

Sirküler No: 2024-72

KONU: 326 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği Hk.

27/09/2024 tarihli ve 32675 sayılı Resmi Gazete'de 326 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği yayımlanmıştır.

Tebliğde ;

-Hizmet erbabına bedelsiz veya indirimli olarak pay senedi verilmek suretiyle sağlanan menfaatlerde ücret istisnası uygulaması ile

-Ticari veya mesleki faaliyetlerde bulunan gerçek kişi mükellefler ile kurumlar vergisi mükelleflerinin 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 127 nci maddesi uyarınca tespit edilecek günlük hasılatlardan yola çıkarak hesaplanacak olması gereken hasılat tutarları ile bahse konu mükelleflerin ilgili düzenleme kapsamında izaha davet edilmelerine ilişkin açıklamalar yer almaktadır.

Tebliğ ile yapılan düzenlemeler aşağıdaki gibidir:

A) Hizmet Erbabına Pay Senedi Verilmek Suretiyle Sağlanan Menfaatlerde Ücret İstisnası

02.08.2024 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan 7524 sayılı Kanun'la, Gelir Vergisi Kanunu'nun mülga 17. maddesi yeniden düzenlenerek, teknogirişim 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 müstesna tutulmuştur.

İstisna, sadece teknogirişim şirketlerince sağlanan menfaatler için öngörülmuş olup, çalışanların iktisap edilen hisse senetlerini elde tutma süresine bağlı olarak farklı oranlarda uygulanmaktadır.

Düzenlemeye göre, hizmet erbabı tarafından iktisap edilen pay senetlerinin, iktisap tarihinden itibaren;

- 3 tam yıl içerisinde elden çıkarılması halinde istisna edilen verginin tamamı,

| ADANA | | İSTANBUL | | GAZİANTEP | |
|---|--|--|--|---|--|
| 2000 Evler Mah.76066 Sok.Fonte İş Merkezi A Blok No:2 İç Kapı No:8 Seyhan/ADANA | | Yenibosna Merkez Mah.Kavak Sok.No:11 İç Kapı No:33 Behçeleevler/İSTANBUL | | Mücahitler Mah.52008 Nolu Cad.No:2 İç Kapı No:17 Şehitkamil/GAZİANTEP | |
| E-Posta | adaba@realteymm.com.tr | E-Posta | istanbul@realteymm.com.tr | E-Posta | gaziantep@realteymm.com.tr |
| Telefon | 0 (322) 459 84 63 | Telefon | 0 (212) 662 15 55(pbx) | Telefon | 0 (342) 324 62 41-42-43 (pbx) |
| Faks | 0 (322) 459 84 66 | Faks | 0 (212) 662 15 53 | Faks | 0 (342) 324 62 63 |

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

vergi ziyai cezası uygulanmaksızın gecikme faizi ile birlikte işverenden tahsil edilecektir. Buna göre elde tutma süresinin 12 yıldan fazla olması halinde % 100 istisnadan yararlanılabilecektir.

Yeni düzenlemeyle, istisna nedeniyle zamanında alınmayan vergilere ilişkin zamanaşımı süresinin, pay senetlerinin hizmet erbabı tarafından elden çıkarıldığı tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren başlaması öngörülmüştür.

Düzenleme Kanun'un yayımı tarihi olan 02.08.2024 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

1- İstisnanın kapsamı

İstisnanın kapsamıyla ilgili olarak Tebliğde yer alan dikkat çekici bazı açıklama ve belirlemeler şunlardır:

- 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 ücret elde edilmiş sayılmaktadır.

- Çalışana 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.

- Çalışanla bedelsiz veya indirimli olarak verilen pay senetlerinin, verildiği tarihteki rayiç değerinin hizmet erbabının o yıldaki bir yıllık brüt ücret tutarını aşmayan kısmı gelir vergisinden istisnadır. Rayiç değerinin tespitinde, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 266. maddesi uyarınca söz konusu pay senetlerinin değerlendirme günündeki normal alım satım değerinin esas alınması gerekmektedir.

