

Tüm Yönleriyle Huzur Hakkı

CUMHUR İNAN BİLEN

Eski Hesap Uzmanı, YMM,
Bağımsız Denetçi
<https://orcid.org/0000-0003-2906-5951>

SELİN GÜLER

Gazi Üniversitesi Yüksek Lisans Öğrencisi
Denetçi Yardımcısı
<https://orcid.org/0000-0002-6982-0184>

Öz

İşbu makale şirket ortaklarına şirket kaynaklı bir nakit ödemesi yapılması noktasında kâr ödemelerinin bir alternatifi olarak değerlendirilebilecek ve kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecek huzur hakkı uygulamasına ilişkin; anonim şirketlerde ve limited şirketlerde huzur hakkının uygulanması, huzur hakkının farklı kanuni düzenlemeler açısından değerlendirilmesi, tüzel kişilerin yönetim kurulu üyeliği ve tüzel kişilere yapılan huzur hakkı ödemelerinin değerlendirilmesi, gerçek kişi ortaklar açısından birden fazla huzur hakkı elde edilmesi durumunda vergileme, kâr dağıtımı ve huzur hakkı müesseselerinin kıyaslaması konularında ilgilileri aydınlatmak üzere hazırlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Huzur Hakkı, Ücret, İlişkili Kişiler, Emsallere Uygunluk, Kurum Kazancı, Menkul Kıymet Sermaye İradı.

1. GİRİŞ

On iki temel muhasebe kavramından biri olan “Kişilik” kavramı ile işletmenin sahip veya sahiplerinden, yöneticilerinden, personelinin ve diğer ilgililerden ayrı bir kişiliğe sahip olduğu ve o işletmenin muhasebe işlemlerinin sadece bu kişilik adına yürütülmesi gerektiği öngörülmektedir. Bu açıklamaya göre; işletme, işletme sahiplerinin kişiliğinden bağımsız olmak üzere ayrı bir kişiliğe sahiptir.

Öte yandan; yaşamlarını sürdürmesi, sahip oldukları ve yüklendikleri sorumluluklar nedeniyle şirket için verdiği hizmet, üstlendiği fonksiyon ve şirket için aldığı risklerin karşılanması sebebiyle çeşitli adlar altında şirketler tarafından işletme sahiplerine ödemeler yapılmaktadır.

Yönetim kurulu üyelerinin şirkete karşı mali nitelikte haklarının en önemlisi ücrettir. Ücret, üyelere hizmet, sorumluluk ve başarılarına karşılık verilen günlük, aylık ve yıllık gibi bir zaman ölçüsüne göre hesap ve tespit edilen bir miktar olabileceği gibi, ikramiye, kazanç payına katılma şeklinde de tespit edilebilir. Ücretin bu unsurlardan sadece birinden oluşması mümkün olduğu gibi, birden fazla unsurdan meydana gelmesine de bir engel yoktur.¹

Bu kapsamda; işletme sahibine herhangi bir ödeme yapılmaması halinde, işletme sahibi şahsi ihtiyaçlarını karşılamak adına gerekli olan tutarı işletme varlıklarından ya nakit olarak ya da başka nam ve adlar altında temin edebilecek, işletmenin bu işlemi belgelendirmesi zorlaşabilecek ve bu durum işletmenin vergi mevzu-

1 Necla Akdağ GÜNEY, Anonim Şirket Yönetim Kurulu (İstanbul: Vedat Kitapçılık, 2016) 176-177.

tına uyumu yönünde farklı riskler üstlenmesine neden olabilecektir. Bu kapsamda, işletme sahiplerine işletmeden resmi olarak para ödenebilmesinin yolları:

I. Kâr payı dağıtımı yapılması veya,

II. Huzur hakkı ödemesi yapılmasıdır.

Kâr payı dağıtımının gerçek kişi ortaklar açısından yüksek gelir vergisi yükü doğurması nedeniyle, işletmeler tarafından genellikle yaygın olarak uygulanmadığı gözlemlenmektedir. İşbu makalede, kâr payı dağıtımının alternatifi olarak huzur hakkı müessesesi farklı yönleriyle detaylı olarak ele alınmaya çalışılacaktır.

2. HUZUR HAKKI NEDİR?

Huzur Hakkı, Türk Dil Kurumu sözlüğünde; “*Belli bir konuyu görüşmek için toplanan bir kurulun üyelerine ödenen para, hakkıhuzur*” olarak tanımlanmaktadır. Bunun yanı sıra, Yargıtay 11. Hukuk Dairesi tarafından 10.05.2010 tarihinde verilen ve E:2010/5400, K:2010/5060 sayılı Karar’da huzur hakkı; “... o dönemde çalışan yöneticilerin harcadıkları emek ve mesailerine karşılık, genel kurul kararları ile belirlenen ve yöneticilere genellikle aylık olarak ödenmesi kararlaştırılan bir meblağdır. Davacının ileri sürdüğü şekilde, tek bir yöneticiye ve yapılan belli bir işin karşılığı olarak ödenecek bir meblağın huzur hakkı olarak nitelendirilmesi mümkün değildir.” şeklinde ifade edilmiştir. Yargıtay 9. Hukuk Dairesi tarafından 27.10.2015 tarihinde verilen ve E:2014/15625, K:2015/30078 sayılı Karar’da ise; “*Türk Ticaret Kanunu (TTK) 394. maddesinde; yönetim kurulu üyelerine, tutarı esas sözleşme veya genel kurul kararı ile belirlenmiş olmak şartı ile huzur hakkı, ücret, ikramiye, prim ve yıllık kârdan pay ödenebileceği düzenlenmiştir. Huzur hakkı alacağı iş sözleşmesi veya İş Kanunu’ndan doğan bir alacak değildir. TTK’den doğduğundan karar vermeye Ticaret Mahkemeleri yetkili ve görevlidir. Dosyanın huzur hakkı alacağı yönünden tefrik edilerek yetkili ve görevli Ticaret Mahkemesi’ne gönderilmesi gerekir. Mahkemece bu alacak hakkında esastan karar verilmesi hatalıdır.*” ifadeleri yer almaktadır. Yargıtay tarafından verilen kararlar dahilinde, yönetim kurulu üyelerinin TTK’daki şartları yerine getirmek koşuluyla huzur hakkı alabileceği sonucuna varılmaktadır.

