

## VERGİ SİRKÜLERİ

2.10.2024

No: 2024/075

### **KONU: Hizmet Erbabına Pay Senedi Verilmesi ile Ticari ve Mesleki Kazançlarda Günlük Hasılat Tespitine İlişkin Gelir Vergisi Tebliği Hak.**

27/9/2024 tarihli ve 32675 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 326 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, teknoloji şirketleri işverenlerinin hizmet erbabına pay senedi vermesi suretiyle sağladıkları menfaatlerin ücret istisnası kapsamına alınması ile ticari ve mesleki kazanç sahiplerinin hasılatlarının tespitine ve matrahlarının belirlenmesine yönelik açıklamalara yer vermektedir.

#### **1) Hizmet Erbabına Pay Senedi Verilmek Suretiyle Sağlanan Menfaatlerde Ücret İstisnası**

2/8/2024 tarihli R.G’de yayımlanan 7524 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu’nun mülga 17. maddesi yeniden düzenlenerek, teknoloji şirketleri tarafından hizmet erbabına 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 edilmiştir.

#### **İstisnanın kapsamı**

Bu istisna, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından teknoloji şirketi olarak belirlenen işverenlerce çalışanlara bedelsiz veya indirimli olarak pay senedi verilmesi durumunda uygulanmaktadır.

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

**Menfaatin Elde Edilme Durumu:** Hizmet erbabıyla yapılan sözleşmeler kapsamında hizmet erbabına, belirli bir süre işverene bağlı çalışılması veya belirlenen performans ve benzeri kriterlerin sağlanması kaydıyla işverenin veya aynı şirketler topluluğundaki şirketlerin pay senetlerinden bedelsiz veya indirimli satın alma hakkı verilebilmektedir. 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.

**Ücret Olarak Kabul Edilen Tutar:** 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.

**İstisna Tutarı:** Sanayi ve Teknoloji Bakanlığınca belirlenen kriterlere göre teknoloji 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.

**Rayiç Değerin Tespiti:** Hizmet erbabına bedelsiz veya indirimli olarak verilen pay senetlerinin rayiç değerinin tespitinde, 213 sayılı Kanunun mükerrer 266 ncı maddesi uyarınca söz konusu pay senetlerinin değerlendirme günündeki normal alım satım değeri esas alınacaktır.

**Brüt Ücretin Tespiti:** İstisna tutarının belirlenmesinde, hizmet erbabının brüt ücreti dikkate alınır. Bu brüt ücret, işveren tarafından çalışana hizmeti karşılığında ödenen aylık (maaş), prim, ikramiye, sosyal yardımlar ve zamlar gibi vergiye tabi sürekli nitelikteki ödemelerin brüt tutarının toplamıdır.

**Gider Karşılığı ve Ücret Tespiti:** 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.

**Geçmiş Dönemlerde Verilen Pay Senetleri:** 7524 sayılı Kanunun yayımlandığı tarihten önce çalışanlara bedelsiz veya indirimli olarak verilmiş olan pay senetleri için bu yeni düzenlemeyle getirilen istisna hükmünden yararlanılması mümkün değildir.

## İstisnadan yararlanma şartları

Tebliğe göre, bu istisnadan yararlanabilmek için aşağıdaki şartların yerine getirilmesi gerekmektedir:

**Teknogirişim Şirketi Olma Şartı:** Şirketin teknoloji girişim şirketi niteliğini taşıması gerekmektedir.

**Yıllık Brüt Ücretin Aşılması:** Pay senetleri verilmek suretiyle sağlanan menfaatin istisnaya konu edilecek kısmı, hizmet erbabının o yıldaki bir yıllık brüt ücret tutarını aşmayacaktır.

**Pay Senetlerinin Belirli Süre Tutulması:** Söz konusu istisnadan hizmet erbabına pay senetlerinin verildiği tarihin içinde bulunduğu dönemde uygulanması esas olup bu pay senetlerinin belirli bir süre elde tutulması şarttır.

Hizmet erbabı tarafından alınan pay senetlerinin elden çıkarılma süresi, istisna tutarını etkilemektedir. Buna göre, hizmet erbabı tarafından iktisap edilen pay senetlerinin iktisap tarihinden itibaren;

- 3 yıl içerisinde elden çıkarılması durumunda istisna edilen verginin tamamı,
- 4-6 yıl içerisinde elden çıkarılması durumunda istisna edilen verginin %75'i,
- 7-12 yıl içerisinde elden çıkarılması durumunda istisna edilen verginin %25'i,

vergi ziyai cezası uygulanmaksızın gecikme faizi ile birlikte işveren tarafından tahsil edilecektir.

