

ÜCRET GELİRLERİNİN BEYANINDA KAMU TEK İŞVEREN TANIMI DEĞİŞTİRİLDİ

ÖZET

Gelir Vergisi Tebliğ değişikliği ile Genel Yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin tek işveren olarak değerlendirilmesine yönelik uygulama Genel Bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin tek işveren olarak değerlendirilmesi şeklinde yeniden düzenlendi.

Tek işveren olarak değerlendirilen genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri; uluslararası sınıflandırmalara göre belirlenmiş olan, merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerini, sosyal güvenlik kurumlarını ve mahallî idareleri ifade etmekteydi.

30.10.2022 tarihinden itibaren ise sadece 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli (I) sayılı cetvelde yer alan genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri tek işveren olarak kabul edilecektir.

Ayrıca özel sektör işyerlerinde birden fazla işverenin yanında çalışan, hizmet erbabının talep etmesi ve işverenlerin de kabul etmesi kaydıyla, *yıl içerisinde aynı anda* birden fazla işverenden alınan ücret gelirlerinin de kümülatif matrah dikkate alınarak tevkifata tabi tutulabileceği açıklanmıştır.

2022 yılı gelir vergisi beyanlarında, bu durumda olan mükelleflerin yapılan değişikliğe dikkat ederek iki ayrı işverenden alınan ücretlerini beyanda bulunup bulunmayacaklarına karar vermeleri gerekecektir.

7194 sayılı Kanunun 15 inci maddesi ile 193 sayılı Kanunun 86 ncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinin (b) alt bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“Aşağıda belirtilen gelirler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmez.

1. Tam mükellefiyette;

...

b) Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş 103 üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan ücretler (birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birinciden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı ve birinci işverenden alınan dâhil ücret gelirleri toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri dâhil),”

Yapılan bu değişiklik sonrası 27.5.2020 tarih ve 31137 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 311 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği’nde tek işverenden veya birden fazla işverenden elde edilen ücret gelirlerinin vergilendirilmesi ve beyanı ile Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin tek işveren olarak değerlendirilmesine yönelik açıklamalarda bulunulmuş; konuyla ilgili açıklamalarımıza ise [27.05.2020/124 sayılı Sirkülerimizde](#) yer verilmiştir.

30.10.2022 tarih ve 31998 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan [321 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği](#) ile 311 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği’nde yapılan değişiklik ile Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin tek işveren olarak değerlendirilmesine yönelik uygulama Genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin tek işveren olarak değerlendirilmesi şeklinde yeniden düzenlenmiştir.

Tek işveren olarak değerlendirilen genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri; uluslararası sınıflandırmalara göre belirlenmiş olan, merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerini, sosyal güvenlik kurumlarını ve mahallî idareleri ifade etmekteydi.

30.10.2022 tarihinden itibaren ise 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli (I) sayılı cetvelde yer alan genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri tek işveren olarak kabul edilecektir.

Ayrıca, hizmet erbabının talep etmesi ve işverenlerin de kabul etmesi kaydıyla, yıl içerisinde aynı anda birden fazla işverenden alınan ücret gelirlerinin de kümülatif matrah dikkate alınarak tevkifata tabi tutulabileceği açıklanmıştır.

Tebliğ değişiklikleri aşağıda karşılaştırmalı tablo halinde sunulmuştur.

