

“ Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kazanç İstisnası Uygulamasında Yeni Dönem

*Hasan DÖNMEZ**

*Nazlı GENÇYİĞİT***

ÖZET

Teknoloji Geliştirme Bölgeleri'nde faaliyet gösteren yönetici şirket ile gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine yönelik, 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu ile vergi teşvikleri başta olmak üzere birçok yönden teşvik ve destek avantajı sağlanmış olup son olarak 7033 sayılı Sanayinin Geliştirilmesi ve Üretim Desteklenmesi Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ve 11.09.2017 tarihli ve 2017/10821 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı kapsamında kurumlar vergisi istisna tutarlarının belirlenmesinde köklü değişime gidilmiştir. 7103 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun kapsamında da kayıt ve tescile ilişkin uygulamaya yönelik sıkıntılar giderilmiştir. Son olarak, 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği 'nde Değişiklik Yapılmasına Dair 16 Seri No'lu Tebliğ'de de söz konusu düzenlemelerin uygulanmasına yön verilmiştir. 31 Ağustos 2018 tarihli ve 30521 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 54 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile de 2017/10821 sayılı Kararda değişiklik yapılmıştır. Söz konusu kazanç istisnası uygulaması dikkate alınarak ödenmesi gereken vergilerin doğru olarak hesaplanabilmesi mükellefler açısından büyük önem arz etmektedir. Bu çalışmamızda, yeni düzenlemeler doğrultusunda kazanç istisnası uygulamasının nasıl anlaşılması gerektiği hususu, uygulamada yaşanabilecek sorunlarla birlikte değerlendirilecektir.

Anahtar Kelimeler: Teknoloji Geliştirme Bölgeleri, Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kazanç İstisnası, 4691 sayılı Kanun.

JEL Sınıflandırması: H20, H24.

* E.Gelirler Kontrolörü, Vergi Müfettişi

** Vergi Müfettiş Yardımcısı, Yazılım ve Veritabanı Uzmanı

TECHNOLOGY DEVELOPMENT REGIONS NEW TERM IN THE APPLICATION OF EARNINGS

ABSTRACT

In the Technology Development Zones, the Company has provided incentives and support advantages for many taxpayers in terms of income and corporate taxpayers, Technology Development Zones Law No. 4691 and tax incentives, and finally, some Law No. 7033 for the Development of Industry and Support of Production. In accordance with the Law on Amendments to the Decree Laws and the Council of Ministers Decree No. 2017/10821 dated 11.09.2017, radical changes have been made in determining the corporate tax exemption amounts. In accordance with the Law No. 7103 on Amendments to the Tax Laws and Certain Laws and Decree Laws, the problems related to the registration and registration have been eliminated. Finally, the 16 Series Communiqué on the Amendment to the General Communiqué on the Corporate Tax No: 1 has also been implemented. With the Decision No. 54 of the Board of Directors dated May 31, 2018 and numbered 30521, Resolution No. 2017/10821 was amended. It is of great importance for the taxpayers that the taxes to be paid by taking into account the aforementioned gain exemption application can be calculated correctly. In this study, how the application of gain exception should be understood in accordance with the new regulations will be evaluated

together with the problems that may occur in the application.

Keywords: Technology Development Zones, Technology Development Zones Gain Exemption, Law No. 4691.

Jel Classification: H20, H24.

GiRiŞ

Ülkemizde araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin desteklendiği birçok alan mevcuttur. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri (Bölge) de bu alanlardan birisidir. Bu bölgelerde faaliyet gösteren firmalara yönelik vergisel avantajların düzenlendiği ana kanun 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'dur. (4691 sayılı Kanun) 4691 sayılı Kanun'a göre; Bölge'de faaliyet gösteren kurumların, bölge içerisindeki yazılım, tasarım veya Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar 31.12.2023'e kadar Gelir ve Kurumlar Vergisi'nden istisnadır.

7033 sayılı Sanayinin Geliştirilmesi ve Üretim Desteklenmesi Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un ² (7033 sayılı Kanun) 64'üncü maddesiyle 4691 sayılı Kanun'un geçici 2. maddesinde yapılan değişiklikle, Bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin kazançlarının gayri maddi hakların satılması, devri veya kiralanmasından elde edilmesi halinde, istisnadan yararlanılmasına yönelik yeni kriterler getirilmiştir. Söz konusu değişikliklerin uygulanmasına yönelik açıklamalara da ¹ Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği³ 'nde Değişiklik Yapılmasına Dair 16 Seri No'lu Tebliğ⁴ de yer verilmiştir.

4691 sayılı Kanun'un geçici 2'nci maddesinde 7033 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemeye göre; Bakanlar Kurulu bölgede faaliyet gösteren işletmelerin yararlanabileceği kazanç istisnasının şartlarını; Maliye Bakanlığı ile Bilim Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı ise uygulamaya yönelik usul ve esaslarını belirlemeye yetkili kılınmıştır. Bakanlar Kurulu kendisine verilen bu yetkiyi 19.10.2017 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 2017/10821 sayılı kararı ile kullanmış bulunmaktadır.

