

DENET VERGİ DUYURU



Duyuru Tarihi : 04.07.2018
Duyuru No : 2018/122
Yayımlandığı Yer : VERGİ DÜNYASI
TEMMUZ 2018
SAYI : 443

Mehmet MAÇ
Yeminli Mali Müşavir

mehmet.mac@bdo.com.tr

ALT İŞVEREN TARAFINDAN ÖDENMEDİĞİ İÇİN ÜST İŞVERENCE ÖDENMEK ZORUNDA KALINAN SGK PRİMLERİ VE BAŞKALARI LEHİNE YAPILAN DİĞER ÖDEMELERİN VERGİSEL DURUMU

Özet:

5510 sayılı SGK Kanunu'nun 12 nci maddesi ile, mal veya hizmet üretimine ilişkin bir işte çalıştırılan işçilerin başka bir işveren (alt işveren) nezdinde sigortalı olması durumunda, ödenmesi gereken SGK primleri konusunda asıl işveren, alt işveren ile birlikte sorumlu tutulmuştur.

Bu sorumluluk uyarınca asıl işverenin ödemek zorunda kaldığı SGK primleri ve buna ilişkin gecikme zamları hakkında yapılması gereken işlem ile ilgili olarak verilmiş bir özelge ve bu özelge hakkındaki görüşlerimiz, yazımızın konusunu oluşturmaktadır.

Özelgede bu şekilde asıl işveren tarafından ödenmek zorunda kalınan SGK primlerinin gider veya maliyet kaydedilebileceği, gecikme zamlarının ise KKEG olduğu görüşü yer almaktadır.

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 2017 yılında 8,1 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 160'den fazla ülkede bulunan 1.500 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 74.000'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.

Bizim görüşümüz ise, böyle bir ödemenin alt işveren cari hesabına kaydedilmesi ve şüpheli alacak veya değersiz alacak şartları sağlanmak kaydıyla, ödemenin tamamının gider veya maliyet olarak dikkate alınması gerektiği yönündedir.

Anahtar Kelimeler: Alt işveren, asıl işveren, 5510 sayılı Kanun'un 12. maddesi, üst işverenin SGK primi sorumluluğu, şüpheli alacak, değersiz alacak.

1. KONU HAKKINDAKİ ÖZELGE:

Alt işveren ödemediği için asıl işveren tarafından ödenmek zorunda kalınan SGK primi ve buna ilişkin gecikme zamları hakkında ne yapılması gerektiği konusunda verilen özelge ¹ metni şöyledir:

*"İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, yapmakta olduğunuz otel inşaatının yapımında alt işveren olarak çalışan ...'ın inşaatınızda çalıştırdığı işçilere ait SGK primlerini ödemediğinden bahisle şirketinize Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından ödeme emrinin tebliğ edildiği ve asıl işveren olarak alt işveren tarafından ödenmeyen SGK primlerini 6736 sayılı Yasa hükümlerinden faydalanarak ödeme talebinde bulunduğunuz ve Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından yapılandırılan borcun ilk taksidini ödediğiniz belirtilerek, **şirketiniz tarafından ödenen alt işverene ait SGK primlerinin gider olarak kaydedilip kaydedilmeyeceği** hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.*

..... 31/05/2006 tarihli ve 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun "İşveren, işveren vekili, geçici iş ilişkisi kurulan işveren ve alt işveren" başlıklı 12 nci maddesinin altıncı fıkrasında; "Bir işverenden, işyerinde yürüttüğü mal veya hizmet üretimine ilişkin bir işte veya bir işin bölüm veya eklentilerinde, iş alan ve bu iş için görevlendirdiği sigortalıları çalıştıran üçüncü kişiye alt işveren denir. Sigortalılar, üçüncü bir kişinin aracılığı ile işe girmiş ve bunlarla sözleşme yapmış olsalar dahi, asıl işveren, bu Kanunun işverene yüklediği yükümlülüklerden dolayı alt işveren ile birlikte sorumludur." hükmü yer almaktadır. Aynı Kanunun "Primlerin ödenmesi" başlıklı 88 inci maddesinin onbirinci fıkrasında da kuruma fiilen ödenmeyen prim tutarlarının, gelir vergisi ve kurumlar vergisi uygulamasında gider yazılamayacağı, belirtilmiştir.

Bu durumda asıl işveren olarak otel inşaatınızda alt işveren tarafından çalıştırılan işçilere ait ödenmeyen sigorta primlerinin tarafınızdan ödenmesinin yasal bir zorunluluk olduğu anlaşılmaktadır.

¹ Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 11.01.2018 tarih ve 6168 sayılı özelgesi.

