

DENET VERGİ SİRKÜLER



Sirküler Tarihi : 31.01.2017
Sirküler No : 2017/018

6770 SAYILI TORBA KANUNLA ÖDEME VADESİ ERTELENEN SOSYAL SİGORTA PRİMLERİNİN HANGİ DÖNEMDE GİDERLEŞTİRİLECEĞİ

1. 6770 SAYILI TORNA KANUNLA YAPILAN PRİM ERTELEMESİ:

2017/17 ve 20 sayılı İş Hukuku ve Sosyal Güvenlik Sirkülerimizde açıklandığı üzere, 6770 sayılı Kanunun 28 inci maddesi ile 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununa eklenen geçici 72 nci madde uyarınca, özel sektör işverenlerinden, 2016 yılı Aralık, 2017 yılı Ocak ve Şubat ayları için hazine katkısından (asgari ücret desteğinden) yararlananlardan, destekten yararlanmada dikkate alınacak her bir prim ödeme gün sayısının günlük 60 TL ile çarpımı sonucu bulunacak sigorta primine esas kazanç tutarı üzerinden hesaplanacak 2016 yılı Aralık, 2017 yılı Ocak ve Şubat aylarına ait sigorta prim tutarlarının, sırasıyla 2017 yılı Ekim, Kasım ve Aralık ayları içerisinde Kurumca belirlenecek tarihe kadar ödenmeleri halinde bu aylara ilişkin primler süresinde ödenmiş sayılacaktır.

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

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 2016 yılında 7,6 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 150'den fazla ülkede bulunan 1.401 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 67.000'nin üzerinde kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlarla 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.

Denet'in müşterilerine özel bir hizmetidir. İzinsiz çoğaltılamaz, iktibas edilemez.

Bu hükme istinaden Sosyal Güvenlik Kurumu 30.01.2017 tarihinde yayımladığı Duyuruda, **2016/Aralık ayına ilişkin sigorta prim borçlarının anılan maddede öngörüldüğü şekilde hesaplanan miktarının, herhangi bir başvuruya gerek olmaksızın 31/10/2017 tarihine kadar ertelenmiş olduğunu** duyurmuştur. Bu Duyuruda 2017 yılı Ocak ve Şubat aylarına ilişkin herhangi bir açıklamada bulunulmamış olmakla birlikte, bunların da sırasıyla 30/11/2017 ve 31/12/2017 tarihlerine kadar ertelenmesi beklenmektedir.

Bu Sirkülerimizin konusunu bu kapsamda ertelenen primlerin hangi dönemde gider olarak dikkate alınacağı oluşturmaktadır.

2. SOSYAL SİGORTA PRİMLERİNİN GELİR VEYA KURUMLAR VERGİSİ MATRAHINDAN İNDİRİLMESİNE İLİŞKİN GENEL HÜKÜMLER:

Bilindiği gibi, kurum kazancının tespitinde “*tahakkuk esası*” geçerlidir. Bunun sonucu olarak henüz ödenmemiş olsa bile, tahakkuk etmiş olan giderler vergi matrahından indirilir. Başka bir anlatımla, gider kaydı için yapılan giderin ödenmiş olması şart değildir.

Ancak, sigorta primlerinin gider kaydı bunun istisnasını teşkil eder. Bilindiği üzere, sigorta primleri iki unsurdan oluşur. Birincisi, çalışanın ücretinden kesilip Sosyal Güvenlik Kurumuna (SGK) ödenen “*işçi payı*” olup, bunun gider kaydı işverenlerce ödenen ücretin brüt tutarı içinde (yani ücret giderleri kapsamında) Gelir Vergisi Kanunu (GVK)’nın 40’ncı maddesinin 1 numaralı bendine istinaden yapılır.

