

TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİNDE İSTİSNA KAZANÇ TUTARININ TESPİT EDİLMESİ

Fahrettin AÇAR*

ÖZ

İke sanayisinin uluslararası rekabet edebilir ve ihracata yönelik bir yapıya kavuşturulması maksadıyla teknolojik bilgi üretmek, üründe ve üretim yöntemlerinde yenilik geliştirmek, ürün kalitesini veya standardını yükseltmek, verimliliği artırmak, üretim maliyetlerini düşürmek, teknolojik bilgiyi ticarileştirmek, teknoloji yoğun üretim ve girişimciliği desteklemek amacıyla çıkarılmış bir kanundur. Bu kanun kapsamında teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin münhasıran bu bölgedeki yazılım, tasarım ve AR-GE faaliyetlerinden elde ettikleri kazançların tamamı ile bölgede yöneticilik faaliyetinde bulunan şirketlerin bu faaliyetlerden elde ettikleri kazançların tamamı 31.12.2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden istisnadır. Söz konusu kanun kapsamında daha önce elde edilen kazançların tamamı istisna iken bakanlar kurulu kararına göre 19.10.2017 tarihinden itibaren artık yapılan nitelikli harcamaların toplam harcamaların oranına göre istisna kazanç tutarı belirlenmektedir. Bu düzenleme ile beraber teknoloji geliştirme bölgelerinde yazılım, tasarım ve ar-ge faaliyetleri kapsamında elde edilen kazançlara uygulanan istisnaya belirli bir sınırlama getirilmiştir. İstisna kazanç tutarın belirlenmesinde dikkate alınan nitelikli harcama tutarı veya toplam harcama tutarının kapsamına giren veya girmeyen harcamalar ile istisna tutarın tespitinde kullanılan hesaplama yöntemi açıklanmaya çalışılacaktır.

Anahtar Sözcükler: Ar-Ge, Tasarım, yazılım, Kazanç, İstisna,

1-GİRİŞ

Üniversiteler, araştırma kurum ve kuruluşları ile üretim sektörlerinin işbirliği sağlanarak, ülke sanayiinin uluslararası rekabet edebilir ve ihracata yönelik bir yapıya kavuşturulması maksadıyla teknolojik bilgi üretmek, üründe ve üretim yöntemlerinde yenilik geliştirmek, ürün kalitesini veya standardını yükseltmek, verimliliği artırmak, üretim maliyetlerini düşürmek, teknolojik bilgiyi ticarileştirmek, teknoloji yoğun üretim ve girişimciliği desteklemek,

* Vergi Müfettişi

küçük ve orta ölçekli işletmelerin yeni ve ileri teknolojilere uyumunu sağlamak, Bilim ve Teknoloji Yüksek Kurulunun kararları da dikkate alınarak teknoloji yoğun alanlarda yatırım olanakları yaratmak, araştırmacı ve vasıflı kişilere iş imkânı yaratmak, teknoloji transferine yardımcı olmak ve yüksek/ileri teknoloji sağlayacak yabancı sermayenin ülkeye girişini hızlandıracak teknolojik alt yapıyı sağlamak amacıyla Teknoloji geliştirme bölgeleri kanunu çıkarılmıştır. Söz konusu bu kanun kapsamında kurulan Teknoloji geliştime bölgelerinde faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin Ar-Ge, tasarım, yazılım faaliyetleri kapsamında elde ettikleri kazançlarının tamamı 31.12.2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. fakat 11.9.2017 tarihli ve 2017/10821 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 19.10.2017 tarihinden itibaren kazançların tamamına uygulanan istisna yerine nitelikli harcama tutarının toplam harcama tutarına olan oranı dahilinde gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Bu şekilde istisna kazancın tespitinde kullanılan nitelikli harcama ve toplam harcama tutarlarının kapsamına giren veya girmeyen harcamaların neler olduğu ve istisna tutarın ne şekilde belirleneceğini açıklanacaktır.

