

12 Nisan 2017

SİRKÜLER NO: 2017/38

Konu: Ertelenen SGK primlerinin gider yazılması hk.

Bilindiği gibi, 27 Ocak 2017 tarihli ve 6770 sayılı Kanunla 5510 sayılı Kanuna eklenen Geçici 72. Madde uyarınca 2016 Aralık – 2017 Şubat arası dönemlerin SGK prim ödemeleri için erteleme imkanı getirilmişti. (Bkz. 2017/10 sayılı sirkülerimiz)

Söz konusu primlerden Aralık 2016 dönemine ilişkin olup ertelenen tutarın 2016 yılına gider yazılıp yazılamayacağı konusunda bir açıklık bulunmamasıyla beraber, kanunda belirtilen “*ertelenen sürelerde ödenmesi halinde süresinde ödenmiş sayılacağı*” hükmüne istinaden bir kısım mükelleflerce gider kaydedilmiş bulunmaktadır.

Diğer yandan Mersin Vergi Dairesi Başkanlığına ait 11.04.2017 tarihli bir özelgede bu primlerin ödendiği zaman gider yazılabileceği yönünde görüş bildirilmiştir. (Ek: Özelge)

GİB tarafından açıklanmış bir görüş olmamasına rağmen Mersin VDB'nın bu görüşünün tüm yurttaki ve GİB nezdinde de egemen olması muhtemeldir.

Bu nedenle ileride doğabilecek cezalı tarhiyatlara muhatap olmamak için, Aralık 2016 ayına ait ertelenen primleri 2016 yılı hesaplarına gider olarak kaydetmiş olanların aşağıdaki gibi bir yolu izlemeleri müşavirliğimiz tarafından önerilmektedir.

Defter kayıtlarında düzeltme imkanı olanlar	Defter kayıtlarında düzeltme imkanı olmayanlar
<ul style="list-style-type: none">• 2016 defterlerinde gerekli düzeltmeleri yaparak, bu primleri giderler arasından çıkarıp, gelecek aylara ait giderler hesabına aktarmaları,• Dönem karı ve kurumlar vergisi hesaplamalarını ve kayıtlarını buna göre güncellemeleri,• Bilanço ve gelir tablolarını buna göre düzeltmeleri,• Bu düzeltmelerden dolayı 2016/4. Dönem geçici vergisinde % 10'u aşan bir eksiklik doğuyorsa kurumlar vergisi beyannamesini vermeden önce geçici vergide de düzeltme yapmaları,• Kurumlar vergisi beyannamesini buna göre vermeleri, vermişlerse düzeltmeleri, Uygun olacaktır.	<ul style="list-style-type: none">• 2017 yılının her hangi bir tarihinde (kurumlar v. Beyannamesi verilmeden önce) bu primleri GELECEK AY GİDERLERİ hesabına borç, DÖNEM K/Z hesabına alacak kaydederek gider yazmadan önceki duruma getirmeleri,• Aynı tarihte dönem karı ve kurumlar vergisi hesaplamalarını ve kayıtlarını buna göre düzeltmeleri,• Bu düzeltmelerden dolayı 2016/4. Dönem geçici vergisinde % 10'u aşan bir eksiklik doğuyorsa kurumlar vergisi beyannamesini vermeden önce geçici vergide de düzeltme yapmaları,• Kurumlar vergisi beyannamesini buna göre vermeleri, vermişlerse düzeltmeleri, Uygun olacaktır.

Öte yandan, 2017 Ocak ve Şubat aylarına ait ertelenen SGK primleri açısından, henüz 2017/1. Dönem geçici vergi beyannamesi verilmediğinden bir düzeltme yapılması gerekmeyip, bu tutarların GELECEK AY GİDERLERİ hesabına aktarılması yeterli olacaktır.

Açıklanan hususlarla ilgili bir tereddüt oluşması halinde lütfen müşavirliğimizle irtibata geçiniz.
Saygılarımızla,

Saygılarımızla,
PARETO YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK
BAĞIMSIZ DENETİM DANIŞMANLIK LTD. ŞTİ.

T.C.		
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI		
MERSİN VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI		
Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü		
Sayı	: 18008620-125[2017-721-1]-16071	11.04.2017
Konu	: Ödemesi Ertelenen SGK Primlerinin Kurum Kazancının Tespitinde Gider Olarak Dikkate Alınıp Alınmayacağı	
İlgi	: 08.02.2017 tarihli özelge talep formunuz.	