Tebliğin Önceki Hali	Değişiklik Düzenlemesi	Tebliğin Son Hali
<p>Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin tek işveren olarak değerlendirilmesi</p> <p>MADDE 20 – (1) 10/12/2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununun 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin; uluslararası sınıflandırmalara göre belirlenmiş olan, merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerini, sosyal güvenlik kurumlarını ve mahallî idareleri ifade ettiği hükme bağlanmıştır.</p> <p>(2) 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında, kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî 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 bentler halinde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden</p>	<p>MADDE 1- 27/5/2020 tarihli ve 31137 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Gelir Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 311)’nin 20 nci maddesinin madde başlığında ve üçüncü fıkrasında yer alan “yönetim” ibareleri “bütçe” şeklinde, birinci fıkrası aşağıdaki şekilde, dördüncü fıkrasında yer alan “genel yönetim kapsamında bulunan kamu idareleri ile bu idarelere bağlı, ilgili ve ilişkili kurum ve kuruluşlarda (ticaret şirketleri hariç)” ibaresi “genel bütçe kapsamında bulunan kamu idarelerinde” şeklinde, beşinci fıkrasında yer alan “genel yönetim kapsamındaki idareler ile bu idarelere bağlı, ilgili ve ilişkili kurum ve kuruluşlarda (ticaret şirketleri hariç)” ibaresi “Genel bütçe kapsamında bulunan kamu idarelerinde” şeklinde, altıncı fıkrasında yer alan “Genel yönetim kapsamındaki idareler ile bu idarelere bağlı, ilgili ve ilişkili kurum ve kuruluşlarda”</p>	<p>Genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin tek işveren olarak değerlendirilmesi</p> <p>MADDE 20 – (1) 10/12/2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli (I) sayılı cetvelde genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri sayılmış bulunmaktadır.</p> <p>(2) 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında, kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî 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 bentler halinde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur oldukları, aynı fıkranın (1) numaralı bendinde ise hizmet erbabına ödenen ücretler ile aynı Kanunun 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 üncü ve 104 üncü</p>

Tebliğin Önceki Hali	Değişiklik Düzenlemesi	Tebliğin Son Hali
<p>veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur oldukları, aynı fıkranın (1) numaralı bendinde ise hizmet erbabına ödenen ücretler ile aynı Kanunun 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 üncü ve 104 üncü maddelere göre, tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır.</p> <p>(3) Günümüz bilişim teknolojisinde meydana gelen gelişmeler neticesinde, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde çalışanların ücretlerine ilişkin bilgilerin elektronik ortama taşınması neticesinde, bu bilgilerin muhafazası, bilgilere erişimi, veri kullanım ve değerlendirilmesi daha sistematik bir hale gelmiştir. Ayrıca, Kamu Personel Harcamaları Yönetim Sistemi ile tüm kamu kurumlarında; memur, kadro karşılığı sözleşmeli, sözleşmeli, geçici personel ve işçi olarak çalışan personelin; maaş, ek ders, fazla çalışma ücretleri, eğitim yılına hazırlık</p>	<p>ibaresi “Genel bütçe kapsamında bulunan kamu idarelerinde” şeklinde ve aynı maddede yer alan örnekler aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.</p> <p>“(1) 10/12/2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli (I) sayılı cetvelde genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri sayılmış bulunmaktadır.”</p> <p>“Örnek 7: (A) Bakanlığında görevli Bay (B), nakil yoluyla (Ç) Bakanlığına geçmiştir. Bay (B)'nin (Ç) Bakanlığında aynı takvim yılında elde ettiği ücret gelirlerine ait gelir vergisi matrahı, (A) Bakanlığında süregelen gelir vergisi matrahıyla birleştirilecek ve tek işverenden elde edilen ücret geliri olarak kümülatif matrah esas alınmak suretiyle vergilendirilecektir.</p> <p>Bu durumda, tek işverenden elde edildiği kabul edilen ücret gelirlerinin 193 sayılı Kanunun 86 ncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinin (b) alt bendinde belirtilen tutarı aşmaması halinde, söz konusu ücret gelirleri için yıllık gelir</p>	<p>maddelere göre, tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır.</p> <p>(3) Günümüz bilişim teknolojisinde meydana gelen gelişmeler neticesinde, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde çalışanların ücretlerine ilişkin bilgilerin elektronik ortama taşınması neticesinde, bu bilgilerin muhafazası, bilgilere erişimi, veri kullanım ve değerlendirilmesi daha sistematik bir hale gelmiştir. Ayrıca, Kamu Personel Harcamaları Yönetim Sistemi ile tüm kamu kurumlarında; memur, kadro karşılığı sözleşmeli, sözleşmeli, geçici personel ve işçi olarak çalışan personelin; maaş, ek ders, fazla çalışma ücretleri, eğitim yılına hazırlık gibi ödemelere ilişkin işlemlerinin (maaş hesaplama, bordro, kontrol dökümleri, ödeme emri belgesi oluşturma, personelin banka hesabına aktarma, personelin sigorta primleri ve istatistik, raporlama işlemleri) elektronik ortamda düzenli olarak yapılması sağlanmaktadır.</p> <p>(4) Bu gelişmeler doğrultusunda, 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</p>