İşverenlerce hizmet erbabı için ödenen sigorta primleri¹ ise GVK’nun 40’ncı maddesinin 2 numaralı bendi uyarınca gider yazılır. GVK’nun söz konusu maddesinde, ticari kazancın tespitinde işverenlerce hizmet erbabı için **ödenen** sigorta primlerinin gider olarak indirileceği hükme bağlanmıştır. Maddedeki “*ödenen*” ifadesinin, ödenmemiş sigorta işçi ve işveren paylarının gider olarak indirilmesini engellemediği, yukarıda belirtildiği üzere kurumlar bakımından da geçerli olan tahakkuk esası uyarınca ödenmemiş primlerin de gider yazılabileceği anlaşıldığından, gerek bu bent gerekse 40’ncı maddenin 1 numaralı bendi gereğince gider yazılan sigorta primlerinin ödenmedikçe vergi matrahından indirilemeyeceği mülga 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununda değişiklik yapılmak suretiyle sağlanmıştır.

Mülga 506 sayılı Kanunun 3917 sayılı Kanunla değişik 80 inci maddesinin birinci fıkrasında, “**İşveren, bir ay içinde çalıştırdığı sigortalıların primlerine esas tutulacak kazançlar toplamı üzerinden, bu kanun gereğince hesaplanacak prim tutarlarını ücretlerinden kesmeye ve kendisine ait prim tutarlarını da bu miktara ekleyerek en geç ertesi ayın sonuna kadar Kuruma ödemeye mecburdur.**” denilmiş, aynı maddenin üçüncü fıkrasında da “**Kuruma ödenmeyen prim Gelir ve Kurumlar Vergisi uygulamasında gider yazılmaz.**” hükmü yer almıştır.

¹ İşveren payı olarak adlandırılmaktadır.

Bu husus halen geçerli bulunan 5510 sayılı Kanunun 88 inci maddesinin on birinci fıkrasında da aşağıdaki şekilde hüküm altına alınmıştır:

“Kuruma fiilen ödenmeyen prim tutarları, gelir vergisi ve kurumlar vergisi uygulamasında gider yazılamaz.”

Bu hüküm uyarınca, ödenmemiş sigorta primleri gelir veya kurumlar vergisi matrahından indirilemez.

2. MUHASEBELEŞTİRME USULÜ:

Ödenmemiş sigorta primleri vergisel açıdan gider yazılamadığına, yani vergi matrahından indirilemediğine göre nasıl muhasebeleştirilecektir?

Bilindiği gibi, Tek Düzen Hesap Planına göre işverenler, personel ücretlerinden kestiği sigorta işçi payları ile kendilerinin ödemek zorunda olduğu işveren paylarını bir taraftan ilgili gider veya maliyet hesaplarına borç kaydederken, diğer taraftan 361 no.lu Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri hesabına alacak kayıt düşmektedirler.

Bu durumda, ödenmemiş olduğu halde kayıtlarda gider olarak dikkate alınan sigorta primleri, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde Kanunen Kabul Edilmeyen Gider (KKEG) olarak dikkate alınmak suretiyle vergi matrahına ilave edilir.²

Böyle yapılmayarak fiilen ödenmemiş SİGORTA primlerini ödeme yapılınca kadar ya kayıtlara hiç almamak ya da gelecek dönem giderlerine kaydetmek suretiyle ödendiği döneme kadar taşımak ve her iki durumda da ödeme tarihinde giderleştirmek, gerek Tek Düzen Hesap Planına gerekse SPK mevzuatına göre doğru bir uygulama değildir. Çünkü söz konusu gider ticari açıdan tahakkuk etmiş olup, gider yazılmak durumundadır. Vergisel açıdan gider yazılamama durumu özel düzenlemeden kaynaklanmaktadır. Başka bir anlatımla, özel vergisel düzenleme söz konusu giderin ticari açıdan gider yazılmasını engellemez.

Yukarıda açıklandığı üzere, ödenmemiş SİGORTA primleri ticari açıdan gider yazılmış olduğu için beynamede KKEG olarak dikkate alınmak zorundadır. Bu husus hangi döneme ait SİGORTA primleri bakımından geçerlidir? Şöyle ki, Aralık ayına ait primler izleyen ayın sonuna kadar ödenebildiğine göre, bu primler izleyen yılın Ocak ayında ödenmesi durumunda vergi matrahından indirilebilir mi?

² Fiilen gider yazılmayan sigorta primlerinin KKEG olarak dikkate alınması söz konusu değildir. Örneğin, üretim maliyetlerine dâhil edildiği ve imal edilen mamul de henüz satılmadığı (stokta yer aldığı) için satılan malın maliyeti yoluyla giderleştirilememiş sigorta primleri KKEG olarak dikkate alınmaz. Ancak bu primlerin, satılan malın maliyeti içinde giderleştiği dönemde de henüz ödenmemiş olması durumunda, bu dönemde KKEG olarak dikkate alınacağı tabiidir.

