

**Sirküler Tarihi : 13 / 03/ 2022**

**Sirküler No : 2022 / 46**

### **Birden Fazla İşverenden Alınan Ücret Ödemelerinin Vergilendirilmesi**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. maddesine göre, birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı 103. maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşan mükelleflerin, tüm ücret gelirlerini yıllık beyanname ile beyan etmeleri gerekmektedir.

Aşağıdaki hallerde, hizmet erbabının ücretlerinin birden fazla işverenden elde edildiği kabul edilir:

- Bir özel sektör işverenin yanında çalışan hizmet erbabının, yıl içerisinde bu işverenden elde ettiği ücretinin yanı sıra başka bir özel sektör işvereninden ya da kamu kurum veya kuruluşundan da elde ettiği ücret gelirleri.
- Aynı takvim yılı içinde bir özel sektör işverenin yanında çalışmakta iken, işten ayrılarak başka bir özel sektör işverenin yanında ya da kamu kurum veya kuruluşunda çalışmaya başlanması nedeniyle elde ettiği ücret gelirleri.
- Aynı takvim yılı içinde, gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin yanında çalışan hizmet erbabının, söz konusu mükelleflerin ortağı oldukları iş ortaklığı veya adi ortaklıklar bünyesinde çalışmaya başlamaları halinde elde ettikleri ücret gelirleri.

**7194 Sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'la**, tek işverenden alınan ve tutarı 2021 yılı için 650 bin TL'yi geçen ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde önemli değişiklikler yapılmıştır.

Aşağıdaki tabloda beyanname verilecek haller özetlenmiştir:

Ücret gelirlerinin vergilendirilmesi	01.01.2020 tarihinden sonra	2021	Beyanname
Tek işverenden alınan tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücret tutarının	Gelir vergisi tarifesi 4. diliminde yeralan tutarı aşması halinde	650.000	Verecek
Birden fazla işverenden tevkifata tabi ücret almakla beraber 1. sonraki işverenden alınan ücretlerin toplamı	Gelir vergisi tarifesi 2. diliminde yeralan tutarı aşması halinde	53.000	Verecek
İkinci işverenden alınan ücret geliri ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2021 - 53.000 TL) aşmamakla birlikte 1. işverenden elde edilen dahil ücret gelirleri toplamı	Gelir vergisi tarifesi 4. diliminde yeralan tutarı aşması halinde	650.000	Verecek

Bir çalışanın aynı anda iki işverenden ücret alması durumunda, her bir işveren, diğer işverenlerin ücret ödemelerini dikkate almadan, ödediği ücret tutarına gelir vergisi tarifesinde yer alan oranı uygular.

Yıl içinde işveren değişikliği olduğu durumda da uygulama aynıdır. Yeni işveren, önceki işveren veya işverenlerin yaptığı ücret ödemelerini **dikkate almadan** gelir vergisi tarifesine göre stopaj hesaplayarak muhtasar beyannameye vergi sorumlusu sıfatıyla beyan eder.

Her iki durumda da stopaj uygulamasında her işveren diğerlerinden bağımsız olarak vergiyi hesaplar. İşverenlerin aynı gruba dahil olmasının, birbiriyle ilişkili olmasının veya aynı kişiler tarafından kontrol edilmesinin bu açıdan bir önemi yoktur.

Bazı durumlarda **işverenin tüzel kişiliği değişmiş olsa da** ücret tek işverenden alınmış kabul edilmektedir.

- Şirket devri durumunda, devir nedeniyle yeni şirkette çalışmaya devam edenler açısından,
- Şirketin bölünmesi halinde, bölünmeye bağlı olarak yeni bir şirkette çalışmaya devam edenler açısından,
- Nev'i değişikliği nedeniyle nev'i değiştiren tüzel kişilikte çalışmaya devam edenler açısından,

işveren değişikliği kabul edilmemektedir.

**Matrah sıfırdan başlamamakta ve ücretlerden yapılan stopaj uygulamasında da kümülatif ücret tutarı dikkate alınmaktadır.**

Yıl içerisinde işveren değiştiren hizmet erbabı, ücret gelirin e ilişkin gelir vergisi matrahını yeni işverenine bildirmek suretiyle ücretinin gelir vergisi tarifesine göre kümülatif olarak vergilendirilmesini talep edebilir. Bu durumda yeni işveren kümülatif matrahı dikkate alarak tevkifat yapar. Yıl içinde birden fazla işverenden elde ettiği ücret gelirleri kümülatif matrah dikkate alınarak vergilenen hizmet erbabının bu gelirlerini yıllık beyannameyle beyan etme yükümlülüğü bulunması durumunda, yıllık beyanname de bildirilen matrah üzerinden hesaplanan gelir vergisinden kümülatif matrah dikkate alınmak suretiyle tevkif suretiyle ödenen vergiler mahsup edilebilecektir.

### **Ücret Gelirlerinin Doğrudan Yıllık Beyanname Yolu ile Vergilendirilmesi**

Yıl içerisinde tevkifata tabi tutulmamış ücret gelirleri (193 sayılı Kanunun 64. maddesinde yer alan diğer ücretler hariç) ise, tutarı ne olursa olsun aynı Kanunun 95. maddesi hükmüne istinaden yıllık beyannameyle beyan edilecektir.

