

# 96 SERİ NO'LU KDV GENEL TEBLİĞİ UYARINCA İŞGÜCÜ HİZMETİ ALIMLARI NEDENİYLE YAPILACAK KDV TEVKİFATI

**İrfan VURAL**  
**Gelirler Kontrolörü**

## I- GİRİŞ

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (KDVK) 9 uncu maddesi ile Maliye Bakanlığı'na vergi alacağına emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanların verginin ödenmesinden sorumlu tutulması yetkisi verilmiştir. Maliye Bakanlığı bu yetkisini kullanarak katma değer vergisine tabi bazı işlemlerde tevkifat yükümlülükleri getirmiştir. Son olarak, **96 seri no'lu KDV Genel Tebliği<sup>1</sup>** ile **işgücü hizmeti alımlarında** ve **bakır ürünlerinin alımlarında** tevkifat uygulaması getirilmektedir. Uygulamaya Genel Tebliğin yayımını izleyen ay başından, yani **1.12.2005** tarihinden itibaren başlanacaktır.

Yazımızın ilerleyen bölümlerinde söz konusu Genel Tebliğ çerçevesinde, işgücü hizmeti alımlarında 1.12.2005 tarihinden itibaren geçerli olan KDV tevkifatı ile ilgili açıklama ve görüşlerimize yer verilmiştir.

## II- TEVKİFAT YAPACAK OLANLAR

İşgücü hizmeti alımlarında tevkifat yapacak olanlar tebliğde geniş şekilde belirlenmiştir. **KDV mükelleflerinin tamamı** işgücü hizmeti alımları nedeniyle yaptıkları ödemelerden herhangi bir sınırlamaya tabi olmaksızın KDV tevkifatı yapmak zorundadırlar. KDV mükellefiyeti olmayanlar tarafından yapılan ödemelerden ise tevkifat yapılmayacağı tabîdir.

## III- TEVKİFATA TABİ İŞGÜCÜ HİZMETLERİ

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, çeşitli sebeplerle alt işverenlerden veya bu alanda faaliyette bulunan diğer kurum, kuruluş veya organizasyonlardan satın alma yoluna gidebilmektedirler.

96 seri no'lu KDV Genel Tebliği ile KDV mükelleflerinin yukarıda bahsedildiği şekilde, **alt işverenlerden** veya **bu konuda faaliyette bulunan diğer işletmelerden** temin ettikleri işgücü hizmetine ait katma değer vergisinin **% 90'ının** tevkifata tabi tutulması ve bunlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi zorunluluğu getirilmiştir. Ancak, 91 seri no'lu KDV Genel Tebliğinin (A) bölümüne göre hizmet alımlarında tevkifat uygulaması gereken kurum, kuruluş ve işletmelerin işgücü hizmeti vermeleri halinde ise işgücü hizmet bedelleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisi tevkifata tabi olmayacaktır.

96 seri no'lu Genel Tebliğde, hangi işgücü hizmetlerinin tevkifata tabi olacağı açık şekilde belirtilmemiş ve bu konuda herhangi bir sınırlama getirilmemiştir. Bir başka deyişle **“işgücü hizmeti” kavramından ne anlaşılması gerektiği konusunda açık bir belirleme yoktur.**

Bu noktada, büyük oranda işçiliğe dayanan hizmet alımlarının tevkifata tabi tutulup tutulmayacağı tereddütlere neden olabilecektir. Örnek vermek gerekirse, bir KDV mükellefine ait üretim tesisinin bakım ve onarım işlerinin başka bir firmaya yaptırılması halinde, ifa edilen

<sup>1</sup> 18.11.2005 tarih ve 25997 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

hizmet işgücü hizmeti olarak değerlendirilip tevkifata tabi mi tutulacak, yoksa söz konusu hizmet işgücü hizmeti değil de bakım onarım hizmeti olduğu gerekçesiyle genel hükümlere göre mi işlem yapılacaktır?

Genel Tebliğde yapılan belirlemelere göre bir hizmetin, tevkifata tabi işgücü hizmeti olarak değerlendirilmesi için şu şartların gerçekleşmesi gerekir.

- İşgücü hizmeti **mal veya hizmet üretimine ilişkin olarak** ifa edilmiş olmalı,
- İşgücü hizmeti, mükellefin **alt işverenlerinden** veya **bu konuda faaliyette bulunan diğer işletmelerden** temin edilmelidir.

Şahsi kanaatimizce, işgücü hizmetinin, bir firmanın işçilerinin başka bir firmanın mal veya hizmet üretim faaliyetlerine ilişkin olarak çalıştırılması şeklinde anlaşılması gerekir. Büyük oranda işçiliğe dayanan hizmetlerin ise, tevkifat kapsamında işgücü hizmeti alımı kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceğinin, söz konusu işin organizasyonunun kim tarafından üstlenildiğine bakılarak çözümlenmesi gerekir.

Buna göre, yukarıda vermiş olduğumuz örnekte bakım onarım işini üstlenen firma aynı zamanda bu işin organizasyonunu da üstleniyor ve gerekli malzemeleri kendi temin ederek bakım onarım işini yerine getiriyorsa yapılan hizmetin, işgücü hizmeti değil, bakım onarım hizmeti olarak değerlendirilmesi gerekir. Dolayısıyla bu durumda KDV tevkifatı yapılmasına da gerek yoktur. Ancak, işin organizasyonu işi veren firma tarafından üstleniliyor ve diğer firmaya sadece işçilerinin kullanılması karşılığında bir bedel ödeniyorsa yapılan hizmet işgücü hizmeti olarak değerlendirilmeli ve ödenecek KDV'nin de %90'ı tevkifata tabi tutulmalıdır.