Bu itibarla, alt işvereniniz tarafından söz konusu inşaatta çalıştırılan işçilere ait olup bu işverence ödenmemesi nedeniyle anılan Kanunun sorumluluk hükümleri çerçevesinde kurumunuz tarafından ödenen sosyal sigorta primlerinin ödendiği tarihte otel inşaatının maliyetine dahil edilmek suretiyle kurum kazancınızın tespitinde dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

Ancak kurumunuzca ödenen söz konusu sosyal sigorta primlerinin ilgili firmaya rücu edilmek suretiyle sonradan tahsil edilmesi durumunda ise tahsil edilen tutarın oteli inşaatının maliyetinden çıkarılması, otel inşaatının tamamlanmış olması halinde ise tahsil edildiği döneme ilişkin kurum kazancınıza dahil edilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, Kurumlar Vergisi Kanununun "Kabul Edilmeyen İndirimler" başlıklı 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendi hükmüne göre, söz konusu sigorta primlerine ilişkin gecikme cezaları veya zamlarının kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilebilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Bilgi edinilmesini rica ederim."

Görüldüğü gibi özelgede;

- Alt işveren lehine üst işveren tarafından yapılan ödeme, üst işvereni alt işverenden alacaklı hale getirdiği halde, bu ödeme doğrudan gider veya maliyet olarak dikkate alınması kabul edilmiştir.
- Yapılan ödemenin gecikme zammı kanunen kabul edilmeyen gider sayılmıştır.

Bu yönlendirmenin isabetli olmadığını düşünmekteyiz.

Çünkü;

5510 sayılı SGK Kanunu'nun 12 nci maddesindeki hüküm asıl işvereni ÖDEME KONUSUNDA sorumlu tutmakta, yani asıl işvereni prim muhatabı haline getirmemektedir. Alt işveren adına tahakkuk etmiş olan prim borcunun ve/veya cezanın alt işveren lehine üst işveren tarafından ödenmesi söz konusudur.

Ödemeye konu tahakkuk ödeyenin adına yapılmamış olduğu için doğrudan gider kaydı mümkün değildir. Nitekim aşağıdaki 2.4. no.lu bölümde belirttiğimiz gibi, başkası adına tahakkuk etmiş tapu harcının ödenmiş olmasının gider kaydına dayanak teşkil etmeyeceği yönünde özelge mevcut olup bu özelge yukarıda metnini verdiğimiz özelge ile çelişkilidir.

Aşağıdaki bölümlerde konu hakkındaki şahsi görüşlerimiz ifade edilmiştir.

2. BAŞKASI LEHİNE YAPILAN ÖDEMELER VEYA ÜSTLENİLEN MEBLAĞLAR HAKKINDA NE İŞLEM YAPILMASI GEREKTİĞİ KONUSUNDAKİ GÖRÜŞLERİMİZ:

Bizim anlayışımıza göre bir mükellef ister yasal zorunluluk nedeniyle olsun isterse diğer nedenlerle olsun, başkası lehine ödeme yaptığı veya bir parasal hakkından mahrum kaldığı takdirde buna sebebiyet veren kişi veya kuruluştan ALACAKLI HALE GELMEKTEDİR.

Bu gibi durumların sıklıkla görüldüğü haller ve bu hallerde yapılması gereken işlem hakkındaki görüşlerimiz şöyle özetlenebilir:

2.1.Alt İşveren Lehine SGK Primi ve Gecikme Zammı Ödenmesi:

Bizim anlayışımıza göre asıl işverenin 5510 sayılı Kanun'un 12 nci maddesindeki sorumluluk uyarınca alt işveren lehine yapmak zorunda kaldığı SGK primi ve gecikme zammı ödemeleri, üst işvereni alt işverenden alacaklı hale getirmekte olduğu için bu ödemelerin alt işverenin cari hesabına kaydedilmek suretiyle ALACAK olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Bu şekilde oluşan alacak, şüpheli alacak şartları sağlandığı takdirde, karşılık ayrılmak suretiyle gider kaydedilebilir. Söz konusu alacağın değersiz alacak olması halinde de gider kaydı mümkündür.

Yukarıda bahsi geçen özelgede ileri sürülen, bu ödemelerin doğrudan gider veya maliyet olarak dikkate alınabileceği, ödemenin gecikme zammına tekabül eden kısmının kanunen kabul edilmeyen gider sayılacağı yönündeki görüşlere katılmıyoruz.

2.2.Alt Firma Bozukluğu Nedeniyle İndirimlerden Çıkarılmak Zorunda Kalınan KDV'ler Açısından Durum:

Bilindiği üzere KDV iade talebinde bulunan firmaların, iade talepleri mal veya hizmet satın alınan alt firmaların KDV'yi aksatması gerekçesi ile reddedilebilmekte ve/veya bu durumdaki firmaların faturalarına istinaden yapılmış olan KDV indirimlerinin iptali istenebilmektedir.

Bir firmanın alt firma yüzünden KDV indirim hakkını kaybetmesi, kayba uğrayan alıcı firmayı satıcı firmadan alacaklı hale getirir. Bu nedenle indirim iptaline konu KDV tutarının gider yazılmayıp satıcı firma cari hesabına kaydedilmesi gerekir.

