

MEVZUAT SİRKÜLERİ

2026/38 22/08/2026

İLETİŞİM BİLGİLERİ

ADRES:

Varyap Meridian Business I Blok
Barbaros Mah. Mor Sümbül Sk.
No:1/27
34746 Ataşehir- İstanbul

TELEFON:

0216 213 0550

WEB SİTESİ:

<https://tr.andersen.com/tr>

E-POSTA:

sirkuler@tr.Andersen.com

333, 334 ve 335 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği

ÖZET

7582 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu'nda yapılan değişikliklere yönelik açıklamaları içeren Gelir Vergisi Tebliği Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 4 Temmuz 2026 tarihli Resmî Gazete'de üç farklı Gelir Vergisi Genel Tebliği (GVGT) yayımlanmıştır. Tebliğlerin içerikleri aşağıdaki gibidir.

- 333 seri nolu GVGT ile, ikametgâhını yurt dışından Türkiye'ye taşıyan kişilere sağlanan GVK mük. md. 20/D'de yer alan vergi istisnasına ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.
- 334 seri nolu GVGT ile, Nitelikli Hizmet Personelinin Ücretlerine ilişkin olarak GVK md. 23/1-20'de yer alan istisna uygulamasına ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.
- 335 seri nolu GVGT ile, 326 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde değişiklikler yapılmış; GVK'nın 17'nci maddesinde düzenlenen, hizmet erbabına pay senedi verilmek suretiyle sağlanan menfaatlere ilişkin ücret istisnasının usul ve esasları güncellenmiştir.

Söz konusu üç farklı Genel Tebliğde yer alan düzenlemeler, bu Sirkülerimizde açıklanmış, ilgili Tebliğ metinlerine Sirküler ekinde yer verilmiştir.

333 SERİ NOLU GVGT - YURT DIŞI KAYNAKLARA İLİŞKİN 20 YIL SÜRELİ GELİR VERGİSİ İSTİSNASI (VERGİ TATİLİ) DÜZENLEMESİ

Temel düzenlemeler uyarınca, Türkiye'de yerleşmiş gerçek kişiler Gelir Vergisi Kanunu (GVK) uygulamasında tam mükellef sayılırlar. Tam mükellefler bir yıl içinde gerek Türkiye içinden ve gerekse yurt dışından elde ettikleri gelirlere dolaylı yıllık beyanname verip gelir vergisi öderler.

7582 sayılı Kanun md. 4 düzenlemesiyle GVK'na eklenen Mükerrer 20/D maddesi uyarınca, **ikametgâhını Türkiye'ye taşıyan kişilerin, yurt dışı kaynaklı gelirlerine 20 yıl süresince istisna uygulanacaktır.** Sadece yurt dışı kaynaklı gelirlere uygulanacak 20 yıl süreli vergi tatili uygulamasının temel şartı, Türkiye'ye yerleşmiş sayılmadan önceki son üç takvim yılında Türkiye'de ikametgâhın ve vergi mükellefiyetinin bulunmamasıdır.

İstisnayı düzenleyen GVK'nun mük. md. 20/D düzenlemesi aşağıdaki gibidir.

Yurt dışından elde edilen kazanç ve iratlar için vergi istisnası:

Mükerrer Madde 20/D- (Ek:21/5/2026-7582/4 md.)

Türkiye'de yerleşmiş sayılan gerçek kişilerin, Türkiye'de yerleşmiş sayılmasından önceki son üç takvim yılında Türkiye'de ikametgâhının ve vergi mükellefiyetinin bulunmaması şartıyla Türkiye dışında elde ettiği kazanç ve iratları yirmi yıl boyunca gelir vergisinden müstesnadır.

Birinci fıkra kapsamındaki gerçek kişilerin bu madde kapsamına girmeden önce, Türkiye'de elde ettiği gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı veya değer artışı kazancı nedeniyle mükellefiyetinin bulunması bu istisnadan yararlanmasına engel teşkil etmez.

Birinci fıkra kapsamındaki kazanç ve iratlar için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de bu gelirler beyannameye dahil edilmez.

İstisna kapsamındaki kazanç ve iratlara ilişkin gider ve maliyetler, vergiye tabi kazanç ve iratların tespitinde dikkate alınmaz.

Bu istisna kapsamındaki kazanç ve iratlar nedeniyle yabancı memleketlerde ödenen vergiler Türkiye'de tarh edilen gelir vergisinden mahsup edilemez.

İstisnaya ilişkin şartların taşınmadığının sonradan tespit edilmesi halinde tahakkuk ettirilmeyen vergiler, ziyaa uğramış sayılır.

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

GVK mük. md.20/D'de düzenlenen istisnanın uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar 4 Temmuz 2026 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 333 seri nolu GVGT ile detaylı olarak açıklanmıştır. Mezkûr tebliğde yer alan açıklamalar aşağıda özetlenmiştir.

A. İstisnadan Yararlanabilecek Kişiler

Gelir vergisi istisnasından;

- Türkiye'de yerleşmiş sayılan gerçek kişilerden,
- Türkiye'de yerleşmiş sayılmadan önceki son üç takvim yılında Türkiye'de ikametgâhı ve tam veya dar mükellefiyet kapsamında vergi mükellefiyeti bulunmayanlar,

yararlanabilecektir. Ancak, bu kişiler bakımından Türkiye'de yerleşik hale gelmeden önceki üç takvim yılında Türkiye'de yalnızca GMSİ, MSİ veya değer artışı kazancı nedeniyle mükellefiyet bulunması istisnayı engellemez. Buna karşılık ücret, ticari kazanç, serbest meslek kazancı veya diğer nedenlerle vergi mükellefiyetinin bulunması istisnadan yararlanmaya engel teşkil eder.

B. Yararlanma Şartları

İstisnadan yararlanabilmek için, kapsama giren kişilerin, başvuru tarihi itibarıyla Türkiye'de yerleşmiş sayılmaları gerekmektedir. İstisnadan 01.01.2026 tarihinden itibaren Türkiye'de yerleşmiş sayılan gerçek kişiler faydalanabilecektir.

Bahse konu Tebliğ ile istisnadan yararlanmak isteyen mükelleflere, yerleşmiş sayıldığı takvim yılının sonuna kadar, takvim yılının son iki ayında yerleşmiş sayılanların ise takip eden takvim yılının ikinci ayının sonuna kadar tarha yetkili vergi dairesine başvurarak, istisna kapsamındaki kazanç ve iratlarına ilişkin olarak Tebliğin ekinde yer alan (EK-1) *Yurt Dışından Elde Edilen Kazanç ve İratlar İçin İstisna Belgesi*'ni (İstisna Belgesi) almaları zorunluluğu getirilmiştir.

C. İstisnanın kapsamı

Şartları sağlayan gerçek kişilerin Türkiye dışında elde ettikleri kazanç ve iratları, Türkiye'de yerleşmiş sayıldıkları tarihten itibaren başlayan yirmi yıllık süre boyunca gelir vergisinden istisna edilecektir. Örneğin, 12 Temmuz 2026 tarihinde Türkiye'de yerleşmiş sayılan kişinin istisna süresi bu tarihten itibaren başlayacaktır.