Huzur hakkı, Eski TTK’nın 333. maddesinde; “*aksine ana sözleşmede hüküm olmadığı takdirde idare*

meclisi azalarına her toplantı günü için bir ücret verilir. Ücret miktarı esas mukavelede tayin edilmemişse umumi heyetçe tayin olunur.” şeklinde düzenlenmiştir. Yeni TTK’nın 394. maddesinde ise; “*Yönetim kurulu üyelerine, tutarı esas sözleşmeyle veya genel kurul kararıyla belirlenmiş olmak şartıyla huzur hakkı, ücret, ikramiye, prim ve yıllık kârdan pay ödenebilir*” şeklinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddenin gerekçesinde; “*6762 sayılı Kanun’un 333’üncü maddesi anlam itibarıyla tekrarlanmıştır. Esas sözleşmeyle veya genel kurul kararıyla belirlenmesi gereken mali haklar hükümde sınırlı sayı ilkesi uyarınca gösterilmiştir. Anılan mali hakların birkaçının bir arada yerine getirilmesine bir engel yoktur. Yolluklar, temsil ödenekleri, sigorta primleri ve benzeri primler, varsa özel emeklilikler, avanslar, hükmün kapsamı dışındadır*” ifadelerine yer verilerek Eski TTK’ya atıfta bulunulmuştur. Buna göre, ana sözleşmede aksine hüküm bulunmadığı süre yönetim kurulu üyelerinin toplantılara katılmaları karşılığında huzur hakkı elde etmelerinde herhangi bir sakınca bulunmamaktadır. Fakat, yönetim kurulu üyelerine yapılacak huzur hakkı ödemelerinin mali mevzuata uyum açısından emsallerine uygun olması ve şirketin mali gücü ile dengeli olması gerekmektedir. Ayrıca, anılan Yargıtay kararları uyarınca, tek bir yöneticiye yapılan fakat diğer yöneticilere yapılmayan ve yapılan bir işin karşılığında ödenen tutarların huzur hakkı olarak kabul edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun (GVK’nın) “*Ücretin Tarifî*” başlıklı 61. maddesinde; “*Ücret, işverene tabi belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir*” ibaresi yer almakta ve aynı madde “*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.*” şeklinde devam etmektedir. Açıklama hükmünde belli ödeme türleri tek tek belirtildikten sonra “*veya başka adlar altında ödenmiş olması*” genişletici ifadesi kullanılmak suretiyle ne olarak adlandırılırsa adlandırılırsın bir hizmet karşılığı yapılmış olan bütün ödemelerin ücret kapsamı içine girmesi sağlanmıştır.²

2 Kazım YILMAZ, Ücretlerin Vergilendirilmesi (Ankara: Ce-Ka Yayınları, 2005), 27.

Bunun yanı sıra, GVK'nın 61. maddesinin 4. fıkrasında yer alan; "Yönetim ve denetim kurulları başkanı ve üyeleriyle tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler;" ibaresinden yönetim kurulu üyelerine ödenen huzur hakkı ödemelerinin de ücret olarak değerlendirildiği anlaşılmaktadır. Ayrıca, TTK'nın 516. maddesinin 2. fıkrasının b. bendinde; "Yönetim kurulu üyeleri ile üst düzey yöneticilere ödenen ücret, prim, ikramiye gibi mali menfaatler, ödenekler, yolculuk, konaklama ve temsil giderleri, aynı ve nakdi imkanlar, sigortalar ve benzeri teminatlar," şeklinde belirtilen ödemelerin yönetim kurulu tarafından hazırlanan yıllık faaliyet raporunda yer alması gerektiği hükme bağlanmıştır.

Ancak, kurumların yönetim kurulu başkan ve üyelerine yıl sonlarında verdikleri kâr payları ücret ödemesi kapsamına girmemektedir. Bahse konu bu kâr payları, GVK'nın "Menkul Sermaye İradı" başlıklı 75. maddesinin 3. fıkrasında "Kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kâr payları" şeklinde anılmış ve GVK'nın 61. maddesinde yer alan "...ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak..." şartını sağlamaması sebebiyle ücret değil, kaynağı ne olursa olsun menkul sermaye iradı olarak kabul edilmiştir.

Yönetim kurulu başkan ve üyelerine yapılan ödemelerin hangi kapsamda değerlendirileceğine, yapılan ödemelerin kârın bir oranı şeklinde veya esas sözleşmeye veya genel kurul kararına göre maktu şekilde yapılıp yapılmadığına bakılarak karar verilebilir.

2.1. Anonim Şirketlerde Huzur Hakkı

TTK'nın 408(b) maddesinde; "Yönetim kurulu üyelerinin seçimi, süreleri, ücretleri ile huzur hakkı, ikramiye ve prim gibi haklarının belirlenmesi, ibraları hakkında karar verilmesi ve görevden alınmaları." ibaresi yer almaktadır. Buna göre, yönetim kurulu üyelerinin seçiminde ve yönetim kurulu üyelerine ödenecek ücret, huzur hakkı, ikramiye ve primlerin tespitinde şirket genel kurulu yetkilendirilmiştir. Ayrıca, yine TTK'nın 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" ibaresi yer almaktadır. Fakat, Yargıtay 23. Hukuk Dairesi tarafından 07.10.2013 tarihinde verilen E.2013/4579,

K.2013/6126 sayılı Karar'da "Ücret hakkının verilen bir emeğin karşılığı olduğu ve Anayasa'da angaryanın yasaklanmış bulunduğu, esasen genel kurulda kararlaştırılmasa dahi yöneticiye, yaptığı hizmet karşılığı aylık ücretin sonraki genel kurullarda açıkça kaldırılmadığı ve değiştirilmediği sürece ödenmesi gerektiği, TTK'nın 333. maddesi uyarınca yönetim kurulu üyesine ana sözleşmede aksine bir düzenleme olmadıkça ana sözleşme ya da genel kurulda kararlaştırılan aylık ücret hakkı ödemesinin yapılması gerektiği gözetilerek, davacının hak ettiği huzur hakkının belirlenerek, sonucuna göre bir karar verilmesi gerekirken, huzur hakkı konusunda alınan bir genel kurul kararı olmadığı gerekçe yapılarak, bu talebin reddi doğru olmuştur." ibaresi yer almaktadır. Yargıtay Kararı'ndan hareketle; huzur hakkı ödemesine ilişkin ana sözleşmede aksine bir düzenleme bulunmadığı ve genel kurul kararında kaldırılmadığı ve değiştirilmediği sürece huzur hakkı ödemesi yapılması gerektiği anlaşılmaktadır.

