

SSK VE BAGKUR PRİMLERİNİN VERGİ UYGULAMASI YÖNÜNDEN GİDER YAZILMASI

Sakıp ŞEKER*

I SSK PRİMLERİNİN GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ YÖNÜNDEN GİDER YAZILMASI

Bilindiği gibi, Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin ikinci bendinde, **"hizmetli ve işçilerin () sigorta primleri ve emekli aidatı istirdat edilmemek (geri almamak) üzere Türkiye'de kain (kurulu) sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartıyla"**, safi ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

SSK primlerinin Kuruma fiilen ödenmeden gider yazılıp yazılamayacağı şeklindeki uyuşmazlıklar, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun 23.İ.1992 gün ve E: 1990/3; K: 1992/1 sayılı kararı ile; sigorta primlerinin kuruma fiilen ödenip ödenmediğine bakılmaksızın tahakkuk esasına göre ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabileceği şeklindeki içtihatları birleştirme kararıyla çözüme kavuşturulmuştur.

Ancak, 506 Sayılı SSK'nın 3917 Sayılı (1)Kanun ile değişik 80. maddesinde yapılan değişiklikle kuruma fiilen ödenmeyen primlerin vergi uygulamasında gider kabul edilmeyeceği hükme bağlanmıştır. Fıkra hükmü şöyledir.

"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"

" Kuruma Hilan ödenmeyen prim gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında gider yazılmaz".

3917 Sayılı Kanunla 506 Sayılı Kanun'un 80. maddesine konulan ödeme mecburiyeti ile tartışmalar sona ermiş bulunmaktadır. Artık, sigorta primleri işçi ve işveren, payı dahil olmak üzere fiilen kuruma ödenmeden ticari, zirai veya mesleki kazancın tespitinde gider olarak indirilemeyecektir.

Öte yandan, işverenler hakedilen fakat personele fiilen ödenmeyen ücret üzerinden hesaplayacağı primleri de en geç ertesi ayın sonuna kadar kuruma ödemek mecburiyetindedirler.

AÖDEMENİN DAHA SONRAKİ YILLARDA YAPILMASI

Ödenmemiş olan sigorta primleri, dönemine ve ait olduğu yıla bakılmaksızın fiilen ödendiği dönemde mali karın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. (174 Nolu GVK Genel Tebliği) Tebliğde bir süre sınırlaması öngörülmediği için, tahsil zamanaşımı içinde ödenen sigorta giderleri vergi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınabilecektir. Bu konuda GVK'nın 88 ve KVK'nın 14/7. maddelerindeki zarar mahsubuna ilişkin 5 yıllık süre geçerli değildir.

BARALIK AYINA AİT SİGORTA PRİMİ GİDERLERİ

Öte yandan, 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. (174 nolu GVK Genel Tebliği)

CTA.ŞARRUFU TEŞVİK KESİNTİSİNİN VE KONUT EDİNDİRME YARDIMLARININ DURUMU

3417 Sayılı Çalışanların Tasarrufa Teşvik Edilmesi ve Bu Tasarrufların Değerlendirilmesine Dair Kanunu'nun 7.maddesinde tasarruf kesintilerinin banka hesaplarına yatırılmaması halinde, yatırılması gereken miktarlar resen veya ilgililerin başvurusu halinde Sosyal Sigortalar Kurumunca 506 Sayılı SSK'nın primlerin tahsiline ilişkin hükümler dairesinde tahsil olunarak alınacak gecikme zammı ile birlikte ilgili banka hesabına yatırılır denilmektedir. Anılan Kanun hükmüne göre, BağKur sigortalılarının ödemeleri gereken tutarlar 1479 Sayılı Kanun'un primlerin tahsiline ilişkin hükümleri çerçevesinde BağKur tarafından tahsil olunarak ilgili banka hesabına yatırılacaktır.

