



## TÜRKİYE'DEN YURTDIŞI MUKİMİ KİŞİ ve KURUMLARA VERİLEN HİZMETLERDEN ELDE EDİLEN TUTARLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ ve BEYAN EDİLMESİ

*ACCOUNTING AND DECLARATION OF INCOME DERIVED FROM SERVICES PROVIDED FROM TURKEY FOR FOREIGN RESIDENT PERSONS AND CORPORATES*

Sevdâ GÜNDÜZ<sup>(\*)</sup>

### ÖZ

Kurumlar Vergisi Kanununun 10'uncu maddesine eklenen (ğ) bendi ile 15.06.2012 tarihinden itibaren uygulanmak üzere, Türkiye'den yurtdışı mukimi kişi ve kurumlara verilen hizmetlerden elde edilen kazancın %50'sinin, belirli şartlar altında, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde gösterilerek matrahın tespitinde kurum kazancından indirimine olanak sağlanmıştır. 15.06.2012 tarihinden itibaren uygulanmak üzere yürürlüğe giren bu düzenleme ile birlikte devlet tarafından ticaret, yazılım ve mühendislik alanında faaliyet gösteren firmalara bir avantaj sağlanmış olup, bu avantajla firmaların dış piyasalarla olan rekabette elleri güçlendirilmiştir. İlgili bakanlığın iznine tabi olarak, sağlık ve eğitim alanında faaliyet gösteren firmalar da yurt içinde yerleşik olmayan kişilere sundukları eğitim ve sağlık hizmetleri nedeniyle bu indirimden yararlanabilecektir. Çalışmamızda Türkiye'den yurtdışı mukimi kişi ve kurumlara verilen hizmetlerden elde edilen kazançlar için indirim müessesesinden hangi şartlar altında yararlanılacağına ve indirim konusu kazancın nasıl beyan edileceğine değinilecektir.

**Anahtar Kelimeler:** Diğer indirimler, hizmet ihracı, yurtdışı mukimi kişi, hizmet işletmesi

### ABSTRACT

As of 15 June 2012, sub-paragraph (ğ) of Article 10 of Corporate Tax Law provides for the 50% deduction of income on corporate tax files derived from services rendered to foreign resident persons and corporates under certain conditions. Thanks to this regulation which has been implemented as of 15 June 2012, State provides an advantage to firms which operate in commerce, software and engineering fields, and this advantage increases the competitive power of firms in foreign markets. Those of firms which provide health and education services to foreign residents also can benefit from

<sup>(\*)</sup> Vergi Müfettişi

this exemption, subject to related Ministry's permission. Our study closely examines the conditions of this exemption and how this income is declared.

**Keywords:** Other deductions, service export, foreign resident, service firm

## 1- GİRİŞ

6322 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun 10'uncu maddesine eklenen (ğ) bendinin amacı hizmet ihracı yoluyla ülke ekonomisinin uluslararası rekabetçiliğinin artırılması, yeni ihracat alanlarının oluşturulması, istihdam olanaklarının yaratılması ve nitelikli işgücünün Türkiye'de istihdamının artırılmasının desteklenmesidir. 6322 sayılı Kanunun gerekçesinde, bu teşvikler ile bir taraftan ülkemizde belli bir konuda uzmanlaşmış, yabancı dil bilgisine sahip olan vatandaşlarımızın istihdam olanaklarını arttırılacağı, diğer yandan da yurtdışına gitmeksizin de dünyanın her yerinde birçok hizmetin verilmesi imkân doğacağı için beyin göçünün de engelleneceği belirtilmiştir.

Yukarıda açıklanan nedenlerle, yüksek katma değer yaratma potansiyeli bulunan hizmet işletmelerini desteklemek için Kurumlar Vergisi Kanununun 10'uncu maddesine (ğ) bendi eklenmiş ve böylece yeni bir teşvik unsuru ihdas edilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanununun "Diğer İndirimler" başlıklı 10'uncu maddesinde kurumlar vergisi matrahının tespitinde kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından yapılacak indirimler düzenlenmiştir. Söz konusu indirimler beyanname üzerinden sırasıyla indirilebilecektir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 10'uncu maddesinin (ğ) bendinde "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." hükmü yer almaktadır.

Buna göre 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 işletmelerinin bu faaliyetlerden elde ettikleri kazancın %50'sinin beyanname üzerinden indirimine olanak sağlanmaktadır. Bu hizmetler yararlanıcısı yurtdışında olan ve uzaktan erişim olanakları kullanılarak verilecek hizmetlerdir.

Ayrıca ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin bu faaliyetlerden elde ettikleri kazancın %50'sinin beyanname üzerinden indirilmesine olanak sağlanmıştır. Bu hizmetler fiziki olarak Türkiye'de verilmekle birlikte yararlanıcısının yurtdışındaki yerleşikler olması gerekir.

Bu durumda mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleri ile ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyette bulunan hizmet işletmeleri belli şartlar altında indirim müessesesinden yararlanabilecektir.

## 2- İNDİRİMDEN HANGİ ŞARTLAR ALTINDA YARARLANILABİLECEKTİR?

### 2.1- İndirimden Faydalanacak Şirketlerin Ana Sözleşmelerinde Yazılı Esas Faaliyet Konuları Arasında Kurumlar Vergisi Kanununun 10'uncu Maddesinin (ğ) Bendine Yer Verilen Faaliyet Konularının Bir veya Bir Kaçı Bulunmalıdır

İndirim düzenlemesi hizmet işletmelerine yönelik olarak yapılmış bir düzenlemedir. İndirimden yararlanacak şirketin esas faaliyet konusunun mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, veri saklama, eğitim ve sağlık hizmetlerinin sunulması olması gerekmektedir. Bu faaliyetler şirketlerin ana sözleşmelerinde yazılı olmalıdır.

Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir özeldede<sup>1</sup> İsviçre'de bulunan ve uçak üretimi yapan müşteri için dijital harita, radar veri tabanı, görsel simülasyon veri tabanı vb.lerinin bilgisayar ortamında oluşturulması suretiyle sunulan ve yurtdışında yararlanılan söz konusu mühendislik hizmeti nedeniyle gerekli şartların taşınması halinde şirketin 15/06/2012 tarihinden itibaren bu hizmetten elde ettiği kazançların %50'sinin, Kurumlar Vergisi Kanununun 10'uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendine göre geçici vergi döneminde de uygulanmak üzere kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabileceği belirtilmiştir. Bu özelve, indirim kapsamında yer alan mühendislik hizmetine bir örnek oluşturmaktadır. Dolayısıyla dijital harita, radar veri tabanı, görsel simülasyon veri tabanı vb.lerinin bilgisayar ortamında oluşturulması suretiyle sunulan ve yurtdışında yararlanılan mühendislik hizmetleri indirimden yararlanabilecektir.

Sağlık alanında faaliyet gösteren işletmelerin elde ettikleri kazançlar nedeniyle indirim uygulamasından yararlanabilmeleri için Sağlık Bakanlığında alınan ruhsat çerçevesinde faaliyette bulunmaları gerekmektedir. Bu durumda sağlık bakanlığından alınan ruhsat çerçevesinde faaliyette bulun hastaneler, poliklinikler, tıp merkezleri, laboratuvarlar, fizik tedavi ve rehabilitasyon merkezleri vb. birimler Türkiye'de yerleşik olmayan hasta için sundukları sağlık hizmeti nedeniyle indirimden yararlanabileceklerdir.

Diğer yandan 7 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde Sağlık Bakanlığınca ruhsatlandırılmış olmak şartıyla sağlık turizmi ile uğraşan işletmelerin de indirimden faydalanmasının mümkün olduğu belirtilmiştir. Sağlık turizmi,sağlığına kavuşmak için ikamet ettiği ülkeden başka bir ülkeye herhangi bir sebeple tedavi amaçla gidilmesidir. Tedavi amaçlı gidene de sağlık turisti denir.<sup>2</sup>Son yıllarda sağlık alanında kaydedilen gelişmelere paralel olarak sağlık turizmi dünyada yükselen pazar konumundadır. Dolayısıyla sağlık turizmi ile uğraşan işletmelerinin indirimden faydalanması mümkün kılınarak sağlık turizminin Türkiye' de geliştirilmesi amaçlanmıştır. Örneğin ruhsatlı termal sağlık turizmi hizmeti veren sağlık kuruluşları yurtdışındaki müşteri için Türkiye de sunduğu hizmet nedeniyle bu indirimden yararlanabilecektir.

Eğitim alanında faaliyet gösteren işletmelerin elde ettikleri kazançlar nedeniyle indirim uygulamasından yararlanabilmeleri için Milli Eğitim Bakanlığında alınan izin belgesi veya ruhsat çerçevesinde faaliyette bulunmaları gerekmektedir. Milli Eğitim Bakanlığında alınan izin belgesi veya ruhsat çerçevesinde faaliyette bulunan özel üniversiteler, vakıf üniversiteleri, kolejler, okul öncesi eğitim merkezleri vb. birimler Türkiye'de yerleşik olmayan kişiler için sundukları eğitim hizmeti nedeniyle indirimden yararlanabileceklerdir.