Anonim şirket esas sözleşmesine konulacak bir hükümle veya genel kurul kararıyla yönetim kurulu üyelerine katıldıkları her toplantı için bir ücret ödenebileceği (huzur hakkı) gibi belirli dönemlerde ücret ödenmesi de kararlaştırılabilir.³ Bu kapsamda; TTK'nın 394. ve 408(b) maddeleri uyarınca, yönetim kurulu üyelerine ödenecek ücret, huzur hakkı, ikramiye ve primlerin tespiti için:

I. Şirket esas sözleşmesinde konu ile ilgili bir madde yer almalı veya

II. Şirket genel kurulu tarafından bu ödemenin yapılabilmesi için bu konuya özgü bir genel kurul kararı alınmış olmalıdır.

Yine TTK'nın 408. maddesinin 3. fıkrasında; "Tek pay sahipli anonim şirketlerde bu pay sahibi genel kurulun tüm yetkilerine sahiptir. Tek pay sahibinin genel kurul sıfatıyla alacağı kararların geçerlilik kazanabilmeleri için yazılı olmaları şarttır." hükmü yer almaktadır. Başka bir ifadeyle; anonim şirkette tek ortak bulunması ve tek ortağın genel kurulun bütün yetkilerine sahip olması, ortak tarafından alınan kararların yazılı olması koşuluna bağlanmıştır. Bu doğrultuda, tek ortaklı anonim şirketlerde ortak tarafından alınacak ücret, huzur hakkı, ikramiye ve primler ile ilgili kararların da yazılı olması gerekmektedir.

3 Huriye KUBİLAY, Anonim Ortaklıklarda Yönetim Kurulu Üyelerinin Ücretlerinin Belirlenmesi, XXIV. Ticaret Hukuku ve Yargıtay Kararları Sempozyumu, 9-59

2.2. Limited Şirketlerde Huzur Hakkı

TTK'nın 622. maddesi uyarınca, anonim şirket genel kurul kararlarının butlanına ve iptaline ilişkin hükümler, kıyas yoluyla limited şirketlere de uygulanmaktadır. Yine TTK'nın "B) Yönetim ve Temsil" başlıklı 623. maddesinde; "Şirketin yönetimi ve temsili şirket sözleşmesi ile düzenlenir. Şirketin sözleşmesi ile yönetimi ve temsili, müdür sıfatını taşıyan bir veya birden fazla ortağa veya tüm ortaklara ya da üçüncü kişilere verilebilir. En azından bir ortağın, şirketi yönetim hakkının ve temsil yetkisinin bulunması gerekir." ibaresi yer almakta ve "Müdürler, kanunla veya şirket sözleşmesi ile genel kurula bırakılmamış bulunan yönetime ilişkin tüm konularda karar almaya ve bu kararları yürütmeye yetkilidirler." şeklinde devam etmektedir. Anılan TTK hükmü uyarınca, ortak olan veya olmayan müdür veya müdürler limited şirketin yönetim ve temsili ile yetkilidir. Bu nedenle limited şirket müdürler kurulu, anonim şirket yönetim kurulu benzerdir.

Bu kapsamda, anonim şirket yönetim kurulu başkan ve üyelerine yapılan ödemeler ile limited şirket ortaklar kurulu tarafından belirlenen limited şirket müdürlerine (birden fazla ise "müdürler kurulu" denilebilir) yapılan ödemeler de huzur hakkı olarak nitelendirilebilecektir. Ancak, Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından 14.04.2003 tarih ve B.07.4. DEF.O.16.11;GVK:190-03-21 sayılı özelgede verilen; "...şirketinizin limited şirket olarak kurulduğu ve ortaklarının ..., ...ve ...'dan ibaret olduğu, şirket müdürlüğü görevine ...'in oybirliği ile seçildiği diğer ortakların şirketin yönetim ve denetimiyle bir fiil görevli olmadığı anlaşılmıştır. Bu itibarla; şirketinizin müdür dışındaki ortaklarına huzur hakkı adı altında ücret ödenmesi ve bunu gider yazması mümkün bulunmamaktadır." görüşüne göre müdür olmayan şirket ortaklarına huzur hakkı adı altında ödeme yapılamayacağı anlaşılmaktadır.

3. HUZUR HAKKININ KANUNİ DÜZENLEMELER AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

3.1. Huzur Hakkı Elde Eden Şahsi Gelir Vergisi Mükellefleri Açısından Konunun Değerlendirilmesi

3.1.1. Gelir Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirilmesi

GVK'nın 61. maddesi uyarınca; yönetim kurulu başkanı veya üyesi olarak huzur hakkı elde eden kişi gerçek kişi ise bu kişilere yapılan ödemeler ücret olarak değerlendirilmektedir. GVK'nın "Vergi Tevkifatı"

başlıklı 94. maddesinin 1. fıkrasına göre; "Hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61'inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104'üncü maddelere göre" vergiye tabi tutulmaktadır. GVK'nın 103. maddesine göre 2019 yılı için ücret gelirlerine uygulanacak gelir vergisi tarifesi aşağıdaki gibidir:

	Oran
18.000 TL'ye kadar	%15
40.000 TL'nin 18.000 TL'si için 2.700 TL, fazlası	%20
148.000 TL'nin 40.000 TL'si için 7.100 TL, fazlası	%27
148.000 TL'den fazlasının 148.000 TL'si için 36.260 TL, fazlası	%35

GVK'nın 104. maddesi uyarınca; yıllık gelir vergisi, vergiye tabi gelirlerin yıllık toplamından 31. maddede yer alan "Engellilik İndirimi" tutarları düşüldükten sonra yukarıdaki nispetler uygulanmak suretiyle hesaplanır. Ücretlerin vergilendirilmesinde aylık vergi; yıllık vergi 12'ye bölünmek, gündelik vergi aylık vergi 30'a bölünmek suretiyle hesaplanır.

