

# DENET VERGİ DUYURU



Duyuru Tarihi : 01.09.2016  
Duyuru No : 2016/121  
Yayımlandığı Yer : LEBİB YALKIN DERGİSİ -  
EYLÜL 2016 - Sayı : 153

Mehmet MAÇ  
Yeminli Mali Müşavir

mehmet.mac@bdo.com.tr

**BDO Yayıncılık A.Ş.**

Eski Büyükdere Cad. No.14  
Park Plaza Kat:4  
34398 Maslak/İstanbul  
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00  
Fax: +90 212 365 62 02  
e-mail: bdo@bdo.com.tr  
[www.bdo.com.tr](http://www.bdo.com.tr)

## **ANONİM ŞİRKET YÖNETİM KURULU ÜYELERİ İLE BAĞIMSIZ DENETÇİLERİNİN HUKUKİ STATÜLERİ VE BUNLARA YAPILAN ÖDEMELERİN VERGİ VE SOSYAL GÜVENLİK HUKUKU AÇISINDAN DURUMU**

### **ÖZET:**

Anonim şirket yönetim kurulu üyeleri ile bağımsız denetçilerinin hukuki statüleri ile bunlara hizmetleri karşılığında yapılan ödemelerin vergi ve sosyal güvenlik hukuku açısından durumu bazen tereddütlere yol açabilmektedir.

Yönetim kurulu üyelerine bu sıfatları dolayısıyla yapılan ödemeler, ücret sayılarak gelir vergisi stopajına tabi tutulur ve gider yazılır. Şayet ödeme, şirketin vergi sonrası karından ayrılmak suretiyle yapılırsa, bu ödeme kar payı ödemesi sayılır, kar payı stopajına tabi tutulur ve gider yazılmaz.

*Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.*

*BDO International global ağıının toplam gelirleri 2015 yılında 7,3 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 150'den fazla ülkede bulunan 1.408 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 64.000 kişi çalışmaktadır.*

*Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlara ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.*

Yönetim kurulu üyeleri ile şirket arasındaki hukuki ilişki hizmet akdine değil, şirket akdine dayandığı için bu üyeler hizmet erbabı değil, vekil durumundadırlar. Bu nedenle yönetim kurulu üyelerine bu sıfatları nedeniyle yapılan ödemeler sosyal güvenlik kesintilerine tabi tutulmaz.

Son düzenlemelere göre, belli kriterleri sağlayan kuruluşlar bağımsız denetim yaptırmak zorundadırlar. Bağımsız denetimi yapacak olan (denetim yetkisine sahip) kişi veya şirket bu hizmeti karşılığında serbest meslek makbuzu düzenlemişse, serbest meslek stopajı yapılır. Fatura düzenlemişse, stopaja gerek yoktur.

Yeni TTK ile sermaye şirketlerinde bağımsız denetim esası getirildiği için, bağımsız denetçi ücretinin bordro yapılmak suretiyle ödenmesi mümkün değildir.

Denetim hizmetinin KDV'si hizmeti alan şirket tarafından indirilir. Şirket "belirlenmiş alıcı" konumunda ise, KDV'nin 9/10'unu denetimi yapan kişi veya şirkete ödemeyerek sorumlu sıfatıyla vergi dairesine ödemesi gerekir.

#### **ANAHTAR KELİMELER:**

Yönetim kurulu üyelerine ücret, yönetim kurulu üyelerine kardan pay, yönetim kurulu üyelerinin sosyal güvenliği, huzur hakkı, bağımsız denetçi, bağımsız denetim ücreti.

#### **1. YÖNETİM KURULU ÜYELERİNİN HUKUKİ STATÜSÜ :**

Bilindiği üzere tüzel kişiler, gerçek kişi olan temsilcileri vasıtasıyla temsil edilirler ve yasal haklarını kullanırlar.

Türk Ticaret Kanununun 359. maddesinde "Anonim şirketin, esas sözleşmeyle atanmış veya genel kurul tarafından seçilmiş, bir veya daha fazla kişiden oluşan bir yönetim kurulu bulunur," denilmiştir.

Bu hükme göre birer tüzel kişi olan anonim şirketleri temsil görevi, yönetim kurulu tarafından yerine getirilir.

Yine 359 uncu maddede 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 olunacağı belirtilmiştir.

