Gelir Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 326)

Türkiye Cumhuriyeti - 27.09.2024 Tarihli 32675 Sayılı Resmi Gazete - Gelir Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 326)

27.09.2024 Tarihli 32675 Sayılı Resmi Gazete

TEBLİĞ

Hazine ve Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı)’ndan:

GELİR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ (SERİ NO: 326)

BİRİNCİ BÖLÜM

Amaç ve Kapsam

Amaç ve kapsam

MADDE 1- (1) Bu Tebliğin 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.

(2) 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.

İKİNCİ BÖLÜM

Hizmet Erbabına Pay Senedi Verilmek Suretiyle Sağlanan Menfaatlerde Ücret İstisnası

Yasal düzenleme

MADDE 2- (1) 7524 sayılı Kanunun 2 nci maddesiyle 193 sayılı Kanunun mülga 17 nci maddesi başlığıyla birlikte yeniden düzenlenmiş olup maddenin 21/5/2026 tarihli ve 7582 sayılı Kanunla değişik hali aşağıdaki şekildedir:

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

Madde 17- Sanayi ve Teknoloji Bakanlığınca belirlenen kriterlere göre 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 tutarının iki katını aşmayan kısmı gelir vergisinden istisnadır.

Şu kadar ki, hizmet erbabı tarafından bu şekilde iktisap edilen pay senetlerinin; iktisap tarihinden itibaren iki tam yıl içerisinde elden çıkarılması halinde istisna edilen verginin tamamı, üç ila dört yıl içerisinde elden çıkarılması halinde istisna edilen verginin %75'i, beş ila altı yıl içerisinde elden çıkarılması halinde istisna edilen verginin %25'i, vergi ziyaı cezası uygulanmaksızın gecikme faizi ile birlikte işverenden tahsil edilir.

Bu şekilde istisna nedeniyle zamanında alınmayan vergilere ilişkin zamanaşımı 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.”

(2) Söz konusu hüküm 2/8/2024 tarihinde, bu hükümde 7582 sayılı Kanunla yapılan değişiklikler ise 4/6/2026 tarihinde yürürlüğe girmiştir. **(Değişik:RG-04.07.2026-33300)** {tooltip} {end-texte} **Eski Hali İçin Tıklayınız.** {end-tooltip}

İstisnanın kapsamı

MADDE 3- (1) 193 sayılı Kanunun 61 inci maddesinde ücret, işverene tabi belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler olarak tanımlanmıştır. Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı, tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması ücretin mahiyetini değiştirmemektedir. Dolayısıyla işverenlerce hizmet erbabına bedelsiz veya indirimli olarak pay senedi verilmek suretiyle sağlanan menfaatler de ücret olarak değerlendirilmekte ve ücret hükümlerine göre vergilendirilmektedir.

(2) 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.

(3) 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.

(4) 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 tutarının iki katını **(Değişik:RG-04.07.2026-33300)** {tooltip}{end-texte} **Eski hali;** tutarını {end-tooltip} aşmayan kısmı gelir vergisinden istisnadır.

(5) Hizmet erbabına bedelsiz veya indirimli olarak verilen pay senetlerinin rayiç değerinin tespitinde, 213 sayılı Kanunun mükerrer 266 ncı maddesi uyarınca söz konusu pay senetlerinin değerleme günündeki normal alım satım değeri esas alınacaktır.

(6) Hizmet erbabının 193 sayılı Kanunun 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. -İstisna uygulanacak tutar ise bu ücretin iki katını

aşamayacaktır.- **(Ek:RG-04.07.2026-33300)**

(7) 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.

(8) 7524 sayılı Kanunun yayımı tarihinden önce çalışanlara bedelsiz veya indirimli olarak verilmiş olan ve rayiç değeri üzerinden ücret hükümleri kapsamında vergilendirilmesi gereken pay senetleri için istisna hükmünden faydalanılması mümkün değildir.

İstisnadan yararlanma şartları

MADDE 4- (1) 193 sayılı Kanunun 17 nci maddesinde yer alan istisna hükmünün uygulanabilmesi için çalışanlarına pay senedi veren şirketin, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığınca belirlenen kriterlere göre teknogirişim şirketi niteliğini haiz olması gerekmektedir.

(2) Pay senetleri verilmek suretiyle sağlanan menfaatin istisnaya konu edilecek kısmı, hizmet erbabının o yıldaki bir yıllık brüt ücret tutarının iki katını **(Değişik:RG-04.07.2026-33300)** {tooltip}{end-texte} **Eski hali;** tutarını {end-tooltip} aşamayacaktır.

(3) 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;

-İki **(Değişik:RG-04.07.2026-33300)** {tooltip}{end-texte} **Eski hali;** Üç {end-tooltip} tam yıl içerisinde elden çıkarılması halinde istisna edilen verginin tamamı,

-Üç ila dört **(Değişik:RG-04.07.2026-33300)** {tooltip}{end-texte} **Eski hali;** Dört ila altı {end-tooltip} yıl içerisinde elden çıkarılması halinde istisna edilen verginin %75'i,

-Beş ila altı **(Değişik:RG-04.07.2026-33300)** {tooltip}{end-texte} **Eski hali;** Yedi ila on iki {end-tooltip}yıl içerisinde elden çıkarılması halinde istisna edilen verginin %25'i,

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

İstisnanın uygulanması

MADDE 5- (1) Pay senedi verilmek suretiyle sağlanan menfaatlerde istisna tutarının hesabında, pay senedi verilen hizmet erbabının o yıldaki brüt ücret tutarının iki katı 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. Söz konusu istisna, bu şekilde hesaplanan brüt ücretin iki katını aşmayan tutarla sınırlı olacaktır.

