

HUZUR HAKKININ VERGİ MEVZUATINDAKİ YERİ ve ÖZELLİKLİ HUSUSLAR

ATTENDANCE FEE REGULATION IN TAX LEGISLATION AND SPECIAL CASES



Senem ERDEN*

öz

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun Anonim Şirketlere ilişkin yapılan düzenlemeler içerisinde yer alan 394. maddesinde, “Yönetim kurulu üyelerine, tutarı esas sözleşmeyle veya genel kurul kararıyla belirlenmiş olmak şartıyla huzur hakkı, ücret, ikramiye, prim ve yıllık kârdan pay ödenebilir.” hükmü yer almaktadır. Limited şirketlere ilişkin ise açık bir hüküm ve düzenleme bulunmamaktadır. Ancak Türk Ticaret Kanunu, ücret ödemelerinin yapılabilmesini esas sözleşmeye veya genel kurul kararına göre gerçekleştirilmesini şart koşmuştur.

Bu çalışmada şirket ortaklarına dağıtılan huzur hakkı ödemelerinin dayanağını, başta vergi kanunları olmak üzere ilgili diğer kanunlarla ilişkisini, ücret olarak değerlendirilip ne şekilde vergilendirilmesi gerektiği hakkında bilgi vermeye çalışacağız.

Anahtar Kelimeler: Huzur Hakkı, Mevzuat, Ücret, Tevkifat

ABSTRACT

In Article 394 of the Turkish Commercial Law No: 6102 it is stated that “the attendance fee, wage, bonus, premium and annual profit share can be paid to the members of the Board of Directors, on the condition that the amount is determined by the articles of association or the decision of the general assembly”. As for limited companies there is no obvious provision and regulation. However, the Turkish Commercial Code demands that the payment of wages must be made according to the articles of association or the decision of the general assembly.

With this article, we aim to give information about the bases of attendance fees, taxation of attendance fees, its relation to tax laws and other laws and underline the fact that it should be regarded as wage.

Keywords: Attendance fee, legislation, wage, withholding

* Vergi Müfettiş Yardımcısı

1- GİRİŞ

6762 sayılı eski Türk Ticaret Kanunu mülga olmuş, Yeni Türk Ticaret Kanunu 13 Ocak 2011 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kurulunda görüşülüp, kabul edilen nihai kanun metni Resmi Gazete'de yayımlandıktan sonra, değişik madde ve kısımlar itibariyle 1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe girmiştir. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun Anonim şirketlere ilişkin yapılan düzenlemeler içerisinde yer alan 394. maddesinde, "Yönetim kurulu üyelerine, tutarı esas sözleşmeyle veya genel kurul kararıyla belirlenmiş olmak şartıyla huzur hakkı, ücret, ikramiye, prim ve yıllık kârdan pay ödenebilir." yer almaktadır. Limited şirketlere ilişkin açık bir hüküm ve düzenleme bulunmamaktadır. Ancak Türk Ticaret Kanunu, ücret ödemelerinin yapılabilmesini esas sözleşmeye veya genel kurul kararına göre gerçekleştirilmesini şart koşmuştur.

Bu kanun hükmündeki ibareyle belirlenen bedellerin şirketin mali yapısıyla uyumlu ve orantılı olması gerekmektedir. Yeni Türk Ticaret Kanunu'na göre huzur hakkı ödemelerinin yapılması bu hakkin ödenmesine ve bu tutarın şirketin esas sözleşmesine yazılmasına veya Genel Kurul'da karar alınmasına bağlıdır.

2- HUZUR HAKKI ÖDEMELERİYLE İLGİLİ KANUNİ DÜZENLEMELER

2.1- Huzur Hakkı Ödemelerinin Gelir Vergisi Kanunu Açısından Açıklaması

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 61. maddesinde huzur hakkına yer verilmiştir. Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlarla sağlanan ve parayla temsil edilebilen menfaatlerdir. (2361 sayılı Kanunun 43. maddesiyle değişen madde hükmüdür.)

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 şartıyla kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş olması onun mahiyetini değiştirmez.

