

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 menfaatlarda ücret istisnası:

Madde 17- Sanayi ve Teknoloji Bakanlığınca belirlenen kriterlere göre teknoloji girişim şirketi niteliğini haiz işverenlerce hizmet erbabına bedelsiz veya indirimli olarak verilen ve ücret niteliğinde kabul edilen pay senetlerinin, verildiği tarihteki rayiç değerinin o yıldaki bir yıllık brüt ücret 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 zamanasımı süresi, hizmet erbabına bedelsiz veya indirimli olarak verilen pay senetlerinin hizmet erbabı tarafından elden çıkarıldığı tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren başlar.

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

(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 aşmayacaktır.”

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

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

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

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

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

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

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

Bu durumda, işveren tarafından Mart 2027 dönemine ilişkin muhtasar ve prim hizmet beyannamesi düzeltilerek, fazladan faydalanılan 100.000 TL'lik istisna tutarı brüte iblağ edilmek suretiyle gelir vergisine tabi tutulacak ve hesaplanan vergi, vergi 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 bildirmekle yükümlüdür.

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

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

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

Hizmet erbabı (K)'nin bedelsiz olarak iktisap etmiş olduğu ve istisnaya konu edilen 4.000.000 TL'lik pay senetlerini iktisap tarihinden itibaren; iki tam yıl içerisinde elden çıkarması halinde istisna edilen verginin tamamı, üç ila dört yıl içerisinde elden çıkarması halinde istisna edilen verginin %75'i, beş ila altı yıl içerisinde elden çıkarması halinde ise istisna edilen verginin %25'i, vergi 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 yararlanılabilecektir.

Örnek 7: Teknoloji girişim 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: Teknoloji girişim 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 hâlükkârda bedelsiz veya indirimli olarak pay senedi verilmek suretiyle sağlanan menfaatler, işveren şirket tarafından hizmet erbabına ödenen ücret olarak kabul edilecektir.

Örnek 9: Teknoloji girişim 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: Teknoloji girişim 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.