

DUYURU: 05.10.2024/57

Hizmet Erbabına Pay Senedi Verilmesinde Uygulanan İstisna ile Ticari ve Mesleki Kazançlarda Günlük Hasılat Tespitine İlişkin Gelir Vergisi Tebliği Resmi Gazete’de Yayımlanmıştır

Bilindiği üzere, 02.08.2024 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan vergisel düzenlemelerin yapıldığı 7524 sayılı Torba Kanun ile, diğer düzenlemeler yanında;

- ✚ Teknogirişim şirketi niteliğini haiz işverenlerce hizmet erbabına pay senedi verilmek suretiyle sağlanan menfaatlerde ücret istisnası ve
- ✚ Ticari ve mesleki kazanç sahiplerinin hasılatlarına yönelik yapılacak tespitlerle, bunların matrahlarının tespiti konusunda ek bir vergi güvenlik önlemi getirilmesine

İlişkin düzenlemeler yapılmıştır. ([05.08.2024 tarihli, 5 sayılı Rehberimiz](#))

Bu defa, 27.09.2024 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan “**326 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği**” ile; hizmet erbabına bedelsiz veya indirimli olarak pay senedi verilmek suretiyle sağlanan menfaatlerde ücret istisnası uygulaması ile ticari veya mesleki faaliyetlerde bulunan gerçek kişi mükellefler ve kurumlar vergisi mükelleflerinin Vergi Usul Kanunu (VUK)’nun 127. maddesi uyarınca tespit edilecek günlük hasılatlardan yola çıkarak hesaplanacak olması gereken hasılat tutarları ile beyan ettikleri hasılat tutarları arasındaki farkın %20’den fazla olması durumunda bahsi geçen mükelleflerin VUK’un 370. maddesi uyarınca izaha davet edilmesi ve izahın değerlendirilmesinin mezkûr madde uyarınca yapılmasına ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

Tebliğ’de yer alan düzenlemeler, detayları itibariyle aşağıda bilgilerinize sunulmaktadır.

1. Hizmet Erbabına Pay Senedi Verilmek Suretiyle Sağlanan Menfaatlerde Ücret İstisnası

02.08.2024 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 7524 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın mülga 17. maddesi yeniden düzenlenerek, bazı çalışanlara (hizmet erbablarına) pay senedi verilmek suretiyle sağlanan menfaatlerin yıllık brüt ücret tutarını aşmayan kısmı ücret istisnası kapsamına alınmıştır.

Buna göre, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığınca belirlenen kriterlere göre teknogirişim şirketi niteliğini haiz işletmelerde **çalışan personele bedelsiz veya indirimli olarak verilen ve ücret niteliğinde kabul edilen pay senetlerinin, verildiği tarihteki rayiç değerinin o yıldaki bir yıllık brüt ücret tutarını aşmayan kısmı** gelir vergisinden istisna olarak dikkate alınacaktır.

İşverenlerce hizmet erbabına bedelsiz veya indirimli olarak pay senedi verilmek suretiyle sağlanan menfaatler ücret olarak değerlendirilmekte ve ücret hükümlerine göre vergilendirilmektedir.

İstisna kapsamında pay senedinin bedelsiz verildiği durumlarda **pay senedinin verildiği tarih**, indirimli pay senedi satın alma hakkı tanınması halinde ise bu hakkın fiilen kullanıldığı tarih itibarıyla menfaat elde edilmiş sayılmaktadır.

Hizmet erbabına bedelsiz pay senedi verildiği durumlarda **pay senedinin rayiç değeri**, pay senedinin indirimli alım hakkı verildiği durumlarda ise hakkın kullanıldığı tarihteki pay senedinin rayiç değeri ile hizmet erbabına maliyeti arasındaki fark, ücret olarak kabul edilmektedir.

