

# “ Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Bölge Dışı Ücret İstisnası Uygulamasında Yeni Dönem

**Hasan DÖNMEZ\***

## Öz

Ar-Ge, yenilik, tasarım gibi konulara dair önemli düzenlemeler içeren Ar-Ge Reform Paketi kapsamında, 6676 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 26.02.2016 tarih ve 29636 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. 6676 sayılı Kanun ile 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu ve 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun başta olmak üzere ilgili mevzuatlarda bir takım değişiklikler yapılmıştır. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri’nde Ar-Ge, tasarım ve yazılım projeleri kapsamında bir kısım faaliyetlerin Bölge dışında geçirilmesi zorunlu olabilmektedir. Bu durumda Ar-Ge, tasarım ve yazılım personelinin Bölgelerde yürüttüğü projelerle doğrudan ilgili olmak şartıyla, Bölge dışındaki bu faaliyetlere ilişkin ücretlerinin gelir vergisi stopajı kapsamında değerlendirilmesine yönelik Bakanlar Kurulu’na yetki verilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Teknoloji Geliştirme Bölgeleri, Ücret istisnası

**Jel Sınıflandırması:** H20, H25, K34

## NEW PERIOD IN THE PRACTICE OF OUT-OF-ZONE WAGE EXCEPTION FOR TECHNOLOGY DEVELOPMENT ZONES

### ABSTRACT

Within the scope of R&D Reform Package containing significant regulations on R&D, innovation and design, Law no. 6676 on Supporting Research and Development Activities and the Law on Making Amendments in Certain Laws and Decree Laws were published in the Official Gazette no. 29636 dated 26.02.2016. Related legislations were amended, primarily The Law no. 6676 and the Law no. 4691 on Technology Development Zones and the Law no. 5746 on Supporting Research and Development Activities. It may be obligatory to carry some of the activities to the outside of the Zone within the scope of R&D, design and software projects in Technology Development Zones. In this case, the Cabinet was authorized to evaluate the wages of R&D, design and software personnel in the Zones within the scope of income tax withholding on the condition to be directly related to the projects they conduct.

**Keywords:** Technology Development Zones, Wage exception

**Jel Classification:** H20, H25, K34

\* E. Gelirler Kontrolörü, Vergi Müfettişi

## GİRİŞ

6676 Sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun<sup>1</sup> (6676 sayılı Kanun) ile değişik 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun<sup>2</sup> (4691 sayılı Kanun) geçici 2'nci maddesinde, Teknoloji Geliştirme Bölgeleri'nde (Bölge, TGB) çalışan; AR-GE, tasarım ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri 31/12/2023 tarihine kadar her türlü vergiden müstesna tutulmuş ve Bölgede yer alan işletmelerde çalışan AR-GE ve tasarım personelinin bu Bölgelerde yürüttüğü projelerle doğrudan ilgili olmak şartıyla, proje kapsamındaki faaliyetlerin bir kısmının Bölge dışında yürütülmesinin zorunlu olduğu durumlarda Bölge dışındaki bu faaliyetlere ilişkin ücretlerinin yüzde yüzünü aşmamak şartıyla Bakanlar Kurulunca ayrı ayrı veya birlikte belirlenecek kısmı ile Bölgede yer alan işletmelerde en az bir yıl süreyle çalışan AR-GE ve tasarım personelinin yüksek lisans yapanlar için bir buçuk yılı, doktora yapanlar için iki yılı geçmemek üzere Bölge dışında geçirdiği sürelerle ilişkin ücretlerin yüzde yüzünü aşmamak şartıyla Bakanlar Kurulunca ayrı ayrı veya birlikte belirlenecek kısmı, gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirileceği belirtilmiştir.

4691 sayılı Kanun uygulamasında en çok eleştirilen ve değişikliğe uğrayan hususlardan biri Ar-Ge çalışmaları kapsamında bölge dışında geçirilen süreler olmuştur. Bu çalışmamızda, Bölge dışında geçirmesi gereken süreye ait ücretlerinin gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilmesi hususu, günümüze kadar yapılan düzenlemelerle birlikte ele alınacaktır.