Tüzel kişi adına sadece, bu tescil edilmiş kişi toplantılara katılıp oy kullanabilir.

Yönetim kurulu üyeleri ile şirket arasındaki HUKUKİ İLİŞKİ, HİZMET AKDİNE DEĞİL ŞİRKET AKDİNE DAYANDIĞI CİHETLE, TÜM YÖNETİM KURULU ÜYELERİ HİZMET ERBABI DEĞİL VEKİL SAYILIRLAR.<sup>1</sup>

## 2. YÖNETİM KURULU ÜYELERİNE HİZMETLERİ KARŞILIĞINDA YAPILAN ÖDEMELER :

T.T.K. nun 394, 408/2,(b), 339/2(f) ve 511 nci maddeleri ile, GVK'nın 24,75/3 maddelerine ve mevcut tatbikata göre, yönetim kurulu üyelerine, verdikleri hizmetler karşılığında yapılabilecek ödeme türleri şunlardır:

### 2.1. Huzur Hakkı ve Prim :

Yönetim kurulu üyelerine, tutarı esas sözleşmeyle veya genel kurul kararıyla belirlenmiş olmak şartıyla huzur hakkı ödenebilir. (T.T.K. md:394; 408/2(b)) Huzur hakkı toplantı başına ödenebileceği gibi, aylık sabit bir meblağ şeklinde de ödenebilir. Huzur hakkı ödenmesi mecburi olmadığı gibi üyelere eşit miktarda huzur hakkı verilmesi mecburiyeti de yoktur.

Yönetim kurulu üyelerine bu sıfatları dolayısıyla, ana sözleşmede aksine bir hüküm olmadıkça, genel kurul kararı ile, hatta şirket zarar etse dahi, prim ve ikramiye gibi adlarla ödeme yapılabilir.

### 2.2. Kardan Pay :

Yönetim kurulu üyelerine, ana sözleşmede buna imkan veren bir hüküm bulunmak şartı ile kardan pay verilebilir (T.T.K. Md:408/2(b)).

Kazanç payı, şirketin vergi sonrası yıllık safi karı üzerinden verilebileceği cihetle, bu yola gidilebilmesi için şirketin kar elde etmiş olması şarttır. Ancak, cari yıl zararlı olmasına rağmen geçmiş yıl karından pay verilmesine engel olmadığı görüşündeyiz.

Kazanç payı oranı veya tutarı, ana sözleşme ile belirlenmemiş ise, genel kurul tarafından kararlaştırılır. Genel kurul, yönetim kurulu üyelerinden her birine farklı miktarda kardan pay ödenmesine karar verebilir.

<sup>1</sup> "A.Ş. yönetim kurulu üyelerinin şirketle ilişkileri hizmet akdine değil, T.T.K. Md:138 yolu ile B.K. Md:530 hükmüne göre, vekâlet akdine dayanır. Bu sebeple yönetim kurulu üyeleri S.S.K. na tâbi sigortalı sayılmazlar."

10 H.D. : 11.07.1975 tarih ve E:1975/2601 - K:1975/4488  
(Mehaz : L.Yalkın Cilt:4/1, 80 Sıra no.lu Karar)

### 2.3. İfa Edilen Başka Görevler Dolayısıyla Ücret :

Yönetim kurulu üyelerine, üyelikten ayrı olarak ifa ettikleri hizmetler karşılığında ayrıca ücret ödenmesi de mümkündür. Üst düzey yöneticilere, diğer üyelere farklı olarak ifa ettikleri yönetim ve temsil görevleri sebebiyle ödenen ücretler ile şirkette kendilerine ayrıca idari görevler verilen üyelere bu hizmetleri karşılığında ödenen ücretler bunun örnekleridir.

Yönetim kurulu üyesi olunan şirkette, iş akdi ile farklı görevler alınmasına ve bunun için ücret tahsil edilmesine engel yoktur.

Örnek olarak, bir kişi aynı şirkette hem yönetim kurulu üyesi sıfatıyla huzur hakkı, prim ve/veya kardan pay, hem de Mali İşler Müdürü sıfatıyla maaş alabilir.