Kısaca belirtmek gerekirse, Tebliğde yer alan **“işgücü hizmeti”** kavramından, basit anlamda, bir firmanın işçilerinin başka bir firmanın işlerinde çalıştırılmasının anlaşılması gerekir. İşin organizasyonu da üstlenilerek ifa edilen, bakım-onarım, temizlik, çevre düzenleme vb. işler ise işgücü hizmeti olarak değerlendirilmemelidir. Aksi takdirde birçok hizmet, az veya çok işçiliğe dayandığından 96 no'lu Tebliğ kapsamında tevkifata tabi olacaktır ki kanaatimizce, Tebliğ ile getirilen tevkifat uygulaması bu kadar kapsamlı değildir.

Öte yandan, bilindiği üzere, bakım-onarım, temizlik, çevre düzenleme vb. hizmetleri 91 seri no'lu Genel Tebliğ kapsamında, bazı kurum ve kuruluşlar yönünden tevkifat kapsamındadır. Dolayısıyla, bu hizmetlerin işgücü hizmeti olduğunun kabul edilerek, 96 seri no'lu Tebliğ kapsamında da tevkifata tabi olduğunun düşünülmesi söz konusu iki Genel Tebliğ arasındaki bir çelişkiyi ifade edeceğinden, bizce mümkün değildir.

Konu ile ilgili olarak aşağıdaki örneklerin verilmesi mümkündür.

**Örnek 1:** (A) Tekstil A.Ş. almış olduğu siparişlerin yoğunluğu nedeniyle, (B) Tekstil Ltd. Şti.'ne ait işçilerin 1 ay süreyle kendi fabrikasında çalıştırılması karşılığında, adı geçen şirkete 10.000 YTL ödemede bulunmuştur.

Söz konusu hizmet, işgücü hizmet olduğundan, (A) firmasının ödenmesi gereken KDV'nin (1.800 YTL), %90'ını (1.620 YTL) tevkif ederek sorumlu sıfatıyla beyan etmesi gerekir.

**Örnek 2:** (C) Sağlık Hizmetleri Ltd. Şti., hastane binasının temizlik işlerini, (D) Temizlik Hizmetleri Ltd. Şti.'ne aylık 5.000 YTL bedelle yaptırmaktadır. Temizlik işlerinin organizasyonu ve gerekli malzemelerin tedariki temizlik firması tarafından üstlenilmektedir.

Yukarıdaki açıklamalarımızdan anlaşılacağı üzere, örnekteki hizmet bir işgücü hizmeti değil, temizlik hizmetidir. Dolayısıyla 96 no'lu Tebliğ göre tevkifat yapılmasına gerek yoktur.

**Örnek 3:** (E) Gıda Malzemeleri A.Ş., depo binasının boyanması işini yapması karşılığında Bay (F)'ye 2.000 YTL ödemede bulunmuştur. Bay (F)'nin KDV mükellefiyeti bulunmamaktadır.

Örnekte yer alan işlem, KDV'ye tabi bir işlem olmadığı için tevkifat yapılmasına gerek yoktur.

**Örnek 4:** (G) İnşaat Taahhüt Ltd. Şti., hafriyat işlerinde (H) Belediyesine ait işçilerin çalıştırılması karşılığında, adı geçen belediyeye 20.000 YTL ödemede bulunmuştur.

Daha önce de belirtildiği gibi, 91 Seri no'lu KDV Genel Tebliğinin (A) bölümüne göre hizmet alımlarında tevkifat uygulaması gereken kurum, kuruluş ve işletmelerin işgücü hizmeti vermeleri halinde işgücü hizmet bedelleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisi tevkifata tabi olmayacaktır. Belediyeler de söz konusu Tebliğin (A) bölümünde sayılan kuruluşlardan olduğundan, yapılan ödemenin tevkifata tabi tutulmasına gerek yoktur.

#### **IV- TEVKİFAT KAPSAMINDAKİ İŞGÜCÜ HİZMETLERİ NEDENİYLE ALINACAK KDV İADESİ**

Tevkifat kapsamında işgücü hizmeti ifa edenlerin, tevkifat uygulaması nedeniyle indirimde konu edemedikleri KDV'nin iadesi mümkündür. Tevkifat kapsamına alınan işlem nedeniyle iadesi gereken KDV'nin 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 isteyen mükelleflerin iade talep dilekçesi ile birlikte işgücü hizmeti dolayısıyla 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.

#### **V- SONUÇ**

96 seri no'lu KDV Genel Tebliği uyarınca işgücü hizmeti alımlarında tevkifat uygulamasına 1.12.2005 tarihinden itibaren başlanacaktır. 96 seri no'lu Genel Tebliğde, hangi işgücü hizmetlerinin tevkifata tabi olacağı açık şekilde belirtilmemiş ve bu konuda herhangi bir sınırlama getirilmemiştir. Dolayısıyla, büyük oranda işçiliğe dayanan hizmet alımlarının tevkifata tabi tutulup tutulmayacağı tereddütlere neden olabilecektir. Konu ile ilgili olarak Maliye Bakanlığı'nca, "işgücü hizmeti" kavramından ne anlaşılması gerektiğinin açıklanması uygun olacaktır.

Şahsi kanaatimizce, tevkifata tabi "işgücü hizmeti"nin, basit anlamda bir firmanın işçilerinin başka bir firmanın mal veya hizmet üretim faaliyetlerine ilişkin olarak çalıştırılması şeklinde anlaşılması gerekir. Büyük oranda işçiliğe dayanan hizmetlerin ise, tevkifat kapsamında işgücü hizmeti alımı kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceğinin, söz konusu işin organizasyonunun kim tarafından üstlenildiğine bakılarak çözümlenmesi gerekir.

**İrfan VURAL**  
**Gelirler Kontrolörü**