Ödenmemiş sigorta primlerinin gider olarak dikkate alınamaması işverenleri sigorta primlerini zamanında ödemeye zorlamak amacıyla ihdas edildiğine göre, Aralık ayının primi Ocak ayında ödendiği takdirde ödemede bir gecikmeden bahsedilemez. Dolayısıyla gider yazılmasında engel yoktur. Nitekim, bu husus 174 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde aşağıdaki şekilde açıkça belirtilmiş bulunmaktadır:

“Bu hükümlere göre SSK priminin gider olarak dikkate alınabilmesi için, bu primlerin Sosyal Sigortalar Kurumuna fiilen ödenmiş olması gerekmektedir. Bu nedenle, sigorta primleri, dönemine ve ait olduğu yıla bakılmaksızın fiilen ödendiği tarihte gider yazılacaktır.

Ancak, 506 sayılı Kanunun 80 inci maddesi gereğince bir aya ait sigorta primleri ertesi ayın sonuna kadar ödenebileceğinden, Aralık ayına ait olan sigorta primlerinin ertesi yılın Ocak ayı içinde ödenmesi durumunda bu primler Aralık ayının gideri olarak dikkate alınabilecektir.”

Bir hesap dönemine ilişkin primler normal vadelerinde ödenmemekle beraber, Kurumlar Vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar ödendiği takdirde, söz konusu hesap dönemine (ödendiği döneme değil) ilişkin gider olarak dikkate alınabilir mi? Örneğin 2016 yılına ilişkin olup vadesinde ödenmeyen Kasım 2016 dönemine ait primler 2017 yılının Nisan ayında 2016 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi verilmeden önce ödenirse, 2016 yılına ait gider olarak kabul edilebilir mi? Başka bir deyişle, KKEG olarak dikkate alınmayabilir mi?

Bizim görüşümüze göre, zamanında ödenmeyen primler, envanter ve beyanname hazırlık döneminde ödendiği takdirde, kapanan yıla ilişkin gider olarak dikkate alınabilmelidir. Çünkü, beyanname hazırlık ve envanter işlemleri için böyle bir sürenin öngörülmesi, bu tür sonradan kesinleşen durumların dikkate alınabilmesi ve ilgili yıl matrahının daha doğru tespitini sağlamaya yöneliktir. Nitekim, Maliye Bakanlığı bazı uygulamalarında beyanname verilinceye kadarki dönemde oluşan gelişmeleri dikkate almaktadır³.

3. ÖDENMEYEN VE KKEG OLARAK DİKKATE ALINAN PRİMLER SONRADAN ÖDENDİĞİ TAKDİRDE YAPILACAK İŞLEM :

Yukarıda açıkladığımız üzere, ödenmeyen sigorta primlerinin vergi matrahından indirilmesi mümkün değildir, bunlar KKEG olarak dikkate alınırlar. Ancak bu primler sonradan ödendiği takdirde, ödendiği dönemin gideri olarak dikkate alınmaları yasal bir zorunluluktur. Nitekim bu husus 174 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde aşağıdaki gibi açıklanmıştır.

³ 1 seri no.lu KV Genel Tebliği’nde, kurumların yönetim kurulu başkan ve üyelerine verilen temettü ikramiyelerinin; anılan temettü ikramiyelerinin bilanço günü itibarıyla ödenecek toplam tutarı kesinleştiğinden, çalışanlara o yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresinin sonuna kadar ödenecek temettü ikramiyeleri, ilgili olduğu yılın kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabileceği açıklanmıştır.

“Bu hükümlere göre, sigorta priminin gider olarak dikkate alınabilmesi için, bu primlerin Sosyal Sigortalar Kurumuna fiilen ödenmiş olması gerekmektedir. Bu nedenle, sigorta primleri, dönemine ve ait olduğu yıla bakılmaksızın fiilen ödendiği tarihte gider yazılacaktır.”