Çalışanların aylık veya ücretlerinden kesilen tasarruf kesintilerinin ilgililerin aylık veya ücretlerinin hesaplanmasında gelir vergisi matrahından indirileceği, işverenlerce sağlanan katkıların ise bunların gelir veya kurumlar vergilerinin hesaplanmasında gider olarak kaydedileceği 3417 Sayılı Kanun'un 8. maddesinde hükme bağlanmıştır.

Benzer hüküm 3320 Sayılı Memurlar Ve İşçiler İle Bunların Emeklilerine Konut Edindirme Yardımı Yapılması Hakkında Kanun'un 4/b maddesinde, yardıma müstehak işçilerin konut edindirme yardımı işverenlerce tahakkuk ettirilerek SSK' ya yatırılacağı, 8. maddesinde ise söz konusu yardımın zamanında ödenmemesi halinde re'sen veya ilgililerin başvurusu üzerine, SSK'ca 506 Sayılı Kanun'un primlerin tahsiline ilişkin hükümler dairesinde tahsil olunacağı hükme bağlanmıştır (2)

Buna göre, süresi içinde ödenmeyen tasarruf kesintileri ve konut edindirme yardımları prim alacaklarında olduğu gibi, 506 Sayılı Kanun'un 80. maddesinin 4. fıkrası uyarınca 6183 Sayılı Kanun hükümlerine göre tahsil olunacaktır.

Tasarruf kesintileri ve konut edindirme yardımlarının kanuni süresi içinde ödenmemiş olması halinde gelir veya

kurumlar vergisinin tespitinde gider yazılıp yazılamayacağı konusunda açıklık yoktur. Ödeme şekli ve süresi SSK veya BağKur primlerinin ödenmesindeki usule tabi olmakla birlikte, tasarruf kesintileri ve konut edindirme yardımlarının fiilen ilgili banka hesabına veya Kuruma yatırılmaması halinde, gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında indirim konusu edilmeyeceğine ilişkin yasal bir hüküm bulunmamaktadır. Keza, 506 Sayılı Kanun'un 80. maddesinin 3. fıkrasında sadece kuruma ödenmeyen **primin** gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında gider yazılamayacağı belirtilmektedir.

DSİGORTA PRİMLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Sigorta primleri ödensin veya ödenmesin ilgili olduğu dönemde gider veya maliyet hesabına borç 361 nolu hesaba alacak kaydedilerek tahakkuk ettirilir.

Örnek: Bir hizmet erbabının ücret gideri aşağıdaki gibi muhasebeleştirilir. Ücret gideri maliyet unsuru ise 720 (7/B seçeneğinde 791) nolu hesaba borç yazılır.

----- / -----

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ

335 PERSONELE BORÇLAR 360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR

360.01 Gelir Vergisi 360.02 Damga Vergisi **361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK GİD.**

361.01 SSK işveren payı 361.02 SSK işçi payı 361.03 Tasarruf Fonu

----- / -----

1 Kurumlar Vergisi Mükelleflerinde Ödenmeyen Primlerin Kaydı

Tahakkuk ettirilen ücret gideri yukarıdaki şekilde gider yazıldıktan sonra dönem sonunda halen ödenmemişse aşağıdaki kaydın yapılması ve ödenmeyen bu giderin kanunen kabul edilmeyen gider olarak muhasebeleştirilmesi gerekir. Vergi matrahının tespiti yönünden ödenmeyen sigorta priminin işçi veya işveren payı olup olmasının bir önemi yoktur. 361 veya 368 nolu hesap bakiyesi topluca dikkate alınacaktır.

----- 31.12. ----- '-----

361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK GİDERLERİ 368 VADESİ GEÇMİŞ ERTELENMİŞ VEYA TAKSİTLENDİRİLMİŞ VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜK.

----- / -----

950 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER

950.01 Ödenmeyen SSK primi

951 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDER KARŞILIĞI

----- / -----

Ödenmeyen sigorta primleri tahakkuk tarihinde gider kaydedildiği için kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihte kazanca ilave yapılıncaya 950 ve 951 nolu hesaplar karşılıklı olarak kapatılır. Sigorta priminin ödendiği tarihteki kayıt düzeltmesi ise aşağıdaki gibi yapılacaktır.

