

İŞGÜCÜ HİZMETLERİNDE TEVKİFAT UYGULAMASI

• İhsan AKAR •
Vergi Denetmeni

• İbrahim BULUT •
Vergi Denetmen Yrd.

I- GİRİŞ

KDVK'nun 9.maddesinde Maliye Bakanlığında, vergi alacağının güvence altına alınması amacıyla vergiye tâbi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutma yetkisi tanınmıştır. Bakanlık bu konudaki yetkisine dayanarak KDV Genel Tebliğleriyle düzenlemeler yapmaktadır. Konuya ilişkin şu ana kadar yapılan düzenlemelere 51, 53, 58, 68, 72, 81, 85, 86, 89, 91, 95 Seri No.lu KDV Genel tebliğlerinde yer verilmiştir.

Uygulamada bazı kuruluşlar işletmelerinde istihdam etmeleri gereken elemanları hizmet akdi ile istihdam etmek yerine başka bir firma bünyesinde çalışması koşuluyla işgücü hizmetini ilgili firmadan satın almayı tercih etmekte, bunun sonucunda da hizmet akdinin getirmiş olduğu sorumluluk ve yüklerden kurtulmaktadırlar. Uygulamada bu tür istihdam şekli giderek yaygınlaşmaktadır.¹

Maliye Bakanlığı, işgücü hizmeti verilmesinde KDV açısından kayıp ve kaçakçı engellemek amacıyla 18.11.2005 tarih ve 25997 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 96 Seri Numaralı KDV Genel Tebliğinin 5.1 nolu bölümündeki açıklamalarla işgücü hizmetlerinde tevkifat uygulamasıyla sorumluluk uygulaması getirmiş, 31.12.2005 tarih 26041 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 97 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği ile de işgücü hizmetlerinde tevkifat uygulamasının kapsamı konusunda ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır. Yazımızda, ilgili Genel Tebliğler dikkate alınarak işgücü hizmetlerinde tevkifat uygulamasına ilişkin açıklamalar yapılacaktır.

II- TEVKİFATIN KAPSAMI:

A. Konuya İlişkin Yapılan Düzenlemeler :

Konuya ilişkin 96 seri KDV Seri Nolu KDV Genel Tebliğinin ilgili bölümü aşağıdaki gibidir.

"Katma Değer Vergisi mükellefi bazı işletmeler mal veya hizmet üretimlerine ilişkin olarak ihtiyaç duydukları işgücünü kendilerine hizmet akdi ile bağlı ücretli statüsünde hizmet erbabı çalıştırarak temin etmek yerine, alt işverenlerden veya bu alanda faaliyette bulunan diğer kurum, kuruluş veya organizasyonlardan satın almaktadırlar.

Katma Değer Vergisi Kanununun 9 uncu maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak, 96 Seri Numaralı KDV Genel Tebliğinin yayımını izleyen ay başından itibaren geçerli olmak üzere katma değer vergisi mükelleflerinin alt işverenlerden veya bu konuda faaliyette bulunan diğer işletmelerden temin ettikleri işgücü hizmetine alt katma değer vergisinin % 90'ının tevkifata tabi tutulması ve bunlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi uygun görülmüştür.

91 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (A) bölümüne göre hizmet alımlarında tevkifat uygulaması gereken kurum, kuruluş ve işletmelerin bu bölümde belirtilen türden işgücü hizmeti vermeleri halinde işgücü hizmet bedelleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisi tevkifata tabi olmayacaktır.

Tevkifat kapsamına alınan bu işlem nedeniyle iadesi gereken katma değer vergisinin nakden veya mahsuben iadesi miktarına bakılmaksızın sadece banka teminat mektubu veya vergi inceleme raporu karşılığında yerine getirilecek, teminat mektupları vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülecektir.

