

# YABANCI LARA VERİLEN SAĞLIK HİZMETLERİNDE KDV İSTİSNASI ve DİĞER VERGİSEL TEŞVİKLER

## TAX EXEMPTION IN HEALTH SERVICES PROVIDED TO FOREIGNERS AND OTHER TAX INCENTIVES



Arif KARABACAK\*

### ÖZ

Kanun koyucular, yurt dışı müşterilere sunulan bazı mal ve hizmetlerin tesliminde indirim ve istisna uygulamaları gibi bir takım vergisel teşvikler getirmek suretiyle, ülkeye döviz girişi sağlanmasını amaçlamaktadırlar. Bu bağlamda Türkiye’de yerleşik olmayan kişilere, ülkemizde verilen sağlık hizmetleri, kanun koyucular tarafından KDV’den istisna tutulmuş, sağlık hizmeti veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetleri için istihdam ettiği personele ödenen ücretler üzerinden vergi indirimi imkânı tanınmış ve söz konusu faaliyetlerden elde edilen kazançların yarısının beyanname üzerinden indirim konusu yapılmasına imkân tanınmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Yabancılara sağlık hizmetlerinde KDV istisnası, sağlık turizminde vergisel teşvikler.

**JEL Sınıflandırması Kodları:** I11, E62

### ABSTRACT

Lawmakers have provided certain tax incentives in health services to foreign customers in order to attract more foreign exchange inflow. In this respect, health services provided to foreigners are exempt from VAT, wages paid by these service provider businesses to their personnel specifically employed only for this purpose are deductible, half of revenue derived from these services is also deductible on their tax returns.

**Keywords:** Tax exemption in health services provided to the foreigners, tax incentives in health industry

**JEL Classification Codes:** I11, E62

\* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, arif.karabacak@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0002-2998-2584  
Karabacak,A.(Şubat 2019). Yabancılara Verilen Sağlık Hizmetlerinde Kdv İstisnası ve Diğer Vergisel Teşvikler, *Vergi Raporu*, 233, (81-88).

## GİRİŞ

Sağlık turizmi ülke ekonomisi açısından çok önemli bir yere sahiptir. Türkiye’de özel hastanelerin yanı sıra üniversite ve kamu hastanelerinde de sağlık turizmi altyapısını güçlendirmek için çeşitli çalışmalar başlamıştır.<sup>1</sup> Bu amaçla halen T.C. Sağlık Bakanlığı Temel Sağlık Hizmetleri Genel Müdürlüğü bünyesinde faaliyet gösteren Sağlık Turizmi Daire Başkanlığı bulunmaktadır.

Gelir Vergisi Kanununun 33 ve 89/13 maddeleri ile Kurumlar Vergisi Kanununun 10/ğ maddesinde yer alan indirimler ve Katma Değer Vergisi Kanununun 13-1 maddesinde yer alan istisna hükümleri ile sağlık hizmeti veren kişi ve kurumların sağlık turizmine yönelmeleri sağlanmış ve yabancı kişilere verilen sağlık hizmetleri karşılığında ülkeye döviz girişi sağlanması amaçlanmıştır.

Bu bağlamda en son 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununa 7104 sayılı kanunla eklenen 13-1 bendi ile Sağlık Bakanlığınca izin verilen gerçek veya tüzel kişiler tarafından, yabancı uyruklu gerçek kişilere Türkiye’de verilen sağlık hizmetleri 01.06.2018 tarihinden itibaren KDV’den müstesna tutulmuştur.

Bu makalede söz konusu KDV istisnasının kapsamı ve uygulaması anlatılacak olup, Gelir Vergisi Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanununda belirtilen indirim hükümlerine de kısaca değinilerek konu bütünlüğü sağlanmaya çalışılacaktır.

