**Gelir Vergisi Tevkifatı ve Müteselsil Sorumluluk – Dr. Mehmet Ali AKTAŞ, YMM**

**Gelir Vergisi Tevkifatı ve Müteselsil Sorumluluk**

**Dr.Mehmet Ali AKTAŞ**
Yeminli Mali Müşavir
maktas978@gmail.com

**Giriş :**

Ülkemizde vergilendirilecek kazançlar ile birlikte vergilendirme şekli de belirlenmiştir.  Vergilemede ana kural, verginin doğması halinde bu verginin, mükellefi tarafından ödenmesi şeklinde ortaya çıkmaktadır.

Vergi güvenliğinin sağlanması, iş yükünün azaltılması, verginin kısa sürede vergi idaresine intikali ve mükellef üzerindeki psikolojik etkinin de azaltılması gibi amaçlarla bazı hallerde kanun koyucu, asıl mükellef yerine üçüncü kişilerin de vergiden sorumlu tutulmasını öngörebilmektedir.

Tevkifat veya ön kesinti usulü ile vergilemenin var olduğu hallerde; yasa koyucu tarafından düzenleme yapılmasının ön koşul olduğu hallerde  yetki verilen (ilgili bakanlık) tarafından  **bir düzenleme olmaksızın vergi, stopaj *yapılandan* talep edilemez.**Dolayısıyla **tevkifatı yapan**, burada vergi sorumlusu olarak **tek sorumlu olmaktadır**.

Gelir Vergisi ile birlikte diğer vergi yasalarımızda da vergi kesintisi bulunmaktadır. Ancak yazımızda yalnızca Gelir Vergisi Tevkifatı ve buna bağlı sorumluluktan söz edilecektir.

**Vergi Hukukumuzda Vergi Mükellefi ve Vergi Sorumlusu :**

Vergi; devletin veya devletten vergilendirme yetkisini almış diğer kamu tüzel kişilerinin fert ve kurumlardan, hukuki cebir altında, kanunda belirtilen kurallara göre ve karşılıksız olarak aldıkları ekonomik değerlerdir.[1] Bu tanımdan hareketle vergi alacaklısı yalnızca devlettir. Ancak birden fazla borçlusu bulunabilmektedir.

Vergi Mevzuatımızda Mükellef ve Vergi Sorumlusunun tanımı yapılmıştır. Mükellef; “Vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüb [2]eden  gerçek veya tüzel kişidir”.  Burada vergi mükellefi kavramı, sadece vergi borcunu ödemeyi ifade eden maddi yükümlülük açısından ağırlıklı olarak ortaya konulmuştur. Ancak, **[VUK](https://www.alomaliye.com/2015/01/02/vergi-usul-kanunu-vuk-213-sayili-kanun/)**’un 153-257. maddelerinde düzenlenen “mükellefin ödevleri” ile ilgili hükümler bu tanımı tamamlamakta ve vergi mükellefinin vergi ödeme yükümlülüğünün yanı sıra, defter tutma, beyanname verme, bildirimde bulunma gibi çeşitli şekli ödevlerinin de bulunduğunu belirtmektedir. Bir başka anlatımla vergi mükellefinin hem maddi hem de şekli ödevlerini yerine getirme zorunluluğu bulunmaktadır.

**Gelir  Vergisi Stopajı ve Kesinti Yapanların Sorumlulukları :**

GVK’nın “Vergi Tevkifatı” başlıklı 94. maddesinde sayılan kişi ve kuruluşların, aynı maddede belirtilen ödemeleri nakden veya hesaben (avans olarak ödenenler dahil) yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben vergi tevkifatı yapmaları ve ilgili vergi dairesine yatırmaları gerekir.[3]

Buna göre;

\* Kamu idare ve müesseseleri,

\* İktisadi kamu müesseseleri,

\* Sair kurumlar,

\* Ticaret şirketleri,

\* İş 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 nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapma zorunlulukları bulunmaktadır.

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun “Vergi Kesenlerin Sorumluluğu” Başlıklı 11’nci maddesi de yukarıdaki zorunluluk ile ilgili olarak sorumlulukları hüküm altına almaktadır. Buna göre; “yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar. Bu sorumluluk, bunların ödedikleri vergilerden dolayı asıl mükelleflere rücu etmek hakkını kaldırmaz”(VUK Md.11).

**Bu yöntemde vergi borcunun ödeme yükümlülüğü, vergi mükellefi olandan değil, vergi sorumlusu olarak adlandırılan üçüncü kişi tarafından yerine getirilmektedir.** Bir başka anlatımla vergi sorumlusu, verginin ödenmesinden, vergi idaresine karşı muhatap ve sorumlu olan kişi durumundadır.