### 2.4. Yapılan Hizmetle İlgili Giderler ve Gider Karşılıkları :

Yukarıda sayılan ücretlerden ayrı olarak, yönetim kurulu üyelerinin toplantılara katılmak için yaptıkları ulaşım, yemek ve konaklama harcamaları ile ilgili gerçek giderlerini veya yasal limitler dahilindeki bunlara ilişkin gider karşılıklarını stopajsız olarak almak hakları vardır. (GVK 40/4, 24)

Üyelerin, şirketçe tahsis edilen lojmanlar ve verilen yemekler ile sair aynı menfaatlerden yararlanmaları da mümkün olup, buna ilişkin uygulamalar kendi mevzuatına göre yapılır.<sup>2 3</sup>

## 3. YÖNETİM KURULU ÜYELERİNE YAPILAN ÖDEMELERİN VERGİLENMESİ :

### 3.1. Huzur Hakları ve Prim :

Yönetim kurulu üyelerine, yönetim hizmetleri karşılığında (bu sıfatları nedeniyle) yapılan ücret ödemeleri,

- Toplantı başına, gün, ay veya yıl bazında (zaman esasına göre) verilmiş olsa da,
- Prim veya ikramiye olarak ödenmiş olsa da,

<sup>2</sup> Yaklaşım Dergisinin Nisan 2015 sayısında yayınlanan “PERSONELE KONUT TAHSİS EDİLMESİNE İLİŞKİN VERGİSEL ÖZELLİKLER” başlıklı yazımız.

<sup>3</sup> Lebib Yalkın Derginin Mart 2014 sayısında yayınlanan “PERSONEL YEMEK GİDERLERİ” başlıklı yazımız.

- Vergi öncesi kardan ayrılmak suretiyle verilen temettü ikramiyesi olsa da,
- Yönetim kurulu üyeliğinden ayrı olarak ifa ettikleri hizmetler karşılığında verilse de,
- Yasal haddi aşan gider karşılığı şeklinde ödenmiş olsa da,

G.V.K. nun 61 inci maddesinin birinci ve ikinci fıkrası ile ikinci fıkranın 4 numaralı bendinde yer alan hükümlere göre, vergi hukuku açısından ÜCRET SAYILIR ve 63 üncü maddede sayılan indirimlerin tenzilinden sonra kalan tutar üzerinden (ve net ödemeler brüte götürülmek suretiyle) 103 üncü maddedeki yıllık gelir vergisi tarifesi uygulanarak tevkifata tabi tutulur. (G.V.K. Md:104)

Bu ücretlerin brüt tutarları prensip olarak ücretin tahakkuk ettirildiği yılda GİDER YAZILIR.

Ücretlerin vergilenmesinde prensip stopajdır. (G.V.K. Md:94/1)

Tek işverenden alınan tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler beyan esasında vergiye tabi değildir.

Birden fazla işverenden ücret alınması durumunda, birinci işverenden sonraki işverenlerden alınan ücretlerin toplamı, yıllık gelir vergisi tarifesinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan (2016 yılındaki tutarı 30.000,00 TL dir.) mükelleflerin ücretleri, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş olmak şartı ile, yıllık beyana tabi değildir. (G.V.K. Md:86/1-b)

Dar mükellefiyet esasında vergiye tabi yönetim kurulu üyelerinin Türkiye’de stopaj suretiyle vergilendirilmiş olan ücretleri de, beyana tabi değildir.

Yönetim kurulu üyelerine sağlanan aynı menfaatlara ve bunlara ödenen masraf karşılıklarına gelince, bunlardan istisna hadleri dahilinde kalanlar vergiden müstesnadır. (G.V.K. Md: 23/8-9 ve Md:24/2) İstisna haddini aşan kısım brüte götürülerek stopaja tabi tutulur.

### 3.2. Kar Payları :

Anonim şirket yönetim kurulu üyelerine, vergi sonrası kardan ayrılarak ödenen kar payları, vergi hukuku açısından ücret değil, kar payı yani MENKUL SERMAYE İRADI SAYILIR. (G.V.K. Md:75/3)

Bunlar, G.V.K. nun 94/6-b maddesi hükmüne göre, ödeme sırasında %15 oranında (2009/14592 sayılı kararname) gelir vergisi tevkifatına tabi tutulur. Tevkif suretiyle vergilenen bu kazançlar, G.V.K. nun 103 üncü maddesinde yer alan yıllık gelir vergisi tarifesinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2016 yılındaki seviyesi 30.000,-TL dir) aşmadığı takdirde, yıllık beyan esasında vergiye tabi değildir. (G.V.K. Md:86/1-c)