----- / -----

368 VADESİ GEÇMİŞ ERTELENMİŞ VEYA TAKSİTLENDİRİLMİŞ VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER

100 KASA/ BANKA

960 İNDİRİLECEK GELİRLER KARŞILIĞI

960.10 Geçmiş Yıla Ait SSK Primleri

961 İNDİRİLECEK GELİRLER

Ödenmeyen sigorta primlerini ödemenin yapıldığı yılda mali kârın tespitinde "**indirim**" olarak dikkate alabilmek için, ilgili olduğu dönemde ticari kazancın tespitinde indirilmiş ve mali kara ilave edilmiş olması gerekir. Ticari kazançta dönemsellik ilkesi ve tahakkuk esası geçerli olduğu için ödenmeyen sigorta primleri, kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınacaktır. Bu durum Tekdüzen Muhasebe Sisteminin de bir gereğidir. Bu bakımdan mali kara ilişkin düzenlemeler beyanname üzerinde yapılmalıdır. Gider kaydedilen tutarın fiilen ödeme yapılmadığı için giderlerden çıkartılıp başka bir hesaba alınması (Gelecek Yıl Giderleri veya Ortaklardan Alacaklar gibi...) mümkünse de, bu tür kayıtlar işletmecilik prensiplerine, Tekdüzen Muhasebe Sistemine ve uluslararası muhasebe standartlarına uygun değildir.

2 Gelir Vergisi Mükelleflerinde Ödenmeyen Sigorta Primlerinin Kaydı ***aBilanço Esasına Göre Defter Tutan Mükellefler***

Yıllık gelir vergisi beyanamesi üzerinde, kurumlar vergisi beyannamelerinde olduğu şekilde "**Diğer indirimler**" adı altında bir satır yoktur. Ancak bu mükelleflerin 4 nolu MS U Genel Tebliği uyarınca Ticari Kardan Mali Kara ulaşmak için yapılan hesaplamayı gösteren bildirimini doldurup beyanname ekinde vergi dairesine vermeleri gerekmektedir. Ödenmeyen sigorta primi eri bu bildirimde 2.bölümünde Faaliyet Giderleri grubunda ilgili satıra kaydedilerek beyan edilecek mali karın hesabında dikkate alınacaktır.

Sigorta priminin ödendiği yılda gider kaydedilmesi gerekeceğinden , bir önceki yıl tahakkuk eden primin ertesi yıl ödenmesi halinde ise bu defa aynı bildirimde () işaretli olarak kaydedilerek, ödemenin yapıldığı yılın gideri bu miktar kadar azaltılarak beyan edilerek mali kara ulaşacaktır. İndirimin gelirler arasında gösterilmesi gerekteyse de, bu bölümde uygun bir satır bulunmadığından, "**indirim önceki dönem giderleri**" satırında () işaretli olarak gösterilebileceği görüşündeyiz.

Muhasebe tekniğine uymayan bütün bu zorlamaların tahakkuk esasının ödeme esasına dönüştürülmesinden kaynaklandığı unutulmamaktadır.

Örnek: Gerçek kişi (A)'nın 1996 yılı ticari kazancı 3 milyar TL olup. sigorta prim borcu 250 milyon TL'dir.4 nolu MSU Genel Tebliğinin ekindeki bildirim aşağıdaki şekilde doldurulmalıdır.