Örnek 1: Teknogirişim şirketi niteliğini haiz (A) A.Ş. ile hizmet erbabı (B) arasında yapılan sözleşme uyarınca 30/9/2026 tarihinde hizmet erbabı (B)'ye rayiç değeri 5.000.000 TL olan pay senetleri bedelsiz olarak verilmiştir. Hizmet erbabı (B)'nin 2026 yılına ilişkin bir yıllık brüt ücreti 2.600.000 TL olarak tespit edilmiştir.

Buna göre, bedelsiz olarak verilen pay senetlerinin verildiği tarihteki rayiç bedelinin hizmet erbabı (B)'nin bir yıllık brüt ücret tutarının iki katı olan (2.600.000x2=) 5.200.000 TL'nin altında kalması nedeniyle bu şekilde sağlanan menfaatin tamamı gelir vergisinden istisna edilecektir.

Örnek 2: Teknogirişim şirketi niteliğini haiz (C) A.Ş. ile hizmet erbabı (D) arasında yapılan sözleşme uyarınca 10/6/2026 tarihinde hizmet erbabı (D)'ye rayiç değeri 2.500.000 TL olan pay senetleri bedelsiz olarak verilmiştir. Hizmet erbabı (D)'nin 2026 yılına ilişkin bir yıllık brüt ücreti 1.200.000 TL olarak tespit edilmiştir.

Buna göre, bedelsiz olarak verilen pay senetlerinin verildiği tarihteki rayiç bedelinin hizmet erbabı (D)'nin bir yıllık brüt ücret tutarının iki katını aşması nedeniyle, bu şekilde sağlanan menfaatin (1.200.000x2=) 2.400.000 TL'lik kısmı gelir vergisinden istisna edilecektir. Bu tutarı aşan (2.500.000-2.400.000=) 100.000 TL'lik kısım ise brüte iblağ edilmek suretiyle gelir vergisine tabi tutulacaktır.

Örnek 3: Teknogirişim şirketi niteliğini haiz (E) A.Ş. ile hizmet erbabı (F) arasında yapılan sözleşmede, hizmet erbabı (F)'ye, şirketin %1'lik hissesini temsil eden pay senetlerinin rayiç değerinin %50'si oranında indirimli olarak satın alma hakkı tanınması kararlaştırılmıştır.

Bu sözleşme kapsamında, 29/9/2026 tarihinde hizmet erbabı (F)'ye rayiç değeri 5.000.000 TL olan pay senetleri 2.500.000 TL bedelle indirimli olarak verilmiştir. Hizmet erbabı (F)'nin 2026 yılına ilişkin bir yıllık brüt ücreti 1.500.000 TL olarak tespit edilmiştir.

Buna göre, hizmet erbabı (F)'ye indirimli pay senedi verilmek suretiyle sağlanan 2.500.000 TL'lik menfaatin, bir yıllık brüt ücret tutarının iki katını aşmaması nedeniyle, tamamı gelir vergisinden istisna edilecektir. **(Değişik:RG-04.07.2026-33300)** {tooltip}{end-texte} **Eski Hali İçin Tıklayınız.** {end-tooltip}

(2) 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 tutarın iki katı, yıl sonunda hizmet erbabının gerçekleşen yıllık brüt ücret tutarının iki katı ile karşılaştırılacaktır. Yıllık gerçekleşen brüt ücret tutarının iki katı, istisna kapsamında dikkate alınan yıllık brüt ücret tutarının iki katından fazla veya eksik olması halinde gerekli düzeltme işlemi yapılacaktır.

Örnek 4: Teknogirişim şirketi niteliğini haiz (G) A.Ş. ile hizmet erbabı (H) arasında yapılan sözleşmede, belirli bir süre işveren ile çalışılması ve belirlenen performans kriterlerinin sağlanması, ayrıca verilen pay senetlerinin altı yıldan önce elden çıkarılmaması kaydıyla şirket hisselerinden belirlenen miktarda pay senedi verilmesi kararlaştırılmıştır.

Bu sözleşme kapsamında, 26/2/2027 tarihinde hizmet erbabı (H)'ye rayiç değeri 3.200.000 TL olan pay senetleri bedelsiz olarak verilmiştir. Hizmet erbabı (H)'nin 2027 yılına ilişkin yıllık brüt ücreti bu tarihte tam olarak tespit edilemediğinden Şubat ayındaki brüt ücret tutarı 120.000 TL, 12 ile çarpılmak suretiyle yıllık brüt ücret tutarı (120.000x12=) 1.440.000 TL olarak, istisna uygulanabilecek tutar ise (1.440.000 x2=) 2.880.000 TL olarak belirlenmiştir.

Buna göre, hizmet erbabı (H)'ye sağlanan menfaatin 2.880.000 TL'lik kısmı gelir vergisinden istisna edilecek, bu tutarı aşan (3.200.000 - 2.880.000=) 320.000 TL'lik kısım ise brüte iblağ edilmek suretiyle gelir vergisine tabi tutulacaktır.