Bu şekilde oluşan alacak, şüpheli alacak veya değersiz alacak şartlarının oluşmasına bağlı olarak gider kaydedilir.

KDV indirim iptali zorunda kalan firma isterse, indirimlerden çıkardığı bu KDV'yi doğrudan gider kaydedebilir. Bu takdirde gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin hazırlanmasında söz konusu tutarı kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate almak zorunda kalır.

2.3. Taraflardan Birinin Ödemediği Damga Vergisinin Diğer Tarafa Ödetilmesi:

Bilindiği üzere belli para ihtiva eden sözleşmeler halen bu belli paranın binde 9,48'i oranında damga vergisine tabidir.²

Damga Vergisi Kanunu'na göre sözleşmeye imza koyan tarafların tümü (müteselsil olarak) damga vergisinin mükellefi konumundadır. (Damga vergisi ödenmediği takdirde bu vergi tarafların herhangi birinden talep edilebilir.)

Uygulamada taraflar damga vergisi yükünü paylaşabilmekte veya taraflardan birine yükleyebilmektedir.

Sözleşmeye göre ödemesi gereken damga vergisini ödememiş olan taraf lehine diğer tarafça ödenmek zorunda kalınan damga vergisi ve buna ilişkin ceza ve gecikme faizi de, ödemeyen taraftan olan ALACAK niteliğindedir. Bu alacağın tümü, şüpheli alacak veya değersiz alacak şartlarının oluşmasına bağlı olarak giderleştirilebilir.

2.4. Gayrimenkul Satımında Taraflardan Birine Ait Tapu Harcının Diğer Tarafça Ödenmesi:

Bu konuda verilmiş olan bir özelgenin³ soru ve cevap bölümleri şöyledir:

"İlgide kayıtlı özelge talep formunda; şirketiniz adına satın alınan taşınmaz için ödenen tapu harcının ANLAŞMA GEREĞİ SATICIYA AİT OLDUĞU, ANCAK TAPU HARCININ ŞİRKETİNİZ TARAFINDAN ÖDENDİĞİ belirtilerek; harç bedelinin kayıtlarınıza GİDER OLARAK YAZILIP YAZILAMAYACAĞI konusunda Başkanlığımızdan görüş talep edilmektedir."

.....

"Bu hükümlere göre, şirketiniz adına satın alınan taşınmaz için ŞİRKETİNİZ TARAFINDAN SATICI ADINA ÖDENEN VE ÖDEME BELGELERİ SATICI ADINA DÜZENLENEN HARÇ TUTARLARININ SAFİ KURUM KAZANCININ TESPİTİNDE GİDER OLARAK DİKKATE ALINMASI MÜMKÜN DEĞİLDİR."

² Bu konuda Lebib Yalkın Dergisi'nin Kasım 2010 sayısında yayınlanan "SÖZLEŞMELERDE DAMGA VERGİSİ KALDIRILMALIDIR" başlıklı yazımız ve "belli para" kavramı hakkındaki açıklamalarımızı içeren ve Vergi Dünyası Dergisi'nin Haziran 2016 sayısında yayınlanan "SÖZLEŞMELERDEKİ SİGORTA YAPTIRMA, TEMİNAT GÖSTERME VE CİRO TAAHHÜTLERİNİN DAMGA VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU" başlıklı yazımıza dikkatlerinize sunuyoruz.

³ Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 26.08.2011 tarih ve 42-265 sayılı özelgesi.

Görüldüğü gibi başkası adına tahakkuk etmiş verginin ödenmiş olması, ödemeyi yapana bu ödeme nedeniyle gider kaydı hakkı vermemektedir, yapılan ödeme, lehine ödeme yapılanın cari hesabına kayıt işlemi gerektirmektedir. Bu suretle oluşan alacak, şüpheli alacak veya değersiz alacak şartlarının oluşması halinde ve alacağın tahsil edilememesi nedenli olarak giderleştirilebilir.

Bu doğru özelge, yukarıdaki 1 no.lu bölümde belirttiğimiz ve katılmadığımız özelge ile çelişkili durumdadır.

3. SONUÇ:

Başkası lehine ödeme yapılması veya kayba uğranılması gider değil, alacak yaratır.

Bahsi geçen ödeme işle ilgili olduğu takdirde oluşan alacağın şüpheli alacak veya değersiz alacak nitelik kazanması şartı ile giderleştirilebilir.

Bu şekilde doğan alacak şüpheli veya değersiz alacak vasfı kazanmadığı halde giderleştirilirse, gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde kanunen kabul edilmeyen gider bölümünde gösterilmesi gerekir.

Üst işveren tarafından alt işveren lehine yapılan SGK prim ödemesinin doğrudan gider veya maliyet olarak dikkate alınacağı, buna ilişkin gecikme zamlarının KKEG olduğu görüşünü içeren özelgeye katılmıyoruz.