

Yönetim kurulu üyelerinin gelirlerinin hukuki niteliği ve vergilendirilmesi

Merve İlbay

I. Giriş

Anonim şirketlerde yönetim kurulu, şirketin temsil olunması ve yönetilmesi bakımından, kanunen ve sürekli olarak olması gereken bir organizasyondur. Bu organizasyon içerisinde bulunan yönetim kurulu üyelerine önemli yetkiler ve görevler tanımlanmıştır. Tüm bu görevlerin üstlenilmesi, yönetim kurulu üyelerine ciddi sorumluluklar yüklemiş ve bunun neticesinde yönetim kurulu üyelerine bir takım mali haklar tanınmıştır.

Yönetim kurulu üyelerine tanınmış olan mali haklar, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 394. maddesi ile düzenlenmiştir. Bu maddede mali haklar; "Yönetim kurulu üyelerine, tutarı esas sözleşmeyle ve genel kurul kararıyla belirlenmiş olmak şartıyla, huzur hakkı, ücret, ikramiye, prim ve yıllık kardan pay ödenebilir." şeklinde belirlenmiştir. Söz konusu mali hakların bir kaçının bir arada yerine getirilmesinde engel bulunmamaktadır. Ancak yönetim kurulu üyelerine sağlanan tüm maddi menfaatler, şirketin mali durumuna uygun tutarlarda ve iyi niyet kuralları çerçevesinde belirlenmelidir.

Yönetim kurulu üyelerine ödenecek mali hak tutarlarının şirket esas sözleşmesi veya genel kurul kararı ile belirlenmesi zorunluluğu bulunmaktadır.

Bu makalemizde, yönetim kurulu üyelerinin gelirlerinin hukuki niteliği ve vergilendirilmesi konusunu detaylı bir şekilde açıklayacağız.

II. Yönetim kurulu üyelerine sağlanan mali hakların hukuki niteliği ve açıklanması

Yönetim kurulu üyeliği yapılan şirket ile iş akdine bağlı olarak işçi işveren ilişkisi içerisinde aktif bir görevde bulunulması, şirkette pay sahibi olmadan yönetim kurulu üyeliği yapılması (genel müdür, finans müdürü vb.) ya da sadece yönetim kurulu üyesi sıfatının bulunması, ödenen mali hakkın niteliğini değiştirebilmektedir. Bu durumda şirket içerisinde aktif role sahip, pay sahibi yönetim kurulu üyesi, yönetim kurulu üyesi ve pay sahibi olma sıfatıyla, huzur hakkı, kar payı ve şirket içerisinde almış olduğu rol dolayısıyla ücret alma hakkına da sahip olacaktır. Bu nedenle yönetim kurulu üyelerine yapılan ödemeler göz önünde bulundurulduğunda, yönetim kurulu üyelerinin şirket içerisindeki görevi ve durumunun niteliği de önem arz etmektedir. Yönetim kurulu üyelerine yapılan ödemeleri, aşağıdaki şekilde sıralamamız mümkündür.

A. Huzur hakkı

Kanuni hükümler karşısında, yönetim kurulu üyeleri, yönetim kurulu üyesi sıfatı ile çalışan üst düzey şirket yöneticileri ve şirket ortaklarının mali ve yönetsel bir takım sorumlulukları bulunmaktadır. Tüm bu sorumluluklar karşısında, yönetim kurulu üyelerine üstlenmiş oldukları bu sorumluluklar ve risklerin karşılığı olarak huzur hakkı ödemesi yapılmaktadır.

Ancak huzur hakkının yönetim kurulu üyelerine ödenebileceği hususunun, yeni Türk Ticaret Kanunu uyarınca, şirket ana sözleşmesi veya genel kurul kararına bağlanması gerekmektedir.

Uygulamada huzur hakkı ödemeleri; anonim şirketlerde yönetim kurulu üyelerine, limited şirketlerde ise şirket müdürlerine yapılmaktadır.