<sup>1</sup> Antalya Vergi Dairesi Başkanlığının 27/05/2014 tarih ve 49327596-125[KVK.2014.ÖZ.12]-136 sayılı özeldesini

<sup>2</sup> <http://www.saglikturizmi.org.tr>

Ticari hayat içerisinde şirketler birden fazla alanda faaliyette bulunabilmektedir. Örneğin, proje çizimi hizmeti sunan bir firma aynı zamanda konut inşaatı da yapabilir. Yani şirket tarafından indirim kapsamında düzenlenen faaliyetlerin yanında indirim kapsamı dışındaki faaliyetlerinde sunulması mümkündür. İki faaliyetin bir arada yürütmesi indirimden yararlanılmasına engel olmayacaktır. Ancak şirket sadece indirim kapsamındaki faaliyet nedeniyle indirimden yararlanabilecektir.

Aynı şekilde şirketlerin indirim kapsamındaki hizmetlerin birden fazlasını sunması da mümkün olup şirketlerin her bir hizmete ait kazanç indiriminden, indirim hakkına ilişkin gerekli şartları taşımaları halinde yararlanabilmeleri mümkün olacaktır.

## 2.2- İndirime Konu Hizmetlerinin Yurt Dışı Mukimi Kişi ve/veya Kurum İçin Yapılmış Olması Gerekmemektedir

Eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren hizmet işletmeleri yurt dışı mukimi<sup>3</sup> kişilere verdikleri hizmet nedeniyle indirimden yararlanabilecektir. Yani indirimden Türkiye’de yerleşik olmayan gerçek kişilere sunulan hizmet nedeniyle yararlanılabilir.

Gelir Vergisi Kanununun “Türkiye’de yerleşme” başlıklı 4’üncü maddesinde ikametgâhı Türkiye’de bulunanlar ile bir takvim yılı içinde Türkiye’de devamlı olarak altı aydan fazla oturanların Türkiye’de yerleşmiş sayılacağı belirtilmiştir. Aynı maddede ikametgâh, Medeni Kanunun 19’uncu<sup>4</sup> ve müteakip maddelerinde yazılı olan yer olarak tanımlanmıştır. Bu durumda ikametgâhı Türkiye’de bulunanlar ile bir takvim yılı içinde Türkiye’de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlara verilen hizmet nedeniyle indirimden yararlanılabilmesi mümkün değildir. İndirime esas kazancın tespitinde bu kişilere verilen hizmete ait kazanç dikkate alınmamalıdır.

Bununla birlikte 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 6 aydan fazla kalsalar bile Türkiye’ye yerleşmiş sayılmazlar. Bunlara sunulan hizmet nedeniyle elde edilen kazançta indirime konu edilebilecektir.

Mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleri ise Türkiye’de yerleşmiş olmayan gerçek kişilerle, işyeri,<sup>5</sup> kanuni<sup>6</sup> ve iş merkezi<sup>7</sup> yurt dışında bulunan tüzel kişilere verdikleri hizmet nedeniyle indirimden yararlanacaktır. Bu hizmet işletmeleri gerçek kişilerin yanında tüzel kişiler de hizmet sunmaktadır. Örneğin, yurtdışında bulunan (N) şahsına mimarlık hizmeti sunulabileceği gibi aynı hizmet anonim şirket statüsündeki yurtdışındaki (S) işletmesine de sunulabilecektir.

<sup>3</sup> Mukim, bir yerde ikamet eden kimse

<sup>4</sup> Medeni Kanun Madde:19- Yerleşim yeri bir kimsenin sürekli kalma niyetiyle oturduğu yerdir.

<sup>5</sup> Ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir.

<sup>6</sup> Kanuni merkezden maksat, vergiye tabi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir.

<sup>7</sup> İş merkezi, iş bakımından işlemlerin bilfiil toplandığı ve yönetildiği merkezdir.

Bu şirketlerin söz konusu hizmetleri yurtdışındaki gerçek ve tüzel kişilerin yanında yurtiçindeki gerçek ve tüzel kişilere de sunması indirimden faydalanmalarına engel teşkil etmeyecektir. Ancak burada indirimin üzerinden hesaplanacağı kazanç tutarı sadece Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara sunulan ve bunlardan elde edilen kazançla sınırlı olacaktır.

### **2.3- Türkiye’den Verilen, Mimarlık, Mühendislik, Tasarım, Yazılım, Tıbbi Raporlama, Muhasebe Kaydı Tutma, Çağrı Merkezi ve Veri Saklama Hizmetlerinden Yurt Dışında Yararlanılması Gerekmemektedir**

İndirim uygulamasından yararlanabilmek için mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, veri saklama hizmetinin Türkiye’den verilmesi ancak verilen hizmetten yurt dışında yararlanması gerekmektedir. Bu hizmetler, yararlanıcısı yurt dışında olan ve uzaktan erişim imkânları kullanılarak verilecek hizmetlerdir. Örneğin Türkiye’de çizilen proje yurtdışındaki firmaya gönderilmekte, bu projeden yurtdışında faydalanılmaktadır.

Diğer yandan Türkiye’de yerleşmiş olmayan gerçek kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunan tüzel kişilere verilen hizmetin, bu kişilerin ve/veya kurumların Türkiye’deki faaliyetleri ile ilgisinin bulunmaması gerekmektedir. Çünkü Türkiye’deki faaliyetleri ile ilgisinin olması durumunda hizmetten yurtdışında yararlanmış olmayacaktır.

Söz konusu hususa yönelik bir özelge<sup>8</sup> Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından bir gelir vergisi mükellefi için verilmiştir. Kurumlar vergisi mükellefleri için yapılan düzenlemeye paralel bir düzenleme Gelir Vergisi Kanununun 89’uncu maddesinin 13 numaralı bendinde gelir vergisi mükellefleri içinde yapılmış olup 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 işletmelerin kazançlarının bir kısmının belirli şartlar altında gelir vergisi matrahından indirimine olanak sağlanmıştır. Gelir vergisi mükellefi için Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen söz konusu özelgede 7 Seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğine atf yapılarak verilen hizmetten elde edilen kazancın anılan firmanın Türkiye’deki faaliyetleri ile ilgisinin olması nedeniyle indirim konu edilemeyeceğini belirtmiştir. Özelden ilgili bölümleri aşağıdaki gibidir.

*“İlgide kayıtlı özelge talep formunda, 04.09.2013 tarihinden itibaren faaliyette bulunduğunuzu, Türkiye’de yerleşik olmayan, kanuni ve iş merkezi yurtdışında bulunan yabancı şirketlere, Türkiye’de proje, tasarım ve uygulama hizmeti verdiğinizizi, söz konusu müşteriler adına da döviz cinsinden hizmet faturası düzenlediğinizi belirterek, faaliyetinize ilişkin kazancınızın % 50’sinin Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinin 13 numaralı bendi kapsamında indirim konusu yapılabileceği hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmiştir.*

*...Başkanlığımıza verilen 14.04.2014 tarihli ek dilekçenizde, Avrupa Birliği tarafından finanse edilen ve Milano Ticaret Odası (Formaper) liderliğinde bir uluslararası konsorsiyum tarafından Türkiye’de yürütülen “Avrupa Birliği-Türkiye İş Merkezleri Ağının Batman, Hatay, Sivas ve Van İllerine Genişletilmesi” projesinde çalıştığınız, verdiğiniz hizmetin mühendislik ve tasarım hizmeti olduğu, hizmet verdiğiniz firmaların Türkiye’de yasal merkezinin bulunmadığı, Türkiye’de yürüttükleri Proje faaliyeti*

<sup>8</sup> Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 14.07.2014 tarih ve 38418978-120[89-14/1]-716 sayılı özelgesi

karşılığı ödemelerin yurtdışından ve doğrudan Avrupa Birliği Komisyonu tarafından yapıldığı açıklanarak, sözleşme imzaladığınız Formaper tarafından isteğiniz üzerine şahsınıza verilen 02.04.2014 tarihli belgenin İngilizcesi ve tercümesini kendinizin yaptığı Türkçe örneği dilekçenize eklenerek gerekmesi halinde belgenin yeminli tercümesini ibraz edebileceğiniz belirtilmiştir.

...Bu çerçevede, hizmet verdiğiniz firmanın "Avrupa Birliği Türkiye İş Geliştirme Merkezleri Ağının Sivas, Antakya, Batman ve Van'a Geliştirilmesi Projesi"ni Türkiye'de yürütüyor olması nedeniyle, anılan firmanın Türkiye'deki bu faaliyeti ile ilgili olarak verdiğiniz söz konusu mühendislik hizmetinden yurtdışında yararlanılmış olmayacaktır.

Dolayısıyla Farmaper firmasına verdiğiniz hizmetten sağladığınız kazancın % 50'sinin Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinin 13 numaralı bendi kapsamında indirilmesi mümkün değildir."

Dolayısıyla verilen hizmet nedeniyle elde edilen kazancın indirimine konu edilebilmesi için sunulan hizmetin hizmet verilen gerçek veya tüzel kişilerin Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgisinin bulunmaması, mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmetlerinden Türkiye'de yararlanılmaması gerekmektedir.

