

Ökçün Yeminli Mali Müşavirlik

Mevzuat Sirküleri

2024-Vergi / 27.09.2024

Konu: 326 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği

Hizmet Erbabına Pay Senedi Verilmek Suretiyle Sağlanan Menfaatlerde Ücret İstisnası

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

ÖKCÜN
YMM

ÖKCÜN
YMM

ALİ KEMAL ÖKCÜN YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK

Tebliğ'in amacı; 28/7/2024 tarihli ve 7524 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 2 nci ve 3 üncü maddeleriyle 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda yeniden düzenlenen 17 nci ve 69 uncu maddelerin uygulanmasına ilişkin usul ve esasların açıklanmasıdır.

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 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 127 nci 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 213 sayılı Kanunun 370 inci maddesi uyarınca izaha davet edilmesi ve izahın değerlendirilmesinin mezkûr madde uyarınca yapılmasına ilişkin açıklamalar bu Tebliğin kapsamını oluşturmaktadır.

Hizmet Erbabına Pay Senedi Verilmek Suretiyle Sağlanan Menfaatlerde Ücret İstisnası

31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun "Muaflık ve İstisnalar" başlıklı ikinci kısmının üçüncü bölümünün başlığı "Diğer Muaflık ve İstisnalar" şeklinde değiştirilmiş ve mülga 17 nci maddesi başlığıyla birlikte aşağıdaki şekilde yeniden düzenlenmiştir.

"Hizmet erbabına pay senedi verilmek suretiyle sağlanan menfaatlerde ücret istisnası:

MADDE 17- Sanayi ve Teknoloji Bakanlığınca belirlenen kriterlere göre tekno girişim şirketi niteliğini haiz işverenlerce 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 istisnadır.

Şu kadar ki, hizmet erbabı tarafından bu şekilde 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 edilir.

Bu şekilde istisna nedeniyle zamanında alınmayan vergilere ilişkin zamanasımı süresi, hizmet erbabına bedelsiz veya indirimli olarak verilen pay senetlerinin hizmet erbabı tarafından elden çıkarıldığı tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren başlar.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir."

İstisnanın Kapsamı

- İşverenlerce hizmet erbabına bedelsiz veya indirimli olarak pay senedi verilmek suretiyle sağlanan menfaatler de 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.
- Hizmet erbabına bedelsiz veya indirimli olarak verilen pay senetlerinin rayiç değerinin tespitinde, 213 sayılı Kanunun mükerrer 266 nci maddesi uyarınca söz konusu pay senetlerinin değerlendirme günündeki normal alım satım değeri esas alınacaktır.

- 193 sayılı Kanununun 17'nci maddesi kapsamında yararlanabileceği istisna 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.

İstisnadan Yararlanma Şartları

- Çalışanlarına pay senedi veren şirketin, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığınca belirlenen kriterlere göre tekno girişim şirketi niteliğini haiz olması gerekmektedir.
- Pay senetleri verilmek suretiyle sağlanan menfaatin istisnaya konu edilecek kısmı, hizmet erbabının o yıldaki bir yıllık brüt ücret tutarını aşmayacaktır.
- **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.

- Pay senedi verilmek suretiyle sağlanan menfaatlerde istisna tutarının hesabında, pay senedi verilen hizmet erbabının o yıldaki brüt ücret tutarı esas alınacaktır. Ancak, 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.

Örnek-1: Sanayi ve Teknoloji Bakanlığınca Teknogirişim şirketi statüsüne sahip, **Every** Teknoloji A.Ş.'nin hizmet erbabı Bay Ali ile yapılan sözleşme kapsamında 03.05.2025 tarihinde Ali bey 'e rayiç bedeli 1.650.000-TL olan pay senetleri bedelsiz olarak verilmiş olup, Ali bey' in 2025 yılına ilişkin bir yıllık brüt ücreti 1.280.000-TL olduğu bilinmektedir.

Bu kapsamda bedelsiz olarak verilen pay senetlerinin verildiği tarihteki rayiç bedelinin Ali bey'in bir yıllık brüt ücret tutarını aşması nedeniyle, istisna edilecek tutar 1.280.000-TL olacak bununla birlikte $1.650.000 - 1.280.000 = 370.000$ -TL lık brüte iblağ edilerek Gelir Vergisine tabi tutulacaktır.