B. Ücret

Ücretin tanımı, Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesinde; "Ücret işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir" şeklinde yapılmıştır. Bu Kanun'un uygulamasında "Yönetim ve denetim kurulları başkanı ve üyeleriyle tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatlerin de ücret sayılacağı belirtilmiştir. Yönetim kurulu üyesi olunan şirket bünyesinde hizmet akdi ile çalışan kişilerin ilgili hizmetleri dolayısıyla çalıştıkları şirketten ücret elde edebilme hakkı bulunmaktadır.

Yönetim kurulu üyelerine yapılacak olan ücret ödemeleri, kanun ve şirket esas sözleşmesi dikkate alınarak, yerine getirilen görev ile yüklenen sorumluluğun karşılığında, yönetim kurulu üyelerine yapılan ödemelerdir.

C. İkramiye

Yönetim kurulu üyelerine ve şirket yöneticilerine, şirket ile alakalı göstermiş olduğu başarılar karşılığında ödenen mali bir menfaattir. İkramiyenin yönetim kurulu üyelerinin performansını olumlu yönde etkileyen teşvik edici bir yönü de bulunmaktadır. İkramiye ödemesi, yönetim kurulu üyelerine yılda bir kez verilebileceği gibi düzenli periyotlarla da yapılabilir. Bu ödeme yönetim kurulu üyesinin sözleşmesinde de belirtilebilir.

D. Prim

Yönetim kurulu üyelerine yapılan prim ödemeleri ikramiye ile aynı özellikleri taşıyor olsa da, ikramiyeden ayrılan özelliği kişiye özgü olması ve genel nitelikler doğrultusunda dağıtılmamasıdır. Şirketin dönem başında belirlemiş olduğu mali hedeflere ulaşılması durumunda, yönetim kurulu üyelerinin bir kaçına ya da tamamına prim ödemesi yapılabilir. Prim aynı zamanda verimin artırılması bakımından sıkça görmüş olduğumuz bir uygulamadır.

E. Kâr payı

Yönetim kurulu üyelerinin, şirketin elde edilen kârdan pay almaları hususu, yeni Türk Ticaret Kanunu'nun 511. maddesinde düzenlenmiştir. Bu hüküm; "Yönetim kurulu üyelerine yapılan 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." şeklindedir. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun 339. maddesi uyarınca yönetim kurulu üyelerinin yıllık kârdan pay alabilmesi için esas sözleşmede yazılı olarak bu hususa yer verilmesi gerekmektedir. Esas sözleşmede bu hüküm yer almadıkça, yönetim kurulu üyelerine yıllık kârdan pay verilemez. Başka bir deyişle, yönetim kurulu üyelerine kâr payı dağıtımının yapılabilmesi için, TTK' nın 339. ve 511. maddelerine uygun hareket edilmesi gerekmektedir.

Ayrıca yönetim kurulu üyelerine dağıtılan kâr payının niteliği, Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin 3. bendinde şu şekilde düzenlenmiştir. "Sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kâr payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradidir."

Ancak, yönetim kurulu üyelerine yapılan kâr payı ödemelerinin özüne bakacak olursak, yönetim kurulu üyesinin şirkette pay sahibi olup olmadığı konusu önem arz edecektir. Pay sahibi olan yönetim kurulu üyesine yapılan kâr payı ödemesi, Gelir Vergisi Kanunu'nun 75/3. maddesi gereğince menkul sermaye iradı olarak nitelendirilecektir. Yönetim kurulu üyesi, şirkette pay sahibi değil ve yönetici sıfatıyla bir görev ifa ediyor ise Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesi uyarınca ücret olarak değerlendirilecektir.