### 1. TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİ BÖLGE DIŞI ÜCRET İSTİSNASI UYGULAMASININ YASAL DAYANAKLARI.

#### 1.1 4691 Sayılı Kanun'un Geçici 2'nci Maddesi ve TGB Uygulama Yönetmeliğinde Yapılan Düzenlemeler.

06.07.2001 tarih ve 24454 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nda teknoloji geliştirme bölgelerinin kuruluşu, işleyişi, yönetim ve denetimi ile bunlarla ilgili kişi ve kuruluşların görev, yetki ve sorumlulukları düzenlenmiştir.

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun geçici 2'nci maddesinde ücretlere ilişkin istisnalar düzenlenirken; bölge dışında geçen sürelerle ilişkin ücretlerin de vergiden istisna edilebilmesine ilişkin hükümler Kanuna, 6170 sayılı Kanunla 12.03.2011 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere eklenmiştir.

4691 sayılı Kanun'un geçici 2'nci maddesinin ikinci fıkrasının 6170 sayılı Kanun'un 7'nci maddesiyle değişmeden önceki şekli aşağıdaki gibiydi:

"Bölgede çalışan araştırmacı, yazılımcı ve Ar-Ge personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri 31.12.2013 tarihine kadar her türlü vergiden müstesnadır. Yönetici şirket, ücreti gelir vergisi istisnasından yararlanan kişilerin Bölgede fiilen çalışıp çalışmadığını denetler. Bölgede fiilen çalışmayanlara istisna uygulandığının tespit edilmesi halinde, ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin cezalardan yönetici şirket de ayrıca sorumludur."

Söz konusu fıkranın 6170 sayılı Kanun'un 7'nci maddesiyle yapılan 12.03.2011 tarihinde yürürlüğe giren değişiklik sonrası şekli ise aşağıdaki gibidir:

"Bölgede çalışan; Ar-Ge ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri, 31/12/2023 tarihine kadar her türlü vergiden müstesnadır. Muafiyet kapsamındaki destek personeli sayısı Ar-Ge personeli sayısının yüzde onunu aşamaz. Yönetici şirket, ücreti gelir vergisi istisnasından yararlanan kişilerin Bölgede fiilen çalışıp çalışmadığını denetler. Ancak, Bölgelerde yer alan girişimcilerin yürüttükleri Ar-Ge projesi kapsamında çalışan Ar-Ge personelinin, Bölgede yürüttüğü görevle ilgili olarak yönetici şirketin onayı ile Bölge dışında geçirmesi gereken süreye ait ücretlerinin bir kısmı gelir vergisi kapsamı dışında tutulur. Kapsam dışında tutulacak ücret miktarı, Maliye Bakanlığı'nın uygun görüşü alınarak hazırlanacak yönetmelikle belirlenir. Yönetici şirketin onayı ile Bölge dışında geçirilen sürenin Bölgede yürütülen görevle ilgili olmadığının tespit edilmesi halinde, ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin cezalardan ilgili işletme sorumludur."

6170 sayılı Kanunla bu hususta yapılacak düzenlemeye yer verilse de, kapsam dışında tutulacak ücret miktarının tespiti hakkında açıklama yapılmamış, tespiti dair istisna şartlarının Maliye Bakanlığının uygun görüşü alınarak hazırlanacak yönetmelikle belirleneceği belirtilmiştir. Bu ne-

1 26.02.2016 tarihli ve 29636 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

2 06.07.2001 tarihli ve 24454 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

denle de Teknoloji Geliştirme Bölgeleri yönetici şirketlerince, istisnaya ilişkin düzenlemelerin yer alacağı Yönetmeliğin yayımlanmadığı ileri sürülerek istisna hayata geçirilememiştir. Girişimciler, üç yıldan fazla bir süre geçmiş olmasında rağmen, Kanun ile getirilen istisnadan yararlanamamışlardır. Üç yıl süren bu belirsizliğe, söz konusu Yönetmelik ile son verilmiştir.