Tebliğin Önceki Hali	Değişiklik Düzenlemesi	Tebliğin Son Hali
<p>ödeneği ile doğum, ölüm, ödül, ikramiye gibi ödemelere ilişkin işlemlerinin (maaş hesaplama, bordro, kontrol dökümleri, ödeme emri belgesi oluşturma, personelin banka hesabına aktarma, personelin sigorta primleri ve istatistik, raporlama işlemleri) elektronik ortamda düzenli olarak yapılması sağlanmaktadır.</p> <p>(4) Bu gelişmeler doğrultusunda, 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 kuruluşna nakil olması durumunda, elde ettikleri ücretler tek işverenden alınan ücret olarak değerlendirilecektir.</p> <p>(5) Aynı yıl içerisinde birden fazla kamu kurumundan çeşitli adlarla ücret alan personel bulunduğu gibi atama, nakil ve benzeri sebeplerle bir kurumdan diğer bir kuruma geçen personel de bulunmaktadır. Bu çerçevede, genel yönetim kapsamındaki</p>	<p>vergisi beyannamesi verilmeyecektir.</p> <p>Örnek 8: (E) Bakanlığında görevli Bayan (F), bu Bakanlıktan aldığı ücretin yanı sıra (K) Bakanlığının bağlı kuruluşu olan ve (I) sayılı cetvelde yer alan (L) Kurumunda kurulan bir komisyonda görev alması karşılığı ücret geliri elde etmiştir. Bayan (F)'nin, (E) Bakanlığı ile (L) Kurumundan aldığı ücret ödemeleri, tek işverenden elde edilen ücret olarak kümülatif matrah esas alınmak suretiyle vergilendirilecektir.</p> <p>Bu durumda, tek işverenden elde edildiği kabul edilen ücret gelirlerinin 193 sayılı Kanunun 86 ncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinin (b) alt bendinde belirtilen tutarı aşmaması halinde, söz konusu ücret gelirleri için yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmeyecektir.</p> <p>Örnek 9: (O) Bakanlığında görevli Bay (N), aynı zamanda (O) Bakanlığının (I) sayılı cetvelde yer almayan ilgili bir kuruluşunda yönetim kurulu üyeliğinden dolayı huzur hakkı</p>	<p>kuruluşa nakil olması durumunda, elde ettikleri ücretler tek işverenden alınan ücret olarak değerlendirilecektir.</p> <p>(5) Aynı yıl içerisinde birden fazla kamu kurumundan çeşitli adlarla ücret alan personel bulunduğu gibi atama, nakil ve benzeri sebeplerle bir kurumdan diğer bir kuruma geçen personel de bulunmaktadır. Bu çerçevede, genel bütçe kapsamında bulunan kamu idareleri, bu idarelerde çalışanların ücretlerinin vergilendirilmesinde tek işveren olarak değerlendirilecektir. Genel bütçe kapsamında bulunan kamu idarelerinde çalışan personelin, aynı yıl içerisinde atama, nakil ve benzeri sebeplerle tek işveren olarak değerlendirilen diğer bir kuruma geçmesi veya birden fazla kurumdan ücret geliri elde etmesi durumunda, bu personelin elde ettiği ücret gelirlerinin toplamı, kümülatif matrah esas alınmak suretiyle vergilendirilecektir. Diğer idareler ile kurum ve kuruluşlardaki ücret matrahı, Hazine ve Maliye Bakanlığı e-bordro programından veya diğer idare ile kurum ve kuruluştan temin edilebilecektir. Bu idarelerde çalışanların tevkif yoluyla vergilendirilmiş tek işverenden aldıkları bu ücretleri 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarifinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı</p>