## 1- İSTİSNA UYGULAMASINA İLİŞKİN USUL ve ESASLAR

7104 sayılı Kanunla 3065 sayılı Kanunun 13’üncü maddesinin birinci fıkrasına eklenen (1) bendine göre,

- Sağlık Bakanlığınca izin verilen gerçek veya tüzel kişiler tarafından,
- Türkiye’de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişilere,

- Münhasıran sağlık kurum ve kuruluşlarının bünyesinde verilen,
- Koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri (Türkiye’de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişilere söz konusu hizmetlerle birlikte sağlanan diğer teslim ve hizmetler istisnanın kapsamına dahil değildir.)
- 1/6/2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere KDV’den istisnadır.

Söz konusu istisnanın uygulanmasına ilişkin usul ve esaslara 6/7/2018 tarih 30470 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 19 seri No.lu KDV Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ ile aşağıda anlatıldığı şekilde yön verilmiştir.

### 1.2- İstisna Kapsamına Giren Sağlık Hizmetleri

İstisna kapsamındaki sağlık hizmetleri, KDV Kanunu 13-1 maddesi ve 19 seri No.lu KDV Genel Uygulama Tebliğinde koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri olarak sayılmıştır. Bu hizmetlerin kapsamı Sağlık Bakanlığının ilgili mevzuat hükümlerine göre belirlenir. İstisna kapsamındaki sağlık hizmetlerinin, Sağlık Bakanlığınca izin verilen gerçek veya tüzel kişiler tarafından verilmesi gerekmektedir.

Estetik amacıyla yapılan hizmetler (Saç ekimi, cilt bakımı, kırışıklık tedavisi, dolgu maddeleri uygulamaları vb) bu istisna kapsamında değerlendirilmez.

İstisna kapsamındaki hizmetler ile birlikte verilebilen konaklama, ulaşım, yemek gibi teslim ve hizmetler istisna kapsamına girmez.

Örneğin dış tedavisi için yurtdışından gelen(-yurt dışında ikamet eden) yabancı uyruklu X şahsına, tedavi gördüğü süre içerisinde konaklama hizmeti de verilmesi durumunda, düzenlenecek

<sup>1</sup> Türkiyede Sağlık Turizmi <http://saglikturizmi.gov.tr/TR,175/saglik-turizmi-hakkinda.html>

belgede KDV istisnası sadece dış tedavisine ilişkin hizmet bedeline uygulanacaktır. Konaklama hizmeti için ise genel hükümler çerçevesinde KDV hesaplanacaktır.

### 1.3- İstisna Kapsamında Hizmet Verecek Kişi ve Kurumlar

İstisna uygulanabilmesi için koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetlerinin Sağlık Bakanlığınca izin verilen gerçek veya tüzel kişi sağlık kurum ve kuruluşları tarafından verilmesi zorunludur. Sağlık Bakanlığından faaliyet izni alamayan kişi ve kurumların söz konusu hizmetleri istisna kapsamında sunmaları mümkün değildir.

Buna göre, hastaneler (kamu, özel, üniversite), tıp merkezleri, polikliniklerin yanında Sağlık Bakanlığından izin almak suretiyle faaliyette bulunan; aile ve toplum sağlığı merkezleri, muayenehaneler, laboratuvarlar, müesseseler, ağız ve diş sağlığı hizmeti sunan özel sağlık kuruluşları, ambulans hizmetleri sunan kuruluşlar, diyaliz merkezleri, fizik tedavi ve rehabilitasyon merkezleri, genetik hastalıklar tanı merkezleri, hiperbarik oksijen tedavisi uygulanan özel sağlık kuruluşları, hemoglobinopati tanı merkezleri, madde bağımlılığı tedavi merkezleri, üremeye yardımcı tedavi merkezleri, terapötik aferez merkezleri, geleneksel ve tamamlayıcı tıp uygulama merkezleri, kordon kanı bankaları ile kaplıcaların Türkiye’de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişilere verdikleri koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetlerinde istisna uygulanır.

