

**T.C.**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**  
**Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı**  
**(Gelir Kanunları Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü)**

Sayı : 38418978-125[5746-2019/4-İ]-E.19396 18.01.2021  
Konu : 5746 sayılı kanun kapsamında birden fazla işverenden elde edilen ücret gelirinin vergilendirilmesi

İlgi : 01/11/2019 tarihli özelge talep formunuz.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, 2018 yılı Nisan ayına kadar A... A.Ş.'de 4691 sayılı Kanun kapsamında çalıştığınızı, aynı yılın Mayıs ayında iş değişikliği yapmak suretiyle K... A.Ş.'ye geçtiğinizi ve yine aynı yılın Haziran ayından bu yana ise T... A.Ş.'de 5746 sayılı Kanuna tabi olarak çalıştığınızı belirterek;

- Elde etmiş olduğunuz ücret gelirlerine ilişkin beyanname verme yükümlülüğünüzün bulunup bulunmadığı,

- 2018 yılı Nisan ayına kadar elde etmiş olduğunuz ücret gelirlerinin istisna edildiğini, ancak Mayıs ayından itibaren % 15 gelir vergisi diliminde yer aldığınızı ve gelirinizin bu orana tabi tutulmasının doğru olup olmadığı,

hususlarında Başkanlığımızdan görüş talep edilmektedir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun; 61 inci maddesinde "*Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine 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."*

62 nci maddesinde, "*İş verenler, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişilerdir. 61 inci maddenin 1 ila 6 numaralı bentlerinde yazılı ödemeleri yapanlar bu kanunda yazılı ödevleri yerine getirmek bakımından işveren hükmündedir."*

83 üncü maddesinde; "Hilafına hüküm olmadıkça, Gelir Vergisi mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur.",

85 inci maddesinde, "Mükellefler, ikinci maddede yazılı kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratları için bu kanunda aksine hüküm olmadıkça yıllık beyanname verirler. Bu kanuna göre beyanı gereken gelirlerin yıllık beyannameye toplanması zorunludur.....",

86 ncı maddesinde; "Aşağıda belirtilen gelirler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmez.

1- Tam mükellefiyette;

a) Gerçek usulde vergilendirilmeyen ziraat kazançları, bu Kanunun 75 inci maddesinin (15) ve (16) numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratları, **kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı,**

**(7194 sayılı Kanunla yapılan değişiklik öncesi hali) b) Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler ((birden fazla işverenden ücret almakla beraber ücret dışındaki gelirleri için beyanname vermek zorunda olmayan ve birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103 üncü maddede yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri dahil),**

....",

hükümlerine yer verilmiştir.

Bu hükümlere göre, istisna kapsamındaki ücret gelirleri ile tevkif suretiyle vergilendirilmiş tek işverenden elde edilen ücret gelirleri tutarı ne olursa olsun yıllık gelir vergisi beyannamesiyle beyan edilmemektedir. Birden fazla işverenden ücret alındığı durumlarda ise birden sonraki işverenden alınan ücret gelirlerinin ilgili yıldaki tarifinin ikinci diliminde yer alan tutarı aşması halinde birinci işverenden alınan ücret geliri dahil yıllık gelir vergisi beyannamesiyle beyan edilmesi gerekmektedir.

İşveren değişikliği ile ilgili olarak 160 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde, "...Buna göre, bir hizmet erbabının birden fazla işverenden ücret alması halinde, her bir işverenin ödediği ücretler, ayrı ayrı vergilendirilmektedir. Dolayısıyla vergi tarifesi, her bir işverenin ödediği ücrette, diğer işveren veya işverenlerin ödediği ücretle ilgilendirilmeksizin ayrı ayrı uygulanmaktadır..." açıklamalarına yer verilmiştir.

103 üncü maddesinde, gelir vergisine tabi gelirlere uygulanacak vergi tarifesi yer almakta olup, bu tarifenin birinci dilimini aşmayan gelire uygulanacak oran %15 olup, ücretlilerin geliri yıl içinde birinci dilimdeki tutarı aşarsa aşan kısım bir üst dilimden vergilendirilmektedir. Yıl içinde işveren değişikliğinde de yeni işveren tarafından yapılan ücret ödemelerinin, önceki işverende yapılan ücret ödemeleri ile ilişkilendirilmeden vergilendirilmesi gerekmektedir.