2027 yılı sonu itibarıyla hizmet erbabı (H)'nin gerçekleşen yıllık brüt ücretinin 1.800.000 TL, istisna uygulanabilecek tutarın ise 3.600.000 TL olduğu tespit edilmiş ve bedelsiz pay senedi verilmek suretiyle sağlanan 3.200.000 TL tutarındaki menfaatin tamamının istisna edilebileceği anlaşılmıştır.

Bu durumda, işveren tarafından Şubat 2027 dönemine ilişkin muhtasar ve prim hizmet beyannamesi düzeltilmek suretiyle yıllık brüt ücret tutarının ücret olarak vergilendirilen 320.000 TL'lik kısmı da istisnaya konu edilebilecektir.

Örnek 5: Teknogirişim şirketi niteliğini haiz (I) A.Ş. hizmet erbabı (İ)'ye 11/3/2027 tarihi itibarıyla 4.000.000 TL'lik pay senedini bedelsiz olarak vermiştir. 2027 yılına ilişkin brüt ücreti bu tarihte tam olarak tespit edilemeyen hizmet erbabı (İ)'ye Mart 2027 döneminde aylık (maaş), fazla mesai ve prim olmak üzere 210.000 TL ücret ödenmiştir. Buna göre istisnaya konu edilebilecek brüt ücret tutarı (210.000x12=) 2.520.000 TL olarak dikkate alınmış ve 2027 yılında istisna uygulanabilecek tutar 5.040.000 TL olarak belirlenmiştir. Buna göre, bedelsiz pay senedi verilmek suretiyle sağlanan 4.000.000 TL'lik menfaatin tamamı istisna edilmiştir.

2027 yılı sonu itibarıyla hizmet erbabı (İ)'nin gerçekleşen yıllık brüt ücretinin 1.950.000 TL, istisna uygulanabilecek tutarın ise 3.900.000 TL olduğu tespit edilmiş, (4.000.000 - 3.900.000=) 100.000 TL tutarında istisnadan fazladan faydalanıldığı anlaşılmıştır.

Bu durumda, işveren tarafından Mart 2027 dönemine ilişkin muhtasar ve prim hizmet beyannamesi düzeltilerek, fazladan faydalanılan 100.000 TL'lik istisna tutarı brüte iblağ edilmek suretiyle gelir vergisine tabi tutulacak ve hesaplanan vergi, vergi ziyaı cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle tahsil edilecektir. **(Değişik:RG-04.07.2026-33300)** {tooltip}{end-texte} **Eski Hali İçin Tıklayınız.** {end-tooltip}

(3) 213 sayılı Kanunun 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.

(4) 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.

(5) İstisna uygulaması nedeniyle alınmayan vergiler, bu Tebliğin dördüncü maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan elde tutma süresine ilişkin şartların ihlali halinde vergi ziyaı 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 ziyaı 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 yer alan dilekçe ile bildirmekle yükümlüdür.

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

Örnek 6: Teknogirişim şirketi niteliğini haiz (J) A.Ş., rayiç değeri 4.000.000 TL olan pay senetlerini, hizmet erbabı (K)'ye 31/3/2027 tarihinde bedelsiz olarak vermiştir. Hizmet erbabı (K)' nin 2027 yılına ilişkin toplam brüt ücreti 2.500.000 TL'dir.

Bu durumda, hizmet erbabı (K)'nin yıllık brüt ücret tutarının iki katı (2.500.000x2=5.000.000 TL), bedelsiz olarak verilen pay senetlerinin rayiç bedelinden fazla olduğu için bedelsiz pay senedi verilmek suretiyle sağlanan bu menfaatin tamamı gelir vergisinden istisna edilecektir.

Hizmet erbabı (K)'nin bedelsiz olarak iktisap etmiş olduğu ve istisnaya konu edilen 4.000.000 TL'lik pay senetlerini iktisap tarihinden itibaren; iki tam yıl içerisinde elden çıkarması halinde istisna edilen verginin tamamı, üç ila dört yıl içerisinde elden çıkarması halinde istisna edilen verginin %75'i, beş ila altı yıl içerisinde elden çıkarması halinde ise istisna edilen verginin %25'i, vergi ziyaı cezası uygulanmaksızın gecikme faizi ile birlikte işverenden tahsil edilecektir. Ancak, hizmet erbabı (K)'nin söz konusu pay senetlerini altı yıldan fazla süreyle elde tutması halinde ise istisnadan tam olarak yararlanılacaktır.

Örnek 7: Teknogirişim şirketi niteliğini haiz (L) A.Ş. tarafından 2026 yılındaki bir yıllık brüt ücreti 900.000 TL olan hizmet erbabı (M)'ye, rayiç değeri 2.000.000 TL olan pay senetleri 3/9/2026 tarihinde bedelsiz olarak verilmiştir. Pay senetlerinin rayiç bedelinin (900.000x2=) 1.800.000 TL'si gelir vergisinden istisna edilmiş, kalan 200.000 TL'lik kısım ise net ücret sayılarak brüte iblağ edilmek suretiyle vergilendirilmiştir.

Hizmet erbabı (M), (L) A.Ş.'den bedelsiz olarak iktisap ettiği pay senetlerini 5/10/2029 tarihinde elden çıkarmıştır.

Bu durumda, hizmet erbabı (M) bedelsiz olarak iktisap ettiği pay senetlerini iktisap tarihinden itibaren dördüncü yılın içinde elden çıkardığından, istisna uygulaması nedeniyle alınmayan

vergilerin %75’i vergi ziyaı cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte (L) A.Ş’den tahsil edilecektir.