#### **2.4- Eğitim ve Sağlık Alanında Faaliyet Gösteren Hizmet İşletmelerince Verilen Eğitim ve Sağlık Hizmetlerinin Yararlanıcısının Türkiye'de Yerleşmiş Olmayan Kişiler Olması Gerekmetedir**

Sağlık ve eğitim hizmetlerinde mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmetlerinden farklı bir düzenleme mevcuttur. Mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmetlerinden yurtdışında yararlanılması zorunludur. Ancak sağlık ve eğitim hizmetleri için böyle bir zorunluluk olmayıp Türkiye'de sunulan hizmetten yurtiçinde veya yurtdışında yararlanılabilecektir.

Burada önemli olan Sağlık Bakanlığı veya Milli Eğitim Bakanlığının izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren hizmet işletmelerinin hizmeti Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere Türkiye'de sunmalarıdır. 7 Seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "10.5.2.5. İlgili bakanlığın izin ve denetimine tabi olarak Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere verilen eğitim ve sağlık hizmetlerinin yararlanıcısının yurt dışında olması" başlıklı bölümünde bu hizmetlerin fiziki olarak Türkiye'de verilmekle birlikte yararlanıcısının Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişiler olması gerektiği belirtilmiştir. Bu durumda hizmetin yararlanıcısı Türkiye'de yerleşik olmayan kişiler olup bu hizmetten Türkiye'de faydalanılabileceği gibi uzaktan erişim imkânları kullanılarak verilecek sağlık ve eğitim hizmetlerinden yurtdışında da faydalanılabilecek ve indirimden yararlanılabilecektir.

Örneğin Sağlık Bakanlığının izin ve denetimine tabi (N) hizmet işletmesinin Türkiye'de yerleşik olmayan (S) şahsının muayenesini Türkiye'de gerçekleştirip (S) şahsı adına fatura düzenlemesi durumunda indirim uygulamasından yararlanılabilecektir.

Örneğin yine İstanbul'da faaliyet gösteren ve uzaktan eğitimde sunan (N) Özel Üniversitenin Azerbaycan'da yerleşik (S) şahsına sunduğu eğitim hizmeti nedeniyle elde ettiği kazançta indirim uygulamasına konu edilebilecektir.

#### **2.5- Faturanın Yurt Dışı Mukimi Kişi ve/veya Kurum Adına Düzenlenmesi Gerekmetedir**

Türkiye'den yurt dışında yerleşik kişi ve/veya kurumlara verilen hizmet bedeline ilişkin fatura yurt dışında yerleşik kişi ve/veya kurumlar adına düzenlenmelidir.

Bunun bir istisnası sağlık hizmetlerinde ortaya çıkmaktadır. Tedavi amaçlı yurtdışından gelen hasta genellikle tedavi bedellerine ilişkin ödemeyi kendileri nakit olarak yapar. Bu durumda fatura zaten yurtdışında yerleşik olan hasta adına düzenlenecektir.

Ancak Almanya, Fransa, Hollanda gibi birçok ülke ile Türkiye arasında yapılmış ikili sosyal güvenlik anlaşmaları bulunmaktadır. Bu durumda ülkemizin imzalamış olduğu uluslararası sosyal güvenlik sözleşmeleri kapsamında sağlık yardım hakkına sahip kişiler, Türkiye’de sağlık hizmetlerinden yararlanmak için başvuruda bulunabileceklerdir. Sosyal güvenlik sözleşmeleri kapsamında sağlık yardım hakkına sahip bu kişiler “Sosyal Güvenlik Sözleşmelerine Göre Sağlık Yardım Hakkı Belgesine” istinaden diğer genel sağlık sigortalılarında olduğu gibi tüm devlet, üniversite ve özel sağlık tesislerinden zorunlu katılım ve katkı paylarını ödeyerek sağlık yardımlarından ücretsiz yararlanabilmektedirler. Sosyal güvenlik sözleşmelerine göre sağlık yardımlarından yararlanma hakkına sahip kişilerin sağlık yardım masrafları sözleşmeli ülke sigorta kurumlarından talep ve tahsil edilmektedir. Bu durumda bağlı oldukları yabancı sigorta kurumlarından tahsilat Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından yapılacaktır. Bu nedenle hizmet bedeli karşılığı faturanın Sosyal Güvenlik Kurumuna düzenlenmesi durumunda da indirimden faydalanılabilecektir.

## **2.6- İlgili Bakanlığın İzni ve Denetimine Tabi Olarak Türkiye’de Yerleşmiş Olmayan Kişilere Verilen Eğitim ve Sağlık Hizmetlerine İlişkin Bildirim Yükümlülüğü Bulunmaktadır**

Önceki bölümlerde açıklandığı üzere indirimden Millî Eğitim Bakanlığı ile Sağlık Bakanlığının izni ve denetimine tabi olarak eğitim veya sağlık alanında faaliyet gösteren işletmelerde yararlanabilmektedir. Ancak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren işletmelerin bildirim ve belge ibrazı yükümlülüğü bulunmaktadır.

Bu işletmeler 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 formu, her bir dönem geçici vergi beyannamesi ile birlikte beyanname eki olarak vermeleri gerekmektedir.

Yapılan yasal düzenlemede geçici vergi beyannamesinin ekindeki forma dâhil edilememiş bilgilerin bir sonraki geçici vergi beyannamesi ekindeki formla bildirilmesine imkân tanınmıştır.

Bununla birlikte, sağlık alanında faaliyet gösteren işletmelere Sağlık Bakanlığınca verilen ruhsatın, eğitim alanında faaliyet gösteren işletmelere de Millî Eğitim Bakanlığınca verilen izin belgesi veya ruhsatın bir örneğinin, istisnadan faydalanılacak ilk yıl, yıllık kurumlar vergisi beyanname verme süresi içerisinde bağlı bulunan vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

## **3-TÜRKİYE’DEN YURT DIŞI MUKİMİ KİŞİ ve/veya KURUMLARA VERİLEN HİZMETLERDEN ELDE EDİLEN KAZANCIN TESPİTİ**

İndirim tutarı; sunulan hizmet nedeniyle elde edilen hasıllattan, bu hizmet nedeniyle katlanılan gider ve maliyet unsurlarının düşülmesi suretiyle bulunacak tutarın %50’si olarak hesaplanacaktır. Dolayısıyla hesaplanan kazancın %50’si indirimde konu edilecektir.

Bu durumda indirimde konu kazancın doğru hesaplanabilmesi için mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, veri saklama, eğitim ve sağlık hizmetleri ile ilgili olarak yapılan gider, katlanılan maliyet ve bunlardan elde edilen hasılatın ayrı hesaplarda izlenmesi ve diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi gerekmektedir.

İşletmelerce indirim kapsamında kabul edilen faaliyetlerin yanında başka faaliyetlerinin de yapılması halinde indirim konu kazancın doğru tespit edilebilmesi için elde edilen hasılat ile katlanılan gider ve maliyetlerin indirim kapsamındaki faaliyet ve diğer faaliyet ayrımını yansıtacak şekilde tutulması gerekmektedir. Nitekim indirim kapsamında kabul edilen faaliyetin zararlar sonuçlanması halinde bu zarar nedeniyle bir indirimin doğmayacağı ve dolayısıyla beyanname üzerinden de bir indirim yapılamayacağı açıktır.

Aynı şekilde şirketlerin indirim kapsamında kabul edilen faaliyetleri Türkiye’de yerleşik olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanların yanında Türkiye’de yerleşik kişi ve/veya kurumlara da sunması halinde indirim konu olacak kazancın doğru tespit edilebilmesi için kayıtların yurtiçi ve yurtdışı ayrımını yansıtacak şekilde tutulması gerekmektedir.

Diğer yandan bazen yapılan gider ve katlanılan maliyetin hangi faaliyet için yapıldığı ya da yurtiçindeki müşteri veya yurtdışındaki müşteri için mi yapıldığı ayırt edilemeyebilir. Bu durumda yani gider ve maliyet unsurlarının ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespitinin mümkün olmadığı durumlarda müşterek genel giderler, bu faaliyetler ile ilgili olarak cari yılda oluşan hasılatın toplam hasılat oranı esas alınarak dağıtılacaktır. Tıbbi raporlama hizmeti sunan bir şirketin söz konusu hizmeti yurtiçinde yerleşik kişilerle birlikte yerleşik olmayan kişilere de sunması halinde temizlik işlerini yapan personel için ödediği ücretin müşterek genel giderler kapsamında dağıtması buna örnek gösterilebilir.

Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin sadece indirim kapsamında kabul edilen faaliyetlerde kullanılması halinde amortisman tutarının tamamının indirim esasa kazancın tespitinde dikkate alınacağı açıktır. Ancak amortisman tabi iktisadi kıymetler indirim kapsamında kabul edilen faaliyetler ile bu kapsamda değerlendirilmeyen faaliyetlerde müştereken kullanılabilir. Bu hallerde indirim kapsamında kabul edilen faaliyetler ile bu kapsamda değerlendirilmeyen faaliyetlerde müştereken kullanılan amortisman tabi iktisadi kıymetler için hesaplanan amortisman tutarları ise bunların her işte kullanıldıkları gün sayısı esas alınmak suretiyle dağıtılacaktır. Ancak hangi işte hangi süreyle kullanıldığı tespit edilemeyen iktisadi kıymetlere ait amortisman tutarları ise müşterek genel giderlerle birlikte dağıtılacaktır. Örneğin yönetim bölümünde kullanılan bilgisayarın her işte kullanıldığı gün sayısını tespit etmek mümkün değildir. Bu durumda bilgisayara ait amortisman tutarı müşterek genel giderlerle birlikte dağıtım tabi tutulacaktır.