Tebliğin Önceki Hali	Değişiklik Düzenlemesi	Tebliğin Son Hali
<p>idareler ile bu idarelere bağlı, ilgili ve ilişkili kurum ve kuruluşlar (ticaret şirketleri hariç), bu idarelerde çalışanların ücretlerinin vergilendirilmesinde tek işveren olarak değerlendirilecektir. Genel yönetim kapsamındaki idareler ile bu idarelere bağlı, ilgili ve ilişkili kurum ve kuruluşlarda (ticaret şirketleri hariç) çalışan personelin, aynı yıl içerisinde atama, nakil ve benzeri sebeplerle tek işveren olarak değerlendirilen diğer bir kuruma geçmesi veya birden fazla kurumdan ücret geliri elde etmesi durumunda, bu personelin elde ettiği ücret gelirlerinin toplamı, kümülatif matrah esas alınmak suretiyle vergilendirilecektir. Diğer idareler ile kurum ve kuruluşlardaki ücret matrahı, Hazine ve Maliye Bakanlığı e-bordro programından veya diğer idare ile kurum ve kuruluştan temin edilebilecektir. Bu idarelerde çalışanların tevkif yoluyla vergilendirilmiş tek işverenden aldıkları bu ücretleri 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir</p>	<p>geliri elde etmektedir. Bay (N)'ye yapılan ücret ödemeleri, birbiri ile ilişkilendirilmeyecek olup ayrı ayrı vergilendirilecektir.</p> <p>Bay (N) tarafından elde edilen ücret gelirlerine ait gelir vergisi matrahlarının 193 sayılı Kanunun 86 ncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinin (b) alt bendinde belirtilen tutarları aşması halinde, ücret gelirlerinin tamamı yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir.</p> <p>Örnek 10: (S) Bakanlığında görevli Bay (Ö), nakil yoluyla (T) Bakanlığının ilişkili kuruluşu olan ve (I) sayılı cetvelde yer almayan (R) kurumuna geçmiştir. Bay (Ö)'nün (R) kurumundaki ücret gelirlerine ait gelir vergisi matrahı, (S) Bakanlığında süregelen gelir vergisi matrahı ile ilişkilendirilmeyecek olup ayrı ayrı vergilendirilecektir.</p> <p>Bay (Ö) tarafından elde edilen ücret gelirlerine ait gelir vergisi matrahlarının 193 sayılı Kanunun 86 ncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinin (b) alt bendinde belirtilen tutarları aşması halinde, ücret gelirlerinin tamamı yıllık</p>	<p>(2020 yılı için 600.000 TL) aşmaması halinde, bu gelirler için beyanname verilmeyecektir.</p> <p>(6) Genel bütçe kapsamında bulunan kamu idarelerinde çalışan personelin; aynı yıl içerisinde, bunlar dışında bir işverenden de ücret geliri elde etmesi veya görevinden ayrılarak bu işveren nezdinde çalışmaya başlaması durumunda, söz konusu personelin ücret matrahları birbiri ile ilişkilendirilmeksizin her bir işverenden elde edilen ücret ayrı ayrı gelir vergisi tevkifatına tabi tutulacaktır. Bu durumda, birden sonraki işverenden alınan ücretlerin toplamının, 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 49.000 TL) aşması veya bu tutarı aşmamakla birlikte her iki işverenden aldığı ücret geliri toplamının aynı Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 600.000 TL) aşması halinde, ücret gelirlerinin tamamının beyan edilmesi gerekmektedir.</p>

