

ÖZEL İNŞAATLARDA ÇALIŞAN İNŞAAT İŞÇİLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

• İbrahim BULUT •

Vergi Denetmen Yrd.

I - GİRİŞ

Özel inşaatı, taahhüt niteliğinde olmayan ve başkaları hesabına yapılmayan inşaat olarak tanımlayabiliriz. Bir inşaat faaliyetinde, iş başkaları hesabına yapılıyorsa taahhütten söz edebiliriz. İnşaat işi kendi nam ve hesabına yapıldığında ise bu faaliyet özel inşaat konusuna girmektedir. Burada önemli olan husus; inşaat faaliyetinin ticari organizasyon içerisinde yapılmaması, yani faaliyetin sürekli olmaması ve alım-satım konu edilmemesidir. Vergi mevzuatımızda ise ücretliler, gelir vergisi tevkifatı yapmak zorunda olanların yanında çalışanlar ile gelir vergisi tevkifatı yapmak zorunda olmayanların yanında çalışanlar olmak üzere iki gruba ayrılır. Gelir vergisi tevkifatı yapmak zorunda olmayan özel inşaat sahiplerinin ücretle çalıştırdığı inşaat işçileri farklı şekilde vergilendirilmektedir.

II- ÖZEL İNŞAAT İŞİNDE ÇALIŞAN İŞÇİLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

Gelir vergisi kanunun 64.maddesinde;

1. Kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabı yanında çalışanlar,
2. Özel hizmetlerde çalışan şoförler,
3. Özel inşaat sahiplerinin ücretle çalıştırdığı inşaat işçileri,
4. Gayrimenkul sermaye iradı sahibi yanında çalışanlar,
5. Gerçek ücretlerinin tespitine imkan ol-

maması sebebiyle, Danıştay'ın müspet mütalasıyla, Maliye Bakanlığı'nca bu kapsama alınanların diğer ücretli olarak vergilendirilecekleri belirtilmiştir.

Yukarıda yer verdiğimiz kanun maddesinden de anlaşılacağı üzere; özel inşaat sahiplerinin ücretle çalıştırdığı inşaat işçilerinin "diğer ücretli" olarak vergilendirilmesi öngörülmüştür. Yine aynı kanun maddesinde diğer ücretler için yıllık beyanname verilmeyeceği, diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de bunların beyannameye dahil edilmeyeceği ayrıca hüküm altına alınmıştır.

Diğer ücretli olarak vergilendirilen hizmet erbabının vergi matrahının tespitinde ise safi ücretlerinin takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçileri için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının %25'i esas alınacaktır.

193 sayılı Kanun'un 108.maddesinde diğer ücretlerde vergilendirme döneminin, hizmetin ifa olduğu takvim yılı olduğu, aynı kanunun 109.maddesinde ise diğer ücretlerin; hizmetin ifa olduğu takvim yılının ikinci ayında, takvim yılı içinde işe başlanması halinde ise, işe başlama tarihinden itibaren bir ay içinde tarh edileceği, belirtilen tarh zamanlarının hitamından evvel memleketi terk edenlerin vergilerinin, memleketi terke tekaddüm eden 15 gün içinde tarh olunacağı hüküm altına alınmıştır.

213 sayılı VUK' un "Karne Mecburiyeti"

başlıklı 247.maddesinde; Gelir Vergisi Kanunu'na göre diğer ücret kapsamında vergilendirilenler, Gelir Vergisi bu kanuna göre indirimden faydalanmak isteyenler ve G.V.K' un 35'inci maddesinin (B) bendi uyarınca karne almak zorunda olanların vergi karnesi almaya mecbur oldukları belirtilmiş ve durumu yukarıdaki şartların birden fazlasına girenlerin tek vergi karnesi alacakları hükm olunmuştur.

Takvim yılı içinde işe başlayan diğer ücret sahiplerinin vergi matrahı, yıllık diğer ücret matrahından, işe başlama ayı hariç tutulmak suretiyle, o yılın sonuna kadarki aylara isabet eden miktardır. Takvim yılının birinci yarısı (Ocak-Haziran) içinde işini bırakan diğer ücret sahiplerinden, keyfiyeti takvim yılının ikinci yarısı(Temmuz-Aralık) girmeden haber verenlerin ikinci taksite isabet eden vergileri terkin olunur.

Diğer ücretler üzerinden tahakkuk eden vergilerde ödeme, öteden beri işe devam edenlerde, yıllık verginin yarısı takvim yılının şubat , diğer yarısı ağustos ayında, takvim yılının birinci yarısı içinde işe başlayanlarda, yıllık verginin yarısı verginin karneye yazıldığı ayda, diğer yarısı takvim yılının sekizinci ayında, takvim yılının ikinci yarısı içinde işe başlayanlarda, verginin karneye yazıldığı ayda ödenir.

