

ÇALIŞANLARA TEK İŞVERENDEN/BİRDEN FAZLA İŞVERENDEN VEYA İŞVEREN DEĞİŞİKLİĞİNDE ÖDENEN ÜCRETE VERGİ TARİFESİ UYGULAMASI¹

İmdat Türkay²

¹ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-3596-0872>

Öz

İşverene bağlı olarak çalışan milyonlarca ücretliyi ilgilendiren en önemli konulardan biri de kendilerine ödenen brüt ücret tutarından kesilen gelir vergisi tutarıdır. 7.12.2019 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 7194 sayılı Kanunla, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda 1.1.2020 tarihinden itibaren uygulanmak üzere ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde önemli değişiklikler yapılmıştır. Vergi İdaresi tarafından hazırlanan 311 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde ise gerek ücret gelirlerinin yıl içinde tevkif suretiyle vergilendirilmesi, gerekse yıllık olarak elde edilen tevkifata tabi ücret gelirlerinin hangi şartlarla yıllık beyanname verilmesi gerekeceği konusunda kapsamlı açıklamalar yapılmıştır. Genel Tebliğle yapılan açıklamalardan biri de kamuda veya özel sektörde tek işverenden veya birden fazla işverenden yıl içinde ücret geliri elde edilmesi durumunda vergi tarifesinin nasıl uygulanacağı yani kümülatif matrahın devam mı ettirileceği yoksa matrahın her işverende sıfırlanması mı gerektiği konusuna açıklık getirilmesi olmuştur. Vergi İdaresi tarafından yapılan düzenleme ile gerek kamuda gerekse özel sektörde hangi durumlarda tek işveren hangi durumlarda birden fazla işverenden ödeme yapıldığının tespiti konusunda çok net belirlemeler yapılmış olup işverenler ve çalışanlar ücret ödemelerinin vergilendirilmesi konusunda rahatlatılmıştır. Ayrıca, genel tebliğde tek işverenden veya birden fazla işverenden tevkifata tabi ücret geliri elde edenlerin hangi durumlarda yıllık beyanname vermesi gerektiği de örneklerle ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Yapılan düzenleme sonucunda kamuda farklı birimler tarafından yapılan ücret ödemelerine aynı vergi tarifesinin uygulanması sağlanmış, ayrıca kamu veya özel sektörde tek işverenden elde edilen ve belirlenen tutarı geçen ücretler de yıllık beyan kapsamına alınmıştır.

Anahtar Kelimeler: Ücret, tek işveren, birden fazla işveren, işveren değişikliği, vergi tarifesi

Atf için:

Türkay, İ. (2020). Çalışanlara tek işverenden/birden fazla işverenden veya işveren değişikliğinde ödenen ücrete vergi tarifesi uygulaması. *HAK-İŞ Uluslararası Emek ve Toplum Dergisi*, 9(24), 284-312.

¹ Bu yazıda yapılan açıklamalar, tamamıyla yazarına ait olup, hiçbir şekilde yazarın çalıştığı kurumunu bağlamaz, kurumunun görüşü olarak kullanılamaz ve değerlendirilemez.

² Gelir İdaresi Grup Başkanı, Uludağ Üniversitesi-İİBF-Maliye, Ankara/Türkiye.

E-posta: iturkay@gelirler.gov.tr

APPLICATION OF A TAX TARIFF TO EMPLOYEES FROM SINGLE EMPLOYER/MULTIPLE EMPLOYERS OR THE WAGE PAID IN AN EMPLOYER CHANGED

ABSTRACT

It is the amount of income tax deducted that determines the employee's tax burden on an issue that is very closely related to the wage income generated by millions of employees depending on an employer. With the Law No. 7194 published in the Official Gazette dated 7.12.2019, significant changes were made in the Income Tax Law No. 193 on taxation of wage revenues to be applied as of 1.1.2020. In the Income Tax General Communiqué no. 311, prepared by the Tax Administration, comprehensive explanations were made regarding the taxation of wage income through withholding during the year and the annual declaration of the wage income subject to withholding annually. One of the explanations made in the General Communiqué is how to apply the tax tariff in case of earning income from a single employer or multiple employers in the public or private sector during the year. In this context, it has been clarified whether the cumulative base will be continued or whether the base should be reset in each employer. With the regulation made by the Tax Administration, very clear determinations have been made in the public and private sector in determining in which cases a single employer has been paid from multiple employers, and the employers and employees have been relieved about the taxation of wage payments. In addition, the general communiqué describes in detail with the examples in which those who earn wage income subject to withholding from single employer or multiple employers should give annual returns.

Keywords: Wage, single employer, multiple employers, employer changed, tax tariff.

Giriş

7 Aralık 2019 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 7194 sayılı Kanunla (T.C. Yasalar, 2019) 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nda (T.C. Yasalar, 1961) beyannameli mükellefiyetin artırılması, yüksek gelir gruplarından daha fazla vergi alınması amacıyla yapılan düzenleme ile tevkif suretiyle vergilendirilen ücret tutarları ve bu tutarlar üzerinden tevkif edilen vergilerin, yıllık beyanname sayesinde matrah ve sair unsurlarının kontrolünün sağlanmasını teminen, tek veya birden fazla işverenden tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücret geliri elde eden mükelleflerin, bu gelirleri toplamının, yıllık olarak belirlenen tutarı aşması halinde ücret gelirlerini yıllık beyanname ile beyan etmesi esası getirilmiştir. Ücret gelirlerinin yıl içinde tevkif suretiyle vergilendirilmesinde, çalışanların tek işverenden veya birden fazla işverenden aynı anda ücret geliri elde etmesi durumunda veya çalışanların işveren değişikliği durumunda vergi tarifesinin yıl içindeki kümülatif ücret matrahı üzerinden mi yoksa sıfırlanmak suretiyle vergi tarifesinin ilk dilimi üzerinden mi uygulanacağı konusunda Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan ve 27/5/2020 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan 311 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2020) çok net belirlemeler yapılmış bulunmaktadır. Çalışmamızda, 1.1.2020 tarihinden itibaren ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde, özellikle tek işverenden veya birden fazla işverenden tevkifata tabi ücret geliri elde edilmesi durumunda vergi tarifesinin nasıl uygulanacağı, tek işveren veya birden fazla işveren belirlemesinin nasıl yapılacağı ile tek veya birden fazla işverenden tevkifata tabi ücret gelirlerinin hangi şartlarla yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerektiği konuları incelenecektir.

GELİR VERGİSİ KANUNUNA GÖRE VERGİYE TABİ ÜCRET ÖDEMELERİNİN KAPSAMI

Gelir vergisi uygulamasında 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. Gerçek kişilerin bir takvim yılı içinde elde etmiş oldukları ücret gelirleri gelir vergisine tabidir. Ücret, bedensel ya da zihinsel bir emek karşılığında işverenden elde edilen hasılayı ifade eder. Bu hasıla para şeklinde olabileceği gibi aynı veya para ile temsil edilebilen menfaat şeklinde de olabilir. Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı, tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık ilişkisi niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması ücretin niteliğini değiştirmez. Buna göre; muafiyet ve istisna kapsamına girmeyen ve her ne ad altında yapılsa yapılsın ücret tanımı içine giren tüm ödemeler, ücret olarak vergiye tabi tutulmaktadır. Diğer taraftan ortaklık ilişkisi niteliğinde olmamak şartıyla, kazancın belli bir yüzdesi şeklinde yapılan ödemeler de

gelir vergisi uygulaması açısından ücret sayılmıştır. Gelir Vergisi Kanununun 61. maddesine göre, ücretin unsurlarının var olup olmadığına bakılmaksızın aşağıda yazılı ödemeler de ücret sayılmakta ve bu ödemeleri yapanlarda işveren sayılmaktadır.

- ✓ Gelir Vergisi Kanunu'na göre istisna dışında kalan emeklilik, maluliyet, dul ve yetim aylıkları.
- ✓ Daha önce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan menfaatler.
- ✓ TBMM, il genel meclisi ve belediye meclisi üyeleri ile özel kanunlarına veya idari 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.
- ✓ Yönetim ve denetim kurulları başkanı ve üyeleriyle, tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler.
- ✓ Bilirkişilere, resmi arabuluculara, eksperlere, spor hakemlerine ve her türlü yarışma jürisi üyelerine ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler.
- ✓ Sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler.
- ✓ Hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar.

193 sayılı GVK'nın 62. maddesine göre, çalışanlara ücret ödemesini yapan işverenler ise; hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişilerdir. İşveren aynı zamanda işe aldığı, emir ve talimatları doğrultusunda çalıştırdığı hizmet erbabına emeğinin karşılığında nakit veya ayın olarak ücret ödeyen ya da menfaat sağlayan gerçek ve tüzel kişidir. Gelir vergisi uygulamasında ücret kapsamında sayılan ödemeleri yapanlar da vergisel ödevleri yerine getirmek bakımından işveren sayılmaktadır. Gelir vergisi açısından bir ödemenin ücret ya da başka bir gelir unsuru olarak vergilendirilip vergilendirilmeyeceği ücret gelirini meydana getiren üç temel unsura göre belirlenmekte olup bunlar; bir işverene tabi olma, belli bir iş yerine bağlı olma ve hizmetin karşılığı olarak bir ödemenin yapılmış olmasıdır. 193 sayılı GVK'ya göre, işverenler tarafından çalışanlara yapılan ücret gelirleri iki şekilde vergilendirilmekte olup bunlar gerçek ücretler ve diğer ücretlerin vergilendirilmesidir. Gerçek ücretlerin vergilendirilmesi de kendi içinde iki şekilde yapılmakta olup birincisi işverenler tarafından yapılan ücret ödemeleri üzerinden kaynakta ödeme anında kesinti suretiyle yani tevkifat yapılmak suretiyle verginin kesilmesi; ikinci yöntemde ise tevkifata tabi tutulmayan ücretler ile tevkifata tabi tutulmakla beraber yıllık olarak belirlenen beyanname verme sınırını aşan ücretler için yıllık gelir vergisi beyanname verilerek suretiyle gerçekleştirilmektedir. 193 sayılı GVK'nın 64.

maddesine göre, diğer ücretlerin vergilendirilmesi ise işverenlerin dışında kişilerin vergi idaresine giderek ödeyecekleri yıllık gelir vergisini tarh ve tahakkuk ettirmek ve de ödemek suretiyle gerçekleşmektedir.

