

Türkiye'de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu kişilere Türkiye'de verilen sağlık hizmetleri

Belge türü	Özelge
Kanun	KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU
Özelge no	21152195-130[2020/3286]-511253
Tarih	06.11.2023

T.C.

HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞI

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı

Gelir Kanunları Kdv ve Ötv Grup Müdürlüğü

Sayı : 21152195-130[2020/3286]-511253

06.11.2023

Konu : Türkiye'de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu kişilere Türkiye'de verilen sağlık hizmetleri

İlgi : ... tarihli özelge talep formunuz.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, Türkiye'de yerleşik olmayan kişilere dış hekimi olarak sağlık hizmeti sunduğunuz, Sağlık Bakanlığından alınması gereken sağlık turizmine yönelik ruhsatınızın bulunmaması nedeniyle yurt dışında mukim kişilere verilecek söz konusu hizmetin gelir vergisi ve katma değer vergisinden (KDV) istisna olup olmadığı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmiştir.

GELİR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun; 65 inci maddesinde "*Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır. Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır.*" hükmü yer almaktadır.

Aynı Kanunun 66 ncı maddesinin birinci fıkrasında ise "*Serbest meslek faaliyetini mutad meslek halinde ifa edenler, serbest meslek erbabıdır. Serbest meslek faaliyetinin yanında meslekten başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşılması bu vasfı değiştirmez.*" hükmüne yer verilmiştir.

Öte yandan, anılan Kanunun 89 uncu maddesinde, gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden yapılacak indirimler sayılmış olup, aynı maddenin birinci fıkrasının (13) numaralı 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, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim 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 ve kazanç tutarları itibarıyla sınıra kadar indirmeye veya %100'e kadar artırmaya Cumhurbaşkanı, bu bendin uygulamasına ve denetime ilişkin usul ve esasları belirlemeye ilgili bakanlıkların görüşünü almak suretiyle Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.*" hükmüne yer verilmiştir.

Bu düzenlemeye göre, 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'sinin belirlenen şartlar dâhilinde beyanname üzerinden indirilmesi mümkün olacaktır.

Konu hakkında 31/12/2012 tarihli ve 28514 (4. Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 7 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde, gerekli açıklamalara yer verilmiş olup, bu kapsamda söz konusu indirim hükmünden yararlanabilmek için;

- İlgili işletmenin vergi dairesine bildirilen esas faaliyet konuları arasında, eğitim ve sağlık hizmetleri sunmak olması,

- Sağlık Bakanlığından alınan ruhsat çerçevesinde faaliyette bulunulması (sağlık turizmi ile uğraşan işletmeler dahil)

gerekmektedir.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde; yukarıda belirtilen şartların topluca sağlanması kaydıyla Türkiye'de yerleşik olmayan kişilere verilen sağlık hizmetlerinden elde edilen gelirin % 50'sini Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinin 13 numaralı bendine göre gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden indirmesi mümkün bulunmakta birlikte özelge talep formunuzda da belirttiğiniz üzere faaliyetiniz ile ilgili olarak Sağlık Bakanlığından alınması gereken sağlık turizmine ilişkin ruhsatınız bulunmadığından, 193 sayılı Kanunun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (13) numaralı bendinde yer alan indirimden yararlanmanız mümkün bulunmamaktadır.

KDV KANUNU YÖNÜNDEN

3065 sayılı KDV Kanununun (13/I) maddesinde, 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 hizmetlerinin

KDV'den istisna olduğu, Türkiye'de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişilere söz konusu hizmetlerle birlikte sağlanan diğer teslim ve hizmetlerin istisna kapsamına dahil olmayacağı hüküm altına alınmıştır.

- KDV Genel Uygulama Tebliğinin "Yabancılar Verilen Sağlık Hizmetlerinde İstisna" başlıklı (II/B-16.) bölümünde;

"7104 sayılı Kanunla 3065 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinin birinci fıkrasına eklenen (I) 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.

Bu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirlenmiştir.

16.1. Kapsam

3065 sayılı Kanunun (13/I) maddesinde düzenlenen istisnanın kapsamına Türkiye'de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişilere, Sağlık Bakanlığınca izin verilen gerçek veya tüzel kişiler tarafından, münhasıran sağlık kurum ve kuruluşlarının bünyesinde verilen koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri girmektedir.

Koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetlerinde istisna uygulanabilmesi için bu hizmetleri veren gerçek veya tüzel kişilerin ilgili mevzuat çerçevesinde Sağlık Bakanlığınca izin verilen sağlık kurum ve kuruluşu olmaları zorunludur.

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, terapötikaferez 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.

16.1.1. İstisna Kapsamına Giren Hizmetler

İstisna kapsamına Sağlık Bakanlığınca izin verilen gerçek veya tüzel kişiler tarafından verilen koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri girmektedir. Söz konusu hizmetlerin münhasıran bu sağlık kurum ve kuruluşlarının bünyesinde verilmesi gerekmektedir.

Koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetlerinin kapsamı Sağlık Bakanlığının ilgili mevzuat hükümlerine göre belirlenir.

Saç ekimi, cilt bakımı, kırışıklık tedavisi, dolgu maddeleri uygulamaları gibi estetik amacıyla yapılan hizmetler bu istisna kapsamında değerlendirilmez.

Koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri ile birlikte verilebilen konaklama, ulaşım, yemek gibi teslim ve hizmetler istisna kapsamına girmez."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu çerçevede, Sağlık Bakanlığınca izin verilen sağlık kurum ve kuruluşu olmanız durumunda, Türkiye'de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişilere, münhasıran sağlık kurum ve kuruluşlarının bünyesinde vereceğiniz dış hekimliği hizmeti KDV Kanununun (13/l) maddesi hükmü gereğince KDV'den istisna olacaktır.

Diğer taraftan, diş hekimliği hizmeti kapsamında ifa edilebilen estetik amaca yönelik hizmetlerin (lazerle diş beyazlatma vb.) bahse konu istisna uygulaması kapsamında değerlendirilemeyeceği tabiidir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 18.09.2026