Teminat karşılığı iade almak isteyenlerin iade talep dilekçesi ile birlikte işgücü hizmeti dolaşısıyla düzenleyecekleri faturaların onaylı listesi ile iade talep ettikleri döneme ait indirilecek katma değer vergisi listesini ve banka teminat mektubunu vergi dairesine ibraz etmeleri gerekmektedir. Nakden veya mahsuben iade talepleri beyannamenin verilip dilekçe ve ekleri ile banka teminat mektubunun vergi dairesine ibraz edildiği tarihte geçerlik kazanacaktır. "

B. Tevkifat Uygulayacak Mükellefler :

İşgücü hizmeti alımlarında tevkifat uygulayacaklar arasında 96 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile sadece bir kısım KDV mükellefleri tabi tutulmuşken 97 seri nolu KDV Genel Tebliği ile uygulama genişletilmiş ve 97 nolu KDVGT'nin yayımını izleyen 5. günde başlamak üzere kapsama , KDV mükelleflerinin yanı sıra, KDV mükellefi olmasalar dahi 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (A/2) bölümünde sayılan kurum, kuruluş ve işletmelerin de dâhil edilmesi uygun görülmüştür.

Buna göre, gerçek usulde vergilendirilen KDV mükellefleri ile KDV mükellefi olmasalar dahi 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (A/2) bölümünde sayılan kurum, kuruluş ve işletmelerin faaliyetlerinin yürütülmesi ile ilgili işlemlerde kullanacakları işgücü temin hizmeti alımlarında %90 oranında tevkifat uygulanacaktır.

C-Hangi İşgücü Temin Hizmetleri Tevkifat Uygulaması Kapsamındadır ?

96 ve 97 seri nolu KDVGT ile getirilen düzenleme, eleman temini şeklindeki hizmetleri kapsamaktadır. Eleman temin hizmeti dışındaki hizmet ifaları, bu tevkifat uygulaması kapsamında değerlendirilmeyecektir. Ancak, diğer KDVGT'lerine göre tevkifat kapsamına alınmış olan hizmet ifalarında, ilgili genel tebliğler uyarınca tevkifat uygulanacağı tabiidir.

Yapılan açıklamalar ve tebliğler ışığında, işgücü temin hizmetine konu taraflar, herhangi bir işlemde 96 ve 97 Seri Nolu KDVGT kapsamında tevkifat uygulanıp uygulanmayacağını değerlendirirken aşağıda yer alan hususları dikkate almalıdırlar:

1- Sağlanan işgücü doğrudan mal veya hizmet üretimine yönelik olmalıdır.

2-Bordrolu (Ücretli statüsünde).hizmet erbabı temin etmek yerine, bu işgücünün dışarıdan temin edilmesi.

3- Sağlanan işgücü, kiracı durumundaki işverenin sahibi bulunduğu yerlerde işgücü hizmetini vermelidir, (fabrikasında, merkez ofiste vb.)

4- Sağlanan işgücünün kiracı konumundaki işverenin emir ve talimatları(sevk ve idaresi) altında çalıştırılıp çalıştırılmadığına dikkat edilmelidir.²

Buna göre sağlanan işgücünün doğrudan mal veya hizmet üretimine yönelik olması, Bordrolu hizmet erbabı temin etmek yerine, bu işgücünün dışarıdan temin edilmesi, kiracı durumundaki işverenin sahibi bulunduğu yerlerde işgücü hizmetini veriyor olması ile kiracı konumundaki işverenin sevk ve idaresi altında çalıştırılması şartlarının var olması halinde tevkifat uygulaması yapılmalıdır.

Konuya ilişkin olarak, bir kısmı 97 Seri Nolu KDV Genel Tebliğinde de yer alan aşağıdaki örnekleri verebiliriz :

Örnek 1 :Bir mağazanın güvenlik işi güvenlik hizmetleri veren bir firmadan alınması sırasında organizasyon tamamen ilgili güvenlik firmasınca yerine getiriliyorsa, güvenlik personelinin sevk ve idaresi tamamen güvenlik şirketince yapılıyorsa 96 ve 97 Seri No'lu KDV Tebliği kapsamında değerlendirilmeyecektir.Burada verilen hizmet işgücü temin hizmeti değil,özel güvenlik hizmetidir. Ancak güvenlik hizmetinden alınan personel tamamen ilgili mağazanın kontrolünde ve onun sevk ve idaresi altında çalışıyorsa o zaman bir işgücü temini mevcuttur.Dolayısıyla mağaza merkezi kendi elemanı gibi güvenlik personelinin kullandığından burada hizmet alımı (güvenlik hizmeti) değil, işgücünün temini söz konusu olacağından 96 ve 97 Seri Nolu KDV Genel Tebliği kapsamında KDV tevkifatı yapılacaktır.

