

## ASIL İŞVERENİN VERGİ TEVKİFATINDAN SORUMLULUĞU\*

Doç. Dr. Mehtap YÜCEL BODUR\*\*

Dr. Derviş ALTINOK\*\*\*

### ÖZET

4857 sayılı İş Kanunu'nun 2. 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. Sosyal sigorta primleri için de 5510 sayılı Kanun'da müteselsil sorumluluk düzenlenmiştir. Ancak vergi kanunlarında işveren ve ücret tanımlanmakla birlikte asıl işveren tanımlanmamıştır. Ayrıca asıl işverene alt işveren işçilerinin alacakları hakkında herhangi bir mükellefiyet de tesis edilmemiştir. Kanunilik prensibi uyarınca asıl işveren vergi hukuku yönünden alt işverenin işçilerinin işvereni değildir. Zira işe alması ve emir ve talimat vererek çalıştırması söz konusu değildir. Aksi halde muvazaa söz konusu olacaktır. Asıl işveren, alt işveren işçilerinin ücret ve primlerinden müteselsil sorumlu iken, açık düzenleme olmadığından gelir vergisi kesintisini yapamayacaktır. Ücretlerden gelir vergisi tevkifatını yapmakla yükümlü olan "işveren" olan alt işverendir. Bu boşluk kanun koyucu tarafından giderilinceye değin asıl işverenin alt işveren işçisine yaptığı ödemenin niteliği Gelir Vergisi Kanunu anlamında ücret olarak sayılamayacaktır.

**Anahtar Kelimeler:** Asıl İşveren, Alt İşveren, Gelir Vergisi, Ücret, Stopaj, Kanunilik İlkesi.

\* DOI: 10.33432/ybuhukuk.1104318 – Geliş Tarihi: 15.04.2022 – Kabul Tarihi: 20.05.2022.

\*\* Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi, İş ve Sosyal Güvenlik Hukuku Anabilim Dalı, mehtap.yucel@hbv.edu.tr ORCID: 0000-0002-9761-7765.

\*\*\* Yeminli Mali Müşavir, NormTurkey Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik, dervisaltinok@normturkey.com ORCID: 0000-0001-5003-9403.

## PRINCIPAL EMPLOYER'S RESPONSIBILITY FOR TAX STOPPAGE

### ABSTRACT

According to article 2 of the Turkish Labour Code, the principal employer shall be jointly liable with the subcontractor for the obligations ensuing from the Labour Code and from employment contracts of subcontractor's employees or from the collective agreement to which the subcontractor has been signatory. For social insurance premiums, joint liability is regulated in the Code No. 5510. However, although employer and wage are defined in tax laws, the principal employer is not defined. In addition, no obligation has been established on the principal employer regarding the receivables of the subcontractor workers. In accordance with the principle of legality, the principal employer is not the employer of the subcontractor's workers in terms of tax law. Because it is out of the question to recruit and operate by giving orders and instructions. Otherwise, there will be collusion. While the principal employer is jointly and severally liable for the wages and premiums of the subcontractor workers, it will not be able to stoppage income tax due to the lack of clear regulation. It is the sub-employer, who is the "employer", who is responsible for withholding income tax from wages. Until this gap is filled by the legislator, the nature of the payment made by the principal employer to the subcontractor worker will not be counted as wage within the meaning of the Income Tax Code.

**Keywords:** Principal Employer, Subcontractor, Income Tax, Wage, Stoppage, Legality Principle.

## GİRİŞ

Ülkemizde iş hukuku alanında uygulamada sorunlarla en sık karşılaşılan ve öğretide de en çok işlenmiş olan konuların başında “alt işverenlik” gelmektedir<sup>1</sup>. Özellikle asıl işveren alt işveren ilişkisinin kurulması, unsurları, hukuka uygun kurulup kurulmadığı, asıl iş- yardımcı iş- ağırlıklı iş ayrımları gibi bizatihi bu ilişkiye dair hususlar yıllardır tartışılmaktadır. Çalışma konumuz bakımından önemli olan kısım ise alt işveren işçilerinin ödenmemiş işçilik alacaklarından asıl işverenin de müteselsil sorumlu olmasıdır. Bu müteselsil sorumluluk 4857 sayılı İş Kanunu’nda ve sosyal güvenlik hukuku yönünden primlerin ödenmesi ile alakalı olarak 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu’nda düzenlenmiştir. O halde alt işveren işçilerinin işçilik alacaklarından asıl işverenin müteselsil sorumlu olduğu hususu tartışma dışıdır. Ancak alt işverenin ödemediği işçilik alacaklarının – özellikle de ücretin- asıl işveren tarafından gerek doğrudan gerekse mahkeme kararı ile ödenmesinde birtakım hukuki sorunlar baş göstermektedir. Bu sorunların vergisel boyutu da vardır. Örneğin iş hukuku bakımından müteselsil sorumlu olan kişi vergi hukuku bakımından vergi sorumlusu olacak mıdır? İş hukuku bakımından ücret teşkil ettiğinde şüphe olmayan bu ödeme vergi hukuku bakımından da esasında ücret midir? Asıl işverenin yaptığı ödemeyi alt

<sup>1</sup> Alt işverenlik hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. **Aykaç, Hande Bahar** (2011) İş Hukukunda Alt İşveren, İstanbul, Beta Yayınları, s.3 vd. **Canbolat, Talat** (1992) Türk İş Hukukunda Asıl İşveren Alt İşveren İlişkileri, İstanbul, Kazancı. **Arıcı, Kadir** (2006) “Yeni İş Kanunu ve Alt İşveren İlişkisinin Sınırlandırılması Sorunu”, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası, Prof. Dr. Toker Dereli’ye Armağan, C:55, S:1, s.486. **Aydınlı, İbrahim** (2015) Türk İş Hukukunda Alt İşveren (Taşeron) İlişkisi ve Muvazaa Sorunu, 4. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık. **Başbuğ, Aydın** (2016) “Fer’i İşyeri Olarak Alt İşveren İşyerleri ve Alt İşveren İşçisi ile Kurulan Edimden Bağımsız Borç İlişkisi” : Pesok, Abdi (Editör), Emegın Hukuku Kurultayı, 27-28 Mayıs 2015, Türkiye Barolar Birliği, Ankara, s.125 vd. **Çankaya, O. Güven/Çil, Şahin** (2006) “4857 Sayılı İş Kanunu’na Göre Asıl İşveren-Alt İşveren İlişkisi”, Sicil İş Hukuku Dergisi, S:3, s.54 vd. **Süzek, Sarper** (2020) İş Hukuku, İstanbul, Beta Yayınları, s.157. **Akyiğit, Ercan** (2011) İş ve Sosyal Güvenlik Hukukunda Alt İşverenlik (Taşeronluk İlişkisi), Ankara, Seçkin Yayıncılık.

işverene rücu etmiş olması bu soruların cevaplarında bir değişiklik yaratacak mıdır?

Çalışmamız kapsamında öncelikle alt işverenlikte müteselsil sorumluluk hususu incelenecek, ardından iş hukuku ve vergi hukukunun en geniş kesişim kümesini oluşturan Gelir Vergisi Kanunu'nda işveren ve ücret tanımları üzerinden asıl işverenin yaptığı ödemenin hukuki niteliği ve hukuki sonuçları belirlenecektir. Çalışma konusunun kapsamını aştığından alt işverenliğin izahı hususu üzerinde durulmayacaktır.

## I. İŞ HUKUKU BAKIMINDAN ALT İŞVERENLİKTE ASIL İŞVERENİN MÜTESELSİL SORUMLULUĞU

Alt işverenlik uygulaması ülkemizde epeyce eski olduğu gibi konuya ilişkin ilk düzenleme de 1937'de yürürlüğe giren 3008 sayılı İş Kanunu'nda görülmektedir. Bu Kanun'da alt işverenlik tanımlanmamış, sadece alt işverenlikte müteselsil sorumluluğa yer verilmiştir. 3008 sayılı Kanunu yürürlükten kaldıran 1967 tarihli 931 sayılı İş Kanunu da alt işverenliğin tanımına kısmen yer vermiş ancak esasında müteselsil sorumluluğu düzenlemiştir. İptal edilen 931 sayılı Kanun'un 1. maddesinin son fıkrasında “*Bir işverenden belirli bir işin bir bölümünde veya eklerinde iş alan ve işçilerini münhasıran o işyerinde ve eklentilerinde çalıştıran diğer bir işverenin kendi işçilerine karşı o işyeri ile ilgili ve bu kanundan veya hizmet akdinden doğan yükümlerinden asıl işveren de birlikte sorumludur.*” hükmüne yer verilmiştir.