Tebliğın Önceki Hali	Değişiklik Düzenlemesi	Tebliğın Son Hali
<p>diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 600.000 TL) aşmaması halinde, bu gelirler için beyanname verilmeyecektir.</p> <p>(6) Genel yönetim kapsamındaki idareler ile bu idarelere bağlı, ilgili ve ilişkili kurum ve kuruluşlarda çalışan personelin; aynı yıl içerisinde, bunlar dışında bir işverenden de ücret geliri elde etmesi veya görevinden ayrılarak bu işveren nezdinde çalışmaya başlaması durumunda, söz konusu personelin ücret matrahları birbiri ile ilişkilendirilmeksizin her bir işverenden elde edilen ücret ayrı ayrı gelir vergisi tevkifatına tabi tutulacaktır. Bu durumda, birden sonraki işverenden alınan ücretlerin toplamının, 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 49.000 TL) aşması veya bu tutarı aşmamakla birlikte her iki işverenden aldığı ücret geliri toplamının aynı Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarifinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 600.000 TL) aşması halinde, ücret gelirlerinin</p>	<p>gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir.</p> <p>Örnek 11: (U) Bakanlığında görevli Bayan (Ü), aynı zamanda (V) Üniversitesinden de ücret geliri elde etmektedir. Bayan (Ü)'nün (U) Bakanlığındaki ücret gelirlerine ait gelir vergisi matrahı ile (V) Üniversitesindeki ücret gelirlerine ait gelir vergisi matrahı birbiriyle ilişkilendirilmeyecek olup ayrı ayrı vergilendirilecektir. Bayan (Ü) tarafından elde edilen ücret gelirlerine ait gelir vergisi matrahlarının 193 sayılı Kanunun 86 ncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinin (b) alt bendinde belirtilen tutarları aşması halinde, ücret gelirlerinin tamamı yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir.”</p>	<p>“Örnek 7: (A) Bakanlığında görevli Bay (B), nakil yoluyla (Ç) Bakanlığına geçmiştir. Bay (B)'nin (Ç) Bakanlığında aynı takvim yılında elde ettiği ücret gelirlerine ait gelir vergisi matrahı, (A) Bakanlığında süregelen gelir vergisi matrahıyla birleştirilecek ve tek işverenden elde edilen ücret geliri olarak kümülatif matrah esas alınmak suretiyle vergilendirilecektir. Bu durumda, tek işverenden elde edildiği kabul edilen ücret gelirlerinin 193 sayılı Kanunun 86 ncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinin (b) alt bendinde belirtilen tutarı aşmaması halinde, söz konusu ücret gelirleri için yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmeyecektir.</p> <p>Örnek 8: (E) Bakanlığında görevli Bayan (F), bu Bakanlıktan aldığı ücretin yanı sıra (K) Bakanlığının bağlı kuruluşu olan ve (I) sayılı cetvelde yer alan (L) Kurumunda kurulan bir komisyonda görev alması karşılığı ücret geliri elde etmiştir. Bayan (F)'nin, (E) Bakanlığı ile (L) Kurumundan aldığı ücret ödemeleri, tek işverenden elde edilen ücret olarak kümülatif matrah esas alınmak suretiyle vergilendirilecektir. Bu durumda, tek işverenden elde edildiği kabul edilen ücret gelirlerinin</p>