Görüldüğü üzere huzur hakkı Gelir Vergisi Kanunu'nda ücret olarak sayılmıştır ve 103. maddeye istinaden vergilendirilmesi artan oranlı tarifeye göre yapılmaktadır. Yine verginin hesaplanmasında ödenecek net huzur hakkının tutarı ilk önce brüte iblağ edilir ve brüte iblağ edilen bu huzur hakkı üzerinden gelir vergisi ile damga vergisi bir sonraki ayın muhtasar beyannamesinde diğer ücretler (012) kısmında beyan edilip tahakkuk ettirilir. Muhtasar beyannamede huzur hakkının vergisi beyan edilmeli ve böylece Gelir Vergisi Kanunu'ndaki geçici vergi hesaplamasında gider olarak yazılmalıdır.

2.2- Huzur Hakkı Ödemelerinde Gelir ve Damga Vergisinin Hesaplanması

Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesine göre 2016 takvim yılı gelirlerinin vergilendirilmesi artan oranlı tarifeye göre vergi dilimlerine ayrılarak hesaplanır.

59 seri No'lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliğinin (1) sayılı tablosunda 01.01.2016 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanan damga vergisi oranı binde 9,48'dir.

2.3- Huzur Hakkı Ödemelerinde Asgari Geçim İndirimi ve Tevkifat

Huzur hakkı, 265 No'lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliğinin 3. bölümüne göre asgari geçim indirimine tabidir.

Huzur hakkı ödemeleri için ise Vergi Usul Kanunu 238'e göre huzur hakkı bordrosu düzenlenmelidir.

Yine huzur hakkı, Gelir Vergisi Kanunu madde 61'de tanımlanmış olduğu için ödenen ücretler üzerinden Gelir Vergisi Kanunu 94/1'e ve (Hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61'inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalanılanlar hariç) 103 ve 104'üncü maddelere göre, huzur hakkı ücretin bir unsuru olduğu için ücret tutarının vergi dilimi hangi orana isabet ediyorsa o oranda vergilendirilecektir. GVK Madde 94: (3946 sayılı Kanunun 22'nci maddesiyle değişen madde. Yürürlük tarihi: 01.01.1994. Kamu idare ve müesseseleri, İktisadi Kamu Müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada istihkak sahiplerinin Gelir Vergisinden mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar.

Gelir Vergisi Kanunu madde 94'e göre kesilen tevkifatlar muhtasar beyannamede gösterilirken Maliye Bakanlığınca huzur hakkı, kıdem tazminatı, ihbar tazminatı ve ücretlerin ayrı ayrı beyan edilmesi gerektiğinden mükelleflerin bu ayrıntıyı dikkate alarak muhtasar beyanname vermesi gerekir. GVK 94. madde kapsamında yapılan tevkifatların muhtasar beyannamelerde gösterilmesinde huzur hakkı, kıdem tazminatı, ihbar tazminatı ve ücretlerin ayrı ayrı beyan edilmesi uygulamasına başlanmıştır. Mükelleflerin beyanname doldururken buna dikkat etmesi gerekmektedir. (Muhtasar beyanname GVK madde 98'e göre vergi tevfiyatı yapmaya mecbur olanlar 1 ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri karlar ve iratlar ile bunlardan tevkif ettikleri vergileri ertesi ayın 23. günü akşamına kadar ödeme veya tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu Vergi Dairesine bildirmeye mecburdur. Zirai ürün bedelleri üzerinden Tevkifat yapanlar hariç olmak üzere çalıştırdıkları hizmet erbabı sayısı 10 veya daha az olanlar 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 23. günü akşamına kadar verebilirler.

2.4- Huzur Hakkı Ödemelerinin İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı

Huzur hakkı ödemeleri, kurum kazancından indirim konusu yapılabilir ve bu ödemeler muhakkak şirketin mali yapısına uygun ve orantılı olmalıdır. Bu ölçütlere uyulmadan yapılan huzur hakkı ödemeleri kurum kazancından indirilse dahi vergi incelemeleri sırasında indirimi kabul edilmekte ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13. maddesine istinaden transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç sayılmakta ve vergisel açıdan cezai müeyyidesi bulunmaktadır. İlgili Madde 13(1): 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 sayılır. 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 değerlendirilir. İlişkili kişi; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder.

Tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları'nın uygulamasında, hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı sayılır." hükmü ve yine aynı Kanun'un 11. maddesinde ise; "Kurum kazancının tespitinde, transfer

fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların, indirimlerinin yapılması kabul edilmez.” hükmü amirdir.

Bilindiği üzere ortaklarından ayrı birer hükmi şahsiyete sahip olan kurumlar, elde ettikleri kazanç üzerinden kurumlar vergisini ödedikten sonra kalan tutarı ortaklarına dağıtır. Kurum kazancının, üzerinden kurumlar vergisi ödemedi, dolaylı yollarla ortaklara dağıtıldığı durumlarda ise örtülü kazanç dağıtımı söz konusu olur. Amacı kar elde etmek olan kurumların bünyesinde gerçekleşen ve kurumlar vergisi matrahına girmesi gereken kazançların, ortak ve sahiplerine dolaylı yollarla aktarılmasındaki gaye kurum kazancını azaltmak ve kurumlar vergisinden kaçınmaktır. Ayrıca ticarî kazanç hükümlerine tabi kurum kazancı, sermaye ve emeğe dayalı bir organizasyon sonucu doğar. Kurum ortaklarının koydukları sermaye yanında sahibi oldukları şirketlere harcadıkları emek, bu organizasyonun bir unsurudur. Kanunların ve mevzuatın izin verdiği haller dışında yapılan katkı ve emeğin karşılığı ücret değil nihayetinde bunu da içine alan kurum kazancından elde edilen kâr payıdır.

2.5- 5510 Sayılı Sosyal Güvenlik Kanunu Açısından Huzur Hakkının Açıklanması

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun 4’üncü maddesi Kanun kapsamında sigortalı sayılanları tanımlamıştır.

Bu Kanun’un kısa ve uzun vadeli sigorta kolları uygulaması bakımından: “Anonim şirketlerin yönetim kurulu üyesi olan ortakları, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin komandite ortakları, diğer şirket ve donatma iştiraklerinin ise tüm ortakları”na bu madde hükmü uygulanır.

Huzur hakkı ödemesi yapılan kişilerin prime bağlanması şirketteki konumuna ve şirketin türüne göre değişiklik gösterir.

Anonim şirketlerde; yönetim kurulu üyeleri, 5510 sayılı Kanunun 4-1/a maddesi kapsamında yani iş akdine bağlı olarak, yönetim kurulu üyesi olduğu şirkette çalışıyorsa, bu kişilere yapılan huzur hakkı ödemeleri sigorta primine tabi tutulmalıdır. Ancak Anonim Şirketlerdeki yönetim kurulu üyeleri aynı Kanun’un 4-1/b maddesi kapsamındaysa yani Bağ-Kurlu ise bu kişilere yapılan huzur hakkı ödemelerinin sigorta primine tabi tutulmasına gerek yoktur.

Limited şirketler içinse Bağ-Kurlu olan müdür sıfatına sahip ortaklar ve müdür olmayan ortaklara yapılan huzur hakkı ödemelerinin sigorta primine tabi tutulmasına gerek yokken Limited şirketler için de iş akdine bağlı olarak çalışan müdür sıfatına sahip kişilere yapılan huzur hakkı ödemeleri sigorta primine tabi tutulmasına gerekmektedir.

5510 sayılı Kanun’un 88 inci maddesinde sigorta primlerinin yıl içinde kuruma fiilen ödenmesi şartıyla Gelir ve Kurumlar Vergisi uygulamasında gider olarak yazılabileceği de hükme bağlanmıştır.

2.6- Huzur Hakkı Ödemelerinin Vergilendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi

Örnek: Su Tekstil Sanayi ve Ticaret Ltd Şti, Genel Kurul kararıyla Yönetim Kurulu üyesi olan XY Şirket Müdürü’ne Ocak ayına ilişkin 10.000 TL huzur hakkı ödenmesini kararlaştırmıştır. (Şirket Müdürü, iş akdine dayalı olarak Yönetim Kurulu üyesi olduğu şirkette faal olarak çalışmaktadır.) Ücret tahakkuku nasıl hesaplanmalı ve kaydı ne şekilde yapılmalıdır?