Stopaj usulünde vergi, asıl borçludan değil, vergi sorumlusundan talep edilmektedir. **Bu yolla, gelir daha sahibinin eline geçmeden önce vergilendirilmiş olmaktadır.**

“Vergi sorumlusu”, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi şeklinde tanım bulmaktadır.

Ancak VUK’nun 8/II maddesinde tanımlanan “vergi sorumlusu” veya “vergi sorumluluğu” ile “vergiden sorumluluk” farklı iki durumdur. Vergi sorumlusu, başkasının vergisini vergi dairesine yatırmak durumunda olan kişidir. Vergiden sorumlu kişi ise “genellikle” asıl mükellef veya vergi sorumlusu görevini yapmaz (veya yapamaz) ise o vergiyi ödemek zorunda olan kişidir. İşte “**müteselsil sorumluluk**” bu noktada ortaya çıkmaktadır.

Genel tanımı ile Müteselsil sorumluluk bir alacağın birden fazla borçlusunun bulunması ve alacaklının borcun tamamını borçlulardan herhangi birisinden talep etmesi olarak tanımlanmaktadır.

VUK 11. Maddesi “…….. alım satıma taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hısımlık nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumludurlar” hükmünü içermekle birlikte aynı madde içerisinde; “**Müteselsil sorumluluğun şartları, sınırları ve bu konuya ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir**” hükmü yer almaktadır.

**Maliye Bakanlığınca** 164, 175, 185 ve 188 no.lu Gelir Vergisi Genel tebliğlerinde müteselsil sorumluluğa ilişkin usul ve esaslar **zirai ürün bedelleri üzerinden yapılacak gelir vergisi tevkifatı ile sınırlı olmak üzere belirlenmiştir.**[5]

Yukarıdaki düzenlemelerden hareketle; **müteselsil sorumluluk konusunda yalnızca zirai ürün alımlarında stopaj uygulamasına ilişkin olarak usul ve esaslar belirlenmiştir.**

“Vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlarda, müteselsilen sorumludur.

Bu hükümlerin birlikte değerlendirilmesinden, ilk bakışta ödenmeyen gelir vergisi stopajından mal sahibinin de sorumlu olduğu anlamı çıkıyor. Ancak, maddenin devamında, müteselsil sorumluluğun şartları, sınırları ve bu konuya ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığı’nca belirleneceği hükmünün yer aldığını görüyoruz.

Nitekim, Maliye’nin zirai ürün alımları konusunda yaptığı, bu tür bir belirlemesi var. Ancak, işyeri kira ödemelerinde, kiracının stopaj (vergi kesintisi) yapmaması halinde, mal sahibinin de müteselsilen sorumlu olacağı yönünde, Maliye Bakanlığı’nca bir belirleme yapılmamıştır.

Bu açıklamalardan da fark edileceği gibi, kiracının stopajı vergi dairesine beyan etmemesi ya da beyan etmekle birlikte  yatırmamasından dolayı, işyeri sahibinin sorumluluğu yoktur.”[6]

Maliye Bakanlığı İstanbul Defterdarlığı Usul Gelir Müdürlüğünden yapılan bir görüş talebi doğrultusunda idare 31 Ocak 2003 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.20./VUK-11/ 787 sayılı Muktezası ile “….Buna göre, anılan kanun hükümleri gereğince kiracının yaptığı vergi tevkifatı ve fonu ödememesi halinde mal sahibi olarak herhangi bir vergi sorumluluğunuz bulunmamaktadır”[7] ifadesini kullanmıştır. Dolayısıyla idare de bu konuda görüşünü anlaşılır bir şekilde ortaya koymuştur.

Gelir Vergisi ile bağlantılı olarak kullanılan yetki yalnızca zirai ürün alımlarına yöneliktir. “Vergi Usul Kanunu’nun 11. Maddesinde öngörülen müteselsil sorumluluğun işletilmesi, **Maliye Bakanlığı’nca bu konuda düzenleme yapılmasına bağlı bulunduğundan bu düzenleme yapılmadıkça, müteselsil sorumluluktan söz edilemez.**” (Danıştay Dokuzuncu Dairesi’nin 22.01.1993 tarih 1992/2620 Esas ve 1993/207 Karar sayılı kararı).[8]

**Sonuç :**

Mükellef, vergi sorumlusu gibi vergi hukukunun temel kavramlarının tamamının esaslarının düzenlenmesi yasa ile yapılmamıştır. Bu konudaki düzenlemelerin bir kısmının idareye bırakıldığı görülmektedir.

Mükellef, vergi sorumlusu (vergi kesmek zorunda olan), vergiden sorumluluk (vergi güvenliği amacıyla), vergi hukukunun temel kavramlarıdır. Her birinin esasları kanun ile düzenlenmesi, idareye bırakılmaması gerekir.[9]

Yazımızın ana konusu olan gelir vergisi tevkifatında müteselsil sorumluluktan söz edilebilmesi için öncelikle Vergi Usul Kanunu’nun  11. Maddesi doğrultusunda Maliye Bakanlığı tarafından düzenleme yapılası zorunluluğu bulunmaktadır.

