

# VERGİ PUSULASI

Promosyondur. Para ile satılmaz.

Sayı: 6 - Ekim 2023



ÖRTÜLÜ SERMAYE KULLANAN ŞİRKETİN ZARAR VE BENZERİ SEBEPLERLE CARİ YILDA KURUMLAR VERGİSİ ÖDEMEDİĞİ DURUMDA BORÇ VEREN KURUMDA OLUŞAN FAİZ GELİRİNİN İŞTİRAK KAZANCI OLARAK İNDİRİME TABİ TUTULUP TUTULMAYACAĞI KONUSUNDA VERİLEN YARGI KARARLARINDA SON DURUM

**Haluk ERDEM**

7194 SAYILI KANUN'LA YAPILAN DEĞİŞİKLİĞE BİNAEN BİNEK OTOMOBİL GİDERLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

**Ayfer KAYACAN • Pelin COŞKUN**

ASIL İŞVEREN İLE ALT İŞVEREN ARASINDAKİ ÜCRET TEVKİFATI MESELESİ

**Candan DUMAN**

SAĞLIK TURİZMİ ARACI KURULUŞLARI TARAFINDAN VERİLEN REHBERLİK, DANIŞMANLIK VB. HİZMETLERİN VERGİ KANUNLARI KARŞISINDAKİ DURUMLARI

**İkbal BAŞ • Hasan KAYA**

YAPAY ZEKÂ: GELİŞİMİ, ETKİLERİ VE YÖNETİMİ

**Hüseyin ÖZ**

**TAX DAY**

[www.vergipusulasi.com.tr](http://www.vergipusulasi.com.tr)

# VERGİ PUSULASI



## 5. YIL

*Maliye Denetim Elemanları Derneđi 3 Aylık Yayın*

# ASIL İŞVEREN İLE ALT İŞVEREN ARASINDAKİ ÜCRET TEVKİFATI MESELESİ

Candan DUMAN<sup>1</sup>

## ÖZET

Günümüzde teknolojinin çok hızlı bir şekilde ilerlemesi ve gelişmesi ile farklı uzmanlıklar gerektiren işlere duyulan ihtiyaç sonucunda işverenler asıl işin bir bölümünde, işletmenin ve işin gereği ile teknolojik uzmanlık gerektiren işlerde başka bir işverene ihtiyaç duyabilmektedirler. Söz konusu durum karşımıza asıl işveren ve alt işveren kavramlarını çıkartmaktadır. Kendisine ihtiyaç duyulan bu işveren alt işveren olarak adlandırılırken, alt işverene ihtiyaç duyan diğer işveren ise asıl işveren olarak adlandırılmaktadır.

Bu çalışmamızda, asıl işverenin, alt işveren (taşeron) firma çalışanlarına gerek doğrudan gerekse mahkeme kararına istinaden yaptığı ödemelerin mahiyeti ve söz konusu ödemeler üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılıp yapılmayacağı üzerinde durulacaktır.

**Anahtar Kelimeler:** Asıl İşveren, Alt İşveren, Ücret, Vergi Sorumlusu

---

<sup>1</sup>Vergi Müfettişi, <https://orcid.org/0009-0002-5260-8520>

## GİRİŞ

Asıl işveren yüklenmiş olduğu bir iş ile ilgili her şeyi bizzat kendisi yapmak durumunda olmayabilir. Özellikle bazı işler, nitelikleri gereği uzmanlık gerektirmektedirler. Bundan dolayı bu gibi hallerde, asıl işveren de işin yerine getirilmesini sağlamak amacı ile başka işverenlere ihtiyaç duyabilir. Yani işyerinde alt işverene iş verilmesi çalışma hayatının gereksinimlerinden biri olarak karşımıza çıkmaktadır.<sup>2</sup>

Uygulamada çok sık şekilde taşeron işçilerin, alt işverenlerinden alamadıkları ücret ve benzeri ödemeler için İş Kanunu'nun sorumluluk hükümleri çerçevesinde alt işveren ile birlikte asıl işverene karşı da dava açtıkları görülmektedir.