Kar payının bu haddi aşması halinde, tamamı beyan esasında vergiye tabi bulunmaktadır. Vergileme sırasında, kar payı tutarının yarısı vergiden istisna edilir. Kalan tutara yıllık gelir vergisi tarifesi uygulanmak suretiyle hesaplanan vergiden, kar payının vergiden istisna edilen kısmı dahil, tamamı üzerinden tevkif edilen vergi mahsup edilerek, beyan esasında ödenecek vergi hesaplanır. (G.V.K. Md:22/2)

Bu paylar vergi sonrası kardan ayrılmak suretiyle verildiği için GİDER YAZILAMAZ.

(1 no.lu KVK Genel Tebliğinin 11.11. no.lu bölümü)

### 3.3. Huzur Hakkı Ödenmesi ile Kardan Pay Verilmesi Yöntemlerinin Karşılaştırılması :

Yukarıda açıkladığımız gibi, yönetim kurulu üyelerinin bu sıfatları ile verdikleri hizmetin bedelinin ödenmesinde iki ana ödeme türü vardır:

- Huzur hakkı veya prim verilmesi (Ücret stopajına tabidir. Gider yazılır.)
- Kardan pay verilmesi (Kar payı stopajına tabidir. Gider yazılamaz.)

Bu iki alternatiften hangisinin ne miktarda uygulanacağı şirket ana sözleşmesine bakılarak veya genel kurul kararlarıyla serbestçe tayin edilir.

Bunlardan hangisinin vergisel açıdan daha avantajlı olduğu, rakam büyüklüklerine ve şirketin zarar halinde olup olmadığına göre değişmektedir. Ancak şirket karlı ise ve rakamlar yeterince yüksek ise, bu iki yöntemde vergi yükleri çok yaklaşıktır.

100 rakamı üzerinden basit bir örnek vermek gerekir ise;

Huzur hakkı veya prim verilme durumunda vergi yükü %35 gelir vergisi stopajına karşılık, brütün gider yazılması nedeniyle %20 kurumlar vergisi avantajı birlikte değerlendirildiğinde, vergi yükü ( 35-20 = ) yuvartak 15'tir.

Kardan pay verildiğinde, sadece kar payı stopajı dikkate alınırsa, vergi yükü yine %15 olacaktır.

Ancak bazı detaylar vergi yükü farklılaşmasına yol açabilir.

### 3.4. Yönetim Kurulu Üyesinin Tüzel Kişi Olması Halinde Durum :

Yönetim kurulu üyesi şirket ise,

- Yönetim kurulu üyesi olan şirketin, bu sıfatı nedeniyle hak ettiği huzur hakları, prim ve ücretler için genel oranda KDV eklemek suretiyle fatura düzenlemesi gerekmektedir.
- Şirket olan yönetim kurulu üyesini temsil ile görevlendirilen gerçek kişiye bu şirket tarafından yapılan ödemeler ücret olarak stopaja tabi tutulmalıdır.

Bu hususlar dipnotta <sup>4</sup> belirttiğimiz özalgede teyit edilmiştir.

Şayet yönetim kurulu üyesi olan şirkete bu sıfatı dolayısıyla vergi sonrası kardan pay verilirse, bunun için fatura gerekmez. Bu ödemeler stopaja da tabi değildir. (GVK'nun 94/6-b-i maddesi)

Bizim anlayışımıza göre kar payını alan şirket bu gelirini KVK'nın 5/1-a maddesi uyarınca kurumlar vergisinden istisna etmelidir. (Bu sıfatla alınan kar payı ile hissedarlık oranının uyumsuzluğunun istisnaya engel teşkil etmediği kanaatindeyiz.)

Yönetim kurulu üyesi fatura veremeyen bir tüzel kişi ise,

Bu durumda yönetim kurulu üyeliği sıfatıyla ücret alan kurumun herhangi bir stopaja uğraması söz konusu değildir. Ücreti ödeyen şirket alacağı bir yazıya veya banka havale dekontuna istinaden giderini belgeleyebilir.

