

# HİZMET ERBABINA PAY SENEDİ VERİLMEK SURETİYLE SAĞLANAN MENFAATLERDE ÜCRET İSTİSNASI İLE TİCARİ VE MESLEKİ KAZANÇLARDA GÜNLÜK HASILAT TESPİTİ YÖNTEMİYLE GELİR VERGİSİ MATRAHININ BELİRLENMESİ

## A. GİRİŞ

02.08.2024 tarih ve 32620 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan 7524 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 17. maddesi; "Hizmet Erbabına Pay Senedi Verilmek Suretiyle Sağlanan Menfaatlerde Ücret İstisnası" şeklinde yeniden düzenlenmiştir. Aynı Kanunla yine Gelir Vergisi Kanununun 69. maddesi "Ticari ve Mesleki Kazançlarda Günlük Hasılat Tespit ve Gelir Vergisi Matrahının Belirlenmesi" şeklinde yeniden düzenlenmiştir. Anılan Kanunla vergi kanunlarında yapılan değişikliklerin özetine 507/2024-4 No.lu Sirkülerimizde yer verilmiştir. Bu defa mezkur maddelerin Hazine ve Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden maddelerin uygulamasına ilişkin olarak 27.09.2024 tarih ve 32675 sayılı Resmi Gazete'de 326 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği yayımlanmıştır. Bu sirkülerimizde de 326 Seri No.lu GVK Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar özetlenmeye çalışılmıştır.

## B. HİZMET ERBABINA PAY SENEDİ VERİLMEK SURETİYLE SAĞLANAN MENFAATLERDE ÜCRET İSTİSNASI

Anılan düzenlemenin yürürlük tarihi 02.08.2024 olup bu tarihten sonra Teknogirişim şirketi niteliğine haiz işverenlerce, hizmet erbabına bedelsiz veya indirimli olarak verilen ve ücret niteliğinde kabul edilen pay senetlerini elde eden hizmet erbabının bu geliri gelir vergisinden istisna olacaktır. Hizmet erbabına işveren şirketin pay senetleri verilebileceği gibi işveren şirketin bağlı olduğu şirketler topluluğundaki diğer şirketlerin pay senetleri de verilebilecektir. İstisnaya ilişkin usul ve esasların ayrıntılarına 326 No.lu GVK Genel Tebliğinde yer verilmiş olup istisnaya ilişkin özet bilgiler aşağıda olduğu gibidir.

- İstisnadan Sanayi ve Teknoloji Bakanlığınca belirlenen kriterlere göre teknogirişim şirketi niteliğini haiz şirketlerde çalışanlar yararlanabilecektir.
- İşverenlerce 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 istisna tutulacaktır. Yıllık brüt ücret tutarı pay senetlerinin verildiği tarihteki brüt ücretin yıllık tutara iblağ edilerek belirlenecek ve dönem sonunda gerçekleşen brüt ücretler, pay senetlerinin verildiği tarihte hesaplanan brüt ücret tutarı ile karşılaştırılacak ve istisna tutarında bir değişikliğin bulunması durumunda muhtasar beyannameye düzeltme verilmek suretiyle istisna tutarı düzeltilecektir.
- 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 ziyayı cezası uygulanmaksızın gecikme faizi ile birlikte işverenden tahsil edilecektir.

Bu şekilde madde kapsamındaki istisnadan faydalanan kişilere ve edinilen pay senedi bilgilerine ilişkin bilgilere muhtasar beyannamede yer verilecektir. İstisnaya konu pay senetlerinin elden çıkartılması durumunda, işverenler bu durumu Tebliğ ekinde yer alan dilekçeyle bağlı buldukları vergi dairesine bildirecektir. Bu bildirim sonrasında yukarıda belirtilen istisna şartlarına göre ilave bir vergilendirme yapılmasını gerektirecek bir durumun meydana gelmesi durumunda vergilendirme vergi dairesince re'sen yapılacak, vergi sorumlusu mükellef daha önce vermiş olduğu muhtasar beyanname için düzeltme beyanı vermeyecektir.

### **C. TİCARİ VE MESLEK KAZANÇLARINDA GÜNLÜK HASILAT TESPİTİ VE GELİR VERGİSİ MATRAHININ BELİRLENMESİ**

507/2024-4 No.lu Sirkülerimizde 01.01.2025 tarihinden itibaren ticari ve mesleki kazançlarda günlük hasılat tespiti yöntemiyle vergilendirme yapılacağı; 69. maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasların Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirleneceği bilgisi verilmişti. Bakanlık 326 seri No.lu GVK Genel Tebliğinde gerekli düzenleme ve açıklamalar yapmış ve mezkur madde kapsamındaki vergilendirmenin nasıl işlerlik kazanacağı belirlenmiştir.