Söz konusu davalar sonucunda asıl işverenin, taşeron firma çalışanlarına mahkeme kararlarına istinaden yaptığı ödemelerin, kurum kazancınızın tespitinde gider olarak indirim konusu yapıp yapılmayacağı ile bahse konu ödemelerin vergi tevkifatına tabi olup olmadığı noktasında tereddütler yaşanmaktadır.

### 1. İŞ KANUNU'NDA YER ALAN HÜKÜMLER

4857 sayılı İş Kanunu'nun<sup>3</sup> 2'nci maddesine göre bir alt işverenlik ilişkisinde asıl işveren, alt işverenin işçilerine karşı o işyeri ile ilgili olarak İş Kanunu'ndan, iş sözleşmesinden veya alt işverenin taraf olduğu toplu iş sözleşmesinden doğan yükümlülüklerinden alt işveren ile birlikte sorumludur.

4857 sayılı İş Kanunu'nun 2'nci maddesinde işveren, "... işçi çalıştıran gerçek veya tüzel kişiye yahut tüzel kişiliği olmayan kurum ve kuruluşlara işveren... denir." şeklinde tanımlanmış olup, madde

hükümünün diğer ilgili fıkrasında ise asıl işveren-alt işveren ilişkisi "*Bir işverenden, işyerinde yürüttüğü mal veya hizmet üretimine ilişkin yardımcı işlerinde veya asıl işin bir bölümünde işletmenin ve işin gereği ile teknolojik nedenlerle uzmanlık gerektiren işlerde iş alan ve bu iş için görevlendirdiği işçilerini sadece bu işyerinde aldığı işte çalıştıran diğer işveren ile iş aldığı işveren arasında kurulan ilişkiye asıl işveren-alt işveren ilişkisi denir.*" şeklinde hüküm altına alınmıştır.

Bu tanıma ve Alt İşverenlik Yönetmeliği'nin<sup>4</sup> 4'üncü maddesine göre asıl işveren-alt işveren ilişkisinin kurulabilmesi aşağıda sayılan koşulların varlığına bağlıdır.

a) Asıl işverenin işyerinde mal veya hizmet üretimi işlerinde çalışan kendi işçileri de bulunmalıdır.

b) Alt işverene verilen iş, işyerinde mal veya hizmet üretiminin yardımcı işlerinden olmalıdır. Asıl işin bölünerek alt işverene verilmesi durumunda ise, verilen iş işletmenin ve işin gereği ile teknolojik nedenlerle uzmanlık gerektiren bir iş olmalıdır.

c) Alt işveren, üstlendiği iş için görevlendirdiği işçilerini sadece o işyerinde aldığı işte çalıştırmalıdır.

ç) Alt işverene verilen iş, işyerinde yürütülen mal veya hizmet üretimine ilişkin bir iş olmalı, asıl işe bağımlı ve asıl iş sürdüğü müddetçe devam eden bir iş olmalıdır.

d) Alt işveren, daha önce o işyerinde çalıştırılan bir kimse olmamalıdır. Ancak daha önce o işyerinde çalıştırılan işçinin bilahare tüzel kişi şirketin ya da adi ortaklığın hissedarı olması, alt işveren ilişkisi kurmasına engel teşkil etmez.

<sup>2</sup> Cevdet İlhan GÜNAY, İş Hukuku, 2. Baskı, Ankara-2004, s. 270.

<sup>3</sup> 10.06.2003 tarihli ve 25134 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

<sup>4</sup> 27.09.2008 tarihli ve 27010 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere asıl işin bir bölümünün bir diğer işverene verilebilmesi için aşağıdaki koşulların varlığı şarttır:

1-İşletmenin ve işin gereği olması,

2-Teknolojik nedenlerle uzmanlık gerektiren bir iş olması.

Yukarıda belirtilen koşullar oluşmadan asıl işveren, başka bir işveren ile alt işverenlik ilişkisi kuramaz.