Sanayi ve Teknoloji Bakanlığınca belirlenen kriterlere göre **teknogirişim şirketi niteliğini haiz işverenlerce** hizmet erbabına bedelsiz veya indirimli olarak verilen ve ücret niteliğinde olduğu kabul edilen pay senetlerinin, verildiği tarihteki rayiç değerinin **hizmet erbabının o yıldaki bir yıllık brüt ücret tutarını aşmayan kısmı** gelir vergisinden istisnadır.

Hizmet erbabına bedelsiz veya indirimli olarak verilen **pay senetlerinin rayiç değerinin tespitinde**, VUK'un mükerrer 266. maddesi uyarınca söz konusu pay senetlerinin değerlendirme günündeki normal alım satım değeri esas alınacaktır.

Hizmet erbabının GVK'nın 17. maddesi kapsamında yararlanabileceği **istisna tutarının tespitiinde esas alınacak ücret**, işveren tarafından çalışana hizmeti karşılığında ödenen aylık (maaş), prim, ikramiye, sosyal yardımlar ve zamlar gibi vergiye tabi sürekli nitelikteki ödemelerin brüt tutarının toplamıdır.

Yapılan gerçek bir giderin karşılığı olsun ya da olmasın gider karşılığı olarak ödenen tutarlar ile hizmet erbabına bedelsiz veya indirimli olarak verilen ve ücret niteliğinde olduğu kabul edilen pay senetlerinin rayiç değeri, **yıllık brüt ücretin hesabında dikkate alınmayacaktır.**

Söz konusu istisnanın hizmet erbabına pay senetlerinin verildiği tarihin içinde bulunduğu dönemde uygulanması esas olup bu pay senetlerinin belirli bir süre elde tutulması şarttır. Hizmet erbabı tarafından iktisap edilen pay senetlerinin iktisap tarihinden itibaren;

- ✚ Üç tam yıl içerisinde elden çıkarılması halinde istisna edilen verginin tamamı,
- ✚ Dört ila altı yıl içerisinde elden çıkarılması halinde istisna edilen verginin %75'i,
- ✚ Yedi ila on iki yıl içerisinde elden çıkarılması halinde istisna edilen verginin %25'i

vergi ziyai cezası uygulanmaksızın gecikme faizi ile birlikte işverenden tahsil edilecektir.

Çalışanın, işten ayrılması halinde işten ayrıldıktan sonraki dönemde pay senetlerini elinde tuttuğu süreler ile vefat etmesi halinde ise bu pay senetlerinin mirasçılar tarafından elde tutulduğu süreler, **elde tutma sürelerinin hesabında** dikkate alınacaktır.

Hizmet erbabına pay senedi verilmek suretiyle sağlanan menfaatleri, bu madde kapsamındaki ücret istisnasına konu etmek isteyen işverenlerin bu Tebliğin ekinde yer alan "Hizmet Erbabına Pay Senedi Verilmek Suretiyle Sağlanan Menfaatlerde Ücret İstisnasına İlişkin Bildirim"i (Ek-1) doldurmaları ve pay senetlerinin verildiği aya ait muhtasar ve prim hizmet beyannamesi ekinde vermeleri zorunludur.

2. Ticari ve Mesleki Kazançlarda Günlük Hasılat Tespiti ve Gelir Vergisi Matrahının Belirlenmesi

7524 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu'nun 69. maddesi, ticari veya serbest meslek faaliyetleri yönünden mükellefiyeti olanların gerçek hasılatlarının tespitine yönelik olarak **“Ticari ve Mesleki Kazançlarda Günlük Hasılat Tespiti ve Gelir Vergisi Matrahının Belirlenmesi”** başlığıyla yeniden düzenlenmişti.