III. Yönetim kurulu üyelerinin mali haklarının vergisel durumu

Anonim şirketlerde, yönetim kurulu üyelerine yapılan ücret ödemeleri ve sağlanan diğer menfaatlerin ne şekilde vergileneceği konusundan makalemizin bu bölümünde yer vereceğiz:

- Yönetim kurulu üyelerine yapılan huzur hakkı ödemesini vergisel açıdan değerlendirecek olursak; Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesinde "Yönetim ve denetim kurulları başkanı ve üyeleriyle, tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler" in ücret sayılacağı hüküm altına alınmıştır. Söz konusu maddeden anlaşılacağı üzere, yönetim kurulu üyelerine yapılan huzur hakkı ödemesi ücret niteliğindedir. Ayrıca Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendi uyarınca, "Hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61.maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (İstisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104. maddelere göre" gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Gelir İdaresi Başkanlığının verdiği 08.02.2012 tarihli B.07.1.GİB.4.06.16.01-120(61-12/14)-819 sayılı özelgesinde, yönetim kurulu başkan ve üyelerine yapılan ödemeler konusunun sonuç bölümünde, yönetim kurulu üyelerine görevleri karşılığı olarak ödenen net ödemelerinin ücret olarak değerlendirilmesi ve brüt tutarı üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/1, 103 ve 104 maddelerine göre gelir vergisi tevkifatına tabi tutulması gerektiği şekline görüş verilmiştir.

Yönetim kurulu üyelerine yapılan huzur hakkı ödemeleri, şirketin mali durumuna uygun olarak yapıldığı takdirde, kurum kazancından indirim konusu yapılabilir. Şirketin mali durumu ile bağdaşmayan huzur hakkı ödemelerinin ise idarece eleştirilme riskinin yüksek olduğu açıktır.

Yapılan huzur hakkı ödemeleri için, Vergi Usul Kanunu'nun 238. maddesindeki; "İşverenler her ay ödedikleri ücretler için bordro düzenlemeye mecburdurlar." hükmü uyarınca, şirketlerin bordro düzenlenmesi gerekliliğini vurgulamak isteriz.

- Ücret, prim ve ikramiye ödemeleri; Gelir Vergisi Kanunu'nun 61.maddesi; "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." şeklinde belirtilmiştir. Bu nedenle, yönetim kurulu üyelerine ödenen tüm para, ayın ve menfaatler, yine Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/1 maddesi uyarınca gelir vergisi stopajına tabi olacaktır.
- Yönetim kurulu başkan ve üyelerine ödenen kâr payı, Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre "Sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kâr payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradıdır." denilmiştir.
- Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen 11.04.2014 tarihli ve 64597866-125(6-2015)-49 sayılı özelgede, tüzel kişiliğin yönetim kurulu üyesi olması durumunda elde edilen huzur hakkının kurumlar vergisi ve KDV uygulaması hakkında aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır:

"Kurumlar vergisi yönünden, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinin ikinci fıkrasında, kurum kazancının gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluştuğu hükmüne yer verilmiş olup; 6'ncı maddesinde de, kurumlar vergisinin, mükellefin bir hesap dönemi içinde elde ettiği safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, bu kazancın tespitinde de Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinde, 'Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tâbidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.' hükmüne yer verilmiş olup, 2'nci maddesinde de gelire giren kazanç ve iratlar yedi bent halinde sayılmıştır.

Aynı Kanun'un 'Ücretin tarifi' başlıklı 61'inci maddesinde; ücretin, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler olduğu; 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 bulunmasının onun mahiyetini değiştirmeyeceği hükmüne yer verilmiştir. 94'üncü maddenin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde ise hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61'inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç) 103 ve 104'üncü maddelere göre tevkifat yapılacağı hükme bağlanmıştır.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 359'uncu maddesinin birinci fıkrasında, anonim şirketin, esas sözleşmeyle atanmış veya genel kurul tarafından seçilmiş, bir veya daha fazla kişiden oluşan bir yönetim kurulunun bulunacağı; ikinci fıkrasında, bir tüzel kişinin yönetim kuruluna üye seçildiği takdirde, tüzel kişiyle birlikte, tüzel kişi adına, tüzel kişi tarafından belirlenen, sadece bir gerçek kişinin de tescil ve ilan olunacağı; ayrıca, tescil ve ilan yapılmış olduğunun, şirketin internet sitesinde hemen açıklanacağı; tüzel kişi adına sadece, bu tescil edilmiş kişinin toplantılara katılıp oy kullanabileceği hükmü yer almaktadır.