## 2. ALT İŞVERENLİK İLİŞKİSİNDE MUVAZAA

4857 sayılı İş Kanunu'nda muvazaa tanımı yapılmamış ancak İş Kanunu'nun 3'üncü maddesinin 2'nci fıkrasında muvazaadan söz edilmiş ve İş Kanunu'nun 3'üncü maddesine istinaden çıkarılan Alt İşverenlik Yönetmeliği'nde muvazaa;

*“1) İşyerinde yürütülen mal veya hizmet üretimine ilişkin asıl işin bir bölümünde uzmanlık gerektirmeyen işlerin alt işverene verilmesini,*

*2) Daha önce o işyerinde çalıştırılan kimse ile kurulan alt işverenlik ilişkisini,*

*3) Asıl işveren işçilerinin alt işveren tarafından işe alınarak hakları kısıtlanmak suretiyle çalıştırılmaya devam ettirilmesini,*

*4) Kamusal yükümlülüklerden kaçınmak veya işçilerin iş sözleşmesi, toplu iş sözleşmesi yahut çalışma mevzuatından kaynaklanan haklarını kısıtlamak ya da ortadan kaldırmak gibi tarafların gerçek iradelerini gizlemeye yönelik işlemleri, ihtiva eden sözleşmeyi,”*

ifade eder, şeklinde tanımlanmıştır.

Yukarıda saydığımız sebeplerle alt işverenlik sözleşmesinde muvazaanın varlığı kabul edilirse bu durumda alt işverenlik sözleşmesi hiç yapılmamış sayılacak ve alt

işverenin işçileri başlangıçtan itibaren asıl işverenin işçileri sayılacaktır. Bu durum 4857 Sayılı İş Kanunu'nun 2'nci maddesinin 8'inci fıkrasında şöyle düzenlenmiştir:

*“Asıl işverenin işçilerinin alt işveren tarafından işe alınarak çalıştırılmaya devam ettirilmesi suretiyle hakları kısıtlanamaz veya daha önce o işyerinde çalıştırılan kimse ile alt işveren ilişkisi kurulamaz. Aksi halde ve genel olarak asıl işveren alt işveren ilişkisinin muvazaalı işleme dayandığı kabul edilerek alt işverenin işçileri başlangıçtan itibaren asıl işverenin işçisi sayılarak işlem görürler.”*

İş Kanunu'nda yer alan bu hükümlerle işe iade davası, ücret, pirim, kıdem tazminatı, ihbar tazminatı, iş kazası tazminatı, sigorta primlerinin ödenmesi, toplu iş sözleşmesinden kaynaklanan diğer mali haklar gibi tüm işçi alacak ve haklarından sorumluluk asıl işverene ait olacaktır.

## 3. 193 SAYILI GELİR VERGİSİ KANUNU'NDA YER ALAN HÜKÜMLER

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun<sup>5</sup> (GVK) 61'inci maddesinde;

*“Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler”* olarak tanımlanmıştır. Anılan bendin devamında *“Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez.”* hükmü bulunmaktadır.

Bununla birlikte, GVK'nın 62'nci maddesinde *“İş verenler, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişilerdir.”*

<sup>5</sup>06.01.1961 tarihli ve 10700 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır.



61'inci maddenin 1 ila 6 numaralı bentlerinde yazılı ödemeleri yapanlar bu kanunda yazılı ödevleri yerine getirmek bakımından işveren hükmündedir.” hükmü düzenlemiştir.

Kanun hükmündeki tanımdan da anlaşılacağı üzere işveren, işçiyi işe alan ve işçi üzerinde hiyerarşik kontrol sağlayabilen gerçek veya tüzel kişidir. Bu durumda işçi-işveren ilişkisinden söz edebilmek için olmazsa olmaz iki unsur vardır. Bunlar;

- a) İş yerine bağlılık ve
- b) İşverene tabiliktir.

Bu iki unsur ise 221 Seri No'lu GVK Genel Tebliğinde şu şekilde düzenlenmiştir:

“7. ...Bu durumda yukarıda da belirtildiği gibi esas alınacak en önemli ölçüt; iş yerine bağlılık ve işverene tabiliktir. İş yerine bağlılıktan maksat; kendisine ait olmayan bir organizasyonun işyerinde çalışılmasıdır. İşverene tabilikten maksat ise; işverenin hizmetli üzerinde hiyerarşik bir kontrol ve yaptırım uygulama hakkının bulunup bulunmamasıdır. Bu unsurların bulunmaması halinde, gelir vergisi açısından işverene tabi olarak işveren-hizmetli ilişkisinden bahsedilemez.”