Ücret ödemelerinin genel vergilendirme sistemi olan tevkifat yani stopaj (kesinti) yönteminde 193 sayılı GVK'nın 94. maddesinin birinci fıkrasında sayılan kişi ve kurumlar tarafından maddede 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 ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), vergi tevkifatı yapılmaktadır. Vergi tevkifatına tabi tutulmayan ücret gelirlerinin ise tutarı ne olursa olsun mutlaka yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir. Gelir vergisinden istisna edilen ücret ödemeleri, GVK'nın "Müteferrik İstisnalar" bölümünde, geçici maddelerde ve ücret ödemelerine ilişkin kendi özel kanunlarında belirtilmiştir. Dolayısıyla, istisna kapsamında olmayan veya istisna kapsamında olmakla beraber belli bir istisna limitini geçen ücret ödemelerinin gerçek usulde elde edilen ücret geliri olarak tevkif suretiyle ya da yıllık beyan esasıyla vergilendirilmesi gerekmektedir.

İşverenler tarafından çalışanlara yapılan ücret ödemelerinden yapılan vergi tevkifatı, ücretin nakden veya hesaben ödenmesi aşamasında yapılmaktadır. Hesaben ödeme, vergi tevkifatına tabi tutulacak kazanç ve iratları ödeyenleri istihkâk sahibine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri veya bu istihkâkları ödeyenlerin hesaplarına gider kaydedilmeyi ifade etmektedir. Ücretler dışında kalan ödemelerden vergi tevkifatı, ödemenin gayrisafi tutarı üzerinden yapılmaktadır. Ücret ödemesi üzerinden vergi tevkifatı ise brüt ücret tutarı üzerinden değil, safi ücret tutarı üzerinden yapılmakta, yani gayrisafi ücret tutarından GVK'nın 31 ve 63. maddelerinde yer alan yasal indirimler düşülmekte ve kalan safi ücret tutarına vergi tarifesi uygulanmak suretiyle gelir vergisi kesintisi yapılmış olmaktadır. Ücretler ve diğer vergi tevkifatına tabi tutulacak ödemelerde kesilmesi gereken vergiyi ödemeyi yapan üstlenmiş ise, ödemenin brütü bulunmakta ve bulunan brüt üzerinden vergi tevkifatı yapılmaktadır. Diğer taraftan, 94 ncü madde gereğince tevkifat yapmak zorunda olanların, anılan maddede yazılı ödemelerden gerekli tevkifatı yapmamaları ve vergi dairesine yatırmamaları halinde, vergi sorumlusu sıfatıyla tevkif etmeleri gereken verginin ve uygulanacak cezanın genel hükümler çerçevesinde öncelikle tevkifat yapmakla yükümlü bu kişilerden aranmaktadır (Türkay, 2020, s.243-245).

ÜCRET ÖDEMELERİNE UYGULANACAK VERGİ TARİFESİ

Bilindiği üzere, 7194 sayılı Kanunla GVK'nın 103. maddesinde yer alan gelir vergisi tarifesinde yapılan değişiklikle 07.12.2019 tarihinden geçerli olmak üzere gelir vergisi tarifesine yeni bir dilim eklenmiş, bu yeni dilim için vergi oranı %40 olarak belirlenmiştir. 310 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği

Çalışanlara Tek İşverenden/Birden Fazla İşverenden veya İşveren Değişikliğinde
Ödenen Ücrete Vergi Tarifesi Uygulaması

(Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2019) ile 7194 sayılı Kanunla değiştirilen gelir vergisi tarifesi, 2020 takvim yılı gelirlerinin vergilendirilmesinde esas alınmak üzere aşağıdaki şekilde belirlenmiştir. İşverenler tarafından ücretlilere 2020 yılında ödenen ücret ve ücret kapsamındaki ödemelere aşağıda yer alan vergi tarifesi uygulanmak suretiyle gelir vergisi tevkifatı yapılmaktadır.

Gelir vergisine tabi gelirler;	
22.000 TL'ye kadar	%15
49.000 TL'nin 22.000 TL'si için 3.300 TL, fazlası	%20
120.000 TL'nin 49.000 TL'si için 8.700 TL (<i>ücret gelirlerinde 180.000 TL'nin 49.000 TL'si için 8.700 TL</i>), fazlası	%27
600.000 TL'nin 120.000 TL'si için 27.870 TL (<i>ücret gelirlerinde 600.000 TL'nin 180.000 TL'si için 44.070 TL</i>), fazlası	%35
600.000 TL'den fazlasının 600.000 TL'si için 195.870 TL (<i>ücret gelirlerinde 600.000 TL'den fazlasının 600.000 TL'si için 191.070 TL</i>), fazlası	%40
oranında vergilendirilir.	

Yukarıda yer alan gelir vergisi tarifesine göre, belirlenen matrah dilimlerine karşılık gelen %15-20-27-35-40 oranlarının yer aldığı vergi tarifesi uygulanmak suretiyle gelir vergisi hesaplanmaktadır. Birçok OECD ülkesinde olduğu gibi ülkemizde de vergi hukukunda yer alan ayırma kuramının gereği olarak vergi tarifesinin üçüncü gelir diliminden itibaren ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde, diğer gelir unsurlarına göre ücretlilerin lehine farklılaştırma yapılmış ve ücret ödemeleri için uygulanan vergi tarifesi dilimleri arasındaki aralık genişletilerek, ücret gelirlerinin diğer gelir unsurlarından daha düşük oranda vergilendirilmesi sağlanmıştır.

Ücret gelirleri için farklılaştırılmış vergi tarifesine baktığımızda ilk iki dilimde yedi gelir unsuru için aynı gelir dilimlerine (22.000-49.000) aynı vergi oranlarının (%15-20) uygulandığı görülmektedir. Ücret gelirlerinin daha düşük oranda vergilendirilmesi üçüncü ve dördüncü gelir dilimlerinde başlamaktadır. Örneğin, diğer altı gelir unsuru (ticari, serbest meslek, kira ve menkul kıymetler gibi) için 120.000 TL'den sonrası üçüncü dilim olan %27 oranında gelir vergisine tabi tutulurken, ücret gelirinde aynı vergi oranında %180.000 TL'den sonra vergi kesintisi yapılmaktadır. Ancak, ülkemiz şartlarında çoğunluğun asgari ücret seviyesinde (2.943 TL) ve 10.000 TL'nin altında ücret aldığı düşünülürken zaten ilk iki dilim üzerinden vergiye tabi oldukları ve üçüncü dilim tutarı olan 120.000 TL'nin altında ücret geliri elde ettikleri bilinmektedir. Yani, ücret tarifesinin farklılaştırılmasından ilk iki dilimde yer alan ücretliler yararlanamamakta ve bu durum, yüksek ücret geliri elde edenlere bir fayda sağlamaktadır.

TEK İŞVERENDEN VEYA BİRDEN FAZLA İŞVERENDEN ELDE EDİLEN ÜCRET GELİRİNDE VERGİ TARİFESİNİN UYGULANMASI

Bu bölümde, öncelikle işverenler tarafında çalışanlara yapılan ücret ödemelerine uygulanacak vergi tarifesi konusunda geçmiş uygulamalardan bahsedilecek daha sonra da 311 seri no.lu GVGT ile yapılan yeni düzenlemeler hakkında bilgiler verilecektir. Özellikle geçmişte ücret ödemelerine vergi tarifesi nasıl uygulanacağı konusunda 128 ve 160 seri no.lu GVGT deki açıklamalardan bahsedilecek ve yeni Genel Tebliğde ilk defa açıklanan tek işveren ve birden fazla işverenin nasıl belirlenmesi gerektiği konusuna ayrıntılı olarak değinilecektir. Çünkü, ücretlinin elde ettiği ücret gelirinin tek işverenden mi yoksa birden fazla işverenden mi elde ettiği vergileme açısından kritik derecede öneme haiz bulunmaktadır. Şayet farklı ödemeler tek işveren kapsamında değerlendirilirse aynı vergi tarifesi üzerinden kümülatif vergi matrahına göre vergi kesintisi yapılacak, birden fazla işverenden yapılan ödeme kabul edilirse vergi tarifesi sıfırlanacak ve her ödemeye ayrı ayrı vergi tarifesi uygulanacaktır. Ücret gelirini elde eden kişinin yılsonu toplam ücret gelirini değerlendirmesi ve yıllık beyanname verip vermeyeceğinin tespiti de tek işverenden aldığı ücrete veya birden fazla işverenden aldığı ücret göre farklılık gösterecektir.