### 1.4- İstisnadan Yararlanabilecek Kişiler

Türkiye’de verilen sağlık hizmetlerinden KDV ödemeksizin faydalanabilecek kişiler, Türkiye’de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişilerdir. 5901 sayılı Kanunun 28’inci maddesi uyarınca vatandaşlıktan çıkan ve kendilerine mavi kart verilenler hariç Türk vatandaşlarının (gurbetçiler dâhil) bu istisnadan faydalanma hakkı yoktur.

Türkiye’de yerleşme kavramı 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinde tanımlanmış olup buna göre Yabancı ülke vatandaşlarından,

- İkametgâhı Türkiye’de bulunanlar,
- Bir takvim yılı içinde Türkiye’de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar (Geçici ayrılmalar Türkiye’de oturma süresini kesmez.)

Türkiye’de yerleşmiş sayıldıklarından bu istisna hükümlerinden faydalanamazlar.

193 sayılı Kanunun 5’inci maddesine göre ise, belli ve geçici görev veya iş için Türkiye’ye gelen iş, ilim ve fen adamları, uzmanlar, memurlar, basın ve yayın muhabirleri ve durumları bunlara benzeyen diğer kimselerle tahsil veya tedavi veya istirahat veya seyahat maksadıyla gelenler ile tutukluluk, hükümlülük veya hastalık gibi elde olmayan sebeplerle Türkiye’de alıkonulmuş veya kalmış olan yabancılar memlekette altı aydan fazla kalsalar dahi, Türkiye’de yerleşmiş sayılmazlar.

Buna göre, Türkiye Cumhuriyeti Devleti ile vatandaşlık bağı bulunmayan ve 193 sayılı Kanuna göre Türkiye’de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişiler bu istisnadan faydalanabilir.

### 1.5- İstisnanın Uygulama Usulü

İstisna uygulanabilmesi için, Türkiye’de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişilerin uyuşunda bulunduğu ülke tarafından verilmiş pasaportu (çıkma izni almak suretiyle Türk vatandaşlığını kaybeden kişilerde mavi kartı) sağlık hizmeti alacakları gerçek veya tüzel kişilere ibraz ederek, yabancı uyruklu olduklarını ve pasaport üzerinden altı aydan daha az süreli Türkiye’de bulduklarını tevsik etmeleri gerekmektedir. Sağlık hizmeti veren kurum ve kuruluşlar da, hizmet sunumundan önce bu belgeleri alarak gerekli kontrolleri yapmak zorundadırlar.

Türkiye’de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişilere, istisna kapsamında sağlık hizmeti veren gerçek veya tüzel kişiler düzenleyecekleri faturada, hizmet verilen yabancıların adı, soyadı, hangi ülkenin uyuşunda olduğu, pasa-

port veya mavi kart numarası, verilen hizmetin niteliği, hizmetin sunulduğu yer ve hizmet bedeli bilgilerine yer vererek KDV hesaplamazlar.

Yabancı ülke pasaportunun veya mavi kartın fotokopisi, hizmeti sunanlar tarafından 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine uygun olarak saklanır.

Yabancılara sunulan sağlık hizmetlerine ilişkin faturanın, hizmet sunulan yabancı hasta yerine, sigorta kuruluşları, yabancı sosyal güvenlik kurumları, yetkili acenteler veya Sosyal Güvenlik Kurumuna düzenlenmesi mümkün olabilmektedir. Bu durumda istisnanın uygulanabilmesi için düzenlenen faturada hizmet verilen yabancıların adı, soyadı, hangi ülkenin uyruğunda olduğu, pasaport veya mavi kart numarası, Türkiye'ye en son giriş tarihi, verilen hizmetin niteliği ve hizmet bedeli bilgilerine yer verilmesi zorunludur.

Sağlık hizmeti veren gerçek veya tüzel kişiler, söz konusu istisnayı hizmetin verildiği dönem KDV beyannamesi ile beyan ederek, tam istisna kapsamında olan bu hizmetler nedeniyle yüklenilen KDV'nin nakden veya mahsuben iadesini talep edebilirler.