Ancak söz konusu primler her ne kadar KKEG olarak dikkate alınmış olsalar da, yasal defterlere daha önce gider kaydedilmiş olduğu için (yani ticari açıdan gider yazıldığı için) ödendiği yılın gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinde “diğer indirim” olarak vergi matrahından düşülecektir.

4. 6770 SAYILI KANUNLA ÖDEME VADESİ ERTELENEN PRİMLER HANGİ DÖNEMDE GİDER OLARAK DİKKATE ALINACAKTIR?

Fiilen ödenmemiş olan primler gider olarak dikkate alınamadığına göre, gerek 6183 sayılı Kanunun 48 inci maddesine göre tecil ve taksitlendirilen primler gerek se 6770 sayılı Kanunla ödeme vadesi ertelenen primler ne zaman giderleştirilir?

Bu konuda Maliye Bakanlığının tebliğ bazında açıklanmış bir görüşü yoktur. Ancak Bakanlığın İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odasına vermiş olduğu 4.1.2000 tarih ve 235 sayılı görüşte, deprem nedeniyle ertelenmiş sigorta primlerinin ne zaman gider olarak dikkate alınacağı konusu şu şekilde açıklanmıştır:

“...Bu hükümlere göre, SİGORTA priminin gider olarak dikkate alınabilmesi için, bu primlerin Sosyal Sigortalar Kurumuna fiilen ödenmiş olması gerekmektedir. Bu nedenle, deprem bölgesinde faaliyette bulunan mükelleflerin deprem nedeniyle ertelenmiş olan sigorta primleri, dönemine ve ait olduğu yıla bakılmaksızın fiilen ödendiği tarihte gider yazılacaktır.”

Ayrıca Gelir İdaresi Başkanlığı Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı’nın B.07.1.GİB.4.07.16.01/KVK.2009.ÖZ.52 sayılı Özelgesinde, 2008 dönemine ait olup yeniden yapılandırılarak 2009 yılı içinde ödenen SGK prim ve işsizlik sigortası primlerinin 2009 yılı kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir.

Görüldüğü üzere Maliye Bakanlığının görüşü, gerek tecil nedeniyle gerekse özel kanunlarca yeniden yapılandırılmak suretiyle yeni vadelere bağlanan sigorta primlerinin de dönemine bakılmaksızın fiilen ödendiği dönemde gider olarak dikkate alınması gerektiği yönündedir.

Bakanlığın, ertelenen primlerle ilgili bu görüşüne katılmıyoruz. Çünkü ödenmemiş primlerin gider olarak dikkate alınamaması işverenleri bu primleri süresinde ödemeye zorlamak içindir. Başka bir anlatımla, işverenlerce keyfi olarak ödenmeyen primlerin gider olarak indirilememesi söz konusudur. Oysa tecilde ve yapılandırmada durum farklıdır. Prim borçlarının ödeme vadelerinin ertelenmesi durumunda bunlara **yeni bir vade tayin edilmiş** olmaktadır. Ödenmemiş primlerin gider yazılamaması kuralını vadesi geçtiği halde ödenmemiş primlerle sınırlı olarak anlamak gerektiği görüşündeyiz. Bu nedenle

tecil ya da yapılandırma nedeniyle yeni ödeme vadeleri belirlenen prim borçlarının ödenmemiş kabul edilmemesi gerekir. Ancak belirlenen yeni vadesinde de ödenmeyen primlerin, bu aşamada (yani ödemenin yapılmadığı dönemin beyannamesinde) KKEG olarak dikkate alınması gerekeceği tabiidir.

174 seri no.lu GV Genel Tebliğinin (C) bölümünde yer alan şu yaklaşım tarzı da, gider kabulünde “fiilî ödeme” kadar “normal vade”nin de önemli olduğunu ortaya koymaktadır:

“Ancak, 506 sayılı Kanunun 80 inci maddesi gereğince bir aya ait sigorta primleri ertesi ayın sonuna kadar ödenebileceğinden Aralık ayına ait olan sigorta primlerinin ertesi yılın Ocak ayı içinde ödenmesi durumunda bu primler Aralık ayının gideri olarak dikkate alınabilecektir.”

