



CUMHUR İNAN BİLEN
YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.

YIL İÇERİSİNDE İŞVERENİN DEĞİŞMESİ HALİNDE ÜCRET GELİRİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

01 NİSAN 2022

KAPSAM

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK),
- 7194 Sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun,
- 265 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği,
- 311 Seri No.lu Gelir Vergisi Tebliği.

1. Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi

- Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK'nın) 61. maddesinde; "**Ücret**, işverene tabi ve belirli bir iş yerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir. 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." hükmüne yer verilmiştir.
- Bu nedenle, işverenler tarafından çalışanlara sağlanan nakdî ve aynı tüm menfaatler ücret kategorisine girmektedir.
- GVK'nın Vergi Tevkifatı ve Muhtasar Beyanname bölümünün Vergi Tevkifatı başlığının 94/1. maddesine göre ücret gelirleri tevkifat (stopaj) yoluyla vergilendirilmektedir. Madde hükmüne göre; "*Hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61'inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104'üncü maddelere göre*" gelir vergisi tevkifatına tabi olmaktadır.
- GVK'nın "*Gelirin Toplanması ve Yıllık Beyanname*" bölümünün "*Gelirin Toplanması Ve Beyan*" başlığının 86. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendine göre, ücret gelirlerinin beyan edilip edilmeyeceği kendi içinde değerlendirilecek olup, başka gelirler bulunduğu takdirde bu gelirler hesaplamaaya dahil edilmemektedir. Yine, aynı maddenin birinci fıkrasının (c) bendine göre, diğer gelirlerin beyan edilip edilmeyeceğinin tespitinde ise ücret gelirleri hesaplamaaya dahil edilmemektedir.

2. Ücret Olarak Vergilendirilecek Diğer Ödemeler

- GVK'nın 61. maddesinde;

“1. 23'üncü maddenin 11 numaralı bendine göre istisna dışında kalan (Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20'nci maddesinde belirtilen bankalar, sigorta ve reasürans şirketleri, ticaret odaları, sanayi odaları, borsalar veya bunların teşkil ettikleri birliklerin personellerinin malullük, yaşlılık ve ölümlerinde yardım yapmak üzere kurulan sandıklardan ödenen ve en yüksek devlet memuruna ödenen tutarı aşmayan kısım istisna kapsamındadır.) emeklilik, maluliyet, dul ve yetim aylıkları,

2. Evvelce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatler,

3. TBMM, İl Genel Meclisi ve Belediye Meclisi üyeleri ile özel kanunlarına veyaidari kararlara göre kurulan daimi veya geçici bütün komisyonların üyelerine ve yukarıda sayılanlara benzer diğer kişilere bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler,

4. Yönetim ve denetim kurulları başkanı ve üyeleriyle, tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler,

5. Bilirkişilere, resmi arabuluculara, eksperlere, spor hakemlerine ve her türlü yarışma jürisi üyelerine ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler,

6. Sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler.”

hükmüne yer verilmiş olup, bu hükümde yazılı ödemeler de ücret sayılmaktadır.

3. Gelir Vergisi Dilimleri ve Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi

2021 için		2020 için	
24.000 TL'ye kadar	%15	22.000 TL'ye kadar	%15
53.000 TL'nin 24.000 TL'si için 3.600 TL, fazlası	%20	49.000 TL'nin 22.000 TL'si için 3.300 TL, fazlası	%20
130.000 TL'nin 53.000 TL'si için 9.400 TL (ücret gelirlerinde 190.000 TL'nin 53.000 TL'si için 9.400 TL), fazlası	%27	120.000 TL'nin 49.000 TL'si için 8.700 TL, (ücret gelirlerinde 180.000 TL'nin 49.000 TL'si için 8.700 TL), fazlası	%27
650.000 TL'nin 130.000 TL'si için 30.190 TL (ücret gelirlerinde 650.000 TL'nin 190.000 TL'si için 46.390 TL), fazlası	%35	600.000 TL'nin 120.000 TL'si için 27.870 TL, (ücret gelirlerinde 600.000 TL'nin 180.000 TL'si için 44.070 TL), fazlası	%35
650.000 TL'den fazlasının 650.000 TL'si için 212.190 TL (ücret gelirlerinde 650.000 TL'den fazlasının 650.000 TL'si için 207.390 TL), fazlası	%40	600.000 TL'den fazlasının 600.000 TL'si için 195.870 TL, (ücret gelirlerinde 600.000 TL'den fazlasının 600.000 TL'si için 191.070 TL), fazlası	%40