Örnek 8: Teknogirişim şirketi niteliğini haiz (N) A.Ş., rayiç değeri 2.000.000 TL olan pay senetlerini, hizmet erbabı (O)’ya 16/9/2026 tarihinde bedelsiz olarak vermiştir. Hizmet erbabı (O)’nun 2026 yılındaki bir yıllık brüt ücreti 1.080.000 TL’dir.

Hizmet erbabı (O) tarafından pay senetlerinin 4/11/2030 tarihinde (dört yıllık süre dolduktan sonra beşinci yılın içerisinde) elden çıkarılması durumunda; pay senetlerinin hizmet erbabı (O)’ya verildiği yıldaki 2.000.000 TL’lik rayiç bedeli üzerinden hesaplanan ve istisna uygulaması nedeniyle zamanında alınmayan gelir vergisinin %25’lik kısmı, vergi ziyaı cezası uygulanmaksızın gecikme faizi ile birlikte işveren (N) A.Ş.’den tahsil edilecektir. **(Değişik:RG-04.07.2026-33300)** {tooltip}{end-texte} **Eski Hali İçin Tıklayınız.** {end-tooltip}

(6) Hizmet erbabına, işverenin dahil olduğu şirketler topluluğundaki şirketlerin pay senetleri, bedelsiz veya indirimli olarak işveren veya şirketler topluluğundaki diğer şirketler tarafından verilebilmektedir. Bu durumlarda hizmet erbabına bedelsiz veya indirimli olarak pay senedi verilmek suretiyle sağlanan menfaatler, işveren şirket tarafından hizmet erbabına ödenen ücret olarak kabul edilecektir.

Hizmet erbabına, işverenin de içinde bulunduğu şirketler topluluğundaki diğer şirketlerin pay senetlerinin verilmesi durumunda da söz konusu istisnadan faydalanılması mümkün olacaktır.

(7) 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. Her hâlükârda bedelsiz veya indirimli olarak pay senedi verilmek suretiyle sağlanan menfaatler, işveren şirket tarafından hizmet erbabına ödenen ücret olarak kabul edilecektir.

Örnek 9: Teknogirişim şirketi niteliğini haiz (Ö) A.Ş., aynı şirketler topluluğunda yer alan (P) A.Ş.’ye ait 4.000.000 TL değerindeki pay senedini, bünyesinde çalışan hizmet erbabı (R)’ye 15/3/2027 tarihinde bedelsiz olarak vermiştir.

Hizmet erbabı (R)’nin 2027 yılındaki bir yıllık brüt ücreti 3.000.000 TL olup istisna uygulanabilecek tutar (3.000.000x2=) 6.000.000 TL’dir. Dolayısıyla, bedelsiz hisse verilmek

suretiyle sağlanan 4.000.000 TL'lik menfaatin tamamı için istisnadan yararlanılabilecektir. **(Değişik:RG-04.07.2026-33300)** {tooltip}{end-texte} **Eski Hali İçin Tıklayınız.** {end-tooltip}

(8) 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,

bu Tebliğin 4 üncü maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan elde tutma sürelerinin hesabında dikkate alınacaktır.

Örnek 10: Teknogirişim şirketi niteliğini haiz (S) A.Ş., rayiç değeri 1.850.000 TL olan pay senetlerini, hizmet erbabı (Ş)'ye 11/11/2026 tarihinde bedelsiz olarak vermiştir. Hizmet erbabı (Ş)'nin 2026 yılına ilişkin yıllık brüt ücreti 1.200.000 TL'dir. Hizmet erbabı (Ş), 29/8/2029 tarihinde işten ayrılmış olup istisnaya konu edilen pay senetlerini 19/12/2033 tarihinde elden çıkarmıştır.

Söz konusu pay senetleri hizmet erbabı (Ş) tarafından altı yıl elde tutulduktan sonra elden çıkarıldığından istisnadan tam olarak faydalanılabilecek ve gelir vergisi tarhiyatı yapılması söz konusu olmayacaktır. **(Değişik:RG-04.07.2026-33300)** {tooltip}{end-texte} **Eski Hali İçin Tıklayınız.** {end-tooltip}

(9) 193 sayılı Kanunun 17 nci maddesinde yer alan 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.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

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

Yasal düzenleme

MADDE 6- (1) 7524 sayılı Kanunun 3 üncü maddesiyle yeniden düzenlenen Gelir Vergisi Kanununun 69 uncu maddesi aşağıdaki gibidir:

“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;

a) Bilanço esasına göre defter tutanlar için ilgili takvim yılına ait gelir tablosunda yer alan brüt satış tutarı, b) İşletme hesabı esasına göre defter tutanlar için ilgili takvim yılına ait işletme hesap özetinde yer alan dönem içinde elde edilen hasılat tutarı, c) 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.”

(2) Söz konusu hüküm, 1/1/2025 tarihinde yürürlüğe girecektir.

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

MADDE 7- (1) 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.

(2) 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 sayısıyla çarpılmak suretiyle yoklama yapılan ayın hasılat tutarı tespit edilecektir.

(3) 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 sayısıyla çarpılmak suretiyle mükelleflerin ilgili takvim yılı hasılat tutarları tespit olunacaktır.

(4) Üçüncü fıkra uyarınca 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,

kıyaslanacaktır.