128 ve 160 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğlerine Göre Birden Fazla İşverenden Aynı Dönemde Ücret Alınması Durumunda İşverenlerin Vergi Tarifesini Uygulaması

311 seri nolu GVGT yayınlanmadan önceki ücret ödemelerine uygulanan vergi tarifesi konusunda Vergi İdaresinin belirlemeleri genel tebliğlerle 1981 ve 1989 yıllarında yapılmıştı ve işverenler bu genel tebliğlerde yapılan açıklamalara göre ücretlinin vergi matrahına vergi tarifesini uygulamaktaydılar. Ücret ödemelerinin ne şekilde vergilendirileceği konusunda 128 (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 1981) ve 160 seri no.lu (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 1989) Gelir Vergisi Genel Tebliğlerinde yapılan açıklamalara göre, GVK'nın 94 ve 104'üncü maddeleri hükümlerine göre, işverenlerce ücret adı altında yapılan ve gelir vergisine tabi olan ödemelerin vergisi, bu ödemelerin vergi matrahları toplamına 103'üncü maddede yer alan ücret gelirlerine ilişkin vergi tarifesinin uygulanması suretiyle hesaplanmaktadır. İstisna kapsamında olmayan ve ücret kapsamında yapılan ödemelerin işverenler tarafından nakden veya mahsuben ödenmesi sırasında Gelir Vergisi Kanununun 61, 62, 63, 94, 103 ve 104'üncü maddelerine göre gelir vergisi tevkifatına tabi tutularak sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi gerekmektedir. Örneğin ücretin çalışana aylık olarak ödenmesi durumunda, yıl içinde ödenen ücretlerin kümülatif tutarları vergi tarifesi ile karşılaştırılmakta ve hangi orana isabet ediyorsa vergi kesintisi yapılmaktadır.

Çalışanlara Tek İşverenden/Birden Fazla İşverenden veya İşveren Değişikliğinde Ödenen Ücrete Vergi Tarifesi Uygulaması

GVK'nın 61'inci maddesinde, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler ücret olarak tanımlanmış, 62'nci maddede ise işverenlerin, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişiler olduğu hüküm altına alınmıştır. Öte yandan, ücretlerin ne şekilde vergilendirileceği ilk olarak 128 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde açıklanmıştır. Ücret ödemelerine ilişkin açıklamaların yer aldığı 149 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde, muafiyet ve istisna kapsamına girmeyen ve her ne ad altında yapılırsa yapılsın ücret tanımı içine giren tüm ödemelerin, ücret olarak vergiye tabi tutulacağı belirtilmiştir. Daha sonra ücret ödemelerinin vergilendirilmesi konusunda ücretlinin aynı anda birden fazla işverenden ücret alması veya işveren değişikliği ile ilgili olarak 160 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde; *"...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 ücrete, diğer işveren veya işverenlerin ödediği ücretle ilgilendirilmeksizin ayrı ayrı uygulanmaktadır. Ancak, söz konusu ücretlerin gayrisafi tutarları toplamının, Gelir Vergisi Kanununun 86. maddesinde belirtilen haddi aşması halinde, bu ücretlerin yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir..."* açıklaması yapılmıştır.

Görüldüğü üzere, 160 seri no.lu GVGT'nin yayımlandığı tarih olan 1989 yılından bu yana yaklaşık 30 yıldır bir hizmet erbabının birden fazla işverenden ücret alması halinde, her bir işverenin ödediği ücretler ayrı ayrı vergilendirilmektedir. Dolayısıyla vergi tarifesi, her bir işverenin ödediği ücrete, diğer işveren veya işverenlerin ödediği ücretle ilgilendirilmeksizin ayrı ayrı uygulanmaktadır. Burada kritik sorun hangi durumda tek işveren sayılacağı, hangi durumda birden fazla işveren kabul edilip vergi tarifesinin ayrı ayrı mı yoksa tek vergi tarifesinin mi uygulanacağıdır. 7194 sayılı kanunla 193 sayılı GVK'da yapılan değişiklik öncesinde (2020 yılı öncesinde) tek işverenden alınan tevkifata tabi ücretin tutarı ne olursa olsun yıllık beyanı söz konusu değildi. Sadece birden fazla işverenden alınan tevkifata tabi ücretler toplamının, GVK'nın 86'ncı maddesinde belirtilen haddi aşması halinde, bu ücretlerin yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmekteydi.

Görüldüğü üzere, geçmiş uygulamaya göre bir hizmet erbabının yıl içinde birden fazla işverenden ücret alması halinde, her bir işverenin ödediği ücretin ayrı ayrı vergi tevkifatına tabi tutulması gerekir. Dolayısıyla, vergi tarifesi her bir işverenin ödediği ücrete, diğer işveren veya işverenlerin ödediği ücretle ilişkilendirilmeksizin ayrı ayrı uygulanmıştır. Aslında mevcut uygulama 311 seri no.lu GVGT ile esas olarak devam etmekte olup, sadece gri olan alanlara açıklık getirilmiştir. Vergi İdaresi sadece net olarak tek işveren ve birden fazla işverenin gerek kamuda gerekse özel sektörde nasıl belirlenip tespit edeceği konusuna açıklık getirmiştir. Sonuç olarak ayrı ayrı işverenler tara-

findan ücret olarak yapılan ve vergiye tabi olan ödemelerin birbirleriyle ilişkilendirmeksizin her bir işveren nezdinde ayrı ayrı vergi tarifesinin uygulanması suretiyle vergilendirmenin yapılması gerekmektedir.

311 Seri No.lu GVGT Göre Aynı Dönemde Tek Veya Birden Fazla İşverenden Ücret Alınması Durumunda İşverenlerin Vergi Tarifesini Uygulaması

311 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde kamu idarelerinde ve özel sektörde tek işveren ve birden fazla işverenin nasıl tespit edileceği ve vergi tarifesinin nasıl uygulanacağı açıklanmış bulunmaktadır. Söz konusu Genel Tebliğde yapılan açıklamalara göre; 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununun (T.C. Yasalar, 2003) 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** ve 193 sayılı Kanunun 94'üncü maddesinin (1) numaralı bendinde 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 yapılacaktır.

Kamu Kurumlarında Tek İşverenin Veya Birden Fazla İşverenin Tespiti

Konu hakkında 311 seri no.lu GVGT'de yapılan açıklamalara göre; 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 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. 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 kuruluşa nakil olması durumunda, **elde ettikleri ücretler tek işverenden alınan ücret olarak** değerlendirilecektir.

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 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

Çalışanlara Tek İşverenden/Birden Fazla İşverenden veya İşveren Değişikliğinde
Ödenen Ücrete Vergi Tarifesi Uygulaması

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 kuruluşun temin edilebilecektir. 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. 311 seri no.lu GVGT'de yer alan örnekler şöyledir.

- **Örnek 1:** (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)'nın, (İ) Bakanlığı ile (L) Kurumu yönetim kurulu üyeliğinden aldığı ücret ödemeleri, tek işverenden elde edilen ücret olarak kümülatif matrah esas alınmak suretiyle vergilendirilecektir.
- **Örnek 2:** (M) Bakanlığından 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.

2020 yılı öncesinde bir bakanlıkta görevli olan ve ücret geliri elde eden bir kişi, başka bir bakanlığa bağlı bir kuruluşun yönetim kurulu üyeliğinden dolayı huzur hakkı ücreti elde etmesi durumunda, her iki işverende ödediği ücrete ve huzur hakkına ayrı ayrı vergi tarifesi uygulamak durumunda kalıyordu. Yeni düzenleme sonrası tüm kamu kurumları bünyesinde alınan ücretler toplanacak ve kümülatif ücret matrahına vergi tarifesi uygulanacaktır. 2020 yılından sonra, genel yönetim kapsamındaki idareler ile bu idarelere bağlı, ilgili ve ilişkili kurum ve kuruluşlar (ticaret şirketleri hariç), bu idarelerde çalışanların ücretlerinin vergilendirilmesinde tek işveren olarak değerlendirilecektir. Özel sektördeki işverenlerden alınan ücret ödemelerinde ise ayrı ayrı vergi tarifesi uygulamasına devam edilecektir.

Özel Sektör İşyerlerinde Çalışanlarda Tek İşveren Veya Birden Fazla İşverenden Ücret Elde Edildiğinin Tespiti

311 seri no.lu GVG'T'de özel sektör işyerlerinde çalışanlarda birden fazla işverenden veya tek işverenden ücret elde edildiğinin nasıl belirleneceği konusunda da açıklamalar yapılmıştır. Buna göre, özel sektörde aşağıdaki hallerde, hizmet erbabının ücretlerinin birden fazla işverenden elde edildiği kabul edilecektir:

- ✓ 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.

Hizmet erbabının birden fazla işverenden ücret geliri elde etmesi durumunda eskiden olduğu gibi 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. *Özel sektörde aşağıdaki hallerde, hizmet erbabının ücretlerinin tek işverenden elde edildiği kabul edilmektedir;*

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

Aynı takvim yılı içinde tek işverenden elde edildiği kabul edilen ücretler üzerinden yapılacak vergi tevkifatı, kümülatif matrah esas alınmak suretiyle vergi tarifesi uygulanarak yapılacaktır.

Genel Tebliğde yapılan açıklamalara bakıldığında kamu kurumlarında olduğu gibi bir sistem değişikliği yapılmamış olup eskiden olduğu gibi her bir işverenden elde edilen ücret ayrı ayrı vergilendirilecek olup ücret matrahları birleştirilmeyecektir. Ancak, geçmiş yıllarda özgelgelerle çözüme kavuşturulan bazı hususlar netleştirilmiş ve özel sektörde tek işveren kabul edilecek

bazı hallerde (devir, nev'i değişikliği, bölünme, alt işveren değişikliği gibi) açıkça belirtilmiştir.