Vade tarihinin ertesi yıla sarkmasını gerekçe göstererek gider kabulü için kanunda yer alan “fiilen ödenmiş olma” şartını doğru yorumlayan ve ödenmeme fiilini “vadesi geçtiği halde keyfi olarak ödenmeme” olarak değerlendiren Vergi İdaresinin, aynı yaklaşımı, tecil veya yapılandırma şartları çerçevesinde kabul edilen yeni vade tarihinin ertesi yıla ya da yıllara sarkması nedeniyle göstermemesi, bize göre açık bir çelişkidir.

5. SONUÇ:

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, 6770 sayılı Kanunla ertelen Aralık 2016 dönemine ilişkin Ocak ayı sonuna kadar ödenmeyen primlerin, **Maliyenin görüşüne göre** 2016 yılı son dönem geçici vergi ve kurumlar vergisi beyannamesinde KKEG olarak dikkate alınması gerekir.

Ancak yine yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde Maliyenin bu görüşünün hatalı olduğunu ve değiştirilmesi gerektiğini düşünüyoruz.

Çünkü Aralık 2016 dönemine ait primler 31.12.2016 tarihi itibarıyla ödenmemiş olduğu halde 31.01.2017 tarihine kadar ödenmesi kaydıyla 2016 yılına ilişkin kurumlar vergisi matrahından indirilebilmektedir. Kanunla 31.01.2017 olan vadenin aynı yıl içinde kalınarak 31.10.2017 olarak belirlenmiş olması bu durumu değiştirmemelidir. Çünkü vadesi geçmiş bir prim borcunun ödenmemiş olması durumu yoktur.

Maliye Bakanlığının bir sirküler veya tebliğ çıkarmak suretiyle bu durumu açıklaması ve özelge bazındaki görüşlerini değiştirmesi gerekir.

2017 yılına ait olup yine 2017 yılı Kasım ve Aralık sonuna kadar ertelenen 2017 yılı Ocak ve Şubat dönemine ait primler ise, 2017 yılı içine denk gelen yeni vadelerinde ödendiği takdirde 2017 yılı kurumlar vergisi matrahından indirilebilecektir. Bunların ödeme vadeleri 2017 yılının ilk üç geçici vergi dönem beyannamelerinin verilmesi gerektiği tarihler itibarıyla henüz geçmemiş olacağından, KKEG olarak dikkate alınmasına gerek olmadığını da düşünüyoruz.

Bilindiği gibi, geçici vergi matrahının tespiti sırasında aynen yılsonundaki esaslara göre kazancın tespit edilmesi esastır. Bu nedenle, geçici vergi dönem sonları itibarıyla vadesi geçtiği halde ödenmemiş sigorta primlerinin geçici vergi matrahının tespit sırasında da KKEG olarak dikkate alınması gerektiği söylenebilir.

Bize göre bu anlayış hatalıdır. Çünkü sigorta primlerinin ödenmedikçe gider olarak indirilemeyeceği, yıllık gelir veya kurumlar vergisi bakımından getirilmiş ve sadece bu açıdan geçerli olması gereken bir düzenlemedir. Aksi takdirde, haksız sonuçlar çıkabilir. Sözelimi, sigorta primlerinin sırf ödenmediği gerekçesi ile KKEG olarak dikkate alındığını ve bu nedenle geçici vergi ödenmek zorunda kalındığını düşünelim. Bu primler yıl bitmeden ödendiği takdirde, yıllık gelir veya kurumlar vergisi bakımından gider olarak dikkate alınacağına göre, geçici verginin gereksiz yere ödenmiş olduğu ve geçici verginin getiriliş amacına aykırı bir sonuç ortaya çıktığı açıktır. Bu nedenle, son geçici vergi dönemi hariç önceki geçici vergi dönemlerinde, primlerin sonradan ödenebileceği göz önünde bulundurularak, bu uygulamanın yapılmaması (yani ödenmemiş primlerin KKEG olarak dikkate alınmaması) gerektiğini düşünüyoruz. Aksi halde, yıllık vergiye mahsup edilmek üzere alınan ve bir anlamda avans/peşin ödenen vergi niteliği gösteren geçici vergi amacından sapar ve bağımsız bir vergilemeye dönüşür. Kaldı ki geçici vergide olması gereken matrahın % 10'una kadar yanılma imkânı vardır.

Saygılarımızla.