Ücret gelirleri, vergi mevzuatımızda vergilendirme yöntemi bakımından “gerçek ücretler” ve “diğer ücretler” olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde genel olarak gerçek usul kabul edilmiştir. Ücretlerin gerçek usulde vergilendirilmesinde vergi, gelirin gerçek ve safi tutarı üzerinden alınmaktadır. Gerçek usule tabi ücretler, ücretten işveren tarafından vergi kesintisi (tevkifat) yapılması ve elde edilen ücretin yıllık beyanname ile beyan edilmesi şeklinde iki farklı yöntemle vergilendirilmektedir. Ancak, gerçek ücretlerin vergilendirilmesi esas itibariyle tevkif suretiyle olmaktadır.

GVK'nın 94'üncü maddesinin birinci fıkrasında, kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçilerin, GVK'nın 94'üncü maddesindeki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur oldukları yönünde hüküm bulunmaktadır.

GVK 94/1-1'inci maddesine göre ticaret şirketleri, hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61'inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden, (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben aynı kanunun 103 ve 104'üncü maddelerine göre tevkifat yapmaya mecburdurlar. “Vergi sorumlusu” 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun<sup>6</sup> 8'inci maddesinin 2'nci fıkrasında; “verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir.” ifadesi ile tanımlanmış olup, anılan Kanun'un “Vergi Kesenlerin Sorumluluğu” başlığını taşıyan 11'inci maddesine göre, yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bunlarla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar. Anılan Kanun'un 94/1 ve 107/1-3'ncü maddeleri uyarınca “vergi sorumluları” tevkifat yapmak mecburiyetine tabi olmakta ve tarhiyatın muhatabı olarak kabul edilmekle birlikte, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 11'nci maddesinin 2'nci fıkrasında söz konusu sorumluluğun, vergi sorumlularının ödedikleri vergilerden dolayı asıl mükelleflere rücu etmek hakkını ortadan kaldırmayacağı hüküm altına alınmıştır.

<sup>6</sup>10.01.1961 tarihli ve 10703 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Tevkifat, bir vergi güvenlik müessesesidir ve vergi alacağını emniyet altına almak amacıyla tesis edilmiş bir düzenlemedir. Vergi tevkifatında, geliri mükelleflere sağlayan vergi sorumluları, gelirin mükellef tarafından beyan edilmesini beklemeksizin, GVK'nın 94'üncü maddesinde belirtilen oranlarda tevkifat yaparak, verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı sorumlu tutulmuştur. GVK hükümlerine göre beyan edilmeyecek bir gelir unsuru üzerinden yapılan tevkifat, söz konusu gelir unsuru için nihai vergileme olacaktır. Aksi halde, beyana tabi kazanç ve/veya iratlar üzerinden yapılan kesinti, bir ön/peşin vergileme niteliğindedir.

Vergi tevkifatı için yasa koyucu, tevkifat yapmakla sorumlu olanları GVK 94'üncü maddede tahdidi olarak saymakla beraber, anılan Kanun maddesinde sayılanları, madde kapsamına giren nakden veya hesaben yapılan ödemelerden (avans olarak ödenenler dahil), ödeme aşamasında, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya zorunlu tutmuştur. Söz konusu madde kapsamında vergi sorumluluğunun doğması için;

-Ödemeyi yapanın, GVK'nın 94'üncü maddesi kapsamında sayılanlardan olması,

-Yapılan ödemenin, aynı madde kapsamında yer alan bir ödeme olması ve

-İstihkak sahibinin, GVK'nın 94'üncü maddesi kapsamında bulunan gerçek kişilerden olması, gerekli ve yeterlidir.

Bu şartlar dışında, kanun koyucu söz konusu ödemelerden vergi kesintisi yapılması için başkaca bir şart aramamıştır.