## 2. YABANCILARA VERİLEN SAĞLIK HİZMETLERİNDE DİĞER VERGİSEL TEŞVİKLER

Yabancı kişilere verilen sağlık hizmetlerinde, hizmet sağlayıcılara KDV istisnası dışında iki önemli vergisel teşvik daha verilmiş olup, "sağlık hizmetlerinde kazanç indirimi" ve "hizmet erbabının ücreti üzerinden vergi indirimi" olarak tanımlanabilecek bu teşvikler başlıklar halinde kısaca anlatılacaktır.

### 2.1- Yabancılara Verilen Sağlık Hizmetlerinde Kazanç İndirimi

Gelir Vergisi Kanunu 89/13 maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu 10/ğ maddesine, 6728

sayılı kanunla eklenen hüküm ile 09.08.2016 tarihinden itibaren, Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere verilen sağlık hizmetlerinden elde edilen kazancın %50 si, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince beyanname üzerinden (belli şartların gerçekleşmesi durumunda) indirim konusu yapılabilecektir.

Yabancılara sağlık hizmeti veren Gelir ve Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin bu faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarının yarısını, beyanname üzerinde (kazanç bulunması halinde) indirim konusu yapmalarına ilişkin usul ve esaslar 31/12/2012 tarihli ve 28514 dördüncü mükerrer sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 7 No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde anlatılmış olup,<sup>2</sup> ilgili kanun maddesi ve tebliğde belirtilen kazanç indirimine ilişkin şartlar özetle aşağıdaki şekilde sıralanabilir.

- Kazancın, ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak verilen sağlık hizmetlerinden elde edilmesi,
- Sağlık alanında faaliyet gösteren işletmelerin, Sağlık Bakanlığından alınan ruhsat çerçevesinde faaliyette bulunması ve ilgili şirketlerin ana sözleşmelerinde, sağlık hizmetlerinin esas faaliyet konuları arasında yazılı olması,
- Sağlık hizmetlerinin Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere verilmesi, (*aynı zamanda ülke vatandaşlarına da hizmet verilebilir*)
- Yapılan hizmet ile ilgili olarak düzenlenecek faturanın, hizmeti alan yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum adına düzenlenmesi, (*Sağlık alanında faaliyette bulunan şirketlerin ülkemiz ile ikili sosyal güvenlik anlaşması bulunan ülkelerde yerleşik olanlara verdikleri hizmetin bedelinin ülkemiz Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından ilgili ülke kurumlarından tahsil*)

<sup>2</sup> 293 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğı madde3-(5)

*edilmesi nedeniyle, hizmet bedeli karşılığı faturanın Sosyal Güvenlik Kurumuna düzenlenmesi durumunda da indirimden faydalanılabilecektir.)*

İndirim uygulaması için, indirim kapsamına giren hasılat, maliyet ve gider unsurlarının kayıtlarda ayrı ayrı izlenmesi, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi gerekmektedir.<sup>3</sup>

Yukarıda sayılan şartların gerçekleşmesi halinde indirim kapsamında kabul edilen faaliyetlerden elde edilen hasılatın bu faaliyetler nedeniyle yüklenilen gider ve maliyet unsurlarının düşülmesi sonucu bulunacak kazancın %50'si, "Kazancın Bulunması Halinde" beyanname üzerinde indirim konusu yapılabilecektir. İndirim konusu yapılamayan tutar izleyen dönemlere devredilemeyecektir.

Sağlık hizmeti verilen yurt dışı yerleşik gerçek kişilere ilişkin ad-soyad ya da unvan, hangi ülkenin uyruğunda olduğu, pasaport numarası, düzenlenen faturanın tarih ve sayısı, verilen hizmetin niteliği ve hizmet bedeli gibi bilgileri içeren formun, her bir geçici vergi beyannamesi ile birlikte beyanname eki olarak verilmesi gerekmektedir.

Bunun yanı sıra, sağlık alanında faaliyet gösteren işletmelere Sağlık Bakanlığınca verilen ruhsatın bir örneğinin, bağlı olunan vergi daireesine verilmesi gerekmektedir.