(5) Kıyaslama sonucunda, tespit olunan hasılat tutarlarıyla beyan edilen hasılat tutarları arasındaki farkın %20’den fazla olması durumunda mükellefler 213 sayılı Kanun kapsamında izaha davet edilecek, izahın değerlendirilmesi mezkûr Kanun hükümlerine göre yapılacaktır.

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

(7) 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 bulundukları gün ve ay sayıları, hafta sonu ve hafta içi çalışmaları, tatil günleri gibi hususlar göz önünde bulundurulacaktır.

Örnek 1: Restoran işletmeciliği ile iştigal eden ticari kazanç mükellefi (A), 2025 takvim yılında on iki ay boyunca haftanın yedi günü faaliyette bulunmuş ve ilgili yıla ilişkin brüt satış tutarını 5.000.000 TL olarak bildirmiştir. Günlük hasılat tutarlarının tespiti için mükellef nezdinde yapılan yoklamalardan elde edilen sonuçlara ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir:

Yoklama Sayısı	**Nisan**	**Haziran**
1	50.000 TL	30.000 TL
2	40.000 TL	45.000 TL
3	60.000 TL	35.000 TL
4	30.000 TL	50.000 TL
A-Ortalama Günlük Hasılat Nisan ayı için: [(50.000+40.000+60.000+30.000)/4] Haziran ayı için: [(30.000+45.000+35.000+50.000)/4] Eylül ayı için: [(50.000+40.000+45.000+35.000)/4]	**45.000 TL**	**40.000 TL**
B-Aylık Hasılat (Ax30)	**1.350.000 TL**	**1.200.000 TL**
C- Ortalama Aylık Hasılat [(1.350.000+1.200.000+1.275.000)/3]	**1.275.000 TL**	
D- Yıllık Hasılat Tutarı (Cx12)	**15.300.000 TL**	

Günlük hasılat tutarlarının tespitinden hareketle hesaplanan yıllık hasılat tutarı ile beyan edilen brüt satış tutarı arasındaki fark [(15.300.000-5.000.000)/5.000.000]x100=%206 olarak tespit edilmiş olup bu oran %20'den fazla olduğundan mükellef izaha davet edilecektir.

Örnek 2: Kuyumculukla iştigal eden ticari kazanç mükellefi (B), 2025 takvim yılında on iki ay boyunca haftanın yedi günü faaliyette bulunmuş ve ilgili yıla ilişkin brüt satış tutarını 25.000.000 TL olarak bildirmiştir. Günlük hasılat tutarlarının tespiti için mükellef nezdinde yapılan yoklamalardan elde edilen sonuçlara ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir:

Yoklama Sayısı	**Nisan**	**Haziran**
1	100.000 TL	130.000 TL
2	90.000 TL	100.000 TL
3	120.000 TL	90.000 TL
4	110.000 TL	140.000 TL
A-Ortalama Günlük Hasılat Nisan ayı için: [(100.000+90.000+120.000+110.000)/4] Haziran ayı için: [(130.000+100.000+90.000+140.000)/4] Eylül ayı için: [(110.000+90.000+100.000+130.000)/4]	**105.000 TL**	**115.000 TL**
B-Aylık Hasılat (Ax30)	**3.150.000 TL**	**3.450.000 TL**
C- Ortalama Aylık Hasılat [(3.150.000+3.450.000+3.225.000)/3]	**3.275.000 TL**	
D- Yıllık Hasılat Tutarı (Cx12)	**39.300.000 TL**	

Günlük hasılat tutarlarının tespitinden hareketle hesaplanan yıllık hasılat tutarı ile beyan edilen brüt satış tutarı arasındaki fark [(39.300.000-25.000.000)/25.000.000]x100=%57,2 olarak tespit edilmiş olup bu oran %20'den fazla olduğundan mükellef izaha davet edilecektir.

Örnek 3: Güzellik salonu işletmeciliği faaliyetiyle iştigal eden ticari kazanç mükellefi (C), 2025 takvim yılında on iki ay boyunca haftanın altı günü faaliyette bulunmuş ve ilgili yıla ilişkin dönem içinde elde edilen hasılat tutarını 1.000.000 TL olarak bildirmiştir. Günlük hasılat tutarlarının tespiti için mükellef nezdinde yapılan yoklamalardan elde edilen sonuçlara ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir:

Yoklama Sayısı	**Mayıs**	**Temmuz**
1	3.000 TL	10.000 TL
2	5.000 TL	6.000 TL
3	4.000 TL	8.000 TL
4	6.000 TL	12.000 TL
5	2.000 TL	15.000 TL
A-Ortalama Günlük Hasılat Mayıs ayı için: [(3.000+5.000+4.000+6.000+2.000)/5] Temmuz ayı için: [(10.000+6.000+8.000+12.000+15.000)/5] Ekim ayı için: [(5.000+2.000+1.000+2.000+2.000)/5]	**4.000 TL**	**10.200 TL**
B-Aylık Hasılat [Ax(31-4)]	**108.000 TL**	**275.400 TL**
C- Ortalama Aylık Hasılat [(108.000+275.400+64.800)/3]	**149.400 TL**	
D- Yıllık Hasılat Tutarı (Cx12)	**1.792.800 TL**	

Güzellik salonu işletmeciliği faaliyetiyle iştigal eden mükellef (C)'nin günlük hasılat tutarının tespitinden hareketle yıllık hasılat tutarının belirlenmesinde fiilen çalışılan gün sayısı dikkate alınmak suretiyle hesaplama yapıldığından, bir ay içinde çalışılan gün sayısı yirmi yedi olarak belirlenmiştir.