YIL İÇİNDE İŞVEREN DEĞİŞİKLİĞİNDE VERGİ TARİFESİNİN UYGULAMA ESASLARI

Geçmiş dönemlerde çalışanların yıl içinde özel sektördeki bir işverenden başka bir firmaya geçmesi veya kamuda çalışan bir ücretlinin özel sektöre geçmesi veyahut tam tersi özel sektörden kamuya geçişlerde işverenlerle çalışanlar arasında tereddüt yaşanan bir konuda vergi tarifesinin ne şekilde uygulanacağı konusuydu. Gerçi 128 ve 160 seri no.lu GVGT'de yapılan açıklamalar doğrultusunda; kamudan kamuya, kamudan özel sektöre veya özel sektördeki işverenler arasında işveren değişikliklerinde uygulamada pek fazla sorun yaşanmıyordu ve her işveren çalışanın ücret matrahını sıfırlamak suretiyle vergi tarifesini ayrı ayrı uyguluyordu. Sıkıntı kamu kurumları arasında yıl içinde birden fazla işverenden ücret elde edilmesinde ve işveren değişikliklerinde yaşanıyordu. Özel sektördeki firmalarda ise birleşme, devir, nev'i değişikliği ve bölünme gibi durumlarda aynı işveren mi yoksa birden fazla işveren mi sayılacağı konularında yaşanıyordu. Ancak, 311 seri no.lu GVGT ile bu sıkıntı büyük oranda giderilmiş ve gri alanlar netliğe kavuşturulmuştur. Zira gerek kamuda gerekse özel sektörde çalışanların işveren değiştirmeleri gibi her duruma göre açıklama ve örneklere genel tebliğde yer verilmiş bulunmaktadır.

Kamuda Yıl İçinde İşveren Değiştirilmesi Durumunda Vergi Tarifesinin Uygulanması

311 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar öncesi eski uygulamaya göre; kamuda çalışanların yıl içinde işveren değiştirmesi durumunda her bir işveren nezdinde ödenen ücretlere ayrı ayrı vergi tarifesi uygulanıyordu. Ayrıca, kamudan özel sektöre veya özel sektörden kamuya veyahut özel sektörden başka bir özel sektör kuruluşuna ya da bir kamu kuruluşundan diğer bir kamu kuruluşuna hizmet erbabının işveren değişikliği yapması halinde, vergi tarifesinin kümülatif ücret geliri toplamına değil her bir işveren tarafından ödenen ücret tutarına ayrı ayrı uygulanıyordu. Ancak, bazı durumlarda aynı işveren yıl içinde çeşitli sebeplerle geçici işçi (mevsimlik işçi) çalıştırmaktadır. Bir takvim yılı içinde aynı hizmet erbabının belli dönemlerde işe alınması ve tekrar işten çıkarılması durumlarında, işverenin aynı kişiye yıl içinde farklı zamanlarda yapmış olduğu ücret ödemelerini takip etme imkanı olduğundan, vergi tarifesinin kümülatif ücret matrahına uygulanması gerekiyordu. Öte yandan, bir yıllık dönem içerisinde işten ayrılarak başka bir kurumda çalışmaya başlayan ve daha sonra bu kurumdan da ayrılarak ilk çalışmış olduğu kuruma dönen personele her iki işveren tarafın-

dan ödenen ücretlerin birbiri ile ilişkilendirilmeksizin her bir işveren nezdinde GVK'nın 103'üncü maddesindeki oranlar nispetinde ayrı ayrı vergilendiriliyordu.

Bu uygulamanın gerekçesi, işveren değişikliği ile ilgili olarak 160 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde yer alan, "*...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 ücrete, diğer işveren veya işverenlerin ödediği ücretle ilişkilendirilmeksizin ayrı ayrı uygulanmaktadır...*" açıklamasından kaynaklanıyordu. Aslında bu açıklama hala geçerlidir. Çünkü 311 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile yapılan düzenleme gerek kamuda gerekse özel sektörde işverenler tarafından yapılan ücret ödemelerinin hangi durumda tek işverenden hangi durumda birden fazla işverenden yapılmış sayılacağına ilişkindir. Dolayısıyla, tek işveren sayılmayan işverenlerden yapılan tüm ücret ödemelerinde vergi tarifesi ayrı ayrı uygulanmaya devam edilecektir. 311 seri no.lu GVGT ile yapılan kamu ve özel sektörde tereddüt edilen hususların açıklanmasına yönelik bir belirleme yapılmış olmasıdır.

160 seri no.lu GVGT'de yer alan açıklamalara gereğince geçmiş uygulamada, yıl içinde çalıştığı işverenden ayrılarak yeni bir işveren bünyesinde çalışmaya başlayan personelin çalışacağı süre içerisinde elde edeceği ücret gelirin GVK'nın 61, 94 ve 103'üncü maddeleri uyarınca vergilendirilmesi aşamasında daha önce çalışmış olduğu işverenden elde ettiği kümülatif ücret matrahının yeni işyerinde çalışacağı süre içerisinde elde edeceği ücret matrahı ile ilişkilendirilmemesi gerekmektedir. Bir başka anlatımla yeni iş yerinde söz konusu personelin elde edeceği ücretlerin tevkif suretiyle vergilendirilmesine esas olarak başlangıçta "0" matrahın dikkate alınması gerekmektedir. Konu hakkında Gelir İdaresince hazırlanan 311 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde "Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin tek işveren olarak değerlendirilmesi" ve "Özel sektör işyerlerinde birden fazla işverende çalışanların durumu" başlıklı bölümlerde gerek genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde gerekse özel sektör işyerlerinde çalışanların çeşitli sebeplerle işveren değişikliği yapmaları durumunda, çalışanlara yapılacak ücret ödemelerinde vergi tarifesinin nasıl uygulanacağı konusunda detaylı açıklamalar ve örnekler yer almaktadır. 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 kuruluşa nakil olması durumunda, elde ettikleri ücretler tek işverenden alınan ücret olarak değerlendirilecektir.

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 idareler ile bu idarelere bağlı, ilgili ve ilişkili kurum

Çalışanlara Tek İşverenden/Birden Fazla İşverenden veya İşveren Değişikliğinde
Ödenen Ücrete Vergi Tarifesi Uygulaması

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. 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 bir-biri ile ilişkilendirilmeksizin her bir işverenden elde edilen ücret ayrı ayrı gelir vergisi tevkifatına tabi tutulacaktır. 311 seri no.lu GVG'T'de yer alan örnekler şöyledir.

- **Örnek 1:** 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. Diğer taraftan, Bay (G)'nin, (F) Üniversitesinde görevli iken (H) Üniversitesine verdiği hizmet karşılığı kendisine yapılan ücret ödemelerinin vergilendirilmesi de aynı şekilde olacaktır.
- **Örnek 2:** (S) Bakanlığında ücret alan Bay (Ö), nakil yoluyla (T) Bakanlığına geçmiştir. Bay (Ö)'nün (T) Bakanlığında ücretlerine ait gelir vergisi matrahı, (S) Bakanlığında süre gelen gelir vergisi matrahı ile birleştirilecek ve tek işverenden elde edilen ücret olarak kümülatif matrah esas alınmak suretiyle vergilendirilecektir.
- **Örnek 3:** (U) Bakanlığında ücret alan Bayan (Ü), nakil yoluyla 16 Temmuz 2020 tarihinde (V) Üniversitesine geçmiştir. Bayan (Ü)'nün nakil tarihi itibarıyla (U) Bakanlığında 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.

Esasen uzun yıllardır kamuda çalışan kişilerin maaş işlemleri e-bordro üzerinden yürütülmekte olduğundan, kamuda çalışanların nakil sebebiyle başka bir kamu kurumuna geçmesi durumunda gelir vergisi matrahının birleştirilmesi ve tek işverenden elde edilen ücret olarak kümülatif matrah esas alınmak suretiyle vergilendirilmesi çok doğru bir uygulama olmuştur.

Özel Sektörde İşveren Değişikliğinde Vergi Tarifesinin Uygulanması

Gelir Vergisi Kanununun 61'inci maddesine göre ücret; işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir. Aynı Kanunun 62'nci maddesinde ise "İş verenler, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişilerdir..." denilmiş ve 94'üncü maddesinde de kimlerin hangi ödemelerden tevkifat yapacakları sayılmış olup, 1'inci bendinde hizmet erbabına ödenen ücretlerden 103 ve 104'üncü maddelere göre tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Öte yandan, ücret ödemelerine ilişkin açıklamaların yer aldığı 149 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde, muafiyet ve istisna kapsamına girmeyen ve her ne ad altında yapılsa yapılsın ücret tanımı içine giren tüm ödemelerin, ücret olarak vergiye tabi tutulacağı; 160 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde ise bir hizmet erbabının birden fazla işverenden ücret alması halinde, her bir işverenin ödediği ücretlerin ayrı ayrı vergilendirildiği, dolayısıyla vergi tarifesinin her bir işverenin ödediği ücrete diğer işveren veya işverenlerin ödediği ücretle ilgilendirilmeksizin ayrı ayrı uygulanacağı açıklamalarına yer verilmiştir.