Bu çalışmamızda, söz konusu yetki kapsamında yapılan düzenlemelere yer verilecek ve yeni kazanç istisnası uygulaması hakkında özellik arz eden hususlar değerlendirilecektir.

1. TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİNDE KURUMLAR VERGİSİ İSTİSNASI VE GAYRİMADDİ HAK KAVRAMI

4691 sayılı Kanun ile düzenlenen ve Bölge'de uygulanan istisna uygulamasının kurumlar vergisi mükellefleriyle ilgili bölümü yönetici şirketlere ve bölgede faaliyet gösteren girişimcilere tanınan istisna hükümlerine ilişkindir. Bu bölümde, Bölge'de faaliyet gösteren firmalara, yönetici şirketlere ve çalışanlara yönelik vergisel avantajlara ilişkin detaylı açıklama yapılmayacak olup⁵, yeni düzenlemenin daha iyi anlaşılması adına istisnanın temel çerçevesi ele alınacaktır.

1.1. Yönetici Şirketlere Yönelik Kazanç İstisnası

4691 sayılı Kanunun 3'üncü maddesinin 'k' fıkrasında, yönetici şirketin bu Kanuna uygun ve anonim şirket olarak kurulan, Bölgenin yönetimi ve işletilmesinden sorumlu şirket olduğu; 5'inci maddesinde, yönetici şirketin, Bölge için gerekli her türlü hizmetlerin yürütülmesi ile yükümlü olduğu ifade edilmektedir. Mezkur Kanun'un Geçici 2'nci maddesi hükmüne göre, yönetici şirketlerin bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiş olup yönetici şirketlerin istisna edilen kazançları, 4691 sayılı Kanun kapsamında bölgenin kurulmasına, yönetilmesine ve işletilmesine ilişkin faaliyetlerden kaynaklanan kazançlardır.

1.2. Girişimcilere Yönelik Kazanç İstisnası

6170 Sayılı Kanun ile değişik 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun Geçici 2'nci maddesinin ilk fıkrası uyarınca teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu Bölgedeki yazılım, tasarım ve AR-GE faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31.12.2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır.

1 06.07.2001 tarihli ve 24454 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

2 01.07.2017 tarihli ve 30111 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

3 03.04.2007 tarih ve 26487 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

4 12.06.2018 tarih ve 30449 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

5 Ayrıntılı bilgi için: Nazlı Gençyigit, Teknokentte Faaliyet Gösteren Firmalara Yönelik Vergisel Avantajlar, Vergi Raporu Dergisi, Kasım 2017,sayı 218

1.3. Gayrimaddi Hak Kavramı

Bölge'ye ilişkin olarak, gayrimaddi hak kapsamındaki düzenlemelerin yapıldığı 2017/10821 sayılı kararda gayrimaddi hak kavramına dair açıklama bulunmamaktadır. Yine aynı şekilde, 4691 sayılı Kanun'da ve bu Kanuna ilişkin Yönetmelik'te⁶ de gayrimaddi hak kavramına ilişkin bir tanımlamaya gidilmemiştir. Bu kapsamda, 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliği'nde⁷ gayri maddi hak kavramının hangi anlamda kullanıldığına bakmak faydalı olacaktır.

Gayrimaddi haklar, ilgili Tebliğ'de, sinema filmleri, radyo-televizyon yayınlarında kullanılan filmler ve bantlar dâhil olmak üzere edebi, artistik, bilimsel her nevi telif hakkının veya her nevi patentin, alametifarikanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin veya sınai, ticari, bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanma imtiyazı, kullanma hakkı veya satışı ile sınai, ticari, bilimsel teçhizatın kullanma imtiyazı veya kullanma hakkını ifade etmektedir. Başka bir ifadeyle, gayri maddi haklar patent, ticari marka, ticari unvan, tasarım ya da model gibi sınai varlıkların kullanım hakkı ile edebi, sanatsal eserlerin mülkiyet hakları ile ticari bilgi birikimi (know how) ve ticari sırlar gibi fikri hakları kapsamaktadır.

Gayri maddi haklar, özellikleri nedeniyle ticari gayri maddi haklar ve pazarlama amaçlı gayri maddi haklar olmak üzere iki grup altında değerlendirilmektedir. Ticari gayri maddi haklar bir malın üretiminde ya da bir hizmetin sağlanmasında kullanılan patentler, know-how, dizaynlar ve modeller ile müşterilere transfer edilen ya da ticari faaliyetin işletiminde kullanılan (bilgisayar yazılım programları gibi) ticari varlık niteliğine sahip gayri maddi hakları ifade etmektedir. Pazarlama amaçlı gayri maddi haklar ise, bir ürün ya da hizmetin ticari amaçlı olarak kullanımına yardımcı olan ticari markalar ve ticari unvanlar, müşteri listeleri, dağıtım kanalları ile ilgili ürün açısından önemli bir promosyon değerine sahip nevi şahsına münhasır isimler, semboller ya da resimler gibi gayri maddi hakları ifade etmektedir.