931 sayılı Kanun'dan sonra yürürlüğe giren 1971 tarihli 1475 sayılı İş Kanunu alt işverenlikle ilgili hükümde 931 sayılı Kanun'un metnini aynen aktarmış ve kendinden önceki iki İş Kanunu gibi alt işverenlik ve unsurlarına dair düzenleme yapmamış; “*müteselsil sorumluluk*” kavramı ile olası problemleri bertaraf etme amacına yönelmiştir. 1475 sayılı İş Kanunu'nda “*alt işveren*” ifadesi zikredilmemiş, bu durumu karşılamak üzere “*diğer bir işveren*” ifadesi kullanılmıştır. 1475 sayılı İş Kanunu, alt işveren kavramını açık bir biçimde tanımlanmamış, asıl işverenlerin hangi durumlarda alt işverenin işçilerine karşı sorumlu olacaklarını düzenlemiştir<sup>2</sup>. 1475 sayılı Kanun'da asıl

<sup>2</sup> Canbolat, s.16.

işveren alt işveren ilişkisinin kurulabilmesi için “belli bir işin bir bölümünde veya eklentilerinde iş alma” yeterlidir ve alt işverenin asıl işverenin işyerinde, yardımcı iş–asıl iş ayırımı yapılmaksızın her türlü işi üstlenmesine ilişkin herhangi bir engel bulunmamaktadır. Süreç içerisindeki bu esnek düzenlemeler nedeniyle de kamuya ait işyerleri de dâhil olmak üzere pek çok işyerinde alt işveren uygulamasına gidilmiş ve bazı işyerlerinde asıl işveren işçisinden daha çok alt işveren işçisinin çalıştığı görülmüştür<sup>3</sup>. Bu serbesti pek çok suiistimali beraberinde getirmiştir. Alt işverene iş verme uygulaması yaygınlık kazanmış ve daha düşük ücret ve daha ağır çalışma koşulları ile ucuz işçi çalıştırmanın ve sendikasılaştırmanın etkili bir aracına dönüşmüştür<sup>4</sup>.

4857 sayılı İş Kanunu, 1475 sayılı Kanun döneminde ortaya çıkan sorunların önlenmesi amacıyla daha kesin ve ayrıntılı ifadeler içermektedir. Bu nedenle çok daha fazla kriter getirmiştir. Nitekim İş Kanunu’nun 2. maddesinin gerekçesinde “...*Yargıtay’ın tespitlerinde muvazaalı işlemlerin belirli ölçütlerle açıkça ortaya konulması ve hukuki sonuçları, önemli bir fren oluşturmuşsa da; yüksek mahkemenin görüşleri de dikkate alınarak asıl işveren-alt işveren ilişkisinin kötüye kullanılmasına fırsat yaratmamak üzere konunun madde hükümleri arasına alınarak düzenlenmesi uygun görülmüştür.*” ifadeleri ile bu duruma yer verilmiştir. Zira alt işverene iş verilmesi temel kural değil, istisna olmalıdır. İş Hukukunda asıl olan, bir işverenin kendi işçileri ve yönetim organizasyonu ile üretimde bulunmasıdır.

4857 sayılı İş Kanunu’nun 2. maddesinde alt işveren kavramı ayrıntılı bir biçimde düzenleme altına alınmıştır. Ancak çalışma konumuzun kapsamını aşacağı için burada yalnızca müteselsil sorumluluğa ilişkin “*Bu ilişkide asıl işveren, alt işverenin işçilerine karşı o işyeri ile ilgili olarak bu Kanundan, iş sözleşmesinden veya alt işverenin taraf olduğu toplu iş sözleşmesinden doğan yükümlülüklerinden alt işveren ile birlikte sorumludur.*” düzenlemesi incelenecektir. Nitekim alt işveren ilişkisinin Türk iş hukuku bakımından en

<sup>3</sup> Çankaya/Çil, s.56.

<sup>4</sup> Güzel, Ali (2004) “İş Yasasına Göre Alt İşveren Kavramı ve Asıl İşveren – Alt İşveren İlişkisinin Sınırları”, Çalışma ve Toplum Dergisi, S:1, s.36.

önemli sonucu, işçilik hakları bakımından işçiye karşı asıl işverenin ve alt işverenin birlikte sorumlu olmalarıdır<sup>5</sup>.

Bir borç ilişkisinde borçlu taraf tek kişiden ibaret olabileceği gibi birden fazla kişiden de meydana gelebilir. Borç ilişkisinde borçlu sayısının birden fazla olması durumuna “*birlikte borçluluk*” denmektedir<sup>6</sup>. Birlikte borçluluk hallerinde borçlu sayısı çok olsa da edim, alacaklı tarafından müteaddit defalar değil, tek bir defa talep edilebilir<sup>7</sup>. Öğretide her ne kadar farklı sınıflandırmalar olsa da kabul gören sınıflandırmalardan biri birlikte borçluluğu, “*gerçek*” ve “*gerçek olmayan*” birlikte borçluluk şeklinde iki başlık altında incelemektedir. Gerçek birlikte borçluluk hallerinde, borçluluk hukuki sebebi, tek ve aynıdır. Gerçek olmayan birlikte borçlulukta ise borcun hukuki sebebi farklılık göstermektedir. Müteselsil borçluluk gerçek birlikte borçluluk hallerindedir<sup>8</sup>. Müteselsil borçlulukta borcun kaynakları; hukuki işlem, kanun veya mahkeme kararı olabilir<sup>9</sup>.

Asıl işveren ve alt işveren arasında alt işverenin işçilerine karşı olan birlikte sorumluluk hali müteselsil borçluluğun hallerinden biri olan müteselsil sorumluluktur ve burada Türk Borçlar Kanunu’nun müteselsil sorumluluğa ilişkin hükümleri kıyasen uygulanır<sup>10</sup>. Yargı kararlarında da içtihat birliği

<sup>5</sup> **Başbuğ, Aydın/Yücel Bodur, Mehtap** (2021) İş Hukuku, 6.Baskı, İstanbul, Beta Yayınları, s.86.

<sup>6</sup> **Akıntürk, Turgut** (1971) Müteselsil Borçluluk, Ankara, Sevinç Matbaası, s.4. **Kapancı, Kadir Berk** (2014) Birlikte Borçlulukta Borçlular Arası İlişkiler, İstanbul, Vedat Kitapçılık, s.3. **Reisoğlu, Safa** (2013) Türk Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 24. Bası, İstanbul, Beta Yayınları, s.440. **Canyürek, Murat** (2003) Müteselsil Borçlulukta İç ve Dış İlişkiler, İstanbul, Vedat Kitapçılık, s.5.

<sup>7</sup> **Akıntürk**, s.5-6.

<sup>8</sup> **Kapancı**, s.5.

<sup>9</sup> **Kapancı**, s.49-52. **Reisoğlu**, s.440. **Tekinay, Selahattin Sulhi/ Akman, Sermet/ Burcuoğlu, Haluk/ Altop, Atilla** (1993) Tekinay Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 7. Baskı, İstanbul, Filiz Kitapevi, s.291-296.

<sup>10</sup> **Akyiğit**, s. 69. **Mollamahmutoğlu, Hamdi/Astarlı, Muhittin/Baysal, Ulaş** (2014) İş Hukuku, 6. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, s.224. **Bozkurt, Yüksel/ Armağan, Ebru** (2008) “Asıl İşveren-Alt İşveren İlişkisinde Sorumluluk ve Sınırları”, Sicil İş Hukuku Dergisi, S. 9, s.50. **Şahlanan, Fevzi** (2011) “Alt İşveren İşçisine Karşı Asıl İşverenin Müteselsil Sorumluluğunun Sınırları”, Tekstil İşveren Dergisi, Hukuk 55, S:370, s.4. **Tatar, Gülsüm**

oluşan bu konu “*Kanunun kullandığı "birlikte sorumluluk" deyiminden tam teselsülün, dolayısı ile müşterek ve müteselsil sorumluluğun anlaşılması gerekir.*” ifadeleri ile hüküm altına alınmaktadır<sup>11</sup>. Asıl işverenin müteselsil sorumluluğunda borcun kaynağı kanundur. Bu kanuni düzenlemenin temelinde ise asıl işverenin alt işverenin işçisinin çalışmasından yararlanması karşısındaki hakkaniyet olgusu yatmaktadır<sup>12</sup>.

