

30 Nisan 2026 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 11257 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nda ilgili maddelerin tüm şartları korunmuş, sadece oranlar ve bazı eşikler değiştirilmiştir. Aşağıda her bir madde için, ilgili kanun maddesine göre “tüm gereklilik koşulları”nı madde madde sıralanmış şekilde bulabilirsiniz.

### **Dönemsel uygulama**

- **Karar, 01.01.2026 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemlerinde elde edilen kurum kazançlarına uygulanır.**

### **Hizmet ihracatı ile ilgili değişiklikler**

#### **Hizmet ihracatı sayılmasının temel şartları**

Vergi mevzuatında (GVK, KVK ve KDV bakımından) bir faaliyetin “hizmet ihracatı” sayılabilmesi için özetle şu **dört ana şart** aranıyor:

- Hizmet Türkiye’de ifa edilecek.
- Hizmet **yurt dışındaki** bir müşteri için verilecek (mukimlik yurt dışı olmalı).
- Hizmetten **yurt dışında yararlanılacak**; ekonomik fayda ve sonuçlar Türkiye’de ortaya çıkmamalı.
- Bedel yurt dışından tahsil edilecek (genelde döviz veya dövize endeksli).

**Bu dört şarttan biri bile ihlal edilirse, faaliyet vergi indirim/istisna düzenlemeleri açısından hizmet ihracatı sayılmıyor.**

#### **Kanunda Sayılan Hizmet Kategorileri (GVK m.89/13 & KVK m.10/1-ğ)**

Her iki kanun maddesi **aynı faaliyet listesini** kapsamakta olup kanun metni üç farklı kategoriye ayrılmaktadır.

#### **Kategori 1 – Doğrudan Kanunda Sayılan Hizmetler**

**Bunlar kanun metninde isim isim belirtilmiştir; başka bir bakanlık izni veya onayı aranmaz:**

- **Mimarlık**
- **Mühendislik**
- **Tasarım**

- Yazılım
- Tıbbi raporlama
- Muhasebe kaydı tutma
- Çağrı merkezi
- Ürün testi
- Sertifikasyon
- Veri saklama
- Veri işleme
- Veri analizi

## **Kategori 2 – Mesleki Eğitim Hizmetleri (Bakanlık Tebliği Kapsamında)**

Kanun, mesleki eğitim hizmetlerinin sınırlarını belirleme yetkisini **Hazine ve Maliye Bakanlığı'na** vermiştir (ilgili bakanlıkların görüşü alınarak). Tebliğe kapsamı belirlenen alanlar şunlardır:

### **Mesleki eğitim hizmetleri kapsamındaki konular:**

- Planlama, tanıtım, satış, satış sonrası hizmetler, marka yönetimi, finansal yönetim, teknik destek, Ar-Ge, tasarım, dış tedarik, yeni ürünlerin test edilmesi, laboratuvar, araştırma ve analiz
- Sanayi, turizm, inşaat, tarım, savunma, reklam, internet ve e-ticaret, çevre, sağlık, basın, kültür-sanat, sigorta, enerji, spor, denizcilik, iç ve dış ticaret, lojistik ve ulaştırma **alanlarında verilen mesleki eğitim hizmetleri**

**Önemli:** Burada sayılan sektörler (turizm, sağlık, reklam vb.) doğrudan o sektörde verilen hizmeti değil, o sektörde verilen **mesleki eğitim hizmetini** kapsar. Örneğin bir turizm firmasına Türkiye'den verilecek turizm alanında mesleki eğitim bu kapsamda değerlendirilebilir; ancak doğrudan turizm hizmeti (otel, rehberlik vb.) kapsama girmez.

## **Kategori 3 – Eğitim ve Sağlık Hizmetleri (İzin ve Denetim Şartıyla)**

Kanun, eğitim ve sağlık hizmetlerini **ek bir koşula bağlayarak** kapsamına almaktadır. Bu koşul diğer kategorilerde aranmaz:

- **İlgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak** eğitim alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de **yerleşmiş olmayan kişilere** hizmet veren işletmeler → Milli Eğitim Bakanlığı ruhsatı/izni şarttır.

- **İlgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak** sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de **yerleşmiş olmayan kişilere** hizmet veren işletmeler → Sağlık Bakanlığı ruhsatı şarttır.

Bu kategoride Sağlık Bakanlığı ruhsatıyla yabancı hastalara sunulan sağlık hizmetleri (sağlık turizmi kapsamında) indirimden yararlanabilmektedir. Nitekim yurt dışında yerleşik kişilere verilen sağlık hizmetleri için KVK 10/1-ğ kapsamında indirim uygulanabileceğini teyit eden özelgeler mevcuttur.