1-Dönem Ticari Karı . 3.000.000.000. TL

2-Ticari Kara İlave Edilecek

Gider ve İndirimler (+) 250.000.000. TL

(Genel Yönetim Giderleri)

3 Ticari Kârdan İndirilecek

Kazanç ve İratlar

4 Mali Kâr 1+2+3.. 3.250.000.000. TL

Adı geçen mükellef, 1996 yılına ait ödenmeyen sigorta primlerini 1997 yılında ödemiş olup, ticari karı 5 milyar TL olarak tespit edilmiş olsun. Beyanı gereken mali kar aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

1-Dönem Ticari Karı. 5.000.000.000. TL

2-Ticari Kara ilave Edilecek

Gider ve İndirimler () 250.000.000. TL

(Önceki Dönem Gider ve Zararları)

3-Ticari Kardan indirilecek

Kazanç ve İratlar

4-Mali Kar (1+2+3) .. 4.750.000.000. TL

b İşletme Hesabı Esasına Göre Defter Tutan Mükellefler

İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler dönem sonunda ödenmeyen sigorta primlerini defterlerinin giderler toplamından indirmek suretiyle ödenmeyen sigorta primlerini ticari ve mali karın tespitinde dikkate almayıp, ileriki yıllarda ödemeyi yapınca tekrar gider kaydetmeleri gerekmektedir.

İşletme defteri tutan mükelleflerin sigorta primi giderlerini ödeme yaptıkça gider kaydetmeleri mümkün olmakla birlikte , işçiye ait prim esas ücretin içinde yer aldığından ayırmakta güçlük bulunmaktadır. Bu nedenle cari yıla ait olup ödenmeyen sigorta primlerinin dönem sonunda giderler toplamından çıkartılarak hesap özeti çıkartılması daha pratik olacaktır. Gelecek yıllarda kuruma fiilen ödeme yapılıncaya, ödenen tutar tekrar gider olarak kayıtlara alınmalıdır.

3 Yıllara Sari İnşaat Ve Onarma İşlerinde Ödenmeyen Sigorta Primlerinin Kaydı

Yıllara sari inşaat ve onarma işlerinde kazanç işin bittiği yılda beyan edileceğinden ,cari yılda ödenmeyen sigorta primlerinin giderlerden çıkarılmasına gerek yoktur. Ancak, işin bittiği yılda o işe ait ödenmeyen primlerin mali karın hesabında dikkate alınması gerekir. Aksi takdirde muhasebe işlemleri içinden çıkılmaz karmaşık bir hal alır.

E SSK BORÇLARINDA ZAMANAŞIMI

Sosyal Sigortalar Kurumu alacaklarının 6183 Sayılı Kanun kapsamına alınması nedeni ile kurum alacaklarındaki tahsil zaman aşımının kamu alacaklarında olduğu gibi 5 yıl mı yoksa genel hükümlere göre 10 yıl mı olduğu konusunda tereddütler bulunmaktadır. Bilindiği gibi 6183 Sayılı Kanun'un 102 .maddesinde tahsil zamanaşımı 5 yıl, Borçlar Kanunu'nun 125. maddesinde 10 yıldır.

4792 Sayılı Sosyal Sigortalar Kurumu Kanunu'nun 1. maddesinin 2.fıkrasında kurumun özel hukuk hükümlerine bağlı bulunduğu belirtilmektedir.

506 Sayılı Kanun'un 3917 Sayılı Kanun ile değişik SO.maddesinin 4. fıkrasında kurumun süresi içinde ödenmeyen prim ve diğer alacaklarının(3) tahsilinde 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun hükümleri uygulanır hükmü nedeni ile, kurumun süresi içinde ödenmeyen prim ve diğer alacaklarının tahsilinde, özel hukuk hükümleri yerine kamu hukuku dalında yer alan 6183 Sayılı Kanun hükümlerinin uygulanacağı öngörülmüş ise de, bu hüküm kurumun süresi içinde ödenmeyen prim ve diğer alacaklarının tahsili ile ilgilidir.