#### 4. MALİ İDARENİN İŞVERENLİK İLİŞKİSİNE YAKLAŞIMI

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının  
05.01.2012 tarihli ve

B.07.1.GİB.4.06.16.01-2009-GVK-40-26 sayılı özelgesinde;“.. taşeron olarak hizmet veren şirketlerin personelleri ile ilgili olarak asıl işveren sıfatıyla İş Kanununun sorumluluk hükümleri çerçevesinde doğrudan veya mahkeme kararlarına göre ödediğiniz veya ödeyeceğiniz ücret, sosyal güvenlik primi, ihbar tazminatı, kıdem tazminatı ile bu ödemelere ait faizler, gecikme cezaları, vekalet ücretleri, karar harcı ve diğer yargılama giderlerinin kurum kazancınızın tespitinde gider olarak indirim konusu yapıp yapılmayacağı ile söz konusu ödemelerin hangilerinin vergi tevkifatına tabi olduğu hususunda” görüş talep edilmektedir. Bahse konu özelgede özetle;

Kurumlar vergisi açısından İş Kanununun sorumluluk hükümlerine göre veya yine bu Kanun hükümlerine dayanılarak verilen mahkeme kararlarına istinaden ödenen ücretler, sosyal güvenlik primi, kıdem tazminatı, ihbar tazminatı ile karar harcı, vekalet ücreti ve diğer yargılama giderlerinin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmasının mümkün olduğu ve İş Kanunu gereğince müteselsil sorumluluk kapsamında yapılan ödemelerin, alt işveren firmadan daha sonra tahsil edilmesi halinde, tahsil edilen miktarların tahsil edildiği dönemin kurum kazancına dahil edilmesi gerektiği açıklamaları yer almaktadır.

Gelir vergisi açısından ise; İş Kanunu'nun **sorumluluk hükümleri çerçevesinde asıl işveren sıfatıyla doğrudan veya mahkeme kararlarına göre ödenen ücretler ile ücret niteliğinde bulunan ihbar tazminatları ve vekalet ücretlerinin Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesine göre gelir vergisi tevkifatına tabi tutulması gerektiği**, kıdem tazminatlarının tamamının gelir vergisinden istisna olduğu için gelir vergisi tevkifatı kapsamında bulunmadığı açıklamaları yer almaktadır.

Görüleceği üzere vergi idaresi İş Kanunu'nun sorumluluk hükümleri

çerçevesinde asıl işveren sıfatıyla doğrudan veya mahkeme kararlarına göre ödenen ücretler ile ücret niteliğindeki ödemelerin Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesine göre gelir vergisi tevkifatına tabi tutulması yönünde görüş bildirmiştir.

### **5. ASIL İŞVEREN; İŞVEREN DEĞİL, “VERGİ SORUMLUSU”DUR**

Uygulamada, asıl işveren ile alt işveren (taşeron) firma çalışanları arasında gerek doğrudan gerekse ihtilaf konusu olan ve asıl işverenin aleyhine neticelenen davalara ilişkin asıl işveren tarafından bahse konu çalışanlara mahkeme kararlarına istinaden kıdem tazminatı, ihbar tazminatı, yıllık izin ücreti, fazla çalışma ücreti, ücret alacağı, genel tatil alacağı, hafta sonu tatil alacağı, dini bayram ve ulusal bayram alacağı gibi farklı adlar altında hak sahiplerine ödemeler yapılması halinde söz konusu bu ödemeler üzerinden gelir vergisi kesintisi yapıp yapılmayacağı konusunda tereddütlerin yaşandığı görülmektedir.

Ücretin unsurları belirlendikten sonra öncelikli olarak, ortaya konulması gereken birinci konu asıl işverenin, alt işveren (taşeron) firma çalışanlarına mahkeme kararına istinaden yaptığı ödemelerin mahiyetinin ne olduğudur.

Bahse konu ödemelerden muafiyet ve istisna kapsamına girmeyen ve her ne ad altında yapılırsa yapılsın Gelir Vergisi Kanunu'nun 61'inci maddesi kapsamına giren ve asıl işverenin gerek doğrudan gerekse de mahkeme kararlarına istinaden taşeron firma çalışanlarına, farklı adlar altında yaptığı bütün ödemeler “ücret” olarak değerlendirilmelidir.