3. Gelir Vergisi Dilimleri ve Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi

- GVK'nın 104. maddesinde; *"Yıllık Gelir Vergisi, vergiye tabi gelirlerin yıllık toplamından 31'inci maddedeki indirimler düşüldükten sonra 103'üncü maddedeki nispetler uygulanmak suretiyle hesaplanır. Ücretlerin vergilendirilmesinde aylık vergi; yıllık vergi 12'ye bölünmek, gündelik vergi aylık vergi 30'a bölünmek suretiyle hesaplanır."* hükmüne yer verilmiştir.
- Bu madde gereğince ödenecek ücret gelirleri üzerinden sorumlu sıfatıyla vergi tevkifatı yapıp vergi dairesine beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.
- 7194 Sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile GVK'nın 86. maddesinin (b) bendindeki; *"Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş 103 üncü maddede yazılı tarifinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan ücretler (birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birinciden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103 üncü maddede yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı ve birinci işverenden alınan dâhil ücret gelirleri toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri dâhil),"* hükmüyle ücret gelirlerinin yıllık gelir vergisi beyannamesiyle beyan edilmesi gerekmektedir.
- Bu hükümde belirtilen esaslara göre; yıllık beyanname verilmesine gerek görülmediği durumlarda söz konusu kesinti ücret gelirleri üzerindeki nihai vergi yükünü oluşturmaktadır. Bununla beraber, ücret gelirlerinin beyan edilip edilmeyeceği kendi içinde değerlendirilecek olup, başka gelirlerin bulunması durumunda, bu gelirler hesaplama dahil edilmemektedir.

3. Gelir Vergisi Dilimleri ve Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi

- GVK'nın 86. maddesinin (c) bendindeki; *“Vergiye tâbi gelir toplamının [(a) ve (b) bentlerinde belirtilenler hariç] 103 üncü maddede yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmaması koşuluyla, Türkiye'de tevkifata tâbi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları,”* hükmüyle, diğer gelirlerin beyan edilip edilemeyeceğinin tespitinde ücret gelirlerinin hesaplamaya dahil edileceği belirtilmektedir.
- GVK'nın 86. maddesinin (d) bendindeki hükme göre; tevkifata ve istisnaya konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarına ilişkin beyanname verme sınırı 2021 yılı gelirlerine uygulanmak suretiyle 2.800 TL olmuş olup, menkul sermaye iratları da toplam bu nitelikteki gelir tutarının 2.800TL'yi aşmaması halinde beyan edilmeyeceği belirtilmektedir.

4. Gerçek Usule Tabi Ücretlerin Vergilendirilmesi

- GVK'nın 86/1-(b) maddesindeki; *“Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler ve yine birden fazla işverenden alınan ücretlerde, birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı 103. maddede yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan ücretlilerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri”* hükmüyle tevkifat usulü ile vergilendirmenin yasal dayanağını açıkça ortaya koymaktadır.
- Dar mükellef gerçek kişiler ise, GVK'nın 86/2. maddesi hükmü uyarınca tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücret gelirleri için beyanname vermemekte olup, diğer gelirleri için beyanname vermeleri halinde ise bu gelirlerini beyannameye dâhil etmemektedir.

5. Birden Fazla İşverenden Alınan Ücretler

- Birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birinciden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, GVK'nın 103. maddesinde yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan ve 2021 yılı için belirlenen 53.000,00 TL'lik tutarı aşmayan mükelleflerin, tamamı kesinti yoluyla vergilendirilmiş ücret gelirleri yıllık beyanname ile beyan edilmemektedir.
- Ancak, ilk işverenden alınan ücret gelirleri dahil toplamı, GVK'nın 103. maddesinde yazılı tarifinin dördüncü gelir diliminde yer alan 2021 yılı için belirlenen 650.000 TL'lik tutarı aşan ve tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri elde eden hizmet erbabları bu gelirlerinin yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan etmesi gerekmektedir.
- Bununla birlikte, gayrisafi ücret tutarından GVK'nın 63. maddesinde hüküm altına alınan indirimler yapıldıktan sonra bulunan safi tutar üzerinden GVK'nın 31. maddesinde yer alan engellilik indirimi tutarının düşülmesinden sonra bulunan vergi matrahı, GVK'nın 86. maddesine göre ücret gelirinin beyan sınırını aşıp aşmadığının tespitinde dikkate alınmaktadır.