Müteselsil sorumlulukta alacaklı karşısında aynı hukuki sebeple borç altına girmiş birden fazla borçlu bulunmakta olup, bunların her biri alacaklıya karşı borcun tamamından asıl borçlu sıfatıyla sorumludur. Bu borçlulardan biri ifada bulunduğu ve borcu sona erdirdiğinde diğer borçlular da ifa oranında sorumluluktan kurtulmaktadır<sup>13</sup>. Asıl işveren alt işveren ilişkisinde esasında asıl işverenin hukuki sorumluluğunun temeli kanunken, alt işverenin hukuki sorumluluğunun temeli işçi ile arasındaki iş sözleşmesidir<sup>14</sup>. Ancak ikisinde de kazandırma sebebi ifa sebebidir. Müteselsil sorumluluk sebebiyle işçi, alacak hakkını, isterse birlikte isterse ayrı ayrı alt işverenin yanında asıl işverene de yöneltebilecektir. İşçi alacaklarından her ikisi de borçludur ancak borçlulardan birinin borcu ifa ettiği oranda diğer borçlunun borcu sona erecektir<sup>15</sup>. Bu durum Türk Borçlar Kanunu’nun “Borçluların sorumluluğu” başlıklı 163. maddesinde “*Alacaklı, borcun tamamının veya bir kısmının ifasını, dilerse borçluların hepsinden, dilerse yalnız birinden isteyebilir. Borçluların sorumluluğu, borcun tamamı ödeninceye kadar devam eder.*” şeklinde düzenlenmiştir.

---

(2017) “İş ve Sosyal Güvenlik Hukukunda Müteselsil Sorumluluk”, (Doktora), Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, s.80.

<sup>11</sup> Yargıtay 9. Hukuk Dairesi, E:2007/24560, K:2008/186, T:18.02.2008, www.lexpera.com.tr

<sup>12</sup> **Narmanlıoğlu, Ünal** (2008) “Asıl İşveren-Alt İşveren İlişkisinden Doğan Sorumluluk” : Uçum, Mehmet (Editör), Türk İş Hukukunda Üçlü İlişkiler, Legal Vefa Toplantıları (II) Prof. Dr. Nuri Çelik’e Saygı, 23-25 Aralık 2007, İstanbul, Legal Yayıncılık, s.67.

<sup>13</sup> **Aküntürk**, s.25. **Kapancı**, s.23-24. **Tekinay/Akman/ Burcuoğlu/Alttop**, s.288. **Reisoğlu**, s.440. **Eren, Fikret** (2012) Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 14. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, s.811 ve 818.

<sup>14</sup> **Akın, Levent** (2011) “Yeni Borçlar Kanunu Düzenlemeleri Çerçevesinde Asıl İşverenin Müteselsil Sorumluluğunun Niteliği”, AÜHFD, C:4, S:60, s.759.

<sup>15</sup> **Başbuğ/Yücel Bodur**, s. 86.

Müteselsil borçlulukta alacaklı ile borçlular arasında tek bir borç ilişkisinin mi (teklik görüşü) yoksa her bir borçlu sayısınca borç ilişkisinin mi (çokluk görüşü) olduğu konusunda Türk hukuku bakımından çokluk görüşü Türk Borçlar Kanunu'nun 162. maddesinin birinci fıkrası ile kanunen benimsenmiştir. Bu görüş uyarınca müteselsil borçluların her birinin borçlandığı edim ayrı olabilir. Ancak borçlulardan her birinin borcu birbirinden tamamen bağımsız olmayıp aynı amaca (ifa amacı) yöneldikleri için yarışma halindedir. Alacaklı da bu nedenle malvarlığında tek bir alacak kalemi olarak yer alan bu alacağını borçlulardan dilediğinden talep edebilir, ancak borçlulardan birinin borcu ifa ettiği oranda diğer borçlunun borcu sona erecektir<sup>16</sup>.

Asıl işveren alt işveren ilişkisinde işçinin alt işverenlik ilişkisi içerisinde doğan işçilik alacaklarının muhatabı kural olarak alt işverendir. Ancak alt işveren işçileri, alt işveren tarafından ifa edilmemiş alacaklarını asıl işverenden talep edebilir. Alt işveren tarafından ödenmiş veya henüz doğmamış işçilik alacaklarından asıl işverenin sorumlu tutulması mümkün değildir<sup>17</sup>. Belirtilmelidir ki işçilerin işvereni sözleşmenin tarafı olan alt işverendir. Esas sorumluluk alt işverene ait olduğundan dolayı, asıl işverenler, alt işverenin işçilerine yaptıkları ödemeleri alt işverene rücu edebileceklerdir.<sup>18</sup>

## II. ASIL İŞVERENİN VERGİ HUKUKUNDAKİ YERİ

İş Kanunu'nun 2. maddesi asıl işverenin, alt işverenin işçilerine karşı o işyeri ile ilgili olarak bu Kanun'dan, iş sözleşmesinden veya alt işverenin taraf olduğu toplu iş sözleşmesinden doğan yükümlülüklerinden alt işveren ile birlikte sorumlu olduğunu düzenler. Bu hüküm sorumluluğu tespit ederken sınırını da belirler. Şöyle ki; alt işverenin işçileri ile sözleşmesinden temelde üç farklı hukuki ilişki doğar. Bunlar işçi ile işçilik alacaklarını içeren hukuki ilişki,

<sup>16</sup> **Tatar**, s.9. **Kırca, Çiğdem** (2006) "Müteselsil Sorumlulukta Borçlar Kanunu Tasarısı ile Getirilen Değişiklikler", Prof. Dr. Fikret Eren'e Armağan, Ankara, Yetkin Yayınları, s.643.

<sup>17</sup> **Tatar**, s.86. **Narmanlıoğlu**, s.71.

<sup>18</sup> **Çil, Şahin** "Uygulamaya Yansıyan Yönüyle Asıl İşveren Alt İşveren İlişkisi": Güzel, Ali/Ugan, Deniz (Editör), İş Hukukunda Üçlü İş İlişkileri Sempozyumu, 4 Nisan 2009, Kadir Has Üniversitesi Hukuk Fakültesi, İstanbul, s.30.



devlet ile vergi sorumluluklarını gerektiren hukuki ilişki ve ayrıca sosyal güvenlik borçlarını doğuran hukuki ilişkidir. Bu ilişkiler ve bunlardan doğan yükümlülükler farklı kanunlardan doğan, farklı hukuki sebeplere dayanan borçlardır. Dolayısıyla aynı maddi sebepten doğmakla birlikte birbirlerinden müstakildir.

Asıl işverenlik kurumunun sınırı, asıl işverenin, alt işverenin bu ilişkilerinden hangilerinden kaynaklanan sorumluluklarına dâhil olduğunu belirler. İş Kanunu'nun 2. maddesine göre asıl işveren, salt işçilere karşı İş Kanunu'ndan veya sözleşmelerden doğan borçlarla sınırlı olarak sorumludur. Hüküm, alt işverenin, iş sözleşmeleri nedeniyle gerek vergi kanunlarından gerekse sosyal güvenlik hukukundan doğan yükümlülüklerine ilişkin sorumlulukları düzenlemez. Bu nedenle, asıl işverenin, bu niteliği itibarıyla değil, bizzat kendi hukuki statüleri nedeniyle vergi hukukunda sorumlu olup olmadığı, vergi kanunları çerçevesinde değerlendirilmelidir.

Vergi hukukunda asıl işverenin vergisel sorumluluğunu düzenleyen açık ve doğrudan bir hüküm bulunmaz. Dolayısıyla asıl işverenin ve işçilere yapacağı ödemenin var olan kurallar bakımından niteliği belirlenmelidir<sup>19</sup>. Bu bağlamda sorumluluk kaynağı olabilecek işveren-hizmet erbabı ilişkisi ve bu ilişki kapsamında stopaj yükümlülüğünün şartlarını incelemek gerekir.

