

“ Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Damga Vergisi istisnası ve Özellik Arz Eden Hususlar

*Hasan DÖNMEZ**

ÖZ

Teknoloji Geliştirme Bölgeleri'nde faaliyet gösteren yönetici şirket ve firmalara yönelik 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu ile vergi ve vergi dışı olmak üzere çok sayıda teşvik ve destek avantajı sağlanmış olup, son olarak 6170 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun kapsamında yapılan ilavelerle damga vergisi istisna ve muafiyet uygulamasında bir takım değişikliklere gidilmiştir. Yönetici şirket, 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun uygulanması ile ilgili olarak düzenlenen kâğıtlar ve yapılan işlemlerden dolayı damga vergisinden muaf olup, yönetici şirket haricindeki firmalar ise teknoloji geliştirme bölgelerinde çalışan AR-GE personeli ile AR-GE personelinin %10'unu aşmayan destek personeline, münhasıran teknoloji geliştirme bölgelerinde bu görevleri nedeniyle ödenecek ücretlere ilişkin düzenlenen kâğıtlarla sınırlı olarak damga vergisinden istisna tutulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Teknoloji Geliştirme Bölgeleri, Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Damga Vergisi istisnası

Jel Sınıflandırması: H20, H25

STAMP TAX EXEMPTION IN TECHNOLOGY DEVELOPMENT AREAS and SPECIFIC ISSUES

ABSTRACT

A great number of tax and nontax inducements and supports have been provided for managing companies and businesses operating in Technology Development Areas through Technology Development Areas Law numbered 4691 and most recently a number of amendments have been made regarding stamp tax exemption and exception with addendums made under the Law on making amendments in Technology Development Areas numbered 6170. Managing company is exempted from stamp tax arising from papers issued and transactions made related to execution of Technology Development Areas Law numbered 4691 and on the other hand, businesses other than managing company have been exempted from stamp tax limited to papers issued regarding payments to AR-GE personnel working at technology development areas and support staff not exceeding %10 due to exclusively such duties at technology development areas.

Keywords: Technology Development Areas, Stamp Tax Exemption for Technology Development Areas

Jel Classification: H20, H25

* E. Gelirler Kontrolörü-Vergi Müfettişi

GİRİŞ

6170 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun¹ (6170 Sayılı Kanun) ile değişik 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu² (4691 sayılı Kanun) geçici 2'nci maddesinde, Teknoloji Geliştirme Bölgeleri'nde (Bölge) faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu Bölgedeki yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları gelir ve kurumlar vergisinden müstesna tutulması, 31.12.2023 tarihine kadar uzatılmıştır. Ayrıca, 02.01.2004 tarihinden geçerli olmak üzere 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu³'na (3065 sayılı Kanun) eklenen geçici 20'nci madde ile Bölgede faaliyette bulunan girişimcilerin kazançlarının gelir ve kurumlar vergisinden istisna bulunduğu süre içinde ilgili maddede sayılan yazılımların teslim ve hizmetleri de katma değer vergisinden müstesna tutulmuştur.⁴

Diğer taraftan, 4691 sayılı Kanunu'nun geçici 2'nci maddesinin 6170 sayılı Kanun'la değişmeden önceki ikinci fıkrası uyarınca, teknoloji geliştirme bölgelerinde çalışan araştırmacı, yazılımcı, AR-GE personelinin, münhasıran Bölgedeki bu görevleri nedeniyle elde ettikleri ücretlere ilişkin düzenlenen kağıtlar 31.12.2013 tarihine kadar damga vergisinden istisna tutulmuştu. Söz konusu geçici 2'inci maddenin 6170 sayılı Kanun'la değişik hali uyarınca, Kanunun yürürlük tarihi olan 02.03.2011 tarihinden itibaren Bölgede çalışan AR-GE ve AR-GE personelinin %10'unu aşmayan destek personeline, münhasıran Bölgedeki bu görevleri nedeniyle ödenecek ücretlere ilişkin düzenlenen kağıtlar 31/12/2023 tarihine kadar damga vergisinden istisna olup söz konusu ücretlerden damga vergisi kesintisi yapılmayacaktır.