2. BAKANLAR KURULU KARARI KAPSAMINDA 1 SERİ NO'LU KURUMLAR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ'NDE YAPILAN DÜZENLEMELER

4691 sayılı Kanunun geçici 2'nci maddesine 7033 sayılı Kanununun 64'üncü maddesiyle ekle-

nen ikinci fıkra çerçevesinde Bakanlar Kuruluna verilen yetki, 19.10.2017 tarihli ve 30215 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 11.9.2017 tarihli ve 2017/10821 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kullanılmıştır. Bakanlar Kurulu Kararı kapsamında 1 seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde yapılan düzenlemelere ilgili Tebliğ'in "5.12.2.10. istisna uygulamasına ilişkin Bakanlar Kuruluna verilen yetki" bölümünde yer verilmiştir.

Bu kapsamda yapılan düzenlemelerde, Bölge'de faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin bu kazançlarının gayri maddi hakların satılması, devri veya kiralanmasından elde edilmesi halinde, istisnadan yararlanılması için iki temel konuda şart getirilmiştir. Bu şartlar gayrimaddi hakkın patent / fonksiyonel patente bağlanması ve istisnanın nitelikli harcamanın toplam harcama içindeki oranına göre tespit edilmesidir.

7033 sayılı Kanun ile gayrimaddi hakkın patent / fonksiyonel patente bağlanması şartı değiştirilmiş (Başvuru sonrasında ilgili kurumlarca patent ve eşdeğer belge alınması yine zaruri bir uygulama olup sadece ön koşul olma durumu kaldırılmıştır, söz konusu belgelerin daha sonra verilmesi halinde geçmişe yönelik düzeltme yapılması gerektiği unutulmamalıdır.) , istisnadan kazancın elde edildiği vergilendirme dönemine ilişkin gelir/ kurumlar beyannamelerinin verilmesi gereken sürenin sonuna kadar patent veya fonksiyonel olarak patente eşdeğer belgelerin tescil veya kaydı için yetkili kuruma başvurulmuş olması yeterli sayılmıştır. Yine, 7103 sayılı Kanunla yapılan değişiklik uyarınca, belirlenen esaslar çerçevesinde patent veya fonksiyonel olarak patente eşdeğer belgelerin tescili, kaydı veya bildirim şartının yerine getirilmemesi durumunda, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergi, vergi ziyayı cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte mükelleflerden tahsil olunacaktır. Türkiye'de patent alma süresinin birkaç yılı bulduğu düşünüldüğünde, uygulamanın patent alınması yerine patent başvurusuna bağlanması; gerek yatırımlar, gerekse uygulamanın daha hızlı ve sağlıklı yürümesi adına önemli ve yerinde bir düzenleme olmuştur.

Yeni düzenlemelerle, Bölge'de faaliyet gösteren firmaların bu bölgelerde elde ettikleri kazançların tamamı değil, belirli bir oranı istisna kapsamındadır. Bu nedenle, yeni düzenlenen hükümlerin çok iyi anlaşılması ve bu hükümlere uy-

6 12.03.2014 tarih ve 28939 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

7 18.11.2007 tarih ve 26704 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

gun olarak hesaplama yapılarak istisna kazancın tespit edilmesi gerekmektedir. Aksi halde mükelleflerin vergi kaybına yol açmaları ve aynı zamanda vergi ziyai cezasına maruz kalmaları muhtemel olacaktır.

2.1. Bakanlar Kurulu Kararı Kapsamında Uygulanacak Projelerin Ayırıştırılması

Bakanlar Kurulu Kararının 3'üncü maddesi gereğince, anılan Kararın Resmî Gazete'de yayımlandığı 19.10.2017 tarihinden sonra bölgede başlatılacak projelerden elde edilen kazançlar ile bu tarihten önce başlatılmış projelerden 30.06.2021

tarihinden sonra elde edilen kazançlara ilişkin istisna uygulamasında "YENİ UYGULAMA (BKK)" olan söz konusu Bakanlar Kurulu Kararı dikkate alınacaktır.

Buna göre, bölgede faaliyette bulunan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince, 19.10.2017 tarihinden önce (bu tarih dâhil) başlatılmış projelerden 30.6.2021 tarihine kadar elde edilen kazançlara ilişkin istisna uygulamasında, istisna kazanç tutarının tespitinde Tebliğin ilgili bölümleri kapsamında "ESKİ UYGULAMA (Tebliğ Hükümleri)" dikkate alınacaktır.

Tablo 1: istisna Uygulamasının Zamanlaması.