Geçmiş uygulama yukarıdaki açıklamalara göre yapılmakla beraber, konu hakkında Gelir İdaresince hazırlanan 311 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "Özel sektör işyerlerinde birden fazla işverende çalışanların durumu" başlıklı kısmında yeni açıklamalar yapılmıştır. Özel sektörde hangi durumlarda hizmet erbabının ücretlerinin birden fazla işverenden elde edildiği önceki kısımlarda yer aldığı gibi net olarak belirlenmiş bulunmaktadır. Genel Tebliğde yapılan açıklamalara göre, özel sektör işyerlerinde çalışanlarda işveren değişikliğinde vergilendirme şöyle olacaktır. Hizmet erbabının birden fazla işverenden ücret geliri elde etmesi durumunda her bir işverenden elde edilen ücret ayrı ayrı vergi tarifesi uygulanmak suretiyle vergilendirilecek olup ücret matrahları birbiri ile ilişkilendirilmeyecektir. Hizmet erbabının işveren değişikliği yapması durumunda ise genel prensip, yeni işverenden alınacak ücret, eski işverenden aldığı ücret matrahı ile ilişkilendirilmeden sıfır matrah esas alınmak suretiyle vergilendirilecektir. Ancak, önceki bölümlerde açıklandığı üzere, hizmet erbabının ücretlerinin tek işverenden elde edildiğinin kabul edilmesi durumunda, aynı takvim yılı içinde tek işverenden elde edildiği kabul edilen ücretler, kümülatif matrah esas alınmak suretiyle vergilendirilecektir. Geçmiş dönemlerde olmayan ve 311 seri no.lu Genel Tebliğle

getirilen yeni düzenlemeye göre, yıl içerisinde işveren değiştiren hizmet erbabı, ücret gelirineline ilişkin gelir vergisi matrahını yeni işverenine bildirmek suretiyle ücretinin gelir vergisi tarifesine göre kümülatif olarak vergilendirilmesini talep edebilecektir. Bu durumda yeni işveren kümülatif matrahı dikkate alarak tevkifat yapacaktır. Tabi burada ücretlinin böyle bir talepte bulunup bulunmama konusundaki kararını serbestçe kendisi belirleyecek ve yeni işverenine durumu bildirecektir.

Özel sektörde yıl içerisinde işveren değiştiren çalışan, ücret gelirineline ilişkin gelir vergisi matrahını yeni işverenine bildirmek suretiyle ücretinin gelir vergisi tarifesine göre kümülatif olarak vergilendirilmesini talep edebilmesinin sonuçları

311 seri no.lu GVG'T'nin 21 inci maddesi ikinci fıkrasında yer alan, "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." açıklamalarının aynen 1989 yılında yayımlanan 160 seri no.lu GVK Genel Tebliğinde olduğu gibi yapıldığını görüyoruz. Dolayısıyla genel prensipte bir değişiklik olmadığı konusu Genel tebliğde net bir şekilde belirtildi diyebiliriz. Aynı maddenin 4 üncü fıkrasında da aynı takvim yılı içinde tek işverenden elde edildiği kabul edilen ücretler, kümülatif matrah esas alınmak suretiyle vergilendirileceği açıkça belirtilmiştir. Ancak Genel Tebliğin 21. maddesinin 5 inci fıkrasına geldiğimizde ise; "Yıl içerisinde işveren değiştiren hizmet erbabı, ücret gelirineline 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." açıklamalarına yer verilerek, otuz yıldan fazladır devam eden yeni işveren nezdinde kümülatif vergi matrahının yerine sıfır matrahın dikkate alınması gerektiğine yönelik uygulamanın, hizmet erbabının tercihine göre değişebileceği belirtilmiştir.

Bu konuda uygulamada ortaya çıkabilecek bir soruna değinen bir uzman görüşüne göre, bu uygulamanın kötüye kullanımı mümkün bulunmaktadır. Şöyle ki, "brüt ücret" üzerinden işveren ile anlaşılan durumlarda yıl içerisinde iş değiştiren hizmet erbabı haliyle yüksek gelir dilimlerinden vergi ödememek için kümülatif matrahın yeni işveren tarafından dikkate alınmasını talep etmesi neredeyse imkansızdır. Brüt ücret alan bir hizmet erbabının

birden fazla işinden alacağı veya yeni işverenden alacağı ücretin gelir vergisini kümülatif matrah üzerinden hesaplamasını talep etmesi demek öncelikle yıl sonunda beyanname verse dahi erkenden nakit çıkışına neden olacağı ve net ücreti azalacağı için bu enflasyonist ortamda kabul etmesi basiretli bir uygulama olmayacak, diğer taraftan beyanname verilmesine gerek olmadığı durumda ise fazladan ücret vergisi ödeneceği için tercih edilebilir ve uygulanabilir değildir. Bununla birlikte işveren ile “net ücret” üzerinden anlaşan bir hizmet erbabı ise ikinci işverenin tüm vergilere katlanacağından hareketle kümülatif matraha göre vergisinin hesaplanmasını Genel Tebliğde yer alan açıklamaya göre talep ederse, ikinci işveren ciddi anlamda ilave maliyetlerle karşı karşıya kalabilir ve bu da bir süre sonra ücret politikasının netten brüte doğru değişmesini zorunlu hale getirir. Özellikle yaşadığımız pandemi döneminde bazı büyük şirketler çalışanlarını mağdur etmemek için ve özellikle de çalışanlarının vergi oranlarının yükselmesinden ilk etapta olumsuz etkilenmemesi için net ücret politikasına geçtiği dikkate alındığında yeni tebliğ ile getirilen bu uygulamanın “net ücret” politikası uygulayan işletmeler açısından önemli maliyetlere katlanma anlamına geleceği ve net ücret politikası uygulayan firmaları cezalandırıcı mahiyette olduğu değerlendirilmektedir. (Çakmak, 2020, kpmgvergi.com)

AYNI KURULUŞ BÜNYESİNDEKİ FONLAR, SANDIKLAR VE DÖNER SERMAYELERDEN EK ÜCRET ALINMASI DURUMUNDA VERGİ TARİFESİNİN UYGULANMASI

Bazı kamu kurum ve kuruluşları ile üniversiteler bünyesinde bulunan döner sermaye işletmelerinin bağlı olduğu kurumlardan ayrı bütçe ve muhasebe sistemleri ve tahakkuk birimleri bulunmaktadır. Ayrıca, bazı kuruluşlar bünyesinde birden fazla döner sermaye işletmesi kurulması da mümkün bulunabilmektedir. 160 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamalara göre; bakanlıklar, bağlı kuruluşlar ve üniversiteler ile bu kuruluşlar bünyesindeki döner sermaye işletmelerinin tek işveren olarak kabul edilmesi uygun görülmüştür. Bu çerçevede;

- Bakanlıklar, bağlı kuruluşlar ve üniversitelerde bulunan tahakkuk birimlerinin, bu kuruluşlar bünyesinde kurulmuş olan döner sermaye işletmelerindeki tahakkuk birimleri ile koordineli olarak çalışmaları,
- Bu kuruluşlar tarafından bir ay içinde yapılan ücret ödemeleri ile döner sermaye işletmeleri tarafından yapılan ücret ödemelerinin toplanarak, 128 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yer alan esaslar çerçevesinde vergilendirilmesi,

gerekmektedir. Buna göre, bakanlıklar, bağlı kuruluşlar ve üniversitelerde bulunan tahakkuk birimlerinin, bu kuruluşlar bünyesinde kurulmuş olan döner sermaye işletmelerindeki tahakkuk birimleri ile koordineli olarak çalışmaları gerekmekte olup bu kuruluşlar tarafından bir ay içinde yapılan

ücret ödemeleri ile döner sermaye işletmeleri tarafından yapılan ücret ödemelerinin toplanarak vergilendirilmesi gerekmektedir. Öte yandan, genel ve özel bütçeli idarelerde çalışan personele, bu idarelerin bütçelerinden yapılan ücret ödemelerine ek olarak, bu idareler bünyesindeki döner sermaye, sandıklar, fonlar vb. yerlerden de ücret ödenmesi halinde (sandık, fon ve benzeri yerlerdeki yönetim ve denetim kurullarında görev alan personelden aynı kurumda çalışanlara ödenen ücretler dahil), bu ücretlerin de aynı işveren tarafından ödendiğinin kabul edilerek, verginin bu ücretler toplamı üzerinden hesaplanması gerekmektedir. Ayrıca, engellilik indirimi ve asgari geçim indirimi uygulamasında maaş ve döner sermaye ücretlerinin toplamının dikkate alınması gerekmektedir.

Öte yandan, konu hakkında yayımlanan 311 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamaya göre; 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 değerlendirilecektir. Dolayısıyla, kamuda aynı kurum bünyesindeki fonlar, sandıklar ve döner sermayelerden alınan ücretlerin vergi matrahı Hazine ve Maliye Bakanlığı e-bordro programından veya diğer idare ile kurum ve kuruluştan temin edilebilecektir. Dolayısıyla, bu konuda 160 seri no.lu GVGT’de yapılan açıklamalar, 311 seri no.lu GVGT’deki açıklamalarla örtüşmekte ve uygulamanın aynen devam etmesi ve bu kapsamdaki ödemelerin tek işveren kabul edilmesi gerekmektedir.

