

Bölgesel yönetim merkezinin kurumlar vergisi muafiyeti ve burada çalışan kişilere uygulanan ücret istisnası hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	GELİR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	62030549-125-928981
Tarih	19.08.2022

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı

Gelir Kanunları Gelir Ve Kurumlar Vergileri Grup Müdürlüğü

Sayı : E-62030549-125[3-2021/233]-928981

19.08.2022

Konu : Bölgesel yönetim merkezinin kurumlar vergisi muafiyeti ve burada çalışan kişilere uygulanan ücret istisnası hk.

İlgi : 02/04/2021 tarihli ve 1635660 sayılı özelge talep formu.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, Bölgesel Yönetim Merkezi olarak kurulan İrtibat Büronuzun 07/11/2012 tarih 75289 sayılı yazılı izin ile kurulduğu, faaliyet süresinin 31/10/2025 tarihine kadar uzatıldığı, 7103 sayılı kanun ile bölgesel yönetim merkezlerinin kurumlar vergisi muafiyetlerinin 01/01/2022 tarihinde sona ermesi sebebiyle irtibat büronuza kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirilip ettirilemeyeceği ve büronuzda çalışan kişilere ödenen ücretlerde istisnanın uygulanıp uygulanamayacağı hususlarında bilgi talep edildiği anlaşılmakta olup konu hakkında Başkanlığımız görüşleri aşağıda açıklanmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında, Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların, dar mükellefiyet esasında, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği hükme bağlanmış olup Türkiye'de elde edilmiş kazancın varlığı ise Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü ve Gelir Vergisi Kanununun 7 ve 8 inci maddelerinde yer alan hükümlere göre belirlenmektedir.

Anılan Kanunun 3 üncü maddesine göre, Türkiye'de Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun iş yeri olan veya daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen kazançlar ticari kazanç olarak vergiye tabidir. Ancak, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumlarca Türkiye'de yalnızca mal teminine yönelik bir iş yeri oluşturulması veya daimi temsilci bulundurulması ve bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla temin edilen malların Türk iç pazarına sunulmayarak yabancı memleketlere gönderilmesi halinde, teknik olarak Türkiye'de elde edilmiş bir kazançtan söz edilememekte ve vergi doğmamaktadır.

Bu maddede geçen iş yeri kavramı Vergi Usul Kanununun 156 ncı maddesinde, daimi temsilci kavramı ise Gelir Vergisi Kanununun 8 inci maddesinde düzenlenmiştir. "İşyeri", Vergi Usul Kanununda, ticari faaliyetin yapıldığı veya bu faaliyette kullanılan yer; "Daimi Temsilci" ise Gelir Vergisi Kanununda, ticari muameleler ifasına yetkili kimse olarak tanımlanmıştır.

Ayrıca Kurumlar Vergisi Kanununun "Muafiyetler" başlıklı 4 üncü maddesinin 7103 Sayılı Kanunun 74 üncü maddesiyle 1/1/2019 tarihi itibarıyla yürürlükten kaldırılan (ö) bendinde " Tüm giderlerinin kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumlar tarafından karşılanması ve söz konusu giderlerin Türkiye'de tam veya dar mükellefiyete tabi herhangi bir kurumun hesaplarına intikal ettirilmemesi veya kârından ayrılmaması kaydıyla, Ekonomi Bakanlığından alınan izne istinaden kurulan bölgesel yönetim merkezleri (Türkiye'de tam veya dar mükellefiyete tabi herhangi bir kurumun, bölgesel yönetim

merkezinin yönetimi altında bulunması muafiyet hükmünün uygulamasına engel teşkil etmez.)."hükümlerine yer verilmiştir.

Konuya ilişkin olarak 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "4.17. Bölgesel yönetim merkezleri" başlıklı bölümünde; 15/7/2016 tarihli ve 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasına eklenen (ö) bendi ile bölgesel yönetim merkezlerinin belirli şartlarla kurumlar vergisinden muaf tutulduğu belirtilmiştir.

Aynı Tebliğin; "4.17.2. Muafiyetten yararlanacaklar" başlıklı bölümünde de;

"Bu muafiyetten, Ekonomi Bakanlığına başvurarak gerekli izni almak suretiyle hizmet veren ve diğer şartları da sağlayan bölgesel yönetim merkezlerinin yararlanması mümkündür.

....

Öte yandan, 5520 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (ö) bendi hükmü, 21/03/2018 tarihli ve 7103 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 74 üncü maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır. 7103 sayılı Kanunun 93 üncü maddesinin birinci fıkrasının (f) bendinde, 5520 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (ö) bendinin yürürlükten kaldırılmasına ilişkin 74 üncü madde hükmünün 1/1/2019 tarihinde (1/1/2019 tarihi itibarıyla kurulu bölgesel yönetim merkezleri için 1/1/2022 tarihinden itibaren uygulanmak üzere) yürürlüğe gireceği belirtilmiştir.