Gerçekte alt işverene (taşeron firmaya) tabi olan ve alt işverenin emir ve talimatları dahilinde çalışan işçilerin, 4857 sayılı İş Kanununun 2'nci maddesinin 8'inci fıkrasında düzenlenen; asıl işverenin işçilerinin alt işveren tarafından işe alınarak çalıştırılmaya

devam ettirilmesi suretiyle haklarının kısıtlanamayacağı veya daha önce o işyerinde çalıştırılan kimse ile alt işveren ilişkisinin kurulamayacağı, aksi halde ve genel olarak asıl işveren alt işveren ilişkisinin muvazaalı işleme dayandığı kabul edilerek alt işverenin işçileri başlangıçtan itibaren asıl işverenin işçisi sayılacağına ilişkin hükmü gereği, mahkemece asıl işverenin işçisi olarak hükmedilmesi vergisel açıdan farklı sonuçlara sebebiyet vermektedir.

Diğer taraftan ortaya konulması gereken öncelikli ikinci konu ise taşeron işçiler için işverenin kim olduğudur. Bu işçilerin işverenleri, alt işverenlerdir. Diğer bir ifadeyle; vergi kanunları karşısında “işveren”, İş Mahkemelerince işveren sayılan asıl işveren değil, işçiyi yukarıda da belirtildiği üzere emir ve talimatları dahilinde çalıştıran “alt işveren”lerdir.

Her ne kadar doğrudan veya mahkemece hükmedilen ödemeler asıl işveren tarafından bizzat kendi nam ve hesabı altında taşeron işçilerine yapılmakta olsa da, asıl işverenin, yaptığı bahse konu ödemeler bakımından, Gelir Vergisi açısından işveren değil, “vergi sorumlusu” olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Vergi sorumlusu, tevkif ettiği vergiyi kendi adına ancak istihkak sahibi hesabına ilgili vergi dairesine beyan edip ödeyen kişidir.

Bir vergi güvenlik müessesesi olan tevkifat, vergi alacağını emniyet altına almak amacıyla tesis edilmiş bir düzenlemedir. Vergi tevkifatında, geliri mükelleflere sağlayan vergi sorumluları, gelirin mükellef tarafından beyan edilmesini beklemeksizin, GVK'nın 94'üncü maddesinde belirtilen oranlarda tevkifat yaparak, verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı sorumlu tutulmuştur. GVK hükümlerine göre beyan edilmeyecek bir gelir unsuru üzerinden yapılan tevkifat, söz konusu gelir unsuru için nihai vergileme olacaktır. Aksi halde, beyana tabi kazanç ve/



veya iratlar üzerinden yapılan kesinti, bir ön/peşin vergileme niteliğindedir.

Vergi tevkifatı için yasa koyucu, tevkifat yapmakla sorumlu olanları GVK 94'üncü maddede tahdidi olarak saymakla beraber, anılan Kanun maddesinde sayılanları, madde kapsamına giren nakden veya hesaben yapılan ödemelerden (avans olarak ödenenler dahil), ödeme aşamasında, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya zorunlu tutmuştur. Dolayısıyla, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında yer alan asıl işverenler yaptıkları ödemelerde "vergi sorumlusu" olmaktadır.

Asıl işverenin, taşeron firma çalışanlarına mahkeme kararlarına istinaden yaptığı ödemelerin ücret olarak değerlendirilmesi ve söz konusu ödemeler üzerinden taşeron firma çalışanlarına ödeme yaptığı sırada vergi sorumlusu olarak tevkifat yapması gerekmektedir.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 05.01.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2009-GVK-40-26 sayılı özelgesinde de aynı doğrultuda açıklamaların yer verildiği görülmektedir.

Ancak; daha önce belirtildiği üzere, asıl işveren ödeme yaptığı taşeron firma çalışanlarının işvereni değildir. Vergi kanunlarının getirdiği sorumluluk gereği vergi sorumlusudur. Dolayısıyla asıl işverenler, alt işverenin işçilerine ödeme yaptıkları takdirde, alt işverene rücu edebileceklerdir.