YÖNETİM KURULU ÜYELİKLERİNDEN HUZUR ÜCRETİ ELDE EDENLERİN BEYANNAME VERMESİ DURUMUNDA ÖDENEN VERGİYİ İŞVERENİN KARŞILAMASI

Gelir Vergisi Kanununun 61’inci maddesine göre huzur hakkı ödemeleri ücret sayılmakta olup ödemeyi yapan işveren tarafından vergi tevkifatına tabi tutulması gerekmektedir. Aynı maddenin 4’üncü bendinde ise; *yönetim ve denetim kurulları başkanı ve üyeleriyle tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatlerin de ücret olarak vergilendirileceği* hüküm altına alınmıştır. Buna göre, yönetim kurulu üyeleri ve yönetim kurulu başkanına ödenecek huzur hakkı ödemelerinin ücret olarak değerlendirilmesi ve Gelir Vergisi Kanunu’nun 94/1, 103 ve 104’üncü maddelerine göre gelir vergisi tevkifatına tabi tutulması gerekmektedir. 311 seri no.lu GVGT’de yapılan açıklamalara göre; 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 iş-

verenden alınan ücret olarak değerlendirilecektir. Görüldüğü üzere, bu uygulamada ticaret şirketleri hariç tutulmuştur. Yani kamu bünyesinde ticaret şirketi kapsamında olan işverenler tıpkı özel sektör işverenleri gibi ayrı bir işveren olarak değerlendirilmiştir. Örneğin, kamuda ücretli olan bir üst yöneticinin yine kamuya ait bir bankanın yönetim kuruluna seçilmesi ve buradan huzur ücreti elde etmesi durumunda, ticaret şirketi mahiyetinde olan kamu bankasının yönetim kurulu üyeliğinden alınan huzur ücreti ile asıl çalıştığı kamu kurumundan alınan ücret tutarı birleştirilmeyecek ve ayrı ayrı vergi tevkifatına tabi tutulacaktır. Ancak ticaret şirketleri hariç genel yönetim kapsamında bulunan kamu idareleri ile bu idarelere bağlı, ilgili ve ilişkili kurum ve kuruluşlarda 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 değerlendirilecek ve kümülatif ücret matrahı bulunarak aynı vergi tarifesi uygulanacaktır.

Buna göre, kamuda bir işverenden ücret geliri olan bir kişinin aynı işveren kapsamında olmayan kamu kurumu niteliğindeki bir ticaret şirketinden yönetim kurulu üyesi olarak görev yapması ve huzur ücreti elde etmesi durumunda, bu kişinin birden sonraki işverenden aldığı ücretlerin yıllık toplamı vergi tarifesinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 49.000 TL) aşması veya birden fazla işverenden ücret geliri elde eden mükelleflerin, birinci işverenden aldıkları ücret gelirleri de dâhil olmak üzere ücretleri toplamının gelir vergisi tarifesinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 600.000 TL) aşması durumunda elde ettiği ücret gelirlerini (birinci işverenden elde ettiği ücret geliri dahil) yıllık gelir vergisi beyanname ile beyan etmesi ve tahakkuk eden vergileri de ödemesi gerekmektedir. Benzer şekilde özel sektörde bir firmada ücretli olarak çalışan bir kişinin aynı anda bir yönetim kurulunda görev alması ve ücret elde etmesi durumunda her işveren ayrı bir işveren kabul edilerek birden sonraki işverenden alınan ücret vergi tarifesinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşıyorsa yıllık beyanname vermesi gerekmektedir.

Öte yandan, 10.04.2020 tarih ve 2393 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile bazı kamu kurum ve kuruluşlarında görevli yönetim, denetim ve tasfiye kurulu üyelerinin ücretleri ile sözleşmeli ve kapsam dışı personele uygulanacak taban ve tavan ücretlerin tespitine ilişkin ekli Kararın yürürlüğe konulmasına, 399 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 34 üncü, 527 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 31 inci ve 6107 sayılı Kanununun 9 uncu ve 12 nci maddeleri gereğince karar verilmiştir (T.C. Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri, 2020). 2393 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararının Eki Kararda yer alan hükümlere göre bu Karar;

- ✓ 22/1/1990 tarihli ve 399 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin geçici 9 uncu ve ek 1 inci maddelerine tabi kuruluşlarda görevli kapsam dışı personeli,

Çalışanlara Tek İşverenden/Birden Fazla İşverenden veya İşveren Değişikliğinde
Ödenen Ücrete Vergi Tarifesi Uygulaması

- ✓ 399 sayılı Kanun Hükmünde Kararname kapsamı dışında kalan kuruluşlar ve bağlı ortaklıklarında (haklarında özelleştirme kararı almanlar dâhil) çalışan kapsam dışı personeli,
 - ✓ İller Bankası A.Ş. yönetim ve denetim kurulu üyeleri ile burada görevli sözleşmeli personeli,
 - ✓ PTT A.Ş. yönetim ve denetim kurulu üyelerini,
 - ✓ Kamu iktisadi teşebbüsleri ve bağlı ortaklıkları ve iştiraklerinin yönetim kurulu başkan ve üyeleri ile tasfiye kurulu üyelerini,
 - ✓ Özelleştirme kapsam ve programında bulunup kamu payı %50'nin üzerinde olan kuruluşlar dâhil kamuya ait diğer iktisadi kuruluşların yönetim kurulu başkan ve üyeleri ile denetim ve tasfiye kurulu üyelerini,
- kapsamaktadır. Bu Kararla, yukarıda belirtilen kamu kurum ve kuruluşlarında 2018 ve devam eden yıllarda uygulanacak yönetim, denetim ve tasfiye kurulu üyeleri ücretleri, sözleşmeli ve kapsam dışı personele uygulanacak taban ve tavan ücretler ile bu ücretlere altı aylık dönemlerde uygulanacak artış miktarları belirlenmiştir.

Söz konusu Kararın “*Bazı kurum ve kuruluşlarda 2018 yılı yönetim, denetim ve tasfiye kurulu üyelik ücretleri*” başlıklı 4. maddesinin üçüncü fıkrasında; “*Birinci ve ikinci fıkralarda geçen aylık ücret ve ek ödemenin her türlü vergi ve kesintileri (uhdesinde kamu görevi bulunan yönetim, denetim veya tasfiye kurulu üyelerinin birinci ve ikinci işverenden aldıkları ücretleri birleştirmek suretiyle ödemeleri gereken ilave gelir vergisi dâhil) ilgili kuruluş tarafından karşılanır.*” hükmü yer almaktadır. Söz konusu Kararla, 18/7/2017 tarihli ve 2017/T-7 sayılı Yüksek Planlama Kurulu Kararı yürürlükten kaldırılmıştır. Bu Karar 11.04.2020 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Öte yandan, söz konusu Kararın 5. maddesine göre; bu Karar kapsamında bulunan kurum ve kuruluşlarda çalışan personelden, birden fazla kuruluşta görev alanlara *sadece bir görev için ücret ödenecektir*. Özelleştirme kapsam ve programına alınan kamu iktisadi teşebbüsleri ve bağlı ortaklıklarından olup özelleştirme işlemleri tamamlanan kuruluşların kapsam dışı kamu personelinin ücretlerine, söz konusu personelin kapsam dışı statülerde bulunduğu sürelerle ait bu Kararda yer alan ücret artışları hiçbir işlem yapılmaksızın aynen uygulanacaktır.

Anılan Kararın “*Ücretlerin belirlenmesi*” başlıklı 6. maddesinde yer alan hükümlere göre; bu Karar kapsamındaki kuruluşlarda açıktan veya naklen atanan, eğitim düzeyi, görev yeri veya unvanı değişen veya kuruluş içinde aynı unvandakilere göre daha az ücret alan kapsam dışı personelin ücretlerini, personelin unvanı, eğitim düzeyi, iş gerekleri, işyeri ve çalışma şartları dikkate alınarak en düşük ve en yüksek ücretler dâhilinde belirlemeye ilgili kuruluş yönetim kurulu yetkili bulunmaktadır. Bu Karar kapsamında bulunan yönetim, denetim ve tasfiye kurulu üyelikleri ile sözleşmeli ve kapsam dışı personel için belirlenen ücret ve ücret tavanları 2018 yılı ilk altı ayı için geçerli olacak şekilde belirlenmiştir. Bu Karar kapsamında bulunan yönetim, denetim ve tasfiye kurulu üyelikleri ile sözleşmeli ve kapsam dışı personel

için belirlenen ücret ve ücret tavanlarında, 2018 yılı ikinci altı ay dahil her dönem, 25/6/2001 tarihli ve 4688 sayılı Kamu Görevlileri Sendikaları ve Toplu Sözleşme Kanunu kapsamında yapılan toplu sözleşme görüşmeleri neticesinde kamu görevlilerinin geneline yönelik mali haklarda öngörülen artış oranı kadar artış yapılarak bu Karar kapsamındaki ücret ve ücret taban/tavanları her yıl için belirlenmiş olacaktır.

Öncelikle belirtmek gerekir ki, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 162 seri no.lu Devlet Memurları Kanunu Genel Tebliğinde yer alan açıklamalara göre; memurlar ve diğer kamu görevlilerinden kurum ve kuruluşların; yönetim kurulu, denetim kurulu, tasfiye kurulu, danışma kurulu üyelikleri ve komisyon, heyet ve komite ile benzeri organlarda görev alanlara, aldıkları görevler karşılığında ilgili mevzuatında herhangi bir ücret ödenmesinin öngörülmüş olması halinde, 15/1/2012 tarihinden itibaren bu görevlerden sadece biri için ücret ödenmekteydi.³10.04.2020 tarih ve 2393 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararının 4. maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan hükme göre; kapsam dahilindeki kuruluşlarda görev yapan yönetim, denetim veya tasfiye kurulu üyelerine aylık ücret ve ek ödemenin her türlü vergi ve kesintileri ilgili kuruluşlar tarafından karşılanacaktır. Üzerinde kamu görevi bulunan yönetim, denetim veya tasfiye kurulu üyelerinin birinci ve ikinci işverenden aldıkları ücretleri birleştirmek suretiyle ödemeleri gereken ilave gelir vergisi de aynı şekilde ilgili kuruluşlar tarafından karşılanacaktır. Öte yandan, söz konusu Kararın 5. maddesine göre; bu Karar kapsamında bulunan kurum ve kuruluşlarda çalışan personelden, birden fazla kuruluşta görev alanlara bir görev için ücret ödenecektir.