Kurumlar Vergisi mükellefiyeti bulunmayan bir tüzel kişiye yönetim kurulu üyesi olmasına istinaden vergi sonrası kardan pay verilirse %15 oranında kar dağıtımı stopajı yapılması gerekir. (KVK'nun 15/2 nci maddesi)

### 3.5. Transfer Fiyatlandırması Açısından Durum :

Bilindiği üzere kurumlar tarafından emsallerine göre yüksek bedeller ödenerek ilişkili kişilerden mal veya hizmet satın alınması halinde, emsali aşan ödemelerin kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerekmekte, aynı zamanda emsali aşan ödemeler kar payı ödemesi sayılmak suretiyle, stopaja tabi tutulmaktadır. (KVK md.13)

<sup>4</sup> Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığının 11.04.2014 tarih ve 49 sayılı özalgesi.

1 no.lu **Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ**'in<sup>5</sup> 3.1.2. no.lu bölümünde şu açıklama vardır :

*“...kurum çalışanlarının söz konusu kurum ile ilişkilerinin sadece işveren-hizmet erbabı ilişkisi içinde bulunması durumunda ilgili kurum ile kurum çalışanı, yapılan ücret ödemeleri bakımından ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmeyecektir....”*

Yönetim kurulu üyelerinin bu sıfatları nedeniyle aldıkları ücretler “...işveren-hizmet erbabı ilişkisi...” kapsamında değildir. Her ne kadar yönetim kurulu üyesi sıfatıyla alınan paralar da “ücret” sayılmakta ise de, bu ücret iş akdi kapsamında bulunmadığı için yukarıdaki hükmün kapsamında da değildir.

Buna göre, yönetim kurulu üyelerine bu sıfatları nedeniyle yapılan ödemelerin yüksekliği transfer fiyatlandırması açısından risk alanındadır.

Yönetim kurulu üyelerine vergi sonrası kardan pay şeklinde yapılan ödemelerin transfer fiyatlandırması (KVK md.13) ile hiçbir ilgisi yoktur.

Yönetim kurulu üyelerinin şirketteki diğer görevleri nedeniyle (iş akdi kapsamında) aldıkları ücretler açısından yukarıda belirttiğimiz Tebliğ hükmü uyarınca tarhiyat riski bulunmamaktadır.

#### 4. BAĞIMSIZ DENETİMİN GEREĞİ, BAĞIMSIZ DENETÇİLER VE BAĞIMSIZ DENETİM ÜCRETİNİN VERGİLENDİRMESİ :

##### 4.1. Bağımsız Denetim Gereği :

TTK 397 ve devamı maddeler ile 635 inci madde uyarınca denetime tabi olan ANONİM, LİMİTED, ESHAMLI KOMANDİT şirketlerin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yayımlanan uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenir.

Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığı da denetim kapsamı içindedir. Denetim yetkisi bütünü ile tayin edilen denetçiye ait olup, başka bir organa devredilemez veya doğrudan ya da dolaylı kullanılamaz.

<sup>5</sup> 18.11.2007 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

2016/8549 sayılı Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Kararda Değişiklik Yapılması Hakkında Karar ile bağımsız denetime tabi olmanın ölçütleri, 2016 yılından itibaren geçerli olmak üzere yeniden değiştirilerek, bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin kapsamı genişletilmiştir.

Bu kriterler aşağıda belirtildiği gibidir:

- Aktif toplamı 40 milyon TL ve üzeri,
- Yıllık net satış hasılatı 80 milyon TL ve üzeri,
- Çalışan sayısı 200 kişi ve üzeri,

Bakanlar Kurulu Kararına göre şirketlerin denetime tabi olması için yukarıda belirtilen üç ölçütten ikisinin üst üste iki hesap dönemi sağlanması gerekmektedir. Birbirini takip eden hesap dönemlerinde sağlanan iki ölçütün aynı ölçütler olması şart değildir.

Bu kriterleri sağlayan firmaların denetçi tayin ettirmeleri ve denetim yaptırılmaları mecburidir.

Bazı şirketler, bu kriterleri sağlamasalar bile faaliyet konuları nedeniyle bağımsız denetime tabidir.

Denetçi seçimi genel kurul tarafından gerçekleştirilebilmekte olup, bu görev genel kurulun devredilmez görev yetkileri arasındadır.

Bağımsız denetim yaptırılması gerektiği halde, bu gereğin yerine getirilmemesi durumunda ne gibi müeyyide ve sakıncalar doğacağı konusu dipnotta<sup>6</sup> belirtilen yazıda detaylı olarak belirtilmiştir.