Öncelikle, asıl işveren vergi hukuku bakımından işveren niteliğinde değildir. Zira vergi hukukunun belirlediği işverenlik şartları asıl işverenlik bakımından sağlanmamaktadır. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda asıl işveren tanımlanmamıştır. Bu Kanun'da yalnızca işverenin tanımı bulunmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'nun "İşverenin Tanımı" başlıklı 62. maddesinin birinci fıkrasına göre, "*İşverenler, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dâhilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişilerdir*". İlgili düzenlemede dikkat çeken husus işverenin iş sözleşmesi bağı ile sınırlandırılmadığı, bu yönüyle Gelir Vergisi Kanunu'ndaki işveren tanımının İş Kanunu'ndaki işveren tanımından daha geniş bir tanım olarak değerlendirilmesi gerektiğidir<sup>20</sup>.

<sup>19</sup> **Topçuoğlu, Hamide** (1949) "Tavsif İhtilafları", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:6, S:1, s.81.

<sup>20</sup> **Yücel Bodur, Mehtap** (2018) İş ve Sosyal Güvenlik Hukukunda Birlikte İşverenlik, İstanbul, Beta Yayınları, s.10.

Bu tanım doğrultusunda tartışılması gereken sorun, tanımı verilmeyen “*asıl işveren*”in bu Kanun bakımından “*işveren*” kavramına dâhil edilerek sorumlu tutulup tutulamayacağıdır. Bunun için de iki husus incelenmelidir. İlk olarak alt işverenin işçisini asıl işveren mi işe almaktadır? İkinci olarak alt işverenin işçisi asıl işverenin emir ve talimatları dâhilinde mi çalışmaktadır?

Söz konusu soruların ilkinde olumsuz cevap vermekte şüpheye mahal verecek bir durum yoktur. Ancak ikinci sorunun cevabı öğretilerde de tartışılmaktadır. Asıl işverenin alt işverenin işçilerine emir ve talimat verip veremeyeceği konusunda bir görüş, herhangi bir ayırım yapmaksızın asıl işverenin alt işverenin işçilerine emir ve talimat veremeyeceğini savunurken<sup>21</sup>; bir diğer görüş konuyu işin görülmesine ve işyerindeki davranışlarına ilişkin talimatlar olarak ikiye ayırarak değerlendirmektedir<sup>22</sup>. Asıl işverenin alt işveren işçisine iş sağlığı ve güvenliği ile ilgili 6331 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu’nda düzenlenmiş olan talimatları verebilmesi hali dışında işin görülmesi hakkında talimat veremeyeceği konusunda öğretici görüş birliği içindedir. Aksi halde asıl işveren alt işveren ilişkisinde muvazaa söz konusu olacaktır<sup>23</sup>. Ancak asıl işverenin alt işverenin işçisine işyeri düzenine ilişkin talimatlar verip veremeyeceği tartışmalıdır. Bir görüşe göre asıl işveren işçiye işyeri düzenine ilişkin talimat veremeyecektir, zira aralarında iş sözleşmesi bulunmamaktadır<sup>24</sup>. Bir başka görüşe göre ise işyeri düzenine ilişkin olarak asıl işveren alt işverenin işçisine talimat verme yetkisine sahiptir<sup>25</sup>.

Yargıtay konuya ilişkin verdiği bir kararında, “*Davalı Sağlık Bakanlığı’nun hastane işyerinde ihale ile verdiği temizlik hizmet işi, 4857 sayılı İş Kanunu’nun 2/6 maddesi anlamında yardımcı iş olup, alt işverene verilebilecek*

<sup>21</sup> Arıcı, s.505. Aykaç, s.238.

<sup>22</sup> Çankaya/Çil, s.31. Soyer, Polat (2006) “4857 Sayılı İş Kanunu Açısından Asıl İşveren-Alt İşveren İlişkisinin Kurulması ve Sonuçları”, Sicil İş Hukuku Dergisi, S:1, s.17.

<sup>23</sup> Soyer, s.17. Aykaç, s.238. Yücel Bodur, s.285.

<sup>24</sup> Aykaç, s.238. Arıcı, s.505. Taşkent, Savaş (1981) İşverenin Yönetim Hakkı, İstanbul, Met-Er Matbaası, s.62.

<sup>25</sup> Soyer, s.17. Çankaya/Çil, s.31. Engin, Murat (2008) “Asıl İşveren-Alt İşveren İlişkisinde Birlikte Sorumluluğun Kapsamı”, İş ve Sosyal Güvenlik Hukuku 2008 Yılı 12. Toplantı Notları, İstanbul Barosu Çalışma Hukuku Komisyonu ve Galatasaray Üniversitesi, 06-07.06.2008, s.20.

*işlerdendir. Asıl işveren-alt işveren ilişkisinde, alt işveren üstlendiği işi, sözleşme koşulları doğrultusunda, ama kendi adına ve bağımsız bir biçimde yürütür. Bir başka anlatımla, yönetim hakkı tamamen kendi yetkisindedir. Asıl işverenin sadece denetim yetkisi vardır. Alt işveren çalıştıracağı işçileri kendisi işe alır, kendi adına iş sözleşmesi yapar; gerekli talimatları verir; işçilere ücretlerini kendisi öder; ücret bordrolarını düzenler; SSK primlerini yatırır ve işten çıkarmada da yetkili kendisidir.” ifadeleri ile asıl işverenin alt işverenin işçilerini işe alma ve onlara emir ve talimat verme gibi yetkilerinin bulunmadığını hüküm altına almıştır<sup>26</sup>.*

Kanaatimizce bu karar isabetlidir. Zira Türk hukukunda alt işveren işçilerinin asıl işveren tarafından yönetim hakkı kullanılarak çalıştırıldığı durumlar için Kanun’da açık hüküm bulunduğundan muvazaadan söz edilecektir<sup>27</sup>. O halde “asıl işveren “in Gelir Vergisi Kanunu anlamında “işveren” olarak telakki edilmesi mümkün değildir.

### III. İŞ HUKUKU BAKIMINDAN ASIL İŞVERENİN ALT İŞVEREN İŞÇİLERİNE ÜCRET ÖDEMESİNİN VERGİ HUKUKUNDA KARŞILIĞI

İş görme borcunun karşılığını oluşturan ücret, işverenin işçiye karşı en temel borcudur. İş Kanunu’nun “Ücret ve ücretin ödenmesi” başlıklı 32. maddesine göre, “Genel anlamda ücret bir kimseye bir iş karşılığında işveren veya üçüncü kişiler tarafından sağlanan ve para ile ödenen tutardır.” O halde ücret, mutlaka nakden ödenen bir meblağ olmalıdır. Ücretin ödeme yeri kural olarak işyeridir. İşyerleri ve işletmelerinde İş Kanunu hükümlerinin uygulandığı işverenler ile üçüncü kişiler, Türkiye genelinde çalıştırdıkları işçi sayısının en az beş olması halinde, çalıştırdıkları işçiye o ay içinde yapacakları her türlü ödemenin kanuni kesintiler düşüldükten sonra kalan net tutarını, bankalar aracılığıyla ödemekle yükümlüdürler (Türk Borçlar Kanunu 407. maddesi dolayısıyla, Ücret, Prim, İkramiye ve Bu Nitelikteki Her Türlü İstihkakın Bankalar Aracılığıyla Ödenmesine Dair Yönetmelik 10. maddesi).

<sup>26</sup> Yargıtay 9. Hukuk Dairesi E: 2007/309, K: 2007/1006, T: 29.1.2007. www.lexpera.com.tr  
Yücel Bodur, s.286.

<sup>27</sup> Yücel Bodur, s.287.

Söz konusu düzenlemelerden de anlaşılacağı üzere işçinin ücreti üçüncü bir kişi tarafından da ödenebilir. Bu konuda İş Kanunu'nda açık hüküm olmasaydı dahi Türk Borçlar Kanunu'nun 83. maddesi uyarınca aynı sonuca ulaşılabilecekti. Nitekim borçlu, borçlanılan edimi şahsen ifa etmek zorunda değildir ve borç üçüncü kişi tarafından da ifa edilebilir. Borcun üçüncü kişi tarafından ifası, borçlunun şahsen ifa zorunluluğunun bulunmadığı maddi edimlerde mümkündür. İş görme borcunun karşılığı olarak kabul edilen ve işverenin borçları arasında yer alan ücret ödeme borcu, maddi edim içermektedir. Bu borç şahsen yerine getirilmesini gerektiren bir menfaat olmadığından sözleşme ile aksi kararlaştırılmadıkça, ücret ödeme borcu, üçüncü kişi tarafından ifa edilebilecektir<sup>28</sup>.

