

Yurt içi ve yurt dışındaki kişilere verilen sağlık hizmetinin yanında verilen yol ve konaklama hizmetinin vergilendirilmesi ile belge düzeni hk.

Belge türü	zelge
Kanun	GELİR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	62030549-120-492444
Tarih	06.05.2022

T.C.

GELİR İDARESİ BAŐKANLIĐI

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı

Gelir Kanunları Gelir Ve Kurumlar Vergileri Grup Müdürlüėü

Sayı : 62030549-120[89-2019/1498]-492444

06.05.2022

Konu : Yurt içi ve yurt dışındaki kişilere verilen sağlık hizmetinin yanında verilen yol ve konaklama hizmetinin vergilendirilmesi ile belge düzeni hk.

İlgi : 05/11/2019 tarih ve 3544806 sayılı özelge talep formu.

İlgide kayıtlı özelge talep formunun incelenmesinden, serbest meslek faaliyeti kapsamında plastik cerrahi uzmanı olarak faaliyette bulunduğunuzu, Sağlık Bakanlığına müracaat ederek sağlık turizmi iznini aldığınızı ve yabancı uyruklu hastalara sağlık hizmeti verdiğinizi belirterek, gerek yurt içindeki gerek yurt dışındaki hastalar ile paket bir bedel üzerinden anlaşarak, hastaların yol, konaklama, hekimlik bedeli dahil toplam tutar üzerinden serbest meslek makbuzu kesip kesemeyeceğinizi, serbest meslek makbuzu kesmeniz halinde, tarafınızdan ödenmiş konaklama harcamalarını gider olarak gösterip gösteremeyeceğiniz ile konaklama giderlerinden dolayı başka bir defter tutmak zorunda olup olmadığınız hususlarında Başkanlığımız görüşünün sorulduğu anlaşılmış olup konuya ilişkin Başkanlığımız görüşü aşağıda açıklanmıştır.

GELİR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 37 nci maddesinde, her türlü ticari ve sınai faaliyetten doğan kazancın ticari kazanç olduğu hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanunun 40 ıncı maddesinde safi kazancın tespit edilmesi için indirilecek giderler bentler halinde sayılmış olup, aynı maddenin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan giderlerin safi kazancın tespitinde indirim konusu yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında sayılan kanunen kabul edilmeyen giderler dışında kalan ticari organizasyona bağlı olarak yapılan giderlerdir ve bunlara işletme gideri de denilebilir. Bir masrafın genel gider adı altında masraf yazılabilmesi için, genel giderlerin ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılmış olması masrafla iş arasında açık, güçlü bir illiyet bağının mevcut olması, masrafın işin önemi ölçüsünde yapılmış bulunması gerekmektedir.

Ticari faaliyet, bir tür emek-sermaye organizasyonuna dayanmakta olup, kazanç sağlama niyet ve kastının bulunup bulunmaması, böyle bir organizasyon tarafından icra edilen faaliyetin ticari faaliyet olma niteliğine etki etmemektedir. Ancak, bir faaliyetin ticari faaliyet sayılabilmesi için, kazanç sağlama niyet ve kastı gerekmemekle birlikte, faaliyeti icra eden organizasyonun bütün unsurlarıyla birlikte değerlendirildiğinde kazanç sağlama potansiyeline sahip olması gerektiği ortaya çıkmaktadır.

Anılan Kanunun 65 inci maddesinde, her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancı olduğu ve serbest meslek faaliyetinin; 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 yapılması olduğu, hükme bağlanmıştır.

Diğer taraftan, konu ile ilgili olarak yayımlanan 221 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin Serbest Meslek Faaliyeti-Serbest Meslek Erbabı" başlıklı bölümünde ayrıntılı açıklamalara yer verilmiş olup söz konusu Tebliğde,

Bir faaliyetin serbest meslek faaliyeti olup olmadığı, faaliyetin;

- sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanması,
- bir işverene bağlı olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması,
- devamlı olması,

unsurlarını taşıyıp taşımadığına bağlı bulunmaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, ticari kazançlar esas itibarıyla sermaye-emek karışımı bir kaynağa bağlı olarak doğmakta ve bu kaynağa bağlı olarak devamlı bir organizasyona dayanan her türlü faaliyet ticari faaliyet sayılmaktadır. Serbest meslek faaliyetinin ticari bir organizasyon içinde yapılması halinde de sağlanan gelir ticari kazanç sayılmakta ve kazancın tespitinde ticari kazanca

ait esas ve hükümler geçerli bulunmaktadır.