- İstisna tutarının tespitinde esas alınacak ücret, işveren tarafından çalışana hizmeti karşılığında ödenen maaş, prim, ikramiye, sosyal yardımlar ve zamlar gibi vergiye tabi sürekli nitelikteki ödemelerin brüt tutarının toplamıdır. 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.

| ADANA | | İSTANBUL | | GAZİANTEP | |
|---|--|--|--|---|--|
| 2000 Evler Mah.76066 Sok.Fonte İş Merkezi A Blok No:2 İç Kapı No:8 Seyhan/ADANA | | Yenibosna Merkez Mah.Kavak Sok.No:11 İç Kapı No:33 Behçelievler/İSTANBUL | | Mücahitler Mah.52008 Nolu Cad.No:2 İç Kapı No:17 Şehitkamil/GAZİANTEP | |
| E-Posta | adaba@realeymm.com.tr | E-Posta | istanbul@realeymm.com.tr | E-Posta | gaziantep@realeymm.com.tr |
| Telefon | 0 (322) 459 84 63 | Telefon | 0 (212) 662 15 55(pbx) | Telefon | 0 (342) 324 62 41-42-43 (pbx) |
| Faks | 0 (322) 459 84 66 | Faks | 0 (212) 662 15 53 | Faks | 0 (342) 324 62 63 |

2-İstisnadan yararlanma şartları

Tebliğe göre istisnadan yararlanabilmek için;

- Çalışanlarına pay senedi veren şirketin, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığınca belirlenen kriterlere göre teknoloji şirketi niteliğini haiz olması,
- Sağlanan menfaatin istisnaya konu edilecek kısmının, hizmet erbabının o yıldaki bir yıllık brüt ücret tutarını aşmaması ve
- Pay senetlerinin belirlenen süre elde tutulması, gerekmektedir.

3- Bir yıllık brüt ücret tutarının tespiti ve değişmesi durumunda düzeltme uygulaması Yapılan açıklamaya göre;

- İstisna tutarının hesabında, pay senedi verilen hizmet erbabının o yıldaki brüt ücret tutarı esas alınacak,
- 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 bir yıllık brüt ücreti olarak dikkate alınabilecek,
- Bu şekilde hesaplanan tutar, yıl sonunda hizmet erbabının gerçekleşen yıllık brüt ücret tutarı ile karşılaştırılacak, yıllık gerçekleşen brüt ücret tutarının istisna kapsamında dikkate alınan yıllık brüt ücret tutarından fazla veya eksik olması halinde gerekli düzeltme işlemi yapılacaktır. Düzeltme işlemi ilgili dönem muhtasar ve prim hizmet beyannamesi değiştirilerek yapılacak, fazla ödenen vergi varsa iadesi talep edilecek, eksik ödenen vergi varsa vergi ziyayı cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle ödenecektir.

4- Ücretin ve istisnanın ücret bordrosunda gösterimi

Tebliğ ile;

- Hizmet erbabına verilen pay senetlerinin tamamının, istisna kapsamında olup olmadığına bakılmaksızın rayiç değeri üzerinden ücret bordrosunda gösterileceği,
- İstisna kapsamında olan tutarın vergi matrahına dahil edilmeyeceği, açıklanmıştır.

5-İstisna koşullarının ihlali

Tebliğe göre;

| ADANA | | İSTANBUL | | GAZİANTEP | |
|---|--|--|--|---|--|
| 2000 Evler Mah.76066 Sok.Fonte İş Merkezi A Blok No:2 İç Kapı No:8 Seyhan/ADANA | | Yenibosna Merkez Mah.Kavak Sok.No:11 İç Kapı No:33 Behçelievler/İSTANBUL | | Mücahitler Mah.52008 Nolu Cad.No:2 İç Kapı No:17 Şehitkamil/GAZİANTEP | |
| E-Posta | adaba@realteyimm.com.tr | E-Posta | istanbul@realteyimm.com.tr | E-Posta | gaziantep@realteyimm.com.tr |
| Telefon | 0 (322) 459 84 63 | Telefon | 0 (212) 662 15 55(pbx) | Telefon | 0 (342) 324 62 41-42-43 (pbx) |
| Faks | 0 (322) 459 84 66 | Faks | 0 (212) 662 15 53 | Faks | 0 (342) 324 62 63 |

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

- Bu durumda çalışan tarafından pay senetlerinin elden çıkarıldığı tarih esas alınarak istisnanın uygulandığı döneme ilişkin vergi dairesince vergi ziyai 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 Tebliğ ekinde yer alan dilekçe ile bildirmekle yükümlüdür.

-İstisna koşullarının 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.

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

6- Çalışana başka şirkete ait pay senetlerinin verilmesi veya başka şirketlerin pay senedi vermesi halinde istisna Tebliğde, çalışanlara verilecek pay senetlerinin, işverenin veya dahil olduğu şirketler topluluğundaki şirketlerin pay senetleri olabileceği, ayrıca verilecek payların işverene veya diğer grup şirketlerine ait olabileceği belirtildikten sonra, her hâlükârda bedelsiz veya indirimli olarak pay senedi verilmek suretiyle sağlanan menfaatlerin, işveren şirket tarafından hizmet erbabına ödenen ücret olarak kabul edileceği belirtilmiştir.

