

**T.C.**  
**HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞI**  
**Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı**  
**Gelir Kanunları Usul Grup Müdürlüğü**

Sayı : 27575268-105[2020-948]-E.364352 28.12.2020  
Konu : Hazine tarafından karşılanan sigorta primi işveren desteğinin kurum kazancının tespitinde gelir ve gider olarak dikkate alınıp alınmayacağı hk.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, ... Vergi Dairesi Müdürlüğünün ... vergi kimlik numaralı mükellefi olduğunuzu belirterek, yıllara sari inşaat ve onarım işi faaliyetinde bulunan şirketinizin, söz konusu işte çalıştırmakta olduğu personeli için Sosyal Güvenlik Kurumuna ödenen ve Hazine tarafından karşılanan sigorta prim desteğinin Kurumlar Vergisi Kanunu uygulamaları açısından gelir, gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınıp alınmayacağı ile muhasebe ilke ve standartları göz önüne alındığında, netleştirme yönteminin kullanılıp kullanılmayacağı hususlarında Başkanlığımız görüşünün talep edildiği anlaşılmıştır.

**I-KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde, kurumlar vergisinin mükellefin bir hesap dönemi içinde elde ettiği safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, bu kazancın tespitinde de Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Ticari kazancın tespitinde ise "tahakkuk" ve "dönemsellik" olmak üzere iki temel ilke geçerlidir. Tahakkuk esas ilkesinde, gelir veya giderin miktar ve mahiyet itibariyle kesinleşmiş olması, yani geliri veya gideri doğuran işlemin tekemmül etmesinin yanı sıra, miktarının ve işlemde kaynaklanan alacağın veya borcun ödeme şartlarının da belirlenmiş olması gereklidir. Dönemsellik ilkesi ise bu gelir veya giderin ilgili olduğu döneme intikalinin sağlanmasını ifade eder.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "İndirilecek Giderler" başlıklı 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde ise hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müştemilatında iâşe 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 giderlerinin safi kazancın tespitinde indirim konusu yapılabileceği hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanununun 42 nci maddesinin birinci fıkrasında; "*Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterilir.*" hükmüne yer verilmiş olup, anılan Kanununun 44 üncü maddesinde ise, inşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarihin; diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarihin işin bitim tarihi olarak kabul edileceği hüküm altına alınmıştır.

5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanununun "Sigorta primi işveren hissesi teşviki" başlıklı 4 üncü maddesinde,

"31/12/2012 tarihine kadar uygulanmak üzere 2 nci maddenin (a) bendi kapsamındaki illerde;

a) 1.4.2005 tarihinden itibaren yeni işe başlayan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, en az on işçi çalıştırmaları koşuluyla, bu iş yerlerinde çalıştırdıkları işçilerin,

b) 1.4.2005 tarihinden önce işe başlamış olan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinden asgarî on işçi çalıştıranların iş yerlerinde fiilen çalışan işçilerin,

Prime esas kazançları üzerinden 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun 72 ve 73 üncü maddeleri uyarınca hesaplanan sigorta primlerinin işveren hissesinin; organize sanayi veya endüstri bölgelerinde kurulu iş yerleri için tamamı, diğer yerlerdeki iş yerleri için yüzde sekseni Hazinece karşılanır.

..."

hükmü yer almaktadır.

Öte yandan, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu, 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu ile 4857 sayılı İş Kanununun bazı maddelerinde de bu Kanunlar uyarınca ödenmesi gereken sigorta prim tutarlarının belirli bir oranının Hazinece veya işsizlik sigortası fonu tarafından karşılanacağına dair benzer hükümler düzenlenmiştir. Söz konusu hükümlerin bir kısmında açık olarak "... karşılanan tutarlar, gelir ve kurumlar vergisi uygulamalarında gelir, gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınmaz." düzenlemeleri yer almaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, ilgili mevzuat düzenlemesinde sağlanan teşvik unsurlarının gelir ve kurumlar vergisi uygulamalarında gelir, gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınmayacağı açık olarak belirtilmiş olması durumunda, yıllara sari inşaat ve taahhüt işi yapan firmanız tarafından, işin bittiği yıl itibarıyla söz konusu tutarların kurum kazancının tespitinde gelir,gider veya maliyet olarak dikkate alınmaması, bu tutarı aşan kısmın gider ya da maliyet olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

İlgili mevzuat düzenlemesinde sağlanan teşvik unsurlarının gelir ve kurumlar vergisi uygulamalarında gelir, gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınmayacağına ilişkin açık hükmün olmaması durumunda ise, sigorta primi işveren hissesi teşviki kapsamında Hazine tarafından karşılanan tutarların işin bittiği yıl itibarıyla kurum kazancının tespitinde gider veya maliyet olarak dikkate alınması durumunda, gelir olarak da kaydedilmesi gerekmektedir. Öte yandan, söz konusu sigorta primi işveren hissesi desteği tutarlarının düşülmesinden sonra sadece kalan net tutarın gider yazılması halinde, sigorta primi işveren hissesi desteği tutarının ayrıca gelir olarak kaydedilmemesi gerekmektedir.