İşçi bakımından bir üçüncü kişi olan asıl işverence alt işveren işçilerinin ücretlerinin ödenmesi iş hukuku bağlamında müteselsil sorumluluk kapsamındadır. Ancak izah edildiği üzere Gelir Vergisi Kanunu'nda asıl işveren tanımlanmadığı gibi, işveren kavramı kapsamı içinde de değerlendirilememektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nda işveren-hizmet erbabı ilişkisi ücrete ilişkin maddelerde düzenlenir. Kanun'un 61. maddesine göre ücret, işverene tabi belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir. Hüküm, herhangi bir ödemenin ücret olarak nitelenebilmesi için gereken şartları belirler<sup>29</sup>. Bu bakımdan ücretten bahsedebilmenin şartları aşağıdaki gibidir<sup>30</sup>:

- a) İş görenin, işverene tabi olması,
- b) Belli bir işyerine bağlı olarak çalışılması,
- c) Hizmet erbabının hizmet ifa etmesi,
- d) Ödemenin bir hizmet karşılığı yapılmış olması,

<sup>28</sup> Başbuğ/Yücel Bodur, s.79.

<sup>29</sup> Sözer, Ali Nazım (2017) Hukukta Yöntembilim, 6. Baskı, İstanbul, Beta Yayınları, s. 62.

<sup>30</sup> Gelirler Genel Müdürlüğü (1949), Gelir Vergisi Kanunu ve İzahları, İstanbul, Ege Matbaası, s.189. Turgay, Recep (1967) Gelir Vergisi Kanunu ve Tatbikatı, 3. Baskı, Ankara, Güven Basımevi, s.453.

- e) Ödemenin para, ayın veya para ile temsil edilen menfaatler şeklinde yapılması.

Sayılan şartlardan görüldüğü üzere, bir ödemenin ücret sayılması, buna dayanak teşkil eden hizmetin yapılmış olmasına bağlıdır. Bu hizmet ise işverene karşı ifa edilmelidir<sup>31</sup>. Ayrıca ödemenin de bu hizmetin karşılığı yapılması gerekir<sup>32</sup>. Bir hizmetin ifa edilmediği veya hizmet karşılığında olmadığı durumda ödeme ücret olarak nitelenemez<sup>33</sup>. İş Kanunu'ndaki ücret tanımı ile Gelir Vergisi Kanunu'ndaki ücret tanımı karşılaştırıldığında, vergi hukukundaki tanımın nakden ödemeler yanında, işverence sağlanan her türlü menfaat de ücret kapsamında değerlendirildiğinden çok daha geniş kapsamlı olduğu görülmektedir<sup>34</sup>.

Öte yandan, hiçbir hukuk kuralı kanun içinde tek başına bulunmaz, kurallar birbirleri yanında bağlantısız olarak yer almaz. Bu bakımdan bir kavramın değerlendirilmesinde kanunun diğer hükümleri ile anlamsal bağlantısı dikkate alınmalıdır<sup>35</sup>. Gelir Vergisi Kanunu'nun 63. maddesine göre ücretin gerçek safi değeri, işveren tarafından verilen para ve ayınlarla sağlanan menfaatler toplamından bu maddedeki indirimler yapıldıktan sonra kalan miktardır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. maddesinde ise tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretlerin toplamaya katılmayacağı belirtilir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 97. maddesine göre işverenler, hizmet erbabına ödedikleri ücretlerden m.94 gereğince yaptıkları vergi tevkifatını Vergi Usul Kanunu'nda yazılı ücret bordrosunda veya bordro yerine geçen diğer kayıtlarda göstermeye mecburdurlar. Bu bakımdan bir ödemenin ücret olarak nitelendirilebilmesi için ödemenin işveren tarafından yapılması koşuluna da Gelir Vergisi Kanunu'nun ücrete ilişkin diğer maddelerinin sistematik yorumuyla ulaşılabilir. Ücretin tanımında yer alan işveren ise, Kanun'un 62.

<sup>31</sup> Turgay, s.453.

<sup>32</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı (2022) Ücret Rehberi, s.8.

<sup>33</sup> Turgay, s.454. Erginay, Akif (1979) Vergi Hukuku, 8. Baskı, Ankara, Turhan Kitapevi, s.168.

<sup>34</sup> Ekin, Ali/Topçu, K. Melis (2016) "İşçi Alacakları Açısından Gelir Vergisi ve Yasal Kesintiler", Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi, S:8, s.117.

<sup>35</sup> Sözer, s.104

maddesine göre hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dâhilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişilerdir.

#### IV. ASIL İŞVEREN TARAFINDAN YAPILAN ÖDEMENİN HUKUKİ NİTELEMESİ

Ücretin unsurları belirlendikten sonra bunların asıl işverenin İş Kanunu'nun 2. maddesi uyarınca yapacağı ödemede bulunup bulunmadığı incelenebilir.

Asıl işverenin, İş Kanunu'nun 2. maddesi nedeniyle yaptığı ödemenin bu şartları karşıladığı takdirde ücret hukuki niteliğinde olduğu söylenebilecektir<sup>36</sup>. Yapılan bir ödeme bu şartları taşımadığı takdirde, iş hukuku açısından ücret olarak değerlendirilse bile gelir vergisi açısından ücretten bahsedilemeyecektir<sup>37</sup>. Zira her hukuk dalının belli bir konuyu kendi amaçları açısından farklı kavram ve kurullarla düzenlenmesi mümkündür ve bu mutlak bir yetkidir<sup>38</sup>. Vergisel sonuçlar açısından da vergi hukukuna ait kavramlar belirleyicidir<sup>39</sup>.

Nitekim Gelir Vergisi Kanunu'nun 62. maddesinin ikinci fıkrasına göre, 61. maddenin 1 ila 6 numaralı bentlerinde yazılı ödemeleri yapanlar bu Kanun'da yazılı ödevleri yerine getirmek bakımından işveren hükmündedir. Bu madde, işveren olmanın şartlarını sağlamamakla birlikte, işveren olmaya bağlanan birtakım yükümlülükler bakımından işveren sayılanları açıkça düzenlemektedir. Bu durum aralarında iş sözleşmesi olmadan bir kişinin salt ücret sayılan bir ödemeyi yapması nedeniyle kendiliğinden işveren olmayacağını, kanunun bunu açıkça düzenleme gereği duyduğunu göstermektedir. Dolayısıyla asıl işveren, hem genel şartları sağlamaması hem de

<sup>36</sup> **Işıktaç, Yasemin/ Metin, Sevtap** (2012) Hukuk Metodolojisi, 3. Baskı, İstanbul, Filiz Kitapevi, s.108. **Hırş, Ernst** (1989) Pratik Hukukta Metot, 3. Baskı, Ankara, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, s.2.

<sup>37</sup> **Özbalcı, Yılmaz** (2005) Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara, Oluş Yayıncılık, s.500.

<sup>38</sup> **Tekinalp, Ünal** (1976) "Ticaret Hukuku ile Vergi Hukuku Arasındaki Çelişki Sorunu", İktisat Maliye Dergisi, C:23, S:1, s.29.

<sup>39</sup> **Saban, Nihal** (2014) Vergi Hukuku, 6. Baskı, İstanbul, Beta Yayınları, s.209.

işveren olarak sayılanlardan olmaması dolayısıyla vergi hukuku bakımından işveren değildir.

Asıl işveren ile işçiler arasında doğrudan bir hizmet ilişkisi de bulunmaz. Bu nedenle asıl işverenin yaptığı ödeme işçiler tarafından kendisine yapılan bir hizmet karşılığında değildir. Bu bakımdan ücretin sayılan unsurlarından hizmet ilişkisi ve ödemenin hizmet karşılığında olması hususları da gerçekleşmez.