**Örnek 1:** Türkiye’de faaliyet gösteren, mimari tasarım ve proje hizmetleri sunan (N) kurumu 2014 yılında yurtiçindeki müşterilere sunduğu hizmetten 1.600.000 TL hasılat elde etmiş bu hizmet nedeniyle de 1.100.000 TL maliyet ve gidere katlanmıştır. (N) kurumu aynı zamanda Almanya mukimi firmaya verilen hizmetten 400.000 TL hasılat elde etmiş ve bu hizmet nedeniyle de 250.000 TL maliyet ve gidere katlanmıştır.

Bununla beraber (N) kurumu yukarıda belirtilen giderlere ilaveten aşağıdaki giderleri de yapmıştır.

|                           |         |
|---------------------------|---------|
| İşyeri Kirası             | 100.000 |
| Personel Maaş Ödemesi     | 80.000  |
| Elektrik ve Yakıt Gideri  | 20.000  |
| Yazılım Amortisman Gideri | 30.000  |
| Toplam                    | 230.000 |



Yazılımın 72 gün Almanya mukimi firmaya verilen hizmet nedeniyle kullanıldığı tespit edilmiştir.

Bu durumda (N) kurumunun indirimine esasa kazancı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Amortisman tutarı her işte kullanıldığı gün sayısına göre, müşterek genel giderler ise Almanya mukimi firmaya verilen hizmet nedeniyle edilen hasılatın toplam hasılat içindeki payı esas alınarak dağıtılacaktır.

Yurtdışındaki firmaya verilen hizmetten elde edilen hasılatın toplam hasılat içerisindeki payı %20'dir.  
(=400.000/2.000.000)

|  |           |           |
|--|-----------|-----------|
| HASILAT (+)  |           | 2.000.000 |
| Yurtiçindeki firmalara verilen hizmet hasılatı   | 1.600.000 |           |
| Yurtdışındaki firmaya verilen hizmet hasılatı  | 400.000   |           |
| GİDER(-)   |           | 1.580.000 |
| Yurtiçinde sunulan hizmet nedeniyle katlanılan toplam gider<br>Gider: 1.100.000<br>Müşterek Genel Giderler: 160.000(=200.000 x 0,80)<br>Amortisman Gideri: 24.082=[30.000 x (293/365)] | 1.284.082 |           |
| Yurtdışına sunulan hizmet nedeniyle katlanılan toplam gider<br>Gider :250.000<br>Müşterek Genel Giderler: 40.000(=200.000 x 0,20)<br>Amortisman Gideri 5.918=[30.000 x (72/365)]       | 295.918   |           |

(N) kurumunun ödeyeceği kurumlar vergisi ise aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır

|  |            |
|--|------------|
| Ticari Bilanço Karı  | 420.000,00 |
| Türkiye'den Yurtdışı Mukim Kişi ve/veya Kurumlara Verilen Hizmetlerden<br>Sağlanan Kazançların %50'si (KVK Mad.10/1-ğ)<br>(400.000-295.918)x0,50 | 52.041,00  |
| Kurumlar Vergisi Matrahı   | 367.959,00 |
| Hesaplanan Kurumlar Vergisi  | 73.591,80  |

Yazımızda amortisman tabi iktisadi kıymetlerin indirim kapsamındaki faaliyetlerin yanında indirim kapsamı dışındaki faaliyetlerde de kullanılması halinde amortisman tutarının bunları her işte kullanıldığı gün sayısı esas alınarak dağıtılması gerektiğini, hangi işte ne kadar süre ile kullanıldığının tespit edilemediği hallerde ise müşterek genel giderler ile birlikte dağıtım tabi tutulması gerektiğini belirtmiştik. Diğer yandan kullanılmayan günlere isabet eden amortismanla ilişkin bir düzenleme yapılmamıştır. Ancak görüşümüze göre kullanılmayan günlere isabet eden amortismanlarda müşterek genel gider niteliğine dönüşür ve müşterek genel giderlerin dağıtılması esasına göre dağıtım yapılır. Örneğin bir tıp merkezindeki röntgen cihazı, 50 gün yurtdışındaki yerleşik hasta için, 150 gün yurtiçi yerleşik hasta için kullanılmış ve 165 günde işletme bünyesinde boşta beklemiş ise 165 güne isabet eden amortisman gideri müşterek gider kabul edilip müşterek genel giderlerle birlikte dağıtım tabi tutulacaktır.

İndirim konusu kazanç tutarı, sunulan hizmet nedeniyle elde edilen hasılatın bu hizmet nedeniyle katlanılan gider ve maliyetlerin indirilmesi suretiyle bulunmaktadır. Bu durumda ilgili 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 bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

**Örnek 2:** (N) şirketi Almanya'da mukim (S) firmasına 60.000 \$ karşılığında klinik çalışma raporu düzenlemiştir. Hizmetin tamamlanması ile birlikte hizmete ilişkin fatura yabancı para cinsinden Almanya'da mukim (S) firması adına 13.09.2014 tarihinde düzenlemiştir. Ancak fatura bedeli 17.09.2014 tarihinde tahsil edilmiştir. Söz konusu hizmet nedeniyle 40.000 TL maliyete katlanılmıştır. 13.09.2014 tarihinde 1\$=2,00 TL, 17.09.2014 tarihinde ise 1\$=2.30 TL'dir.

(N) şirketinin muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

|   |  |         |                   |
|---|--|---------|-------------------|
| 1 | 740- Hizmet Üretim Maliyeti<br>740.02- Klinik çalışma raporu<br>102-Bankalar<br>102.01.Döviz Hesabı<br>- Klinik çalışma raporu için katlanılan maliyet | 40.000  | 40.000            |
| 2 | 120-Alıcılar<br>601-Yurtdışı Satışlar<br>13.09.2014 tarihinde düzenlenen hizmet faturası<br>60.000 \$x2=120.000  | 120.000 | 120.000           |
| 3 | 102-Bankalar<br>102.01.Döviz Hesabı<br>120-Alıcılar<br>601-Yurtdışı Satışlar<br>17.09.2014 tarihinde yapılan tahsilat<br>60.000\$x2,30=138.000         | 138.000 | 120.000<br>18.000 |
| 4 | 741- Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma<br>740- Hizmet Üretim Maliyeti<br>740.02- Klinik çalışma raporu   | 40.000  | 40.000            |
| 5 | 622-Satılan Hizmet Maliyeti<br>741- Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma  | 40.000  | 40.000            |
| 6 | 601-Yurtdışı Satışlar<br>690-Dönem Karı veya Zararı  | 138.000 | 138.000           |
| 7 | 690-Dönem Karı veya Zararı<br>622-Satılan Hizmet Maliyeti  | 98.000  | 98.000            |

- Dönem içinde satış bedeli tahsil edilene kadar kur farkında meydana gelen artış "601-Yurtdışı Satışlar" hesabında muhasebeleştirilir.(S) firmasının dönem içinde satış bedeli kur farkı dolayısıyla

18.000 TL artmıştır. Ancak (S) firmasından yapılan tahsilat sırasında meydana gelen 18.000 TL'lik bu artış kur farkından doğan bir kazanç olduğu için indirim esas kazancın hesaplamasında dikkate alınmayacaktır.

(N) şirketinin ödeyeceği kurumlar vergisi ise aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

|   |        |
|---|--------|
| Ticari Bilanço Karı   | 98.000 |
| Türkiye'den Yurtdışı Mukim Kişi ve/veya Kurumlara Verilen Hizmetlerden Sağlanan Kazançların %50'si(KVK Mad.10/1-ğ)<br>(120.000-40.000) x 0,50 | 40.000 |
| Kurumlar Vergisi Matrahı  | 58.000 |
| Hesaplanan Kurumlar Vergisi   | 11.600 |

#### 4-TÜRKİYE'DEN YURT DIŞI MUKİMİ KİŞİ ve/veya KURUMLARA VERİLEN HİZMETLERDEN ELDE EDİLEN KAZANCIN BEYANI

İndirim tutarının sunulan hizmet nedeniyle elde edilen hasıllardan bu hizmet nedeniyle katlanılan gider ve maliyet unsurlarının düşülmesi suretiyle bulunacak tutarının %50'si olarak hesaplanacağı yazımızın önceki bölümlerinde belirtilmiştir. Bu suretle hesaplanan kazancın %50'si indirim konusu edilecektir.

Söz konusu indirim 5520 sayılı Kurumlar Vergisi kanununun 10. maddesini "Diğer indirimler" başlığı altında düzenlenmiştir. Bu maddede sayılan indirimler kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden kazancın bulunması durumunda, ayrıca gösterilmek şartıyla, sırasıyla indirilir. Söz konusu maddede düzenlenen Ar-Ge indirimi hariç diğer indirimler kazancın bulunması durumunda indirim konusu yapılabileceklerdir. Dolayısıyla hesaplanan indirim tutarı Kurumlar Vergisi Beyannamesi üzerinden "Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna ve İndirimler" bölümünde gösterilmek suretiyle kazancın bulunması durumunda indirim konusu yapılabilecek, diğer indirim ve istisnalar ile geçmiş yıl zararları nedeniyle indirim konusu yapılamayan tutar izleyen dönemlere devredilemeyecektir.