Gelir Vergisi Kanununa göre; bir kurumda yönetim, denetim ve tasfiye kurulu üyesi olarak görev yapan kişinin ikinci işverenden aldığı ücretlerin yıllık toplamı beyanname verme sınırını aşması nedeniyle elde ettiği ücret gelirlerini (birinci işverenden elde ettiği ücret geliri dahil) yıllık gelir vergisi beyanname ile beyan etmesi ve tahakkuk eden vergileri de ödemesi gerekmektedir. Öte yandan, söz konusu ücretlerin yıllık beyanname ile beyan edilmesi nedeniyle ilave bir gelir vergisi hesaplanması halinde bu vergi, mükellef olan ücretliden aranacaktır. Ödenen gelir vergisinin huzur ücretini ödeyen kurumdan talep edilmesi hususu, verginin ücretliden aranılmasına engel teşkil etmemektedir. Yönetim kurulu üyesinin ödediği verginin şirket tarafından ödenmesi mükellefi değiştirmemektedir. Vergi kanunlarına göre asıl mükellef ücret gelirini elde eden kurul üyeleridir. Diğer kurumlarda çalışan kurul üyelerine verilen ücretler bunların kendi kurumlarından yapılan ödemeler ile birleştirilmeyecek, her biri için ayrı matrah verilecektir. Yönetim kurulu üyesinin huzur hakkından dolayı yıllık beyanname vermesi sonucunda bu

³ 4/7/2001 tarihli ve 631 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 12'nci maddesinde yer alan düzenleme hakkında 666 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 5 inci maddesinin 15/1/2012 tarihinde yürürlüğe giren (s) fıkrası ile yapılan değişiklik.

kısma isabet eden vergiyi şirketler ödese bile, bu ödeme de bir nevi net menfaat (ücret) sayılmakta olup, bunu da kişiye verilen brüte iblağ edilmek suretiyle ücret bordrosuna dahil edilerek gelir vergisi tevkifatına tabi tutulması gerekmektedir.

Şayet net ücret üzerinden anlaşmaya varılmış olması durumunda, gelir vergisi ücretin brüt tutarı üzerinden hesaplanacak olup, bu vergiyi kurumun veya şirketin karşılaması halinde ise karşılanan tutarın da ücret olarak vergiye tabi tutulması gerekmektedir. Bu durumda, normal ücret ödemesinde olduğu gibi ücret bordrosu düzenlenmesi ve tutar üzerinden ise gelir vergisi tevkifatı ve damga vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir. Yani ödenen verginin kişiye işveren tarafından ödenmesi bir menfaat sağlama kapsamında GVK'nın 61. maddesine göre ücret olarak değerlendirilmekte ve bu sağlanan net menfaatin brüte tamamlanarak gelir vergisi tevkifatına tabi tutulması gerekmektedir. Tabi işverenlerde bu durumda karşıladıkları bu tutarı gider hesaplarına GVK'nın 40. maddesine göre ücret ödemesi olarak gider yazacaklardır (Türkey, 2020).

TEK/BİR DEN FAZLA İŞVERENDEN ELDE EDİLEN ÜCRET GELİRLERİNİN YILLIK BEYANI

Ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde, yıl içinde nakten veya hesaben yapılan ödeme anında yapılan vergi tevkifatının dışında birde şartlar sağlanıyorsa elde edilen tevkifatlı ücret gelirinin yıllık beyanname ile beyanı söz konusu olmaktadır. 193 sayılı GVK'nın 83. maddesine göre, aksine hüküm olmadıkça gelir vergisi, mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tahakkuk etmektedir. Gelirin toplanması ve beyanı ile toplama yapılmayan haller Gelir Vergisi Kanununun 85 ve 86. maddesinde düzenlenmiştir. Gelir Vergisi Kanununun "Gelirin Toplanması ve Beyanı" başlıklı 85. maddesine göre; mükellefler, yedi gelir unsurundan 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. Tacirlerle çiftçiler ve serbest meslek erbabı ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerinden kazanç temin etmemiş olsalar bile, yıllık beyanname verirler. Bu hüküm şirketlerin faaliyet ve tasfiye dönemlerine şamil olmak üzere kollektif şirket ortakları ile komanditeler hakkında da uygulanır. 193 sayılı GVK'nın 7194 sayılı Kanunla değişik "Toplama yapılmayan haller" başlıklı 86. maddesine göre tam mükellefiyette;

- ✓ Gerçek usulde vergilendirilmeyen ziraî kazançlar, GVK'nın 75 inci maddesinin (15) ve (16) numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratları, kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı,
- ✓ 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),

- ✓ Vergiye tâbi gelir toplamının yukarıdaki bentler hariç, 103 üncü maddede yazılı tarifenin 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,

için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmez. Bu hükme göre, 2020 yılında tevkif suretiyle vergilendirilmiş;

- Tek işverenden ücret geliri elde eden mükelleflerin, ücret gelirleri toplamı vergi tarifesinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 600.000 TL) aşması,
- Birden fazla işverenden ücret geliri elde eden mükelleflerin, birden sonraki işverenden alınan ücretleri toplamının gelir vergisi tarifesinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 49.000 TL) aşması,
- Birden fazla işverenden ücret geliri elde eden mükelleflerin, birinci işverenden aldıkları ücret gelirleri de dâhil olmak üzere ücretleri toplamının gelir vergisi tarifesinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 600.000 TL) aşması,

halinde, ücret gelirleri yıllık beyanname ile beyan edilecektir. Ücret gelirlerinin yıllık beyanında dikkat edilecek hususla şöyledir;

- ✓ Birden fazla işverenden ücret alınması halinde, birinci işverenden alınan ücretin hangisi olacağı ücretli tarafından serbestçe belirlenebilecektir.
- ✓ GVK'nın 86/(b) bendine göre, ücret gelirlerinin beyan edilip edilmeyeceği kendi içinde değerlendirilecek olup, diğer gelirlerin bulunması halinde bu gelirler hesaplama dahil edilmeyecektir. Yine, 86/(c) bendine göre, diğer gelirlerin beyan edilip edilmeyeceğinin tespitinde de ücret gelirleri hesaplama dahil edilmeyecektir.
- ✓ Yıllık beyanname verilmesi durumunda GVK'nın 89 uncu maddesinde yer alan eğitim ve sağlık harcamaları ile bağış ve yardımlar gibi harcamaların da beyan edilen gelirden indirim konusu yapılması mümkündür.
- ✓ Yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden GVK'nın 94 üncü maddesine göre yıl içinde tevkif suretiyle ödenen vergiler mahsup edilebilecektir.
- ✓ Tevkifata tabi tutulmamış ücret gelirleri tutarı ne olursa olsun GVK'nın 95 inci maddesi hükmüne istinaden yıllık beyannameyle beyan edilecektir.

2020 yılında elde edilen ücret gelirlerinin yıllık beyanına ilişkin örnekler için 311 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yer alan örneklere bakılmasında fayda vardır. Yeni düzenleme 1.1.2020 tarihinden itibaren elde edilecek ücret gelirlerinin beyan edilmesinde geçerli olacaktır.

2020 Yılında Elde Edilen Ücret Gelirinin Yıllık Beyanına İlişkin Örnek Olaylar

- **Örnek 1:** Bay (A), 2020 yılında tek işverenden tevkif suretiyle vergilendirilmiş 700.000 TL ücret geliri elde etmiştir. Bay (A)'nın 2020 yılında elde ettiği ücret geliri 193 sayılı Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 600.000 TL) aşması nedeniyle, Bay (A)'nın bu ücret gelirini, yıllık gelir vergisi beyanamesi ile beyan etmesi gerekmektedir. Yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden yıl içinde kesilen vergiler mahsup edilebilecektir.
- **Örnek 2:** Bayan (B) 2020 takvim yılında; birinci işverenden 580.000 TL, ikinci işverenden 30.000 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 (580.000 TL+30.000 TL=) 610.000 TL, 193 sayılı Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 600.000 TL) aştığından ücret gelirlerinin tamamı beyan edilecektir. Yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden yıl içinde kesilen vergiler mahsup edilebilecektir.
- **Örnek 3:** Bay (C) 2020 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. Bay (C)'nin, birinci ve ikinci işverenden elde etmiş olduğu ücretleri toplamı (500.000 TL+50.000 TL=) 550.000 TL, 193 sayılı Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 600.000 TL) aşmamakla birlikte birden sonraki işverenden elde ettiği ücret geliri olan 50.000 TL, aynı Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan (2020 yılı için 49.000 TL) tutarı aştığından iki işverenden elde ettiği ücret geliri toplamı beyan edilecektir. Yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden yıl içinde kesilen vergiler mahsup edilebilecektir.
- **Örnek 4:** Bay (Ç) 2020 takvim yılında; birinci işverenden 560.000 TL, ikinci işverenden 20.000 TL ve üçüncü işverenden 18.000 TL olmak üzere üç işverenden ücret geliri elde etmiş ve ücretlerin tamamı kesinti

yoluyla vergilendirilmiştir. Birinci işverenden alınan ücretin hangisi olacağı serbestçe belirlenebildiğinden, Bay (Ç) 560.000 TL'lik ücret gelirini birinci işverenden elde edilen ücret olarak belirlemiştir. Buna göre Bay (Ç)'nin;

- Üç işverenden elde ettiği ücret gelirleri toplamı (560.000 TL+ 20.000 TL+ 18.000 TL=) 598.000 TL, 193 sayılı Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 600.000 TL) aşmadığından ve

- Birden sonraki işverenlerden elde ettiği ücretleri toplamı (20.000TL+ 18.000 TL=) 38.000 TL, aynı Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 49.000 TL) aşmadığından, ücret gelirleri yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmeyecektir.