Tebliğde istisnanın kapsamına giren gelir unsurlarının belirlenmesinde Gelir Vergisi Kanunundaki gelir unsurlarına ilişkin hükümlerin esas alınacağı açıklanmıştır. Yasal düzenleme kapsamında, yalnızca yurt dışından elde edilen kazanç ve iratlar gelir vergisinden müstesnadır. Türkiye'de elde edilen kazanç ve iratlar istisna kapsamında değildir. İstisnadan yararlanan mükelleflerin Türkiye'de elde ettiği kazanç ve iratları için vergisel yükümlülükleri devam etmektedir.

İstisna yalnızca gerçek kişiler açısından uygulanmakta olup kurumlar vergisi mükelleflerinin bu düzenlemeden yararlanması mümkün değildir.

D. Vergi Dairelerince Yapılacak İşlemler

Vergi dairelerince, başvuruda bulunan mükelleflerin Türkiye'de yerleşmiş sayılmasından önceki son üç takvim yılında Türkiye'de ikametgâhlarının ve vergi mükellefiyetlerinin bulunup bulunmadığı ile Türkiye'de yerleşmiş sayılıp sayılmadığı kontrol edilecek, şartların sağlandığının tespitini müteakip başvuru sahiplerine istisna belgesi verilecektir. İstisnadan yararlanacak gerçek kişilerin istisna kapsamına girmeden önce, Türkiye'de elde ettiği gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı veya değer artışı kazancı nedeniyle mükellefiyetinin bulunması bu istisnadan yararlanmasına engel teşkil etmeyecektir.

E. Beyan ve Vergilendirme

İstisna kapsamındaki kazanç ve iratlar için yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmeyecektir. Mükellefin diğer gelirleri nedeniyle yıllık beyanname vermesi gereken hallerde ise, istisna kapsamındaki yurt dışı kazanç ve iratlar beyannameye dâhil edilmeyecektir.

F. Giderler ve Yurt Dışında Ödenen Vergiler

İstisna kapsamındaki kazanç ve iratlara ilişkin gider ve maliyet unsurları, Türkiye'de vergiye tabi diğer kazanç ve iratların tespitinde gider olarak dikkate alınamayacaktır. Ayrıca, bu kazanç ve iratlar nedeniyle yabancı ülkelerde ödenen vergilerin Türkiye'de hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilmesi mümkün değildir.

G. İstisna Şartlarını Sağlamadığı Tespit Edilenler

İstisnaya ilişkin şartları taşımamasına rağmen istisnadan faydalandığı tespit edilen mükelleflerin söz konusu kazançlarına ilişkin olarak eksik tahakkuk etmiş olan vergiler, tarha yetkili vergi daireleri tarafından vergi ziyaı cezası kesilmek suretiyle gecikme faiziyle birlikte tahsil olunacaktır.

H. Diğer Konular

Tebliğde, Türkiye'de yerleşmiş sayılmayanlar ile istisna belgesi aldığı halde sonradan Türkiye mukimi olmaktan çıkanların durumunun Gelir Vergisi Kanunu'nun 3. maddesinde yer alan düzenleme kapsamında değerlendirileceği, bu kişilerin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden Türkiye'de vergilendirilmesinin söz konusu olmadığı açıklanmıştır.

İlgili Tebliğde, istisna uygulamasına ilişkin çok sayıda örneğe yer verilmiştir. 333 seri nolu tebliğ, yayımı olan 4 Temmuz 2026 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

NİTELİKLİ HİZMET MERKEZİ ÇALIŞANLARINA DÖNÜK GELİR VERGİSİ İSTİSNASI (334 SERİ NOLU GVGİT DÜZENLEMESİ)

A. Nitelikli Hizmet Merkezleri (NHM)

334 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile, 7582 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu'nun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasına eklenen (20) numaralı bent kapsamında, nitelikli hizmet merkezlerinde (NHM) istihdam edilen nitelikli hizmet personelinin ücretlerine uygulanacak gelir vergisi istisnasına ilişkin usul ve esaslar açıklanmıştır. Tebliğde istisnanın kapsamı, uygulanma şartları ve işverenlerin yerine getirmesi gereken yükümlülüklerle ilişkin ayrıntılı düzenlemelere yer verilmiştir.

Düzenleme ile, 4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu'nun ek 1'inci maddesinde tanımlanan nitelikli hizmet merkezlerinde istihdam edilen nitelikli hizmet personelinin ücretlerinin belirli bir kısmı gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Nitelikli hizmet merkezleri (NHM) 7582 sayılı Kanunun 6'ncı maddesi ile 4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu'na eklenen Ek Madde 1 ile düzenlenmiştir. Nitelikli hizmet merkezi; en az üç farklı ülkede aktif olarak faaliyet gösteren ilişkili şirket veya şirketler topluluğuna yönelik hizmet sunmak üzere kurulan, yıllık hasılatının en az %80'ini yurt dışındaki ilişkili şirketlerden veya şirketler topluluğundan elde eden sermaye şirkettir.

Düzenlemeye göre, NHM'nin özellikleri aşağıdaki gibidir.

- Hizmet sunduğu ilişkili şirket veya şirketler topluluğunun en az üç farklı ülkede aktif olarak faaliyet göstermesi gerekmektedir.
- Hizmetler ilişkili şirketlere sunulmalıdır.
- Yıllık hasılatının en az %80'i yurt dışındaki ilişkili şirketlerden veya şirketler topluluğundan elde etmelidir.
- Sermaye şirketi şeklinde kurulmuş olmalıdır.
- Kanunda belirtilen hizmetlerden birini sunmalıdır.

Kanunda 'ilişkili şirket' ve 'şirketler topluluğu' kavramlarına ilişkin ayrıca bir tanıma yer verilmemiştir. Bu kavramlar ile nitelikli hizmet merkezi statüsünün uygulanmasına ilişkin diğer hususların ikincil düzenlemelerle açıklığa kavuşturulması beklenmektedir.

NHM aşağıdaki hizmetleri sunarlar.

a) Finansal danışmanlık, stratejik yönetim danışmanlığı, risk yönetimi, nakit ve likidite yönetimi, fonlama ve borçlanma işlemleri, yatırım ve sermaye yapısı planlaması, bütçeleme, finansal raporlama ve analiz, uluslararası muhasebe ve uyum, denetim, dijital dönüşüm ve teknoloji danışmanlığı, yatırım ve veri analizi, hukuk danışmanlığı [yurt içi faaliyetlere veya Türk hukukuna yönelik hukuk danışmanlığının 1136 sayılı Avukatlık Kanunu kapsamında hizmet verebilecek avukat veya avukat ortaklığından alınması kaydıyla], tanıtım, marka yönetimi, insan kaynakları ve eğitim hizmetleri ile bu hizmetlere ilişkin koordinasyon ve yönetim hizmetini,

b) Satış, satış sonrası destek, teknik destek, araştırma ve geliştirme, dış tedarik, yeni geliştirilen ürünlerin test edilmesi, laboratuvar hizmetleri gibi faaliyetlere ilişkin koordinasyon ve yönetim hizmeti.

B. İstisnanın Kapsamı

7582 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 23'üncü maddesinin birinci fıkrasına eklenen (20) numaralı bent uyarınca;

4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu'nun ek 1'inci maddesinde tanımlanan nitelikli hizmet merkezlerinde istihdam edilen nitelikli hizmet personelinin ücretlerinin, brüt asgari ücretin üç katını aşmayan kısmı gelir vergisinden istisna edilmiştir. 4875 sayılı Kanun Ek md. 1'e göre, "İkinci fıkra kapsamındaki hizmetleri doğrudan ifa eden ve destek personeli dışında kalan çalışanlar nitelikli hizmet personeli." İstisna nitelikli hizmet personelinin ücretlerine uygulanacaktır.