Öte yandan Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinde; kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, ziraî kazançlarını bilanço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur oldukları, aynı kanunun 98. maddesinde de; Vergi kesenlerin bu vergiler için

muhtasar beyanname verecekleri hükme bağlanmıştır. Bu hükümlerden de anlaşılacağı üzere GVK' nın 64. maddesinde sayılan "diğer ücret" ifadesi GVK' nın 94. maddesinde sayılanların haricindekilerden ücret alanlarla ilgilidir. Diğer bir deyişle özel inşaat sahiplerinin yanlarında çalıştırdıkları inşaat işçilerine ödedikleri ücretler üzerinden vergi tevkifatı yapmalarına ve muhtasar beyanname vermelerine gerek yoktur.

İstanbul Defterdarlığı vermiş olduğu bir özeldede , özel inşaatın dolay geliri vergisi mükellefiyeti tesisine gerek bulunmadığı, özel inşaat- ta çalıştırılan personel ücretlerinin diğer ücret olarak vergilendirilmesi gerektiği,söz konusu personelin, hizmetin ifa olunduğu takvim yılının ikinci ayında, takvim yılı içinde işe başlamış iseler, işe başlama tarihinden itibaren bir ay içinde vergi karnesiyle vergi dairesine başvurarak vergilerini tarh ettirmeleri gerekeceği ve diğer ücretlerden tevkifat yapılmayacağından, ödenen ücretlerden herhangi bir tevkifat yapılmasına gerek bulunmadığı şeklinde görüş bildirmiştir.

Burada dikkat edilmesi gereken bir husus da; bina yapım işinin kooperatif ve dernekler tarafından yapılması halinde, bunların GVK' nın 94' üncü maddesi uyarınca, yaptıkları ücret ödemeleri üzerinden vergi tevkifatı yapacak olmaları ve muhtasar beyanname ile beyan edecek olmalarıdır. Konuyla ilgili olarak İstanbul defterdarlığı tarafından verilen bir özeldede şu görüşlere yer verilmiştir.

"

Buna göre, derneklerin 94. maddede sayılanlardan olması nedeniyle tüzel kişiliği bulunan dernekler tarafından çalıştırılan hizmet erbabına yapılan ödemelerin gelir vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmamakta olup, derneğinizin yaptırdığı öğrenci yurdunun inşaatında çalışanlara yapılacak ödemelerin ücret olarak vergilendirilmesi gerekmektedir. Yapılan ödemelerin ücret bordrosunda gösterilerek, Gelir Vergisi Kanu-

nu'nun 94/1.maddesi gereğince 103 ve 104.maddelere göre tevkif suretiyle vergilendirilmesi gerekmektedir. Yapılan tevkifat'ın aynı Kanun'un 98. maddesine göre muhtasar beyannameyle ilgili vergi dairesine bildirilip ödeneceği tabiidir."

Öte yandan vergi indirimi uygulamasından ücretleri gerçek usulde vergilendirilen ücretliler yararlandığından, diğer ücretli kapsamında vergilendirilen inşaat işçilerinin vergi indirimi uygulamasından yararlanmaları mümkün değildir.

III- ÖZEL İNŞAAT SAHİPLERİNİN SORUMLULUĞU

Vergi Usul Kanunu' nun 251.maddesi (Karnesiz Hizmet Erbabı Çalıştıranların Sorumluluğu) aşağıda yer almaktadır.

"Kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabı ile götürü gider usulünü kabul eden gayrimenkul sermaye iradı sahipleri, yanlarında çalışan hizmet erbabının, kanunun tayin ettiği süre içinde karne almalarını ve karnelerinde yazılı vergilerini ödemelerini temin etmeye mecburdurlar. Bu mecburiyete riayet edilmediği takdirde:

a) Zamanında karne almamış veya vergisini tarh ettirmemiş olan hizmet erbabının vergisi işveren adına tarh edilir ve vergi cezası da aynı kimse adına kesilerek ondan tahsil olunur. Bu fıkra hükmüne göre tarh edilen vergi ve kesilen ceza, işverene birer ihbarname ile tebliğ edilir. Kullanılacak ihbarnamelerin şeklini ve muhteviyatını Maliye Bakanlığı tayin eder. Karnesiz tespit edilen şahsa karnesi verilir ve vergisinin ödendiği karneye yazılır.

b) Karnesini zamanında almış ve vergisini tarh ettirmiş olan hizmet erbabının zamanında ödenmemiş olan vergisi ve gecikme zammı, yanında çalıştığı tespit edilen işverenden tahsil olunur.

İşverenler yukarıdaki hükümlere göre ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilirler"

Yukarıda yer alan kanun maddesinde de belirtildiği üzere karnesiz hizmet erbabı çalışanların sorumluluğu kapsamına özel inşaat sahipleri dahil edilmemiştir. Aşağıda yer verdiğimiz Danıştay kararlarından ve muktezadan da anlaşılabacağı üzere özel inşaat işlerinde çalıştırılan işçilerin karne almamaları ve karne almalarına rağmen vergilerini ödememeleri halinde özel inşaat sahiplerinin herhangi bir sorumluluğu bulunmamaktadır.

