



TÜRKİYE’DE YERLEŞİK OLMAYAN KİŞİLERE VERİLEN HİZMETLER NEDENİYLE VERGİ İNDİRİMİ UYGULAMASI

Av./Atty. Muhammed Çaprak

15 Haziran 2012 tarihli Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 6322 sayılı Kanunla 15/6/2012 tarihinden itibaren uygulanmak üzere Kurumlar Vergisi Kanununun “Diğer İndirimler” başlığı altında yer alan 10 uncu maddesine eklenen (ğ) bendi ve Gelir Vergisi Kanununun “Diğer İndirimler” başlıklı 89 uncu maddesinin birinci fıkrasına eklenen (13) numaralı bent ile Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye’de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanan bazı hizmetlerden elde edilen gelirlerin bir kısmının ilgili dönem gelir ve kurumlar vergisi matrahından indirilmesine imkan sağlanmıştır.

YASAL DÜZENLEMELER

6322 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu’nun 89 ve KVK’nun 10 uncu maddelerine,
“Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye’de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanan 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

According to the Law No.6322 published in the Official Gazette on June 15 2012, and enforced as of 15/6/2012, the subclause (ğ) added to Article 10 under the title “Other Deductions” of the Corporate Tax Law and the subclause (13) added to the first paragraph of Article 89 titled “Other Deductions” of the Income Tax Law provided the opportunity to deduct some of the income derived from certain services provided in Turkey to non-residents, whose workplace, legal and business headquarters are located abroad, and exclusively utilized abroad, from the relevant period's income and corporate tax base.

LEGAL REGULATIONS

With Law No. 6322, Income Tax Law Article 89 and Corporate Tax Law Article 10 has been amended with,
“Service enterprises operating in the fields of architecture, engineering, design, software, medical reporting, accounting, call center, and data storage, which provide services exclusively utilized abroad in Turkey to non-residents, whose workplace, legal, and business headquarters are located abroad, and are subject to the permission and supervision of the relevant ministry, and businesses operating in the education and health sectors providing services to non-residents in

veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50'si. Bu indirimden yararlanılabilmesi için fatura veya benzeri belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi şarttır. Bu bentte yer alan oranı, hizmet alanları itibarıyla sifıra kadar indirmeye veya %100'e kadar artırmaya Bakanlar Kurulu, bu bendin uygulamasına ve denetime ilişkin usul ve esasları belirlemeye ilgili bakanlıkların görüşünü almak suretiyle Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

hükmü eklenerek, anılan işlemlerden sağlanan gelirin %50'sinin gelir veya kurumlar vergisi matrahından indirilmesine imkan sağlanmıştır. Anılan düzenlemelerin uygulanması ile ilgili olarak yayımlanan 7 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde ise konuyla ilgili açıklamalara yer verilmiştir.

Bu kez, 7491 Sayılı "Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun"un 28.12.2023 tarih ve 32413 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmasıyla indirim oranı hem Gelir Vergisi hem de Kurumlar Vergisi mükellefleri için indirim oranı % 50'den % 80'e çıkarılmıştır. Ayrıca indirimden yararlanılabilmesi kazancın Türkiye'ye transfer edilmesi şartına bağlanmıştır.

İndirim kapsamındaki hizmetler:

Yapılan düzenlemelere göre, ilgili işletmeler tarafından elde edilen kazancın %50'sinin beyan edilen kazançtan indirilebilmesi için bu kazancın aşağıda belirtilen faaliyetlerden elde edilmiş olması gerekmektedir:

- Mimarlık,
- Mühendislik,
- Tasarım,
- Yazılım,
- Tıbbi raporlama,
- Muhasebe kaydı tutma,
- Çağrı merkezi,
- Veri saklama hizmetleri,
- İlgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak verilen eğitim ve sağlık hizmetleri.

İndirimden faydalanma şartları:

Turkey, solely from these activities, are entitled to deduct 50% of the income derived from these activities. For eligibility for this deduction, it is required that the invoice or similar document be issued on behalf of the customer abroad. The Council of Ministers, authorized by the Ministry of Finance, is responsible for reducing the rate specified in this clause to zero or increasing it up to 100%, taking into account the opinions of the relevant ministries, to determine the procedures and principles regarding the application and supervision of this clause.”

The possibility of deducting 50% of the income derived from the abovementioned transactions from the income or corporate tax base has been provided. Explanations regarding this matter have been included in the Corporate Tax General Communique No. 7, published concerning the implementation of the mentioned regulations.

This time, with the publication of Law No. 7491, titled "Law on Making Amendments to Some Laws and Decree Laws," in the Official Gazette dated 28.12.2023 and numbered 32413, the deduction rate has been **increased from 50% to 80%** for both Income Tax and Corporate Tax payers. Additionally, benefiting from the deduction is now **conditional upon the income being transferred to Turkey**.