Diğer yandan sunulan hizmetin zararlar sonuçlanması halinde indirim esas bir kazançta oluşmadığından indirim söz konusu olmayacaktır.

**Örnek 3:** Türkiye de çağrı merkezi hizmeti sunan (N) kurumu yurtiçindeki kurumların yanında Almanya mukimi (S) firmasına da 2014 yılında Türkiye'den çağrı merkezi hizmeti sunmuştur.

(N) kurumu yurtiçindeki müşterilere sunduğu hizmetten 800.000 TL hasılat elde etmiş bu hizmet nedeniyle 550.000 TL maliyet ve gidere katlanmıştır. (N) kurumu Almanya mukimi (S) firmasına verdiği hizmetten ise 200.000 TL hasılat elde etmiş bu hizmet nedeniyle de 125.000 TL maliyet ve gidere katlanmıştır.

(N) kurumunda 10 personel çalışmakta olup bunun 7 tanesi yurt içine 3 tanesi de Almanya mukimi (S) firmasına hizmet sunmaktadır.

(N) kurumu 165.000 TL araştırma ve geliştirme harcaması yapmıştır.

Bununla beraber (N) kurumu yukarıda belirtilen giderlere ilaveten aşağıdaki giderleri de yapmıştır.

|                                 |         |
|---------------------------------|---------|
| Personel Maaş Ödemesi           | 100.000 |
| Elektrik ve Yakıt Gideri        | 20.000  |
| Cihazlara Ait Amortisman Gideri | 30.000  |
| Toplam                          | 150.000 |

Bu durumda (N) kurumunun indirimine esasa kazancı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Cihazlara ait amortisman tutarı, söz konusu cihazların yurtiçi ve yurtdışı mukim firmalar için ne kadar süre ile kullanıldığı tespit edilemediğinden müşterek genel giderlerle birlikte dağıtım tabii tutulacaktır. Müşterek genel giderler bu doğrultuda Almanya mukimi (S) firmasına verilen hizmet nedeniyle edilen hasılatın toplam hasılat içindeki payı esas alınarak dağıtılacaktır.

Almanya mukimi (S) firmasına verilen hizmetten elde edilen hasılatın toplam hasılat içerisindeki payı %20'dir.(=200.000/1.000.000)

|  |         |           |
|--|---------|-----------|
| HASILAT (+)  |         | 1.000.000 |
| Yurtiçindeki firmalara verilen hizmet hasılatı   | 800.000 |           |
| Yurtdışındaki firmaya verilen hizmet hasılatı  | 200.000 |           |
| GİDER(-)   |         | 825.000   |
| Yurtiçinde sunulan hizmet nedeniyle katlanılan toplam gider<br>Gider : 550.000<br>Müşterek Genel Giderler: 40.000[=50.000x(800.000/1.000.000)]<br>Personel Maaş Ödemesi: 70.000[=100.000x(7/10)] | 660.000 |           |
| Yurtdışına sunulan hizmet nedeniyle katlanılan toplam gider<br>Gider : 125.000<br>Müşterek Genel Giderler: 10.000[=50.000x(200.000/1.000.000)]<br>Personel Maaş Ödemesi: 30.000[=100.000x(3/10)] | 165.000 |           |

(N) kurumunun ödeyeceği kurumlar vergisi ise aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

|   |         |
|---|---------|
| Ticari Bilanço Karı   | 175.000 |
| Ar-Ge İndirimi  | 165.000 |
| Türkiye'den Yurtdışı Mukim Kişi ve/veya Kurumlara Verilen Hizmetlerden Sağlanan Kazançların %50'si (KVK Mad.10/1-ğ) | 10.000  |
| Kurumlar Vergisi Matrahı  | 0,00    |
| Hesaplanan Kurumlar Vergisi   | 0,00    |

Kurumlar Vergisi Kanununun 10'uncu maddesinde sayılan indirimler kurumlar vergisi matrahının tespitinde sırasıyla kurum kazancından indirilir. Ar-Ge indirimi de Kurumlar Vergisi Kanununun 10'uncu maddesinin (a) bendinde yer almaktadır. Bu nedenle ilk olarak kurum kazancından 165.000 TL araştırma ve geliştirme harcaması indirilecektir.

Almanya mukimi (S) firmasına verilen hizmetten sağlanan kazancın %50'si, [(200.000-165.000) x0,50=] 17.500 TL'dir. Ancak Ar-Ge indiriminden sonra kalan kazanç 10.000 TL [=175.000-165.000] hesaplanmıştır. Bu durumda Almanya mukimi (S) firmasına verilen hizmetten sağlanan kazanç nedeniyle 10.000 TL beyanname üzerinden indirilecek, indirim konusu yapılamayan 7.500 TL sonraki yıllara devretmeyecektir.

**Örnek 4:** Türkiye de veri saklama hizmeti sunan (N) kurumu Almanya'nın mukimi (S) firmasına 2014 yılında veri saklama hizmeti sunmuş ve bu hizmetten Almanya'da faydalanılmıştır.

(N) kurumu yurtiçindeki müşterilere sunduğu hizmetten 400.000 TL hasılat elde etmiş bu hizmet nedeniyle 275.000 TL maliyet ve gidere katlanmıştır. (N) kurumu Almanya mukimi (S) firmasına verdiği hizmetten ise 100.000 TL hasılat elde etmiş bu hizmet nedeniyle de 125.000 TL maliyet ve gidere katlanmıştır.

|  |         |         |
|--|---------|---------|
| HASILAT (+)  |         | 500.000 |
| Yurtiçindeki firmalara verilen hizmet hasılatı                                 | 400.000 |         |
| Yurtdışındaki firmaya verilen hizmet hasılatı                                  | 100.000 |         |
| GİDER(-)   |         | 400.000 |
| Yurtiçinde sunulan hizmet nedeniyle katlanılan toplam gider<br>Gider : 275.000 | 275.000 |         |
| Yurtdışına sunulan hizmet nedeniyle katlanılan toplam gider<br>Gider : 125.000 | 125.000 |         |

(N) kurumunun ödeyeceği kurumlar vergisi ise aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

|                             |         |
|-----------------------------|---------|
| Ticari Bilanço Karı         | 100.000 |
| Kurumlar Vergisi Matrahı    | 100.000 |
| Hesaplanan Kurumlar Vergisi | 20.000  |

(N) kurumu Almanya mukimi (S) firmasına verdiği hizmetten 25.000 TL [=25.000=100.000-125.000] zarar etmiştir. Faaliyet sonucunun zararlı neticelenmesi nedeniyle bir indirim söz konusu olmayacaktır.

#### 5-TÜRKİYE'DEN YURT DIŞI MUKİMİ KİŞİ ve/veya KURUMLARA VERİLEN HİZMETLERDEN ELDE EDİLEN KAZANÇ ÜZERİNDEN YURTDIŞINDA ÖDENEN VERGİLERİN MAHSUBU

Kurumlar Vergisi Kanununun "Yurt dışında ödenen vergilerin mahsubu" başlıklı 33'üncü maddesinin birinci fıkrasında, "yabancı ülkelerde elde edilerek Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlardan mahallinde ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergilerin, Türkiye'de bu kazançlar üzerinden tarh olunan kurumlar vergisinden indirilebileceği" yönünde, altıncı fıkrasında ise, "yabancı ülkelerde vergi ödendiği, yetkili makamlardan alınarak mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa mahallinde Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı nitelikteki temsilcileri tarafından tasdik olu-

nan belgelerle tevsik olunmadıkça, yabancı ülkede ödenen vergilerin Türkiye’de tarh olunan vergiden indirilemeyeceği” yönünde hüküm yer almaktadır.

Bu durumda yabancı ülkelerde elde edilerek Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlardan yabancı ülkelerde ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergiler, belli şartlar dahilinde Türkiye’de bu kazançlar üzerinden tarh olunan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir. Ancak Kurumlar Vergisi Kanununun 33’üncü maddesinin 4 numaralı fıkrasında, “Yurt dışı kazançlar üzerinden Türkiye’de tarh olunacak vergilere mahsup edilebilecek tutar, hiç bir surette yurt dışında elde edilen kazançlara Kanununun 32’nci maddesinde belirtilen kurumlar vergisi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamaz.” hükmü yer almaktadır. Bu durumda yurt dışı kazançlar üzerinden ödenip Türkiye’de tarh olunacak vergilerden mahsup edilebilecek yurt dışında ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergiler, hiçbir surette yurt dışında elde edilen kazançlara %20 kurumlar vergisi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamayacaktır.

Yurt dışında ödenen vergilerin Türkiye’de hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilmesi istendiğinde, Türkiye’deki vergi matrahına dahil edilen yurt dışı kazanç tutarının bu vergileri de içerecek şekilde brütleştirilmiş olması gerekmektedir.