Bunun yanı sıra, GVK'nın 98. maddesi uyarınca, zirai ürün bedelleri üzerinden tevkifat yapanlar hariç olmak üzere, çalıştırdıkları hizmet erbabı sayısı 10 ve daha az olanların, aynı Kanun'un 94. maddesine göre yapılan tevkifatla ilgili muhtasar beyannamelerini, bağlı buldukları vergi dairesine önceden bildirmek şartıyla her ay yerine Ocak, Nisan, Temmuz ve Ekim (üç aylık dönemlerde) aylarının yirmi üçüncü günü akşamına kadar verebileceklerine hükmedilmiştir. Dolayısıyla, huzur hakkı ödemesi yapılan yönetim kurulu üyelerinin GVK'nın 61. maddesi uyarınca ücret geliri elde etmesi sebebiyle vergilendirilmesi ve bu kişilerle ilgili muhtasar beyanname verilmesi açısından hizmet erbabı sayılmaları da tabiidir. Ankara Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 29.04.2014 tarih ve 38418978-120[98-13/5]-456 sayılı özelgede "...şirketinizin 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 hizmet erbabı sayısı 10 kişinin üstüne çıkması halinde bu döneme ait muhtasar beyannamenin ertesi ayın 23'üncü gününe kadar verilmesi gerekmektedir" görüşlerine yer verilmektedir. Bu kapsamda, muhtasar be-

yannamenin aylık ve üçer aylık verilmesinde, hizmet erbabı sayısının, kendilerine huzur hakkı ödemesi yapılan kişilerle birlikte çalışan hizmet erbabı sayısının 10 kişiyi aşması durumunda, üçer aylık dönemler halinde verilen muhtasar beyannamenin aylık dönemler halinde verilmeye başlanması gerektiği anlaşılmaktadır.

Öte yandan, GVK'nın "Asgari Geçim İndirimi" başlıklı 32. maddesinde; "Ücretin gerçek usulde vergilendirilmesinde asgari geçim indirimi uygulanır." hükmü yer almaktadır. Asgari geçim indirimi uygulamasından ücretleri gerçek usulde vergilendirilen gerçek kişiler yararlanabilecek ve ücret olarak kabul edilen huzur hakkı ödemesi yapılan yönetim kurulu üyeleri de asgari geçim indirimi uygulamasından yararlanabilecektir. Bu savı destekler nitelikli olan ve Denizli Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 05.01.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.20.15.01-30-MUK-2010-66-1 sayılı özelgede "...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 gelirin e uygulanması gerekmektedir." ifadesi yer almaktadır. Anılan GVK hükmünden ve ilgili özelgeden de anlaşılacağı üzere, ücret olarak kabul edilen huzur hakkı ödemeleri kapsamında yönetim kurulu üyelerinin asgari geçim indirimi uygulamasından yararlanması mümkündür.

3.1.2. Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirilmesi

Bilindiği üzere, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK'nın) 6. maddesinde; kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağına ve safi kurum kazancının tespitinde GVK'nın ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağına yer verilmiştir. GVK'nın "İndirilecek Giderler" başlıklı 40. maddesinin 1. fıkrasına göre "Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler" safi kazancın tespitinde indirim olarak kabul edilmektedir. Fakat, KVK'nın "Kabul Edilmeyen İndirimler" başlığında kurum kazancının tespitinde indirim olarak kabul edilmeyen hususlara değinilmiştir. Anılan başlık altında yer alan 11/(c) maddesi uyarınca; "Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar" kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamamaktadır. Aynı şekilde, KVK'nın "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı" başlıklı 13. maddesinde; "Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uy-

gunluk 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." ibaresine yer verilmiş ve KVK'da yer alan ilişkili 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 kurumlar..." olarak ifade edilmiş ve yine devamında emsallere uygunluk ilkesi "... ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olması..." şeklinde tanımlanmıştır. Bu kapsamda; kurumların ilişkili kişileriyle emsallere aykırı şekilde yapmış olduğu mal veya hizmet alışverişinden bir zarar oluşması durumunda, bu kazançların kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün olmayacaktır.

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 23.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01.176300-242 sayılı özelgede; kurumların kendi ortakları ilişkili kişiler arasında sayıldığından, şirket ortaklarına hizmetleri karşılığında olmak kaydıyla emsaline uygun olarak ödenen huzur hakkının kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabileceğine cevaz verilmiştir. Başka bir ifadeyle, kurumun ilişkili kişi sayılan yönetim kurulu başkan veya üyelerine emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak yapılan mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerinin transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını olarak değerlendirilebileceği için yönetim kurulu başkan veya üyelerine yapılacak huzur hakkı ödemelerinin kurumun mali yapısına uygun ve makul düzeyde olması gerekmektedir. Aksi durumda, KVK'nın 13. maddesinde belirtilen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtılması hakkındaki hükümlerin uygulanacağı ve emsaline göre fazla ödenen ücret tutarının kurum kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılamayacağı aşikârdır.

3.1.3. Damga Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirilmesi

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) sayılı tablonun IV-1/b fıkrası uyarınca; "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 carî hesaplara nakledildiği veya emir ve havalelerine tediye olunduğu takdirde nakli veya tediye temin eden kâğıtlar” üzerinden binde 7,59 nispetinde damga vergisi ödenmektedir. Bu sebeple, yönetim kurulu başkan ve üyelerine yapılan brüt huzur hakkı tutarı üzerinden binde 7,59 nispetinde damga vergisi ödenmesi gerekmektedir.

3.1.4. Vergi Usul Kanunu Açısından Değerlendirilmesi

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun (VUK’un) 238. maddesi uyarınca, GVK’ya göre ücret kabul edilen huzur hakkı ödemeleri için de “bordro” düzenlenmesi gerekmektedir.