Öte yandan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinde, gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden yapılacak indirimler sayılmış olup, aynı maddenin 6322 sayılı Kanunla eklenen 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 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 Cumhurbaşkanı, bu bendin uygulamasına ve denetime ilişkin usul ve esasları belirlemeye ilgili bakanlıkların görüşünü almak suretiyle Maliye Bakanlığı yetkilidir."* hükmü yer almaktadır.

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 dahilinde beyanname üzerinden indirilmesi mümkün olacaktır.

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "10.5 Türkiye'den yurtdışı mukimi kişi ve kurumlara verilen hizmetler" başlıklı bölümünde, konuyla ilgili ayrıntılı açıklamalara yer verilmiş olup, sağlık alanında faaliyet gösteren işletmelerin elde ettiği kazançlara indirim uygulanabilmesi 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),

-Sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere (iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara) hizmet veren işletmelerce yürütülmesi,

-Yapılan hizmet ile ilgili olarak düzenlenecek faturanın, yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum adına düzenlenmesi (Sağlık alanında faaliyette bulunan işletmelerin 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.)

-Yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum için verilen hizmetin, bu kişilerin ve/veya kurumların Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgisinin olmaması,

-Bu hizmetler, fiziki olarak Türkiye'de verilmekle birlikte yararlanıcısının Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişiler olması,

-Sağlık hizmetlerinin fiilen verilmesi, (sağlık alanında sunulan asistanlık, danışmanlık ve aracılık gibi hizmetlerin bu kapsamda değerlendirilmesi mümkün değildir.)

-Sağlık hizmetlerinden elde edilen kazancın, gelir vergisi matrahının tespiti açısından, hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması, indirim kapsamında kabul edilen faaliyetler ile bu kapsama girmeyen işlerin birlikte yapılması halinde, indirim uygulanacak kazanca ilişkin hasılat, gider ve maliyet unsurlarının ayrı olarak tespit edilmesi (Hangi işte ne kadar süreyle kullanıldığı tespit edilemeyen sabit kıymetlere ilişkin amortismanlar ise, müşterek genel giderlerle birlikte dağıtımına tabi tutulacaktır.),

-Sağlık hizmetlerinden elde edilen hasılatın bu faaliyetler nedeniyle yüklenilen gider ve maliyet unsurlarının düşülmesi sonucu bulunacak kazancın en fazla %50'sinin dikkate alınması (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. Ayrıca, iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan gelirler bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.)

- Hizmet verilen yurt dışı yerleşik gerçek kişilere ilişkin ad-soyad ya da unvan, hangi ülkenin uyuğunda olduğu, pasaport numarası, düzenlenen faturanın tarih ve sayısı, verilen hizmetin niteliğı ve hizmet bedeli gibi bilgileri içeren formun geçici beyanname ile birlikte beyanname eki olarak verilmesi, (İlgili geçici vergi beyannamesinin ekindeki forma dahil edilememiş bilgilerin bir sonraki geçici vergi beyannamesi ekindeki formla bildirilmesi mümkündür.)

-Sağlık alanında faaliyet gösteren şahıs ve işletmelere Sağlık Bakanlığınca verilen ruhsatın bir örneğinin istisnadan faydalanılacak ilk yıl, yıllık gelir vergisi beyanname verme süresi içerisinde bağılı bulunan vergi dairesine verilmesi

gerekmektedir.