## Kapsama Girmeyen Hizmetler

Kanunda sayılmayan veya şartlar sağlanamadığı için indirimden yararlanamayan hizmetler şunlardır:

Hizmet Türü	Kapsam Dışı Neden	Kaynak
Genel danışmanlık	Kanunda sayılan faaliyet türü değil	Özelge 22.05.2023
Tasarım danışmanlığı	Tasarım hizmetinin kendisinden farklı, kanun kapsamında yok	Özelge 11.08.2020
Dijital reklam yönetimi	Kanunda sayılan faaliyet değil	Özelge 16.01.2013
Yabancı firma adına Türkiye'de kalite kontrol	Faydalanma yurt içinde, münhasır yurt dışı faydası yok	Özelge 12.04.2017
Serbest bölgelere verilen hizmetler	Serbest bölge "yurt dışı" sayılmıyor	Özelge 03.01.2024
Montaj hizmetleri	Kanunda sayılmıyor	Özelge 06.10.2020
Büyükelçilik binası mimari proje	Müşteri T.C. Devleti, yurt dışı mukimi değil	Özelge 09.05.2016
Türkiye'deki büyükelçilik çalışanlarının çocuklarına eğitim	Hizmet Türkiye'deki faaliyetle ilgili	Özelge 14.11.2023
Bilgisayar oyunlarından elde edilen reklam gelirleri payları	Yazılım hizmeti geliri değil, oyun oynama geliri	Özelge 12.07.2019
Yabancı reklam/satış platformu yönetim hizmeti (e-ticaret satış artırma)	Kanunda sayılan faaliyet değil	Özelge 12.06.2023
Faiz, kur farkı, kıymet satış gelirleri	Esas faaliyetten değil, olağandışı/finansal gelir	Tebliğ

## Ana Sözleşme Şartı

Kanunda sayılan faaliyetlerin uygulamada tanınan bir diğer önemli koşulu, bu hizmetlerin şirketin **ana sözleşmesinde yazılı esas faaliyet konuları arasında yer almasıdır**. Ana sözleşmede bulunmayan bir hizmet fiilen yapılsa da indirimden yararlanılamaz; ana sözleşmeye sonradan eklenmesi ve ticaret siciline tescil edilmesi gerekir.

## GVK m.89 ve KVK m.10 indirimleri açısından özel dikkat noktaları

**İndirimlerden yararlanmak için, yukarıdaki genel şartlara ek olarak özellikle şu noktalar aranıyor:**

- **Müşteri mukimliği:** Müşterinin vergi ve yerleşim yeri yurt dışı olmalı; serbest bölge veya Türkiye'deki şube/mukim şirketler özel olarak ayrıca kontrol edilmeli.
- **Yararlanma yeri:** Rapor, yazılım, proje vb. çıktının fiilen hangi ülkenin yararına kullanıldığı dokümanlarla (sözleşme, yazışma, proje dokümanları) desteklenmeli.
- **Tahsilat:** Bedelin yurt dışından bankacılık sistemi üzerinden tahsil edildiği dekontlarla ispatlanmalı.
- **Transfer:** 11257 sayılı Karar sonrasında hem GVK hem KVK açısından kazancın tamamının Türkiye'ye transfer edilmiş olması şartı var; bu sağlanmadığında indirim uygulanamıyor.

## 1) Gerçek kişilerde hizmet ihracatı kazanç indirimi (GVK m.89/1-13)

Dayanak: Gelir Vergisi Kanunu m.89/1-13 ve 11257 sayılı Karar (indirim oranı %80'den %100'e çıkarılmıştır).<sup>[1][2][3]</sup>

İndirimden yararlanacak kişiler

- Türkiye'de tam mükellef **gerçek kişi** gelir vergisi mükellefleri.
- Faaliyetlerini ticari kazanç, serbest meslek kazancı veya benzeri gelir unsuru kapsamında yürütmeleri gerekir.

Hizmetin niteliği (hizmet ihracatı şartı)

- Hizmet Türkiye'de verilmiş olmalı.
- Hizmet yurt dışında yerleşik bir müşteri (dar mükellef kurum/kişi) için yapılmalı.

- Hizmetten fiilen yurt dışında yararlanılmalıdır (hizmetin ekonomik etkisi, sonuçları yurt dışında ortaya çıkmalıdır).
- Bedel yurt dışından tahsil edilmeli; genellikle döviz cinsinden veya dövize endeksli olmalıdır.

