

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 beyanamesi 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 beyanamesine 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 edilmeyecektir.

(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 sayıldığıının ve süresinde başvuru yapıldığının tespitini müteakip başvuru sahiplerine istisna belgesi verilecektir.

İstisna şartlarını sağlamadığı tespit edilenler

MADDE 5- (1) İstisnaya ilişkin şartları taşımamasına 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 iratları 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](#)

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 olarak 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 ayımlarla 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 olarak 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 yararlanılabilmesi 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 alarak 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 alarak 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.

TEBLİĞ

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

**GELİR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ (SERİ NO: 326)'NDE
DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR TEBLİĞ
(SERİ NO: 335)**

MADDE 1- 27/9/2024 tarihli ve 32675 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Gelir Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 326)'nin 2 nci maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“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 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.”

MADDE 2- Aynı Tebliğin 3 üncü maddesinin dördüncü fıkrasında yer alan “tutarını” ibaresi “tutarının iki katını” şeklinde değiştirilmiş ve aynı maddenin altıncı fıkrasına aşağıdaki cümle eklenmiştir.

“İstisna uygulanacak tutar ise bu ücretin iki katını aşamayacaktır.”

MADDE 3- Aynı Tebliğin 4 üncü maddesinin ikinci fıkrasında yer alan “tutarını” ibaresi “tutarının iki katını” şeklinde, üçüncü fıkrasında yer alan “Üç” ibaresi “İki” şeklinde, “Dört ila altı” ibaresi “Üç ila dört” şeklinde ve “Yedi ila on iki” ibaresi “Beş ila altı” şeklinde değiştirilmiştir.

MADDE 4- Aynı Tebliğin 5 inci maddesinin birinci, ikinci, beşinci, yedinci ve sekizinci fıkraları aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“(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.

(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 $(120.000 \times 12 =)$ 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.”

“(5) 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 bildirmeye 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 $(2.500.000 \times 2 = 5.000.000 \text{ TL})$, 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 (900.000x2=) 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 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.”

“(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 verilerek 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.

(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.”

MADDE 5- Bu Tebliğ yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

MADDE 6- Bu Tebliğ hükümlerini Hazine ve Maliye Bakanı yürütür.