**Tersinden bakıldığında idarenin bir düzenlemesi olmaksızın müteselsil sorumluluktan söz etmek olanaksızdır.**

Gelir Vergisinde müteselsil sorumluluğun Vergi Usul Kanununun 11. Maddesi kapsamında ele alınması ve bu konuda göreceli sayılabilecek düşünceler üretmek doğru netice vermeyeceği gibi bir çok karışıklığa neden olabilmektedir.

Tahsil makamı, hazineye intikal etmesi gereken ekonomik değerlerin zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirilmesini arzu etmesi kadar doğal bir davranış bulunmamaktadır. Ancak bunların tamamının hukuki zeminde ve usulünce yapılması önem arz etmektedir.

Kendisinden kesinti yapılan ve ekonomik değeri net olarak doğrudan veya icra marifetiyle tahsil eden kişinin, kesinti yapılan tutardan sorumlu tutulmaması gerektiği hem idare hem de yargı tarafından benimsenmektedir.

Aksi uygulamalar uyuşmazlık yaratacak ve bunun neticesinde de taraflarla birlikte yargının iş yükü artacaktır.

***Kaynakça :***

\*   ***Aktaş, Mehmet Ali, “Vergi ve İstihdam İlişkisi”***https://www.alomaliye.com/2007/mehmetali\_aktas\_vergi\_istihdamn.htm, 10-Eylül-2007.

\*  ***Arıkan, Yahya,*** “***İş Yeri Kiralarında Vergi Kesintisinden Kiracı Sorumlu***”, Yaşamda Mali Çözüm, 05 Nisan 2008.

\* ***Altındağ, Mehmet, VERGİ KANUNLARINA GÖRE SORUMLULUK HALLERİ*,** İstanbul SMMM Odası Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 58, Ocak Şubat Mart 2002.

\* ***Baykara, Bekir,*** Yeminli Mali Müşavir, Eski Hesap Uzmanı, “***VERGİ SORUMLULUĞU, VERGİDEN SORUMLULUK VE VUK’NUN 11’İNCİ MADDESİNE GÖRE KDV’DEN MÜTESELSİL SORUMLULUK***”,Vergi Dünyası, Sayı: Şubat 2000.

\* ***Danıştay Başkanlığı,***Resmi internet sitesi, www.danistay.gov.tr

\* ***İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı*** resmi internet sitesi, www.ivdb.gov.tr

\* ***Kızılot, Şükrü, “*Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)”,** Yaklaşım Yayınları, Cilt 3, S.639-640, Ankara, Nisan 1996.

\* ***Türk Dil Kurumu***  resmi internet sitesi www.tdk.gov.tr

**Ekler :**

Ek – 1

**T.C.**

**MALİYE BAKANLIĞI**

**İstanbul Defterdarlığı**

**Usul Gelir Müdürlüğü**

30.01.2003

**SAYI   :**B.07.4.DEF.0.34.20./VUK-11/ 787

**KONU :** Mal sahibinin kira stopajının ödenmesinden sorumlu olup, olmayacağı hk

**İLGİ** : …………… tarihli dilekçeniz.

İlgi dilekçenizde, kiracı tarafından beyan edilip tahakkuk eden kira stopajı borçlarından dolayı mal sahibi olarak bir sorumluluğunuzun bulunup bulunmadığı sorulmaktadır.

Bilindiği üzere 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 11’nci maddesinde “Yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar.

Bu sorumluluk, bunların ödedikleri vergilerden dolayı asıl mükelleflere rücu etmek hakkını kaldırmaz.” denilmiştir.

**Buna göre, anılan kanun hükümleri gereğince kiracının yaptığı vergi tevkifatı ve fonu ödememesi halinde mal sahibi olarak herhangi bir vergi sorumluluğunuz bulunmamaktadır.**

Bilgi edinilmesini rica ederim.

Ek-2

Formun Üstü

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Dairesi** | **Karar Yılı** | **Karar No** | **Esas Yılı** | **Esas No** | **Karar Tarihi** |
| **DOKUZUNCU DAİRE** | **1993** | **207** | **1992** | **2620** | **22/01/1993** |