Bu bağlamda asıl işveren Gelir Vergisi Kanunu'nun 62. maddesi kapsamında işveren olmadığı gibi; alt işverenin işçilerine yaptığı ödeme de Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesine göre ücret hukuki niteliğinde değildir.

Dolayısıyla asıl işverenin, hizmet erbabına ödenen ücretlerden tevkifat sorumluluğunu düzenleyen Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasının birinci alt bendi gereğince, vergi dairesine karşı alt işverenin işçilerine yaptığı ödemelerden kesinti yaparak ödeme yükümlülüğü de söz konusu değildir. Nitekim anılan 94. maddeye göre, tüccar, serbest meslek erbabı ve çiftçilerin yapacakları tevkifat; ticari, mesleki ve zirai işleriyle ilgili ödemelerine münhasırdır. Alt işverenin işçileri ile aralarında bir sözleşme olmaması ve kendi ticari faaliyetiyle ilişkili bulunmaması nedeniyle de asıl işveren, bu işçilere yaptığı ödemeden tevkifat yapmakla yükümlü değildir.

Yukarıda da izah edildiği üzere, İş Kanunu kapsamında asıl işverenin yaptığı ödeme müteselsil sorumluluğun bir gereğidir. İşçilerin, alt işverenden elde edemedikleri ücret kayıplarının giderilmesine yöneliktir. Asıl işverenin, işçilere karşı sorumluluğu alt işvereninki ile sınırlıdır. İşçilerin alt işverenden olan alacakları ise net ücretleridir. Net ücret ilgili mevzuat hükümlerine göre vergi ile sosyal güvenlik primi ve varsa diğer kesintiler yapıldıktan sonra hesaplanarak ödenen tutardır<sup>40</sup>. Yargıtay kararlarında işçinin alacaklarının net olarak mı brüt olarak mı hüküm altına alınması gerektiği konusunda “*Kural olarak işçilik alacakları brüt olarak hüküm altına alınmalıdır. Ancak davacının*

<sup>40</sup> **Evcil, Cahit/ Göktaş, Kerem** (2010) Tüm Yönleriyle Ücretlendirme ve Bordrolama Esasları, İstanbul, Legal Yayınevi, s.69. **Mülayim, Baki Oğuz** (2018) “İşçi Alacaklarına İlişkin Davalarda Net Tutar Yerine Brüt Tutar Üzerinden Karar Verilmesi”, İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:9, S:2, s.464.

*alacaklarını net miktarlar üzerinden talep etmesi hâlinde hüküm fıkrasında talep dikkate alınarak alacaklara net olarak hükmedilmelidir. Başka bir deyişle, ister brüt, ister net miktarlar talep edilsin her iki durumda da hüküm altına alınan alacak miktarları gösterildikten sonra net mi yoksa brüt mü olduğu hüküm fıkrasında açıkça belirtilmelidir. Aksi hâlde mahkemece hüküm altına alınan işçilik alacaklarının hesaplama sırasında gerekli vergi kesintilerinin ve diğer hususların doğru uygulanıp uygulanmadığı, başka bir deyişle hükme esas alınan bilirkişinin hesaplama şekli sonucunda tespit edilen net miktarların doğru belirlenip belirlenmediğinin temyiz mercii olan Yargıtay tarafından denetimi de mümkün olmayacaktır. Bu durumda mahkemece gerekçede hüküm altına alınan miktarların net mi brüt mü olduğunun belirtilmesi yeterli olmayıp hüküm fıkrasında da hüküm altına alınan alacakların net ya da brüt olduğu açıkça yazılmamıştır.” ifadeleri ile hüküm tesis edilmektedir<sup>41</sup>. Yerleşik içtihatlarla göre işçi alacakları brüt olarak hesaplanmalı; ancak infaz aşamasında net miktar üzerinden icra takibine gidilmelidir<sup>42</sup>. Bu bakımdan yapılacak vergi kesintisi açısından işçinin bir alacağından bahsedilemez. İşveren, bu tutar bakımından bizzat vergi dairesine karşı sorumludur. Bu bağlamda, İş Kanunu’nun 2. maddesinin lafzi yorumundan, alt işverenin işçiye karşı yükümlülüğünün net ücreti ödemekle sınırlı olduğu çıkarılabilecektir. Asıl işveren, işçinin alacağı olan net ücreti ödemekle, daha doğrusu net ücreti kadar bir ödemeyi tazmin etmekle İş Kanunu’nun 2. maddesinden kaynaklanan müteselsil sorumluluğunu yerine getirmiş olacaktır. Bu bakımdan vergi hukuku yönünden asıl işverenin ödemesinin, ücret değil tazminat niteliğinde olduğu söylenebilecektir.*

Öte yandan asıl işverenlik kavramsal ve kurumsal olarak salt alt işverenin işçilerine ödenmeyen alacaklarından dolayı sorumluluk öngören iş hukuku kaynaklı bir hukuki bağı ifade eder. İş hukukunun işçi lehine tavrının bir uzantısı olan hüküm, işçinin güçsüzlüğünü düşünüp onu korumak için işçi alacağı bakımından işçiye asıl işverene müracaat etme hukuki olanağı tanımıştır. Nitekim madde gerekçesinden, alt işveren-asıl işveren ilişkisi ile

<sup>41</sup> Yargıtay Hukuk Genel Kurulu, E:2019/9-157, K: 2019/1051, T: 10.10.2019 [www.lexpera.com.tr](http://www.lexpera.com.tr)

<sup>42</sup> **Mülayim**, s.470.



işçilerin bireysel ve kolektif haklarının sınırlandırılması, kullanılamaz hale getirilmesinin engellenmesinin amaçlandığı anlaşılmaktadır. Hükmün amaçsal yorumundan da anlaşılacağı üzere asıl işverenin sorumluluğu işçinin alacakları bakımından olup vergi alacakları için devlete karşı sorumluluklara da teşmil edilemez.

Bu cümleden olmak üzere asıl işveren olarak müteselsil sorumluluğun sınırı bakımından sosyal güvenlik hukukunda yer alan özel bir düzenlemeden bahsedilebilir. 5510 sayılı Kanun'un 12. maddesi uyarınca asıl işveren, bu Kanun'un işverene yüklediği yükümlülüklerden dolayı alt işveren ile birlikte sorumludur. Sosyal güvenliğe ilişkin yapılan bu düzenleme, İş Kanunu'nda yer alan sorumluluğun kamusal sorumlulukları kapsamadığına açık bir delil teşkil eder. Bu nedenle 5510 sayılı Kanun'da yeniden ve açıkça sosyal sigorta primleri bakımından müteselsil sorumluluk öngörülmüştür. Öte yandan, vergi hukukunun karakteristiği nedeniyle vergi mükellefiyetine ve sorumluluğuna ilişkin düzenlemeler ancak kanunla yapılabilir<sup>43</sup>. Ayrıca vergi hukukunda kıyas yasağı söz konusudur<sup>44</sup>. Bu sebeple yasallık ilkesi ve kıyas yasağı gereğince hem İş Kanunu'ndaki sorumluluk hem de sosyal güvenlik hukuku ile benzerlikler olsa dahi 5510 sayılı Kanun'daki sorumluluk vergisel bir sorumluluğa genişletilemez.

Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrası hükmü uyarınca; "*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*" Anayasal bir ilke olarak vergi hukukunun temel yapı taşlarından biri "kanunilik ilkesi"dir. Kanunilik ilkesi, Gelir Vergisi Kanunu açısından bir kaynağın vergilendirilebilmesi için o kaynağın Kanun'da yer alan kazanç ve iratlar arasında sayılmasını gerektirir. Ayrıca bu ilke, vergi kanunlarında yer alan ifade ve tanımların açık ve anlaşılır olmasını da zorunlu kılmaktadır. Ancak öğretilerde de haklı olarak belirtildiği üzere Gelir Vergisi Kanunu'nda bu anlamda boşluklar, kavramsal kargaşalar ve yanlış uygulamalara mahal verecek düzenlemeler bulunmaktadır<sup>45</sup>. Boşluk bulunan hallerden biri de asıl işveren

<sup>43</sup> Güneş, Gülsen (2014) Verginin Yasallığı İlkesi, 4. Basım, İstanbul, Oniki Levha Yayıncılık, s.140.

<sup>44</sup> Kaneti, Selim (1989) Vergi Hukuku, 2. Bası, İstanbul, Filiz Kitapevi, s.41.

