



YURT DIŞINDAKİ YERLEŞİKLERE VERİLEN HİZMETLERDE VERGİ İNDİRİMİNİN USUL ve ESASLARI

Serdar KUŞÇU(*)

1 - GİRİŞ

6322 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un¹ 9 uncu maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK)² 89 uncu maddesinin birinci fıkrasına ve 36'ncı maddesiyle de Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK)³ 10 uncu maddesine eklenen hükümlerle, yüksek katma değer yaratma potansiyeli olan hizmetler için yeni vergi teşvikleri getirilmiştir.

Kanunun gerekçesinde bu husus şu şekilde ifade edilmiştir; "hizmet ihracı yoluyla ülke ekonomisinin uluslararası rekabetçiliğinin artırılması, yeni ihracat alanlarının oluşturulması, istihdam imkânlarının yaratılması ve nitelikli işgücünün Türkiye'de istihdamının artırılarak sürdürülmesinin desteklenmesi amacıyla, yüksek katma değer yaratma potansiyeli olan hizmetler için yeni bir teşvik unsuru ihdas edilmiş ve yurt dışında yerleşiklere yüksek katma değerli hizmet veren işletmelere vergisel açıdan teşvikler getirilmiştir."

Gelir İdaresi Başkanlığı konuyla ilgili usul ve esasları 7 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde⁴ açıklamıştır. Çalışmamızda konu hakkında getirilen yeni düzenleme ve uygulamaya ilişkin usul ve esasların nasıl olacağına dair açıklamalarımıza yer verilecektir.

2- YASAL MEVZUAT

6322 sayılı Kanunun 9 uncu maddesiyle eklenen GVK'nın 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının 13 üncü bendi ile 36'ncı maddesiyle eklenen KVK'nın 10 uncu maddesinin (ğ) bendi aşağıdaki gibidir:

(*) Vergi Müfettişi

¹ 15.06.2012 Tarih ve 28324 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

² 01.06.1961 Tarih ve 10700 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³ 21.06.2006 Tarih ve 26205 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁴ 31.12.2012 Tarih ve 28514 (4.mükerrer) Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

“Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye’de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleri ile ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50’si.

Bu indirimden yararlanılabilmesi için fatura veya benzeri belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi şarttır.

Bu bentte yer alan oranı, hizmet alanları itibarıyla sifıra kadar indirmeye veya %100’e kadar artırmaya Bakanlar Kurulu, bu bendin uygulanmasına ve denetime ilişkin usul ve esasları belirlemeye ilgili bakanlıkların görüşünü almak suretiyle Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

3- UYGULAMANIN USUL ve ESASLARI

3.1- İndirim Kapsamındaki Hizmetler

Kanundaki hükümlerden anlaşılacağı üzere; ilgili şirketler tarafından elde edilen kazancın %50’sinin beyan edilen kurum kazancından indirilebilmesi için bu kazancın aşağıda belirtilen faaliyetlerden elde edilmiş olması gerekmektedir:

- Mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmetleri.

- İlgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak verilen eğitim ve sağlık hizmetleri.

3.2- İndirimden Faydalanma Şartları

1. İlgili şirketin ana sözleşmesinde yazılı esas faaliyet konusu:

İlgili şirketlerin ana sözleşmelerinde yazılı esas faaliyet konusu, münhasıran Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmetleri sunmak olmalıdır.

Bu hizmetler, yeni bir şirket kurularak verilebileceği gibi mevcut bir şirketin ana sözleşmesi değiştirilmek suretiyle de verilebilir. Şirket bünyesinde sözü edilen hizmetlerden sadece birisi verilebileceği gibi ana sözleşmelerinde yer almak şartıyla birden fazlası da verilebilir.

Mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmeti ile Milli Eğitim Bakanlığı ile Sağlık Bakanlığının izni ve denetimine tabi olarak eğitim veya sağlık alanında faaliyet gösteren işletmelerin Türkiye’de yerleşmiş olan kişilere de hizmet vermesi indirimden faydalanmaya engel teşkil etmeyecek⁵, Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş

⁵ Daha önce yayımlanan Tebliğ taslağında; düzenleme kapsamında indirim imkanından faydalanılabilmesi için mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmelerinin sadece Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara hizmet vermek amacıyla kurulması gerektiği başka faaliyetlerle uğraşılması ya da aynı faaliyet konularında yurt içine de hizmet verilmesi durumunda indirim imkanından faydalanılamayacağı belirtilmekteydi. Ancak kanun maddesinin lafzına bakıldığında böyle sınırlayıcı bir düzenlemenin olmadığı görülmektedir. Kişisel görüşümüze göre de; mükellef söz konusu hizmetleri yurt dışındaki yerleşiklere verebileceği gibi yurt içindeki yerleşiklere de verebilir. Bu durumda indirimden yararlanılacak tutarın sadece yurt dışında yerleşik kişilerle işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara verilecek hizmetlerden elde edilecek kazanç kısmına uygulanacağı tabidir. Dolayısıyla Tebliğ taslağındaki bu düzenlemenin yeniden ele alınarak değiştirilmiş olması önemlidir.

yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara verilen hizmetlerden elde edilen kazancın %50'si-ne indirim uygulanacaktır.

Sağlık alanında faaliyet gösteren işletmelerin elde ettiği kazançlara indirim uygulanabilmesi için Sağlık Bakanlığından alınan ruhsat çerçevesinde faaliyette bulunulması zorunludur. Eğitim alanında faaliyet gösteren işletmelerin de Milli Eğitim Bakanlığından alınan izin belgesi veya ruhsat çerçevesinde faaliyette bulunmaları gerekmektedir.

Sağlık Bakanlığınca ruhsatlandırılmış olmak şartıyla sağlık turizmi ile uğraşan işletmelerin de indirimden faydalanması mümkündür.

2. Hizmetin, Türkiye'den münhasıran yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum için yapılmış olması:

Mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmetlerinin, Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara; eğitim veya sağlık hizmetlerinin de Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere verilmesi gerekmektedir.

Yukarıda belirtilen hizmetlerin fiilen verilmesi gerekmekte olup bu alanlarda sunulan asistanlık, danışmanlık ve aracılık gibi hizmetlerin bu kapsamda değerlendirilmesi mümkün değildir.

3. Faturanın yurtdışı mukimi kişi ve/veya kurum adına düzenlenmesi:

Yapılan hizmet ile ilgili olarak düzenlenecek faturanın, yukarıda özellikleri açıklanan yurtdışındaki müşteri adına düzenlenmesi gerektiği Kanun maddesinde açıkça ifade edilmiştir.

Ancak 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 faydalanılabileceği Tebliğde belirtilmiştir.

4. Türkiye'den yapılan, mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmetlerinden, uzaktan erişim imkânları kullanılarak yurt dışından yararlanılması:

Uzaktan erişim imkânları kullanılarak verilen hizmetten yurt dışında yararlanılmış olması gerekir. Diğer bir anlatımla, yurtdışı mukimi kişi ve/veya kurum için verilen hizmetin, bu kişilerin ve/veya kurumların Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgisinin olmaması gerekmektedir.

5. İlgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere verilen eğitim ve sağlık hizmetlerinin yararlanıcısının yurt dışında olması:

Bu hizmetler, fiziki olarak Türkiye'de verilmekle birlikte yararlanıcısının yurt dışı yerleşikler olması şarttır.

6. İndirim tutarının tespiti:

Kazancı indirim kapsamında kabul edilen faaliyetlerden elde edilen hasılatın bu faaliyetler nedeniyle yüklenilen gider ve maliyet unsurlarının düşülmesi sonucu bulunacak kazancın % 50'si, kurumlar vergisi beyannamesinin "Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna ve İndirimler" bölümünde gösterilmek suretiyle indirim konusu yapılabilecektir. Diğer indirim ve istisnalar ile geçmiş yıl zararları nedeniyle indirim konusu yapılamayan tutar izleyen dönemlere devredilemeyecektir. Faaliyet sonucunun zararlı olması halinde ise indirim söz konusu olmayacaktır.

7. Kazançların kayıtlarda izlenmesi:

Mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmetlerinin başkaca faaliyetler olmaksızın münhasıran verilmesi gerektiğinden, bu hizmetlerin verilmesinden elde edilen kazancın tespitine ilişkin kayıtların tutulmasında özellikli bir durum yoktur.

Eğitim ve sağlık hizmetlerinde ise indirim kapsamında kabul edilen faaliyetlerden elde edilen kazancın, kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından, hasılat, maliyet ve gider unsurlarının; ayrı ayrı izlenmesi, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir.

İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetler ile bu kapsama girmeyen işlerin birlikte yapılması halinde müşterek genel giderler, bu faaliyetler ile ilgili olarak cari yılda oluşan hasılatın toplam hasılatı oranı esas alınarak dağıtılacaktır.

İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetler ile bu kapsamda değerlendirilmeyen faaliyetlerde müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanlarının ise bunların her bir işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtımının yapılması gerekmektedir.

Hangi işte ne kadar süreyle kullanıldığı tespit edilemeyen sabit kıymetlere ilişkin amortismanlar, müşterek genel giderlerle birlikte dağıtımına tabi tutulacaktır.

8. İlgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilere verilen eğitim ve sağlık hizmetlerine ilişkin bildirim ve belgeler:

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun⁶ (VUK) mükerrer 257 inci maddesinin Maliye Bakanlığı’na verdiği yetkiye istinaden, Milli Eğitim Bakanlığı ile Sağlık Bakanlığı’nın izni ve denetimine tabi olarak eğitim veya sağlık alanında faaliyet gösteren ve yurt dışı yerleşik kişilere verdikleri hizmetlerden elde ettikleri kazançlarının %50’sini indirim konusu yapan işletmelerin, hizmet 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 bir formun, her bir geçici vergi beyannamesi ile birlikte verilmesi uygun görülmüştür. İlgili geçici vergi beyannamesinin verilme süresinde verilen forma dahil edilememiş olanların bir sonraki geçici vergi beyannamesi ile birlikte verilecek formla bildirilmesi mümkündür.

Bunun yanı sıra sağlık alanında faaliyet gösteren işletmelere Sağlık Bakanlığınca verilen ruhsatın, eğitim alanında faaliyet gösteren işletmelerin de Milli Eğitim Bakanlığınca verilen izin belgesi veya ruhsatın bir örneğinin de yıllık kurumlar vergisi beyanname verme süresi içerisinde bağlı bulunan vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

9. Esas faaliyet konusu dışındaki gelirler:

İlgili şirketlerin esas faaliyet konusu dışındaki işlemlerinden elde ettikleri gelirleri ile olağandışı gelirlerinin indirim kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla, nakitlerin değerlendirilmesi sonucu oluşan faiz gelirleri, kasadaki dövizlerin değerlemesinden kaynaklanan kur farkları ve iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan gelirler istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

⁶ 10.01.1961 Tarih ve 10703 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

4- SONUÇ

6322 sayılı Kanunun gerekçesinde açıklandığı üzere; hizmet ihracı yoluyla ülke ekonomisinin uluslararası rekabetçiliğinin artırılması, yeni ihracat alanlarının oluşturulması, istihdam imkânlarının yaratılması ve nitelikli işgücünün Türkiye’de istihdamının artırılarak sürdürülmesinin desteklenmesi amacıyla, yüksek katma değer yaratma potansiyeli olan hizmetler için yeni bir teşvik unsuru ihdas edilmiş ve yurt dışında yerleşiklere yüksek katma değerli hizmet veren işletmelere vergisel açıdan teşvikler getirilmiştir.

Ayrıca bu teşviklerin bir taraftan ülkenin belli bir konuda uzmanlaşmış, yabancı dil bilgisine sahip olan vatandaşların istihdam olanaklarını artıracak diğer yandan yurt dışına gitmeksizin de dünyanın her yerine birçok hizmetin verilmesi imkânı doğacağı için beyin göçünü de engelleyeceği belirtilmiştir.

GVK’nın 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının 13 üncü bendi ve KVK’nın 10 uncu maddesinin (ğ) bendine eklenen yeni hükümle; Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye’de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleri ile ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50’si beyan edilen gelir ve kurum kazancından indirilebilecektir.

Bentte yer alan oranın, hizmet alanları itibarıyla sifıra kadar indirilmesine veya %100’e kadar artırılmasına Bakanlar Kurulu’nun, bu bendin uygulanmasına ve denetime ilişkin usul ve esasları belirlemeye ise ilgili bakanlıkların görüşünü almak suretiyle Maliye Bakanlığı’nın yetkili olduğu hüküm altına alınmıştır. Maliye Bakanlığı bu yetkisine dayanarak konuyla ilgili usul ve esasları 7 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde açıklamıştır.

KAYNAKÇA

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 7 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği Taslağı