ESKİ UYGULAMA (Tebliğ Hükümleri)	YENİ UYGULAMA (BKK)
19.10.2017'den Önce (Bu Tarih Dâhil) Başlayan Projeler için 30.6.2021 Tarihine Kadar Uygulanmaya Devam Edecektir.	19.10.2017'den Sonra Başlayan Projeler için Uygulanacaktır.
Sipariş Üzerine Yapılan ve Doğabilecek Tüm Gayrimaddi Hakların Sözleşme Hükümleri Çerçevesinde Siparişi Verene Ait Olacağı İşlerde Olduğu Gibi Faaliyeti Gerçekleştiren Lehine Gayrimaddi Hak Doğmayan Durumlarda, ESKİ UYGULAMA Devam Edecektir.	19.10.2017'den Önce Başlatılmış Projelerden, 30.06.2021 Tarihinden Sonra Elde Edilecek Kazançlar için YENİ UYGULAMA (BKK) Uygulanacaktır.

2.2. Bakanlar Kurulu Kararı Kapsamındaki istisna Hadleri ve istisnadan Yararlanmak için Tescil Edilmesi/Alınması Gereken Belgeler

Anılan Bakanlar Kurulu Kararının 1'inci maddesinin birinci fıkrasına göre, teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren ve 4691 sayılı Kanunun geçici 2'nci maddesinde yer alan istisna hükmü kapsamında kazanç elde eden gelir ve

kurumlar vergisi mükelleflerinin bu kazançlarının gayrimaddi hakların satışı, devri veya kiralanmasından elde edilmesi halinde, söz konusu gayrimaddi haklardan kaynaklanan kazançlar dolayısıyla istisnadan yararlanılabilmeleri için bu hakların niteliğine göre ilgili mevzuat çerçevesinde tescille veya kayda yetkili kuruma başvurularak **patent veya fonksiyonel olarak patente eşdeğer belge-lere** bağlanması gerekmektedir.

Tablo 2: istisnanın Uygulanma Hadleri ve Alınması Gereken Belgeler⁸

PROJE BİTİRME BELGESİ ⁹	PATENT	FONKSİYONEL OLARAK PATENTE EŞ-DEĞER BİR BAŞKA BELGE
		Faydalı Model Belgesi, Tasarım Tescil Belgesi, Telif Hakkı Tescil Belgesi, Entegre Devre Topografyası Tescil Belgesi, Yeni Bitki Çeşitlerine Ait İslahçı Hakkı Tescil Belgesi, vb.
Gayri Maddi Haklardan Elde Edilen Yıllık Brüt Gelir: 30 Milyon TL ve Dâhil Olduğu Şirketler Grubunun (Herhangi Bir Gruba Dâhil Değilse Kendisinin) Yıllık Net Satış Hasılatı 200 Milyon TL Hadlerinin Altında ise	Gayri Maddi Haklardan Elde Edilen Yıllık Brüt Gelir: 30 Milyon TL ve Dâhil Olduğu Şirketler Grubunun (Herhangi Bir Gruba Dâhil Değilse Kendisinin) Yıllık Net Satış Hasılatı 200 Milyon TL Hadlerinin Üstünde ise	
Hesaplama, BKK kapsamında istisnaya konu olan kazancın elde edildiği hesap döneminden önceki 5 hesap döneminin ortalaması dikkate alınacaktır. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca bu tutarlar her yıl güncellenir.		
2018 hesap dönemi için dikkate alınacak tutarlar; gayrimaddi haklardan elde edilen yıllık brüt gelirler için 34 milyon Türk lirası, dahil olunan şirketler grubunun (herhangi bir gruba dahil değilse kendisinin) yıllık net satış hasılatı toplamı için 226 milyon Türk lirası olarak belirlenmiştir.		

2.3. Bakanlar Kurulu Kararı Kapsamındaki Kazancın İstisnadan Yararlanacak Kısımın Tespiti

Anılan Bakanlar Kurulu Kararının 2'nci maddesine göre, Karar kapsamında patent veya fonksiyonel olarak patente eşdeğer belgelere bağlanan gayrimaddi haklardan kaynaklanan kazançların istisnadan yararlanacak kısmı, kazancı doğuran faaliyet kapsamında gerçekleştirilen nitelikli harcamaların bu faaliyetle ilgili toplam harcamalara oranı kullanılarak hesaplanacaktır. Gayrimaddi

hakların satışı, devri veya kiralanmasından kaynaklanan kazançların istisnadan yararlanacak kısmı, bölgede yürütülen her bir projeden elde edilen kazanca, ilgili projeye ilişkin nitelikli harcamaların toplam harcamaya oranı uygulanmak suretiyle hesaplanacaktır.