Günlük hasılat tutarlarının tespitinden hareketle hesaplanan yıllık hasılat tutarı ile beyan edilen dönem içinde elde edilen hasılat tutarı arasındaki fark [(1.792.800-1.000.000)/1.000.000]x100=%79,28 olarak tespit edilmiş olup bu oran %20'den fazla olduğundan mükellef izaha davet edilecektir.

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 sertifika 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:

Yoklama Sayısı	**Mayıs**	**Temmuz**	**Ekim**
1	100.000 TL	120.000 TL	110.000 T
2	210.000 TL	130.000 TL	160.000 T
3	110.000 TL	140.000 TL	120.000 T
4	-	200.000 TL	250.000 T
A-Ortalama Günlük Hasılat 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]	**140.000 TL**	**147.500 TL**	**160.00**
B-Aylık Hasılat (Ax31)	**4.340.000 TL**	**4.572.500 TL**	**4.960.00**
C- Ortalama Aylık Hasılat [(4.340.000+4.572.500+4.960.000+ 8.060.000)/4]	**5.483.125 TL**		
D- Yıllık Hasılat Tutarı [C x (12-4)]	**43.865.000 TL**		

Hekimlik faaliyetiyle iştigal 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.

Örnek 5: Kuaförlükle iştigal eden ticari kazanç mükellefi (E), pazar günleri hariç haftanın altı günü hizmet vermekte olup 2026 yılına ilişkin hasılat tutarını 1.000.000 TL olarak bildirmiştir. Günlük hasılat tutarlarının tespiti için mükellef nezdinde yapılan yoklamalardan elde edilen sonuçlara ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir:

Yoklama Sayısı	**Ocak**	**Mayıs**	**Ağustos**
1	10.000 TL	15.000 TL	14.000 TL
2	12.000 TL	12.000 TL	15.000 TL
3	-	10.000 TL	12.000 TL
4	-	13.000 TL	20.000 TL
A-Ortalama Günlük Hasılat Ocak ayı için: - Mayıs ayı için: [(15.000+12.000+10.000+13.000)/4] Ağustos ayı için: [(14.000+15.000+12.000+20.000)/4] Kasım ayı için: [(16.000+18.000+19.000+21.000)/4]	**-**	**12.500 TL**	**15.250 TL**
B-Aylık Hasılat [(Ax(31-5)]veya [Ax(30-5)]	**-**	**325.000 TL**	**396.500 TL**
C- Ortalama Aylık Hasılat [(325.000+396.500+462.500)/3]	**394.666,67 TL**		
D- Yıllık Hasılat Tutarı (Cx12)	**4.736.000 TL**		

Yoklamalar sonucu yapılan tespitlere göre mükellef (E)’nin ortalama aylık hasılat tutarının tespitinde Ocak ayında yapılan yoklama sayısı üçten az olduğundan hesaplamaya dahil edilmeyecektir.

Mükellef (E)’nin fiilen çalıştığı gün sayıları dikkate alınarak günlük hasılat tutarı tespitlerinden hareketle hesaplanan yıllık hasılat tutarı ile beyan edilen hasılat tutarı arasındaki fark [(4.736.000-1.000.000)/1.000.000]x100=%373,6 olarak tespit edilmiş olup bu oran %20’den fazla olduğundan mükellef izaha davet edilecektir.

Örnek 6: Turizm amaçlı su sporları faaliyetinde bulunan ticari kazanç mükellefi (F)’nin, 2025 takvim yılında 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 edilmiştir. Mükellef (F), ilgili yıla ilişkin brüt satış tutarını 9.000.000 TL olarak bildirmiştir. Günlük hasılat tutarlarının tespiti için mükellef nezdinde yapılan yoklamalardan elde edilen sonuçlara ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir:

Yoklama Sayısı	**Nisan**	**Haziran**
1	5.000 TL	55.000 TL
2	7.000 TL	60.000 TL
3	6.000 TL	75.000 TL
4	8.000 TL	65.000 TL
A-Ortalama Günlük Hasılat Nisan ayı için: [(5.000+7.000+6.000+8.000)/4] Haziran ayı için: [(55.000+60.000+75.000+65.000)/4] Ağustos ayı için: [(100.000+150.000+170.000+180.000)/4]	**6.500 TL**	**63.750 TL**
B-Aylık Hasılat (Ax31) veya (Ax30)	**195.000 TL**	**1.912.500 TL**
C- Ortalama Aylık Hasılat [(195.000+1.912.500+4.650.000)/3]	**2.252.500 TL**	
D- Yıllık Hasılat Tutarı (Cx6)	**13.515.000 TL**	

Turizm amaçlı su sporları faaliyetiyle iştigal eden mükellef (F), on iki ay boyunca faal görünmekle birlikte yaptığı işin mahiyeti gereği fiilen altı ay boyunca teslim ve hizmetlerini gerçekleştirebileceğinden günlük hasılat tutarının tespitinden hareketle yıllık hasılat tutarının belirlenmesinde fiilen faaliyette bulunulan ay sayısı altı olarak dikkate alınmıştır.

Günlük hasılat tutarlarının tespitinden hareketle hesaplanan yıllık hasılat tutarı ile beyan edilen brüt satış tutarı arasındaki fark [(13.515.000-9.000.000)/9.000.000]x100=%50,17 olarak tespit edilmiş olup bu oran %20'den fazla olduğundan mükellef izaha davet edilecektir.