<sup>45</sup> Ekin/Topçu, s.146.

tanımlaması ve asıl işverenin alt işverenin işçilerine yaptığı ödemedir. Hâkim, anayasal kanunilik ilkesi nedeniyle vergi hukukunda kendisi bir kural yaratmak suretiyle boşluğu doldurma ve hukuk yaratmak yoluna gidemeyecektir. Vergi hukukunda böylesi durumlarda yegâna çare kanun koyucu tarafından düzenleme boşluğunun giderilmesidir<sup>46</sup>. Bu boşluk giderilinceye değin asıl işverenin alt işveren işçisine yaptığı ödemenin niteliği Gelir Vergisi Kanunu anlamında ücret olarak sayılamayacaktır.

Yukarıda yapılan açıklamalar ışığında, asıl işverenin İş Kanunu'nun 2. maddesi kapsamında alt işveren işçilerinin ücret alacaklarına karşılık yapacağı ödemeden dolayı Gelir Vergisi Kanunu kapsamında tevfiikat sorumluluğu bulunmaz. Ancak bu durum, asıl işveren ile alt işverenin işçileri arasındaki hukuki ilişki ile sınırlıdır. Diğer bir ifadeyle asıl işverenin işçiye yaptığı ödemenin hukuki niteliği, kendisi açısından kanundan doğan bir tazminat borcudur. Ancak asıl işverenin işçiye yaptığı bu ödeme, İş Kanunu'nun 32. maddesine göre işçi açısından ücret hukuki niteliğindedir. Bu ödemenin işçi açısından ücret olması, alt işverenden olan ücret alacağının ifa edildiğini, alt işverenin ücret borcunun sona erdiğini ifade eder. Nitekim müteselsil sorumluluğun doğal sonucu da budur. Dolayısıyla bu ödeme Gelir Vergisi Kanunu'nun 2. ve 61. maddeleri bağlamında işçi bakımından ücret olarak vergiye tabidir. Ancak bu ücretin vergisel sorumlulukları, asıl işverende değil alt işverendedir. Diğer bir ifadeyle asıl işveren işçiye net ücreti ödeyerek müteselsil sorumluluğunu sona erdirse bile, alt işverenin bunun vergisinin ödenmesinden vergi dairesine karşı sorumluluğu devam eder.

## SONUÇ

Kanuna uygun kurulmuş bir alt işverenlik ilişkisinde alt işverenin işçisi ile kurduğu sözleşmeden doğan üç ilişkisi ve üç ayrı sorumluluğu bulunmaktadır. Bunlar işçi ile işçilik alacaklarına yönelik ilişki, devlete karşı vergisel sorumlulukları ve sigorta primlerinin ödenmesi sorumluluğudur. İş Kanunu'nun 2.maddesi ile işçinin zayıf taraf oluşunu düşünüp onu korumak

<sup>46</sup> Arıtı Erdem, İmran (2016) "Vergi Hukukunda Hakimin Hukuk Yaratması: Boşluk Doldurma", YBHD, S:2, s.16.

için işçilik alacakları bakımından işçiye asıl işverene müracaat etme hukuki olanağı tanınmıştır. Ancak asıl işverenin, işçiye ödeme yapması hususunda özel bir vergi hukuku düzenlemesi olmadığı için vergisel bir hukuki ilişki ve bundan doğan vergisel bir tevkifat yükümlülük doğmaz.

İş hukukundaki işçinin korunması ilkesi, gelir vergisi hukuku açısından geçerli kılınmaz. Zaten asıl işverenlik, alt işverenin işçilerine ödenmeyen alacaklarından dolayı ödeme yükümlülüğünden oluşan, bunu içeren iş hukuku kaynaklı bir hukuki statüdür. Diğer bir ifadeyle asıl işverenlik vergi hukukuna ait yahut vergi kanunlarında düzenlenmiş bir kavram değildir. Asıl işverenlik statüsünden doğan iş hukuku sorumlulukları vergi hukukuna teşmil edilemez. Vergisel sorumluluk kanunla konur ve buna ilişkin vergi kanunlarında özel kural bulmak lazım gelir. Kıyasla mükellefiyet ve sorumluluk kurulamaz. Nasıl ki Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 8. maddesi uyarınca icra dairelerinin mükellefiyeti özellikle düzenlenmiştir, aynı şekilde asıl işverenin alt işveren işçilerine yaptığı ödemedeki gelir vergisi ödemesi yapılabilmesi için de açık düzenleme gerekir. Vergi sorumluluğu, alt işverenlik sözleşmesinde de asıl işverene transfer edilemez. Zira iç ilişkideki mükellefiyet ve sorumluluğa ilişkin sözleşmeler vergi dairelerini bağlamayacaktır.

O halde asıl işverenliğin gerçek mahiyeti bakımından vergi kanunlarında buna uygun bir hukuki kurum bulmak gerekir. Bir işverenin (alt işverenin) borcu olan bir ödemeyi yapan üçüncü kişinin (asıl işveren) vergi hukukundaki hukuki niteliği ya işverendir ya vergi sorumlusudur. Ancak 62. madde şartları gerçekleşmediğinden asıl işveren, Gelir Vergisi Kanunu bakımından işveren değildir.

Asıl işverenin işçiye net ücretine karşılık ödeme yapması, vergi hukuku bağlamında, kendisi açısından kanundan doğan bir tazminat borcudur. Hukuken bu durum bir başkasının (alt işverenin) borcunu ödemek olduğundan, alt işverene rücu hakkı bulunur. Bu bakımdan asıl işverence tazminat olarak ödenen bu ödeme Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesindeki ücret için öngörülen stopaj yükümlülüğüne de tabi değildir. Dolayısıyla asıl işveren vergi sorumlusu değildir, stopaj yükümlülüğünü yükleyen özel bir düzenleme bulunmamaktadır. Ayrıca asıl işverenin stopajı ödemesi, fazladan vergi kadar daha bir mali yüke katlanması demektir. Rücu edemediği veya

etmediği durumda, bu yük kendisinde kalacak ve bunu gider olarak göstermek bakımından da sorun yaşayacaktır.

Asıl işverenin işçilik alacaklarına ve sosyal sigorta primlerine ilişkin müteselsil sorumluluğu ise 5510 sayılı Kanun'da açıkça düzenlenmiştir. Vergi hukukunda kıyas yasağı bulunduğundan bu sorumluluğun vergisel yükümlülüklerle sirayeti söz konusu olamayacaktır. Vergisel sorumluluk kanunla konur ve buna ilişkin vergi kanunlarında özel düzenleme yapılması gerekir.

Asıl işverenin ödediği net ücretin kendisi bakımından tazminat niteliğinde olması, kendisinin vergisel sorumluluğu olmaması sonucu bakımından anlam ifade eder. Oysa asıl işverenin işçiye yaptığı bu ödeme, iş hukukuna göre işçi açısından ücret geliri niteliğindedir. İşçi açısından ücret olması, alt işverenden olan ücret alacağının ifa edildiğini göstermektedir ve alt işverenin ücret borcunun, işçinin ise ücret alacağının sona ermesini sağlar. Nitekim müteselsil sorumluluğun doğal sonucu da budur. Dolayısıyla bu ödeme işçi bakımından hala ücrettir ve vergiye tabidir. Ancak bu ücretin vergisini asıl işveren değil, alt işveren ödemekle yükümlüdür. Son olarak asıl işverenin işçilere yapacağı ödemedeki dolayı, kendi ücret ödeme borcu sona eren alt işverenin, vergi dairesine karşı vergi tevkifatı sorumluluğu devam etmektedir ve bu ödemeye ilişkin vergiden dolayı alt işverenin takip edilmesi gerekmektedir.