Örnek 2 Market işletmeciliği yapan XZ A.Ş'nin ihtiyaç duyduğu dört adet kasiyeri kendi ücret bordrosuna alarak çalıştırmak yerine, çeşitli sektörlerde faaliyet gösteren şirketlere eleman temin eden Y. Ltd Şti'nin kendi bordrosundaki personellerden temin etmesi halinde, Y Ltd Şti'nin XZ A.Ş'ye düzenleyeceği İşgücü Temin Be-

deli faturasında KDV tevkifatı olmalıdır. Burada verilen hizmet işgücü temin hizmetidir.

Örnek 3 : (A) firması, işyeri merkezinin farklı bir binaya taşınması için (B) firması ile anlaşma yapmış, (B) firması taşıma işini 6 eleman kullanarak sözleşme şartlarına uygun olarak yerine getirmiştir. Bu işlemde işgücü temin hizmeti değil taşıma hizmeti alınması söz konusu olduğundan tevkifat uygulanmayacaktır. Ancak (B) firması, taşıma işinde kullanacağı elemanları (C) firmasından temin etmişse, taşıma işinde kullanılacak elemanların sevk ve idaresi (B) firmasında olduğundan söz konusu elemanların (C) firmasından temini tevkifata tabi olacaktır.

Örnek 4: (A) bankası ile mali müşavirlik hizmeti sunmak üzere anlaşması bulunan (B) mali müşavirlik işletmesinin bazı elemanları, belirli dönemlerde kayıtlarını tutmak üzere (A) bankasının mekânlarında çalışmaktadır. Eleman tahsis şeklindeki bu hizmet, mali müşavirlik hizmetinin tamamlayıcısı olarak sunuluyor ve bedeli de mali müşavirlik bedeli içinde tahsil ediliyorsa tevkifata tabi olmayacaktır. Ancak muhasebe kayıtlarının tutulması işini yapan elemanlar, 3568 sayılı Kanunun 2 nci maddesinde belirtilen meslekî hizmetlere ilişkin anlaşma bulunmayan herhangi bir firmadan temin ediliyorsa tevkifat uygulanacaktır.

Örnek 5: (A) firması, ürünlerinin pazarlama ve tanıtımını, müşteri ile birebir temas kuran elemanlar aracılığıyla yapmaktadır. Firma bu işi;

- kendisiyle ücret akdi bulunan,
- kişisel başvuruları üzerine anlaşmaya varılan,

- (B) firmasından temin edilen, elemanlar aracılığıyla yürütmektedir.

İlk iki gruba giren elemanlar bakımından tevkifatın söz konusu olmayacağı tabiidir. (B) firmasından yapılan eleman temini işgücü hizmet alımı mahiyetinde olduğundan yani elemanların sevk, idare ve kontrolü fiilen (A) firmasında bulunduğundan tevkifat kapsamında işlem yapılacaktır.

D-Hangl Hizmetler Tevkifat Uygulaması Kapsamında Değildir ?

51 seri nolu KDV Genel Tebliği ile getirilen Fason Olarak Yaptırılan Tekstil ve Konfeksiyon İşle-

rindeki Sorumluluk Uygulaması devam etmekte olup, 1/3 tevkifat oranı uygulanacaktır. 96 ve 97 Nolu Genel Tebliği'nde belirtilen işgücü tevkifatının ; Fason olarak yaptırılan Tekstil ve Konfeksiyon işleri ile ilgisi bulunmamaktadır. Örnek vermek gerekirse X Ltd. Şti.hammaddesini kendisi karşılamak suretiyle Y Ltd. Şti'ne baskı işi yaptırıyorsa , işi yapan işçiler Y Ltd. Şti nin bordrolu elemanı ve iş Y Ltd.Şti' nin işyeri adresinde yapılıyorsa Y Ltd. Şti' nin yapmış olduğu iş işgücü temin hizmeti olmayıp fason imalatır Bu nedenle yapılan baskı işi 96 ve 97 Seri Nolu KDV Genel Tebliği kapsamında KDV tevkifatına konu olmayacaktır.