Bu nedenle, kurumun prim ve diğer alacaklarında tahakkuk zamanaşımı genel hükümlere tabi bulunmaktadır. Buna göre, kurumca uygulanan idari para cezaları dışında sigorta primleri ve diğer alacak davalarının bağlı bu

lunduğu zamanasını konusunda yasalarımızda özel bir hüküm yoktur (4) 6183 Sayılı Kanun'un 116. maddesi ile vergi, resim ve harç nevinden olan bir kamu alacağı için bu kanundan başka diğer kanunlarda yer alan tahsil zamanasına ait hükümler yürürlükten kaldırılmıştır. Bu nedenle, para cezalarına ait istisna hariç, kanun kapsamına giren bütün kamu alacakları (kurum alacakları dahil) hakkında beş yıllık tahsil zamanasını hükmü uygulanacaktır (5)

Diğer taraftan, 506 Sayılı Kanun'un 3910 Sayılı Kanun'ladeğişik 140.maddesinin son fıkrası gereğince, idari para cezalannın tahakkuk ve tahsilatında 10 yıllık zamanasını uygulanır.

Sosyal Sigorta Kurumunun prim ve diğer alacaklarının tahsilinde 6183 Sayılı Kanun hükümlerinin uygulanacak olması zamanasını kurum alacaklarında tahsil süresinin 5 yıl olduğu anlamına gelmemelidir. Keza, 506 Sayılı Kanun'un 80. maddesine 3917 Sayılı Kanun ile eklenen fıkrada 102. maddeye atıfta bulunulmamıştır. Ancak, bu konuda farklı görüş ve uygulamaların olabileceği gözden uzak tutulmamalıdır. Bu boşluğun yargı içtihatlarıyla doldurulacağı ummaktayız.

FSÜRESİNDE ÖDENMEYEN SSK PRİMLERİNE AİT GECİKME ZAMLARININ VERGİ UYGULAMASINDA GİDER YAZILIP YAZILAMAYACAĞI

Gelir Vergisi Kanunu'nun 90 ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15/6. maddelerinde, Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun Hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizlerin vergi matrahının tespitinde gider olarak indirilemeyeceği hükmüne bağlanmıştır. Süresinde ödenmeyen SSK primleri için ödenen "gecikme zamları"nın vergi matrahının tespitinde gider olarak indirilip indirilemeyeceği konusunda tereddütler bulunmaktadır. SSK'nın alacaklarının 6183 Sayılı Kanun'a göre tahsil edilmesi, Devlet, il özel idareleri ve belediyeler gibi SSK'nın da 6183 Sayılı Kanun kapsamında olduğu anlamı çıkartılmamalıdır. Eğer böyle olsaydı, değişikliğin 506 Sayılı Yasa yerine 6183 Sayılı Yasa'nın birinci maddesinde yapılması gerekirdi. Nitekim, 506 Sayılı Kanun'un 80. maddesinde yapılan değişiklikte, kurum alacakları hakkında 6183 Sayılı Kanun'un sadece 9, 12, 21, 27, 36, 101 ve 103. maddelerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Bu hüküm karşısında SSK alacaklarının 102. maddeye atıf yapılmadığı için tahsil zamanasını yönünden de önceden olduğu gibi genel hükümlere tabi olduğu sonucuna varılmaktadır.

SSK, 6183 Sayılı Kanun kapsamında olmadığı için süresinde ödenmeyen primler nedeniyle ödenen gecikme zamlarının vergi matrahının tespitinde gider olarak indirilmesi gerektiği görüşündeyiz.

Danıştay Vergi Daireleri Genel Kurulu, bir uyuşmazlıkta, KVK'nın 15. maddesindeki gecikme zammından 6183 Sayılı Yasa kapsamındaki amme alacaklarının anlaşılması gerektiği görüşü ile, kendi özel kanununda 6183 Sayılı Kanun'a göre tahsili öngörülen 5590 Sayılı Kanunda yer alan "oda aidatları "na ait gecikme zammının vergi uygulamasında gider yazılabileceğine karar vermiştir (6)

Bu konuda farklı görüş ve uygulamaların da olabileceği nedeniyle, Maliye Bakanlığının görüş belirtmesinde yarar görmekteyiz.