Diğer yandan yabancı para ile ödenen vergilere, bunların ilgili bulunduğu kazançların genel sonuç hesaplarına intikali esnasındaki kur uygulanacaktır. Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazanç, hesaplara intikal ettirilmesi gereken tarihte T.C. Merkez Bankasının o gün için tespit ve ilan ettiği döviz alış kurlarıyla değerlendirilecektir. T.C. Merkez Bankasınca tespit ve ilan olunmayan yabancı paralarda ise Maliye Bakanlığının Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit ve ilan ettiği kurlar dikkate alınmalıdır.<sup>9</sup>

Kurumlar Vergisi Kanununun 10’uncu maddesinin (ğ) bendinde yer verilen düzenleme kazanç indirimine ilişkin bir düzenlemedir. Bu indirimden 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 işletmeleri yararlanmaktadır. Sayılan hizmet işletmelerinin bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarının %50’sini kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden indirim konusu yapılmakta bu suretle de indirim konusu yapılan kazanç üzerinden Türkiye’de Kurumlar Vergisi hesaplanmamaktadır.

Bu durumda söz konusu hizmet işletmelerinin yurtdışındaki gerçek veya tüzel kişi için sundukları bu hizmetlerden elde ettikleri kazanç üzerinden ilgili yabancı ülke vergi kanunları uyarınca bir vergi kesintisi yapılması halinde, sadece yurtdışında ödenen bu vergilerin yarısı Kurumlar Vergisi Kanununun 33’üncü maddesinde belirtilen şartlar altında indirim konusu edilebilecektir.

Yurt içinde ve yurtdışında verilen mimarlık, mühendislik, etüt, plan, proje, harita ve benzeri hizmetler için indirim uygulanacak kurum kazancı belirlenirken hangi tarihin esas alınacağı ve indirimden yararlanılan kazanç ile ilgili olarak yurtdışında ödenen vergilerin Türkiye’de bu kazançlar üzerin-

<sup>9</sup> Vergi Raporu, Sayı :175, Nisan 2014, Bayram Gülçiçek Vergi Müfettişi Kurumların Tevkif Suretiyle Ve Yurt Dışında Ödedikleri Vergilerin Mahsubu Ve İadesi

den tarh olunan kurumlar vergisinden mahsup konusu yapıp yapılmayacağı hususunda Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir özalgede<sup>10</sup> aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

“ Bu hüküm ve açıklamalara göre, faaliyet konularınız arasında yer alan mimarlık ve mühendislik hizmetlerinin; Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye’de verilmesi ve söz konusu hizmetlerden münhasıran yurt dışında yararlanılması halinde, bu faaliyetlerden elde edilen kazançların % 50’si, ilgili hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edilen kurum kazancından indirim konusu yapılabilecektir. Ancak, Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi 15.06.2012 tarihinde yürürlüğe girdiğinden, bu hükmün yürürlük tarihinden önce söz konusu hizmetlerden elde edilen kazançların indirimine konu edilemeyeceği tabiidir.

Öte yandan, yabancı ülkelerde elde edilen kazançlar üzerinden yurtdışında ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergilerin Türkiye’de mahsuba konu edilebilmesi için aynı kazanç üzerinden Türkiye’de de bir vergi hesaplanması gerekmektedir. Dolayısıyla, yukarıda sayılan faaliyetlerden elde edilen kazançların %50’lik kısmı kurum kazancından indirim konusu yapılarak bu kısım üzerinden Türkiye’de kurumlar vergisi hesaplanmayacağından, yurtdışında ödenen vergilerden sadece bu kazançların %50’lik kısmına isabet eden tutarı, Kurumlar Vergisi Kanununun 32’nci maddesi de dikkate alınarak kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir.”

Yukarıda yer verilen özalgede de açıklandığı üzere kazancın yarısı indirim konusu yapıldığı için indirimine isabet eden vergi tutarının hesaplanan kurumlar vergisinden indirilebilmesi mümkün değildir. Bu durumda söz konusu hizmet işletmelerinin indirimine esasa kazançları üzerinden yurtdışında bir vergi ödemeleri halinde yurtdışında ödenen bu vergilerin ancak yarısı Kurumlar Vergisi Kanununun 33’üncü maddesinde belirtilen şartlar altında indirim konusu yapabileceklerdir.

**Örnek 5:** (N) şirketi Almanya’da mukim (S) firmasına 50.000 \$ karşılığında klinik çalışma raporu düzenlemiştir. Hizmetin tamamlanması ile birlikte hizmete ilişkin fatura yabancı para cinsinden Almanya’da mukim (S) firması adına 13.09.2014 tarihinde düzenlemiş ve fatura bedeli tahsil edilmiştir. Söz konusu hizmet nedeniyle 40.000 TL maliyete katlanılmıştır.

Almanya vergi kanunlarına göre söz konusu hizmet bedeli üzerinde %25 oranında vergi tevkifatı yapılmaktadır.13.09.2014 tarihinde ise 1\$=2.00 TL’dir.

Not: Türkiye Cumhuriyeti ile Almanya Federal Cumhuriyeti arasında gelir üzerinden alınan vergilerde çifte vergilendirmeyi ve vergi kaçakçılığını önleme anlaşması mevcuttur. Örnekte bu anlaşma göz ardı edilmiştir.

(N) şirketinin muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

|   |  |        |        |
|---|--|--------|--------|
| 1 | 740- Hizmet Üretim Maliyeti<br>740.02- Klinik çalışma raporu<br>102-Bankalar<br>102.01.Döviz Hesabı<br>- Klinik çalışma raporu için katlanılan maliyet | 40.000 | 40.000 |
|---|--|--------|--------|

<sup>10</sup> Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 23/07/2013 tarih ve 38418978-125[10-12/9]-774 sayılı özalgesi

|   |   |                  |         |
|---|---|------------------|---------|
| 2 | 120-Alıcılar<br>193-Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar<br>01-Yurtdışında Ödenen Vergi<br><br>601-Yurtdışı Satışlar<br>13.09.2014 tarihinde düzenlenen hizmet faturası<br>50.000 \$x2=100.000<br>12.500 \$x2=25.000 | 75.000<br>25.000 | 100.000 |
| 4 | 741- Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma<br>740- Hizmet Üretim Maliyeti<br>740.02- Klinik çalışma raporu  | 40.000           | 40.000  |
| 5 | 622-Satılan Hizmet Maliyeti<br>741- Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma   | 40.000           | 40.000  |
| 6 | 601-Yurtdışı Satışlar<br>690-Dönem Karı veya Zararı   | 100.000          | 100.000 |
| 7 | 690-Dönem Karı veya Zararı<br>622-Satılan Hizmet Maliyeti   | 40.000           | 40.000  |

- Yabancı ülkelerde ödenen vergilerin mahsup edilecek kısmı yurt dışında elde edilen kazançlara %20 oranında kurumlar vergisi oranının uygulamasıyla bulunacak tutardan fazla olamayacaktır. Yurtdışında ödenen vergi tutarı (12.500\$ x 2.00=) 25.000 TL'dir. Ancak yurtdışında ödenen verginin tamamı mahsup edilemeyecektir. Elde edilen 60.000 TL (=100.000-40.000) kazançta isabet eden 12.000 TL (=60.000 x 0,20) vergi, tüm kazancın beyan edilmesi durumunda mahsup edilebilecek vergi tutardır. Ancak Kurumlar Vergisi Kanununun 10'uncu maddesine eklenen (ğ) bendi gereğince indirime esas kazançların %50'si üzerinden Türkiye de Kurumlar Vergisi hesaplanmaktadır. Bu durumda yurtdışında ödenen verginin sadece yarısı 6.000 TL (=12.000/2) mahsuba konu edilebilecektir.

(N) şirketinin ödeyeceği kurumlar vergisi ise aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

|  |        |
|--|--------|
| Ticari Bilanço Karı  | 60.000 |
| Türkiye'den Yurtdışı Mukim Kişi ve/veya Kurumlara Verilen Hizmetlerden Sağlanan Kazançların %50'si (KVK Mad.10/1-ğ)<br>(100.000-40.000) x 0,50 | 30.000 |
| Kurumlar Vergisi Matrahı   | 30.000 |
| Hesaplanan Kurumlar Vergisi  | 6.000  |
| Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilerden Mahsup Edilecek Kısım   | 6.000  |
| Ödenmesi Gereken Kurumlar Vergisi  | 0,00   |



**6-TÜRKİYE'DEN YURT DIŞI MUKİMİ KİŞİ ve/veya KURUMLARA VERİLEN HİZMETLERİN KDV KARŞISINDAKİ DURUMU**

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1'inci maddesine göre, Türkiye'de ticarî, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisine tabidir. Hizmet ifalarında işlemin Türkiye'de yapılmış sayılması için ise, 3065 sayılı Kanunun (6/b) maddesine göre hizmetin Türkiye'de yapılması veya hizmetten Türkiye'de faydalanılması gerekir. Hizmetin Türkiye'de yapılmış sayılması için Türkiye'de yapılması ve hizmetten Türkiye'de faydalanılması şartının birlikte gerçekleşmesi gerekmez. Şartlardan herhangi birisinin oluşması halinde hizmet, Türkiye'de yapılmış sayılır. Bir diğer ifade ile hizmet Türkiye'de yapılmışsa, hizmetten hangi ülkede faydalanılırsa faydalanılsın işlem Türkiye'de yapılmış sayılır ve vergiye tabi olur. Hizmetin başka bir ülkede yapılması halinde bu hizmetten Türkiye'de faydalanılmış ise işlem yine Türkiye'de yapılmış sayılır.