Türkiye'ye transfer şartı (değişen oranla bağlantılı)

- Söz konusu düzenleme ile, yurt dışına verilen hizmetlerden elde edilen kazancın **tamamının** Türkiye'ye transfer edilmesi şartı açıkça getirilmiştir.
- Transfer, bankalar veya benzeri finansal kuruluşlar aracılığıyla yapılmalı ve kayıt altına alınmalıdır.

İndirim oranı ve kapsamı

- Önceden kazancın %80'i indirim konusu yapılabilirken, 11257 sayılı Kararla indirim oranı **%100** olarak belirlenmiştir.
- Böylece şartları sağlayan hizmet ihracatı kazançlarının tamamı, yıllık gelir vergisi beyannamesinde **indirim** konusu yapılabilir.
- İndirim, matrah tespitinde "diğer indirimler" bölümünde uygulanır; istisna değil, beyan edilen kazançtan indirilecek bir tutardır.

Dönem ve belgelendirme şartı

- Kazanç, ilgili takvim yılına ait olmalı ve o yılın yıllık gelir vergisi beyannamesinde gösterilmelidir.
- Fatura, sözleşme, hizmet raporları, banka dekontları vb. belgelerle hem hizmet ihracatı hem de Türkiye'ye transfer fiilen tevsik edilmelidir.

## **2) Kurumlarda hizmet ihracatı kazanç indirimi (KVK m.10/1-ğ)**

Dayanak: Kurumlar Vergisi Kanunu m.10/1-ğ ve 11257 sayılı Karar (indirim oranı %50'den %80'e yükseltilmiş, ayrıca kazancın tamamının Türkiye'ye transferi şartı getirilmiştir; Karar metninde genel indirim oranı %100 olarak belirlenmekle birlikte, açıklayıcı not ve uygulama örneklerinizde %80'lik indirim kısmı vurgulanmıştır).

İndirimden yararlanacak kurumlar

- Türkiye'de tam mükellef kurumlar vergisi mükellefleri.

## Hizmet ihracatı niteliği

- Hizmet Türkiye’de verilmiş olmalı.
- Hizmet yurt dışında yerleşik bir müşteri (dar mükellef kurum/kişi) için yapılmalı.
- Hizmetten fiilen yurt dışında yararlanılmalıdır (hizmetin ekonomik etkisi, sonuçları yurt dışında ortaya çıkmalıdır).
- Bedel yurt dışından tahsil edilmeli; genellikle döviz cinsinden veya dövize endeksli olmalıdır.

## Türkiye’ye transfer şartı (yeni, açık şart)

- Yurt dışına verilen hizmetlerden elde edilen kazancın **tamamının** Türkiye’ye transfer edilmesi zorunludur.
- Transfer bankalar vb. finansal kuruluşlar üzerinden yapılmalı, dekont ve muhasebe kayıtlarıyla tevsik edilmelidir.

## İndirim oranı ve kapsamı

- 11257 sayılı Karar ile bu kapsamdaki kazancın kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde **indirim** olarak dikkate alınabilecek kısmı, kazancın **%80’i** olarak belirlenmiştir (önce %50 idi).
- Aynı zamanda Karar, KVK m.10/1-ğ kapsamında uygulanacak genel indirim oranını **%100** olarak tespit etmekte; uygulamada, hizmet ihracatı kazancının tamamı Türkiye’ye transfer edilmek koşuluyla, kazancın %80’inin matrahtan indirilebilmesine olanak tanımaktadır.
- İndirim, kurum kazancı üzerinden matrah tespit edilirken “diğer indirimler” bölümünde uygulanır; bu bir istisna değil, matrah indirimi niteliğindedir.

## Dönem ve belgelendirme

- İndirim konusu yapılacak kazanç, ilgili hesap dönemine ait olmalıdır.
- Faturalar, sözleşmeler, hizmet raporları, banka dekontları ve yurtdışı mukim müşteriye ilişkin belgeler saklanmalı ve talep halinde ibraz edilmelidir.

**Yurtdışından elde edilen Kar payı / iştirakler ile ilgili değişiklikler:**

**1) Gerçek kişilerin yurt dışı kurumlardan elde ettiği kâr payı istisnası (GVK m.22)**

Dayanak: Gelir Vergisi Kanunu m.22/2 (yurt dışı iştirak kar payı istisnası) ve 11257 sayılı Karar.

İstisna konusu

- Kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan, sermayeyi temsil eden hisse senetlerine veya paylara bölünmüş bir kuruma (anonim veya limited şirket benzeri) iştirak edilmesi.
- Bu kurumlardan elde edilen kâr payları (temettü).