## **2.2- Yabancılara Verilen Sağlık Hizmetlerinde Personel Ücreti Üzerinden Vergi İndirimi**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 33. maddesine göre, yabancılara sağlık hizmeti sunan Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefleri, münhasıran bu faaliyetleri için istihdam ettikleri hizmet erbabına ödedikleri ücretler üzerinden (belli şartların gerçekleşmesi durumunda) vergi indirimine imkanına sahiptirler.

Yurtdışına hizmet veren işletmelerde uygulanacak vergi indirimine ilişkin usul ve esaslar, 02.10.2016 tarih 29845 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 293 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde açıklanmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu 33. maddesi ve 293 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğine göre indirimden faydalanma şartları özetle şunlardır;

- İndirimden faydalanacak kişi ve kurumların, yurtdışında yerleşik kişilere sağlık hizmeti veren mükellefler olması,
- Sağlık hizmeti faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu faaliyetlerinden sağladığı toplam hasılatın %85'inin (net satışların) yurt dışından elde edilmiş olması,
- İndirimin, münhasıran sağlık hizmeti faaliyetinde istihdam edilen ve fiilen bu işleri ifa eden hizmet erbabının ücretleri üzerinden hesaplanması,
- Fatura veya benzeri belgelerin yurt dışındaki müşteri (yurt dışı mukimi kişi veya kurum) adına düzenlenmesi, (Sağlık alanında faaliyette bulunan şirketlerin ülkemiz ile ikili sosyal güvenlik anlaşması bulunan ülkelerde yerleşik olanlara verdikleri hizmetin bedelinin ülkemiz Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından ilgili ülke kurumlarından tahsil edilmesi nedeniyle, hizmet bedeli karşılığı faturanın Sosyal Güvenlik Kurumuna düzenlenmesi durumunda da indirimden faydalanılabilecektir.)

Yurtdışında yerleşik kişilere sağlık hizmeti veren mükelleflerin, yukarıda belirtilen şartları taşıyıp taşımadığı (özellikle %85'lik şart için) faaliyet dönemi sonunda belli olacağından, indirime tabi personel istihdam eden mükellefler, öncelikle bu personelin ücret ödemelerini ilgili dönem muhtasar beyannamesine dahil ederek hesaplanan gelir stopaj vergilerini yıl içinde öderler.

<sup>3</sup> M.F. Köprü, (2016). Yabancılara Verilen Hizmetlerde İndirim Uygulaması. <http://www.ekonomist.com.tr/m-fatih-kopru/yabancilara-verilen-hizmetlerde-indirim-uygulamasi.html>, Erişim Tarihi: 12 Eylül 2018

İndirim şartlarını taşıyan gelir vergisi mükellefleri faaliyetin yapıldığı yılı takip eden yılın Mart ayında, kurumlar vergisi mükellefleri ise faaliyetin yapıldığı hesap dönemini takip eden yılın dördüncü ayında verilecek muhtasar beyanname ile indirim tutarının hesaplaması amacıyla indirim bildiriminde bulunurlar.

Dönem sonunda şartların gerçekleştiğinin tespiti halinde, hesaplanacak indirim tutarı, faaliyetin yapıldığı takvim yılına ilişkin yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihten sonraki vergilendirme dönemlerine ilişkin verilecek muhtasar beyannamelerde, tahakkuk eden vergilerden mahsup edilir.

Kısaca belirtmek gerekirse indirim bildirimini, faaliyet yılına ilişkin gelir ve kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ay muhtasarında, mahsup işlemi ise bir sonraki ay muhtasarında yapılacaktır.

Örneğin; kurumlar vergisi mükellefleri için 2018 yılında indirim şartları gerçekleşmişse, indirim tutarına ilişkin bildirim Nisan/2019 dönemi muhtasar beyannamesinde yapılacak, mahsup işlemi ise Mayıs/2019 dönemi muhtasar beyannamesinde yapılacaktır.