Bu ücretler;

- Ücretlerini yabancı bir memleketteki işverenden doğrudan doğruya alan hizmet erbabının ücretleri
- GVK 16. madde kapsamında istisnadan faydalanamayan yabancı elçilik ve konsolosluk memur ve hizmetlilerin ücretleri
- Hazine ve Maliye Bakanlığınca yıllık beyannameyle bildirilmesinde zaruret görülen ücretler
- Telif kazancı istisnasından yararlananların yanında çalışan ücretlilerin de ücret gelirlerini yıllık beyanname ile beyan etmeleri gerekmektedir.

### **5746 Sayılı Kanun Kapsamında Ücret Geliri Elde Edenlerin Durumu**

5746 Sayılı Kanun'un 3. maddesinin 2. fıkrasında;

*“(2) Gelir vergisi stopajı teşviki: Kamu personeli hariç olmak üzere teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde ve rekabet öncesi işbirliği projelerinde çalışan Ar-Ge ve destek personeli ile bu*

*Kanun kapsamında yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlar tarafından desteklenen tasarım projelerinde ve tasarım merkezlerinde çalışan tasarım ve destek personelinin; bu çalışmalarını karşılığında elde ettikleri ücretlerinin doktoralı olanlar ile temel bilimler alanlarından birinde en az yüksek lisans derecesine sahip olanlar için yüzde doksan beşi, yüksek lisanslı olanlar ile temel bilimler alanlarından birinde lisans derecesine sahip olanlar için yüzde doksanı ve diğerleri için yüzde sekseni gelir vergisinden müstesnadır.....” düzenlemesine yer verilmiştir.*

### **3218 Sayılı Kanun Kapsamında Ücret Geliri Elde Edenlerin Durumu**

3218 Sayılı Kanun’unda serbest bölgelerdeki üretim işletmelerinde çalışanlarla ilgili olarak, üretim faaliyetinde çalıştırılan personelin ücretinden tevkif edilen gelir vergisinin tecil ve terkin uygulamasına ilişkin düzenleme yer almaktadır.

Geçici 3. madde kapsamında 01.01.2009 tarihinden geçerli olmak üzere, serbest bölgelerde faaliyette bulunan mükelleflerin bölgelerde üretilen ürünlerinin toplam FOB bedelinin en az %85’lik kısmını yurtdışına ihraç etmeleri halinde, istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretlerin gelir vergisinden istisna edilmiştir.

#### **Örnek:**

Bay (Z), 2020 yılında biri serbest bölgeden olmak üzere üç ayrı işverenden ücret geliri elde etmiştir.

Birinci işverenden alınan ücret (serbest bölge)	560.000 TL
İkinci işverenden alınan ücret	30.000 TL
Üçüncü işverenden alınan ücret	15.000 TL

Bay (Z)’nin birinci, ikinci ve üçüncü işverenden elde etmiş olduğu ücretleri toplamı (560.000 TL+30.000 TL+15.000 TL=) 605.000 TL, 193 Sayılı Kanun’un 103. maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 600.000 TL) aştığından ücret gelirlerinin tamamı beyan edilecektir.

**3218 Sayılı Kanun ve 5746 Sayılı Kanun** kapsamında belirlenen çalışmalar karşılığında yapılan ücret ödemelerinde gelir vergisi kesintisi uygulanmakta, daha sonra asgari geçim indirimi uygulanarak (01.01.2022’den itibaren AGİ kalkmıştır) söz konusu vergi tutarları işverenler tarafından muhtasar beyanname üzerinde tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilmektedir.

3218 Sayılı Kanun’u ve 5746 sayılı Kanun kapsamında çalışan ve şartları taşıyan hizmet erbabına yapılan ücret ödemeleri üzerinden gelir vergisi kesintisi yapılması nedeniyle, bu ücretlerin de 193 Sayılı Kanun’un 86. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi uyarınca beyanname verilip verilmeyeceğinin tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

## 4691 Sayılı Kanun Kapsamında Ücret Geliri Elde Edenlerin Durumu

4691 Sayılı Kanun'un 35-c maddesinde "Bölgede çalışan ve bu Yönetmeliğe göre tanımlanmış Ar-Ge ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri 31/12/2028 tarihine kadar her türlü vergiden istisnadır." denilmektedir.

311 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde de belirtildiği üzere; özellikli bölge ve yerlerde elde edilen ücretlerden; 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun geçici 2.

maddesine göre Ar- Ge, tasarım ve destek personeline ödenen ücretler gelir vergisinden istisna edildiğinden bu kapsamda çalışanların elde etmiş olduğu ücretler için beyan söz konusu değildir.

Bu ücretler vergiden istisna olduğundan GVK md. 86/1b uyarınca beyanname verilip verilmeyeceğinin tespitinde dikkate alınması söz konusu değildir.

### Örnek:

Bay (Y), 2020 yılında birisi teknoloji geliştirme bölgesinden istisna kapsamında olmak üzere iki ayrı işverenden ücret geliri elde etmiştir.

Birinci işverenden alınan ücret 400.000 TL

İkinci işverenden alınan ücret (Teknoloji geliştirme bölgesi) 800.000 TL

Bay (Y)'nin, teknoloji geliştirme bölgesinden elde etmiş olduğu istisna kapsamındaki 800.000 TL ücret geliri beyan edilmeyecek ve diğer işverenden elde edilen ücret gelirinin beyan edilip edilmeyeceğinin hesabında da dikkate alınmayacaktır.

Bay (Y)'nin, birinci işverenden almış olduğu ücret geliri olan 400.000 TL, 193 Sayılı Kanun'un 103. maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 600.000 TL) aşmadığından beyan edilmeyecektir.