İstisnadan yararlanacak kişi

- Türkiye’de tam mükellef **gerçek kişi** gelir vergisi mükellefi olmalı.
- Kâr payını ticari kazanç, serbest meslek kazancı, menkul sermaye iradı veya diğer gelir unsurları kapsamında beyan edebilir; istisna beyanname üzerinde uygulanır.

Sermaye payı şartı (değişen oran)

- İlgili yurt dışı kurumun ödenmiş sermayesinin **en az %20’sine** doğrudan veya dolaylı olarak sahip olunması gerekir (önce %50 idi, 11257 sayılı Kararla %20’ye düşürülmüştür).

Türkiye’ye getirme / transfer şartı

- Elde edilen kâr payının **en az %50’lik kısmının** Türkiye’ye getirilmesi (transfer edilmesi) zorunludur.
- Transfer; bankalar, aracı kurumlar veya kanunen öngörülen diğer finansal kurumlar aracılığıyla yapılmalı, resmi kayıtlarda görünmelidir.
- Transferin, ilgili kazancın beyan edilmesi gereken dönem sonuna kadar (yıllık gelir vergisi beyannamesinin verilme süresi sonuna kadar) tamamlanması gerekir.

İstisna oranı ve kapsamı

- Türkiye’ye transfer edilen kâr payının **yarısı** gelir vergisinden istisna edilir (m.22/2’nin temel kuralı aynen devam etmektedir; Karar sahiplik oranını %20’ye indirmiştir).
- İstisna uygulanacak tutar, sadece şartları sağlayan ve süresinde transfer edilen kısım üzerinden hesaplanır.

#### Diğer genel şartlar

- Kâr payı elde edilen yabancı kurumun faaliyeti “kurum” statüsünde olmalı; adi ortaklık vb. yapılardan doğan paylar bu özel istisna kapsamına girmez.
- Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları saklıdır; yurt dışında ödenen vergiler, ilgili anlaşma ve GVK m.123 çerçevesinde dikkate alınır.

## 2) Kurumlarda yurt dışı iştirak kazançları istisnası (KVK m.5/1-b – özel oranlı istisna)

Dayanak: Kurumlar Vergisi Kanunu m.5/1-b üçüncü paragraf ve 11257 sayılı Karar (sahiplik oranı %50’den %20’ye düşürülmüş, istisna oranı %50’den %80’e çıkarılmıştır).

#### İstisnadan yararlanacak kurumlar

- Türkiye’de tam mükellef kurumlar vergisi mükellefleri (A.Ş., Ltd. Şti., kooperatif vb.).<sup>[7][3]</sup>

#### İştirak edilen yabancı kurumun niteliği

- Kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan bir kurum olmalı.
- Ödenmiş sermayeye sahip, sermaye şirketi niteliğinde bir tüzel kişi olmalıdır.

#### Sermaye payı şartı (değişen oran)

- Yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin **en az %20’sine** sahip olunması gerekir (önce %50 idi).
- Sahiplik oranının doğrudan mı dolaylı mı aranacağı, genel iştirak kazancı istisnasındaki yorum çerçevesinde belirlenir; uygulamada hem doğrudan hem dolaylı paylar konsolide olarak dikkate alınabilmektedir.

#### Türkiye’ye transfer ve süre şartı

- Yurt dışı iştirak kazancının, kazancın elde edildiği hesap dönemine ilişkin **kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar** Türkiye’ye transfer edilmesi zorunludur.
- Transfer bankalar veya benzeri finansal kuruluşlar üzerinden yapılmalı ve defter kayıtlarıyla uyumlu olmalıdır.

#### İstisna oranı (değişen oran)

- Bu özel düzenleme kapsamında, yukarıdaki pay ve transfer şartları sağlanıyorsa, yurt dışı iştirak kazancının **%80'i** kurumlar vergisinden istisna edilir (önce %50 idi).
- Bu özel oranlı istisna, KVK m.5/1-b'deki genel tam istisna rejiminden bağımsız olarak, "diğer şartlara bakılmaksızın" uygulanabilen bir alternatif istisna niteliği taşır.

"Diğer şartlara bakılmaksızın" ibaresinin kapsamı

- KVK m.5/1-b'de yer alan; iştirak oranı, iştirak süresi, kazancın dağıtılabılır nitelikte olması, yabancı kurumun vergi yükü gibi bazı ek şartlar bu özel düzenleme bakımından aranmaz.
- Ancak, iştirak kazancının gerçek bir kazanç olması, transfer ve iştirak payına ilişkin şartların sağlanması zorunludur.

**Rapor Hazırlanma Tarihi: Mayıs 2026**