Bu örnek kapsamında eğer Ali Bey' e bedelsiz olarak verilen pay senetlerinin rayiç bedeli 1.150.000-TL olsa idi, buna göre Ali bey'in bir yıllık brüt ücret tutarının altında kalması sebebiyle bu şekilde sağlanan menfaatin tamamı Gelir Vergisinden istisna edilecektir.

Örnek-2 Teknogirişim şirketi statüsüne sahip **Türk** Teknoloji Ar-ge ve Bilişim A.Ş. ile hizmet erbabı Süleyman bey ile arasında yapılan sözleşme kapsamında, Süleyman Bey'e şirketin %1 lik hissesini oluşturan pay senetlerinin rayiç bedelinin %45 oranında indirimli olarak satın alma hakkı tanınmıştır. Sözleşme kapsamında 30.08.2025 tarihinde Süleyman Bey'e rayiç bedeli 4.800.000-TL olan pay senetleri 2.640.000-TL bedelle indirimli olarak verilmiştir. Süleyman Bey'in 2025 yılına ait bir yıllık brüt ücreti ise 2.950.000-TL olduğu tespit edilmiştir.

Buna göre Süleyman Bey'e indirimli pay senedi verilmek suretiyle sağlanan menfaat, bir yıllık brüt ücret tutarını aşmadığı için tamamı Gelir Vergisinden istisna edilecektir.

Olası farklı bir durum kapsamında pay senedinin Süleyman Bey'e verildiği tarihte brüt ücretinin tam olarak tespit edilememesi durumunda pay senedinin verildiği aydaki brüt ücret tutarının 12 ile çarpılması sonucu bulunan tutar ile Süleyman Bey'in yıl sonunda gerçekleşen yıllık brüt ücret tutarı ile karşılaştırılacaktır. Karşılaştırma sonucu, istisna kapsamında dikkate alınan yıllık brüt ücret tutarından fazla veya eksik olması halinde gerekli düzeltme işlemi yapılacaktır.

Örnek-3: Teknogirişim şirketi olan **Born** Ekipman Teknoloji Yazılım A.Ş. hizmet erbabı Hüseyin Bey arasında imzalanan sözleşme kapsamında belirli bir süre işveren ile çalışması ve performans kriterleri sağlanması ve ayrıca verilen pay senetlerinin 12 yıl öncesinden elden çıkarılmaması kaydı ile şirket hisselerinde belirlenen miktarda pay senedi verilmesi kararı alınmıştır.

Sözleşme kapsamında 22.04.2024 tarihinde hizmet erbabı Hüseyin Bey rayiç bedeli 1.430.000-TL pay senetleri bedelsiz olarak verilmiştir. Hüseyin bey 2025 yılına ilişkin bir yıllık brüt ücreti bu tarihte tam olarak tespit edilemediğinden Nisan ayındaki brüt ücret tutarı olan 87.000-TL'nı 12 ile çarpılmak suretiyle $87.000 \times 12 = 1.044.000$ -TL olarak hesaplanmıştır.

Buna göre $1.430.000 - 1.044.000 = 386.000$ -TL olan kısım brüt iblağ edilerek Gelir Vergisine tabi tutulacaktır. Eğer örneğin; Hüseyin Bey'in 2025 yılı sonunda yıllık brüt ücretinin 1.490.000-TL oluşması üzerine, dolayısıyla gelir vergisine tabi tutulan 386.000-TL'nı da 2025 yılı Nisan ayına ilişkin Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi düzeltilmek suretiyle vergilendirilen tutarı istisnaya konu edebilecektir.

Veya başka bir olasılıkla Hüseyin Bey'in ilgili pay senetlerinin verilmesi anında tespit edilemeyen yıllık brüt ücreti 1.044.000-TL olarak tespit edilmiştir ancak yıl sonunda hata yapıldığı tespit edilip aslında brüt ücretinin 998.000-TL olarak gerçekleştiği görülmüştür, buna göre $1.044.000 - 998.000 = 46.000$ -TL fazladan Gelir Vergisi İstisnasından faydalandığı tespit edilmiştir. Buna göre 2025 Yılı Nisan ayına ait Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesine düzeltme işlemi yapılarak 46.000-TL brüte iblağ edilerek beyannameye konu edilecektir. **Hesaplanan Gelir Vergisi; Vergi Ziyatı” uygulanmaksızın gecikme faizi ile tahsil edilecektir.**

VUK Kanununun 238 inci maddesinin birinci fıkrasında, işverenlerin her ay ödedikleri ücretler için ücret bordrosu tutmaya mecbur oldukları hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla, işverenlerce 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.