3.1.5. Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu Açısından Değerlendirilmesi

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu’nun 4/b-3 maddesi uyarınca; “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 uygulaması açısından sigortalı sayılmakta ve 4/b (Eski Bağ-Kur) kapsamında yer almaktadır. Başka bir deyişle; anonim şirketlerin yönetim kurullarında görev alan ortakları, 4/b sigortalısı sayıldığından ve hizmet akdine bağlı bir işçi-işveren ilişkisinden kaynaklanmadığı için bu kişilere ödenecek huzur hakkından sigorta primi kesilmeksizin bu kişiler adına her ay bordro düzenlenip gelir vergisi ve damga vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Bu arada bazı yönetim kurulu üyeleri hem şirket çalışanı olarak bordrolu gözükmekte hem de yönetim kurulu olarak kendilerine huzur hakkı ödemesi yapılmaktadır. Şirket çalışanı olduklarından dolayı zaten 4/a kapsamında aldıkları ücretten sigorta primi kesintisi yapılmaktadır. Dolayısıyla ayrıca almış oldukları huzur hakkı ödemeleri için herhangi bir sigorta kesintisi yapılmaması gerekmektedir.⁴

3.2. Huzur Hakkı Elde Eden Tüzel Kişi Mükellefler Açısından Konunun Değerlendirilmesi

3.2.1. Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirilmesi

TTK’nın 359. maddesinin 2. fıkrasında yer alan; “Bir tüzel kişi yönetim kuruluna üye seçildiği takdirde, tüzel kişiyle birlikte, tüzel kişi adına, tüzel kişi tarafın-

dan belirlenen, sadece bir gerçek kişi de tescil ve ilan olunur; ayrıca, tescil ve ilan yapılmış olduğu, şirketin internet sitesinde hemen açıklanır. Tüzel kişi adına sadece, bu tescil edilmiş kişi toplantılara katılıp oy kullanabilir.” ibaresinden, tüzel kişi tarafından belirlenen bir gerçek kişinin tescil ve ilan olunması koşuluyla tüzel kişilerin de yönetim kurulu üyesi olabileceği anlaşılmaktadır. Bu kapsamda, huzur hakkı elde eden kurumların KVK’nın 1. maddesi uyarınca; sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıkları olması durumunda kurumlar vergisine tabi olacağı aşikârdır. Bunun yanı sıra, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 11.04.2014 tarih ve 64597866-125[6-2015]-49 sayılı özelgede; “...iştirak ettiğiniz bazı tüzel kişiler nezdindeki yönetim kurulu üyeliğiniz nedeniyle bu iştirakleriniz tarafından ödenen huzur hakkı bedelleri şirketinizin geliri sayılacağından, bu bedellerin kurum kazancınıza dahil edilerek vergilendirilmesi gerekmektedir.” şeklinde yer alan görüşle de huzur hakkı elde eden kurumların elde ettikleri bu kazancın kurum kazancının bir unsuru olarak sayılması gerektiği ve bu kazanç üzerinden kurumlar vergisine tabi olacağı açıkça vurgulanmaktadır.

3.2.2. Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirilmesi

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun (KDVK’nın) 1. maddesi uyarınca KDV’nin konusunu; “Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler” teşkil etmektedir. Yine, KDVK’nın 4/1. maddesinde; hizmetin, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olduğu ve bu işlemlerin bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşeceğine değinilmiştir. KDVK’nın anılan hükümleri ve Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 11.04.2014 tarihli ve 64597866-125[6-2015]-49 sayılı özelgede; “...şirketinizin, iştiraki olduğu firmaların yönetim kurulu üyeliğinden elde ettiği bedeller, bu firmaların yönetim ve idaresine yönelik hizmetin karşılığı olduğundan; bu bedellerin, genel oranda (%18) KDV’ye tabi tutulması gerekmektedir” şeklindeki görüşleri birlikte değerlendirildiğinde kurum tarafından

4 Nuray Gökçek KARACA, Bordro Uygulama Rehberi (Ankara: MuhasebeTR, 2019), 517

tüzel kişi yönetim kurulu üyeliği sonucu elde edilen huzur hakkının KDV'ye tabi olması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır. Başka bir ifadeyle, huzur hakkı olarak ödenen bedeller firmaların yönetim ve idaresine yönelik hizmetin karşılığı olduğundan, bu bedellerin %18 oranında KDV'ye tabi tutulması gerekmektedir.

3.2.3. Vergi Usul Kanunu Açısından Değerlendirilmesi

VUK'un "Faturanın Tarifi" başlıklı 229. maddesinde fatura; "Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır." şeklinde tanımlanmaktadır. Bu kapsamda; tüzel kişinin yönetim kurulu üyesi olması durumunda elde edilen kazanç, kurum kazancı olmakla beraber KDV'ye de tabidir. Dolayısıyla, aylık veya her yönetim kurulu toplantısının ardından gerçekleştirilen huzur hakkı ödemesinin tahakkuk esasına göre ve KDV'li olarak yönetim kurulu üyesi olunan şirkete fatura edilmesi gereklidir.

4. BİRDEN FAZLA HUZUR HAKKI ELDE EDİLMESİ DURUMU

TTK uyarınca; anonim şirketlerin yönetim kurulu, denetim kurulu, tasfiye kurulu, danışma kurulu üyelikleri ve limited şirket müdürlerinin seçilmesi ve görev yapması konusunda herhangi bir sınırlama mevcut değildir. Bu kapsamda, bir kişinin birden fazla yönetim veya denetim kurulu üyesi olması durumunda birden fazla işverenden huzur hakkı geliri sağlaması mümkündür. Fakat, aynı durum kamu görevlileri ve memurlar için geçerli değildir.

Kamu görevlileri ve memurlar için yapılacak huzur hakkı ödemeleri, 31 Ocak 2012 tarih ve 28190 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 162 Seri No.lu Devlet Memurları Kanunu Genel Tebliği'nde düzenlenmiştir. İlgili Tebliğ'de düzenlenen ve 4/7/2001 tarihli ve 631 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin 12'nci maddesinde yer alan "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." ibaresi, 666 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin 5'inci maddesinin 15/1/2012 tarihinde yürürlüğe giren (s) fıkrası ile "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.