5. Birden Fazla İşverenden Alınan Ücretler

- GVK'nın "*Verginin Nispeti*" bölümünde "*Esas Tarife*" alt başlığındaki 103. maddesine göre, ücret gelirinin vergilendirilmesinde artan oranlı vergi tarifesi uygulanmaktadır. Gelir vergilendirilirken yıllık olmasına ve ücret gelirinin aylık olmasına dikkat edilmesi gerekmektedir.
- Ücret geliri aylık vergilendirildiğinde, önceki ayların gelir vergisi matrahının kümülatif olarak dikkate alınması ve kümülatif matrah hangi vergi dilimine denk geliyorsa o dilim için geçerli olan vergi oranını uygulanması gerekmektedir.
- Yıl içinde işveren değişikliği olduğu durumunda yine aynı uygulama yapılmaktadır. Yeni işveren, önceki işverenin ücret ödemelerini dikkate almadan gelir vergisi tarifesine göre stopaj uygulamaktadır.

5. Birden Fazla İşverenden Alınan Ücretler

- Bunun yanı sıra, 265 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği “*Birden Fazla İşverenden Ücret Alınması Dolayısıyla Ücret Gelirinin Yıllık Beyanname İle Beyan Edilmesi*” başlığında, “*Asgari geçim indirimi uygulaması işverenler aracılığıyla gerçekleştirileceğinden tevkifata tabi ücretlerini yıllık beyanname ile beyan eden ücretliler yıllık beyannamelerinde indirim uygulamasına ilişkin olarak herhangi bir bildirimde bulunmayacaklardır. Ücretlerinden vergi tevkifatı yapılan ve işverenler aracılığıyla yıl içinde asgari geçim indiriminden yararlanan mükelleflerin, tevkifata tabi ücret gelirlerini yıllık beyannameye dahil etmeleri halinde, beyan edilen gelir üzerinden hesaplanan vergiden, yıl içinde kendisine ödenen ücret üzerinden kesilen gelir vergisinin asgari geçim indirimi mahsup edilmeden önceki tutarı mahsup edilecektir. Böylelikle kaynakta vergileme sırasında ücretliye ödenmiş olan asgari geçim indirimi tutarlarının, yıllık beyanname üzerinden yapılan vergileme sonucunda da ücretlide kalması sağlanmış olacaktır.*” hükmüne yer verilmiştir.

6. Özel Sektör İşyerlerinde Birden Fazla İşverenin Yanında Çalışanların Durumu

- 7194 Sayılı Kanun'a istinaden çıkarılan 311 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin "Özel Sektör İşyerlerinde Birden Fazla İşverenin Yanında Çalışanların Durumu" alt başlığındaki 21. maddesinde;

"(1) Aşağıdaki hallerde, hizmet erbabının ücretlerinin birden fazla işverenden elde edildiği kabul edilir:

- a) Bir özel sektör işverenin yanında çalışan hizmet erbabının, yıl içerisinde bu işverenden elde ettiği ücretinin yanı sıra, başka bir özel sektör işverenden ya da kamu kurum veya kuruluşundan da elde ettiği ücret gelirleri.
- b) 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.
- c) 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.

(2) Hizmet erbabının birden fazla işverenden ücret geliri elde etmesi durumunda her bir işverenden elde edilen ücret ayrı ayrı vergilendirilecek olup ücret matrahları birbiri ile ilişkilendirilmeyecektir. Hizmet erbabının işveren değişikliği yapması durumunda, yeni işverenden alınacak ücret, eski işverenden aldığı ücret matrahı ile ilişkilendirilmeden sıfır matrah esas alınmak suretiyle vergilendirilecektir.

6. Özel Sektör İşyerlerinde Birden Fazla İşverenin Yanında Çalışanların Durumu

(3) Aşağıdaki hallerde, hizmet erbabının ücretlerinin tek işverenden elde edildiği kabul edilir:

- a) İki ayrı özel sektör firmasının birleşmesi (devir, nev'i değişikliği ve bölünme halleri dahil).
- b) 22/5/2003 tarihli ve 4857 sayılı İş Kanunu kapsamında asıl işveren-alt işveren ilişkisi kurulan yerlerde çalışan hizmet erbabının, yıl içinde alt işverenin değişmesi.
- c) Ortaklık halinde faaliyette bulunan işyerlerinde, ortaklardan herhangi birinin değişmesi.

(4) Aynı takvim yılı içinde tek işverenden elde edildiği kabul edilen ücretler, kümülatif matrah esas alınmak suretiyle vergilendirilecektir.

(5) 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 beyannameye bildirilen matrah üzerinden hesaplanan gelir vergisinden kümülatif matrah dikkate alınmak suretiyle tevkif suretiyle ödenen vergiler mahsup edilebilecektir.” hükmüne yer verilmiştir.

6. Özel Sektör İşyerlerinde Birden Fazla İşverenin Yanında Çalışanların Durumu

- GVK'nın 103. maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan ve tek işverenden alınmış 2022 yılı için belirlenen 880.000 TL'lik tutarı aşan ve tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri elde edenler bu gelirlerini yıllık gelir vergisi beyannamesinde beyan etmesi gerekmektedir.
- Ücret geliri aylık olarak vergilendirildiğinde önceki aylara ilişkin gelir vergisi matrahı kümülatif olarak dikkate alınmakta ve kümülatif matrah hangi vergi dilimindeyse o dilim için geçerli olan vergi oranı uygulanmaktadır.