Kapsama giren kazancın istisnadan yararlanacak kısmı = Kapsama giren kazanç toplamı x (Nitelikli Harcama / Toplam Harcama)

Tablo 3: Nitelikli ve Toplam Harcamalara Dâhil Olan ve Olmayan Harcama Türlerinin Belirlenmesi

Harcama Türü	Nitelikli Harcamalar	Toplam Harcamalar
Gayrimaddi hakkın elde edilebilmesi için mükellefin kendisi tarafından yapılan ve gayrimaddi hak ile doğrudan bağlantılı harcamalar. ¹⁰	Dahil	Dahil
ilişkisiz kişilerden sağlanan ve aynı mahiyeti taşıyan fayda ve hizmet bedelleri. ¹¹ (Danışmanlık vb.)	Dahil	Dahil
Faiz giderleri ve bina maliyetleri.	Hariç	Hariç
Yürütülen yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyeti ile doğrudan ilişkili olmayan her türlü maliyet unsuru.	Hariç	Hariç
Gayrimaddi hak satın alma bedelleri. (lisans ve benzeri bedeller dâhil)	Hariç	Dahil
Yurt içinde yerleşik ilişkili kişilerden sağlanan fayda ve hizmet bedelleri (Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren vergilendirme döneminin sonuna kadar)	Dahil	Dahil
Yurt dışında yerleşik ilişkili kişilerden sağlanan fayda ve hizmet bedelleri	Hariç	Dahil

Mükellefler nitelikli harcama tutarını yüzde 30'una kadar artırabilir. Şu kadar ki, bu şekilde artırılan nitelikli harcama tutarı toplam harcama tutarını aşamaz.

2.4. Örnek Uygulamalar

Örnek 1: (B) Ltd. Şti.'nin 01.01.2018 tarihinde Bölge'de başlattığı Ar-Ge projesi çerçevesinde yapmış olduğu nitelikli harcamalar 100.000-TL'dir.

Yapılan nitelikli harcama tutarının tamamı yurtiçi ilişkili olmayan kişilerden alınan mal ve hizmet bedelleri toplamıdır. Mükellef kurum (A) Ltd. Şti. 02.04.2018 tarihinde (B) Ltd. Şti. ni devralmış olup devraldığı şirketin başlatmış olduğu Ar-Ge projesine devam etmeye karar vermiştir. Mükellef (A), gayri maddi hak ile doğrudan bağlantılı 1.000.000-TL harcama yapmıştır. Bunlara ek olarak projeye doğrudan bağlantılı olmayan, bina kirası ve kredi

8 Bu uygulamadaki:

a) Gayrimaddi haklardan elde edilen yıllık brüt gelir; Ar-Ge ve tasarım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan yeni ürünlerden elde edilen hasılat tutarını (seri üretim ve üretim sürecinde kullanılma sonucu elde edilen hasılat hariç),

b) Yıllık net satış hasılatı; gelir tablosundaki "net satışlar" tutarını,

c) Şirketler grubu; 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 195 inci maddesi çerçevesinde şirketler topluluğu olarak değerlendirilen şirketleri ifade eder.

9 Ar-Ge faaliyetlerine yönelik patentlenebilirlik kriterlerini (yenilik, buluş basamağı, sanayiye uygulanabilirlik gibi) taşıyan gayrimaddi haklardan ve ilgili mevzuat kapsamında aranan şartları haiz tasarım faaliyetlerinden doğan gayrimaddi haklardan elde ettikleri kazançları, Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığından alınan proje bitirme belgesine dayanılarak istisnadan yararlandırılır. Bu durumda patent veya fonksiyonel olarak patente eşdeğer bir başka belge aranmaz.

10 Bu harcamalardan aktifleştirilerek amortisman tabi tutulması gerekenler de gerçekleştirildikleri dönemde amortisman öncesi tutarlarıyla bu hesaplamada dikkate alınacaktır.

11 Bu harcamalardan aktifleştirilerek amortisman tabi tutulması gerekenler de gerçekleştirildikleri dönemde amortisman öncesi tutarlarıyla bu hesaplamada dikkate alınacaktır.

faizine yönelik 300.000-TL gidere katlanmış, projede kullanacağı bir gayri maddi hakkı 350.000-TL bedelle satın almıştır. Mükellef satın aldığı gayri maddi hakkı diğer projelerinde de kullanacak olup bu gayri maddi hak için hesaplanan amortismanın bu projeye dağıtım oranı 0,6 olarak tespit edilmiştir. Ayrıca kanuni merkezi yurt dışında bulunan ve mükellef kurum ortağının % 12 oranında ortak olduğu firmadan 100.000-TL tutarında mühendislik hizmeti almıştır. Alınan mühendislik hizmetinden bu projeye verilen pay 0,4 olarak tespit edilmiştir. Şirket söz konusu projeyi tamamlayarak ilgili mevzuat çerçevesinde patent aldıktan sonra projeye ilişkin gayri maddi hakkını satmış ve bu satıştan 4.000.000-TL kazanç elde etmiştir. Mükellefin 2018 yılında satmış olduğu bir proje bulunmakta olup mükellefin üzerinde çalıştığı diğer projeler 31.12.2018 tarihi itibarıyla halen devam etmektedir.