Ayrıca, Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/3'üncü maddesinde işle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatların gider olarak indirilebileceği belirtilmiş olup, asıl işveren tarafından mahkeme kararlarına istinaden ödenen ücretlerin kurum kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınması ise mümkün bulunmaktadır.

## SONUÇ

Teknolojinin çok hızlı bir şekilde ilerlemesi sonucunda işverenler, belli noktada yoğunlaşmakta ve uzmanlaşmaya gitmektedirler. Bununla birlikte, her işverenin farklı bir alanda uzmanlaşması sonucunda, işverenler uzmanlık alanları dışında kalan işleri başka işverenlere yaptırma yoluna tercih etmektedirler. İşyerinde alt işverene iş verilmesi çalışma hayatının gereksinimlerinden biri olarak karşımıza çıkmaktadır.

Asıl işveren-alt işveren ilişkisinin kurulabilmesi için, asıl işin bir bölümünde, işletmenin ve işin gereği olması, teknolojik nedenlerle uzmanlık gerektiren bir iş olması gerekmektedir. Aksi halde asıl işverenin, başka bir işveren ile alt işverenlik ilişkisi kurması mümkün değildir.

Asıl işveren-alt işveren ilişkilerinin belirlenmesinde kanun koyucu işçilerin haklarını güvence altına almak için asıl işvereni de alt işveren ile birlikte sorumlu tutmuştur. Buna göre alt işverenin, sadece alt işverenden alınan işte çalışan işçileri, bu işte çalışmalarından dolayı kendi işverenlerinden (alt işverenden) isteyebilecekleri bütün haklarını, doğrudan asıl işverenden de isteyebilirler.

Taşeron işçilerin, alt işverenlerinden alamadıkları ücret ve benzeri ödemeler için İş Kanunu'nun sorumluluk hükümleri çerçevesinde alt işveren ile birlikte asıl işverene karşı da dava açtıkları çok sık karşımıza çıkmaktadır.

Vergi kanunları karşısında "işveren" in, İş Mahkemelerince işveren sayılan asıl işveren değil, işçiyi yukarıda da belirtildiği üzere emir ve talimatları dahilinde çalıştıran "alt işveren" olduğu düşünülmektedir.

Asıl işveren tarafından mahkeme kararıyla hükmedilen ve taşeron firma işçisi olan çalışanlara yapılan ödemeler göz önüne alındığında ise Gelir Vergisi açısından

işveren değil, “vergi sorumlusu” olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Vergi sorumlusu, tevkif ettiği vergiyi kendi adına ancak istihkak sahibi hesabına ilgili vergi dairesine beyan edip ödeyen kişidir. Sonuç olarak; asıl işverenin, taşeron firma çalışanlarına mahkeme kararlarına istinaden yaptığı ödemelerin, ücret olarak değerlendirilmesi ve söz konusu ödemeler üzerinden taşeron firma çalışanlarına ödeme yaptığı sırada vergi sorumlusu olarak tevkifat yapması gerekmektedir.

Ancak unutulmamalıdır ki, bu işçilerin işverenleri, alt işverenlerdir. Bundan dolayı da sorumluluk esas itibari ile alt işverene ait olduğundan asıl işverenler, alt işverenin işçilerine ödeme yaptıkları takdirde, alt işverene rücu edebileceklerdir.

Bu kapsamda, ihtilaf konusu yaşanmaması bakımından, asıl işveren alt işveren ilişkisinde vergi uygulamaları konusunda Mali İdarenin, özgelere ile uygulamaya yön vermeye çalışmak yerine daha üst normda idari bir düzenleme yapmasının bu konudaki tereddütlerin ortadan kaldırılmasına yardımcı olacağı ve uygulama birliği sağlanabileceği görüşündeyiz.

#### **KAYNAKÇA**

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu

213 sayılı Vergi Usul Kanunu

4857 sayılı İş Kanunu

Alt İşverenlik Yönetmeliği

221 Seri No’lu Gelir Vergisi Kanunu  
Genel Tebliği

GÜNAY, Cevdet İlhan: İş Hukuku, 2.  
Baskı, Ankara-2004