## II-MUHASEBE UYGULAMALARI YÖNÜNDEN:

Tekdüzen muhasebe sisteminin uygulanmasına ilişkin açıklamalar, 26/12/1992 tarih ve 21447 mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve daha sonra bu konuda yayımlanan diğer tebliğlerde yapılmış bulunmaktadır.

Söz konusu Tebliğde;

- "361. *Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri hesabı; işletmenin, personelin hakedişlerinden sosyal güvenlik mevzuatı hükümlerine göre kesintiye tabi tutmakla yükümlü bulunduğu, personele ait emeklilik keseneği ve sigorta primleri ile bunlara ilişkin işveren katılma payları ve işverence sosyal güvenlik kuruluşlarına ödenecek diğer yükümlülüklerin izlendiği hesaptır. Kesintiler yapıldıkça bu hesap alacaklandırılır ve ödemeler yapıldıkça borçlandırılır Bir yıldan daha uzun sürede ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri varsa, bunlar "438. Kamuya Olan Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Borçlar" hesabına aktarılır."*

- "602. *Diğer Gelirler" hesabında ise işletmenin korunması, ihracatı teşvik ya da hükümet politikasına uyma zorunluluğu karşısında oluşan işletmenin faaliyet hasılatındaki düşüklüğü veya faaliyet zararını gidermek için, sermaye katkısı niteliğinde olmayan, mali yardımlar (sübvansiyonlar), devletin bazı malları vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerden istisna etmesi yoluyla yaptığı yardımlar (vergi iadeleri) ve satış tarihindeki vade farkları, ihracatla ilgili fiyat istikrar destekleme primi vb. hasılat kalemleri izlenir. Dönem içindeki faaliyetlerden doğan sübvansiyon, vergi iadesi, vade farkları, (vb.) tutarları saptanarak ilgili hesaba borç, bu hesaba ise alacak kaydedilir." şeklinde açıklamalar yer almaktadır.*

Tebliğin "Muhasebe Usul Esasları" başlığı altında "III-Mali Tablolar İlkeleri C- TEMEL MALİ TABLOLARIN DÜZENLENME İLKELERİ/1.Gelir Tablosu İlkeleri" bölümünde ise; "Bütün satışlar, gelir ve kârlar ile maliyet, gider ve zararlar brüt tutarları üzerinden gösterilirler ve hiç bir satış, gelir ve kâr kalemi bir maliyet, gider ve zarar kalemi ile tamamen veya kısmen karşılaştırılmak suretiyle gelir tablosu kapsamından çıkarılamaz."

denilmektedir.

Bu itibarla, sigorta primi işveren hissesi destek tutarlarının Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından borç tahakkukunun yapılması halinde yani diğer bir deyişle söz konusu tutarların defter kayıtlarında 361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri hesabında izlenmesi durumunda, bu tutarların maliyet ya da gider hesaplarında izlenmesi gerekmektedir. Anılan tutarların Devlet tarafından teşvik olarak karşılanması halinde de söz konusu tutarların 361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri hesabının borcuna karşılık 602 Diğer Gelirler hesabının alacağına kayıt edilerek muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, sigorta primi işveren hissesi destek tutarlarının Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından borç tahakkukunun yapılmaması halinde Devlet tarafından karşılanan teşvik unsurlarının gelir veya gider hesapları ile ilişkilendirilmemesi gerekmektedir.

Ayrıca, yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan mükelleflerin münhasıran yıllara sari inşaat ve onarım işlerine özgü olarak; sigorta primi işveren hissesi destek tutarlarının, Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından borç tahakkukunun yapılması halinde "17 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri" hesap grubunda, devlet tarafından teşvik olarak karşılanması halinde ise bu tutarların "35 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri" hesap grubunda izlenmesi gerekmektedir.

Bilgilerinize rica ederim.