İndirim tutarı, faaliyetin yapıldığı yılın Ocak ayına ait asgari ücretin safi tutarının, 193 sayılı Kanunun 103'üncü maddesindeki gelir vergisi tarifesinin birinci gelir diliminde yer alan oranla (güncel oran %15) çarpılmasıyla bulunan tutardır.

İndirim tutarı her bir hizmet erbabı için ayrı ayrı hesaplanır. Mahsup işlemi yapılırken, hizmet erbabının ücretine öncelikle asgari geçim indirimi uygulanır ve indirim tutarı kalan vergi tutarından mahsup edilir.

İndirim tutarların herhangi bir sebeple muhtasar beyanname üzerinden mahsup edilememesi durumunda mahsup edilemeyen tutarların, takip eden vergilendirme dönemlerinde de muhtasar beyannameler üzerinden mahsubu mümkündür.

### 3- KAPSAMLI ÖRNEK

*Kadın Doğum Uzmanı Dr. S.E, Sağlık Bakanlığı'ndan aldığı izin ve ruhsatla açtığı muayenehanesinde (E) Ltd. Şti. olarak sağlık hizmetleri faaliyetiyle uğraşmaktadır. Doktor S.E ağırlıklı olarak sağlık turizmi çerçevesinde Türkiye'ye gelen yabancılara sağlık hizmeti vermektedir. Muayenehane çalışanlarından sadece 1 kişi, 7.000,00 TL brüt ücret karşılığında yabancılara verilen sağlık hizmetlerinde fiili olarak görev yapmaktadır.*

*Dr. S.E sağlık faaliyetleri sonucunda 2018 yılında toplam 3.000.000,00 TL tutarında fatura düzenlemiş olup, net satışlarının %85'i (2.550.000,00 TL) yabancı kişilere verilen sağlık hizmetlerine ilişkindir. Yabancı ülkelerde yerleşik kişilere verilen sağlık hizmeti nedeniyle toplam 550.000,00 TL maliyet ve gider kaydı yapılmıştır.*

*(E) Ltd. Şti.'nin 2018 hesap döneminde indirime esas kurum kazancı (istisnalar ve zarar mahsubundan sonra) 1.800.000,00 TL olarak hesaplanmıştır.*

Örnek olayda E. Ltd. Şti.'nin 2018 yılında yabancılara verdiği sağlık hizmetleri nedeniyle faydalanacağı indirim ve istisnalar aşağıdaki gibi olacaktır.

- Dr. S.E, 01.06.2018 tarihinden itibaren yabancılara verilen hizmet karşılığında düzenleyeceği faturalarda KDV hesaplamayacaktır. (19 seri No.lu KDV Tebliğinde belirtilen şartlar sağlanmıştır.)
- Yabancılara verilen sağlık hizmetlerinden 2018 yılında elde edilen kazanç (2.550.000-550.000=) 2.000.000,00TL olarak hesaplanacak olup, bu tutarın yarısı 2018 hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde aşağıdaki şekilde kazançtan indirim konusu yapılacaktır. (7 No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde belirtilen şartlar sağlanmıştır.)

|  |              |
|--|--------------|
| <b>İndirime Esas Kurum Kazancı</b>   | 1.800.000,00 |
| <b>İndirim Tutarı (2.000.000*%50)</b>  | 1.000.000,00 |
| - Türkiye'de yerleşik olmayan kişilere verilen sağlık hizmetlerinden elde edilen kazancın %50'si |              |
| <b>Kurumlar Vergisi Matrahı</b>  | 800.000,00   |

Dr. S.E.'nin yabancılarla verdiği sağlık hizmetleri nedeniyle 2018 yılında istihdam ettiği ve fiilen bu hizmetlere katılan personeli için (bir kişi ve bekar) vergi indirimi hakkı bulunmaktadır. ( 293 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde belirtilen

şartlar sağlanmıştır.)