Ancak;

- 4737 sayılı Endüstri Bölgeleri Kanunu kapsamında kurulan endüstri bölgelerinden, bölgenin yabancı yatırım yoğunluğuna göre Cumhurbaşkanınca uygun bulunanlarda faaliyet gösteren nitelikli hizmet merkezleri ile,
- Katılımcı belgesi alarak İstanbul Finans Merkezinde faaliyet gösteren nitelikli hizmet merkezleri, bakımından bu istisna, brüt asgari ücretin beş katını aşmayan ücret kısmı için uygulanacaktır.

Cumhurbaşkanı, söz konusu üç ve beş kat sınırlarını birlikte veya ayrı ayrı bir kata kadar indirmeye ya da iki katına kadar artırmaya yetkilidir.

C. Ücret Kapsamında Değerlendirilecek Ödemeler

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 61 inci maddesine ücret, işverene tabi belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.

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 nitelikli hizmet merkezlerinde istihdam edilen nitelikli hizmet erbabına ödenen aylık ücret, mesai, prim, ikramiye, gider karşılığı ve sair adlarla yapılan tüm ödemeler ve sağlanan menfaatler de ücret kapsamında değerlendirilmektedir.

D. İstisna Kapsamındaki Çalışanlar

İstisnadan yararlanılabilmesi için çalışanın;

- 4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu'nun ek 1'inci maddesinde tanımlanan bir nitelikli hizmet merkezinde çalışması,
- Bu merkezde nitelikli hizmet personeli olarak istihdam edilmesi gerekmektedir.

Dolayısıyla, istisna tüm çalışanlar için değil, yalnızca düzenleme kapsamında nitelikli hizmet personeli olarak değerlendirilen çalışanlar için uygulanacaktır.

E. İstisnanın Uygulanması

Nitelikli hizmet merkezlerinde istihdam edilen nitelikli hizmet personeline ödenen ücretlerin, brüt asgari ücretin üç katına kadar olan kısmı gelir vergisinden istisna edilecektir.

Ücretin brüt asgari ücretin üç katını aşan kısmı ise genel hükümler çerçevesinde gelir vergisine tabi olacaktır.

2026 yılı için geçerli brüt asgari ücret tutarı olan 33.030 TL dikkate alındığında, brüt asgari ücretin üç katı: $33.030 \text{ TL} \times 3 = 99.090 \text{ TL}$ olmaktadır.

Bu durumda, genel kapsamda faaliyet gösteren nitelikli hizmet merkezlerinde çalışan nitelikli hizmet personelinin aylık ücretinin 99.090 TL'ye kadar olan kısmı gelir vergisinden istisna edilecek, bu tutarı aşan kısmı ise vergilendirilecektir.

F. Endüstri Bölgeleri ve İstanbul Finans Merkezi İçin Artırımlı İstisna

4737 sayılı Endüstri Bölgeleri Kanunu kapsamında kurulan ve bölgenin yabancı yatırım yoğunluğuna göre Cumhurbaşkanınca uygun bulunan endüstri bölgeleri ile katılımcı belgesi olarak İstanbul Finans Merkezinde faaliyet gösteren nitelikli hizmet merkezlerinde istihdam edilen nitelikli hizmet personeli için istisna sınırı daha yüksek belirlenmiştir.

Bu kapsamda, söz konusu personelin ücretlerinin brüt asgari ücretin beş katına kadar olan kısmı gelir vergisinden istisna edilecektir.

2026 yılı için geçerli rakamlar dikkate alındığında, brüt asgari ücretin beş katı: 33.030 TL x 5 = 165.150 TL olmaktadır.

Bu durumda, kapsama giren endüstri bölgeleri ile İstanbul Finans Merkezinde faaliyet gösteren nitelikli hizmet merkezlerinde çalışan nitelikli hizmet personelinin aylık ücretinin 165.150 TL'ye kadar olan kısmı gelir vergisinden istisna edilecek, bu tutarı aşan kısmı ise genel hükümlere göre vergilendirilecektir.

Öte yandan, 7412 sayılı İstanbul Finans Merkezi Kanununun 6'ncı maddesi kapsamında ücret istisnasından yararlanan nitelikli hizmet merkezi personeline, ayrıca GVK'nın 23/1-(20) numaralı bendinde düzenlenen istisna uygulanmayacaktır. Dolayısıyla aynı ücret bakımından iki istisnanın birlikte uygulanması mümkün değildir.¹

G. Damga Vergisi Uygulaması

Nitelikli hizmet merkezlerinde çalışan nitelikli hizmet personelinin ücretlerinin, Gelir Vergisi Kanunu'nun 23'üncü maddesinin birinci fıkrasının (20) numaralı bendi kapsamında **gelir vergisinden istisna edilen kısmına damga vergisi istisnası da** uygulanacaktır. Buna karşılık, Ücretin istisna haddini aşan kısmı hem gelir vergisine hem de damga vergisine tabidir.

H. Değerlendirme

334 seri nolu Tebliğ ile, nitelikli hizmet merkezlerinde görev yapan nitelikli hizmet personeline sağlanan ücret istisnasının uygulama esasları açıklığa kavuşturulmuştur. Düzenleme, Türkiye'nin uluslararası hizmet merkezi olma hedefi doğrultusunda nitelikli iş gücünün ülkeye çekilmesini ve yabancı yatırımların teşvik edilmesini amaçlamakta olup, istisnanın doğru uygulanabilmesi için hem işverenlerin hem de çalışanların Tebliğde öngörülen şartları dikkatle değerlendirmeleri önem arz etmektedir.

TEKNOGİRİŞİM ŞİRKETLERİNDE ÇALIŞANLARA PAY SENEDİ YOLUYLA SAĞLANAN MENFAATLERE İLİŞKİN GELİR VERGİSİ İSTİSNASI (GVGT 335)

A. İstisnanın Kapsamı

2 Ağustos 2024 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 7524 sayılı Kanun'la, Gelir Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinde yapılan düzenlemeyle, teknogirişim şirketi niteliğini haiz

¹ Konuya ilişkin 7412 sayılı Kanun düzenlemesi aşağıdaki gibidir.

Vergi ve diğer mali yükümlülüklerle ilişkin istisna ve indirimler

MADDE 6- (1) ...

(2) Katılımcı belgesi almış finansal kuruluşların İFM'de istihdam ettikleri personele ödenen aylık ücretin gerçek safi değerinin; yurt dışında en az beş yıllık mesleki tecrübeye sahip kişilerde %60'ı, yurt dışında en az on yıllık mesleki tecrübeye sahip kişilerde ise %80'i gelir vergisinden müstesnadır. Bu fıkra kapsamında belirtilen istisna, İFM'de çalışmaya başlamadan önceki son üç yılda Türkiye'de çalışmamış olan personelin ücret gelirlerine uygulanır.

..."

işverenlerce hizmet erbabına pay senedi verilmek suretiyle sağlanan menfaatlerde ücret istisnası getirilmiş, konuya ilişkin açıklamalara 27 Eylül 2024 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 326 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yer verilmiştir. Öte yandan bu defa 4 Temmuz 2026 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 335 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğiyle, Gelir Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinde yapılan değişiklikler 326 seri no.lu Tebliğe işlenmiş ve ilave açıklamalar yapılmıştır.