Örnek 7: Antalya ilinde faaliyet gösteren (G) plaj işletmesi, 2025 takvim yılına ilişkin brüt satış tutarını 50.000.000 TL olarak bildirmiştir. Günlük hasılat tutarlarının tespiti için mükellef nezdinde yapılan yoklamalardan elde edilen sonuçlara ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir:

	Sezon Dışı Aylar			Sezon Ay
Yoklama Sayısı	**Şubat**	**Nisan**	**Kasım**	**Haziran**
1	100.000 TL	210.000 TL	110.000 TL	500.000 TL
2	175.000 TL	200.000 TL	160.000 TL	520.000 TL
3	210.000 TL	250.000 TL	190.000 TL	600.000 TL
4	190.000 TL	280.000 TL	200.000 TL	620.000 TL
A-Ortalama Günlük Hasılat Şubat ayı için: [(100.000+175.000+210.000+190.000)/4] Nisan ayı için: [(210.000+200.000+250.000+280.000)/4] Haziran ayı için: [(500.000+520.000+600.000+620.000)/4] Temmuz ayı için: [(600.000+670.000+650.000+710.000)/4] Ağustos ayı için: [(800.000+860.000+830.000+870.000)/4] Kasım ayı için: [(110.000+160.000+190.000+200.000)/4]	**168.750 TL**	**235.000 TL**	**165.000 TL**	**560.000 T**
B-Aylık Hasılat (Ax28), (Ax30) veya (Ax31)	**4.725.000 TL**	**7.050.000 TL**	**4.950.000 TL**	**16.800.00 TL**

C- Ortalama Aylık Hasılat -Turizm sezonu sayılmayan aylar için ortalama aylık hasılat (C1): [(4.725.000+7.050.000+4.950.000)/3] **-** Turizm sezonu sayılan aylar için ortalama aylık hasılat (C2): [(16.800.000+20.382.500+26.040.000)/3]	**5.575.000 TL**	**21.074.16**
D- Yıllık Hasılat Tutarı (C1x6) + (C2x6) -Sezon dışı aylar için: (5.575.000x6) -Sezon aylar için: (21.074.167x6)	**159.895.002 TL**	

Plaj alanlarının işletilmesi faaliyetiyle iştigal eden mükellef (G) nezdinde yapılan yoklamalar üzerine yıllık hasılat tutarı tespit edilirken, turizm sezonundaki aylar ile sezon dışında kalan ayların hasılatları ayrı olarak dikkate alınmıştır.

Günlük hasılat tutarlarının tespitinden hareketle hesaplanan yıllık hasılat tutarı ile beyan edilen brüt satış tutarı arasındaki fark [(159.895.002-50.000.000)/50.000.000]x100=%219,79 olarak tespit edilmiş olup bu oran %20'den fazla olduğundan mükellef izaha davet edilecektir.

Örnek 8: Diş hekimi olarak faaliyette bulunan serbest meslek erbabı (H), faaliyetlerini hafta içi yürütmekte, hafta sonlarında ve resmi tatillerde çalışmamaktadır.

Mükellef (H), ilgili yıla ilişkin gayrisafi hasılat tutarını 2.000.000 TL olarak bildirmiştir. Günlük hasılat tutarlarının tespiti için mükellef nezdinde yapılan yoklamalardan elde edilen sonuçlara ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir:

Yoklama Sayısı	**Nisan**	**Eylül**
1	20.000 TL	30.000 TL
2	40.000 TL	20.000 TL
3	30.000 TL	25.000 TL
4	10.000 TL	15.000 TL
A-Ortalama Günlük Hasılat Nisan ayı için: [(20.000+40.000+30.000+10.000)/4] Eylül ayı için: [(30.000+20.000+25.000+15.000)/4] Kasım ayı için: [(25.000+35.000+20.000+30.000)/4]	**25.000 TL**	**22.500 TL**
B-Aylık Hasılat (Ax20) veya (Ax22) *-2025 Nisan ayında 22 gün hafta içine denk gelmekte ve bunlar arasında 1 Nisan ile 23 Nisan resmi tatile denk geldiğinden aylık hasılat tutarının hesaplanmasında 20 gün dikkate alınacaktır. -2025 Eylül ayında 22 gün hafta içine denk geldiğinden aylık hasılat tutarının hesaplanmasında 22 gün dikkate alınacaktır. -2025 Kasım ayında 20 gün hafta içine denk geldiğinden aylık hasılat tutarının hesaplanmasında 20 gün dikkate alınacaktır.*	**500.000 TL**	**495.000 TL**
C- Ortalama Aylık Hasılat [(500.000+495.000+550.000)/3]	**515.000 TL**	
D- Yıllık Hasılat Tutarı (Cx12)	**6.180.000 TL**	

Diş hekimliği faaliyetiyle iştigal eden mükellef (H)’nin, fiilen çalıştığı gün sayıları dikkate alınarak günlük hasılat tutarlarının tespitinden hareketle hesaplanan yıllık hasılat tutarı ile beyan edilen gayrisafi hasılat tutarı arasındaki fark [(6.180.000-2.000.000)/2.000.000]x100=%209 olarak tespit edilmiş olup bu oran %20’den fazla olduğundan mükellef izaha davet edilecektir.