#### 4.2. Bağımsız Denetçilerin Hukuki Statüsü :

Yukarıdaki kriterleri sağladığı için bağımsız denetime tabi durumda olan firmaların tayin edecekleri denetçiler Türk Ticaret Kanunu'nun 400. maddesinde;

*“Denetçi, bağımsız denetim yapmak üzere, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre ruhsat almış yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yetkilendirilen kişiler ve/veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketi olabilir”*

şeklinde belirlenmiştir.

<sup>6</sup> Sayın Özkan ARSLAN'ın “BAĞIMSIZ DENETİM YAPTIRILMAMASININ HUKUKİ SONUÇLARI” başlıklı yazısı. (İstanbul SMMM odasının çıkardığı Mali Çözüm Dergisinin Kasım-Aralık 2015 sayısı)  
DENET DUYURU  
Sayı : 2016/121/9

Görüldüğü gibi bağımsız denetim yaptıran şirket ile bağımsız denetçi arasındaki hukuki ilişki Borçlar Kanunu kapsamında faturalı hizmet sunulması şeklindedir. Denetim sözleşmesinin Borçlar Kanunundaki yeri, bizim anlayışımıza göre 470. Maddedir. (Eser sözleşmesidir.)

#### 4.3. Bağımsız Denetim Ücretinin Vergilendirmesi :

Bağımsız denetçi tayin edilen kişi veya şirketlere ödenecek denetim ücretleri konusunda tarife belirlemeye Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu yetkili kılınmıştır. (26.12.2012 tarihli “Bağımsız Denetim Yönetmeliği”nin 32. Maddesi)

Ancak Kurum henüz bir ücret tarifesi belirlememiştir.

Halen, bağımsız denetim hizmetlerinde sadece 3568 sayılı Kanun uyarınca çıkarılan SMMM asgari ücret tarifesi dikkate alınmak suretiyle ücret miktarı serbestçe tayin edilmektedir. (31 Aralık 2015 tarihli Resmi Gazetede yayınlanan 2016 yılı tarifesinin 2 no.lu ekindeki 10 no.lu fasıl)

Yeni Türk Ticaret Kanunu ile denetim işlemleri yukarıda sayılan kişilere hasredildiği ve denetim işlemi BAĞIMSIZ şekilde yapılması gerektiği için denetimi yapacak olanların alacakları ücretler, serbest meslek makbuzu veya fatura ile belgelenmelidir. (Denetçilere yapılacak ödemelerin bordro ile belgelenmesi söz konusu değildir.)

Bu nedenle denetim ücretlerinin vergilendirilmesi denetim hizmetini yapan kişi veya kuruluşun kendi bünyesinde cereyan etmektedir.

Denetim ücretini ödeyen firmaların bilmeleri gereken hususlar şunlardır:

- Denetçinin serbest meslek erbabı olması (serbest meslek makbuzu vermesi) halinde, KDV hariç denetim ücreti üzerinden %20 oranında stopaj yapılması gerekir. Denetçi şirket ise, stopaj gereği yoktur.
- Denetim hizmeti KDV'ye tabi olup, bu KDV denetlenen şirket tarafından indirilir. İndirim hakkının bulunmadığı durumlarda (mesela banka ve sigorta şirketleri tarafından yaptırılan denetimlerde) KDV tutarı denetimin maliyetine dahil edilir.

- Denetlenen şirket “belirlenmiş kişi”<sup>7</sup> niteliği taşımakta ise, hesaplanan KDV’nin 1/10’u denetçi kişi veya şirkete ödenir, kalan 9/10’u sorumlu sıfatıyla vergi dairesine beyan edilir.

## 5. YÖNETİM KURULU ÜYESİ OLUNMASININ SOSYAL GÜVENLİK AÇISINDAN DURUMU :

Bir kişinin yönetim kurulu üyesi olmasının, bu kişinin sosyal güvenlik açısından ne gibi durum değişikliklerine tabi olacağı, şöyle özetlenebilir (5510 sayılı Kanun’un 4/b ve 53 üncü maddeleri) :

Aşağıdaki cümlelerle muhtelif alternatiflerle yönetim kurulu üyesi olmanın sosyal güvenliğine etkisi açıklanmıştır.