Bahse konu tebliğ ile, Gelir Vergisi Kanununun 17 nci maddesinde düzenlenen çalışanlara pay senedi verilmesi suretiyle sağlanan menfaatlerde gelir vergisi istisnasının uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar açıklanmıştır. Tebliğde, istisnanın kapsamı, yararlanma şartları, istisna tutarının belirlenmesi ile işverenlerin ve çalışanların yükümlülüklerine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 17'nci maddesinde, teknogirişim şirketlerinde çalışanlara dönük verilen bedelsiz veya indirimli olarak pay senedi (hisse senedi) verilmesi suretiyle sağlanan kazançlara dönük gelir vergisi istisnası düzenlenmiştir. 7524 sayılı Kanunla yeniden düzenlenen GVK'nın 17'nci maddesinin, 7582 sayılı Kanunla değişik güncel hali aşağıdaki gibidir.

"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 ziyai 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."

4 Haziran 2026 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 7582 sayılı Kanun'la, Gelir Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinde yapılan değişiklikle,

- İstisna sınırı yıllık brüt ücretin iki katına çıkartılmış (değişiklik öncesi yıllık brüt ücret),
- Payların tam istisna kapsamında elden çıkartılması için gereken süre 12 yıldan 6 yıla indirilmiştir.

335 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile, Gelir Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 326)'nde değişiklik yapılarak 7582 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununun 17 nci maddesinde yapılan değişikliklere ilişkin uygulama esasları yeniden düzenlenmiştir. Tebliğ ile teknogirişim şirketleri tarafından çalışanlara bedelsiz veya indirimli olarak verilen pay senetlerine ilişkin ücret istisnasının kapsamı genişletilmiş, istisna üst sınırı artırılmış ve payların elde tutulma sürelerine bağlı vergilendirme esasları yeniden belirlenmiştir.

İstisna, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığınca belirlenen kriterlere göre teknogirişim şirketi niteliğini haiz işverenler tarafından hizmet erbabına bedelsiz veya indirimli olarak verilen ve ücret niteliğinde kabul edilen pay senetleri nedeniyle sağlanan menfaatlere uygulanmaktadır.

Ayrıca Tebliğ ile, aynı şirketler topluluğunda yer alan diğer şirketlere ait pay senetlerinin çalışanlara verilmesi halinde de gerekli şartların sağlanması kaydıyla istisnadan yararlanılabileceği açıklanmıştır.

B. Hizmet Erbabına Pay Senedi Verilerek Sağlanan Menfaatlere Ücret İstisnası

Gelir Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinde yer alan düzenleme kapsamında, 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 müstesnadır.

Sadece teknogirişim şirketlerince sağlanan menfaatler için öngörölmüş olan bu istisna, pay senetlerinin verildiği tarihte uygulanmakta; payların belirlenen sürelerden önce elden çıkarılması halinde, daha önce istisna edilen verginin elde tutma süresine göre belirlenen kısmı işverenden gecikme faiziyle tahsil edilmektedir. Düzenlemeye göre, hizmet erbabı tarafından iktisap edilen pay senetlerinin, iktisap tarihinden itibaren;

- 2 tam yıl içerisinde elden çıkarılması halinde istisna edilen verginin tamamı,
- 3-4 yıl içerisinde elden çıkarılması halinde istisna edilen verginin %75'i,
- 5-6 yıl içerisinde elden çıkarılması halinde istisna edilen verginin %25'i,

vergi ziyai cezası uygulanmaksızın gecikme faizi ile birlikte işverenden tahsil edilecektir. Pay senetlerinin altı yıllık elde tutma süresi tamamlandıktan sonra elden çıkarılması halinde daha önce uygulanan istisna nedeniyle herhangi bir vergi geri alınmayacaktır.

İstisnanın kapsamıyla ilgili olarak 335 seri nolu Tebliğle değişik 326 seri nolu Tebliğde yer alan açıklamalar 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 tutarının iki katını 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.

C. İstisnadan Yararlanma Şartları

Bahse konu Tebliğde yapılan açıklamaya göre, istisnadan yararlanabilmek için;

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

gerekmektedir.

Yine aynı tebliğde yapılan açıklamaya göre;

- İstisna tutarının hesabında, pay senedi verilen hizmet erbabının o yıldaki brüt ücret tutarının iki katı esas alınacaktır. 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. İstisna, bu şekilde hesaplanan brüt ücretin iki katını aşmayan tutarla sınırlı olacaktır.
- 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.

D. Ücretin ve İstisnanın Bordroda Gösterilmesi

Mezkûr tebliğe göre;

- 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,

- İstisnadan yararlanma isteyen işverenlerin 326 sayılı GVGT 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.

E. İstisna Koşullarının İhlal Edilmesi

İlgili Tebliğde yapılan açıklamalara göre;

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

Yukarıda da bahsettiğimiz üzere 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.

Yine aynı Tebliğde, 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.

Konuya ilişkin 326 nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin 335 seri nolu ile değişik hali Sirkülerimize ek yapılmıştır.

Saygılarımızla,

Dr. Celal elik
Yeminli Mali Müřavir

EKLER:

1. 333 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği
2. 334 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği
3. 326 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği (335 seri nolu GT Değişik hali)

ANDERSEN SİRKÜLER EKİ 1: 333 SERİ NOLU GELİR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ

4 Temmuz 2026 CUMARTESİ

Resmî Gazete

Sayı : 33300

TEBLİĞ

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

GELİR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ (SERİ NO: 333)

BİRİNCİ BÖLÜM

Amaç ve Kapsam

Amaç ve kapsam

MADDE 1- (1) Bu Tebliğin amacı, 21/5/2026 tarihli ve 7582 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 4 üncü maddesi ile 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa eklenen mükerrer 20/D maddesine ilişkin usul ve esasları düzenlemektir.

İKİNCİ BÖLÜM

Yurt dışından elde edilen kazanç ve iratlar için vergi istisnası

Yasal düzenleme

MADDE 2- (1) 7582 sayılı Kanunun 4 üncü maddesi ile 193 sayılı Kanuna aşağıdaki madde eklenmiştir.

“Yurt dışından elde edilen kazanç ve iratlar için vergi istisnası:

Mükerrer Madde 20/D-Türkiye’de yerleşmiş sayılan gerçek kişilerin, Türkiye’de yerleşmiş sayılmasından önceki son üç takvim yılında Türkiye’de ikametgahının ve vergi mükellefiyetinin bulunmaması şartıyla Türkiye dışında elde ettiği kazanç ve iratları yirmi yıl boyunca gelir vergisinden müstesnadır.

Birinci fıkra kapsamındaki gerçek kişilerin bu madde kapsamına girmeden önce, Türkiye’de elde ettiği gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı veya değer artışı kazancı nedeniyle mükellefiyetinin bulunması bu istisnadan yararlanmasına engel teşkil etmez.

Birinci fıkra kapsamındaki kazanç ve iratlar için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de bu gelirler beyannameye dahil edilmez.

İstisna kapsamındaki kazanç ve iratlara ilişkin gider ve maliyetler, vergiye tabi kazanç ve iratların tespitinde dikkate alınmaz.

Bu istisna kapsamındaki kazanç ve iratlar nedeniyle yabancı memleketlerde ödenen vergiler Türkiye’de tarh edilen gelir vergisinden mahsup edilemez.