Örnek 9: Motorlu kara taşıtlarının periyodik bakımı hizmeti ile iştigal eden (I) A.Ş., haftanın yedi günü hizmet vermekte olup, mükellefin 2026 hesap dönemine ilişkin brüt satış tutarı 3.000.000 TL'dir. Günlük hasılat tutarlarının tespiti için mükellef nezdinde yapılan yoklamalardan elde edilen sonuçlara ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir:

Yoklama Sayısı	**Nisan**	**Temmuz**
1	25.000 TL	39.000 TL
2	44.000 TL	51.000 TL
3	36.000 TL	62.000 TL
4	48.000 TL	44.000 TL
A-Ortalama Günlük Hasılat Nisan ayı için: [(25.000+44.000+36.000+48.000)/4] Temmuz ayı için: [(39.000+51.000+62.000+44.000)/4] Kasım ayı için: [(43.000+24.000+35.000+47.000)/4]	**38.250 TL**	**49.000 TL**
B-Aylık Hasılat (Ax31) veya (Ax30)	**1.147.500 TL**	**1.519.000 TL**
C- Ortalama Aylık Hasılat [(1.147.500+1.519.000+1.117.500)/3]	**1.261.333,33 TL**	
D- Yıllık Hasılat Tutarı (Cx12)	**15.136.000 TL**	

Günlük hasılat tutarlarının tespitinden hareketle hesaplanan yıllık hasılat tutarı ile beyan edilen brüt satış tutarı arasındaki fark [(15.136.000-3.000.000)/3.000.000]x100=%404,5 olarak tespit edilmiş olup bu oran %20'den fazla olduğundan mükellef izaha davet edilecektir.

Yukarıdaki örneklerde yer alan hesaplamalarda kullanılan 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.

(8) 213 sayılı Kanunun 174 üncü maddesi hükmü gereğince kendisine özel hesap dönemi tayin edilen mükellefler için günlük hasılat tutarlarının tespitinden hareketle yıllık hasılat tutarının hesaplanmasında, takvim yılı yerine kendilerine tayin edilen 12'şer aylık özel hesap dönemleri dikkate alınacaktır.

(9) 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.

(10) 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.

(11) Hem ticari hem de mesleki faaliyette bulunan mükellefler için tespit edilen yıllık hasılat tutarı, kazanç unsuruna göre ayrı ayrı değerlendirilecektir.

(12) Mükellef hakkında yapılan yoklamalar üzerine günlük hasılat tespitinden hareketle hesaplanan yıllık hasılat tutarı ile mükellefin beyan ettiği hasılat tutarı kıyaslanırken, varsa mükellefin hasılat tutarlarını etkileyen düzeltme beyanları ile vergi incelemesi veya takdir komisyonu kararlarına istinaden yapılmış ve kesinleşmiş olan tarhiyatlara esas hasılat tutarları da dikkate alınacaktır.

(13) Adi ortaklık bünyesinde yürütülen faaliyetlerde, yapılan yoklamalarla günlük hasılat tutarlarının tespitinden hareketle hesaplanan yıllık hasılat tutarları, adi ortaklık bünyesinde kıyaslamaya tabi tutulacaktır. Kıyaslama sonucunda tespit olunan hasılat tutarıyla adi ortaklıkta oluşan hasılat tutarı arasındaki fark %20'den fazla olması durumunda ortaklar 213 sayılı Kanun hükmüne istinaden izaha davet edilecektir.

Örnek 10: İki ortağı bulunan (KL) Adi Ortaklığının ortakları mükellef (K) ve mükellef (L), ortaklıkta %50 hisseye sahiptir. (KL) Adi Ortaklığının, 2025 takvim yılına ilişkin brüt satış tutarı 30.000.000 TL olarak hesaplanmıştır. Ortaklık nezdinde günlük hasılat tutarlarının tespiti için yapılan yoklamalarda günlük hasılat tutarı tespitlerine ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir:

Yoklama Sayısı	Eylül	Kasım	Aralı
1	250.000 TL	390.000 TL	430.0
2	445.000 TL	510.000 TL	245.0
3	365.000 TL	620.000 TL	350.0
4	480.000 TL	440.000 TL	475.0
A-Ortalama Günlük Hasılat Eylül ayı için: [(250.000+445.000+365.000+480.000)/4] Kasım ayı için: [(390.000+510.000+620.000+440.000)/4] Aralık ayı için: [(430.000+245.000+350.000+475.000)/4]	**385.000 TL**	**490.000 TL**	**3**
B-Aylık Hasılat (Ax31) veya (Ax30)	**11.550.000 TL**	**14.700.000TL**	**11.6**
C- Ortalama Aylık Hasılat [(11.550.000+14.700.000+11.625.000)/3]	**12.625.000 TL**		
D- Yıllık Hasılat Tutarı (Cx12)	**151.500.000 TL**		

Günlük hasılat tutarı tespitlerinden hareketle hesaplanan yıllık hasılat tutarı ile beyan edilen brüt satış tutarı arasındaki fark [(151.500.000-30.000.000)/30.000.000]x100=%405 olarak tespit edilmiş olup bu oran %20'den fazla olduğundan ortaklar izaha davet edilecektir.

Yürürlük

MADDE 8- (1) Bu Tebliğ yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

Yürütme

MADDE 9- (1) Bu Tebliğ hükümlerini Hazine ve Maliye Bakanı yürütür.

Ekleri için tıklayınız

Resmi Gazete İçin Tıklayınız. **Mevzuatlara Dönmek İçin Tıklayınız.**