12 Mart 2014 tarihinde ve 28939 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan ve 1 Nisan 2014 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği, 6170 Sayılı Kanun ile 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu’nda yapılan değişiklikler ve uygulamada yaşanan aksaklıklar dikkate alınarak hazırlanmış, 6170 Sayılı Kanun ile düzenlenen, Bölge dışında geçirmesi gereken süreye ait ücretlerinin gelir vergisi kapsamı dışında tutulacak olan miktarı belirlenmiştir.

Yönetmeliğin 37/1-e maddesinde yapılan düzenleme ile, Bölgede yer alan girişimcilerin yürüttükleri yazılım ve/veya Ar-Ge projesi kapsamında çalışan Ar-Ge personelinin, Bölgede yürüttüğü görevle ilgili olarak yönetici şirketin onayıyla, Bölge dışında geçirdiği süreler için bu çalışmalarını kapsamında elde ettikleri ücretlerinin; üniversite bünyesinde kadrolu olan öğretim elemanları için % 50’si, diğer Ar-Ge personeli için % 25’i gelir vergisinden müstesnadır.

Bu istisnanın uygulanabilmesi için;

1) Girişimci şirketin yürüttüğü yazılım ve/veya Ar-Ge projesinin bir kısmının Bölge dışında yürütülmesinin zorunlu olduğu hallerde, girişimci şirket, yazılım ve/veya Ar-Ge projesinin Bölge dışında geçirilmesi gereken kısımlarına ilişkin gerekçeli teklifi ile çalışanların projeler itibarıyla sayıları ve nitelikleri, bu personelin projelerde görev aldığı süreler, ücretlerine ilişkin bilgiyi yönetici şirkete sunar.

2) Girişimci şirket tarafından sunulan gerekçeli teklif yönetici şirket tarafından incelenir ve söz konusu yazılım ve/veya Ar-Ge projesinin bir kısmının Bölge içinde yürütülemeyeceğinin (Bölge dışında yapılmasının zorunlu olduğunun) tespit edilmesi ile Bölge dışında yürütülen yazılım ve/veya Ar-Ge faaliyetlerinin Bölgede yürütülen aynı yazılım ve/veya Ar-Ge projesi kapsamında olduğunun tespit edilmesi şartıyla, gerekçeli teklif yönetici şirket tarafından onaylanır.

3) Bölgede çalışan Ar-Ge personelinin, yürüttüğü yazılım ve/veya Ar-Ge projesi ile ilgili Bölge dışında geçirdiği süreye ilişkin yazılım ve/veya Ar-Ge çalışması yapılan kurum veya kuruluştan aldığı belge yönetici şirkete sunulur.<sup>3</sup>

### 1.2 6676 sayılı Kanun Kapsamında Yapılan Son Düzenleme ve Yeni Uygulamanın Değerlendirilmesi.

6676 sayılı Kanun ile Ar-Ge projesi kapsamında çalışan personelinin Bölge dışında geçirmesi gereken süreye ait ücretlerin gelir vergisi stopajı teşviki kapsamındaki oranlar kaldırılmış ve bölge dışında geçirilen süreler karşılığında elde edilen ücretlerin tamamının istisna kapsamına alınabileceği getirilmiştir.

6676 sayılı Kanun ile Bölge dışında geçirilen süreye ilişkin yapılan düzenlemeler aşağıdaki gibidir.

- 4691 sayılı Kanunun geçici 2 nci maddesinin birinci ve ikinci fıkraları değiştirilmiş ve aynı maddenin üçüncü fıkrasına “yazılımcı” ibaresinden sonra gelmek üzere “, tasarımcı” ibaresi eklenmiştir.