Söz konusu maddeye ilişkin olarak uygulama birliğinin sağlanması ve tereddütlerin giderilmesi amacıyla yine 162 Seri No.lu Devlet Memurları Kanunu Genel Tebliği'nde aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır. Buna göre:

1) 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.

2) 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.

3) 631 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin 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 öngörülmeyen görevler için bu maddeye dayanılarak herhangi bir ödeme yapılmayacaktır.

4) 631 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin 12'nci maddesi kapsamında birden fazla görev alanlar, bu görevlerin hangisinden ücret alacağını belirleyerek asli görevli bulunduğu kurumun merkez teşkilatı personeli birimi ile görev yaptığı birime on gün içerisinde bildirecektir.

5) 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.

Kamu görevlisi veya memur olmayan bir gerçek kişi gelir vergisi mükellefinin birden fazla işverenden ücret geliri elde etmesi bir örnek kapsamında aşağıda değerlendirilmiştir. Buna göre:

Örnek: Bay X, 2018 yılı içerisinde 4 ayrı işverenden toplam 130.000,00 TL brüt ücret geliri elde etmektedir. Brüt ücret gelirlerinin tamamı 2018 yılı içerisinde gelir vergisi stopajına tabi tutularak vergilendirilmiştir.

verme sınırını (34.000,00 TL) geçtiğinden dolayı (75.000,00 TL > 34.000,00 TL (A işverenden alınan), 55.000,00 > 34.000,00 (huzur hakkı)) 2018 yılında elde edilen ücret gelirlerinin tamamının beyan edilmesi ve yıl içerisinde tevkifat yoluyla kesilen vergilerin hesaplanan vergiden mahsup edilmesi gerekmektedir.

Bay X'e 2018 yılına ilişkin 4 farklı işveren tarafından ayrı ayrı tevkif edilen gelir vergisi tutarı

İşveren	Ödemenin Kapsamı	Brüt Ücret Geliri (TL, A)	2018 Yılı İçin Gelir Vergisi Stopajı (TL, B)	Toplam SGK Primi (%15) (TL, C)	Hesaplanan Damga Vergisi (Binde 7,59 Nispetinde, TL, D)	Net Ücret Geliri (TL, E=A-B-C-D)
A	Ücret	75.000,00	15.772,89	2.878,20	569,25	55.779,66
B	Huzur Hakkı	30.000,00	5.260,00	-	227,70	24.512,30
C	Huzur Hakkı	20.000,00	3.260,00	-	151,80	16.588,20
D	Huzur Hakkı	5.000,00	750,00	-	37,95	4.212,05
Toplam	-	130.000,00	25.042,89	2.878,20	986,70	101.092,21

GVK'nın 86. maddesinin 1. fıkrasının b. bendinde; "Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler (birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103'üncü maddede yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri dahil)" ibaresi yer almaktadır. Başka bir ifadeyle, birden fazla işverenden tevkif yoluyla vergilendirilmiş ücret alan ve birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerin toplamı Gelir Vergisi Kanunu'nda yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2018 yılı için bu tutar 34.000 TL'dir.) aşmayan mükelleflerin, tamamı kesinti yoluyla vergilendirilmiş ücretleri yıllık beyanname ile beyan edilmeyecektir. Ancak, birden sonraki işverenden alınan tevkifata tabi ücretlerin toplamı 34.000 TL'yi aşması durumunda, ücretlerin tamamı (ilk işverenden alınan ücret de dahil olmak üzere) yıllık beyannameye dahil edilecektir. Buna göre, Bay X'in A işverenden aldığı 75.000,00 TL'lik brüt ücret ödemesi haricinde 2018 yılı içerisinde toplam 55.000,00 TL (=30.000,00+20.000,00+5.000,00) tutarında brüt huzur hakkı elde etmiştir. 2018 yılında elde edilen brüt huzur hakkı ve A işverenden elde edilen brüt ücret geliri, 2018 yılı için beyanname

(15.772,89+5.260,00+3.260,00+750,00=) 25.042,89 TL'dir. Oysa, gerçek kişi gelir vergisi mükellefinin 2018 yılında elde etmiş olduğu tüm gelirlerini (130.000,00 TL) şahsi gelir vergisi beyannamesinde birleştirmesi neticesinde 2018 yılı için hesaplanan şahsi gelir vergisi tutarı 32.780,00 TL olacaktır. Bu durumda, söz konusu gerçek kişinin aradaki fark kadar (32.780,00-25.042,89=7.737,11 TL) ilave şahsi gelir vergisi ödemesi yapması gerekecektir.

5. KÂR DAĞITIMI VE HUZUR HAKKI KI-YASLAMASI

Bilindiği üzere bir şirkete ortak olma vasfı neticesinde elde edilecek esas gelir türü kâr payıdır. Kâr payının nasıl vergilendirileceği ise elde edenin hukuki statüsüne göre değişmektedir. Bununla beraber ortakların kâr payı yanında ortaklık sıfatlarının haricinde yerine getirdikleri görevler neticesinde ücret veya huzur hakkı geliri elde etmeleri de mümkündür.⁵ Dolayısıyla, konunun vergisel açıdan değerlendirilmesi yapılırken; ödemenin hizmet karşılığında mı yoksa ortak olma vasfı kapsamında mı yapıldığına bakılmaktadır. Bunun yanı sıra, huzur hakkının şirket kârı ile herhangi bir ilgisi olmamakla beraber şirket zarar etse bile yönetim kurulu üyelerine huzur hakkı ödemesi yapılmaktadır.