Gelirin toplanması ve beyanına ilişkin olarak 16 no.lu Gelir Vergisi Sirkülerinde ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir.

Diğer taraftan, 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanun'unun Geçici 2 nci maddesinin üçüncü fıkrasında; *"Bölgede çalışan; AR-GE, tasarım ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri 31/12/2023 tarihine kadar her türlü vergiden müstesnadır..."* hükmüne yer verilmiştir.

5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun'un indirim, istisna, destekleme ve teşvik unsurları başlıklı 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında, *"Gelir vergisi stopaj 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...."* hükmüne yer verilmiştir.

Gelir Vergisi Kanununun Geçici 75 inci maddesinde ise, *"31/12/2023 tarihine kadar, 28/2/2008 tarihli ve 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen Ar-Ge tasarım ve destek personelinin, bu çalışmalarını karşılığında elde ettikleri ücretleri üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisinin; doktoralı olanlar ile 5746 sayılı Kanun kapsamındaki temel bilimler alanlarından birinde en az yüksek lisans derecesine sahip olanlar için yüzde 95'i, yüksek lisanslı olanlar ile temel bilimler alanlarından birinde lisans derecesine sahip olanlar için yüzde 90'ı ve diğerleri için yüzde 80'i verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilir. Bu süre içerisinde, anılan maddenin bu maddeye aykırı olan hükmü uygulanmaz."* hükmü yer almaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, aynı takvim yılında birden fazla işverenden elde etmiş olduğunuz ücret gelirlerinize ilişkin;

- 4961 sayılı Kanun kapsamında A... A.Ş.'den elde ettiğiniz ve istisnaya konu olan ücret gelirinizin yıllık beyannameyle bayanı söz konusu olmayıp, birden fazla işverenden elde edilen ücret gelirinin beyan edilip edilmeyeceğinin hesabında da bu ücret gelirleri dikkate alınmayacaktır. Ancak, ekli ücret bordrolarında A... A.Ş. tarafından tarafınıza yapılan ücret ödemelerine ilişkin bazı ödeme kalemlerine istisna uygulanmadığı ve bu ödemeler üzerinden gelir vergisi kesintisi yapıldığı görülmüş olup, istisna kapsamında olmayan bu ödemelerin de beyanname verilip verilmeyeceğinin belirlenmesinde dikkate alınacağı tabiidir.

- 5746 sayılı Kanun kapsamında T... A.Ş.'den elde ettiğiniz ücret geliri üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmakta ve asgari geçim indirimini uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisi tahakkuk ettirilmektedir. Akabinde bu vergi, işverence verilen muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilmekte, dolayısıyla sağlanan teşvikten işveren faydalanmaktadır. Buna göre, 5746 sayılı Kanun kapsamında elde ettiğiniz ücret gelirinizin tevkifata tabi tutularak vergilendirilmiş olması nedeniyle, bu çalışma karşılığı elde ettiğiniz tevkifata tabi ücret geliriniz beyanname verilip verilmeyeceğinin belirlenmesinde dikkate alınacaktır.

- K... A.Ş.'de çalışmanız karşılığında elde ettiğiniz tevkifata tabi ücret gelirinizin de beyanname verilip verilmeyeceğinin belirlenmesinde dikkate alınacağı tabiidir.

Diğer taraftan, 193 sayılı Kanununun 86/1-b maddesi uyarınca birinci işverenden alınan ücret geliriniz (hangi ücret gelirinin birinci işverenden alınan olduğu serbestçe belirlenerek) hariç ikinci ve üçüncü işverenden alınan ücret gelirleriniz toplamının; ilgili yıldaki tarifenin ikinci diliminde yer alan tutarı aşması halinde, istisnaya tabi ücret geliriniz hariç birinci işverenden alınan ücret gelirleri dahil yıllık gelir vergisi beyannamesiyle beyan edilmesi gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(\*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(\*\*) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(\*\*\*) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.