Dolayısıyla, 1/1/2019 tarihi itibarıyla kurulu bölgesel yönetim merkezleri, Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (ö) bendinde düzenlenen muafiyet hükmünden, Tebliğde belirtilen şartlar dahilinde, 1/1/2022 tarihine kadar faydalanabilecektir.

..."açıklamalarına yer verilmiştir.

İrtibat büroları, 4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu ve bu Kanuna dayanılarak çıkarılan Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu Uygulama Yönetmeliğinde yer alan düzenlemelere göre kurulmakta ve faaliyet göstermektedir. Mevcut yasal düzenlemelere göre irtibat büroları, Türkiye'de ticari faaliyette bulunamamakta; ticari faaliyetler dışında, haberleşme, ağırlama, irtibat, araştırma ve bilgi toplama gibi amaçlarla yurt dışında yerleşik kurumlar tarafından kurulmaktadır. Kâr elde edip transfer edememekte ve bütün masraflarını yurt dışından getirecekleri dövizlerle karşılamak zorunda bulunmaktadır.

Diğer taraftan, bölgesel yönetim merkezleri 4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu kapsamında çıkarılan Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu Uygulama Yönetmeliğinin "İrtibat Bürolarının İşleyişi Hakkında Hükümler" başlıklı 8 inci maddesinde düzenlenmiş olup, söz konusu düzenlemeye göre bölgesel yönetim merkezleri, yabancı şirketin, diğer ülkelerdeki birimlerine yönelik olarak; yatırım ve yönetim stratejilerinin oluşturulması, planlama, tanıtım, satış, satış sonrası hizmetler, marka yönetimi, finansal yönetim, teknik destek, AR-GE, dış tedarik, yeni geliştirilen ürünlerin test edilmesi, laboratuvar hizmetleri, araştırma ve analiz, çalışanların eğitimi gibi faaliyetlere ilişkin koordinasyon ve yönetim hizmeti sağlanması alanlarında hizmet vermek amacıyla kurulabilmektedir.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde; Ekonomi Bakanlığından alınan izne istinaden bölgesel yönetim merkezi olarak kurulan irtibat büronuzun 4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu ve bu Kanuna dayanılarak çıkarılan Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu Uygulama Yönetmeliği'nde yer alan düzenlemelere göre bölgesel yönetim merkezi olarak faaliyette bulunması, ticari ve diğer gelir getirici faaliyetler ile izin konusu dışında bir faaliyette bulunmaması halinde kurumlar vergisi mükellefiyet tesisine gerek bulunmamaktadır. Bu şartların sağlanmaması halinde ise, Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin (ö) bendinde yer alan Bölgesel Yönetim Merkezlerine ilişkin muafiyet 1/1/2019 tarihi itibarıyla kurulu bölgesel yönetim merkezleri için 1/1/2022 tarihinden itibaren uygulanmak üzere kaldırılmış olduğundan, irtibat büronuzun 01/01/2022 tarihinden itibaren kurumlar vergisi mükellefi olması gerekeceği tabiidir.

Diğer taraftan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesinde, *"Aşağıda yazılı ücretler Gelir Vergisi'nden istisna edilmiştir:*

...

(6728 sayılı kanunun 12 inci maddesiyle değişen bent; Yürürlük 01.09.2016)14. a) Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına, işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler;

b) Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin, Ekonomi Bakanlığından alınan izne istinaden kurulan bölgesel yönetim merkezlerinde münhasıran merkezin faaliyet izni kapsamında istihdam ettikleri hizmet erbabına Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler;

..." hükmü yer almıştır.

Konuya ilişkin 02/10/2016 tarihli 29845 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 293 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "Ücret istisnalarına ilişkin düzenlemeler" başlıklı 3. bölümünde; "Madde 11-...

b) 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.

..." açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, Gelir Vergisi Kanunu'nun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (14/b) bendine göre, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin, Ekonomi Bakanlığından alınan izne istinaden kurulan bölgesel yönetim merkezlerinde münhasıran merkezin faaliyet izni kapsamında istihdam ettikleri hizmet erbabına Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Bu itibarla, Ekonomi Bakanlığından alınan izne istinaden bölgesel yönetim merkezi olarak kurulan irtibat büronuzda istihdam edilen hizmet erbabına yapılacak ücret ödemelerinin, 293 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin "Ücret istisnalarına ilişkin düzenlemeler" başlıklı 3. bölümünde yer alan ve yukarıda da sayılan şartların bir arada sağlanması kaydıyla, gelir vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan, istisnanın uygulanabilmesi için söz konusu ücretin irtibat büronuzda çalışan personele, döviz olarak veya yurt dışından gelen paraların yetkili bankalarda bozdurulmak suretiyle Türk parası olarak ödenmesi ve döviz bozdurulması ile ilgili belgelerin ücret bordrolarına eklenmesi gerekmektedir.

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 zerine 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