5 Atilla BUDAK, "Tüzel Kişilere Yapılan Huzur Hakkı Ödemelerinde Katma Değer Vergisi Var mıdır?," Yaklaşım Dergisi/240 (2012 Aralık). (erişim 12.04.2019)

Ayrıca, yönetim kurulu üyelerine kârdan pay verilmesi TTK hükümleri uyarınca sıkı koşullara bağlanmıştır. TTK'nın 511/(1). maddesinde yer alan; "Yönetim kurulu üyelerine kazanç payları, sadece net kârdan ve ancak kanuni yedek akçe için belirli ayırım yapıldıktan ve pay sahiplerine ödenmiş sermayenin yüzde beşi oranında veya esas sözleşmede öngörülen daha yüksek bir oranda kâr payı dağıtıldıktan sonra verilebilir" ifadesinden de anlaşılacağı üzere yönetim kurulu üyelerine kâr payı verilmesi için çeşitli şartların yerine getirilmesi gerekmektedir. TTK'nın 512.

Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirilmesi" başlığı altında daha önce değinilmiştir.

Şahsi gelir vergisi mükellefleri açısından kâr dağıtımı ve huzur hakkı kıyaslaması bir örnek ile aşağıda açıklığa kavuşturulmaya çalışılmıştır.

Örnek: 3 ortaktan oluşan bir anonim şirkette, şirket ortaklarına (3 ortağın da yönetim kurulu üyesi olduğu varsayımı altında) 2018 yılı için brüt 800.000,00 TL'nin kâr payı olarak dağıtılmasına karar verilmiştir. Buna göre;

Hissedar	Hisse Oranı (A)	Brüt Kâr Payı (B)	Tevkif Edilen Kısım (%15) (C=B*0,15)	Beyana Tabi Kâr Payı (D=B/2)	Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesinde Beyan Edilecek Tutar (TL)	Net Kâr Payı (E=B-C)
A	%45	360.000,00	54.000,00	180.000,00	53.480,00	306.000,00
B	%45	360.000,00	54.000,00	180.000,00	53.480,00	306.000,00
C	%10	80.000,00	12.000,00	40.000,00	7.680,00	68.000,00
Toplam	%100	800.000,00	120.000,00	400.000,00	114.640,00	680.000,00

maddesine göre haksız yere ve kötü niyetle kazanç payı ödenmesi halinde bunların iadesi gerekmektedir. Ancak, TTK uyarınca huzur hakkı ödenebilmesi için bu şekilde yasayla belirlenmiş şartlar bulunmamaktadır.

GVK'nın 41/(2). maddesinde ticari kazancın tespitinde; teşebbüs sahibinin kendisine, eşine, küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyon ve tazminat adı altında yapılan ödemelerin gider olarak indirim konusu yapılamayacağına değinilmiştir. Fakat, şirket ortaklarına hizmetleri karşılığında olmak kaydıyla emseline uygun olarak ödenen huzur hakkının kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabileceğine işbu makalenin "3.2. Kurumlar

Daha önce değinildiği üzere, şirket ortaklarına verilen net kâr payları menkul sermaye iradı olarak kabul edilmekte ve gelir vergisi beyannamesinde beyan edilmektedir. Hissedarların elde etmiş olduğu brüt kâr payının yarısı gelir vergisinden istisnadır. GVK'nın 86/1-c maddesi hükmü gereğince; 3 hissedarın da elde ettiği brüt kâr payının kalan yarısı 2018 yılı için belirlenen beyanname verme sınırını aşması sebebiyle yıllık gelir vergisi beyannamesine dahil edilecektir. Bu durumda; beyan edilecek tutar A ve B hissedarları için 180.000,00 TL, C hissedarı için 40.000,00 TL olacaktır.

Hissedarların gelir vergisi beyanı ise aşağıdaki gibidir.

	A Hissedarı	B Hissedarı	C Hissedarı	Toplam
Toplam Gelir Tutarı (A)	360.000,00	360.000,00	80.000,00	800.000,00
Hesaplanan Gelir Vergisi (B)	53.480,00	53.480,00	7.680,00	114.640,00
Tevkifat Yoluyla Ödenen Vergi (C=A*%15)	54.000,00	54.000,00	12.000,00	120.000,00
İadesi Gereken Gelir Vergisi (D=C-B)	520,00	520,00	4.320,00	5.360,00
Efektif Net Vergi Yüğü (E=B/A,%)	14,86	14,86	9,60	14,33

Örnek, aynı tutar ve aynı oranda fakat huzur hakkı ödemesi olarak incelenirse:

Huzur Hakkı Elde Eden Hissedar	Huzur Hakkı Ödemesi Dağılım Oranı (%)	Aylık Net Huzur Hakkı Tutarı (G=G/12)	Yıllık Net Huzur Hakkı Tutarı (G)	Toplam Yıllık Damga Vergisi Yükü (F)	Toplam Yıllık Gelir Vergisi Stopajı Yükü (E)	Toplam Yıllık Brüt Huzur Hakkı Tutarı (A)	Huzur Hakkının Giderleştirilmesi ile Kurumlar Vergisi Tasarrufu (B=A* %22)	Net Vergi Ödemesi Tutarı (C=E+F-B)	Efektif Net Vergi Yükü (D=C/A,%)
A	45	20.332,30	243.987,60	2.732,40	113.280,00	360.000,00	79.200,00	36.812,40	10,23
B	45	20.332,30	243.987,60	2.732,40	113.280,00	360.000,00	79.200,00	36.812,40	10,23
C	10	5.076,07	60.912,80	607,20	18.480,00	80.000,00	17.600,00	1.487,20	1,86
Toplam	100	45.740,67	548.888,00	6.072,00	245.040,00	800.000,00	176.000,00	75.112,00	9,39

800.000,00 TL'nin huzur hakkı olarak ödenmesi durumunda, ortakların yıllık net geliri 548.888,00 TL ve net vergi ödemesi de 75.112,00 TL olarak hesaplanmaktadır. Bunun yanı sıra, huzur hakkı ödenmesi durumunda şirket için 176.000,00 TL'lik kurumlar vergisi tasarrufu ortaya çıkmaktadır. Ayrıca, huzur hakkı üzerinden hesaplanan gelir vergisi stopajı yükü 245.040,00 TL olup tamamı kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Bunun yanı sıra, şirket ortaklarına yapılan kâr payı dağıtım sonrasında oluşan efektif net vergi yükü %14,33 iken; huzur hakkı ödemesi sonucu oluşan efektif net vergi yükü %9,39 olmaktadır. Tutar bazında değerlendirildiğinde; kâr payı dağıtımında katlanılan net vergi yükü 114.640,00 TL iken, huzur hakkı ödemesinde katlanılan net vergi yükü 75.112,00 TL olmaktadır. Dolayısıyla, **ortaklarına huzur hakkı ödemek yerine kâr payı dağıtımını yapmayı tercih eden bir şirketin ortaklarının söz konusu tercih neticesinde ilave olarak katlanacağı net vergi yükü 39.528,00 TL olmaktadır.** Başka bir deyişle, kâr payı dağıtmak yerine huzur hakkı ödemeyi tercih eden bir şirketin ortaklarının bu seçim kaynaklı olarak 39.528,00 TL'lik vergi avantajı olabileceği anlaşılmaktadır.