Yukarıda yer verilen hüküm ve açıklamalar uyarınca, yurt içi ve yurt dışındaki hastalar ile paket bir bedel üzerinden anlaşıarak (konaklama, yol, hekimlik masrafları dahil) hastalara plastik cerrahi alanında verdiğiniz hizmetin şahsi mesleki faaliyet boyutlarını aşp, ticari bir organizasyona dönüşmesi nedeniyle, söz konusu faaliyetiniz kapsamında elde edilen kazancın, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazancın tespitine ilişkin hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekmekte olup, yurt içi ve yurt dışındaki hastalar için yapılan konaklama giderlerinin ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılması halinde ticari kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

Ayrıca, yukarıda belirtilen şartların topluca sağlanması kaydıyla Türkiye'de yerleşik olmayan kişilere vermiş olduğunuz sağlık hizmetlerinden elde etmiş olduğunuz kazancın %50 sinin gelir vergisi matrahının tespitinde yıllık gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirinizden indirim konusu yapmanız mümkün bulunmaktadır.

VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN

213 sayılı Vergi Usul Kanunu uygulamasında, mükelleflerin bildirim, defter tutma, belge düzeni gibi ödevlerine ilişkin düzenlemeler aynı Kanunun ikinci kitabında yer almakta olup, mükelleflerce söz konusu

vergisel yükümlölüklerin yerine getirilmesi zorunludur.

Bu kapsamda mezkûr Kanunun 172 nci maddesinde ticaret erbaplarına ve serbest meslek erbabına defter tutma mecburiyeti öngörölmüş olup, aynı Kanunun 176 ila 181 inci maddelerinde defter tutma bakımından tüccarlara ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Kanunun 176 ncı maddesinde tüccarların defter tutmak bakımından iki sınıfa ayrıldığı, I inci sınıf tüccarların bilanço esasına göre, II nci sınıf tüccarların işletme hesabı esasına göre defter tutacağı; 177 nci maddesinde kimlerin birinci sınıf tüccar, 178 inci maddesinde de kimlerin ikinci sınıf tüccar sayılacağı ile aynı maddede yeniden işe başlayan tüccarların yıllık iş hacimlerine göre sınıflandırılınca kadar II nci sınıf tüccar gibi hareket edebileceği hükme bağlanmıştır. Ayrıca, mezkur Kanunun 182 nci ve müteakip maddelerinde bilanço ve işletme esasına göre defter tutmaya ilişkin hükümler yer almaktadır.

Bunun yanı sıra, mezkûr Kanunun 227 nci maddesinde, *"Bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, bu Kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir."* hükmü yer almakta olup, söz konusu kayıtların ise, aynı Kanunun 229 ve müteakip maddelerinde düzenlenen veya Bakanlığımıza verilen yetkiye dayanılarak düzenlenmesi/kullanılması uygun görölen belgelerle tevsik edilmesi gerekmektedir.

Buna göre, yurt içi ve yurt dışındaki hastalar ile paket bir bedel üzerinden anlaşarak (konaklama, yol, hekimlik masrafları dahil) hastalara plastik cerrahi alanında hizmet verilmesi faaliyetiniz ticari faaliyet kapsamında değerlendirildiğinden, söz konusu ticari faaliyetinize yönelik olarak tesis edilmesi gereken mükellefiyetinize ilişkin yükümlölüklerin de (bildirim, defter tutma, belge düzenleme gibi) 213 sayılı Kanun çerçevesinde yerine getirilmesi icap etmektedir.

Dolayısıyla, söz konusu faaliyetinize ilişkin olarak yıllık iş hacmine göre sınıflandırılınca kadar işletme hesabı esasına veya ihtiyari olarak bilanço esasına göre, yıllık iş hacmi neticesinde ise ilgili hükümler dahilinde tabi olacağınız sınıfa göre defter tutma yükümlölüğünüzün yerine getirilmesi, ayrıca söz konusu faaliyetiniz kapsamındaki işlemlerin için, genel hükümler çerçevesinde, fatura veya fatura düzenleme zorunluluğunun bulunmadığı durumlarda fatura yerine geçen belge düzenlemeniz icap etmektedir.

Bilgilerinize sunulur.

(*) 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