"

193 sayılı GVK'nın değişik 94. maddesinde, "kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, dernekler, tesis ve vakıflar, dernek tesis ve vakıfların iktisadi işletmeleri, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçilerin istihkak sahiplerine yaptıkları ücret ödemelerinden gelir vergisi kesintisi yapmaya zorunlu oldukları belirtilmiştir. Aynı kanun'un 64. maddesinin 3. fıkrasında ise özel inşaat sahiplerinin ücretle çalıştırdığı inşaat işçilerinin safi ücretlerinin götürü usulde vergilendirileceği öngörülmüştür.

Olay, bu hükümler açısından incelendiğinde, mükellefin yaptırmış olduğu otel inşaatını özel inşaat olarak kabul etmek gerekmektedir. Zira, sözü edilen 64/3. maddede, özel inşaatın münhasıran konuta hasredilmesi öngörülmemiştir. Diğer taraftan, yapılan inşaatın devamlılık ve alınıp satılmaya yönelik bir amaç da taşımadığı açık bulunmaktadır. Kaldı ki, anılan 94. maddenin 3. fıkrasında tüccar, serbest meslek erbabı ve çiftçilerin yukarıdaki hükümlere göre yapacakları tevkifatın, ticari, zirai ve mesleki işleri ile ilgili ödemelerine münhasır olacağı kabul edilmektedir. Mükellefin otel inşaatı nedeniyle işçilere yapmış olduğu ücret ödemelerini ticari, mesleki ve zirai işlerine ilişkin bir ödeme saymaya da olanak bulunmamaktadır. Söz konusu yerin inşaat tamamlandığında kiraya

verilmesi, ya da ticari amaçla işletilmesi bu hükümün uygulanmasını gerektirmez. bu nedenle davanın reddine oybirliğiyle karar verildi" (Danıştay 4. dairesi, 18.05.1978 tarih ve Esas No: 1978/428, Karar No: 1978/1678).

"...özel inşaat işinde istihdam ettiği işçilere ait götürü vergiyi sorumlu sıfatıyla kanuni süresinde tarh ettirmediği saptanan davalı adına 1969-1970 takvim yılları için salınan gelir vergisi ve kesilen kusur ve usulsüzlük cezalarını; 213 sayılı VUK' nun 251. maddesiyle kazançları götürü usulde saptanan ticaret ve sanat ve serbest meslek erbabı ile götürü gider usulünü kabul eden gayrimenkul sermaye iradı sahiplerinin yanlarında çalışan hizmet erbabının kanunun tayin ettiği süre içinde karne almamalarını ve karnelerinde yazılı vergilerini ödemelerini temin etmeye zorunlu oldukları hükme bağlandığı, yükümlünün özel inşaat sahibi olduğu ve açıklanan madde ile özel inşaat sahiplerine böyle bir yükümlülük tahmil edilmediği gerekçesiyle kaldıran temyiz komisyonu kararı dairemizce de uygun görüldüğünden davanın reddine oybirliğiyle karar verildi" (Danıştay 13. dairesi, 30.04.1976 tarih ve Esas No: 1975/2381, Karar No: 1976/1416).

"

Bilindiği üzere, 193 sayılı Gelir Verisi Kanunu'nun 64/3. madde hükmünde, özel inşaat sahiplerinin ücretle çalıştırdığı inşaat işçilerinin safi ücretlerinin, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre götürü olarak tespit edileceğine hükmedilmiş olup, götürü matrahları 213 sayılı VUK' un 40. maddesine göre tespit olunanlardan anılan kanunun 247/1. maddesinde sayılanlara "vergi matrahları tamamen ve kısmen götürü tespit olunanlar" vergi karnesi alma mecburiyeti getirilmiştir.

Diğer taraftan;

a) özel inşaat sahipleri VUK' un 251. maddesinde sayılan sorumlulardan olmadığından, zamanında karne almamış ve vergisini tarh ettirmemiş olan hizmet erbabının vergisi, işveren sıfatıyla bu kimseler adına tarh ve vergi cezası da aynı kimseler adına kesilerek tahsil olunacaktır.

b) 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 95. maddesinin 3. bendine göre de özel inşaat sahiplerinin yanında çalışan inşaat işçilerinin ücretlerinden vergi tevkifatının yapılması, kanunen mümkün bulunmamaktadır" (22.02.1989 tarih ve 606-1-1989/1986 sayılı Maliye Bakanlığı özelgesi)

IV- DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Kendi gereksinimleri için inşaat yapan, inşaat ettirdikleri daire ve dükkanları satmak amacıyla olmayan özel inşaat sahiplerinin, bu inşaat işlerinden dolayı vergi mükellefi olmalarına, yanlarında çalıştırdıkları inşaat işçilerine yaptıkları ücret ödemeleri üzerinden vergi tevkifatı yapmalarına ve muhtasar beyanname ile beyan etmelerine gerek yoktur. Ayrıca yukarıda da belirttiğimiz gibi, herhangi bir sorumluluğu bulunmayan özel inşaat sahiplerinin yanlarında çalışan işçilerin vergi karnelerini almayarak vergiyi tarh ettirmedikleri veya karne almalarına rağmen vergilerini ödemedikleri gibi durumlarda da işçiye ait verginin işveren sıfatıyla özel inşaat sahiplerinden tahsil edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

KAYNAKLAR :

1. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
2. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
3. www.ivdb.gov.tr