Hizmet erbabına bedelsiz veya indirimli olarak verilen pay senetleri dolayısıyla yararlanılan 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, bu Tebliğin dördüncü maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan elde tutma süresine ilişkin şartların ihlali halinde vergi ziyatı cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle işverenden tahsil edilecektir. Bu durumda hizmet erbabı tarafından pay senetlerinin elden çıkarıldığı tarih esas alınarak istisnanın uygulandığı döneme ilişkin vergi dairesince vergi ziyatı cezası kesilmeksizin gerekli gelir vergisi tarhiyatı yapılacaktır. Ayrıca istisnanın uygulandığı döneme ait muhtasar ve prim hizmet beyannamesinin

düzeltilmesi gerekmeyecektir. **İşveren, çalışanın pay senetlerini elden çıkardığını vergi dairesine Ek-2’de ver alan dilekçe ile bildirmekle yükümlüdür.**

Yapılan tarhiyat işlemleri hizmet erbabının, ilgili takvim yılında istisna uygulanan dönem ve takip eden dönemlerdeki ücret matrahını etkilemeyecektir.

Örnek-4 Teknogirişim şirketi **Soldier** Mekatronik Teknoloji A.Ş. rayiç bedeli 2.380.000-TL olan pay senetlerini 03.06.2026 tarihinde hizmet erbabı Nihal bey bedelsiz olarak vermiştir. Nihal bey’in 2026 yılına ilişkin toplam brüt ücreti 2.790.000-TL’ sıdır. Bu durumda bedelsiz olarak verilen pay senetleri tutarının tamamı Gelir Vergisinden istisnaya konu edilecektir.

Nihal Bey’in bedelsiz olarak iktisap etmiş olduğu ve istisnaya konu edilen 2.380.000 TL’lik pay senetlerini iktisap tarihinden itibaren;

üç tam yıl içerisinde elden çıkarması halinde istisna edilen verginin tamamı,
dört ila altı yıl içerisinde elden çıkarması halinde istisna edilen verginin %75’i,
yedi ila on iki yıl içerisinde elden çıkarması halinde ise istisna edilen verginin %25’i,

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

Ancak, hizmet erbabı Nihal Bey söz konusu pay senetlerini 12 yıldan fazla süreyle elde tutması halinde ise istisnadan tam olarak yararlanılacaktır.

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

MADDE 69- Ticari veya mesleki faaliyetleri nedeniyle mükellef olanlara yönelik, Vergi Usul Kanununun 127 nci maddesi kapsamında günlük hasılat tutarlarını tespit etmek amacıyla bir ayda üçten, bir takvim yılında on ikiden az olmamak kaydıyla bu madde hükümlerine göre işlem tesis edilmek üzere yoklama yapılabilir.

Birinci fıkra kapsamında İdarece yapılan yoklamalar sonucu tespit edilen günlük hasılat tutarları ortalamasından hareketle aylık hasılat tutarı hesaplanır. Bu şekilde tespit edilen aylık hasılat tutarlarının toplamı, tespit yapılan ay sayısına bölünmek suretiyle aylık ortalama hasılat tutarı belirlenir. Aylık ortalama hasılat tutarı, faaliyette bulunulan ay sayısı ile çarpılmak suretiyle mükelleflerin ilgili takvim yılı hasılatları tespit edilir.

İkinci fıkra kapsamında 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 Kanununun 370 inci maddesi kapsamında **izaha davet edilir ve izahın değerlendirilmesi mezkûr madde hükmüne göre yapılır.**

Bu madde hükümleri Kurumlar Vergisi mükellefleri hakkında da uygulanır.

Hazine ve Maliye Bakanlığı maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

Örnek-1: Hazır Yemek/ Kafe Restaurant işletmeciliği ile uğraşan ticari kazanç mükellefi Selim Bey; 2025 takvim yılında 12 ay boyunca haftanın 7 günü faaliyete bulunmuştur. Mükellefin yapılan yoklamalardan elde edilen hasılat sonuçları aşağıdaki gibidir.