## KAYNAKÇA

- Akın, Levent** (2011) “Yeni Borçlar Kanunu Düzenlemeleri Çerçevesinde Asıl İşverenin Müteselsil Sorumluluğunun Niteliği”, AÜHFD, C:4, S:60, s.733-774.
- Akıntürk, Turgut** (1971) Müteselsil Borçluluk, Ankara, Sevinç Matbaası.
- Akyiğit, Ercan** (2011) İş ve Sosyal Güvenlik Hukukunda Alt İşverenlik (Taşeronluk İlişkisi), Ankara, Seçkin Yayıncılık.
- Arıcı, Kadir** (2006) “Yeni İş Kanunu ve Alt İşveren İlişkinin Sınırlandırılması Sorunu”, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası, Prof. Dr. Toker Dereli’ye Armağan, C:55, S:1, s.485-509.
- Arıtı Erdem, İmran** (2016) “Vergi Hukukunda Hakim Hukuk Yaratması: Boşluk Doldurma”, YBHD, S:2, s.1-16.
- Aydın, İbrahim** (2015) Türk İş Hukukunda Alt İşveren (Taşeron) İlişkisi ve Muvazaa Sorunu, 4. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık.
- Aykaç, Hande Bahar** (2011) İş Hukukunda Alt İşveren, İstanbul, Beta Yayınları.
- Başbuğ, Aydın** (2016) “Fer’i İşyeri Olarak Alt İşveren İşyerleri ve Alt İşveren İşçisi ile Kurulan Edimden Bağımsız Borç İlişkisi”: Pesok, Abdi (Editör), Emeğin Hukuku Kurultayı, 27-28 Mayıs 2015, Türkiye Barolar Birliği, Ankara, s.125-143.
- Başbuğ, Aydın/Yücel Bodur, Mehtap** (2021) İş Hukuku, 6.Baskı, İstanbul, Beta Yayınları.
- Bozkurt, Yüksel/ Armağan, Ebru** (2008) “Asıl İşveren-Alt İşveren İlişkisinde Sorumluluk ve Sınırları”, Sicil İş Hukuku Dergisi, S. 9, s.47-55.
- Canbolat, Talat** (1992) Türk İş Hukukunda Asıl İşveren Alt İşveren İlişkileri, İstanbul, Kazancı.
- Canyürek, Murat** (2003) Müteselsil Borçlulukta İç ve Dış İlişkiler, İstanbul, Vedat Kitapçılık.
- Çankaya, O. Güven/Çil, Şahin** (2006) “4857 Sayılı İş Kanunu’na Göre Asıl İşveren-Alt İşveren İlişkisi”, Sicil İş Hukuku Dergisi, S:3, s.54-80.

- Çil, Şahin** (2009) “Uygulamaya Yansıyan Yönüyle Asıl İşveren Alt İşveren İlişkisi”: Güzel, Ali/Ugan, Deniz (Editör), İş Hukukunda Üçlü İş İlişkileri Sempozyumu, 4 Nisan 2009, Kadir Has Üniversitesi Hukuk Fakültesi, İstanbul, s.5-126.
- Ekin, Ali/Topçu, K. Melis** (2016) “İşçi Alacakları Açısından Gelir Vergisi ve Yasal Kesintiler”, Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi, S:8, s.115-149.
- Engin, Murat** (2008) “Asıl İşveren-Alt İşveren İlişkisinde Birlikte Sorumluluğun Kapsamı”, İş ve Sosyal Güvenlik Hukuku 2008 Yılı 12. Toplantı Notları, İstanbul Barosu Çalışma Hukuku Komisyonu ve Galatasaray Üniversitesi, 06-07.06.2008, s.14-40.
- Eren, Fikret** (2012) Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 14. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları.
- Erginay, Akif** (1979) Vergi Hukuku, 8. Baskı, Ankara, Turhan Kitapevi.
- Evcil, Cahit/ Göktaş, Kerem** (2010) Tüm Yönleriyle Ücretlendirme ve Bordrolama Esasları, İstanbul, Legal Yayınevi.
- Gelirler Genel Müdürlüğü** (1949) Gelir Vergisi Kanunu ve İzahları, İstanbul, Ege Matbaası.
- Gelir İdaresi Başkanlığı** (2022) Ücret Rehberi.
- Güneş, Gülsen** (2014) Verginin Yasallığı İlkesi, 4. Basım, İstanbul, Oniki Levha Yayıncılık.
- Güzel, Ali** (2004) “İş Yasasına Göre Alt İşveren Kavramı ve Asıl İşveren – Alt İşveren İlişkisinin Sınırları”, Çalışma ve Toplum Dergisi, S:1, s.31-65.
- Hırş, Ernst** (1989) Pratik Hukukta Metot, 3. Baskı, Ankara, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü.
- İşıktaç, Yasemin/ Metin, Sevtap** (2012) Hukuk Metodolojisi, 3. Baskı, İstanbul, Filiz Kitapevi.
- Kaneti, Selim** (1989) Vergi Hukuku, 2. Bası, İstanbul, Filiz Kitapevi.
- Kapancı, Kadir Berk** (2014) Birlikte Borçlulukta Borçlular Arası İlişkiler, İstanbul, Vedat Kitapçılık.

- Kırca, Çiğdem** (2006) “Müteselsil Sorumlulukta Borçlar Kanunu Tasarısı ile Getirilen Değişiklikler”, Prof. Dr. Fikret Eren’e Armağan, Ankara, Yetkin Yayınları, s.641-677.
- Mollamahmutoğlu, Hamdi/Astarlı, Muhittin/Baysal, Ulaş** (2014) İş Hukuku, 6. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi.
- Mülayim, Baki Oğuz** (2018) “İşçi Alacaklarına İlişkin Davalarda Net Tutar Yerine Brüt Tutar Üzerinden Karar Verilmesi”, İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:9, S:2, s.455-484.
- Narmanlıoğlu, Ünal** (2008) “Asıl İşveren-Alt İşveren İlişkisinden Doğan Sorumluluk”: Uçum, Mehmet (Editör), Türk İş Hukukunda Üçlü İlişkiler, Legal Vefa Toplantıları (II) Prof. Dr. Nuri Çelik’e Saygı, 23-25 Aralık 2007, İstanbul, Legal Yayıncılık, s.53-72.
- Özbalcı, Yılmaz** (2005) Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara, Oluş Yayıncılık.
- Reisoğlu, Safa** (2013) Türk Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 24. Bası, İstanbul, Beta Yayınları.
- Saban, Nihal** (2014) Vergi Hukuku, 6. Baskı, İstanbul, Beta Yayınları.
- Soyer, Polat** (2006) “4857 Sayılı İş Kanunu Açısından Asıl İşveren-Alt İşveren İlişkinin Kurulması ve Sonuçları”, Sicil İş Hukuku Dergisi, S:1, s.16-28.
- Sözer, Ali Nazım** (2017) Hukukta Yöntembilim, 6. Baskı, İstanbul, Beta Yayınları.
- Süzek, Sarper** (2020) İş Hukuku, İstanbul, Beta Yayınları.
- Şahlanan, Fevzi** (2011) “Alt İşveren İşçisine Karşı Asıl İşverenin Müteselsil Sorumluluğunun Sınırları”, Tekstil İşveren Dergisi, Hukuk 55, S:370, s.2-5.
- Taşkent, Savaş** (1981) İşverenin Yönetim Hakkı, İstanbul, Met-Er Matbaası.
- Tatar, Gülsüm** (2017) “İş ve Sosyal Güvenlik Hukukunda Müteselsil Sorumluluk”, (Doktora), Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Tekinalp, Ünal** (1976) “Ticaret Hukuku ile Vergi Hukuku Arasındaki Çelişki Sorunu”, İktisat Maliye Dergisi, C:23, S:1, s.29-31.

**Tekinay, Selahattin Sulhi/ Akman, Sermet/ Burcuoğlu, Haluk/ Altop, Atilla** (1993) Tekinay Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 7. Baskı, İstanbul, Filiz Kitapevi.

**Topçuoğlu, Hamide** (1949) “Tavsif İhtilafları”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C:6, S:1, s.80-141.

**Turgay, Recep** (1967) Gelir Vergisi Kanunu ve Tatbikatı, 3. Baskı, Ankara, Güven Basımevi.

**Yücel Bodur, Mehtap** (2018) İş ve Sosyal Güvenlik Hukukunda Birlikte İşverenlik, İstanbul, Beta Yayınları.

Yargı kararları için: [www.lexpera.com.tr](http://www.lexpera.com.tr)

Yargıtay 9. Hukuk Dairesi, E:2007/24560, K:2008/186, T:18.02.2008.

Yargıtay 9.Hukuk Dairesi E: 2007/309, K: 2007/1006, T: 29.1.2007.

Yargıtay Hukuk Genel Kurulu E:2019/9-157, K:2019/1051, T: 10.10.2019.