Ayrıca, Bölgede bulunan yönetici şirket, 4691 sayılı Kanun'un uygulanması ile ilgili işlemlerde düzenlenen kağıtlar ve yapılan işlemlerden dolayı damga vergisinden muaf tutulmuştur.

Bu çalışmamızda, teknoloji geliştirme bölgelerindeki damga vergisi istisnasına yer verilecek ve konu hakkında özellik arz eden hususlar değerlendirilecektir.

1. YÖNETİCİ ŞİRKETE İLİŞKİN DAMGA VERGİSİ MUAFİYETİ

4691 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesinin k fıkrasında, yönetici şirketin bu Kanuna uygun ve anonim şirket olarak kurulan, Bölgenin yönetimi ve işletilmesinden sorumlu şirketi ifade ettiği; 5'inci maddesinde, yönetici şirketin, Bölge için gerekli her türlü hizmetlerin yürütülmesi ile yükümlü olduğu; 8'inci maddesinin üçüncü fıkrasında, yönetici şirketin bu Kanunun uygulanması ile ilgili olarak düzenlenen kağıtlardan ve yapılan işlemlerden dolayı damga vergisinden muaf olduğu hüküm altına alınmıştır.

Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği'nin 37'inci maddesinin 1'inci fıkrasının a bendinde, Kanunda yer alan ifadelere aynen yer verilmiş olup, sonrasında yönetici şirketin, bu muafiyet ve istisnaları uygulanabilmesi için bağlı bulunduğu vergi dairesine başvuruda bulunması gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca, aynı fıkranın g bendinde ise, Bölgede muafiyet ve istisnaların uygulanması ile ilgili işlemler Maliye Bakanlığının ilgili mevzuatlarına tabidir hükmüne de yer verilmiştir.

Muafiyetin kapsamı 4691 sayılı Kanun'un uygulanması ile ilgili işlemlerde düzenlenen kağıtlar ve yapılan işlemlerle sınırlı olup, yönetici şirket statüsünde bulunmayanların ise damga vergisi muafiyeti bulunmamaktadır.

2. AR-GE VE DESTEK PERSONELİNİN ÜCRETLERİNDE DAMGA VERGİSİ İSTİSNASI

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinde; bu Kanuna ekli 1 sayılı tabloda yazılı kağıtlar damga vergisine tabidir hükmü bulunmaktadır. Bu Kanundaki kağıtlar terimi, yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade eder. Aynı Kanuna ekli 1 sayılı tablonun "IV. Makbuzlar ve diğer kağıtlar" başlıklı bölümünün 1/b fıkrasında ise; maaş, ücret, gündelik, huzur hakkı, aidat, ihtisas zammı,

1 12.03.2011 tarihli ve 27872 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

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

3 02.11.1984 tarihli ve 18592 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

4 Hasan Dönmez, Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde KDV istisnası ve Çözüm Bekleyen Sorunlar, Vergi Sorunları Dergisi, İstanbul, Şubat 2015, Sayı: 317, s. 49.

5 12.03.2014 tarih ve 28939 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

ikramiye, yemek ve mesken bedeli, harcırah, tazminat ve benzeri her ne adla olursa olsun hizmet karşılığı alınan paralar (avans olarak ödenenler dahil) için verilen makbuzlar ile bu paraların nakden ödenmeyerek kişiler adına açılmış veya açılacak cari hesaplara nakledildiği veya emir ve havalelerine tediye olunduğu takdirde nakli veya tediye temin eden kağıtların binde 7,59⁶ nispetinde damga vergisine tabi olduğu hükme bağlanmıştır.