Bu durumda, projeye doğrudan bağlantılı olmayan 300.000-TL harcama, gayri maddi hakkın satışından doğan kazancın istisna uygulanacak kısmına ilişkin hesaplamada, nitelikli harcamalar ile toplam harcamalara dâhil edilmeyecektir. Ayrıca bu hesaplamada, şirketin satın aldığı gayri maddi hakkın maliyet bedeli ile yurt dışı ilişkili kişiden sağlanan fayda ve hizmet tutarının yapılan projeye isabet eden kısmı toplam harcamaya dâhil edilecek; nitelikli harcama tutarına ise dahil edilmeyecektir. Ayrıca Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren vergilendirme döneminin sonuna kadar, teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyette bulunan bir başka kurumla devir, birleşme veya bölünme işlemine girilmesi halinde devralınan, birleşilen veya bölünen kurum tarafından daha önce bu bölgelerde yapılmış olan nitelikli harcamalar da, bu bölümdeki açıklamalar çerçevesinde muameleye tabi tutulabilmesi nedeniyle mükellef kurumun devraldığı şirketin yürütmüş olduğu proje için yapmış olduğu nitelikli harcamalar da örnek olayımızda hem nitelikli harcamalar tutarına hem de toplam harcamalar tutarına dahil edilmesi gerekmektedir.

Buna göre;

$$\text{-Nitelikli harcama} = 100.000\text{-TL} + 1.000.000\text{-TL}$$

$$\text{-Toplam harcama} = 100.000\text{-TL} + 1.000.000\text{-TL} + (350.000 \times 0,6)\text{-TL} + (100.000 \times 0,4)\text{-TL}$$

$$\text{-istisna Oranı} = \text{Nitelikli harcama} / \text{Toplam harcama}$$

$$= 1.100.000 / 1.350.000$$

$$= 0,8148$$

Bu durumda, bu projeye ilgili gayri maddi hakkın satışından elde edilen kazancın 0,8148' i (4.000.000 x 0,8148=3.259.200-TL) istisna kapsamında değerlendirilecektir. Ayrıca, Bakanlar Kurulu Kararında belirtilen %30 artırım oranının uygulanması durumunda, istisna oranı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır:

$$\text{-Nitelikli harcama} = 1.100.000\text{-TL}$$

$$\text{-}\%30 \text{ artırım} \text{ tutar} = 1.100.000\text{-TL} + (1.100.000\text{-TL} \times \%30)$$

$$= 1.430.000\text{-TL}$$

$$\text{-Toplam harcama} = 1.350.000\text{-TL}$$

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Tebliğine göre "Nitelikli Harcama/Toplam Harcama" oranında nitelikli harcama tutarı hiçbir zaman toplam harcama tutarını geçemeyeceğinden 1.430.000-TL olarak hesaplanan nitelikli harcama tutarı 1.350.000-TL olarak dikkate alınacaktır.

$$\text{-istisna oranı} = \text{Nitelikli harcama} / \text{Toplam harcama}$$

$$= 1.350.000 / 1.350.000$$

$$= \%100$$

Bakanlar Kurulu Kararı kapsamında nitelikli harcama tutarının %30 oranında artırılarak dikkate alınması sonucunda, mükellefin bu projesiyle ilgili gayri maddi hakkının satışından elde ettiği kazancın %100'lük kısmı olan (4.000.000-TL x %100=) 4.000.000-TL için istisnadan yararlanılabilecektir. Satın alınan gayri maddi hakların mükellefin birden fazla projesinde kullanılması durumunda, her bir projeye ilgili toplam harcama tutarının tespitinde, bu gayri maddi hakka ilişkin hesaplanan amortismanların her bir projeye dağıtım oranı nispetinde gayri maddi hakkın maliyet bedelinden pay verileceğinden toplam harcamaya dahil edilecek tutar (350.000*0,6) 210.000-TL'dir. Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetlerin birden fazla projede kullanılması durumunda, her bir projeye ilgili toplam harcama tutarının tespitinde, bu fayda ve hizmet tutarlarından her bir projeye verilen pay nispetinde bu fayda ve hizmetlerin bedelinden pay verileceğinden yurtdışı ilişkili kişiden temin edilen mühendislik hizmeti için ödenen 100.000-TL tutarından yapılan projeye isabet eden kısmı olan

40.000-TL, Kurumlar Vergisi Tebliğinde belirtildiği üzere nitelikli harcamaya dahil edilmeyip sadece toplam harcamaya dahil edilecektir.

Teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyet gösteren mükellefin zarar etmesi halinde nitelikli harcama tutarının artırımlı olarak hesaplandığı oranı (%100) uygulaması mükellef kurum aleyhine sonuç verecektir. Nitekim kurumlar vergisi kanununun 5. maddesinin 3. fıkrasında "iştirak hisse-leri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesi kabul edilmez." hükmü yer almaktadır. Bu sebeple teknoloji geliştirme bölgelerinde firmaların zarar etmesi halinde bu zarar tutarlarını mali bilançoda kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerekmektedir. Bu madde gereğince optimal karar, mükellef kurumun bu bölgede belirtilen faaliyetler dolayısıyla zarar etmesi durumunda %30 oranında nitelikli harcamalar tutarının isteğe bağlı olarak artırılması hakkının kullanılmamasıdır. Zira, bu durumun mükellef açısından daha avantajlı olduğu aşıkardır. Örnek 1'deki veriler üzerinden söz konusu durum Örnek 2'de ele alınmıştır.

