

VERGİ MEVZUATINDA GELİŞMELER

27.09.2024

HİZMET ERBABINA PAY SENEDİ VERİLMESİNDE ÜCRET İSTİSNASI VE - TİCARİ VEYA MESLEKİ FAALİYETLERDE GÜNLÜK HASILAT TESPİTİNE UYGULAMASINA İLİŞKİN 326 SERİ NO'LU GELİR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ RESMİ GAZETE'DE YAYIMLANDI

Bilindiği üzere 28/7/2024 tarih ve 7524 sayılı Kanunla:

- Gelir Vergisi Kanununun mülga 17. maddesi 02.08.2024 tarihinde geçerli olarak **“Hizmet erbabına pay senedi verilmek suretiyle sağlanan menfaatlerde ücret istisnası”** başlığı ile yeninde düzenlenerek ; hizmet erbabına bedelsiz veya indirimli olarak pay senedi verilmek suretiyle sağlanan menfaatlerde ücret istisnası,
- Gelir Vergisi Kanununun mülga 69. maddesi 01.01.2025 tarihinden geçerli olarak **“Ticari ve mesleki kazançlarda günlük hasılat tespiti ve gelir vergisi matrahının belirlenmesi:”** başlığı ile yeniden düzenlenerek; ticari veya mesleki faaliyetlerde bulunan gerçek kişi mükellefler ve kurumlar vergisi mükelleflerinin tespit edilecek günlük hasılatlardan yola çıkarak hesaplanacak olması gereken hasılat tutarları ile beyan ettikleri hasılat tutarları arasındaki farkın %20'den fazla olması durumunda izaha davet edilmesi,

Uygulamaları getirilmiştir.

27/09/2024 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan [326 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği](#) ile söz konusu yasal düzenlemelerinin uygulanmasına yönelik usul ve esaslar belirlenmiş olup, özet olarak aşağıdaki açıklanmıştır.

1- Hizmet erbabına bedelsiz veya indirimli olarak pay senedi verilmek suretiyle sağlanan menfaatlerde ücret istisnasının uygulanmasına yönelik usul ve esaslar:

Tebliğ ile söz konusu yasal düzenlemenin uygulanmasına yönelik belirlenmiş olan usul ve esaslarda önemli noktalar aşağıda sıralanmıştır:

- 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.

- Pay senetlerinin rayiç değerinin tespitinde değerlendirme günündeki normal alım satım değeri esas alınacaktır.
- İstisna tutarının tespitinde 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. Pay senedinin verildiği tarihte hizmet erbabının bir yıllık brüt ücret tutarının tam olarak tespit edilememesi halinde, pay senetlerinin verildiği tarihteki bir aylık brüt ücret tutarının 12 ile çarpılması sonucu bulunan tutar kendisine pay senedi verilen hizmet erbabının bir yıllık brüt ücreti olarak dikkate alınabilecektir.
- 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. İstisna uygulaması nedeniyle alınmayan vergilere ilişkin zamanaşımı süresi, söz konusu pay senetlerinin hizmet erbabı tarafından elden çıkarıldığı tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren başlayacaktır.
- İşverenlerce hizmet erbabına verilen pay senetlerinin tamamının, istisna kapsamında olup olmadığına bakılmaksızın rayiç değeri üzerinden ücret bordrosunda gösterilmesi gerekmektedir.
- Hizmet erbabına, işverenin de içinde bulunduğu şirketler topluluğundaki diğer şirketlerin pay senetlerinin verilmesi durumunda da söz konusu istisnadan faydalanılması mümkün olacaktır.
- Hizmet erbabına, işverenin aktifinde yer alan aynı şirketler topluluğundaki şirketlerin pay senetleri bedelsiz veya indirimli olarak verilebileceği gibi bu pay senetlerinin aynı şirketler topluluğundaki diğer şirketler tarafından doğrudan hizmet erbabına verilmesi de mümkündür.
- Bedelsiz veya indirimli olarak iktisap edilen pay senetlerini elinde bulunduran çalışanın;
 - İşten 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.
- İşverenlerin Tebliğin ekinde yer alan “Hizmet Erbabına Pay Senedi Verilmek Suretiyle Sağlanan Menfaatlerde Ücret İstisnasına İlişkin Bildirim”i 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 Belirlenmesine Yönelik Yasal Düzenlemenin Usul ve Esasları:

Tebliğ ile Gelir Vergisi Kanununun “Ticari ve mesleki kazançlarda günlük hasılat tespiti ve gelir vergisi matrahının belirlenmesi.” başlığı ile 01.01.2025 tarihinden geçerli olarak yeniden düzenlenen mülga 69. Maddesinin uygulanmasına yönelik usul ve esaslar belirlenmiş olup önemli noktalar aşağıda sıralanmıştır:

