

**Yabancılara sağlık hizmetleri ile birlikte verilen rehberlik,  
danışmanlık vb. hizmetlerin vergilendirilmesi hk.**

|                   |                                           |
|-------------------|-------------------------------------------|
| <b>Belge türü</b> | Özelge                                    |
| <b>Kanun</b>      | KURUMLAR VERGİSİ KANUNU                   |
| <b>Özelge no</b>  | 84974990-130[KDV-4-İ-14001-2019/37]-44860 |
| <b>Tarih</b>      | 23.01.2023                                |

**T.C.**

**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**

**Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı**

**Gelir Kanunları KDV ve ÖTV Grup Müdürlüğü**

Sayı : 84974990-130[KDV-4-İ-14001-2019/37]-...

23.01.2023

Konu : Yabancılara sağlık hizmetleri ile birlikte verilen rehberlik, danışmanlık vb.  
hizmetlerin vergilendirilmesi hk.

İlgi

:

...

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, şirketiniz tarafından ... Bakanlığına bağlı hastanelerde Türkiye'de yerleşik olmayan kişilere tedavi ve ameliyatlarının yapılması için konaklama ve ulaşım gibi konularda rehberlik, danışmanlık ve organizasyon hizmetleri verileceği, hastanelerde yapılan tedavi ve ameliyat faturalarının şirketiniz adına düzenleneceği ve şirketiniz tarafından da yurtdışında mukim kişiler veya kurumlar adına fatura düzenlenerek döviz kazandırıcı hizmetler kapsamında gelir elde edileceği belirtilerek, söz konusu gelirlerin %50'sinin Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendine göre kurum kazancından indirilip indirilemeyeceği, söz konusu hizmetlerin katma değer vergisinden (KDV) istisna olup olmayacağı ve istisna uygulamasına tabi değilse yurtdışında mukim kişilere düzenlenecek faturalardaki KDV oranının ne olması gerektiği hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

#### **I- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN:**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "Diğer indirimler" başlıklı 10 uncu maddesine 6322 sayılı Kanunla eklenen (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'sinin kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim unsuru olarak dikkate alınabileceği, indirimden yararlanılabilmesi için fatura veya benzeri belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi gerektiği hükme bağlanmıştır.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "10.5. Türkiye'den yurt dışı mukimi kişi ve kurumlara verilen hizmetler" başlıklı bölümünde ise konuya ilişkin açıklamalar yapılmış olup, mükelleflerin bu indirimden faydalanabilmeleri için taşımaları gereken şartlara Tebliğin "10.5.2. İndirimden faydalanma şartları" bölümünde yer verilmiştir.

Bu kapsamda Tebliğin "10.5.2.1. İndirimden faydalanabilecek şirketlerin ana sözleşmelerinde yazılı esas faaliyet konusu" başlıklı bölümünde;

...

*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."* açıklamalarına yer verilmiştir.

Aynı Tebliğin, "10.5.2.2. Hizmetin, Türkiye'den münhasıran yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum için yapılmış olması" başlıklı bölümünde,

*"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 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."*

açıklamaları yer almaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, şirketiniz tarafından Sağlık Bakanlığından alınmış "Uluslararası Sağlık Turizmi Aracı Kuruluşu Yetki Belgesi" olmasına rağmen, yapmakta olduğunuz hizmetler esas itibarıyla yabancı hastaların tedavi ve ameliyatlarının yapılması için aracılık hizmeti ile konaklama ve ulaşım

konularında verilen rehberlik, danışmanlık ve organizasyon hizmetlerinden oluştuğundan, söz konusu faaliyetlerinizden elde ettiğiniz kazançların Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

## **II- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN:**

3065 sayılı KDV Kanununun 13/l 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 hizmetleri (Türkiye'de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişilere söz konusu hizmetlerle birlikte sağlanan diğer teslim ve hizmetler istisnanın kapsamına dahil değildir.)*" hükmüne yer verilmiştir.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin (II/B-16.) bölümünde istisnanın uygulamasına ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Söz konusu Tebliğin (II/B-16.1.1.) bölümünde;

*"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 hizmetleri ile birlikte verilebilen konaklama, ulaşım, yemek gibi teslim ve hizmetler istisna kapsamına girmez."*

- ( II/B-16.1.2.) bölümünde;

"...

*Yabancılara sunulan koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetlerine ilişkin faturanın, hizmet sunulan yabancı hasta yerine, sigorta kuruluşları, yabancı sosyal güvenlik kurumları, yetkili acenteler veya Sosyal Güvenlik Kurumuna (ikili sosyal güvenlik anlaşması bulunan ülkelerde yerleşik olanlara verilen hizmet bedelinin Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından ilgili ülke kurumlarından tahsil edilmesi durumunda) düzenlenmesi mümkün olabilmektedir. Bu durumda istisnanın uygulanabilmesi için düzenlenen faturada hizmet verilen yabancının adı, soyadı, hangi ülkenin uyruğunda olduğu, pasaport veya mavi kart numarası, Türkiye'ye en son giriş tarihi, verilen hizmetin niteliği ve hizmet bedeli bilgilerine yer verilmesi zorunludur."*

açıklamasına yer verilmiştir.

Buna göre, yabancılara verilen sağlık hizmetlerine ilişkin faturanın hasta yerine Şirketinize düzenlenmesi halinde faturada mezkur Tebliğde belirlenen şekilde hizmet verilen yabancı hasta ve hizmete ilişkin bilgilere yer verilmek suretiyle istisna uygulanması mümkündür. Şirketiniz tarafından yabancı hastaya konaklama ve ulaşım gibi konularda verilen rehberlik, danışmanlık ve organizasyon gibi hizmetlerin ise istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

Bu çerçevede, şirketiniz tarafından yabancı hastalara düzenlenecek faturada sağlık hizmet bedeli (sağlık hizmeti veren tarafından yukarıda belirtilen şekilde Şirketinize fatura düzenlenmesi şartıyla) için KDV hesaplanmaması, sağlık hizmeti dışındaki diğer hizmetlere ilişkin bedel üzerinden genel oranda KDV hesaplanması gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

---

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