6170 sayılı Kanun'la değişik 4691 sayılı Kanun'un geçici 2'nci maddesinde,

"Yönetici şirketlerin bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançlar ile Bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu Bölgedeki yazılım ve AR-GE faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31/12/2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır.

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.⁷ Kapsam dışında tutulacak ücret miktarı, Maliye Bakanlığının uygun görüşü alınarak hazırlanacak yönetmelikle belirlenir.⁸ Yönetici şirketin onayı ile Bölge dışında geçirilen sürenin Bölgede yürütülen görevle ilgili olmadığı tespit edilmesi halinde, ziyaa uğratan vergi ve buna ilişkin cezalardan ilgili işletme sorumludur." hükmüne yer verilmiştir.

Öte yandan, 4691 sayılı Kanunu'nun "Tanımlar" başlıklı 3'üncü maddesine 6170 sayılı Kanunla eklenen bentler ile AR-GE Personeli ve Destek Personeli'nin tanımları yapılmıştır:

"m) AR-GE Personeli: AR-GE faaliyetlerinde

doğrudan görevli araştırmacı, yazılımcı ve teknisyenleri,

n) Araştırmacı: AR-GE faaliyetleri ile yenilik tanımı kapsamındaki projelerde, yeni bilgi, ürün, süreç, yöntem ve sistemlerin tasarım veya oluşturulması ve ilgili projelerin yönetilmesi süreçlerinde yer alan en az lisans mezunu uzmanları,

o) Teknisyen: Mühendislik, fen ve sağlık bilimleri alanında yükseköğrenim görmüş ya da meslek lisesi veya meslek yüksekokullarının teknik, fen ve sağlık bölümlerinden mezun, teknik bilgi ve deneyim sahibi kişileri,

p) Destek Personeli: AR-GE faaliyetlerine katılan veya bu faaliyetlerle doğrudan ilişkili yönetici, teknik eleman, laborant, sekreter, işçi ve benzeri personeli,

r) Yazılımcı Personel: Yazılım olarak tanımlanan süreçte çalışıp program geliştiren, üreten, alanında yeterli deneyime veya eğitime sahip nitelikli personeli," tanımlamaları yapılmıştır.⁹

Yukarıda yer alan açıklamalar çerçevesinde, söz konusu fıkra hükmünün 6170 sayılı Kanun'la değişik hali uyarınca Kanunun yürürlük tarihi olan 02/03/2011 tarihinden sonra Bölgede çalışan AR-GE personeli ile AR-GE personelinin %10'unu aşmayan destek personeline, münhasıran Bölgedeki bu görevleri nedeniyle ödenecek ücretlere ilişkin düzenlenen kağıtlar 31.12.2023 tarihine kadar damga vergisinden istisna olup söz konusu ücretlerden damga vergisi kesintisi yapılmaması gerekmektedir.¹⁰

Burada dikkat edilmesi gereken husus, söz konusu damga vergisi istisnasının yukarıda tanımı yapılan personel tanımlarından AR-GE personeli ile AR-GE personelinin %10'unu aşmayan destek personeline Bölgedeki bu görevleri nedeniyle ödenecek ücretlere ilişkin verilmesidir. Söz konusu firmaların damga vergisine tabi diğer kağıtlar için istisna uygulaması öngörülmemiştir.

⁶ 30.12.2014 tarih ve 29221 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁷ Konuyla ilgili olarak daha fazla 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.

⁸ 12.03.2014 tarih ve 28939 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁹ Konuya ilişkin açıklamalara 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "5.12.2. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nda yer alan istisna" başlıklı bölümünde yer verilmiştir.

¹⁰ Gelir idaresi Başkanlığı, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 09.09.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.18.01-002.01-1562 sayılı özgelge.