IIASGARI ÜCRET ÖDENEN PERSONELİN SSK PRİMLERİNİN GİDER KAYDI

Bilindiği gibi 1.1.1997 tarihinden geçerli olmak üzere sigorta piri mi ne esas taban göstergesi 21.713.250. TL'ye tavan göstergesi 39.992.160. TL'ye yükselmiştir. Bu durumda sigorta taban göstergesi 17.010.000. TL olan asgari ücretin üzerindedir. Ücretlilere asgari ücretin altında ücret ödemesi yasa gereği mümkün olmadığından, asgari ücret ile taban gösterge arasındaki farka isabet eden sigorta priminin işverenlerce karşılanması gerekmektedir. Bu hesaplamada dikkat edilmesi gereken husus, söz konusu farka ait olup, işverence ödenen primin ücretin matrahında indirim konusu edilmeyip, bu tutarın Gelir Vergisi

Kanunu'nun 40. maddesi uyarınca işverenler tarafından gider yazılması gereğidir.

Bu açıklamalarımıza göre Ocak1997 ayında asgari ücretli bir personelin ücreti aşağıdaki gibi muhasebeleştirilecektir.

Örnekte, Sigorta işveren prim oram %20.3, işçi payı %14 olan ve tasarrui kesintisine tabi bir asgari ücretli dikkate alınmıştır.

Sigorta taban göstergesinin asgari ücretin üzerine çıkarılması nedeniyle işverenlere işçi payı olarak gelen yük 658.455. TL olmaktadır.

720DİREKT İŞÇİLİK

GİDERLERİ 22586544

1- Esas İşçilik 17.010.000.

2- SSK İşveren payı 4.407."89.

3- SSK İşveren payı farkı 658.^55.

4- Tasarruf Kesintisi

işveren payı 510.300. (%3; **335PERSONELE**

BORÇLAR 11422152

360ÖDENECEK VERGİ

VE FONLAR 2.866,218.

01 Stopaj G.V 2.~81.600.02Damga Ver. 81.648.361

ÖDENECEK SOSYAL

GÜVENLİK GİD 8.298.144.

01 SSK

İşveren Payı 5066.244.

02SSK İşçi Payı 2,381.400.

03Tasarruf Kesintisi 850.000.

----- / -----

III BAĞKUR PRİMLERİNİN KAYDI

1479 Sayılı BağKur Kanunu'nun 49/ 3. maddesinde, sigortalılarca ödenen giriş keseneği ve sigorta primlerinin vergi uygulamasında gider olarak yazılabileceği hükme bağlanmıştır.

BağKur Kanunu'nun bu hükmü karşısında, anılan kanun uyarınca ödenen giriş keseneği ve primlerinin teşebbüs sahipleri tarafından hesaplara gider olarak yazılması gerekmekte ise de, sözkonusu BağKur giriş keseneği ve primlerinin doğrudan doğruya kayıtlara gider olarak intikal ettirilmesi halinde, özellikle ortaklıklarda her bir ortağın ortaklıktaki kar payının her zaman eşit olmayacağı, ödenecek giriş keseneği ve primlerin seçilen aylık gelir basamağına göre değişebileceği ve bu nedenlerle de safi ticari kazancın tespitinde bazı güçlükler ve sakıncalar doğurabileceği gerekçesiyle 110 nolu GVK Genel Tebliğinde aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

" 1 BağKur giriş keseneği ve sigorta primlerinin GVK'nın 89/1. maddesi hükmüne paralel olarak, gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olduğunun tevsik edilmesi kaydıyla , mükellefler tarafından ticari kazançları dolayısıyla verilecek yıllık beyannamede bildirilen gelirden indirilmesi, 2-Adi Komandit Şirketlerin komanditer ortakları ile Limited Şirket ortakları hakkında da yukardaki esaslar dairesinde işlem yapılması, 3-BağKur Kanunu'nun kapsamına giren serbest meslek erbabının, GVK'nın 68/8 . maddesindeki hükmüne dayanarak hasılatlarından emekli aidatı ve sosyal sigorta primi indirmemiş olmaları şartıyla, anılan Kanun'un gereğince ödedikleri BağKur giriş keseneği ve primlerini gider yazmaları gerekmekte ise de, yukarıda belirtilenler karşısında, bu kimselere BağKur giriş keseneği ve primlerini serbest meslek kazançları ile ilgili olarak verecekleri yıllık beyannamelerinde gösterdikleri gelirden indirmeleri;"

uygun bulunmuştur(7)