- 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 aşağıdaki şekilde tespit edilebilecektir:
 - ✓ 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.
- Bu şekilde yoklama yoluyla tespit edilecek ilgili 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,kıyaslanacak, kıyaslama sonucunda, tespit olunan hasılat tutarlarıyla beyan edilen hasılat tutarları arasındaki farkın %20’den fazla olması durumunda mükellefler izaha davet edilecek, izahın değerlendirilmesi mezkûr Kanun hükümlerine göre yapılacaktır.
- Varsa mükellefin hasılat tutarlarını etkileyen düzeltme beyanları ile vergi incelemesi veya takdir komisyonu kararlarına istinaden yapılmış ve kesinleşmiş olan tarhiyatlara esas hasılat tutarları da kıyaslamada dikkate alınacaktır.
- Nezdinde yoklama yapılacak olan mükellefler; risk analizi sonuçları, sistem kayıtları, beyan edilen gelir ile yapılan harcamalar arasındaki uyumsuzluk 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. Buna ilişkin verilen örneklerde;

- İlgili yılda on iki ay boyunca haftanın yedi günü faaliyette restoran ve kuyumculuk işletmesi için aylık hasılat tutarı 30 gün üzerinden,
 - İlgili yılda on iki ay boyunca haftanın altı günü faaliyette bulunmuş üzellik salonu işletmesi için aylık hasılat tutarı (31-4) gün üzerinden,
 - İlgili yılda on iki ay boyunca faal görünmekle birlikte dört ay süreyle yurt dışında seminerde bulunan hekim için yıllık hasılat tutarı (12-4) ay üzerinden,
 - Pazar günleri hariç haftanın altı günü hizmet veren kuaför için aylık hasılat tutarı (31-5) veya (30-5) gün üzerinden,
 - İlgili yılda on iki ay boyunca faal görünmekle birlikte yapılan tespitler sonucu ilgili yılda altı ay boyunca (Nisan, Mayıs, Haziran, Temmuz, Ağustos ve Eylül) fiili olarak faaliyette bulunduğu diğer aylarda ise faaliyette bulunmadığı tespit edilen Turizm amaçlı su sporları işletmesi için yıllık hasılat tutarının belirlenmesinde fiilen faaliyette bulunulan ay sayısı altı olarak dikkate alınmıştır.
 - Antalyada plaj alanlarının işletilmesi faaliyetiyle işgal eden mükellefin yıllık hasılat tutarı tespit edilirken, turizm sezonundaki aylar ile sezon dışında kalan ayların hasılatları ayrı olarak dikkate alınmıştır.
 - İlgili yılda hafta sonlarında ve resmi tatillerde çalışmayan dış hrlimi için aylık hasılat tutarı duruma göre 20 veya 22 gün üzerinden,
 - İlgili yılda haftanın yedi günü hizmet veren motorlu kara taşıtlarının periyodik bakımı hizmet işletmeesi için aylık hasılat tutarı duruma göre 30 veya 31 gün üzerinden hesaplanmıştır.
- Fiilen çalışılan ve çalışılmayan gün sayıları, tatil günleri ve ay sayılarının, yoklama yapılan gün, hafta ve aylara göre yıllık hasılat tutarının hesaplanmasında değişiklik göstermesi durumunda, bu durum izahın değerlendirilmesinde ayrıca dikkate alınabilecektir..
 - Mükelleflerin birden fazla ticari veya mesleki faaliyetinin bulunması durumunda hasılat tutarı kıyaslamasında, her bir faaliyet nezdinde yapılan günlük yoklamalar üzerine tespit edilen yıllık hasılat tutarı ayrı ayrı dikkate alınacaktır.
 - Mükelleflerin faaliyetlerini birden fazla şube iş yerinde yürütmeleri durumunda, her bir şube nezdinde yapılan yoklamalar üzerine tespit edilen yıllık şube hasılat tutarı, ilgili şubenin hasılat tutarıyla kıyaslanacaktır.
 - Hem ticari hem de mesleki faaliyette bulunan mükellefler için tespit edilen yıllık hasılat tutarı, kazanç unsuruna göre ayrı ayrı değerlendirilecektir.
 - Adi ortaklık bünyesinde yürütülen faaliyetlerde, yapılan yoklamalarla günlük hasılat tutarlarının tespitinden hareketle hesaplanan yıllık hasılat tutarları, adi ortaklık bünyesinde kıyaslamaya tabi tutulacaktır.

Dr. Mustafa Bulut
Yeminli Mali Müşavir