

Bülten Tarihi: 31.10.2022

Bülten No: 2022/4

Konu: 321 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 311 seri no.lu Tebliğ'in "Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi" Bölümünde Bazı Değişiklikler Yapılmıştır.

30.10.2022 tarihli ve 31998 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Gelir Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 311)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ'de (Seri No: 321) yer alan düzenlemeler ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde iki değişiklik öngörmüştür.

Söz konusu değişikliklere ilerleyen bölümlerde yer verilmiş olup, Tebliğ yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Madde 1. Düzenlemeyle, Genel Yönetim İdareleri Yerine Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdarelerinin Tek İşveren Olarak Değerlendirilmesine Geçilmiştir.

Daha önce, 311 seri no.lu Tebliğ ile yapılan düzenlemede genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri tek işveren olarak değerlendirilmekte ve genel yönetim kapsamında bulunan kamu idareleri ile bu idarelere bağlı, ilgili ve ilişkili kurum ve kuruluşlarda (ticaret şirketleri hariç) çalışan personelin, yıl içerisinde bu kapsamdaki diğer kurum ve kuruluşlardan da ücret alması veya bu kapsamdaki diğer bir kurum ve kuruluşa nakil olması durumunda, elde ettikleri ücretler tek işverenden alınan ücret olarak değerlendirilerek vergilendirilmekteydi.

321 seri no.lu Tebliğ ile yapılan değişiklikle birlikte genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin tek işveren olarak değerlendirilmesi esasına geçilerek, genel bütçe kapsamında bulunan kamu idarelerinde çalışan personelin, yıl içerisinde bu kapsamdaki diğer kurum ve kuruluşlardan da ücret alması veya bu kapsamdaki diğer bir kurum ve kuruluşa atama, nakil ve benzeri sebeplerle geçiş yapması durumunda, elde ettikleri ücretler tek işverenden alınan ücret olarak değerlendirilecek ve bu kurumlardan elde edilen ücret gelirleri kümülatif matrah esas alınmak suretiyle vergilendirilecektir.

Madde 2. Özel Sektör İşyerlerinde Birden Fazla İşverenin Yanında Çalışanların Durumuna Yönelik Düzenleme Yapılmıştır.

Söz konusu düzenleme hizmet erbabının birden fazla işverenden elde ettiği ücretlerin vergilendirilmesine ilişkin olup düzenlemeden bahsetmeden evvel 311 seri no.lu Tebliğ'in 21/1'inci fıkrasında yer alan ve hizmet erbabının ücretlerinin birden fazla işverenden elde edildiği kabul edilen hallere bakılması önem arz etmektedir. Buna göre, aşağıdaki hallerde, hizmet erbabının ücretlerinin birden fazla işverenden elde edildiği kabul edilmektedir:

a) 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.



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.

311 seri no.lu Tebliğ'in 21/2'nci fıkrasında, hizmet erbabının birden fazla işverenden ücret geliri elde etmesi durumunda her bir işverenden elde edilen ücretin ayrı ayrı vergilendirileceği ve ücret matrahlarının birbiriyle ilişkilendirilmeyeceği belirtilmiştir. Fıkranın devamında, hizmet erbabının işveren değişikliği yapması durumunda, yeni işverenden alınacak ücretin, eski işverenden aldığı ücret matrahı ile ilişkilendirilmeden sıfır matrah esas alınmak suretiyle vergilendirileceği ifade edilmiştir.

Mezkûr Tebliğ'in 21/5'inci fıkrasında, "yıl içerisinde işveren değiştiren hizmet erbabı, ücret gelirine 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." düzenlemesi yer almaktadır.

321 seri no.lu Tebliğ, mezkûr fıkranın ikinci cümlesinden sonra gelmek üzere "hizmet erbabının talep etmesi ve işverenlerin de kabul etmesi kaydıyla, yıl içerisinde aynı anda birden fazla işverenden alınan ücret gelirleri de kümülatif matrah dikkate alınarak tevkifata tabi tutulabilir." cümlesini ekleyerek aslında yeni bir durum yaratmamaktadır. Zira, vergi idaresi sadece aynı anda birden fazla işverenden ücret alan hizmet erbabına yönelik yeni bir düzenleme yapmak isteseydi bunu ayrı bir fıkrayla (maddeyle) düzenlemesi gerekirdi.

Dolayısıyla bu düzenlemenin gerek yıl içerisinde iş/işveren değiştiren hizmet erbabı açısından gerekse de aynı anda (aynı vergilendirme döneminde) birden fazla işverenden ücret alan hizmet erbabı açısından ele alınması gerekmektedir. Çünkü, Tebliğ'in 21/2'nci fıkrası dikkate alındığında, birden fazla işverenden ücret alınan durumlar için prensip itibarıyla ücret vergilemesinin matrahların birbiriyle ilişkilendirilmeksizin ayrı ayrı yapılması esası benimsenmiştir. Bu açıdan bakıldığında, 21/5'inci fıkradaki yeni halin bütünsel olarak değerlendirilmesi sonucunda her iki durum için de kümülatif vergilemenin hizmet erbabının talebi ve işverenlerin kabulü koşuluna bağlandığı anlaşılmaktadır. Zaten aksi bir yaklaşımda bulunulması halinde, bir takvim yılında birden fazla işverenden ücret elde eden personel açısından ayrıma gidilmesi ve verginin eşitliği prensibine aykırı (işveren inisiyatifine dayalı vergileme yöntemi) bir durum yaratılması söz konusu olacaktır.



Gelir İdaresi Başkanlığı da konuyu bu açıdan değerlendirdiğinden, 31.10.2022 tarihindeki Tebliğ değişikliğine yönelik internet sitesinde yer alan duyurusunda¹ “*Hizmet erbabının aynı takvim yılı içerisinde işveren değişikliği yaptığı durumlarda, talep etmesi ve işverenin de kabul etmesi halinde, yeni işverenin eski işverendeki gelir vergisi matrahını dikkate alarak kümülatif matrah üzerinden tevkifat yapılması*” gerektiği belirtilmiştir.

Saygılarımızla.

İlgili Tebliğ İçin:

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2022/10/20221030-8.htm>

¹ <https://gib.gov.tr/gelir-vergisi-genel-tebliginde-seri-no-311-degisiklik-yapilmasina-dair-teblig-seri-no-321-30102022>