Anonim ortaklıklarda yönetim kurulu üyelerine kâr payı vermenin, sabit bir ücret vermektense her zaman daha yararlı olacağı ve yönetim kurulu üyelerine ödenen ücretin, ne kadar yüksek olursa olsun, kazançtan belli bir payın ödenmesi kadar teşvik edici olamayacağı şeklinde görüşler de bulunmaktadır.⁶ Yönetim kurulu üyelerinin lehine olan ve her zaman yararlı görülen bu düşünce kurum açısından değerlendirildiğinde eksiklik

göstermektedir. İşbu makalede daha önce değindiğimiz üzere, yönetim kurulu üyelerine kârdan pay verilmesi için önce şirketin ilgili hesap döneminde kâr elde etmiş olması gerekmektedir. Bunun yanı sıra; yukarıdaki örnekte de görüldüğü üzere şahsi gelir vergisi mükellefi yönetim kurulu üyelerine yapılacak huzur hakkı ödemeleri, kâr payı dağıtımına kıyasen kurum kazancının tespitinde ciddi vergi avantajı sağlayabilmektedir.

6. SONUÇ

Sonuç olarak; şirket ortaklarından seçilen yönetim kurulu başkan ve üyelerine verilen yetki ve sorumlulukları dolayısıyla aldıkları riskler, şirket için vermiş oldukları hizmetler ve yönetim kurulu toplantılarına katılmaları karşılığında, şirket ortaklarına "huzur hakkı" adı altında ücret verilebilecektir. Huzur hakkı olarak ödenen ücretler, ticari faaliyetin sürdürülmesi için katlanılan genel giderler kapsamında değerlendirildiğinden ve emsallerine ve şirketin mali durumuna uygun olması halinde kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

Buna karşın, şirket ortaklarına verilen kâr paylarının "menkul sermaye iradi" olarak nitelendirilmesi ve ticari kazancın tespitinde nazara alınması sebebiyle kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

Dolayısıyla; şirket ortakları tarafından yapılacak şahsi harcamaların finansmanı için kurum kazancının tespitinde vergi avantajı sağlaması nedeniyle, emsallere uygun olması kaydıyla aynı tutardaki ödeme için şirket ortaklarına kâr payı verilmesi yerine huzur hakkı ödemesi yapılmasının şirketin yönetim kurulu üyesi

6 Oruç Hami ŞENER, Teorik ve Uygulamalı Ortaklıklar Hukuku Ders Kitabı (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2017), 411

olan ortakları açısından vergi yükü optimizasyonu anlamında daha rasyonel ve tercih edilebilir olduğu düşünülmektedir. Ayrıca; huzur hakkı ödemesi, TTK'nın 511. maddesinde düzenlendiği üzere Şirket kâr elde etmediği sürece kâr dağıtamama, geçmiş yıl zararlarını mahsup etmeden kâr dağıtamama, kâr dağıtma sırasında yedek akçe ayırma gibi şartlara bağlı olmadığı için kâr payı dağıtımına göre şirket ortağı olan yönetim kurulu üyelerine ödeme yapılması konusunda kâr payı dağıtımına göre görece daha esnek bir müessese olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

KAYNAKÇA

- 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu
- 5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu
- 162 Seri No.lu Devlet Memurları Kanunu Genel Tebliği
- Yargıtay 11. Hukuk Dairesi E:2010/5400 K:2010/5060, T:10.05.2010 Karar
- Yargıtay 9. Hukuk Dairesi E:2014/15625, K:2015/30078, T:27.10.2015 Karar
- Yargıtay 23. Hukuk Dairesi E:2013/4579, K:2013/6126, T:07.10.2013 Karar

-Denizli Vergi Dairesi Başkanlığı, 05.01.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.20.15.01-30-MUK-2010-66-1 sayılı özelge

-İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı, 23.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01.176300-242 sayılı özelge

-Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı, 11.04.2014 tarih ve 64597866-125[6-2015]-49 sayılı özelge

-Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı, 14.04.2003 tarih ve B.07.4.DEF.O.I6.11;GVK:190-03-21 sayılı özelge

-Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 29.04.2014 tarih ve 38418978-120[98-13/5]-456 sayılı özelge

-BUDAK, Atilla. "Tüzel Kişilere Yapılan Huzur Hakkı Ödemelerinde Katma Değer Vergisi Var mıdır?," Yaklaşım Dergisi/240 (2012 Aralık). (erişim 12.04.2019)

-GÜNEY, Necla Akdağ. *Anonim Şirket Yönetim Kurulu* (İstanbul: Vedat Kitapçılık, 2016)

-KARACA, Nuray Gökçek. *Bordro Uygulama Rehberi* (Ankara: MuhasebeTR, 2019)

-KUBİLAY, Huriye. *Anonim Ortaklıklarda Yönetim Kurulu Üyelerinin Ücretlerinin Belirlenmesi*, XXIV. Ticaret Hukuku ve Yargıtay Kararları Sempozyumu, 9-59

-ŞENER, Oruç Hami. *Teorik ve Uygulamalı Ortaklıklar Hukuku Ders Kitabı* (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2017)

-YILMAZ, Kazım. *Ücretlerin Vergilendirilmesi* (Ankara: Ce-Ka Yayınları, 2005)