- Herhangi bir sosyal güvenliği bulunmayan bir kişinin yönetim kurulu üyesi olması durumunda, eğer aynı zamanda aynı şirkette ortak sıfatı da var ise, bu kişinin 4-b (Bağ-Kur) sigortalısı olması gerekmektedir. Sosyal güvenliği bulunmayan bu kişinin ortak olmaksızın yönetim kuruluna girmesi sosyal güvenlik kapsamına girmesini gerektirmez.
- Kişi başka bir şirkette 4-a kapsamında (SSK’lı) çalışmakta iken, ortak olmaksızın veya ortak olarak yönetim kuruluna girer ve 4-a kapsamında çalışmasına da devam ederse, mevcut pozisyonu değişmez. Bu kişi isterse, 4-a’ya ilaveten 4-b sigortalısı da olabilir (5510 s. K. md-53). Aynı kişi yönetim kurulu üyeliği dışında aynı şirkette ortak sıfatına haiz ise ve diğer şirketteki 4-a sigortalılığını sona erdirirse, 4-b sigortalısı halinde gelir.
- Kişi bu şirkette ücretli çalışmakta (4-a kapsamında) iken, AYNI ŞİRKETTE yönetim kurulu üyesi olursa pozisyonu değişmez ancak yine aynı şirkette hem ortak hem yönetim kurulu üyesi haline gelirse, 4-a sigortalılığı sona erer, yerine 4-b sigortalılığı başlar.
- Yönetim kuruluna giren kişi SSK, Bağ-Kur veya emekli sandığından EMEKLİ İSE, aynı zamanda ortak olsun olmasın hiçbir şey değişmez. Bu kişi emekli maaşını aynen almaya devam eder, herhangi bir prim ödemesi gerekmez.

<sup>7</sup> Belirlenmiş kişi kavramı, [www.bdo.com.tr](http://www.bdo.com.tr) adresli sitemizde bulunan KDV-6 isimli elektronik kitabımızın 9. maddeye ilişkin bölümünde açıklanmıştır. Örnek vermek gerekirse, denetlenen şirketin hisseleri Borsa İstanbul (BİST) A.Ş.’de işlem görmekte ise, belirlenmiş kişi sıfatına haizdir ve bu şirket denetim hizmeti KDV’sinin 9/10’unu denetçi kişi veya şirkete ödemeyerek sorumlu sıfatıyla beyan edip vergi dairesine ödemek zorundadır.

NOT : Eskiden emekli kişiler hem ortak hem yönetim kurulu üyesi olduklarında 4-b kapsamında Sosyal Güvenlik Destek Primi ödemeleri gerekiyordu. Bu uygulama 6663 sayılı kanunla 29.02.2016 tarihinden itibaren kaldırılmıştır. Emekli kişinin hizmet akdiyle çalıştığında, alınmakta olan 4-a kapsamındaki Sosyal Güvenlik Destek Primi uygulaması devam etmektedir.

## 6. BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN SOSYAL GÜVENLİK KARŞISINDAKİ DURUMU :

Eski TTK yürürlükte iken, denetçilerin bağımsız olması gerekmiyordu. Bu nedenle denetçilere yapılan ödemelerin sosyal güvenlik karşısındaki durumu tartışmalara yol açmış ve son olarak denetçilerin vekalet akdiyle çalıştığı ve bu nedenle denetçi olmanın sosyal güvenlik durumunu etkilemeyeceği görüşü hakim hale gelmişti.

Yeni TTK ile denetçinin bağımsız olması esasına geçilmiş ve yetki alan denetim şirketlerinin de bağımsız denetçi olabilmesi imkanı getirilmiştir.

Bağımsız denetçinin şirket olması halinde sosyal güvenlik söz edilemez. Çünkü sosyal güvenlik gerçek kişiye mahsus bir uygulamadır.

Bağımsız denetçinin gerçek kişi olması halinde, bağımsız denetim hizmetinin iş akdi kapsamında olmaması nedeniyle denetim işi bu denetçinin sosyal güvenlik pozisyonunda herhangi bir değişikliğe sebep olmayacağı gibi denetim yaptıran şirkete denetçinin sosyal güvenliği konusunda görev veya sorumluluk getirmez.

---

<sup>8</sup> SSK'nın 25.03.1976 tarih ve 1963 no.lu Genelgesi.