IV EMEKLİ SANDIĞI VE SOSYAL SİGORTA KURUMLARINA ÖDENEN BORÇLANMA AİDAT VE PRİMLERİNİN İNDİRİMİ

Emekli Sandığı ve Sosyal Sigorta Kurumlarından, kanunla kurulmuş olanların üyelerine çeşitli kanunlarla, daha önceki dönemlerde ödenmemiş bulunan aidat veya primleri borçlanma suretiyle emekliliğe esas alınacak hizmet sürelerini uzatabilme hakkı tanınmaktadır. Bunun için, kanunlarla belli edilen koşullar altında borçlanılan aidat ve primlerin, üyelerce ödenmesi zorunludur.

Bu ödemelerin Gelir Vergisi Kanunu'nun 63/2. maddesinde sayılan aidat ve primler niteliğinde olduğu ve ücretin gerçek safi tutarının hesaplanması sırasında gider olarak indirilmesi gerektiği konusunda 111 nolu GVK Genel Tebliğinde şu açıklamalar yapılmıştır (8)

"a Emeklilik aidatı ve sosyal sigorta primlerinin gider olarak indirilmesi kanunen kabul edilmiş bulunan kurumlara, kanunlarında öngörülen şekilde ücretten kesilmek suretiyle ödenen borçlanma aidat ve primlerinin miktarına ve nisbetine bakılmaksızın, kesildiği aya ait gelir vergisi matrahının tesbitinde gider olarak nazara alınması;

b Aidat toptan ödenmişse, ödenen tutara ulaşınca kadar bu miktarın ücretlerin, vergiye tabi tutarından indirilmesi;

c Ücretlerinin gerçek ve safi tutarlarının hesabında gider olarak indirilmek suretiyle yergi dışı bırakılmış olan aidat ve primlerini, türlü nedenlerle geri alan ve kendilerine toptan ödeme yapılanların, yeniden iştirakçi durumuna girmeleri nedeniyle ilgili kuruma peşin yada borçlanma suretiyle iade ettikleri aidat ve primlerin tekrar gider olarak indirilmemesi,

gerekmektedir"

Bu açıklamalara göre , ücretlilerin askerlik borçlanmaları ile diğer nedenlerden kaynaklanan hizmet borçlanmaları için Sosyal Sigortalar Kurumu ve Emekli Sandığı'na ödedikleri borçlanma prim ve aidatlarının ödemenin yapıldığı döneme ait ücretin matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınması gerekmektedir.

[\(2\)](#) Konut edindirme yardım ödemeleri 10cak 1996 tarihinden itibaren, 11.11.1995 tarihli R.G. 'de yayımlanan 4130 Sayılı Kanun'un e.maddesi uyarınca kaldırılmıştır.

- (3) Diğer alacakların maksat, prim gelirleri hariç olmak üzere, 4792 Sayılı Kanun'un değişik 19.maddesinde yazılı olan kum gelirlerinden süresi içinde ödenmemesi nedeniyle kurum alacağına dönüşen her türlü kurum gelirleridir.

(4) Hasan GÜZEL "Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki 6183 Sayılı Kanun Yorum ve Açıklamalar",**SSK Genel Müdürlüğü Yayını**, Ağustos 1994, s. 105.

(5) Hasan GÜZEL a.g.e s.102.

(6) 21.10.1994Gün veE:1993/196; K:1994/388 Sayılı Karar. (KIZILOT, **Danıştay Kararları veÖzelgeler (Muktezalar)**, Cilt:3. s.490491.)

- [\(7\)](#) 110 No.lu GVK Genel Tebliği 8 Mart 1973 tarihli R.G'de yayınlanmıştır.
- [\(8\)](#) 111 No.lu Tebliđ 8 Mart 1973 tarihli K.G.'de yayınlanmıştır.