Services covered by the deduction:

According to the regulations, for 50% of the income obtained by the relevant enterprises to be deducted from the declared income, this income must be derived from the activities listed below:

- Architecture,
- Engineering,
- Design,
- Software,
- Medical reporting,
- Accounting record keeping,
- Call center services,
- Data storage services,
- Education and health services provided subject to the permission and supervision of the relevant ministry.

Conditions for benefiting from the deduction:

1. İndirimden faydalanabilecek şirketlerin ana sözleşmelerinde yazılı esas faaliyet konusu:

İlgili şirketlerin ana sözleşmelerinde yazılı esas faaliyet konuları arasında, mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, veri saklama, eğitim ve sağlık hizmetleri sunmak olmalıdır. Şirket bünyesinde sözü edilen hizmetlerden **sadece birisi verilebileceği gibi ana sözleşmelerinde yer almak şartıyla birden fazlası da** verilebilir.

Bu şirketlerin, Türkiye'de yerleşmiş olan kişilere de hizmet vermesi indirimden faydalanmaya engel teşkil etmeyecek, Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara verilen hizmetlerden elde edilen kazancın %50'sine indirim uygulanacaktır.

Sağlık alanında faaliyet gösteren işletmelerin elde ettiği kazançlara indirim uygulanabilmesi için Sağlık Bakanlığından alınan ruhsat çerçevesinde faaliyette bulunulması zorunludur. Eğitim alanında faaliyet gösteren işletmelerin de Milli Eğitim Bakanlığından alınan izin belgesi veya ruhsat çerçevesinde faaliyette bulunmaları gerekmektedir. Sağlık Bakanlığınca ruhsatlandırılmış olmak şartıyla sağlık turizmi ile uğraşan işletmelerin de indirimden faydalanması mümkündür.

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

Hüküm kapsamındaki hizmetlerin, 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**.

1. The main activity subject to be written in the articles of association of companies eligible for the deduction:

Among the main activities written in the articles of association of the relevant companies, providing architecture, engineering, design, software, medical reporting, accounting record-keeping, call center, data storage, education, and health services should be included. Within the company, **only one of the mentioned services can be provided, or more than one can be provided if they are included in the articles of association.**

The fact that these companies also provide services to individuals residing in Turkey will not hinder them from benefiting from the deduction. A deduction of 50% will be applied to the income derived from services provided to non-residents, whose workplace, legal, and business headquarters are located abroad, as well as to individuals residing in Turkey.

In order for businesses operating in the health sector to benefit from the deduction applied to the income they generate, it is mandatory to operate within the framework of the license obtained from the Ministry of Health. Similarly, businesses operating in the education sector must operate within the framework of the permission certificate or license obtained from the Ministry of National Education. Businesses engaged in health tourism, provided that they are licensed by the Ministry of Health, are also eligible to benefit from the deduction.

2. The service being provided exclusively to individuals and/or institutions residing abroad from Turkey:

The services covered by the provision must be provided to individuals who are not residents of Turkey or to institutions whose workplace, legal, and business headquarters are located abroad. Additionally, for education or health services, they must be provided to individuals who are not residents of Turkey.

The services mentioned above must be provided in **actuality**, and services such as **assistantship, consultancy, and intermediary services** in these areas **cannot be considered within this scope.**

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

Yapılan hizmet ile ilgili olarak düzenlenecek faturanın, yukarıda özellikleri açıklanan yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum adına düzenlenmesi gerekmektedir. Sağlık alanında faaliyette bulunan şirketlerin ülkemiz ile **ikili sosyal güvenlik anlaşması bulunan** ülkelerde yerleşik olanlara verdikleri hizmetin bedelinin ülkemiz Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından ilgili ülke kurumlarından tahsil edilmesi nedeniyle, hizmet bedeli karşılığı **faturanın Sosyal Güvenlik Kurumuna düzenlenmesi durumunda da indirimden faydalanılabilecektir.**

4. Türkiye'den verilen, mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmetlerinden yurt dışında yararlanılması:

Verilen hizmetten yurt dışında yararlanılmış olması gerekir. Diğer bir anlatımla, yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum için verilen hizmetin, **bu kişilerin ve/veya kurumların Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgisinin olmaması** gerekmektedir.

İndirimden faydalanılabilmesi için verilen hizmetlerden yurt dışında faydalanılması şartı; mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmetleri için geçerli olup, **eğitim ve sağlık hizmetleri için böyle bir şart bulunmamaktadır.**

Bu yönüyle yapılan düzenleme, KDV mevzuatı ve uygulaması ile de paralellik göstermektedir. **Türkiye'de verilen eğitim ve sağlık hizmetlerinde faydalanma Türkiye'de olmuş kabul edildiğinden bu hizmetlerde yurt dışında faydalanma şartı aranmamıştır.** Ancak, Bu hizmetlerde her ne kadar yurt dışında faydalanma şartı aranmıyor olsa da hizmetten yararlananların yurt dışında yerleşik olması gerektiği tabiidir.