3. BÖLGEDEKİ DAMGA VERGİSİ İSTİSNASINA İLİŞKİN ÖZELLİK ARZ EDEN HUSUSLAR

3.1. Yönetici Şirket ile Bölge ve Bölge Dışında Yer Alan Diğer Firmalar Arasında Düzenlenen Sözleşmeler.

4691 sayılı Kanun'da ve Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği'nde yönetici şirkete tanınan muafiyet dışında bölgede faaliyet gösteren firmalara tanınmış muafiyet ya da istisna (AR-GE ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretlerine tanınan istisna hariç) bulunmamaktadır. Bu nedenle, yönetici şirket ile Bölge içinde veya dışında faaliyet gösteren firmalar arasında yapılan sözleşmelerde; bölge içindeki firmalar için sözleşmenin içeriğinin 4691 sayılı Kanun'un uygulanması ile ilgili işlemler için düzenlenen kağıtlar ve yapılan işlemler olması, bölge dışındaki firmalar için ise; teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyet gösteren firmalara 4691 sayılı Kanun kapsamında sunulan bir hizmete ilişkin düzenlendiğinin tevsikinin yapılması kaydıyla, yönetici şirket söz konusu sözleşmelere ait damga vergisinden muaf tutulacaktır. Sözleşmelerden kaynaklı damga vergisi ise; 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 24'üncü maddesi hükmü uyarınca müteselsil sorumluluk gereği firmalar tarafından ödenecektir. idarenin özetlerinde belirttiği görüşleri de bu yöndedir.¹¹ Ancak, yönetici şirket damga vergisinden muaf olmakla birlikte, söz konusu kağıtlara ilişkin olarak damga vergisinin ödenmesinden Damga Vergisi Kanunu'nun 24'üncü maddesi gereğince müteselsil sorumluluğunun devam ettiği göz ardı edilmemelidir.

Yönetici şirket ile resmi daire arasında yapılan sözleşmelere ilişkin bir özeltede¹² ise özeltle, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na ekli (II) sayılı cetvelde sayılan "Özel Bütçeli idareler" arasında yer alan dolayısıyla damga vergisi uygulaması bakımından resmi daire olan ... Üniversitesi ile yönetici şirket arasında, teknoloji geliştirme bölgesi olarak ilan edilmiş alan içerisinde bulunan taşınmazın AR-GE faaliyetlerinde kullanılmak üzere kiralanmasına ilişkin düzenlenen kira

sözleşmesinin damga vergisine tabi tutulmaması gerektiği belirtilmiştir.

3.2. Kıdem Tazminatı ve İhbar Tazminatı Ödemeleri¹³

4691 sayılı Kanun'un geçici 2'nci maddesinde, Bölgede çalışan; AR-GE ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri, 31.12.2023 tarihine kadar her türlü vergiden müstesna tutulmuştur. Fakat; AR-GE personeli ile AR-GE personelinin %10'unu aşmayan destek personeline ödenecek kıdem, ihbar tazminatı ve benzeri ödemelerin damga vergisi karşısındaki durumlarına ilişkin gerek 4691 sayılı Kanun gerekse Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği'nde bir açıklamaya yer verilmemiştir. idarenin özeltelerde, söz konusu ödemeler için belirttiği görüşler aşağıdaki gibidir.

Konuya ilişkin bir özeltede¹⁴ özeltle, Teknoloji Serbest Bölgesinde¹⁵ bulunan şirket çalışanlarının işten ayrılması nedeniyle yapılacak olan kıdem tazminatı ödemesinin, Bölgede çalışan AR-GE ve destek personelinin münhasıran bu görevine istinaden yapılan ücret ödemesi olarak değerlendirilmesi mümkün bulunmadığından, söz konusu tazminatın ödenmesine ilişkin olarak düzenlenen kağıdın 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun IV/1-b fıkrası uyarınca damga vergisine tabi tutulması gerektiği belirtilmiştir.