İstisnaya ilişkin şartların taşınmadığının sonradan tespit edilmesi halinde tahakkuk ettirilmeyen vergiler, ziyaa uğramış sayılır.

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

İstisnadan faydalanabilecekler, faydalanma şartları ve istisna uygulamasında özellik arz eden durumlar

MADDE 3- (1) Türkiye’de yerleşmiş sayılmasından önceki son üç takvim yılında Türkiye’de ikametgahı ve vergi mükellefiyeti bulunmayan gerçek kişiler istisnadan yararlanabilecektir.

(2) İstisnadan yararlanabilmek için birinci fıkrada belirtilen kişilerin başvuru tarihi itibarıyla Türkiye’de yerleşmiş sayılmaları şarttır.

(3) İstisnadan 1/1/2026 tarihinden itibaren Türkiye’de yerleşmiş sayılan gerçek kişiler faydalanabilecektir.

(4) Bu kapsamda, istisnadan faydalanmak isteyen mükelleflerin yerleşmiş sayıldığı takvim yılının sonuna kadar, takvim yılının son iki ayında yerleşmiş sayılanların ise takip eden takvim yılının ikinci ayının sonuna kadar tarha yetkili vergi dairesine başvurarak istisna kapsamındaki kazanç ve iratlarına ilişkin olarak (EK-1)’de yer alan “Yurt Dışından Elde Edilen Kazanç ve İratlar İçin İstisna Belgesi”ni (İstisna Belgesi) almaları gerekmektedir. Vergi dairelerince, başvuruda bulunan mükelleflerin Türkiye’de yerleşmiş sayılmasından önceki son üç takvim yılında

Türkiye’de ikametgahlarının ve vergi mükellefiyetlerinin bulunup bulunmadığı ile Türkiye’de yerleşmiş sayılıp sayılmadığı kontrol edilecek, şartların sağlandığının tespitini müteakip başvuru sahiplerine istisna belgesi verilecektir.

Örnek 1: 12/7/2026 tarihinde Türkiye’de yerleşmiş sayılan mükellef (A), 1/12/2026 tarihinde istisna belgesi almak için bağlı bulunduğu vergi dairesine başvurmuştur.

İlgili vergi dairesince yapılan kontrolde mükellef (A)’nın 2023, 2024, 2025 takvim yıllarında Türkiye’de mükellefiyetinin ve ikametgahının bulunmadığı anlaşılmış olup, adı geçen mükellefe başvurusuna istinaden istisna belgesi verilecektir.

Örnek 2: 2/3/2028 tarihinde Türkiye’de yerleşmiş sayılan mükellef (B), 1/5/2030 tarihinde istisna belgesi almak için bağlı bulunduğu vergi dairesine başvurmuştur.

İlgili vergi dairesince yapılan kontrolde mükellef (B)’nin 2025, 2026, 2027 takvim yıllarında Türkiye’de mükellefiyetinin bulunmadığı ve yerleşmiş sayılmadığı anlaşılmıştır. Ancak mükellefin Türkiye’de yerleşmiş sayıldığı takvim yılı olan 2028 yılının sonuna kadar başvuruda bulunmamış olması nedeniyle istisna belgesi verilemeyecektir.

Örnek 3: 12/5/2028 tarihinde Türkiye’de yerleşmiş sayılan mükellef (C), 30/10/2028 tarihinde Türkiye’de konfeksiyon ürünlerinin perakende satışı faaliyetine başlamıştır. Mükellef (C), 15/11/2028 tarihinde istisna belgesi almak için bağlı bulunduğu vergi dairesine başvurmuştur.

Söz konusu mükellefin Türkiye’de yerleşmiş sayılmasından önceki son üç takvim yılı olan 2025, 2026, 2027 takvim yıllarında Türkiye’de mükellefiyetinin ve ikametgahının bulunmadığının anlaşılması halinde, adı geçen mükellefe başvurusuna istinaden istisna belgesi verilecektir.

Örnek 4: 2022 takvim yılında Türkiye’de ikametgahı bulunan ancak 10/11/2024 tarihinde Türkiye’den ayrıldıktan sonra 2027 takvim yılında yeniden Türkiye’ye ikametgahını taşıyan mükellef (D), 9/11/2027 tarihinde istisna belgesi almak için bağlı bulunduğu vergi dairesine başvurmuştur.

Söz konusu mükellef 2024 takvim yılında Türkiye’de yerleşik olduğundan adı geçen mükellefe istisna belgesi verilemeyecektir.

(5) İstisnadan faydalanan gerçek kişilerin istisna kapsamına girmeden önce, Türkiye’de elde ettiği gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı veya değer artışı kazancı nedeniyle mükellefiyetinin bulunması bu istisnadan yararlanmasına engel teşkil etmeyecektir.

Örnek 5: 12/5/2028 tarihinde Türkiye’de yerleşmiş sayılan mükellef (E) 7/5/2026 tarihinden itibaren Türkiye’de kira geliri elde etmekte ve beyanname vermektedir. Mükellef (E)’nin 2028 takvim yılı sonuna kadar istisna belgesi almak için başvuruda bulunması ve gerekli şartları sağlaması halinde gayrimenkul sermaye iradı yönünden mükellefiyeti bulunması, istisna belgesi verilmesine engel teşkil etmeyecektir.

Örnek 6: 23/7/2028 tarihinde Türkiye’de yerleşmiş sayılan mükellef (F) 2026 takvim yılında Türkiye’de tek işverenden tevkifata tabi ücret geliri elde etmiştir. Mükellef (F)’nin Türkiye’de yerleşmiş sayılmasından önceki üç takvim yılı içinde ücret geliri elde etmiş olması nedeniyle istisna belgesi verilemeyecek, istisnadan yararlanması mümkün bulunmayacaktır.

Örnek 7: 15/9/2028 tarihinde Türkiye’de yerleşmiş sayılan mükellef (G)’nin 1/1/2026 tarihinden itibaren Türkiye’de ticari kazancı nedeniyle mükellefiyeti bulunmaktadır. Mükellef (G), 20/12/2028 tarihinde istisna belgesi almak için bağlı bulunduğu vergi dairesine başvurmuştur.

Söz konusu mükellefin 2026 takvim yılında Türkiye’de mükellefiyeti bulunması nedeniyle adı geçen mükellefe istisna belgesi verilemeyecektir.

(6) İstisna şartlarını haiz mükellefler tarafından, istisna kapsamındaki kazanç ve iratları için yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmeyecek, diğer gelirleri nedeniyle beyanname verilmesi halinde de bu kazançlar beyannameye dahil edilmeyecektir.

Örnek 8: İstisnadan faydalanan mükellef (H) Türkiye’de gayrimenkul sermaye iradı ve menkul sermaye iradı elde etmiş, aynı zamanda yurt dışındaki gayrimenkullerinden de kira geliri elde etmiştir.

Anılan mükellefin yurt dışındaki gayrimenkullerinden elde ettiği kira geliri, istisna kapsamında olduğundan, Türkiye’deki gelirleri nedeniyle verilecek yıllık gelir vergisi beyannamesine dahil edilmeyecektir.

(7) Yalnızca yurt dışından elde edilen kazanç ve iratlar mezkur madde kapsamında istisna edilmekte olup, Türkiye’de elde edilen kazanç ve iratlar istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir. İstisnadan faydalanan mükelleflerin Türkiye’de elde ettiği kazanç ve iratları için vergisel yükümlülükleri devam edecektir.

