/Ücretler%20İçin%20Vergi%20Rehberi%202016)
- [https://intvd.gib.gov.tr/Hazır Beyan Sistemi/Ücret](https://intvd.gib.gov.tr/Hazır%20Beyan%20Sistemi/Ücret)