7- Çalışanın işten ayrılması veya vefatı

Tebliğe göre, 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 pay senetlerinin mirasçılar tarafından elde tutulduğu sürelerin, elde tutma sürelerinin hesabında dikkate alınacağı açıklanmıştır.

i) İstisnadan yararlanacaklar için bildirim yükümlülüğü Tebliğ ile çalışanlarına pay senedi vermek suretiyle sağlanan menfaatleri istisnaya konu etmek isteyen işverenlerin, 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 zorunluluğu getirilmiştir.

| ADANA | | İSTANBUL | | GAZİANTEP | |
|---|--|--|--|---|--|
| 2000 Evler Mah.76066 Sok.Fonte İş Merkezi A Blok No:2 İç Kapı No:8 Seyhan/ADANA | | Yenibosna Merkez Mah.Kavak Sok.No:11 İç Kapı No:33 Behçelievler/İSTANBUL | | Mücahitler Mah.52008 Nolu Cad.No:2 İç Kapı No:17 Şehitkamil/GAZİANTEP | |
| E-Posta | adaba@realitymm.com.tr | E-Posta | istanbul@realitymm.com.tr | E-Posta | gaziantep@realitymm.com.tr |
| Telefon | 0 (322) 459 84 63 | Telefon | 0 (212) 662 15 55(pbx) | Telefon | 0 (342) 324 62 41-42-43 (pbx) |
| Faks | 0 (322) 459 84 66 | Faks | 0 (212) 662 15 53 | Faks | 0 (342) 324 62 63 |

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

7524 sayılı Kanun'la, Gelir Vergisi Kanunu'nun mülga 69. maddesi yeniden düzenlenerek, ticari veya serbest meslek faaliyetleri yönünden mükellefiyeti olanların gerçek hasılatlarının tespitine yönelik yeni bir vergi güvenlik müessesesi ihdas edilmiştir.

Düzenlemeye göre;

- Kapsama giren mükelleflerin günlük hasılat tutarlarını tespit etmek amacıyla bir ayda üçten, bir takvim yılında on ikiden az olmamak üzere yoklama yapılacak,
- Yoklamalar neticesinde tespit edilen günlük hasılat tutarlarının ortalaması alınarak mükelleflerin aylık ve yıllık hasılat tutarları belirlenecek,
- Bu şekilde tespit edilen hasılat tutarları ile mükelleflerin faaliyette buldukları döneme ilişkin beyan ettikleri hasılat tutarları karşılaştırılacak ve karşılaştırma sonucu bulunan farkın %20'den fazla olması durumunda mükellefler, "izaha davet müessesesi" kapsamında izaha davet edilecek,
- İzah, Vergi Usul Kanunu'nun 370. maddesi kapsamında değerlendirilecektir. Düzenleme, kurumlar vergisi mükellefleri hakkında da uygulanacak olup 01.01.2025 tarihinde yürürlüğe girecektir.

Tebliğde düzenlemeye ilişkin açıklamalar yapılmış, konuyla ilgili örneklere yer verilmiştir.

Söz konusu Tebliğe aşağıdaki bağlantıdan ulaşabilirsiniz.

[326 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği](#)

Not: Sirkülerde yer alan yorum ve açıklamalarımız, konuya ilişkin genel bilgiler içermekte olup, Realite YMM A.Ş.'ye içerikten kaynaklanan veya içeriğe ilişkin ortaya çıkan sonuçlardan dolayı herhangi bir sorumluluk iddiasında bulunulamaz.

| ADANA | | İSTANBUL | | GAZİANTEP | |
|---|--|--|--|---|--|
| 2000 Evler Mah.76066 Sok.Fonte İş Merkezi A Blok No:2 İç Kapı No:8 Seyhan/ADANA | | Yenibosna Merkez Mah.Kavak Sok.No:11 İç Kapı No:33 Behçelievler/İSTANBUL | | Mücahitler Mah.52008 Nolu Cad.No:2 İç Kapı No:17 Şehitkamil/GAZİANTEP | |
| E-Posta | adaba@realiteymm.com.tr | E-Posta | istanbul@realiteymm.com.tr | E-Posta | gaziantep@realiteymm.com.tr |
| Telefon | 0 (322) 459 84 63 | Telefon | 0 (212) 662 15 55(pbx) | Telefon | 0 (342) 324 62 41-42-43 (pbx) |
| Faks | 0 (322) 459 84 66 | Faks | 0 (212) 662 15 53 | Faks | 0 (342) 324 62 63 |