Örnek 9: İstisnadan faydalanmakta olan mükellef (I), Türkiye’de bulunan gayrimenkulünden kira geliri elde etmiştir.

Mükellef (I)’nın Türkiye’deki gayrimenkulünü kiraya vermesi nedeniyle elde ettiği geliri istisna kapsamında olmayacaktır.

Örnek 10: İstisnadan faydalanmakta olan mükellef (J), Türkiye’de mühendis olarak faaliyette bulunmakta olup yurt dışında mukim müşterilerine Türkiye’deki yatırımları için danışmanlık hizmeti vermektedir.

Türkiye’de verilen bu hizmet nedeniyle elde edilen serbest meslek kazancı istisna kapsamında olmayacaktır.

Örnek 11: İstisnadan faydalanmakta olan mükellef (K), 2026 yılında İstanbul’da sahibi olduğu gayrimenkulünden yıllık 600.000 TL gayrimenkul sermaye iradı ve 500.000 TL tam mükellef bir kurumdan kar payı elde etmektedir. Mükellef (K) aynı zamanda İspanya mukimi bir kurumdan da kar payı elde etmekte, ayrıca Monaco’da sahibi olduğu gayrimenkulünden de kira geliri elde etmektedir.

Mükellefin Türkiye’de elde ettiği gayrimenkul sermaye iradı ve kar payı bu istisna kapsamında değerlendirilmeyecek olup, yurt dışından elde ettiği kar payı ile kira geliri istisna kapsamında olacaktır. İstisna kapsamında yurt dışından elde ettiği kar payı ve kira geliri için yıllık beyanname verilmeyecek, Türkiye’de elde ettiği gayrimenkul sermaye iradı ve kar payı için verilecek beyanname de bu gelirler beyannameye dahil edilmeyecektir.

(8) İstisna kazanç ve iratlara ilişkin gider ve maliyetler, vergiye tabi kazanç ve iratların tespitinde dikkate alınmayacaktır.

(9) Bu istisna kapsamındaki kazanç ve iratlar nedeniyle yabancı memleketlerde ödenen vergiler Türkiye’de tarh edilen gelir vergisinden mahsup edilemeyecektir.

(10) İstisnadan sadece gerçek kişiler yararlanabilecek olup kurumlar vergisi mükellefleri bu istisnadan yararlanamayacaktır.

Vergi Daireleri tarafından yapılacak işlemler

MADDE 4- (1) Başvuruda bulunan mükelleflerin Türkiye’de yerleşmiş sayılmasından önceki son üç takvim yılında Türkiye’de ikametgahlarının ve vergi mükellefiyetlerinin bulunup bulunmadığı ile Türkiye’de yerleşmiş sayılıp sayılmadığı kontrol edilecek, ikametgahlarının ve vergi mükellefiyetlerinin bulunmadığının, Türkiye’de yerleşmiş sayıldığı ve süresinde başvuru yapıldığının tespitini müteakip başvuru sahiplerine istisna belgesi verilecektir.

İstisna şartlarını sağlamadığı tespit edilenler

MADDE 5- (1) İstisnaya ilişkin şartları taşıyamamasına rağmen istisnadan faydalandığı tespit edilen mükelleflerin söz konusu kazançlarına ilişkin olarak eksik tahakkuk etmiş olan vergi, tarha yetkili vergi dairesi tarafından vergi ziyai cezası kesilmek suretiyle gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur.

Örnek 12: 12/5/2026 tarihinde Türkiye’de yerleşmiş sayılan mükellef (L), 1/12/2026 tarihinde istisna belgesi almak için bağlı bulunduğu vergi dairesine başvurmuştur.

İlgili vergi dairesince yapılan kontrolde mükellef (L)’nin 2023, 2024, 2025 takvim yıllarında Türkiye’de mükellefiyetinin ve ikametgahının bulunmadığı anlaşılmış olup, adı geçen mükellefe başvurusuna istinaden 1/12/2026 tarihinde istisna belgesi verilmiştir.

2027 yılında yapılan vergi incelemesinde mükellefin kayıt dışı ticari faaliyette bulunduğu ve ticari kazanç elde ettiği tespit edilmiş, ilgili vergi dairesince 2025 ve 2026 takvim yılları için ticari kazancı nedeniyle resen mükellefiyet tesis edilmiştir.

Mükellef adına 2025 ve 2026 takvim yılları için mükellefiyet tesis edilmesi gerektiği ve mükellefin istisna şartlarını sağlamadığı tespit edildiğinden 12/5/2026 tarihi itibarıyla istisna belgesi iptal edilecek ve ilgili yıllar için beyan edilmeyen yurt dışı kazançları nedeniyle eksik tahakkuk etmiş olan vergi, tarha yetkili vergi dairesi tarafından vergi ziyai cezası kesilmek suretiyle gecikme faiziyle birlikte tahsil edilecektir.

Diğer hususlar

MADDE 6- (1) Gelir Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinde yer alan ve genel kuralı belirleyen hükme göre, Türkiye’de yerleşmiş olanların Türkiye içinde ve dışında elde ettiği kazançların tamamı vergilendirilmektedir. Dolayısıyla Türkiye’de yerleşmiş sayılmayanlar ile bu Tebliğ kapsamında istisna belgesi aldığı halde sonradan Türkiye mukimi olmaktan çıkanların durumu bu genel hükme istinaden değerlendirilecek olup, bu kişilerin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden Türkiye’de vergilendirilmesi söz konusu olmayacaktır.

Örnek 13: İkametgahı Birleşik Arap Emirlikleri’nde bulunan ve Türkiye’de yerleşmiş olmayan gerçek kişi (M), Türkiye’de kurulu bankalarda bulunan banka hesabına yurt dışından 100.000 ABD Doları para transferi gerçekleştirmiş, aynı zamanda Fransa’da sahibi olduğu gayrimenkulünden elde ettiği 50.000 Avro kira gelirini de bu hesaba göndermiştir.

Türkiye’de yerleşmiş olmayan gerçek kişilerin sadece Türkiye’de elde ettiği kazanç ve iratlar Türkiye’de vergilendirileceğinden, Birleşik Arap Emirlikleri’nde ikametgahı bulunan ve Türkiye’de yerleşmiş sayılmayan (M)’nin, Türkiye’de bulunan banka hesabına para transferi işlemi ve Türkiye dışında elde ettiği gelirlerin Türkiye’de vergilendirilmesi söz konusu olmayacaktır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

Son Hükümler

Yürürlük

MADDE 7- (1) Bu Tebliğ yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

Yürütme

MADDE 8- (1) Bu Tebliğ hükümlerini Hazine ve Maliye Bakanı yürütür.

Eki için tıklayınız

Ek-1

YURT DIŞINDAN ELDE EDİLEN KAZANÇ VE İRATLAR İÇİN İSTİSNA BELGESİ

T.C.
HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞI
..... Defterdarlığı
..... Vergi Dairesi Müdürlüğü

Sayı:

Konu:

.....

.....

İLGİ:...../...../..... tarihli dilekçeniz.

İlgide kayıtlı dilekçenizde, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 20/D maddesi kapsamında bulunan yurt dışından elde edilen kazanç ve iratlar için istisna belgesi verilmesi talep edilmektedir.