Tebliğin Önceki Hali	Değişiklik Düzenlemesi	Tebliğin Son Hali
<p>tamamının beyan edilmesi gerekmektedir.</p> <p>Örnek 7: 5018 sayılı Kanunun (II) sayılı cetvelinde yer alan (F) Üniversitesinde görevli Bay (G), 2020 yılı Kasım ayı içerisinde aynı cetvelde yer alan (H) Üniversitesine nakil yoluyla geçmiştir. Bay (G)'nin ücretlerine ait gelir vergisi matrahının, eski kurumundaki süre gelen gelir vergisi matrahları ile birleştirilmesi ve Bay (G)'ye yapılan ödemelerin, tek işverenden elde edilen ücret olarak 193 sayılı Kanunun 61, 63, 94, 103 ve 104 üncü maddeleri kapsamında vergilendirilmesi gerekmektedir.</p> <p>Diğer taraftan, Bay (G)'nin, (F) Üniversitesinde görevli iken (H) Üniversitesine verdiği hizmet karşılığı kendisine yapılan ücret ödemelerinin vergilendirilmesi de aynı şekilde olacaktır.</p> <p>Örnek 8: (İ) Bakanlığında görevli Bayan (I), 2020 yılı içerisinde (K) Bakanlığının ilişkili kuruluşu olan (L) Kurumu yönetim kurulu üyeliği dolayısıyla huzur hakkı ücreti elde etmiştir. Bayan (I)'nin, (İ) Bakanlığı ile (L) Kurumu yönetim kurulu üyeliğinden aldığı</p>		<p>193 sayılı Kanunun 86 ncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinin (b) alt bendinde belirtilen tutarı aşmaması halinde, söz konusu ücret gelirleri için yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmeyecektir.</p> <p>Örnek 9: (O) Bakanlığında görevli Bay (N), aynı zamanda (O) Bakanlığının (I) sayılı cetvelde yer almayan ilgili bir kuruluşunda yönetim kurulu üyeliğinden dolayı huzur hakkı geliri elde etmektedir. Bay (N)'ye yapılan ücret ödemeleri, birbiri ile ilişkilendirilmeyecek olup ayrı ayrı vergilendirilecektir.</p> <p>Bay (N) tarafından elde edilen ücret gelirlerine ait gelir vergisi matrahlarının 193 sayılı Kanunun 86 ncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinin (b) alt bendinde belirtilen tutarları aşması halinde, ücret gelirlerinin tamamı yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir.</p> <p>Örnek 10: (S) Bakanlığında görevli Bay (Ö), nakil yoluyla (T) Bakanlığının ilişkili kuruluşu olan ve (I) sayılı cetvelde yer almayan (R) kurumuna geçmiştir. Bay (Ö)'nün (R) kurumundaki ücret gelirlerine ait gelir vergisi matrahı, (S) Bakanlığında süregelen gelir vergisi matrahı ile ilişkilendirilmeyecek olup ayrı olarak vergilendirilecektir.</p>

Tebliğin Önceki Hali	Değişiklik Düzenlemesi	Tebliğin Son Hali
<p>Ücret ödemeleri, tek işverenden elde edilen ücret olarak kümülatif matrah esas alınmak suretiyle vergilendirilecektir.</p>		<p>Bay (Ö) tarafından elde edilen ücret gelirlerine ait gelir vergisi matrahlarının 193 sayılı Kanununun 86 ncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinin (b) alt bendinde belirtilen tutarları aşması halinde, ücret gelirlerinin tamamı yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir.</p>
<p>Örnek 9: (M) Bakanlığında ücret alan Bay (N), aynı zamanda (O) Hastanesi döner sermayesinden de ücret almaktadır. Bay (N)'ye yapılan ücret ödemeleri, tek işverenden elde edilen ücret olarak kümülatif matrah esas alınmak suretiyle vergilendirilecektir.</p>		<p>Örnek 11: (U) Bakanlığında görevli Bayan (Ü), aynı zamanda (V) Üniversitesinden de ücret geliri elde etmektedir. Bayan (Ü)'nün (U) Bakanlığındaki ücret gelirlerine ait gelir vergisi matrahı ile (V) Üniversitesindeki ücret gelirlerine ait gelir vergisi matrahı birbirine ilişkilendirilmeyecek olup ayrı ayrı vergilendirilecektir.</p>
<p>Örnek 10: (S) Bakanlığında ücret alan Bay (Ö), nakil yoluyla (T) Bakanlığına geçmiştir. Bay (Ö)'nün (T) Bakanlığındaki ücretlerine ait gelir vergisi matrahı, (S) Bakanlığındaki süregelen gelir vergisi matrahı ile birleştirilecek ve tek işverenden elde edilen ücret olarak kümülatif matrah esas alınmak suretiyle vergilendirilecektir.</p>		<p>Bayan (Ü) tarafından elde edilen ücret gelirlerine ait gelir vergisi matrahlarının 193 sayılı Kanununun 86 ncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinin (b) alt bendinde belirtilen tutarları aşması halinde, ücret gelirlerinin tamamı yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir.</p>