Konuya ilişkin diğer bir özeltede¹⁶ özeltle, 4691 sayılı Kanun kapsamında iş akdinin feshi suretiyle ödenen ihbar tazminatı, AR-GE faaliyetine ilişkin bir ücret ödemesi niteliğinde olmadığından ve işte bir fiil çalışılan süreye bağlı olarak ödenmediğinden istisna uygulanması mümkün bulunmadığı belirtilmiştir.

3.3. Beyanname ve Sigorta Bildirgelerinde Damga Vergisi Uygulaması

Bölgede bulunan firmaların, yönetici şirket statüsünde bulunmaması nedeniyle, vereceği

11 Erzurum Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 14.05.2013 tarih ve 30094508-155[1-2013/1.2]-18 sayılı özeltle.

12 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 27.09.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.18.01-002.01-1640 sayılı özeltle.

13 Konuyla ilgili olarak 28.10.2003 tarihli ve KVK-1/2003-1 sayılı Kurumlar Vergisi Sirküleri'nin "3.2.3. Ücretlerden istisna Uygulaması ile ilgili Diğer Hususlar" başlıklı bölümünde de bir açıklama da bulunulmamıştır.

14 Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 25.07.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.41.15.01- 155.01.05.02.[1/1-2012]-163 sayılı özeltle.


15 4691 sayılı Kanun'un geçici 2'nci maddesinde: "... Bu madde hükümleri TÜBİTAK-Marmara Araştırma Merkezi Teknoloji Serbest Bölgesi yönetici şirketi, bu bölgede faaliyet gösteren Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefleri ile bölgede çalışan araştırmacı, yazılımcı ve AR-GE personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri bakımından da uygulanır." hükmüne yer verilmiştir.

16 Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 01.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.41.15.01-GVK-2010/17-90 sayılı özeltle.

vergi beyannameleri¹⁷ ve sigorta prim bildirgesi mahiyetindeki aylık prim ve hizmet belgelerinin¹⁸, Bölgede çalışan AR-GE personeli ile AR-GE personelinin %10'unu aşmayan destek personeline ücret ödemeleri nedeniyle düzenlenen kağıtlar kapsamında bulunmaması nedeniyle maktu damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

SONUÇ

Teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyette bulunan yönetici şirket, 4691 sayılı Kanun'un uygulanması ile ilgili işlemlerde düzenlenen kağıtlar ve yapılan işlemlerden dolayı damga vergisinden muaf olup, bu Bölgelerde faaliyette bulunan yönetici şirket haricindeki firmalar ise Bölgede çalışan AR-GE personeli ile AR-GE personelinin %10'unu aşmayan destek personeline, münhasıran Bölgedeki bu görevleri nedeniyle ödenecek ücretlere ilişkin düzenlenen kağıtlarla sınırlı olarak damga vergisi istisnasına tabidir. Söz konusu firmaların damga vergisine tabi diğer kağıtlar için istisna uygulaması öngörülmemiştir.

Sonuç olarak, yazının önceki bölümlerinde ele aldığımız özellik arz eden hususlar dikkate alındığında, 4691 Sayılı Kanun ve Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği'nde damga vergisi uygulamasına ilişkin yapılan kısıtlı açıklamalar, uygulayıcılar açısından yetersiz kalmaktadır. Bu nedenle, idare tarafından verilmiş olan görüşlerin bir araya getirilerek, tebliğ bazında uygulamanın yeniden ele alınması, uygulamada mükelleflere ciddi anlamda pratiklik sağlayacaktır. 

KAYNAKÇA

4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu

6170 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği

Dönmez, Hasan; Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde KDV istisnası ve Çözüm Bekleyen Sorunlar, Vergi Sorunları Dergisi, İstanbul, Şubat 2015, Sayı: 317

¹⁷ Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 18.03.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.26.15.01-DMG-62-2-7-12 sayılı özelge.

¹⁸ Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen B.07.1.GİB.4.26.15.01-DMG-62-2-8-13 sayılı özelge.