 |
| **KARAR METNİ** |
| **1- VUK 11.MADDESİNDEKİ MÜTESELSİL SORUMLULUKTAN SÖZ EDEBİLMEK İÇİN BU KONUDA MALİYE VE GÜMRÜK BAKANLIĞINCA DÜZENLEME YAPILMIŞ OLMASI GEREKTİĞİ,**2- YÜKÜMLÜYE İADE OLUNAN KATMA DEĞER VERGİLERİNİN MAL ALDIĞI KİŞİLERCE VERGİ DAİRESİNE BEYAN EDİLMESİ VE ÖDENMESİ NEDENİYLE İADE EDİLEN KDV NİN GERİ İSTENİLMESİNDE YASAL İSABET BULUNMADIĞI HK.Davacı şirket adına, Vergi İnceleme Raporuna dayanılarak Aralık 1986 dönemine ilişkin ihracat istisnası nedeniyle iade edilen Katma Değer Vergisinin bir kısmının fazladan iade edildiği gerekçesiyle kaçakçılık cezalı olarak yapılan tarhiyatın kaldırılması istemiyle açılan davayı; Vergi Usul Kanununun 11.maddesine eklenen üçüncü fıkrada, mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülüklerini yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, alım satıma taraf olanlar ile hizmetten yararlananların aralarında zımnen dahi olsa irtibat olduğu tesbit olunanların müteselsilen sorumlu oldukları, aynı maddenin beşinci fıkrasında, müteselsil sorumluluğun şartlarının, sınırlarının ve bu konuya ilişkin usul ve esasların Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirleneceğinin hükme bağlandığı, müteselsil sorumluluğun uygulanabilmesinin Maliye ve Gümrük Bakanlığının bu konuda düzenleme yapmasına bağlı olduğu, o zamana kadar Bakanlık tarafından herhangi bir belirleme yapılmadığı, kanun maddesinde geçen “zımnen” ifadesinden, aynı kişilerin ortak olduğu müesseseler, yakın hısımlara ait müesseseler ve bunların iştiraklerinin anlaşıldığı, davalı idarece böyle bir ilişkinin tesbit edilmediğinden davacı şirketin müteselsil sorumluluğundan söz edilemeyeceği, dava dosyasındaki tahakkuk fişi, vezne makbuzu vesöz konusu mükellefler tarafından vergi dairesine verilen beyanlarla ilgili yazılardan, vergi inceleme raporuna ekli tutanakta ödenmediği belirtilen vergilerin tamamına yakın bir bölümünün beyan edilerek ödendiği veya mahsuba konu olduğu anlaşıldığından, davacı şirketin mal aldığı kişilere ödediği Katma Değer Vergilerinin ilgili vergi dairelerine malı satan kişilerce ödenmediği gerekçesiyle tarh edilen kaçakçılık cezasında yasalara uyarlık görülmediği gerekçesiyle kabul ederek tarhiyatı terken eden vergi Mahkemesi kararının bozulması isteminden ibarettir.Temyiz edilen İzmir 1.Vergi Mahkemesinin 4.4.1988 gün ve 1988/179 sayılı kararında, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 49.maddesinin 1.fıkrasında sayılan bozma nedenlerinden hiçbirisinin bulunmadığı anlaşıldığından temyiz isteminin reddine, anılan mahkeme kararının onanmasına karar verildi. (MT/NÇ) |

Formun Altı

– Aktaş, Mehmet Ali, “Vergi ve İstihdam İlişkisi”, https://www.alomaliye.com/2007/mehmetali\_aktas\_vergi\_istihdamn.htm, 10-Eylül-2007.

– Terettüp :”gerekme, icap etme”, Türk Dil Kurumu  resmi internet sitesi www.tdk.gov.tr

– Altındağ, Mehmet, VERGİ KANUNLARINA GÖRE SORUMLULUK HALLERİ, İstanbul SMMM Odası Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 58, Ocak Şubat Mart 2002.

– Baykara, Bekir, Yeminli Mali Müşavir, Eski Hesap Uzmanı, “VERGİ SORUMLULUĞU, VERGİDEN SORUMLULUK VE VUK’NUN 11’İNCİ MADDESİNE GÖRE KDV’DEN MÜTESELSİL SORUMLULUK”,Vergi Dünyası, Sayı: 222, Şubat 2000.

– Kızılot, Şükrü, “Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)”, Yaklaşım Yayınları, Cilt 3, s.639-640, Ankara, Nisan 1996.

– Arıkan, Yahya, “İş Yeri Kiralarında Vergi Kesintisinden Kiracı Sorumlu”, Yaşamda Mali Çözüm, 05 Nisan 2008.

– İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın (İstanbul Defterdarlığının) 31.01.2003 tarih, B.07.4.DEF.0.34.20./VUK-11/ 787 ve Mal sahibinin kira stopajının ödenmesinden  sorumlu olup, olmayacağı h.k konulu muktezası, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı resmi internet sitesi, www.ivdb.gov.tr/Mukteza/vergiusul/ornekvergiusul.htm

– Kızılot, Şükrü, a.g.e, s.666-667.

– Baykara, Bekir, a.g.m.

**– http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/vergiusul/ornekvergiusul.htm** adresinden alınmıştır.

– Danıştay Başkanlığı resmi internet sitesi, http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp adresinden alınmıştır.