E. Ltd. Şti.'nin 2018 yılında aylık brüt 7.000 TL ücret ödediği bekâr hizmet erbabına ilişkin vergilendirme ve indirim uygulaması aşağıdaki şekilde olacaktır.

### 2018 yılı Ocak ayına ilişkin işlemler

|  |             |
|--|-------------|
| Hizmet erbabının aylık brüt ücreti   | 7.000,00 TL |
| Hizmet erbabının Ocak ayı vergi matrahı [7.000-(7.000x%15 SGK işçi payı =1.050)] | 5.950,00 TL |
| Hesaplanan vergi (5.950,00x%15)  | 892,50 TL   |
| Asgari geçim indirimi  | 152,21 TL   |
| Ocak vergilendirme dönemine ilişkin vergi dairesine ödenen vergi tutarı          | 740,29TL    |

### Mükellefin faydalanacağı indirim tutarının hesabı

|   |             |
|---|-------------|
| 2018 yılı Ocak ayı asgari ücretin vergi matrahı(*)                                      | 1.725,07 TL |
| 2018 yılı Ocak ayı asgari ücretin vergisi (1.725,07x%15=)**)                            | 258,76 TL   |
| E. Ltd. Şti.'nin Mayıs/2019 dönemi muhtasar beyannamesinde faydalanacağı indirim tutarı | 258,76 TL   |

(\*) 2018 yılına ait asgari ücret brüt 2.029,50TL olup, asgari ücret vergi matrahı 1.725,07TL dir.

E. Ltd. Şti.'nin, 7.000 TL ücret alan hizmet erbabı için, indirimden faydalanacağı tutar en fazla 258,76 TL olacak ve mükellef indirimle ilişkin bildirim Nisan/2019 dönemi muhtasar beyannamesi ile yapacaktır.

E. Ltd. Şti. 258,76 TL indirim tutarını, Mayıs/2019 dönemine ilişkin olarak vereceği muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergilerden mahsup edecektir.

### SONUÇ

Vergi Kanunlarımız yurtdışında yerleşik kişilere sağlık hizmeti veren gerçek veya tüzel kişi mükelleflere önemli vergisel avantajlar sağlamış olup, sağlık turizminin geliştirilmesi açısından da söz konusu vergisel teşvikler önem arz etmektedir

Çalışmamızın önceki bölümlerinde yapılan açıklamaları özetlemek gerekirse;

- Katma Değer Vergisi Kanunu'na 7104 sayılı kanunla eklenen 13-1 bendi ile Sağlık Bakanlığınca izin verilen gerçek veya tüzel kişiler tarafından, yabancı uyruklu gerçek kişilere Türkiye'de verilen sağlık hizmetleri 01.06.2018 tarihinden itibaren KDV'den müstesna tutulmuş,
- Gelir Vergisi Kanununun 89/13 maddesi ve Kurumlar Vergisi Kanununun 10/ğ maddesi ile yabancılarla verilen sağlık hizmetlerinden elde edilen kazancın %50'sinin, kazanç bulunması halinde beyanname üzerinden indirim konusu yapılmasına imkân tanınmış,

- Gelir Vergisi Kanunu'nun 33. maddesi ile yabancılara sağlık hizmeti veren gerçek veya tüzel kişi mükelleflerin, münhasıran bu faaliyetlerinde istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler üzerinden vergi indirimi yapmalarına fırsat verilmiştir.

#### **KAYNAKÇA**

- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 19 seri No.lu KDV Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ
- 7 No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
- 293 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- KÖPRÜ M.F. (2016). Yabancılara Verilen Hizmetlerde İndirim Uygulaması. <http://www.ekonomist.com.tr/m-fatih-kopru/yabancilara-verilen-hizmetlerde-indirim-uygulamasi.html> Erişim Tarihi:12 Eylül 2018)
- Türkiye de Sağlık Turizmi <http://saglikturizmi.gov.tr/TR,175/saglik-turizmi-hakkinda.html> Erişim Tarihi: 03 Eylül 2018