193 sayılı Kanunun mükerrer 20/D maddesine göre, Türkiye’de yerleşmiş sayılan gerçek kişilerin, Türkiye’de yerleşmiş sayılmasından önceki son üç takvim yılında Türkiye’de ikametgahının ve vergi mükellefiyetinin bulunmaması şartıyla Türkiye dışında elde ettiği kazanç ve iratları yirmi yıl boyunca gelir vergisinden müstesnadır.

Bu belge, yurt dışından elde edilen kazanç ve iratlar için vergi istisnasından faydalanılabilmesi için 333 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği kapsamında verilmiştir.

Bu belgenin verilmesine esas olan dilekçenizde belirtilen hususların aksine bir durumun tespiti veya sonradan ortaya çıkması halinde, ziyaa uğratılan vergi ve buna bağlı ceza, faiz ve zamlardan şahsınız sorumlu tutulacaktır.

İstisnanın uygulanmasında, Genel Tebliğdeki usul ve esaslara uyulmaması halinde gerekli müeyyidelerin uygulanacağı tabiidir.

Bilgilerinize sunulur.

Vergi Dairesi Müdürü

ANDERSEN SİRKÜLER EKİ 2: 334 SERİ NOLU GELİR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ

4 Temmuz 2026 CUMARTESİ

Resmî Gazete

Sayı : 33300

TEBLİĞ

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

GELİR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ (SERİ NO: 334)

BİRİNCİ BÖLÜM

Amaç ve Kapsam

Amaç ve kapsam

MADDE 1- (1) Bu Tebliğin amacı; 21/5/2026 tarihli ve 7582 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 5 inci maddesiyle 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasına eklenen (20) numaralı bendin uygulamasına ilişkin usul ve esasları düzenlemektir.

İKİNCİ BÖLÜM

Nitelikli Hizmet Merkezlerinde İstihdam Edilen Nitelikli Hizmet Personelinin Ücretlerinde İstisna

Yasal düzenleme

MADDE 2- (1) 7582 sayılı Kanunun 5 inci maddesiyle 193 sayılı Kanunun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasına aşağıdaki (20) numaralı bent eklenmiştir.

“20. 5/6/2003 tarihli ve 4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanununun ek 1 inci maddesinde tanımlanan nitelikli hizmet merkezlerinde istihdam edilen nitelikli hizmet personelinin ücretlerinin brüt asgari ücretin üç katını aşmayan kısmı (9/1/2002 tarihli ve 4737 sayılı Endüstri Bölgeleri Kanunu kapsamında kurulan endüstri bölgelerinden bölgenin yabancı yatırım yoğunluğuna göre Cumhurbaşkanınca uygun bulunanlar ile katılımcı belgesi alarak İstanbul Finans Merkezinde faaliyet gösteren nitelikli hizmet merkezleri açısından brüt asgari ücretin beş katı olarak uygulanır.). Cumhurbaşkanı, bu bentte yer alan üç ve beş katlarını birlikte veya ayrı ayrı bir kata kadar belirlemeye, iki katına kadar artırmaya yetkilidir.”

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 nitelikli hizmet merkezlerinde istihdam edilen nitelikli hizmet erbabına ödenen aylık ücret, mesai, prim, ikramiye, gider karşılığı ve sair adlarla yapılan tüm ödemeler ve sağlanan menfaatler de ücret kapsamında değerlendirilmektedir.

(2) 5/6/2003 tarihli ve 4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanununun ek 1 inci maddesinde tanımlanan nitelikli hizmet merkezlerinde istihdam edilen nitelikli hizmet personelinin ücretlerinin brüt asgari ücretin üç katını aşmayan kısmı gelir vergisinden istisnadır.

(3) 9/1/2002 tarihli ve 4737 sayılı Endüstri Bölgeleri Kanunu kapsamında kurulan endüstri bölgelerinden bölgenin yabancı yatırım yoğunluğuna göre Cumhurbaşkanınca uygun bulunanlar ile katılımcı belgesi alarak İstanbul Finans Merkezinde faaliyet gösteren nitelikli hizmet merkezlerinde istihdam edilen nitelikli hizmet personelinin ücretlerinin brüt asgari ücretin beş katını aşmayan kısmı gelir vergisinden istisnadır.

(4) Cumhurbaşkanı, istisna uygulanacak ücrete ilişkin olarak 193 sayılı Kanunun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (20) numaralı bendinde yer alan üç ve beş katlarını birlikte veya ayrı ayrı bir kata kadar belirlemeye, iki katına kadar artırmaya yetkili kılınmıştır.

İstisnadan yararlanma şartları

MADDE 4- (1) 193 sayılı Kanunun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (20) numaralı bendinde yer alan istisnadan yararlanabilmesi için çalışanların, 4875 sayılı Kanunun ek 1 inci maddesinde tanımlanan nitelikli hizmet merkezlerinde istihdam edilen nitelikli hizmet personeli olması gerekmektedir.

(2) Çalışanların aldıkları ücretlerin brüt asgari ücretin üç katına kadar olan kısmı istisnaya konu edilebilecektir. Ücretlerin, brüt asgari ücretin üç katını aşan kısmı ise genel hükümlere göre vergilendirilecektir.

(3) 4737 sayılı Kanun kapsamında kurulan ve Cumhurbaşkanınca uygun bulunan endüstri bölgeleri ile katılımcı belgesi olarak İstanbul Finans Merkezinde faaliyet gösteren nitelikli hizmet merkezlerinde istihdam edilen nitelikli hizmet personelinin ücretlerinin, brüt asgari ücretin beş katına kadar olan kısmı istisnaya konu edilebilecektir. Söz konusu personelin ücretlerinin asgari ücretin beş katını aşan kısmı ise genel hükümlere göre vergilendirilecektir.

İstisnanın uygulanması

MADDE 5- (1) Nitelikli hizmet merkezlerinde çalışan nitelikli hizmet personelinin ücretlerinde istisna uygulaması brüt asgari ücretin üç katı ile sınırlı olacaktır.

Örnek 1: 4875 sayılı Kanun kapsamında kurulmuş (A) Nitelikli Hizmet Merkezinde 2026 yılının Kasım ayında işe başlamış olan nitelikli hizmet personeli Bay (B)'ye aylık brüt 90.000 TL ücret ödenmiştir.

(A) Nitelikli Hizmet Merkezinde Bay (B)'ye yapılan ücret ödemesi, brüt asgari ücretin 3 katı olan (33.030x3=) 99.090 TL'den düşük olduğundan, söz konusu ücretin tamamı gelir vergisinden istisna edilecektir.

Örnek 2: 4875 sayılı Kanun kapsamında kurulmuş (D) Nitelikli Hizmet Merkezinde 2026 yılının Temmuz ayında işe başlamış olan nitelikli hizmet personeli Bay (E)'ye aylık brüt 200.000 TL ücret ödenmiştir.

Nitelikli hizmet personeli olan Bay (E)'ye ödenen ücret, brüt asgari ücretin üç katı olan (33.030x3=) 99.090 TL'den yüksek olduğundan, bu tutarı aşan kısım üzerinden genel hükümler çerçevesinde vergilendirilecektir.

Bay (E)'nin Temmuz ayında elde ettiği 200.000 TL ücret gelirinin brüt asgari ücretin üç katını aşan kısmı üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, asgari ücrete isabet eden gelir vergisinin mahsubu yapıldıktan sonra kalan tutar işveren tarafından izleyen ayda muhtasar ve prim hizmet beyannamesiyle ilgili vergi dairesine beyan edilecek ve ödenecektir.