Buna göre;

1. Ticari ve mesleki kazançta karşılaştırma yapılacak hasılat tutarı; bilanço usulünde ilgili takvim yılına ait gelir tablosunda yer alan brüt satış tutarı, işletme hesabı esasında ilgili takvim yılına ait işletme hesap özetinde yer alan dönem içinde elde edilen hasılat tutarı, serbest meslek kazancı esasında ilgili takvim yılına ait serbest meslek kazanç bildiriminde yer alan gayrisafi hasılat tutarı karşılaştırmaya esas alınacak hasılat tutarı olacaktır.
2. Ticari veya mesleki faaliyeti nedeniyle mükellefiyeti bulunanların günlük hasılat tutarları, bir ayda üçten, bir takvim yılında ise on ikiden az olmamak kaydıyla yapılacak yoklamalar ile tespit edilebilecektir. 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 bulunulan ay sayısı ile çarpılmak suretiyle mükelleflerin ilgili takvim yılı hasılat tutarları tespit olunacaktır. 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.

Tebliğ'de belirtilen şekilde yıllık hasılatı tespit edilen gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin beyanname ekinde yer alan yıllık hasılat tutarlarının, tespit edilen hasılat tutarının %20'sini aşan nispette noksan bildirmesi durumunda VUK 370. maddesi gereğince izaha davet edilecek ve vergilendirme izaha davet müessesesine ilişkin usul ve esaslara göre yapılacaktır.

Tebliğde yer alan örneklerden biri aşağıda olduğu gibidir.

**Örnek 4:** Plastik, rekonstrüktif ve estetik cerrahi alanında faaliyet gösteren serbest meslek erbabı hekim (D), 2025 takvim yılında on iki ay boyunca faal görünmekle birlikte ilgili takvim yılında faaliyet alanıyla ilgili sertifikaya almak üzere dört ay süreyle yurt dışında eğitim seminerine katılmış, ilgili yıla ilişkin serbest meslek kazanç bildiriminde yer alan gayrisafi hasılat tutarını 30.000.000 TL olarak bildirmiştir. Günlük hasılat tutarlarının tespiti için mükellef nezdinde yapılan yoklamalardan elde edilen sonuçlara ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir:

Sirküler No : 509/2024-6  
Sirküler Tarihi : 02/10/2024



AKTİF YEMİNLİ MALİ  
MÜŞAVİRLİK A.Ş.

Yoklama Sayısı	Mayıs	Temmuz	Ekim	Aralık
1	100.000 TL	120.000 TL	110.000 TL	200.000 TL
2	210.000 TL	130.000 TL	160.000 TL	280.000 TL
3	110.000 TL	140.000 TL	120.000 TL	300.000 TL
4	-	200.000 TL	250.000 TL	-
<b>A-Ortalama Günlük Hasılat</b> Mayıs ayı için: [(100.000+210.000+110.000)/3] Temmuz ayı için: [(120.000+130.000+140.000+200.000)/4] Ekim ayı için: [(110.000+160.000+120.000+250.000)/4] Aralık ayı için: [(200.000+280.000+300.000)/3]	<b>140.000 TL</b>	<b>147.500 TL</b>	<b>160.000 TL</b>	<b>260.000 TL</b>
<b>B-Aylık Hasılat (Ax31)</b>	<b>4.340.000 TL</b>	<b>4.572.500 TL</b>	<b>4.960.000 TL</b>	<b>8.060.000 TL</b>
<b>C- Ortalama Aylık Hasılat</b> [(4.340.000+4.572.500+4.960.000+8.060.000)/4]	<b>5.483.125 TL</b>			
<b>D- Yıllık Hasılat Tutarı [C x (12-4)]</b>	<b>43.865.000 TL</b>			

Hekimlik faaliyetiyle iştirak eden mükellef (D), on iki ay boyunca faal görünmekle birlikte yapılan tespitler sonucu ilgili yılda dört ay boyunca yurt dışında bulunduğundan günlük hasılat tutarının tespitinden hareketle yıllık hasılat tutarının belirlenmesinde fiilen faaliyette bulunulan ay sayısı sekiz olarak dikkate alınmıştır.

Günlük hasılat tutarlarının tespitinden hareketle hesaplanan yıllık hasılat tutarı ile beyan edilen gayrisafi hasılat tutarı arasındaki fark [(43.865.000-30.000.000)/30.000.000]x100=%46,22 olarak tespit edilmiş olup bu oran %20'den fazla olduğundan mükellef izaha davet edilecektir.

Bilgilerinize sunulur.

Saygılarımızla,