



ASGARI İŞÇİLİK TESPİTİNE BAĞLI ÖDEMELERİN VERGİ MEVZUATI KARŞISINDAKİ DURUMU

*STATE OF PAYMENTS BASED ON
DETERMINATION OF MINIMUM LABOUR
AGAINST TAX LEGISLATION*

Akın ŞİMŞEK^(*)

ÖZ

Bazı özellikli işlerde, işverenin Sosyal Güvenlik Kurumuna (SGK) beyan ettiği işçilik tutarı, SGK tarafından yeniden hesaplanmakta; yapılan hesaplama sonucu, beyan edilen işçilik tutarının hesaplanan asgari işçilik tutarından eksik olması halinde, aradaki fark tutara ilişkin sigorta primleri işverene yansıtılmaktadır. Ayrıca bu tutar için gecikme cezası ve gecikme zammı da hesaplanmaktadır. Bu tespit yapılırken de Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından çıkarılan “Çeşitli İşkollarına Ait Asgari İşçilik Oranlarını Gösterir Tebliğ” dikkate alınarak işin emsaline, niteliğine, kapsam ve kapasitesine göre işin yürütümü açısından gerekli olan sigortalı sayısına, çalışma süresine bakılmaktadır. Ortaya eksik işçilik çıkması halinde de bundan kaynaklanan sigorta prim tutarlarının tahsili yoluna gidildikten sonra işverenlerin vergi yasaları açısından hakları ve sorumlulukları ortaya çıkmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Asgari işçilik, eksik işçilik, sigorta primi, vergi tevkifatı, gider

ABSTRACT

In some special works, the Social Security Institution recalculates the amount of labour that has been declared by employers. If the amount of recalculated labour is larger than the one that has been declared, then employers have to pay the difference as an insurance premium. The administration also calculates default fine and interest. While doing this, the number of insured workers and the duration of work must be taken into account in terms of similarity, quality, scope and capacity, in accordance

^(*) Kamu Yönetimi Uzmanı, Rekabet Kurumu, İdari Koordinatör

with “the Communiqué Displaying the Minimum Labour Rates of Various Sectors”. After finding the incomplete labour and collecting the insurance premium, then taxation issue would be at stake.

Keywords: Minimum labour, incomplete labour, insurance premium, tax withholding, expense

1- GİRİŞ

Sosyal güvenlik sistemimizde, “*prim güvenlik müessesesi*” olarak, bazı özellikli işlerde Sosyal Güvenlik Kurumunun yetkili personeli tarafından işverenin yaptığı bir iş dolayısıyla işin emsaline, niteliğine, kapsam ve kapasitesine göre işin yürütümü açısından gerekli olan sigortalı sayısının, çalışma süresinin veya prime esas kazanç tutarının altında bildirimde bulunduğu tespit halinde eksik işçilik tutarı belirlenerek bu tespite göre sigorta primi, gecikme zammı, gecikme cezası tahakkukları yapılmaktadır. Kısaca öncelikle yapılan iş ile ilgili olarak asgari işçilik tespiti yapılmakta ve beyan edilen işçilik ile tespit edilen asgari işçilik arasındaki fark işverenlere yansıtılmaktadır. Sosyal Güvenlik Kurumu Asgari İşçilik Tespit Komisyonunca Belirlenen Çeşitli İşkollarına Ait Asgari İşçilik Oranlarını Gösterir Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ, 01.03.2014 tarihli Resmi Gazetede yayımlanmış ve 12/5/2010 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan Sosyal Güvenlik Kurumu Asgari İşçilik Tespit Komisyonunca Belirlenen Çeşitli İşkollarına Ait Asgari İşçilik Oranlarını Gösterir Tebliğin ekinde yer alan “Çeşitli İşkollarına Ait Asgari İşçilik Oranları Listesi” değiştirilmiştir.

Asgari işçilik uygulaması neticesinde tespit edilen eksik işçilik tutarına ait sigorta primi ve gecikme zammı ile gecikme cezalarının vergi mevzuatı açısından değerlendirilmesi, bu ödemelerin Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu açısından gider olarak kabul edilip edilmeyeceği ile Gelir Vergisi Kanunu açısından tespit edilen eksik sigorta primlerinden vergi tevkifatı yapıp yapılmayacağı hususunda tartışmalar ortaya çıkmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı ile Sosyal Güvenlik Kurumunun ortak çalışmaları ve yayınladıkları ikincil mevzuat ile uygulamaya açıklık getirilmektedir.