(2) 4737 sayılı Kanun kapsamında kurulan endüstri bölgelerinden bölgenin yabancı yatırım yoğunluğuna göre Cumhurbaşkanınca uygun bulunanlar ile katılımcı belgesi olarak İstanbul Finans Merkezinde faaliyet gösteren nitelikli hizmet merkezlerinde istihdam edilen nitelikli hizmet personelinin ücretlerinin, brüt asgari ücretin beş katına kadar olan kısmı istisnaya konu edilebilecektir.

Örnek 3: Katılımcı belgesi olarak İstanbul Finans Merkezinde faaliyet gösteren (F) Nitelikli Hizmet Merkezinde istihdam edilen nitelikli hizmet personeli Bay (G)'ye Ağustos 2026'da brüt 150.000 TL ücret ödenmiştir.

İstanbul Finans Merkezinde faaliyet gösteren (F) Nitelikli Hizmet Merkezinde istihdam edilen nitelikli hizmet personeli Bay (G)'ye yapılan ücret ödemesi brüt asgari ücretin 5 katı olan (33.030x5=) 165.150 TL'den düşük olduğundan, söz konusu ücretin tamamı gelir vergisinden istisna edilecektir.

(3) Nitelikli hizmet merkezlerinde çalışan nitelikli hizmet personelinin ücretlerinin, Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (20) numaralı bendi kapsamında gelir vergisinden istisna edilen kısmına damga vergisi istisnası da uygulanacak olup bu ücretlerin istisna haddini aşan kısmı ise genel hükümler çerçevesinde gerek gelir gerekse damga vergisine tabi tutulacaktır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

Son Hükümler

Yürürlük

MADDE 6- (1) Bu Tebliğ yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

Yürütme

MADDE 7- (1) Bu Tebliğ hükümlerini Hazine ve Maliye Bakanı yürütür.

ANDERSEN SİRKÜLER EKİ 3: 326 SERİ NOLU GELİR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ (GÜNCEL)

GELİR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ

(SERİ NO: 326)

Resmî Gazete Tarihi: 27.09.2024 Resmî Gazete Sayısı: 32675

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 yapılması

a ilişkin açıklamalar bu Tebliğin kapsamını oluşturmaktadır.

İKİNCİ BÖLÜM

Hizmet Erbabına Pay Senedi Verilmek Suretiyle Sağlanan Menfaatlerde Ücret İstisnası

Yasal düzenleme

MADDE 2- (Değişik:RG-4/7/2026-33300)

(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 ziyai 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.

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 vermek 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 çalışması 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 **(Değişik ibare:RG-4/7/2026-33300) tutarının iki katını** 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 değerlendirme 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. **(Ek cümle:RG-4/7/2026-33300)** İstisna uygulanacak tutar ise bu ücretin iki katını aşamayacaktır.

(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 **(Değişik ibare:RG-4/7/2026-33300) tutarının iki katını** 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;

- **(Değişik ibare:RG-4/7/2026-33300) İki** tam yıl içerisinde elden çıkarılması halinde istisna edilen verginin tamamı,

- **(Değişik ibare:RG-4/7/2026-33300) Üç ila dört** yıl içerisinde elden çıkarılması halinde istisna edilen verginin %75'i,

- **(Değişik ibare:RG-4/7/2026-33300) Beş ila altı** yıl içerisinde elden çıkarılması halinde istisna edilen verginin %25'i,

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

İstisnanın uygulanması

MADDE 5- (1) **(Değişik:RG-4/7/2026-33300)** 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 alınabilmektedir. 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.

(2) (Değişik:RG-4/7/2026-33300) 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 $(120.000 \times 12 =)$ 1.440.000 TL olarak, istisna uygulanabilecek tutar ise $(1.440.000 \times 2 =)$ 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 $(210.000 \times 12 =)$ 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 ziyai cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle tahsil edilecektir.

(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) **(Değişik:RG-4/7/2026-33300)** İstisna uygulaması nedeniyle alınmayan vergiler, bu Tebliğin dördüncü maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan elde tutma süresine ilişkin şartların ihlali halinde vergi ziyai 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 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 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 ($2.500.000 \times 2 = 5.000.000$ 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 ziyai 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 ($900.000 \times 2 =$) 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 ziyai 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 ziyai cezası uygulanmaksızın gecikme faizi ile birlikte işveren (N) A.Ş.'den tahsil edilecektir.

(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) **(Değişik:RG-4/7/2026-33300)** 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 $(3.000.000 \times 2 =)$ 6.000.000 TL'dir. Dolayısıyla, bedelsiz hisse verilmek suretiyle sağlanan 4.000.000 TL'lik menfaatin tamamı için istisnadan yararlanılabilecektir.

(8) **(Değişik:RG-4/7/2026-33300)** 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.

(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-

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

MADDE 7-

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.

	Tebliğin Yayınlandığı Resmî Gazete'nin	
	Tarihi	Sayısı
	27/9/2024	32675
	Tebliğde Değişiklik Yapan Tebliğlerin Yayınlandığı Resmî Gazetelerin	
	Tarihi	Sayısı
1.	4/7/2026	33300
2.		

Ek-1

HİZMET ERBABINA PAY SENEDİ VERİLMEK SURETİYLE SAĞLANAN MENFAATLERDE ÜCRET İSTİSNASINA İLİŞKİN BİLDİRİM (GVK MD. 17)

BİLDİRİM KAPSAMINDA BULUNAN İŞYERİNE İLİŞKİN BİLGİLER

İşverenin Ünvanı	Vergi Kimlik Numarası	İlgili Vergi Dairesi	İşyerinin Adresi

PAY SENEDİ VERİLEN HİZMET ERBABINA SAĞLANAN MENFAATE İLİŞKİN BİLGİLER

Hizmet Erbabının Adı Soyadı	T.C. Kimlik No	Pay Senetlerinin Veriliş Tarihi	Hizmet Erbabının Bir Yıllık Brüt Ücret Tutarı	Bedelsiz veya İndirimli Verilen Pay Senetlerinin Rayiç Bedeli	Hizmet Erbabına Sağlanan Menfaat	İstisnaya Konu Edilen Tutar	İstisna Tutara İsabet Eden Gelir Vergisi
(a)	(b)	(c)	(d)	(e)	(f)	(g)	(h)

Ek-2

PAY SENETLERİNİN ELDEN ÇIKARILMASINA İLİŞKİN DİLEKÇE

..... **VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜNE**

.....

.../.../....

Şirketimizce, T.C. kimlik numaralı hizmet erbabı'a .../.../... tarihinde bedelsiz/indirimli olarak verilen pay senetleri nedeniyle sağlanan menfaatler 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunun 17 nci maddesi kapsamında istisnaya konu edilmiş olup söz konusu pay senetleri adı geçen çalışan tarafından .../.../... tarihinde elden çıkartılmıştır.

İşverenin Unvanı

Vergi Kimlik Numarası

İmza

Bedelsiz/İndirimli Pay Senetlerinin Veriliş Tarihi:

Bedelsiz/İndirimli Pay Senetlerinin Elden Çıkarılış Tarihi .:

İstisnaya Konu Edilen Tutar:

İstisna Tutara İsbet Eden Gelir Vergisi: