

10/10/2016

**SİRKÜLER**  
**2016/34**

Sayın Yetkili;

**293 Seri No.lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği yayımlandı.**

6728 sayılı "Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" 09.08.2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

02.10.2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 293 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde ise söz konusu Kanun ile gelir vergisi mevzuatında yapılan değişikliklere ilişkin aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

**I. Yurt dışına hizmet veren işletmelerde indirim uygulaması**

**A. Kazanç indirimi**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 89/13 ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10/ğ maddelerinde; gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verdikleri ve münhasıran yurt dışında yararlanılan aşağıdaki hizmetlerden elde ettikleri kazançların % 50'sini, beyannamelerinde ayrıca göstermek şartıyla beyan ettikleri gelirden/kurum kazancından indirebileceklerine ilişkin düzenleme yer almaktadır.

Söz konusu hizmetler aşağıda yer almaktadır:

- Mimarlık, mühendislik,
- Tasarım,
- Yazılım,
- Tıbbi raporlama,
- Muhasebe kaydı tutma,
- Çağrı merkezi,
- Veri saklama.

Ayrıca ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmeler de bu kapsama girmektedir.

6728 sayılı Kanun ile genel olarak bu uygulamada bir değişiklik yapılmamıştır. Sadece indirim uygulamasının kapsamı biraz daha genişletilerek aşağıdaki hizmetler de kapsama dahil edilmiştir:

- Ürün testi,
- Sertifikasyon,
- Veri işleme ve veri analizi.

Ayrıca yine 6728 sayılı Kanun ile ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmelerinin de indirim imkânından yararlanması sağlanmamıştır.

**B. Ücretlere ilişkin indirim**

6728 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 33. maddesi yeniden düzenlenmiştir. Bu düzenleme ile **1 Ocak 2017 tarihinden itibaren uygulanmak üzere** yukarıda saydığımız faaliyet alanlarında hizmet veren işverenler için geçerli bir indirim uygulaması daha getirilmiştir.

Buna göre söz konusu işverenlerin, destek personeli hariç olmak üzere, münhasıran bu faaliyetler için istihdam ettikleri ve fiilen bu işleri ifa eden hizmet erbabına ödedikleri ücretler üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan vergiden, işverenin bu faaliyetlerinden sağladığı hasılatın % 85'inin yurt dışından elde edilmiş olması ve fatura veya benzeri belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi şartıyla, her bir çalışan için faaliyetin yapıldığı yılın Ocak ayına ait asgari ücretin safi tutarının gelir vergisi tarifesiinin birinci gelir diliminde yer alan oranla (% 15) çarpılmasıyla bulunan indirim tutarı mahsup edilebilecektir.

## 1. İndirimin şartları

a. Yukarıdaki alanlarda faaliyette bulunan işverenlerin bu faaliyetlerinden sağladığı **hasılatın % 85'inin yurt dışından elde edilmiş olması** gerekmektedir.

- Toplam hasılatın % 85'inin yurt dışından elde edilmiş olduğu, her hesap dönemi sonundaki gelir tablosunda yer alan yurt içi ve yurt dışı net satışlara ilişkin tutarlar esas alınarak tespit edilecektir. Yurt dışından elde edilen hasılatı, toplam hasılatın içindeki oranı % 85' in altında kalan işletmelerin indirimden yararlanmaları söz konusu olmayacaktır.

- İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetler ile bu kapsama girmeyen faaliyetlerin birlikte yapılması halinde, indirim uygulanacak hasılatın tespiti açısından, kayıtların ayrı ayrı izlenmesi, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekir.

b. İndirimin hesabında, münhasıran indirim kapsamında bulunan faaliyetlerde istihdam edilen ve fiilen bu işleri ifa eden hizmet erbabına ilişkin ücretler esas alınacak olup fiilen söz konusu işlerde istihdam edilmeyenler ile destek personeline ait ücretler dolayısıyla indirimden yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.

c. Fatura veya benzeri belgelerin yurt dışındaki müşteri (yurt dışı mukimi kişi veya kurum) adına düzenlenmesi gerekir. 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.

ç. 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. İlgili Bakanlığın izin ve denetimine tabi olarak Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere verilen eğitim ve sağlık hizmetleri fiziki olarak Türkiye'de verilmekle birlikte yararlanıcısının Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişiler olması gerekmektedir.

## 2. İndirim tutarının hesabı

Mükelleflerin, indirim kapsamında bulunan faaliyetlerinden kaynaklanan ücret ödemelerini ait olduğu dönemin muhtasar beyannamesine dahil etmeleri ve bunlara ilişkin olarak hesaplanan gelir stopaj vergilerini faaliyetin yapıldığı yıl içinde ödemeleri gerekmektedir.

İndirim tutarı, faaliyetin yapıldığı yılın Ocak ayına ait asgari ücretin safi tutarının % 15 oranıyla çarpılması sonucu bulunan tutardır.

Hizmet erbabının ücretlerine öncelikle asgari geçim indirimi uygulanacaktır. İndirim tutarı, asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra kalan vergi tutarından, mahsup edilecektir. (Asgari geçim indirimi tutarı 265 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği'ndeki esaslara göre belirlenecektir.)

İndirim tutarı her bir hizmet erbabı için ayrı ayrı ve her bir yıl için şartların gerçekleşip gerçekleşmediğine bağlı olarak hesaplanacaktır.

### 3. İndirimden yararlanma zamanı

Şartların gerçekleşmesi halinde bu indirimden, faaliyetin yapıldığı takvim yılına ilişkin yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihten sonraki vergilendirme dönemlerine ilişkin muhtasar beyannameler üzerinden tahakkuk eden vergilerden mahsup edilmek suretiyle yararlanılacaktır.

Örneğin, 2017 yılına ilişkin olarak faaliyet gösteren bir gelir vergisi mükellefi 2017 yılına ilişkin gelir vergisi beyannamesini 2018 yılının Mart ayında verecektir. 2017 yılına ilişkin olarak indirim uygulamasına ilişkin şartları taşıdığı kabul edilen bu mükellef, 2018 yılı Nisan vergilendirme döneminden 2019 yılı Mart vergilendirme dönemine (bu dönemler dahil) kadar indirim uygulamasından yararlanabilecektir. 2018 yılında da mezkur şartların gerçekleşmesi durumunda müteakip vergilendirme dönemlerinde indirimden yararlanılabilecektir.

İndirim uygulaması üç ayda bir muhtasar beyanname veren mükellefler için Nisan, Mayıs, Haziran vergilendirme dönemine ilişkin olarak Temmuz ayında verilecek muhtasar beyannameler üzerinden tahakkuk eden toplam vergiler üzerinden yapılabilecektir.

İndirim uygulamasına konu hak kazanılmış tutarların herhangi bir sebeple muhtasar beyanname üzerinden mahsup edilememesi durumunda mahsup edilemeyen tutarların, takip eden vergilendirme dönemlerinde de muhtasar beyannameler üzerinden tahakkuk eden vergilerden mahsubu mümkündür.

### 4. Bildirim ve beyan

Yurt dışına hizmet veren işletmelerden indirim şartlarını taşıyanlarca, indirim tutarının hesaplaması amacıyla istihdam ettikleri hizmet erbabının (destek personeli hariç) bilgileri ile hizmet erbabının ücretleri, tevkif edilen vergi ve indirim tutarına ilişkin bilgilerin yer aldığı, **"Yurt Dışına Hizmet Veren İşletmelerde İndirim Uygulamasına İlişkin Bildirim"** doldurulacaktır.

Bu bildirim, gelir vergisi mükellefleri için faaliyetin yapıldığı yılı takip eden yılın Mart ayında verilecek muhtasar beyanname (Üç ayda bir muhtasar beyanname veren mükellefler için Nisan ayında), kurumlar vergisi mükellefleri için faaliyetin yapıldığı hesap dönemini takip eden yılın dördüncü ayında verilecek muhtasar beyanname ekinde, e-beyanname şeklinde verenler tarafından elektronik ortamda, diğer mükelleflerce kâğıt ortamında yetkili vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

Özel hesap dönemi uygulayan mükellefler için bildirim verilme süresi, özel hesap dönemi dikkate alınarak belirlenecektir.

İndirilecek tutarlar, aylar itibarıyla söz konusu bildirim "Mahsup Edilecek Tutara İlişkin Bilgiler" bölümünde gösterilecektir. Bu bölümün son sütununda yer alan genel toplam tutarı, muhtasar beyannamenin "Matrah ve Vergi Bildirimi" Tablosunun "Mahsup Edilen Vergiler" bölümünün 25 numaralı "GVK'nın 33 üncü maddesi kapsamında mahsup edilecek kesinti tutarı" satırına aktarılacaktır.

Vergi dairelerince, indirim talebinde bulunan mükelleflerin yıl içinde her vergilendirme dönemi itibarıyla ücretler üzerinden tevkif ettikleri vergilerin beyan edilip edilmediği ile ödenip ödenmediği hususları kontrol edilecektir.

## **II. Tek Primli Yıllık Gelir Sigortalarındaki Vergi İstisnasının Sigorta Süresi En Az 10 Yıl veya Ömür Boyu Olanlar için Uygulanması**

6728 sayılı Kanunu'la, Gelir Vergisi Kanunu'nun 22. maddesinin (1) numaralı fıkrası değiştirilerek ve aynı maddeye (2) numaralı fıkra eklenerek, tek primli yıllık gelir sigortalarında, sigorta süresinden bağımsız olarak tanınmış olan istisna, sigorta süresi en az 10 yıl veya ömür boyu olanlar için uygulanacak şekilde değiştirilmiş, sigorta süresi 10 yıl ve üzeri olan tek primli yıllık gelir sigortalarından vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılmalardan hariç, erken ayrılma durumunda erken ayrılma tarihinde ödenen iratlar üzerinden tevkifat yapılması düzenlenmiştir.

Ayrıca, birikim priminin alındığı hayat sigortalarından 10 yıl süreyle prim ödeyerek ayrılanlar, bireysel emeklilik sisteminden emeklilik hakkı kazananlar ile vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılan ödemelerin, defaten toplu para alınması yerine sigorta süresi 10 yıl ve üzeri veya ömür boyu olan tek primli yıllık gelir sigortalarına yatırılması durumunda, yatırılan kısma tekabül eden ödemelerin içerdiği irat tutarları gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Buna göre, sigorta süresi en az 10 yıl veya ömür boyu olan tek primli yıllık gelir sigortalarından 10 yıl tamamlanmadan ayrılma halinde yapılan ödemelere gelir vergisi istisnası uygulanmayacak olup, söz konusu ödemeler üzerinden %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

Tevkifat, ayrılma tarihinde yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarı üzerinden yapılacak olup söz konusu irat tutarı; Gelir Vergisi Kanunu'nun 75 inci maddesinde belirtildiği üzere varsa fesih ve iştirak kesintisi indirilmeden önceki birikim tutarından, yatırıma yönlendirilen tutar indirilerek hesaplanacaktır.

Sigorta süresi en az 10 yıl veya ömür boyu olan tek primli yıllık gelir sigortalarından vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle 10 yıl tamamlanmadan ayrılma halinde ise söz konusu irat tutarları üzerinden tevkifat yapılmayacaktır.

## **III. Ücret İstisnalarına İlişkin Düzenlemeler**

### **A) Emekli sandıkları tarafından ödenen aylıklardaki istisna uygulanmasında fiilen çalışılan sürenin esas alınması**

6728 sayılı Kanun'la, Gelir Vergisi Kanunu'nun 23. maddesinin birinci fıkrasının (11) numaralı bendi değiştirilerek, 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20 nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen emekli, maluliyet, dul ve yetim aylıklarının toplamına, fiilen çalışılan süre esas alınarak en yüksek devlet memuruna yapılabilecek ödeme tutarı kadarlık kısım için istisna uygulanması öngörülmekte olup aşan tutar vergiye tabi tutulacaktır. Önceki uygulamada ödenen aylıkların toplamı, en yüksek Devlet memuruna ödenen en yüksek ödeme tutarından fazla ise aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulmaktaydı.

Buna göre, 506 sayılı Kanun'un geçici 20 nci maddesinde belirtilen; bankalar, sigorta şirketleri, ticaret ve sanayi odaları ve borsalar tarafından kurulmuş olan sandıklara tabi olarak çalışanlara ödenen emekli ikramiyeleri ve tazminatların toplamının çalışılan süre esas alınarak; en yüksek Devlet memuruna ödenen en yüksek tazminat, yardım ve toptan ödeme tutarı kadar olan kısmı vergiden istisna edilecektir. Bu tutardan fazla ödenen kısım ücret olarak vergiye tabi tutulacaktır.

**B) Bölgesel yönetim merkezlerinde istihdam edilen hizmet erbabına ödenen ücretlerin istisna kapsamına alınması**

6728 sayılı Kanun'la, Gelir Vergisi Kanunu'nun 23. maddesinin birinci fıkrasının (14) numaralı bendi değiştirilerek, Türkiye dışında elde edilen kazançlar üzerinden döviz olarak ödenmesi kaydıyla kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerce bölgesel yönetim merkezlerinde münhasıran merkezin faaliyet izni kapsamında istihdam edilen hizmet erbabına ödenen ücretler istisna kapsamına alınmıştır.

Tebliğe göre, bölgesel yönetim merkezlerine istisna hükmünün uygulanabilmesi için aşağıdaki şartların mevcut olması gerekmektedir.

1. İşveren sıfatıyla ücret ödemesinde bulunan kurumların, Türkiye'de kanuni ve iş merkezinin bulunmaması (Türkiye'de kanuni ve iş merkezi bulunmayan kurumların ise tam mükellef oldukları Devlette hangi statüyü taşıdıkları, tüzel kişiliklerinin bulunup bulunmadığı herhangi bir iktisadi işletmelerinin varlığı ya da yokluğu önem taşımayacaktır.).
2. Dar mükellef kurumda çalışan kişinin hizmet erbabı (ücretli) ve yapılan ödemenin ücret olması.
3. Dar mükellef kurumun ücret ödemesi yaptığı hizmet erbabının Ekonomi Bakanlığından alınan izne istinaden kurulan bölgesel yönetim merkezlerinde faaliyet izni kapsamında istihdam edilmesi.
4. Dar mükellef kurumun Türkiye'deki personeline yapılacak ödemenin bu kurumun yurt dışı kazançlarından karşılanması.
5. Ücretlerin döviz olarak ödenmesi.