5. İndirimden faydalanacak kazancın tespiti, kayıtlarda izlenmesi ve beyanı:

3. The invoice being issued on behalf of individuals and/or institutions residing abroad:

The invoice related to the service provided must be issued on behalf of the individuals and/or institutions residing abroad, as described above. For companies operating in the health sector, if the fee for the service provided to individuals residing in countries with which our country **has bilateral social security agreements** is collected by the Social Security Institution of our country from the relevant institutions in that country, **the deduction can also be benefited from if the invoice for the service fee is issued to the Social Security Institution.**

4. Architecture, engineering, design, software, medical reporting, accounting record-keeping, call center, and data storage services provided from Turkey and utilized abroad:

The service must be utilized abroad. In other words, the service provided for individuals and/or institutions residing abroad **should not be related to their Activities of individuals and/or institutions in Turkey.**

In order to benefit from the deduction, it is a requirement that the services are utilized abroad for architecture, engineering, design, software, medical reporting, accounting record-keeping, call center, and data storage services. However, **such a requirement does not apply to education and health services.**

In this respect, the regulation is also parallel to the VAT legislation and practice. **Utilization of education and health services provided in Turkey is deemed to have occurred in Turkey, hence the requirement for utilization abroad is not imposed on these services.** However, even though the requirement for utilization abroad is not imposed on these services, it is natural that beneficiaries of these services must be residents abroad.

5. Determination, record tracking and declaration of the income eligible for the deduction:

Kazancı istisna kapsamında kabul edilen faaliyetlerden elde edilen hasıllardan bu faaliyetler nedeniyle yapılan giderler ve maliyetler düşüldükten sonra bulunacak olan kazancın % 50'si Kurumlar vergisi beyannamesinin "Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna ve İndirimler" bölümünde gösterilmek suretiyle indirim konusu yapılabilecektir.

Diğer indirim ve istisnalar ile geçmiş yıl zararları nedeniyle indirim konusu yapılamayan tutar izleyen dönemlere devredilemeyecek, ayrıca faaliyet sonucunda zarar olması halinde ise indirim söz konusu olmayacaktır.

İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetlerden elde edilen kazancın, kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından, kazanca ilişkin hasılat, gider ve maliyet unsurlarının ayrı olarak tespit edilmesi gerekmektedir.

6. Kazancın tamamının Türkiye'ye transferi:

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Diğer İndirimler" başlıklı 10. Maddesi ve Gelir Vergisi Kanununun "Diğer İndirimler" başlıklı 89 uncu maddesinde 7491 Sayılı Kanunla yapılan değişiklikle, bu hizmetlerden elde edilen kazançlara indirim uygulanabilmesi için, kazancın tamamının, elde edildiği takvim yılına ilişkin yıllık gelir vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi şartı getirilmektedir.

Buna göre, kazancın tamamının Türkiye'ye getirilmemesi halinde hiçbir indirimden yararlanılamayacaktır.

Söz konusu değişiklik, 01.01.2023 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere, Resmi Gazete'de yayımlandığı 28.12.2023 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Dolayısıyla, 2023 yılında elde edilen söz konusu gelirler nedeniyle indirimden yararlanabilmek için ilgili kazançların 25.04.2024 tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilmesi gerekmektedir.

After deducting expenses and costs related to activities considered within the scope of the exemption from the revenue generated from these activities, 50% of the resulting income can be subject to deduction by being shown in the "Deductions and Exemptions to be Deducted in Case of Determination of Income" section of the Corporate Tax return.

The amount that cannot be subject to deduction due to other deductions and exemptions as well as losses from previous years cannot be carried forward to subsequent periods. Additionally, if there is a loss resulting from the activity, no deduction will be applicable.

The revenue, expenses, and costs related to the income derived from activities accepted within the scope of the deduction must be separately identified for the determination of the corporate tax base.

6. The transfer of income to Turkey as a whole:

With the amendment made by Law No. 7491 to Article 10 titled "Other Deductions" of the Corporate Tax Law and Article 89 titled "Other Deductions" of the Income Tax Law, in order for the income derived from these services to be eligible for deduction, it is required that the entirety of the income be transferred to Turkey by the deadline for filing the annual income tax return for the calendar year in which it was earned.

Accordingly, if the entirety of the income is not brought to Turkey, no deduction can be claimed.

The said amendment came into effect on the date of its publication in the Official Gazette, which is December 28, 2023, and is applicable to income earned from January 1, 2023, onwards. Therefore, in order to benefit from the deduction for the income earned in 2023, the relevant income must be transferred to Turkey by April 25, 2024.