Dolayısıyla, ticari veya mesleki faaliyetleri nedeniyle (doktorlar, avukatlar, mali müşavirler, diş hekimleri gibi serbest meslek kazancı ve restoran, kafe gibi ticari kazanç yönünden) gelir vergisi mükellefi olanların yılın belirli zamanlarında hasılatlarının tespit edilmesi, tespit edilen hasılatları ile beyanları arasında %20'yi aşan oranda uyumsuzluk olanların izaha davet edilerek izahın yeterli bulunmaması durumunda hasılat tespitlerinden hareketle ilgili mükelleflerin vergi incelemesi veya takdir komisyonuna sevk edilmesine imkan veren düzenleme yapılmıştır.

Buna göre, ticari veya serbest meslek faaliyetleri yönünden mükellefiyeti olanların gerçek hasılatlarının tespiti için, günlük hasılat tutarlarını tespit etmek amacıyla bir ayda 3'ten, bir takvim yılında 12'den az olmamak kaydıyla yoklama yapılabilecektir. İdarece yapılan bu yoklamalar sonucu tespit edilen günlük hasılat tutarları ortalamasından hareketle aylık hasılat tutarı hesaplanacaktır. Bu şekilde tespit edilen aylık hasılat tutarlarının toplamı, tespit yapılan ay sayısına bölünmek suretiyle aylık ortalama hasılat tutarı belirlenecek, bu tutar faaliyette bulunulan ay sayısı ile çarpılmak suretiyle mükelleflerin ilgili takvim yılı hasılatları tespit edilecektir.

Bu şekilde tespit edilen hasılat tutarları ile;

- ✚ Bilanço esasına göre defter tutanlar için ilgili takvim yılına ait gelir tablosunda yer alan brüt satış tutarı,
- ✚ İşletme hesabı esasına göre defter tutanlar için ilgili takvim yılına ait işletme hesap özetinde yer alan dönem içinde elde edilen hasılat tutarı,
- ✚ Serbest meslek kazanç defteri tutanlar için ilgili takvim yılına ait serbest meslek kazanç bildiriminde yer alan gayrisafi hasılat tutarı

arasındaki fark %20'den fazla olan mükellefler Vergi Usul Kanunu'nun 370. maddesi kapsamında izaha davet edilecektir.

Bu düzenleme, kurumlar vergisi mükellefleri hakkında da uygulanacaktır.

Günlük hasılat tutarlarının tespiti için ilgili ayda; yoklama yapılan günlerde belirlenen günlük hasılat tutarlarının toplamı, yoklama yapılan gün sayısına bölünerek “günlük ortalama hasılat” tutarı belirlenecek ve günlük ortalama hasılat tutarları, tespit yapılan ayda çalışılan gün sayısı ile çarpılmak suretiyle yoklama yapılan ayın hasılat tutarı tespit edilecektir.

Yoklama yapılan aylara ilişkin aylık hasılat tutarlarının toplamı tespit yapılan ay sayısına bölünmek suretiyle “aylık ortalama hasılat” tutarı tespit edilecek ve aylık ortalama hasılat tutarı, ilgili yılda faaliyette bulunan ay sayısı ile çarpılmak suretiyle mükelleflerin ilgili takvim yılı hasılat tutarları tespit olunacaktır.

Nezdinde yoklama yapılacak olan mükellefler; risk analizi sonuçları, sistem kayıtları, beyan edilen gelir ile yapılan harcamalar arasında uyumsuzluk bulunması gibi kriterler dikkate alınarak belirlenebilecektir.

Günlük hasılat tutarının tespitinden hareketle yıllık hasılat tutarının belirlenmesinde gerçek duruma yakın sonuçların elde edilebilmesi için nezdinde yoklama yapılacak mükelleflerin; faaliyetinin niteliği, sezonluk çalışıp çalışmadığı, fiilen faaliyette buldukları gün ve ay sayıları, hafta sonu ve hafta içi çalışmaları, tatil günleri gibi hususlar göz önünde bulundurulacaktır.

Söz konusu Tebliğ, Resmi Gazete'de yayımlandığı tarihte yürürlüğe girmiştir.

326 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin Resmi Gazete'de yayımlanan orijinal haline [buradan](#) ulaşabilirsiniz.

Saygılarımızla.