- **Örnek 5:** Serbest meslek erbabı Bay (D)'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 TL
Birinci işverenden alınan ücret	400.000 TL
İkinci işverenden alınan ücret	40.000 TL
İşyeri kira geliri	30.000 TL

Bay (D), serbest meslek kazancı nedeniyle her halükarda beyanname verecektir. İkinci işverenden alınan ücret geliri 193 sayılı Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 49.000 TL) ve ücret gelirleri toplamı aynı Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 600.000 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 tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 49.000 TL) aştığından, işyeri kira geliri de beyannameye dahil edilecektir.

- **Örnek 6:** Bay (E)'nin 2020 yılı gelirleri aşağıdaki gibi olup, ücret gelirleri ve işyeri kira gelirleri tevkif yoluyla vergilendirilmiştir.

Birinci işverenden alınan ücret	450.000 TL
İkinci işverenden alınan ücret	180.000 TL
İşyeri kira geliri	35.000 TL

Ücret gelirleri toplamı 193 sayılı Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 600.000 TL) aştığından, bu gelirler için beyanname verilecektir. İşyeri kira geliri ise 35.000 TL, aynı Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin ikinci gelir

diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 49.000 TL) aşmadığından beyannameye dahil edilmeyecektir.

İstisna Kapsamında Ücret Geliri Elde Edenlerin Yıllık Beyanname Verme Durumu

193 sayılı GVK'nın 86 ncı maddesinin birinci fıkrasının (a) bendine göre, kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı için yıllık beyanname verilmemekte ve diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmemektedir. Örneğin, 16/12/1999 tarihli ve 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile 491 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 12 nci maddesine göre, Türk Uluslararası Gemi Sicilinde kayıtlı gemilerde ve yatlarda çalışan personele ödenen ücretler ile 26/6/2001 tarihli ve 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun geçici 2 nci maddesine göre Ar-Ge, tasarım ve destek personeline ödenen ücretler gelir vergisinden istisna edilmiştir. Anılan Kanunlar kapsamında çalışan ve şartları taşıyan hizmet erbabına yapılan ücret ödemeleri üzerinden gelir vergisi kesintisi yapılmamaktadır. Dolayısıyla, istisna kapsamındaki bu ücretlerin beyan edilmesi ve 193 sayılı Kanunun 86 ncı maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi uyarınca beyanname verilip verilmeyeceğinin tespitinde dikkate alınması söz konusu değildir.

Ancak, işverenlere teşvik kapsamında olan gelir vergisi stopaj teşviki kapsamındaki çalışanlardan kesilen verginin tahakkuktan terkin edilmesi suretiyle işverene sağlanan avantaj farklı bir uygulamadır. Şöyle ki, 6/6/1985 tarihli ve 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesi uyarınca bölgede çalışanların ücretlerinden ve 193 sayılı Kanunun geçici 75 inci maddesi uyarınca 28/2/2008 tarihli ve 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen, Ar-Ge, tasarım ve destek personelinin ücretlerinden kesilen gelir vergisi, verilen muhtasar beyanname (Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi dahil) üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilerek işverene kalmaktadır. Anılan Kanunlar kapsamında çalışan ve şartları taşıyan hizmet erbabına yapılan ücret ödemeleri üzerinden gelir vergisi kesintisi yapılması nedeniyle, bu ücretlerin de 193 sayılı Kanunun 86 ncı maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi uyarınca beyanname verilip verilmeyeceğinin tespitinde dikkate alınması gerekmektedir. Söz konusu Kanunlar dışındaki diğer Kanunlarda ve 193 sayılı GVK'da ücret gelirlerine ilişkin yer alan gelir vergisi istisnaları ile tahakkuktan terkin düzenlemelerinde de bu madde hükümleri geçerli olacaktır.

- **Örnek 7:** 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 gelirin beyan edilip edilmeyeceğinin hesabında da dikkate alınmayacaktır. Bay (Y)'nin, birinci işverenden almış olduğu ücret geliri olan 400.000 TL, 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 600.000 TL) aşmadığından beyan edilmeyecektir.

- **Örnek 8:** 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 Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 600.000 TL) aştığından ücret gelirlerinin tamamı beyan edilecektir.

SONUÇ

7194 sayılı Kanunun genel gerekçesinde açıklandığı üzere; ülkemizdeki yeni ekonomik gelişmelere uyum, ekonomik program hedeflerinin gerçekleştirilmesi, vergide adalet, vergi rekabeti, basitlik, etkinlik ve verimlilik ilkeleri çerçevesinde, beyanname veren mükellef sayısını artırmayı ve istisna ve muafiyetleri daraltmayı hedefleyen bazı güncellemeler yapılmıştır. 7194 sayılı Kanunla 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda yapılan değişikliklerle, tek işverenden alınan ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücret tutarının vergi tarifesinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı geçmesi durumunda yıllık beyanname ile beyan edilmesi esası getirilmiştir. Birden fazla işverenden alınan ücretler için de bu düzenlemeye paralel düzenleme yapılmış ve birden fazla işverenden tevkifata tabi ücret almakla beraber, birden sonraki işverenden alınan ücretlerinin toplamı, vergi tarifesinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı ve birinci işverenden alınan dahil ücret gelirleri toplamı vergi tarifesinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarın aşılması durumunda, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler için yıllık beyanname verilmesi sağlanmıştır.

Gelir Vergisi Kanununda gelirin kapsamı içinde yer alan yedi gelir unsurdan biri olan ücret gelirinin, gerek vergilendirme kapsamındaki kişi sayısı gerekse vergilendirme tekniği açısından diğer gelir unsurlarına göre ayrı bir yeri ve önemi bulunmaktadır. Çünkü ücret gelirinin genel vergilendirme şekli yıllık beyanname vermek suretiyle değil, nakten veya hesaben hizmet erbabına işverenler tarafından ücret ödemesinin yapıldığı anda artan oranlı vergi tarifesi uygulanmak suretiyle yapılmaktadır. Vergi hukukunda bilinen ayırma kuramının gereği olarak ücret geliri emeğe dayalı olduğu için diğer gelir unsurlarına göre bazı ayrıcalıklara sahip bulunmaktadır. İşte ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde sağlanan avantajların ücretliye yansıtılabilmesi açısından işverenleri çalışanlara yaptıkları ücret ödemesinde uyguladıkları vergi tarifelerini doğru uygulamaları önemli bir konudur. Özellikle yıl içinde işveren değiştiren çalışanların ücret matrahına vergi tarifesinin nasıl uygulanacağı önemlidir. Bu nedenle, işverenlerin çalışanlarına yaptıkları ücret ödemelerinden vergi kesintisi yaparken konu hakkında açıklamaların ve örnek olayların yer aldığı 311 seri no.lu GVGT'de yer alan açıklamalara bakmalarında fayda vardır.

Gelir İdaresi, Yasama organı tarafından 193 sayılı GVK'da ücretin vergilendirilmesi konusunda yapılan değişiklikleri dikkate alarak; yayınlamış olduğu ikincil mevzuatla, kamu ve/veya özel sektörde aynı yıl içinde tek işverenden veya birden fazla işverenden ücret elde edilmesi durumunda vergi tevkiyatının nasıl yapılacağını yani vergi tarifesinin kümülatif matrah üzerinden mi yoksa ayrı ayrı mı uygulanacağı konusunda çok net açıklamalar yapmış bulunmaktadır. Aynı şekilde yıllık beyanname vermesi gereken ücretliler konusunda yapılan yasal düzenleme kapsamında 2020 yılında ücret geliri elde eden kişilerden, kimlerin yıllık beyanname vereceği konusunda da detaylı ve örnekli açıklamalara yer verilmiştir. Yapılan yasal düzenleme ve yayımlanan Genel Tebliğle elbette ücret ödemelerinin vergilendirilmesinde yaşanan tüm sorunların bittiğini iddia etmek mümkün değildir. Ancak, yapılan düzenlemelerin, işverenleri ve ücretlileri ücretin ödenmesi anında yapılan tevkiyat ve ücretin yıllık beyanı konusunda yeterli düzeyde aydınlatıldığı söylenebilir.

KAYNAKÇA

- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (Ocak 6,1961). *Resmi Gazete* (10700 sayılı)
5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu (Aralık 10, 2003). *Resmi Gazete* (25326 sayılı)
7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun. (Aralık 7,,2019). *Resmi Gazete* (30971 sayılı)
2393 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı (Nisan 11,2020). *Resmi Gazete* (31096 sayılı)
Gelir Vergisi 128 Seri No'lu Genel Tebliği (Ocak 31,1981). *Resmi Gazete* (17237

- sayılı)
Gelir Vergisi 160 Seri No'lu Genel Tebliği. (Kasım 21, 1989). *Resmi Gazete* (20349 sayılı)
Gelir Vergisi 310 Seri No'lu Genel Tebliği (Aralık 27, 2019). *Resmi Gazete* (2. Mükerrer 30991 sayılı)
Gelir Vergisi 311 Seri No'lu Genel Tebliği (Mayıs 27, 2020). *Resmi Gazete* (31137 sayılı)
Türkay, İ. (2020). *404 soru ve cevapla ücret ödemelerinin vergilendirilmesi*. Ankara: Seçkin Yayınevi.
Çakmak, T. (2020). *İş değişikliğinde kümülatif matraha göre ücret vergilemesi geri mi geldi?*. Haziran/2020: <https://kpmgvergi.com>. 16.06.2020 tarihinde kpmgvergi.com veri tabanından erişildi
Türkay, İ, (2020). Yönetim/denetim/tasfiye kurulu üyelerine ödenen ücretin vergisini işveren karşılayabilir mi?. *e-Yaklaşım Dergisi*, 6.