Bu çalışmada ilgili yasalar ile Maliye Bakanlığı görüşleri doğrultusunda asgari işçilik uygulaması neticesinde tespit edilen eksik işçilikten kaynaklanan sigorta prim tutarları ile buna bağlı olarak hesaplanan gecikme zammı ile gecikme cezalarının vergi yasaları karşısındaki durumundan bahsedilecektir.

2- ASGARİ İŞÇİLİK UYGULAMASI

Sosyal sigorta uygulamasında asgari işçilik kavramı ve bu kapsamda yapılacak işlemlere genel olarak 5510 sayılı Kanunun “Asgari işçilik uygulaması ve uzlaşma” başlıklı 85. maddesinde yer verilmiştir. Bu düzenlemeye göre işverenin, işin emsaline, niteliğine, kapsam ve kapasitesine göre işin yürütümü açısından gerekli olan sigortalı sayısının, çalışma süresinin veya prime esas kazanç tutarının altında bildirimde bulunduğu tespit halinde, işin yürütümü açısından gerekli olan asgarî işçilik tutarı Sosyal Güvenlik Kurumunun denetim ve kontrolle görevlendirilmiş memurları tarafından hesaplanmaktadır. Asgari işçilik tutarı yapılan işin niteliği, kullanılan teknoloji, işyerinin büyüklüğü, benzer işletmelerde çalıştırılan sigortalı sayısı, ilgili meslek veya kamu kuruluşlarının görüşü gibi unsurlar dikkate alınarak tespit edilmektedir. Kamu idareleri, döner sermayeli kuruluşlar kanunla kurulan kurum ve kuruluşlar ile bankalar tarafından ihale mevzuatına göre yaptırılan işlerden ve özel nitelikteki inşaat işlerinde, bu işleri yapan işveren tarafından yeterli işçilik bildirilmiş olup olmadığı Sosyal Güvenlik Kurumunca araştırılmaktadır. Bu araştırma sonucunda yeterli işçiliğin bildirilmemiş olduğu anlaşılırsa,

eksik bildirilen işçilik tutarı üzerinden hesaplanan prim tutarı hesaplanacak gecikme cezası ve gecikme zammı ile birlikte bir ay içinde ödenmek üzere işverene tebliğ edilmektedir. Tebliğ edilen prim ve gecikme cezası ve gecikme zammının ödendiği veya ödeneceğinin işveren tarafından yazılı olarak taahhüt edilmesi halinde borç kesinleşmekte ödeme yükümlülüğünün yerine getirilmemesi halinde, işveren hakkında primlerin ödenmemesinde yapılacak işlemlere başlanmaktadır.

Sosyal Güvenlik Kurumunca tespit edilen asgarî işçilik tutarı üzerinden re'sen tahakkuk ettirilen sigorta primleri işverene tebliğ edilmekte, işveren, tebliğ edilen prim borcuna karşı tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde itiraz edebilmektedir. Sosyal Güvenlik Kurumuna itiraz, alacağın takibini durdurmaktadır. Kurumca itirazın reddi halinde işveren, kararın tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde yetkili iş mahkemesine başvurabilmekte, mahkemeye başvurulması, prim borcunun takip ve tahsilini durdurmamaktadır.

3- ASGARİ İŞÇİLİK TESPİTLERİNİN GELİR ve KURUMLAR VERGİSİ AÇISINDAN GİDER YAZILMASI

Asgari işçilik uygulamasında mükelleflere iki türlü borç çıkabilmektedir. Öncelikle tespit olması halinde prim tahakkuku yapılmakta sonrasında ise gecikme cezası ve gecikme zammı hesaplanmaktadır. Bu durumda da asgari işçilik uygulamasında ortaya çıkan prim borçları ile prime bağlı gecikme cezası ve gecikme zammı tutarlarının gider yazılıp yazılamayacağı hususunda ayrı ayrı değerlendirme yapmak gerekmektedir.