Örnek 2: Örnek 1 olaydaki veriler sabit kalmakla birlikte, mükellef teknoloji geliştirme bölgesindeki faaliyetleri sonucu 1.000.000-TL zarar etmesi durumunda,

1. Seçimlik Durum: (Artırım uygulanmadan)

-istisna oranı = Nitelikli harcama/Toplam harcama

$$= 1.100.000 / 1.350.000$$

$$= 0,8148$$

Bu durumda, mükellef kurum Kurumlar Vergisi Kanununun 5. maddesinin 3. fıkrası gereğince (1.000.000-TL x 0,8148) 814.800-TL tutarını ticari bilanço karına kanunen kabul edilmeyen gider olarak eklemesi gerekmektedir.

Ayrıca Bakanlar Kurulu Kararınca mükelleflere ihtiyari olarak tanınmış olan nitelikli harcamalar tutarının %30 artırımlı uygulanması durumunda ise;

2. Seçimlik Durum: (Artırım uygulanırsa)

-istisna Oranı= Nitelikli harcama/Toplam harcama

$$= 1.350.000 / 1.350.00$$

$$= \%100$$

Bu durumda ise, mükellefin Kurumlar Vergisi Kanununun 5. maddesinin 3. fıkrası gereğince (1.000.000-TL x 1,00) 1.000.000-TL tutarını ticari bilanço karına kanunen kabul edilmeyen gider olarak eklemesi gerekmektedir!

Yukarıdaki hesaplamalar gösteriyor ki, mükellef kar elde etmiş olması durumunda seçimlik hakkı artırımlı olarak kullanması, zarar etmesi durumunda ise bu hakkı artırımsız olarak kullanması optimal seçim olacaktır. Zira mükellefin zarar etmesi durumunda "Nitelikli Harcama/ Toplam Harcama" oranının büyümesi mükellef açısından dezavantajlı bir durum oluşturacaktır. Mevzuatta bu seçimlik hakkın kullanılmasının sınırlandırıldığı bir hüküm henüz bulunmadığından uygulamaya bu şekilde yön vermek mükelleflerin lehine bir durum olacaktır.

3. BAKANLAR KURULU KARARI KAPSAMINDA YAPILAN DÜZENLEMENİN DEĞERLENDİRİLMESİ

4691 sayılı "Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu" 2001 yılında yayımlanmıştır. Söz konusu Kanun mükellefler nezdinde anlaşılammış ve çoğu zaman hatalı uygulamaları beraberinde getirmiştir.

Bu süreçte, Bölge içi-dışı personele tanınan ücret istisnası¹² ¹³, seri üretim kavramının anlaşılammaması ve gayrimaddi hakka isabet eden kısım muamması, KDVK'nın geçici 20'nci maddesinde yer alan kısmi istisnaya ilişkin yüklenilen KDV'nin tespitine ilişkin sorunları vb, birçok hususa ilişkin düzenlemeler geç yapıldığı gibi, halen düzenleme bekleyen hususların varlığı da devam etmektedir.

Söz konusu BKK ile getirilen düzenleme gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin bu kazançlarının gayri maddi hakların satılması, devri veya kiralanmasını kapsamakta olup seri üretime tabi olarak pazarlamasını kapsamamaktadır. Serim üretim kapsamında istisnadan yararlanma tebliğ hüküm-

¹² Ayrıntılı bilgi için: 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,

¹³ Ayrıntılı bilgi için: Hasan Dönmez, Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Bölge Dışı Ücret İstisnası Uygulamasında Yeni Dönem, Vergi Sorunları Dergisi, İstanbul, Ağustos 2016, Sayı:335

leri çerçevesinde devam edecektir. Bölge'de yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetinde bulunan şirketlerin, bu faaliyetler sonucu buldukları ürünleri kendilerinin seri üretime tabi tutarak pazarlamaları halinde, bu ürünlerin pazarlanmasında elde edilen kazançların lisans, patent gibi gayrimaddi haklara isabet eden kısmı, transfer fiyatlandırması esaslarına göre ayrıştırılmak suretiyle istisnadan yararlanmalarına ilişkin bilgilere 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 5.12.2.2 bölümünde yer verilmiştir.¹⁴

Son düzenleme ile birlikte, Bölge'de kazanç istisnası daha da karmaşık ve önemli hale gelmiştir. Firmaların muhasebe kayıtlarını proje bazında daha detaylı tutmaları, başvuru sonrasında ilgili kurumlarca patent veya eşdeğer belge verilmesi halinde geçmişe yönelik düzeltme yapılması anlamında büyük önem arz etmektedir. Belirlenen esaslar çerçevesinde tescil, kayıt veya bildirim şartının yerine getirilmemesi durumunda, zamanda tahakkuk ettirilmeyen vergi, vergi ziyai cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil olunacaktır.