Bu durumda mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmetleri yurtdışındaki bir müşteri için Türkiye'den sunulan hizmetler olduğu için KDV'nin konusuna girmektedir.

Aynı şekilde ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren hizmet işletmeleri de söz konusu hizmeti Türkiye de sundukları için sundukları hizmet KDV'nin konusu içinde yer almaktadır.

Diğer yandan 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun (11/1-a) maddesine göre yurtdışındaki müşteriler için yapılan hizmetler vergiden istisna edilmiştir. Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliğinden önce yürürlükte olan 26 Seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde hizmet ihracatında katma değer vergisi istisnası uygulanabilmesi için aşağıdaki dört şartın birlikte gerçekleşmiş olmasının zorunlu olduğu belirtilmiştir.

- 1- Hizmet Türkiye'de yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır.
- 2- Fatura veya benzeri nitelikteki belge yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmelidir.
- 3- Hizmet bedeli, döviz olarak Türkiye'ye getirilmelidir.
- 4- Hizmetten yurt dışında yararlanılmalıdır.

Ancak tüm tebliğleri yürürlükten kaldıran Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliğinde hizmet ihracatında katma değer vergisi istisnasının şartlarında değişikliğe gidilmiş ve "İstisnanın Kapsamı" başlığı altında aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

3065 sayılı Kanunun (11/1-a) maddesi kapsamında bir hizmetin KDV'den istisna olabilmesi için, aynı Kanunun (12/2)'nci maddesine göre;

- Hizmetin yurtdışındaki bir müşteri için yapılması,
  - Hizmetten yurtdışında faydalanılması,
- gerekir.

Hizmetin yurtdışındaki bir müşteri için yapıldığı, yurtdışındaki müşteri adına düzenlenen fatura ve benzeri belge ile tevsik edilir.

Hizmetten yurtdışında faydalanılmasından kasıt, Türkiye'de yurtdışındaki müşteri için yapılan hizmetin, müşterinin yurtdışındaki iş, işlem ve faaliyetleri ile ilgili olması; Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgili bulunmamasıdır.

Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliğinde yapılan düzenlemeye göre istisnanın beyanı için, hizmete ait ödeme belgesinin (dövizin Türkiye'ye getirildiğini tevsik eden bir belge, banka dekontu

vb.) temin edilmiş olması zorunlu değildir. Ancak istisna kapsamındaki faaliyet nedeniyle yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV'nin iadesi, hizmet bedeli döviz olarak Türkiye'ye gelmeden yerine getirilmeyecektir.

Dolayısıyla indirim hakkı doğuran mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmetleri yurtdışındaki bir müşteri için sunulan ve yurtdışında faydalanılan bir hizmet olduğu için hizmet ihracı kapsamında KDV'den istisnadır. Bu nedenle dövizin Türkiye'ye getirildiğini tevsik eden bir belge aranmaksızın düzenlenen faturada KDV hesaplanmayacaktır. Ancak yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV'nin iadeye konu edilmesi halinde ise dövizin Türkiye'ye getirildiğini tevsik eden bir belgenin ibrazı da zorunludur.

Örneğin Türkiye'de mükellef (N) şirketinin Almanya da uçak üretimi yapan (S) firmasına uçak üretiminde kullanılacak dijital haritayı bilgisayar ortamında oluşturmak suretiyle mühendislik hizmeti sunması durumunda yurtdışındaki tüzel kişi için yapılan ve yurtdışında faydalanılan bu hizmet için hizmet ihracı istisnası kapsamında KDV hesaplanmayacaktır.

Diğer yandan örneğin Sağlık Bakanlığının izin ve denetimine tabi olarak sağlık hizmeti sunan (N) işletmesinin Türkiye'de yerleşik olmayan (S) şahsının muayenesini Türkiye'de gerçekleştirip (S) şahsı adına fatura düzenlemesi durumunda hizmetten yurtiçinde faydalandığı için düzenlenen faturada KDV hesaplanacaktır.

## 7- TÜRKİYE'DEN YURT DIŞI MUKİMİ KİŞİ ve/veya KURUMLARA VERİLEN HİZMETLERDEN ELDE EDİLEN KAZANCIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE BEYAN EDİLMESİNE İLİŞKİN ÖRNEK

Çalışmamızın önceki bölümlerinde Kurumlar Vergisi Kanununun 10'uncu maddesinin (ğ) bendinde düzenlenen kazanç indirimine ilişkin şartlar açıklanmıştır. Örneğimizde Kurumlar Vergisi Kanununun 10'uncu maddesinin (ğ) bendinde düzenlenen kazanç indirimine ilişkin bu şartların sağlandığı kabul edilecektir.

Sağlık Bakanlığının denetimine tabi (N) diyaliz merkezinin 2014 hesap döneminde gerçekleştirdiği işlemler aşağıdaki gibidir.

- 1- Diyaliz merkezinde kullanılmak üzere 40.000-TL+ %8 KDV değerinde ilaç, ilaç deposundan alınmıştır.
- 2- Diyaliz merkezinde kullanılmak üzere 10.000 TL+ %18 KDV değerinde tıbbi temizlik malzemesi alınmıştır.
- 3- Diyaliz merkezinde kullanılmak üzere Diyaliz Makinesi 100.000 TL+ %8 KDV ödenerek alınmıştır.
- 4- Bayan (B) diyaliz merkezinde yatmış ve tedavi sırasında kendisine 2.000 TL tutarında ilaç kullanılmıştır.
- 5- Bayan (B)' e diyaliz merkezinde sunulan tedavi hizmeti için 60.000 TL+ %8 KDV tutarında hizmet faturası düzenlenmiştir.
- 6- Türkiye de yerleşik olmayan Bayan (Y) 50 gün diyaliz merkezinde yatmıştır. Türkiye'de yerleşik olmayan hasta (Y) için diyaliz makinesi günde 4 saat kullanılmıştır. Türkiye'de yerleşik olmayan hasta (Y) diyaliz merkezi bünyesinde yer almayan ve gelir vergisi mükellefiyeti bulunan serbest meslek erbabı Prof. Dr. (S) tarafından tedavi edilmiştir. Prof. Dr. (S) ile bu hizmet karşılığında brüt 18.000 TL'ye anlaşılmıştır.

- 7- Türkiye de yerleşik olmayan hasta (Y) için 8.000 TL tutarında ilaç kullanılmıştır.
- 8- Bayan (Y)'e diyaliz merkezinde sunulan tedavi hizmeti için 40.000 TL+%8 KDV tutarında hizmet faturası düzenlenmiştir.
- 9- Diyaliz merkezine 7.200 TL+%18 KDV elektrik faturası gelmiş ve ödenmiştir.
- 10- Diyaliz merkezinde çalışan 2 doktorun her biri için 10.000 TL ücret ödemesinde bulunulmuştur.(Gelir vergisi %15 üzerinden 3.000 TL, damga vergi %0,0759 üzerinden 151,80 TL hesaplanmış olup SGK işçi ve işveren payı ihmal edilmiştir.)
- 11- Yılsonda tıbbi temizlik malzemesinin 5.000 TL'lik kısmının 2014 yılı içerisinde kullanıldığı tespit edilmiştir.
- 12- Diyaliz makinesi için normal amortisman yöntemini seçilmiştir. Diyaliz makinesinin faydalı ömrü altı yıldır.
- 13- Diyaliz makinesi 50 gün boyunca günde 4 saat Türkiye'de yerleşik olmayan hasta (Y) için diğer gün ve saatlerde yurtiçinde yerleşik hastalar için kullanılmıştır.
- Sağlık Bakanlığının denetimine tabi (N) diyaliz merkezinin muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

| Madde No | AÇIKLAMA   | BORÇ             | ALACAK          |
|----------|--|------------------|-----------------|
| 1        | 150 -İlk Mad. Ve Mlz.<br>150.01-Tıbbi ve Laboratuar Mlz<br>191-İnd. KDV<br>102-Banka   | 40.000<br>3.200  | 43.200          |
| 2        | 150 -İlk Mad. Ve Mlz.<br>150.02-Tıbbi Temizlik Mlz<br>191-İnd. KDV<br>102-Banka  | 10.000<br>1.800  | 11.800          |
| 3        | 253-Tesis,makine ve Cihaz<br>253.01-Diyaliz Makinesi<br>191-İnd. KDV<br>102-Banka  | 100.000<br>8.000 | 108.000         |
| 4        | 740- Hizmet Üretim Maliyeti<br>740.01. Tıbbi ve Laboratuar Mlz.<br>01-Yurtiçinde yerleşik hasta<br>150 -İlk Mad. Ve Mlz.<br>150.01-Tıbbi ve Laboratuar Mlz | 2.000            | 2.000           |
| 5        | 102-Banka<br>600-Yurtiçi Satışlar<br>600.01- Yurtiçinde yerleşik hasta<br>391-Hesaplanan KDV   | 64.800           | 60.000<br>4.800 |