3.1- Sigorta Primleri Açısından Değerlendirme

Kurumlar vergisi mükelleflerinin kurumlar vergisine esas kazançlarının tespitine 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Safi kurum kazancı" başlıklı 6. maddesinde yer verilmiştir. Bu düzenleme gereğince öncelikle mükelleflerin ödeyeceği kurumlar vergisi bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanmaktadır. Safi kurum kazancının tespitinde ise Gelir Vergisi Kanununun ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanmaktadır. Bu düzenleme nedeniyle de kurumlar vergisi mükelleflerinin 5520 sayılı Kanunun "İndirilecek Giderler" başlıklı 8. maddesinde yer alan giderler yanında 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun "İndirilecek giderler" başlıklı 4. maddesinde yer alan giderler de dikkate alınmaktadır. Gelir Vergisi Kanununun bahsedilen 40. maddesinde ise safi kazancın tespitinde çalıştırılan işçilerin sigorta primlerinin ödenmiş olması şartıyla gider olarak dikkate alınmasına imkan sağlanmıştır. Ayrıca 5510 sayılı Kanunun "Primlerin ödenmesi" başlıklı 88. Maddesinin on birinci fıkrasının "*Kuruma fiilen ödenmeyen prim tutarları, gelir vergisi ve kurumlar vergisi uygulamasında gider yazılamaz.*" hükmü neticesinde de sadece Sosyal Güvenlik Kurumuna fiilen ödenmiş olan sigorta prim tutarları gelir vergisi ve kurumlar vergisi uygulamasında gider yazılabilmektedir.

Bahsedilen mevzuat hükümleri çerçevesinde gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olan işverenlerin eksik işçilik bildiriminde bulunması dolayısıyla Sosyal Güvenlik Kurumu yetkilileri tarafından tespit edilen eksik işçilik tutarı üzerinden hesaplanan ve kesinleşen prim ödemeleri gider yazılabilmektedir. Ancak burada dikkat edilecek husus, primlerin Sosyal Güvenlik Kurumuna fiilen ödenmiş olması gerekmektedir. Asgari işçiliğe bağlı olarak tespit edilen ve fiilen ödenmiş olan primler de tespit edildiği

yılı, ayı veya dönemine bakılmadan ödendiği tarih dikkate alınarak gider yazılabilmektedir.

Konu ile ilgili Mersin Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 05/08/2013 tarihli ve 18008620-2011- 721-8-79 sayılı özelgesinde¹ "SSK priminin gider olarak dikkate alınabilmesi için bu primlerin SGK'ya fiilen ödenmiş olması gerekmektedir. Bu nedenle, eksik işçilik tutarı üzerinden hesaplanan sigorta primleri, dönemine ve ait olduğu yıla bakılmaksızın SGK' ya fiilen ödendiği tarihte gider yazılacaktır." şeklinde görüş bildirilmiştir. Bu açıklamalar doğrultusunda eksik işçilik bildirim dolayısıyla Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından eksik işçilik tutarı üzerinden hesaplanan primler, dönemine ve ait olduğu yıla bakılmaksızın işveren tarafından "fiilen ödendiği dönemde" gider olarak yazılabilecek, GVK ve KVK matrahlarının tespitinde indirilecek gider olarak dikkate alınabilecektir.

3.2- Gecikme Cezası ve Gecikme Zamları Açısından Değerlendirme

Kurumlar Vergisi Kanununun "Kabul edilmeyen giderler" başlıklı 11. maddesinin (d) bendi uyarınca bu Kanuna göre hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları, vergi cezaları, 21/7/1953 tarihli ve 6183sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler ile Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ödenen gecikme faizleri kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilememektedir. Bu kapsamda da asgari işçilik uygulamasına bağlı olarak tespit edilen sigorta primleri haricindeki para cezaları, gecikme cezaları ile gecikme zamları Kurumlar Vergisi Kanunu açısından safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınamamaktadır.

Mersin Vergi Dairesi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü'nün bahsedilen 05.08.2013 tarihli özelgesinde² de konu ile ilgili olarak mevzuat hükümlerine yer verildikten sonra *Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından re'sen tahakkuk ettirilen sigorta primlerinin, fiilen bu Kuruma ödendiği tarihte gider olarak dikkate alınabileceği, bu şekilde hesaplanan sigorta primleri nedeniyle söz konusu Kuruma ödenen para cezaları ile gecikme zamları ve faizlerinin ise kurum kazancından indirilmesinin mümkün olmadığı* belirtilmiştir.