-Bölgede çalışan; AR-GE, tasarım ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri 31/12/2023 tarihine kadar her türlü vergiden müstesnadır. (Böylece AR-GE, ve destek personeline olduğu gibi tasarım personelinin ücretlerinin de 31/12/2023 tarihine kadar her türlü vergiden müstesna tutulması sağlanmıştır.)

-Gelir vergisi stopajı ve sigorta primi işveren hissesine ilişkin teşviklerden yararlanacak olan destek personeli sayısı, AR-GE ve tasarım personeli sayısının yüzde onunu aşamayacaktır.

-Hak kazanılmış hafta tatili ve yıllık ücretli izin süreleri ile 17/3/1981 tarihli ve 2429 sayılı Ulusal Bayram ve Genel Tatiller Hakkında Kanunda belirtilen tatil günlerine isabet eden ücretler de bu istisna kapsamına alınmıştır. Söz konusu düzenleme de yeni getirilmiş olup, istisna kapsamındaki gün sayısı artırılmıştır. Ancak, haftalık kırk beş saatin üzerindeki ve ek çalışma sürelerine ilişkin ücretler bu istisnadan faydalanamaz..

- Yönetici şirket, önceki düzenlemede olduğu gibi, ücreti gelir vergisi istisnasından yararlanan kişilerin Bölgede fiilen çalışıp çalışmadığını denet-

3 Hasan Dönmez, Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliğinde Bölge Dışı Ücret İstisnası Kapsamında Yapılan Düzenlemelerin Bölge Dışı Kazanç İstisnasına Olan Etkisi, Vergi Sorunları Dergisi, İstanbul, Eylül 2014, Sayı: 312, s. 57.

lemek zorundadır.

- Bölgede yer alan işletmelerde çalışan AR-GE ve tasarım personelinin bu Bölgelerde yürüttüğü projelerle doğrudan ilgili olmak şartıyla, proje kapsamındaki faaliyetlerin bir kısmının Bölge dışında yürütülmesinin zorunlu olduğu durumlarda Bölge dışındaki bu faaliyetlere ilişkin ücretlerinin gelir vergisi stopajı kapsamında değerlendirilmesine yönelik yetki, Bölge dışında geçirdiği sürelerle ilişkin ücretlerin yüzde yüzünü aşmamak kaydıyla Bakanlar Kurulu'na verilmiştir.

- Ayrıca, daha önceki düzenlemelerde yer almamakla birlikte, ilgili personeli yüksek lisans ve doktora yapmaya teşvik edecek yeni bir uygulama başlatılmıştır. Bu hususta, bölgede faaliyette bulunan şirketlerde en az bir yıl süreyle çalışan personel için yüksek lisans ve doktora geçirilen sürelerin de GV stopajı kapsamında değerlendirilmesi sağlanarak, bu konuda yetki yine Bakanlar Kurulu'na verilmiştir. (Bölgede yer alan işletmelerde en az bir yıl süreyle çalışan AR-GE ve tasarım personelinin yüksek lisans yapanlar için bir buçuk yılı, doktora yapanlar için iki yılı geçmemek üzere.)

- Her iki yetki, Bakanlar Kurulunca ayrı ayrı veya birlikte belirlenecek kısmı ile gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilecektir.

- Bu kapsamda teşvikten yararlanılması için Bölge yönetici şirketinin onayının alınması ve Bakanlığın bilgilendirilmesi zorunludur. Yönetici şirketin onayı ile Bölge dışında geçirilen sürenin Bölgede yürütülen görevle ilgili olmadığının tespit edilmesi halinde, ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin cezalardan ilgili işletme sorumludur.

Bütün bu açıklamalar çerçevesinde; Ar-Ge ve tasarım merkezinde yürütülen projelerle doğrudan ilgili olmak şartıyla bölge dışında geçirilen süreler karşılığında elde edilen ücretlerin tamamı istisna kapsamına alınabilecektir. Bunun için Ar-Ge ve tasarım merkezi yönetiminden onay alınması ve Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı'na önceden bilgi verilmesi yeterli olacaktır.