|    |   |                 |                       |
|----|---|-----------------|-----------------------|
| 6  | 740 Hizmet Üretim Maliyeti<br>740. 04. Dışarıdan Sağlanan Fayda Ve Hiz.<br>02- Dışarıdan Sağlanan Pers. Hz- Yurtiçinde yerleşik olmayan hasta<br>191-İndirilecek KDV<br>336-Diğer Ticari Borçlar<br>360-Ödenecek Vergi Ve Fonlar<br>01-Serbest Meslek Gelir Stopajı | 18.000<br>1.440 | 15.840<br>3.600       |
| 7  | 740- Hizmet Üretim Maliyeti<br>740.01- Tıbbi ve Laboratuar Mlz.<br>02-Yurtiçinde yerleşik olmayan hasta<br>150 -İlk Mad. Ve Mlz.<br>150.01-Tıbbi ve Laboratuar Mlz  | 8.000           | 8.000                 |
| 8  | 102-Banka<br>600-Yurtiçi Satışlar<br>600.02- Yurtiçinde yerleşik olmayan hasta<br>391-Hesaplanan KDV  | 43.200          | 40.000<br>3.200       |
| 9  | 740-Hizmet Üretim Maliyeti Hs.<br>740.04. Dışarıdan Sağlanan Fayda Ve Hiz.<br>01. Elektrik Gid.<br>191-indirilecek KDV<br>102-Banka   | 7.200<br>1.296  | 8.496                 |
| 10 | 740- Hizmet Üretim Maliyetleri Hs<br>740.10. Direkt İşçilik Giderleri<br>335 Personele Borçlar Hs<br>360 Ödenecek Vergi Ve Fonlar<br>02. Gelir Vergisi=3.000<br>03. Damga Vergisi=151,80  | 20.000          | 16.848,20<br>3.151,80 |

## Yıl Sonu Kayıtları:

- 2014 yılı için müşterek genel giderler, indirimine konu faaliyetle ilgili olarak cari yılda oluşan hasılatın toplam hasılatı oranı esas alınarak dağıtılacaktır. Bu doğrultuda;

2014 yılında sarf edilen tıbbi temizlik malzemesi 5.000 TL'dir. Bu tutarın indirime esas kazançta dikkate alınacak kısmı  $[5.000 \times (40.000/100.000)]=2.000$  TL şeklinde hesaplanacaktır.

2014 yılında ödenen elektrik faturası tutarı 7.200 TL'dir. Bu tutarın indirime esas kazançta dikkate alınacak kısmı ise  $[7.200 \times (40.000/100.000)]=2.880$  TL şeklinde hesaplanacaktır.

- 2014 yılı için diyaliz makinesi için ayırması gereken toplam amortisman tutarı  $(100.000 \times 1/6)=16.666$  TL'dir. Diyaliz makinesinin yurtiçinde ve yurtdışında mukim hastalarla birlikte kullanılması nedeniyle hesaplanan amortisman tutarları bunların her hasta için kullanıldığı saat dikkate alınmak suretiyle dağıtılacaktır. İndirime konu kazancın hesaplamasında dikkate alınacak kısım  $[16.666 \times (200 \text{ saat}/8760 \text{ saat})]=380$  TL şeklinde hesaplanacaktır.

|    |   |        |        |
|----|---|--------|--------|
| 11 | 740- Hizmet Üretim Maliyeti<br>740.02- Tıbbi Temizlik Mlz<br>01. Yurtiçinde yerleşik hasta:3.000<br>02. Yurtiçinde yerleşik olmayan hasta:2.000<br>150 -İlk Mad. Ve Mlz.<br>150.02-Tıbbi Temizlik Mlz   | 5.000  | 5.000  |
| 12 | 740- Hizmet Üretim Maliyeti<br>740.06- Amortisman Gideri<br>01. Yurtiçinde yerleşik hasta:16.286<br>02. Yurtiçinde yerleşik olmayan hasta:380<br>257-Birikmiş Amortismanlar<br>01. Diyaliz Makinesi   | 16.666 | 16.666 |
| 13 | 741- Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma<br>01. Yurtiçinde yerleşik hasta:45.606<br>02. Yurtiçinde yerleşik olmayan hasta: 31.260<br><br>740- Hizmet Üretim Maliyeti<br><br>740.01. Tıbbi ve Laboratuar Mlz.<br>01-Yurtiçinde yerleşik hasta: 2.000<br>02-Yurtiçinde yerleşik olmayan hasta: 8.000<br>740.04. Dışarıdan Sağlanan Fayda Ve Hiz.<br>02- Dışarıdan Sağlanan Pers. Hz<br>-Yurtiçinde yerleşik olmayan hasta: 18.000<br>740.04. Dışarıdan Sağlanan Fayda Ve Hiz.<br>01. Elektrik Gid.: 7.200<br>01-Yurtiçinde yerleşik hasta: 4.320<br>02-Yurtiçinde yerleşik olmayan hasta: 2.880<br>740.10.Hizmet Üretim Maliyetleri Hs<br>Direkt İşçilik Giderleri:20.000<br>740.02- Tıbbi Temizlik Mlz<br>01. Yurtiçinde yerleşik hasta:3.000<br>02. Yurtiçinde yerleşik olmayan hasta:2.000<br>740.06- Amortisman Gideri<br>01. Yurtiçinde yerleşik hasta:16.286<br>02. Yurtiçinde yerleşik olmayan hasta:380 | 76.866 | 76.866 |

|    |   |         |         |
|----|---|---------|---------|
| 14 | 622-Satılan Hizmet Maliyeti<br>01. Yurtiçinde yerleşik hasta:45.606<br>02. Yurtiçinde yerleşik olmayan hasta: 31.260<br><br>741- Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma<br>01. Yurtiçinde yerleşik hasta:45.606<br>02. Yurtiçinde yerleşik olmayan hasta: 31.260 | 76.866  | 76.866  |
| 15 | 690-Dönem Karı veya Zararı<br>622-Satılan Hizmet Maliyeti<br>01. Yurtiçinde yerleşik hasta:45.606<br>02. Yurtiçinde yerleşik olmayan hasta: 31.260  | 76.866  | 76.866  |
| 16 | 600-Yurtiçi Satışlar<br>01.Yurtiçinde yerleşik hasta:60.000<br>02.Yurtiçinde yerleşik olmayan hasta:40.000<br>690-Dönem Karı veya Zararı  | 100.000 | 100.000 |

Bu durumda Sağlık Bakanlığının denetimine tabi (N) diyaliz merkezinin ödeyeceği kurumlar vergisi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

|   |          |
|---|----------|
| Ticari Bilanço Karı   | 23.134   |
| Türkiye'den Yurtdışı Mukim Kişi ve/veya Kurumlara Verilen Hizmetlerden Sağlanan Kazançların %50'si (KVK Mad.10/1-ğ)<br>(40.000-31.260) x 0,50 | 4.370    |
| Kurumlar Vergisi Matrahı  | 18.764   |
| Hesaplanan Kurumlar Vergisi   | 3.752,80 |

(N) diyaliz merkezinin yurtdışında yerleşik Bayan (Y)'nin ad-soyad, hangi ülkenin uyruğunda olduğu, pasaport numarası, düzenlenen faturanın tarih ve sayısı, verilen hizmetin niteliği ve hizmet bedeli gibi bilgileri içeren formu geçici vergi beyannamesi ile birlikte beyanname eki olarak ilgili vergi dairesine vermesi gerekmektedir.

## 8- SONUÇ

Çalışmamızda 6322 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun "Diğer İndirimler" başlıklı 10'uncu maddesine eklenen (ğ) bendi açıklanmıştır. Kurumlar Vergisi Kanununun 10'uncu maddesinin (ğ) bendinde düzenlenen indirim bir kazanç indirimi olup, bu düzenleme ile hesaplanan kazancın %50'sinin kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden belli şartlar altında indirimine olanak sağlamıştır. İndirimden mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleri ile ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi

olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyette bulunan hizmet işletmeleri yararlanabilecektir. Söz konusu kazanç indirimi, ilgili hesap döneminde kurum kazancının bulunması halinde indirim konusu yapılacak olup, kazancın yetersiz olması durumunda sonraki döneme devredemeyecektir.

**KAYNAKÇA**

- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu,
- 7 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, 26 seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği
- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 14.07.2014 tarih ve 38418978-120[89-14/1]-\*716 sayılı özelge
- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 23/07/2013 tarih ve 38418978-125[10-12/9]-774 sayılı özelge
- Antalya Vergi Dairesi Başkanlığının 27/05/2014 tarih ve 49327596-125[KVK.2014.ÖZ.12]-136 sayılı özelgesi
- Lebib Yalkın Şubat Ayı, Sayı:110-M.Emre Şuşoğlu-7 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği Çerçevesinde Türkiye'den Yurtdışı Mukimi Kişi ve Kurumlara Verilen Hizmetlerde Kurumlar Vergisi İndirimi
- GÜLÇİÇEK, B. (2014) Vergi Müfettişi Kurumların Tevkif Suretiyle ve Yurt Dışında Ödedikleri Vergilerin Mahsubu ve İadesi, Vergi Raporu, Sayı :175
- Yaklaşım Temmuz 2012 Sayı:235 Zihni Kartal Vergi Başmüfettişi (E. Baş Hesap Uzmanı) -Hizmet İhracatı Teşviki