Aynı Kanun'un 394'üncü maddesinde ise yönetim kurulu üyelerine, tutarı esas sözleşmeyle veya genel kurul kararıyla belirlenmiş olmak şartıyla huzur hakkı, ücret, ikramiye, prim ve yıllık kârdan pay ödenebileceği hükme bağlanmıştır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre; 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.

Öte yandan, yönetim kurulu üyeliğiniz dolayısıyla iştiraklerinizden alınan huzur hakkı bedellerinden, şirketinizi söz konusu yönetim kurullarında temsil eden personelinize tarafınızca yapılacak ödemeler ücret olarak kabul edileceğinden, bu ödemeler üzerinden şirketiniz tarafından Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendine göre gelir vergisi kesintisi yapılması gerekmele birlikte söz konusu ücretin kurum kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

Katma Değer Kanunu yönünden ise 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun;

1/1'inci maddesinde; ticarî, sınaî, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'nin konusunu oluşturduğu,

4/1 maddesinde; hizmetin, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olduğu, bu işlemlerin; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi, şekillerde gerçekleştirilebileceği,

20/1'inci maddesinde, teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu, hükümlerine yer verilmiştir.

Diğer taraftan, KDV oranları, KDV Kanunu'nun 28'inci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak yayımlanan 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile Karar'ın eki (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 1, (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 8, listelerde yer almayan vergiye tabi işlemler için %18 olarak tespit edilmiştir.

Bu hükümler çerçevesinde; 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.”

IV. Sonuç

Makalemizde, genel anlamda yönetim kurulu üyelerine, esas sözleşme ile veya genel kurul kararıyla sağlanan maddi menfaatlerin hukuki nitelikleri ve nasıl vergilendirileceği konusu değerlendirilmiştir. Özetleyecek olursak; yönetim kurulu üyelerine, yeni Ticaret Kanunu'nun 394. maddesinde belirlenen hakların tümü ödenebileceği gibi sadece biri ya da bir kaçını da ödenebilir. Ancak tüm bu ödemelerin, iyi niyet kuralları çerçevesinde ve şirketin mali durumu doğrultusunda yapılması uygun olacaktır.

Yönetim kurulu üyelerine yapılan, ücret, prim, ikramiye gibi ödemeler, Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesi uyarınca ücret sayılmakta ve yine Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi uyarınca gelir vergisi tevkifatına tabi tutulması gerekmektedir. Aynı zamanda, yönetim kurulu üyelerine yapılan bu ödemeler, kurum kazancından indirim konusu yapılabilecektir. Ancak tüzel kişilere yapılan huzur hakkı ödemeleri ticari kazanç niteliğinde vergilenecektir.

Yönetim kurulu üyelerine dağıtılan kâr payları ise, Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinde düzenlenmekte ve menkul sermaye iradı olarak değerlendirilmektedir.

Tam mükellef kurumlardan elde edilen kar paylarının yarısı gelir vergisinden istisna olup, kalan tutarın vergiye tabi gelir olarak dikkate alınması gerekecektir. İlgili tutar kişinin beyana tabi farklı bir geliri yok ise Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesinde belirtilen tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2015 yılı için 29.000 TL, 2016 yılı için 30.000 TL) aşılıyor ise yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir. Beyan edilen tutar üzerinden kurum bünyesinde kar dağıtımını esnasında gerçekleştirilen % 15 oranındaki gelir vergisi stopajının tamamı hesaplanan vergiden mahsup edilecek olup, mahsup sonrası kalan tutar vergi dairesine yasal süreler dahilinde ödenecek veya mahsup edilen vergi tutarıyla bağlantılı olarak iade alınabilecektir.

Dar mükellef kurumlar tarafından dağıtılan kar payları için yukarıda bahsettiğimiz istisna söz konusu olmamaktadır.

Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.