Yine Konya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın konuya ilişkin özelgesinde de ilgili mevzuat hükümlerine göre değerlendirme yapıldıktan sonra "... sosyal sigorta mevzuatı uyarınca emsaline, yapılan işin nitelik, kapsam ve kapasitesine göre işin yürütülmesi için gerekli olan sigortalı sayısının, çalışma süresinin veya prime esas kazanç tutarının altında bildirimde bulunulması nedeniyle sigorta kurumu tarafından resen tahakkuk ettirilen sigorta primlerinin, fiilen Sosyal Güvenlik Kurumu'na ödendiği tarihte gider olarak dikkate alınması mümkündür. Ancak sigorta primleri nedeniyle söz konusu kuruma ödenen para cezaları ile gecikme zamları ve faizlerin, kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir."³ denilmek suretiyle aynı doğrultuda görüş bildirilmiştir.

4- ASGARİ İŞÇİLİĞE BAĞLI PRİM ÖDEMELERİ ÜCRET OLARAK GELİR VERGİSİNE TABİ MİDİR?

Gelir Vergisi Kanununun "Ücretin tanımı" başlıklı 61. maddesinin birinci fıkrasında "ücret", *işverene tabi belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler* olarak tanımlanmıştır. Aynı maddenin ikinci fıkrasında ise *ücretin*

¹ Mersin Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 05/08/2013 tarihli ve 18008620-2011- 721-8-79 sayılı özelgesi

² Maliye Bakanlığı GİB. Mersin VDB. nin 05/08/2013 tarihli ve 18008620-2011- 721-8-79 sayılı özelgesi.

³ http://www.konyavdb.gov.tr/index.php?module=pages&do=page_list&action=detail&id=658 (www.konyavdb.gov.tr adresinden GENEL YAZILAR/ÖZELGELERİMİZ bölümünden erişilebilir.)

ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olmasının veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunmasının mahiyetini değiştirmeyeceği belirtilmiştir. Bu kapsamda da işverene tabi olma, belirli bir işyerine bağlı olarak çalışma şartları yanında ücretin en önemli unsuru "bir hizmet karşılığı verilmesi" olarak karşımıza çıkmaktadır.

Gelir Vergisi Kanununun "Vergi tevkifatı" başlıklı 94. maddesinde de *hizmet erbabına ödenen ücret ve ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç) bu Kanunun diğer maddeleri ile belirlenen tarife ve diğer usul ve esaslara göre vergi tevkifatı yapılması gerektiği* hükme bağlanmıştır. Aynı Kanunun 96. maddesinde de vergi tevkifatının 94. madde kapsamına giren nakten veya hesaben yapılan ödemelere uygulanacağı belirtilmiştir.

Bu düzenlemeler kapsamında asgari işçilik uygulaması neticesinde tespit edilen fark işçilik tutarları işçilere yapılan bir ödeme olmayıp sadece 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun kapsamında yapılan bir tespittir. Yani ortada işverenin işçisine *fiilen* yaptırdığı bir hizmetin karşılığında *nakden veya hesaben* ödediği bir ücret bulunmamaktadır. Bu nedenlerle de asgari işçilik tespitine bağlı prim ödemelerinden gelir vergisi kesilmemesi gerekmektedir.

5- SONUÇ

İşin özelliğine göre asgari işçilik uygulaması neticesinde tespit edilen eksik işçiliğe ilişkin sigorta primi ve buna bağlı gecikme zammı ile gecikme cezalarının Gelir veya Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında değerlendirilmesinde öncelikle primler ile cezalar ayrıştırılmalıdır. Sadece prim tutarına ilişkin kısmın gider olarak yazılabileceği dikkate alınarak, bu hususun da primlerin *fiilen* ödendiği döneme mal edilerek gider yazılabileceğine dikkat etmek gerekmektedir. Para cezaları ile gecikme zammı ve cezaları ise KVK 11/d maddesi ile bu düzenlemeye paralel GVK 90. maddesi de dikkate alınarak gider olarak dikkate alınamamaktadır. Tespit edilen asgari işçilik fark tutarlarının da ücret ödemesine ilişkin tespit olmadığı dolayısıyla vergi tevkifatına tabi tutulmayacağı hususu da unutulmadan işlemler sonuçlandırılmalıdır.

KAYNAKÇA

- 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu
- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- Sosyal Güvenlik Kurumu Asgari İşçilik Tespit Komisyonunca Belirlenen Çeşitli İşkollarına Ait Asgari İşçilik Oranlarını Gösterir Tebliğ
- www.mevzuat.gov.tr
- www.gib.gov.tr
- www.konyavdb.gov.tr
- www.ankarasymm.com