Serbest Meslek Mensupları, kendi nam ve hesaplarına bağımsız olarak çalışan ve yapmış oldukları hizmetin "Emek yoğun" olmayıp, "Zihni yoğun" hizmet olduğundan hareketle 96 seri Nolu KDV Genel Tebliğine göre Serbest meslek erbapları.(89 ve 91 Nolu Genel Tebliğ hükümleri dikkate alınacaktır) , düzenlemiş oldukları Makbuzlardan ve Şirket şeklinde faaliyet gösterenler ise düzenlemiş oldukları faturalarda ayrıca KDV tevkifatı yapmayacaklardır.³

96 ve 97 Seri Nolu KDV Genel Tebliğleri 91 Seri Nolu KDV Genel Tebliğinden bağımsızdır. Çünkü 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliği çeşitli işgücüne dayalı hizmetleri tevkifat kapsamına almakta olup bu işgücüne dayalı hizmetlerde genelde direkt olarak mal veya hizmet üretimine dönük değildir. 96 ve 97 Seri Nolu KDV Genel Tebliğleri doğrudan mal veya hizmet üretimine yönelik işgücünün kiralanması esasına dayanmaktadır.

Konuyla ilgili olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir mukteza-da".....Buna göre, bankanızda temizlik, arşiv düzenlemesi, muhasebe, yemek gibi hizmet ve işlemler, başka mükelleflerin bordrolarında olup, Bankanızın belirleyeceği zamanda ve görev yerlerinde, bankanızın gözetim ve denetimindeki hizmetleri ifa etmek üzere çalıştırmanız halinde 96 Seri No.lu Tebliğ'e göre işgücü hizmeti kapsamında tevkifata tabi olacaktır. Ancak, yemek ve temizlik işlerine münhasır olmak üzere salt işgücü değil topyekün hizmetin satın alınması halinde ise 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliği kapsamında tevkifat uygulanacağı tabiidir. "denilmiştir.⁴

III-SONUÇ:

Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu'nun 9. maddesinde Maliye Bakanlığı'na, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmadığı hallerde ve gerekli görülen diğer hallerde vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutma yetkisi verilmiştir.

Bakanlık Katma Değer Vergisi uygulaması açısından tevkifat uygulamasını yaygınlaştırmakta, verginin tahakkuk ve tahsilini garanti altına almak amacıyla tevkifat konusuna giren işlemleri giderek genişletmektedir. İşgücü hizmet alımlarında tevkifat sorumluluğu, 96 Seri Nolu KDVGİT ile sadece KDV mükellefleri ile sınırlandırılmışken, 31 Aralık 2005 tarih ve 26041 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 97 Seri No.lu KDVGİT

ile KDV mükellefi olmayan ve 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (A/2) bölümünde sayılan kurum, kuruluş ve işletmeleri de dâhil etmiş ve 5 Ocak 2006 tarihinden itibaren söz konusu hizmet alımlarında KDV tevkifatı yapma sorumluluğu getirmiştir.

Yararlanılan Kaynaklar:

1-96 Seri No.lu KDV Genel Tebliği

2-97 Seri No.lu KDV Genel Tebliği

Notlar

1 Veysi Seviğ,Dünya Gazetesi,01.12.2005

2 [http:// www.alomaliye.com / aralik_05 / halil_soyler_](http://www.alomaliye.com/aralik_05/halil_soyler_)

3 www.ismmmo.org.tr

4 Tarih: 22/12/2005 Sayı : KDV. Muk. B.07.1. Gib.4.34.17.01.09.9060