01.01.2016 tarihinden itibaren uygulanacak prime esas kazançların alt ve üst sınırları ile bazı işlemlere ait tutarlar 01.02.2016’da SGK genelgesinde yayınlanmıştır. Bu genelgeye göre;

İşçiden yapılacak kesintiler:

SSK primi işçi payı = (Brüt ücret x %14)	10.000 x 0.14 = 1.400
İşsizlik sigortası işçi payı = (Brüt ücret x %1)	10.000 x 0.01 = 100
Gelir vergisi matrahı = Brüt ücret - (SSK işçi payı + işsizlik sigorta işçi payı)	10.000 - (1.400+100) = 8.500
Gelir vergisi = (Gelir vergisi matrahı x %15)	8.500 x 0.15 = 1.275
Damga vergisi = Brüt ücret x %09,48	10.000 x 0.00948 = 94,8
Kesintiler toplamı = İşçi payı + işsizlik sigortası işçi payı + Gelir vergisi + Damga vergisi	1.400 + 100 + 1.275 + 94,8 = 2.869,8
Net ücret = Brüt ücret - Kesintiler toplamı	10.000 - 2.869,8 = 7.130,2

İşverenden Yapılacak Kesintiler:

SSK işveren payı: Brüt ücret x %15,5	10.000 x 0,155 = 1.550
İşsizlik sigortası işveren payı: Brüt ücret x %2	10.000 x 0,02 = 200
Toplam	1.750

Muhasebe Kaydı;

770 Genel Yönetim Giderleri	11.750-
Brüt ücret (10.000)	
SSK İşveren Payı (1.550)	
İşsizlik sigortası işveren payı (200)	
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar	1.369,8-
360.001 Gelir Vergisi (1.275)	
360.002 Damga Vergisi (94,8)	
361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	3.600-
361.001 SSK İşçi Payı (1.400)	
361.002 SSK İşveren Payı (1.900)	
361.003 İşsizlik sigortası işçi payı (100)	
361.004 İşsizlik sigortası işveren payı (200)	
335 Personele Borçlar	6.780,2

3- SONUÇ

Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesinde, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 35 ve mükerrer 35. maddesinde, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun 88. maddesinin son fıkrasındaki hükümler gereğince tüzel kişileri kanuni temsilci olarak idare eden müdür ortakların veya yönetim kurulu üyelerinin diğer şirket ortaklarına göre sorumlulukları daha fazladır. İşte bu sorumluluk sahiplerinin hizmetleri karşılığında karşılaştıkları riskleri

hafifletmek için ödenen ücretler, huzur hakkı olarak nitelendirilmektedir. Huzur hakkı ödemelerinin Yeni Türk Ticaret Kanunu, Vergi Kanunları ve Sosyal Güvenlik Kanunu'na uygun bir şekilde yapılması gerekmektedir.

Bu çalışmada şirket ortaklarına dağıtılan huzur hakkı ödemelerinin dayanağını, başta vergi kanunları olmak üzere ilgili diğer kanunlarla ilişkisini, ücret olarak değerlendirilip ne şekilde vergilendirilmesi gerektiği hakkında bilgi vermeye çalıştık. Yukarıdaki bilgiler ışığında huzur hakkı ödemelerinin şirketin finansal yapısına uygun ve ölçülü olması gerekmektedir. Aksi takdirde Kurumlar Vergisi Kanunu'na gidilerek örtülü kazanç olarak değerlendirilecek ve mevzuata göre cezai işlem uygulanacaktır.

KAYNAKÇA

- 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
- Beyanname Düzenleme Kılavuzu Gelir Vergisi Kanunu (2014 tarihli) (Maliye Hesap Uzmanları Derneği)
- Beyanname Düzenleme Kılavuzu Kurumlar Vergisi Kanunu (2014 tarihli) (Maliye Hesap Uzmanları Derneği)
- Beyanname Düzenleme Kılavuzu Vergi Usul Kanunu (2014 tarihli) (Maliye Hesap Uzmanları Derneği)
- 59 seri No'lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği
- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 265 Seri No'lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- İstanbul Gelir İdaresi Başkanlığı'nca yayımlanan 31.07.2013 tarihli ve 62030549-120[61-2012/1222]-1146 sayılı özelge
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu
- 6335, 6353 ve 6763 Sayılı Kanunlarla Yapılan Değişikliklerin İşlendiği 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu
- www.gib.gov.tr