Tebliğin Önceki Hali	Değişiklik Düzenlemesi	Tebliğin Son Hali
<p>Örnek 11: (U) Bakanlığında ücret alan Bayan (Ü), nakil yoluyla 16 Temmuz 2020 tarihinde (V) Üniversitesine geçmiştir. Bayan (Ü)'nün nakil tarihi itibarıyla (U) Bakanlığındaki ücretlerine ait kümülatif gelir vergisi matrahı 42.000 TL'dir. (V) Üniversitesi Bayan (Ü)'ye yapacağı ilk ücret ödemesinde, e-bordro programı veya (U) Bakanlığında Bayan (Ü)'nün süre gelen gelir vergisi matrahı bilgisini temin edecek ve yapacağı ücret ödemesi ile 42.000 TL'lik süre gelen gelir vergisi matrahını birleştirerek, tek işverenden elde edilen ücret olarak kümülatif matrah esas alınmak suretiyle vergilendirecektir.</p>		
<p>Özel sektör işyerlerinde birden fazla işverenin yanında çalışanların durumu MADDE 21 – (1) Aşağıdaki hallerde, hizmet erbabının ücretlerinin birden fazla işverenden elde edildiği kabul edilir: a) Bir özel sektör işverenin yanında çalışan hizmet</p>	<p>MADDE 2- Aynı Tebliğin 21 inci maddesinin beşinci fıkrasının ikinci cümlesinden sonra gelmek üzere aşağıdaki cümle eklenmiştir. “Hizmet erbabının talep etmesi ve işverenlerin de kabul etmesi kaydıyla, yıl içerisinde aynı anda birden fazla işverenden alınan ücret gelirleri</p>	<p>Özel sektör işyerlerinde birden fazla işverenin yanında çalışanların durumu MADDE 21 – (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</p>

Tebliğin Önceki Hali	Değişiklik Düzenlemesi	Tebliğin Son Hali
<p>erbabının, yıl içerisinde bu işverenden elde ettiği ücretinin yanısıra, başka bir özel sektör işvereninden ya da kamu kurum veya kuruluşundan da elde ettiği ücret gelirleri.</p> <p>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.</p> <p>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.</p> <p>(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 alınacak ücret, eski</p>	<p>de kümülatif matrah dikkate alınarak tevkifata tabi tutulabilir.”</p>	<p>ücretinin yanısıra, başka bir özel sektör işvereninden ya da kamu kurum veya kuruluşundan da elde ettiği ücret gelirleri.</p> <p>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.</p> <p>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.</p> <p>(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.</p> <p>(3) Aşağıdaki hallerde, hizmet erbabının ücretlerinin tek işverenden elde edildiği kabul edilir:</p>