Yazının konusunu oluşturmamakla birlikte, okuyucuların bilgi sahibi olması açısından kurum kazancının ayrıştırılması hususuna da değinmek faydalı olacaktır. Ar-Ge ve tasarım merkezinde yürütülen projelerle doğrudan ilgili olmak şartıyla


bölge dışında çalışan personelin, dışarıda yaptığı iş kapsamında elde edilen kazancın (yazılım, tasarım ve/veya Ar-Ge projesinin Bölge dışında geçirilen kısmına isabet eden kazanç) uygulamada Bölge içinde gerçekleştiğinden hareketle istisna tutulacağı yönünde bir anlam çıkarılmaya çalışılsa da bizce; 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği 5.12.2. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda yer alan istisnalar başlıklı bölümündeki hüküm nettir. Bölgede faaliyette bulunan girişimcilerin Bölge dışında gerçekleştirdikleri faaliyetlerinden (projenin bir kısmından) elde ettiği kazançlar, yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilmiş olsa dahi istisnadan yararlanamayacaktır. Bu nedenle yanlış anlama ve hatalı vergilendirmenin önlenmesi ve girişimcilerin geçirecekleri vergi incelemelerinde ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin cezalarla karşılaşmaları için söz konusu Kanuna konuyla ilgili bir hüküm getirilmesi ve bu yönde bir düzenleme yapılarak, Bölge dışındaki kurum kazancının da istisna tutulması gerekmektedir. Zira yapılacak yeni düzenleme, Bölge dışında geçirmesi gereken süreye ait ücretlerinin tamamının gelir vergisi kapsamı dışında tutulabildiği düzenleme gibi Teknoloji Bölgeleri Kanunu'na uygun olacaktır.<sup>4</sup>

## SONUÇ

6676 Sayılı Kanun ile değişik 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun geçici 2'nci maddesinde, Bölgede çalışan; AR-GE, tasarım ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri 31/12/2023 tarihine kadar her türlü vergiden müstesna tutulmuş ve Bölgede yer alan işletmelerde çalışan AR-GE, tasarım ve destek personelinin bu Bölgelerde yürüttüğü projelerle doğrudan ilgili olmak şartıyla, proje kapsamındaki faaliyetlerin bir kısmının Bölge dışında yürütülmesinin zorunlu olduğu durumlarda (yüksek lisans ve doktora geçirilen sürelerde aynı kapsamda) Bölge dışındaki bu faaliyetlere ilişkin ücretlerinin gelir vergisi stopajı kapsamında değerlendirilmesine yönelik yetki Bakanlar Kurulu'na verilmiştir.

Bölge içi ve buna bağlı olarak Bölge dışında yapılan faaliyetlerin vergi kanunları karşısındaki durumu, mükellefler nezdinde anlaşılammış ve çoğu zaman hatalı uygulamaları beraberinde getirmiştir. Bu düzenleme sonrasında, bölge dışında geçen sürelerle isabet eden ücretlere uygulanan istisnanın oransal olarak sınırlandırılmasından vazgeçilerek (bölge dışında geçirilen süreler karşılı-

4 Hasan Dönmez, Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliğinde Bölge Dışı Ücret istisnası Kapsamında Yapılan Düzenlemelerin Bölge Dışı Kazanç İstisnasına Olan Etkisi, Vergi Sorunları Dergisi, İstanbul, Eylül 2014, Sayı: 312, s. 57.

ğında elde edilen ücretlerin tamamı istisna kapsamına alınabilecektir.), uygulamanın daha işler hale getirilmesine olanak tanımıştır. 

### KAYNAKÇA

4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu

6170 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

6676 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği

Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği

Dönmez, Hasan; Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliğinde Bölge Dışı Ücret istisnası Kapsamında Yapılan Düzenlemelerin Bölge Dışı Kazanç istisnasına Olan Etkisi, Vergi Sorunları Dergisi, İstanbul, Eylül 2014, Sayı:312