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzdan, 6770 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 28 inci maddesiyle 2016/Aralık, 2017/Ocak ve 2017/Şubat aylarına ilişkin SGK prim ödemelerinin kısmi olarak ertelenmesi uygulaması getirildiği, bu uygulamaya istinaden 2016/Aralık ayı SGK işçi ve işveren primlerinin 2016 yılı dördüncü dönem kurumlar geçici vergi ve yıllık kurumlar vergisi beyannamelerinde gider olarak indirime konu edilip edilemeyeceği hususunda Başkanlığımız görüşünün talep edildiği anlaşılmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "Safi kurum kazancı" başlıklı 6 ncı maddesinde, kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmış olup, bu hüküm uyarınca kurum kazancının tespitinde Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 40 ncı maddesinde yer alan giderler indirim konusu yapılabilecektir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40 ncı maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendine göre, hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müstemilatında iiaşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı (Bu primlerin ve aidatın istirdat edilmemek üzere Türkiye'de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına **ödenmiş olması** ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartıyla), 27 ncı maddede yazılı giyim giderleri safi kazancın tespitinde gider olarak indirilebilecektir.

31.5.2006 tarih ve 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun "Prim Belgeleri ve Primlerin ödenmesi" başlıklı ikinci bölümünde sigorta primlerinin ödenmesine ilişkin çeşitli hükümlere yer verilmiş olup, anılan bölümün "Primlerin Ödenmesi" başlıklı 88 inci maddesinin on birinci fıkrasında; Kuruma

fiilen ödenmeyen prim tutarlarının, gelir vergisi ve kurumlar vergisi uygulamasında gider yazılamayacağı hükme bağlanmıştır.

5510 sayılı Kanuna, 6770 sayılı Kanununun 28 inci maddesi ile eklenen geçici 72 nci maddede ise; "Bu Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen sigortalıları çalıştıran özel sektör işverenlerinden, 2016 yılı Aralık ayı için geçici 68 inci, 2017 yılı Ocak ve Şubat ayları için geçici 71 inci madde kapsamında Hazine katkısına müstahak olanların, anılan maddeler uyarınca Hazine katkısı hesabında ilgili aylarda dikkate alınacak 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 tutarlarını, sırasıyla 2017 yılı Ekim, Kasım ve Aralık ayları içerisinde Kurumca belirlenecek tarihe kadar ödemeleri halinde bu aylara ilişkin primler süresinde ödenmiş sayılır. Bu maddenin uygulamasında, 2016 ve 2017 yılı içerisinde ilk defa bu Kanun kapsamına alınan işyerleri için sigorta primlerini yasal süresinde ödeme şartı aranmaz."

hükümlerine yer verilmiştir.

Diğer taraftan, 174 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "SSK Primlerinin Gelir ve Kurumlar Vergisi Yönünden Gider Yazılması" başlıklı (C) bölümünde;

"...

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.

Öte yandan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde; "Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müstemilatında işe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı (Bu primlerin ve aidatın istirdat edilmemek üzere Türkiye'de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartıyla), 27 nci maddede yazılı giyim giderleri"nin safi kazancın tespitinde gider olarak indirilebileceği hükme bağlanmıştır.

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."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, SGK primlerinin gider olarak dikkate alınabilmesi için, bu primlerin Sosyal Güvenlik Kurumuna fiilen ödemiş olması gerektiğinden, dönemine ve ait olduğu yıla bakılmaksızın sigorta primleri fiilen ödendiği tarihte kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecek olup, ilgili mevzuat gereği bir aya ait sigorta primleri ertesi ayın sonuna kadar ödenebileceğinden yalnızca Aralık ayına ait olan sigorta primlerinin ertesi yılın Ocak ayı içinde ödennesi durumunda Aralık ayının gideri olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

Dolayısıyla, 5510 sayılı Kanununun geçici 72 inci maddesi ile yapılan düzenlemeye göre Aralık 2016 dönemine ilişkin sigorta primlerinin 2017 takvim yılının Ekim ayında ödennesi mümkün olsa da, 174 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yer alan açıklamalar çerçevesinde Aralık ayına ilişkin primler ancak ertesi yılın Ocak ayı içinde ödennesi durumunda Aralık ayının gideri olarak dikkate alınabileceğinden, **2017 yılı Ocak ayı içinde ödenmeyen 2016 Aralık ayına ait sigorta primlerinin 2016 yılı kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.**

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargıt ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.