Yoklama Sayısı		Mayıs	Temmuz	Ekim	Aralık
1	Tespit	110.000,00	110.000,00	100.200,00	130.000,00
2	Tespit	198.000,00	112.000,00	125.000,00	117.000,00
3	Tespit	127.500,00	127.000,00	92.000,00	202.000,00
4	Tespit		96.000,00	120.000,00	
Ortalama Günlük Hasılat	(1T+2T+3T+4T)/4 (Veya 3)	145.166,67	111.250,00	109.300,00	149.666,67
Aylık Hasılat (x30-x31)	Günlük Hasılat (30 gün veya 31 Gün)	4.500.166,67	3.448.750,00	3.388.300,00	4.639.666,67
Ortalama Aylık Hasılat	Aylık Hasılat / 4	3.994.220,83			
Yıllık Hasılat	Ortalama Aylık Hsılat x 12	47.930.650,00			

İlgili yıla ilişkin Brüt Satış tutarı 30.900.000-TL olan beyan eden mükellefin [(47.930.650,00-30.900.000) /30.900.000]x100=% 55,11 olarak hesaplanmış olup, bu oran %20 den fazla olması münasebetiyle mükellef izaha davet edilecektir.

Örnek-2: Spor salonu işletmeciliği ile uğraşan Badi Ekrem Sportif A.Ş. Pazar günleri hariç haftanın altı günü hizmet vermektedir. 2026 yılına ilişkin brüt satış tutarının 21.760.000-TL olarak beyan etmiştir. Mükellefin yapılan yoklamalardan elde edilen hasılat sonuçları aşağıdaki gibidir.

Yoklama Sayısı		Ocak	Mayıs	Ağustos	Kasım
1	Tespit	90.000,00	80.000,00	70.200,00	80.000,00
2	Tespit	98.000,00	102.000,00	105.000,00	127.000,00
3	Tespit	107.500,00	137.000,00	82.000,00	102.000,00
4	Tespit		86.000,00	105.000,00	95.000,00
Ortalama Günlük Hasılat	(1T+2T+3T+4T)/4 (Veya 3)	98.500,00	101.250,00	90.550,00	103.000,00
Aylık Hasılat (x30-x31 -1)	Günlük Hasılat (30 gün veya 31 Gün)	2.955.000,00	3.037.500,00	2.716.500,00	3.090.000,00
Ortalama Aylık Hasılat	Aylık Hasılat / 4	2.949.750,00			
Yıllık Hasılat	Ortalama Aylık Hsılat x 12	35.397.000,00			

İlgili yıla ilişkin Brüt Satış tutarı 21.760.000-TL olan beyan eden mükellefin [(35.397.000-21.760.000) /21.760.000]x100=% 62,67 olarak hesaplanmış olup, bu oran %20 den fazla olması münasebetiyle mükellef izaha davet edilecektir.

Bu tespitler; günlük hasılat tutarlarını tespit etmek amacıyla bir ayda üçten, bir takvim yılında on ikiden az olmamak kaydıyla bu madde hükümlerine göre işlem tesis edilmek üzere yoklama yapılabilecek olup, tespitlerden ve tebliğden de anlaşıldığı üzere bu tespitlere konu olan ticari kazanç sağlayan kişinin ve kurumlar vergisi mükelleflerinin çalışma gün sayısı, faaliyet gösterdiği faaliyet alanının durumu göz önünde bulundurulacaktır. Örnek vermek gerekirse Turizm bölgelerinde faaliyet gösteren bir işletmeci / kurum için çalışma gün sayıları veya özellikli bir mükellef için yurtdışında bulunduğu sürelerle göre hesaplamaların değişebileceğini önemle belirtiyoruz.

[İlgili Tebliğe bağlantı ile ulaşabilirsiniz.](#)

Sirkülerimiz bilgilendirme amaçlıdır. Sirküler içeriklerinde tarafınızca tereddüt edilen hususlar mevcut ise, işlem gerçekleştirilmeden önce tarafımıza bilgi verilmesini danışılmasını rica ederiz Sirkülerimizdeki açıklamalar dayanak gösterilmek suretiyle yapılacak işlemler sonucunda doğacak zararlardan tarafımızın sorumlu olmayacağını hatırlatmak isteriz.

Soru, görüş, eleştiri ve önerilerinizi info@okcunymm.com / suleyman@okcunymm.com adresine gönderebilirsiniz.