Yeni düzenleme kapsamında, sipariş üzerine yapılan ve doğabilecek tüm gayrimaddi hakların sözleşme hükümleri çerçevesinde siparişi verene ait olacağı işlerde olduğu gibi faaliyeti gerçekleştiren lehine gayrimaddi hak doğmayan durumlar, yapılan düzenlemenin BKK kapsamına dâhil olmayan faaliyetler olarak değerlendirilmiştir. Bu hususta uygulamada farklı yorumları beraberinde getirecektir. Kanaatimizce, gayrimaddi hakların sözleşme hükümleri çerçevesinde siparişi verene ait olacağı işler de, firma için gayrimaddi hak doğurmayan faaliyetler kapsamında değerlendirilip, eski uygulama kapsamında, 4691 sayılı Kanunun geçici ikinci maddesinde geçen istisnadan yararlanılmaya devam edilmesi gerekmektedir.


istisna şartının belgeye bağlanması ve istisnadan yararlanacak kazancın sınırlandırılması yönündeki düzenlemelerin zararlı vergi rekabetiyle mücadele kapsamında OECD ve Avrupa Birliği kapsamındaki çalışmaların bir yansıması olarak görülebilir.

Bu minvalde Vergi idaresinin devam eden süreçte, 4691 sayılı Kanun kapsamındaki düzenlemelerde, birçok istisnanın aynı anda ilgili Kanun'da olmasının getirdiği zorluklar da bilinerek daha aydınlatıcı ve diğer kanun ve tebliğlerle uyumlu dü-

zenlemeler yapmasını önermekteyiz.

SONUÇ

Teknoloji Geliştirme Bölgeleri, yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetlerinde teorik bilginin uygulamaya döküldüğü ve üretilen bilginin ticarileştirildiği alanlar olarak faaliyet göstermektedir. Bölgelerin bu anlamdaki stratejik önemi, bu faaliyetlere ilişkin vergisel olanlar da dâhil olmak üzere birçok teşvik düzenlemesini beraberinde getirmiştir. Son olarak 7033 sayılı Kanun ve 2017/10821 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı kapsamında kurumlar vergisi istisna tutarlarının belirlenmesinde köklü değişime gidilmiştir. Karar kapsamında, istisnadan faydalanmak için belge zorunluluğu getirilmiş, belgeler firmaların gayrimaddi hak gelirleri ve net satış hasılatlarına göre farklılaştırılmış, istisna tutarına uygulanmak üzere belli bir oranlama yapılmaya başlanmış ve yazılım faaliyetleri için telif hakkı tescil belgesi zorunluluğu getirilmiştir.

Bölge'de faaliyet gösteren firmaların 19.10.2017 tarihinden sonra başlayacak veya 30.06.2021 tarihinden sonra bitecek projelerini ilgili mevzuat çerçevesinde patent veya fonksiyonel olarak patente eşdeğer belgelere bağlamaları gerekmektedir. Gayri maddi haklardan elde edilen yıllık brüt gelir ve yıllık net satış hasılatı ilgili yılda belirlenen tutarları aşmayan firmaların ise (Bölge'de faaliyet yapan firmaların büyük çoğunluğunun bu tutarları aşması mümkün görünmemektedir.) proje bitirme belgesi almaları gerekmektedir. Bu kapsamda, Bölge'de faaliyet gösteren tüm firmaların bu değişiklikleri çok detaylı incelemeleri ve mali uygulamaları yeniden revize etmeleri gerekmektedir. 

KAYNAKÇA

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği

1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği

Dönmez, Hasan; Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde KDV istisnası ve Çözüm Bekleyen Sorunlar,

¹⁴ Ayrıntılı bilgi için: Mustafa Çiftçi, Tayfun Aktaş, Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Seri Üretime Tabi Tutularak Pazarlanan Yazılımların Gayrimaddi Hak Bedellerinin Ayrıştırılması Sorunu, İstanbul, Ocak 2014, Sayı:304

Vergi Sorunları, istanbul, Şubat 2015, Sayı: 317

Dönmez, Hasan, Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Bölge Dışı Ücret istisnası Uygulamasında Yeni Dönem, Vergi Sorunları Dergisi, istanbul, Ağustos 2016, Sayı:335

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

Gençyiğit, Nazlı, Teknokentte Faaliyet Gösteren Firmalara Yönelik Vergi Avantajları, Vergi Raporu Dergisi, istanbul, Kasım 2017, Sayı: 218

Çiftçi, Mustafa, Aktaş, Tayfun, Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Seri Üretime Tabi Tutularak Pazarlanan Yazılımların Gayrimaddi Hak Bedellerinin Ayrıştırılması Sorunu, istanbul, Ocak 2014, Sayı:304