Pay senetlerinin iktisap tarihinden itibaren 12 yıldan fazla tutulması durumunda vergiden tam istisna sağlanır ve herhangi bir vergi geri alınmaz.

## Zamanaşımı Süresi

İstisna nedeniyle tahsil edilmeyen vergilere ilişkin zamanaşımı süresi, pay senetlerinin hizmet erbabı tarafından elden çıkarıldığı yılı takip eden takvim yılı başından itibaren işlemeye başlar.

## Düzeltilme Uygulaması

Pay senedinin verildiği tarihte hizmet erbabının ilgili yıldaki brüt ücretinin tam olarak tespit edilememesi nedeniyle pay senedinin verildiği aydaki brüt ücret tutarının 12 ile çarpılması sonucu bulunan tutar, yıl sonunda hizmet erbabının gerçekleşen yıllık brüt ücret tutarı ile karşılaştırılacaktır. Yıllık gerçekleşen brüt ücret tutarının istisna kapsamında dikkate alınan yıllık brüt ücret tutarından fazla veya eksik olması halinde gerekli düzeltme işlemi yapılacaktır.

## Ücret Bordrosunda Gösterim

İşverenlerce hizmet erbabına verilen pay senetlerinin tamamının, istisna kapsamında olup olmadığına bakılmaksızın rayiç değeri üzerinden ücret bordrosunda gösterilmesi gerekmektedir. Ancak, hizmet erbabına verilen ve istisna kapsamında olan pay senetlerinin bedelleri vergi matrahına dahil edilmeyecektir.

## İstisna Koşullarının İhlali

Hizmet erbabına bedelsiz veya indirimli olarak verilen pay senetleri dolayısıyla yararlanan istisnaya ilişkin şartların ihlali halinde istisna uygulaması nedeniyle alınmayan vergilere ilişkin zamanaşımı süresi, söz konusu pay senetlerinin hizmet erbabı tarafından elden çıkarıldığı tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren başlayacaktır.

İstisna uygulaması nedeniyle alınmayan vergiler, elde tutma süresine ilişkin şartların ihlali halinde vergi ziyai cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle işverenden tahsil edilecektir.

## Çalışanın İşten Ayrılması veya Vefat Etmesi

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.

## Bildirim Yükümlülüğü

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 Kanununun 69 uncu 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 düzenlenmiştir.

### Yasal düzenleme:

Ticari veya mesleki faaliyetleri nedeniyle mükellef olanlara yönelik, günlük hasılat tutarlarını tespit etmek amacıyla bir ayda üçten, bir takvim yılında on ikiden az olmamak kaydıyla yoklama yapılabilecektir.

Yoklamalar sonucu tespit edilen;

- Günlük hasılat tutarları ortalamasından hareketle aylık hasılat tutarı,
- Bu şekilde tespit edilen aylık hasılat tutarlarının toplamı, tespit yapılan ay sayısına bölünmek suretiyle aylık ortalama hasılat tutarı,
- Aylık ortalama hasılat tutarı, faaliyette bulunulan ay sayısı ile çarpılmak suretiyle mükelleflerin ilgili takvim yılı hasılatları

tespit edilecektir.

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 izaha davet edilecektir.

Kurumlar vergisi mükellefleri hakkında da uygulanabilecek bu düzenleme 1/1/2025 tarihinde yürürlüğe girecektir.

Bu Tebliğ ile konuya ilişkin açıklamalara yer verilmektedir.

## **Günlük hasılat tutarlarının tespitinden hareketle ortalama günlük ve aylık hasılat ile yıllık hasılat tutarlarının tespiti**

### **Hasılat tutarının tespiti**

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.

Takvim yılı hasılatları;

- Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin aynı takvim yılına ilişkin gelir tablosunda yer alan brüt satış tutarlarıyla,
- İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin aynı takvim yılına ilişkin işletme hesap özetinde yer alan dönem içinde elde edilen hasılat tutarlarıyla,
- Serbest meslek kazanç defteri tutan mükelleflerin aynı takvim yılına ilişkin serbest meslek kazanç bildiriminde yer alan gayrisafi hasılat tutarlarıyla

kıyaslanacaktır.

Kıyaslama sonucunda, tespit olunan hasılat tutarlarıyla beyan edilen hasılat tutarları arasındaki farkın %20’den fazla olması durumunda mükellefler izaha davet edilecektir.

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.

### **Yoklama yapılacak olan mükelleflerin belirlenmesi**

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

Saygılarımızla,  
**Fikirli YMM Ltd. Şti.**