Tebliğin Önceki Hali	Değişiklik Düzenlemesi	Tebliğin Son Hali
<p>işverenden aldığı ücret matrahı ile ilişkilendirilmeden sıfır matrah esas alınmak suretiyle vergilendirilecektir.</p> <p>(3) Aşağıdaki hallerde, hizmet erbabının ücretlerinin tek işverenden elde edildiği kabul edilir:</p> <p>a) İki ayrı özel sektör firmasının birleşmesi (devir, nev'i değişikliği ve bölünme halleri dahil).</p> <p>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.</p> <p>c) Ortaklık halinde faaliyette bulunan işyerlerinde, ortaklardan herhangi birinin değişmesi.</p> <p>(4) Aynı takvim yılı içinde tek işverenden elde edildiği kabul edilen ücretler, kümülatif matrah esas alınmak suretiyle vergilendirilecektir.</p> <p>(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</p>		<p>a) İki ayrı özel sektör firmasının birleşmesi (devir, nev'i değişikliği ve bölünme halleri dahil).</p> <p>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 eğişmesi.</p> <p>c) Ortaklık halinde faaliyette bulunan işyerlerinde, ortaklardan herhangi birinin eğişmesi.</p> <p>(4) Aynı takvim yılı içinde tek işverenden elde edildiği kabul edilen ücretler, kümülatif matrah esas alınmak suretiyle vergilendirilecektir.</p> <p>(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</p>

Tebliğin Önceki Hali	Değişiklik Düzenlemesi	Tebliğin Son Hali
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.		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.

Söz konusu Tebliğ değişikliği yayımı tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiş olup; 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli (I) sayılı cetvelde yer alan genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri Sirkülerimiz ekinde yer almaktadır.

Saygılarımızla...

(I) SAYILI CETVEL

(Değişik:RG-16/10/2020-7254/5 md.)

GENEL BÜTÇE KAPSAMINDAKİ KAMU İDARELERİ

- 1) Türkiye Büyük Millet Meclisi
- 2) Cumhurbaşkanlığı
- 3) Anayasa Mahkemesi
- 4) Yargıtay
- 5) Danıştay
- 6) Hâkimler ve Savcılar Kurulu
- 7) Sayıştay
- 8) Adalet Bakanlığı
- 9) **(Değişik:20/5/2021-7319/10 md.)** Aile ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı
- 10) **(Ek:20/5/2021-7319/10 md.)⁽¹⁾** Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı
- 11) **(Değişik:4/11/2021-7341/18 md.)** Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı
- 12) Dışişleri Bakanlığı
- 13) Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı
- 14) Gençlik ve Spor Bakanlığı
- 15) Hazine ve Maliye Bakanlığı
- 16) İçişleri Bakanlığı
- 17) Kültür ve Turizm Bakanlığı
- 18) Milli Eğitim Bakanlığı
- 19) Milli Savunma Bakanlığı
- 20) Sağlık Bakanlığı
- 21) Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı
- 22) Tarım ve Orman Bakanlığı
- 23) Ticaret Bakanlığı
- 24) Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı
- 25) Devlet Arşivleri Başkanlığı
- 26) Diyanet İşleri Başkanlığı
- 27) İletişim Başkanlığı
- 28) Milli Güvenlik Kurulu Genel Sekreterliği
- 29) Milli İstihbarat Teşkilatı Başkanlığı
- 30) Milli Saraylar İdaresi Başkanlığı
- 31) Strateji ve Bütçe Başkanlığı

- 32) Jandarma Genel Komutanlığı
- 33) Sahil Güvenlik Komutanlığı
- 34) Emniyet Genel Müdürlüğü
- 35) **(Mülga:18/7/2021-7333/14 md.)**
- 36) Afet ve Acil Durum Yönetimi Başkanlığı
- 37) Gelir İdaresi Başkanlığı
- 38) Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü
- 39) Meteoroloji Genel Müdürlüğü
- 40) **(Değişik:4/11/2021-7341/18 md.)** Göç İdaresi Başkanlığı
- 41) Avrupa Birliği Başkanlığı
- 42) **(Ek:4/11/2021-7341/18 md.)** İklim Değişikliği Başkanlığı