Örnek 1:

- Bayan (B) 2022 takvim yılında; birinci işverenden 500.000 TL, ikinci işverenden 50.000 TL olmak üzere iki ayrı işverenden ücret geliri elde etmiş ve ücretlerin tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiştir.
- Bayan (B)'nin, birinci ve ikinci işverenden elde etmiş olduğu ücretleri toplamı (600.000 TL+100.000 TL=) 700.000 TL, 193 sayılı Kanununun 103. maddesinde yazılı tarifinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2022 yılı için 880.000 TL) aşmamakla birlikte birden sonraki işverenden elde ettiği ücret geliri olan 100.000 TL, aynı Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan (2022 yılı için 70.000 TL) tutarı **aştığından iki işverenden elde ettiği ücret geliri toplamı beyan edilmektedir.**
- Yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden yıl içinde kesilen vergiler mahsup edilmektedir.

Örnek 2:

- *Bayan (S) 2022 takvim yılında; birinci işverenden 650.000 TL, ikinci işverenden 40.000 TL ve üçüncü işverenden 30.000 TL olmak üzere üç işverenden ücret geliri elde etmiş ve ücretlerin tamamı kesinti yoluyla vergilendirilmiştir. Birinci işverenden alınan ücretin hangisi olacağı serbestçe belirlenebildiğinden, Bayan (S) 560.000 TL'lik ücret gelirini birinci işverenden elde edilen ücret olarak belirlemiştir.*

Birinci işverenden alınan ücret	650.000
İkinci işverenden alınan ücret	40.000
Üçüncü işverenden alınan ücret	30.000

- *Buna göre Bayan (S)'nin, üç işverenden elde ettiği ücret gelirleri toplamı (650.000 TL+ 40.000 TL+ 30.000 TL=) 720.000 TL, 193 sayılı Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2022 yılı için 880.000 TL) aşmadığından ve birden sonraki işverenlerden elde ettiği ücretleri toplamı (20.000TL+ 18.000 TL=) 38.000 TL, aynı Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2022 yılı için 70.000 TL) aşmadığından, ücret gelirleri yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmeyecektir.*

Örnek 3:

- Bayan (N) 2022 takvim yılında; birinci işverenden 750.000 TL, ikinci işverenden 310.000 TL olmak üzere iki ayrı işverenden ücret geliri elde etmiş ve ücretlerin tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiştir. Bayan (N)'nin, birinci ve ikinci işverenden elde etmiş olduğu ücretleri toplamı (750.000 TL+310.000 TL=) 880.000 TL, 193 sayılı Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı **(2022 yılı için 880.000 TL) aştığından ücret gelirlerinin tamamı beyan edilecektir.** Yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden yıl içinde kesilen vergiler mahsup edilmektedir.

Örnek 4:

- Serbest meslek erbabı Bay (T)'nin serbest meslek kazancının yanında tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş iki işverenden elde edilen ücret geliri ile tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş işyeri kira geliri bulunmaktadır.

Serbest meslek kazancı	300.000
Birinci işverenden alınan ücret	400.000
İkinci işverenden alınan ücret	40.000
İşyeri kira geliri	30.000

- Bay (T), serbest meslek kazancı nedeniyle her halükarda beyanname verecektir. İkinci işverenden alınan ücret geliri 193 sayılı Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2022 yılı için 70.000 TL) ve ücret gelirleri toplamı aynı Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2022 yılı için 880.000 TL) aşmadığından, **ücret gelirleri beyannameye dahil edilmeyecektir.** Serbest meslek kazancı ve işyeri kira geliri toplamı (300.000 TL + 30.000 TL=) 330.000 TL, 193 sayılı Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2022 yılı için 70.000 TL) **aştığından, işyeri kira geliri de beyannameye dahil edilecektir.**



SAYGILARIMIZLA

Sitemizde(cumhurbilenymm.com.tr) paylaşılan vergi ve vergileme ile ilişkili çalışmalarda şahsi görüş ve yorumlarımız yer almaktadır. Sitemizde yer alan bilgi veya verileri kullanmanız sonucunda ortaya çıkabilecek her türlü risk tarafınıza aittir. Sitemiz ve yazarları, söz konusu kullanımdan dolayı (ihmkarlık kaynaklı olanlar da dahil olmak üzere) her türlü özel, dolaylı veya arzi zararlardan ve cezai tazminattan dolayı sorumlu tutulamaz.