2-

DEĞERLENDİRME

4691 sayılı Teknoloji geliştirme bölgeleri kanununun 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, tasarım ve AR-GE faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31.12.2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır. (Ek fıkra: 18.6.2017-7033/64 md.) Bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin bu kazançlarının gayri maddi hakların satılması, devri veya kiralanmasından elde edilmesi halinde, istisnadan yararlanılmasını, bu hakların, mahiyetlerine göre, AR-GE faaliyetleri neticesinde elde edilmesi ve ilgili mevzuat çerçevesinde tescil veya kayıt ettirilmesi ya da bildirilmesi şartına bağlamaya, istisnadan kazancın elde edildiği vergilendirme dönemine ilişkin beyannamelerin verilmesi gereken sürenin sonuna kadar tescil veya kayıt için yetkili kuruma başvurulmuş olması kaydıyla bu kazançları doğuran işlemlerin gerçekleştirildiği vergilendirme döneminden başlayarak faydalandırmaya, mükellefin gayri maddi hak geliri ve varsa bağlı olduğu grubun satış hasılatına göre tescil şartına bağlı

olmaksızın belgelendirme usulüne tabi tutmaya, istisnadan yararlanacak kazancı; bu kazancın elde edilmesine yönelik faaliyetler kapsamında gerçekleştirilen nitelikli harcamaların toplam harcamalara oranına isabet eden kısmı ile sınırlandırmaya, bu oranı toplam harcama tutarını aşmamak üzere yüzde 30'una kadar artırımlı uygulamaya, nitelikli ve toplam harcamaları tanımlamaya Cumhurbaşkanı, bu kapsamda tescil, kayıt veya bildirim şartının yerine getirilmesine ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı ile Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı yetkilidir. (Ek cümle: 21.3.2018- 7103/51 md.) Belirlenen esaslar çerçevesinde tescil, kayıt veya bildirim şartının yerine getirilmemesi durumunda, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergi, vergi ziyai cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur.¹

Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, teknoloji geliştirme bölgelerinde yazılım, tasarım ve ar-ge faaliyetleri kapsamında elde ettikleri kazançların tamamı istisna iken bakanlar kurulu kanun maddesinde kendisine verilen yetkiyi 11.9.2017 tarihli ve 2017/10821 sayılı bakanlar kurulu kararı ile kullanarak 19.10.2017 tarihinden itibaren kazancın tamamı yerine nitelikli harcama tutarının toplam harcama tutarına oranı ölçüsünde istisna uygulanması için düzenleme yapmıştır.

4691 sayılı Kanununun 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. Yönetici şirketlerin bu bölgeleri işletilmesinden ve kurulmasından dolayı istisna olan kazançta herhangi bir değişiklik yapılmamış olup kazancın tamamı istisna olmaya devam etmektedir. İstisna, 31.12.2023 tarihine kadar uygulanacak olup istisna süresinin başlangıç tarihi olarak, yönetici şirketten izin alınarak bölgede fiilen faaliyete geçilen tarih esas alınacaktır.

Bakanlar Kurulu kararına göre istisna kazancın tespitinin değiştirildiği kararın resmi gazete'de yayımlandığı 19.10.2017 tarihinden sonra bölgede başlatılacak projelerden elde edilen kazançlar ile bu tarihten önce başlatılmış projelerden 30.6.2021 tarihinden sonra elde edilen kazançlara ilişkin istisna uygulamasında söz konusu bakanlar kurulu kararı dikkate alınacaktır. Buna göre, bölgede faaliyette bulunan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince,

¹ 4691 sayılı kanununun geçici 2'inci maddesi

19.10.2017 tarihinden önce (bu tarih dahil) başlatılmış projelerden 30.6.2021 tarihine kadar elde edilen kazançlara ilişkin istisna uygulamasında, istisna kazanç tutarının tespitinde bakanlar kurulu kararı öncesi hükümler dikkate alınarak kazancın tamamı istisna olacaktır. Bölgede 19.10.2017 tarihinden önce (bu tarih dahil) başlatılmış projeler neticesinde elde edilen gayrimaddi hakların 30.6.2021 tarihinden sonra satışı, devri veya kiralanmasından doğan kazançlar ile 19.10.2017 tarihinden sonra başlatılmış projeler neticesinde elde edilen gayrimaddi hakların satışı, devri veya kiralanmasından doğan kazançlara ilişkin istisna uygulamasında ise nitelikli harcama tutarının toplam harcama tutarına oranı şeklinde istisna tutarın belirlenip yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinde indirim konusu yapılabilecektir.

Bakanlar kurulu kararının resmi gazetede yayımlandığı tarih olan 19.10.2017 tarihinden sonra bölgede başlatılacak projelerden elde edilen kazançlar ile bu tarihten önce başlatılmış projelerden 30.6.2021 tarihinden sonra elde edilen kazançlarla ilgili olarak istisnadan yararlanılabilmesi için, gayrimaddi haklara yönelik olarak 551 sayılı KHK veya 12.12.2016 tarihli ve 6769 sayılı Sınai Mülkiyet Kanunu kapsamında patent alınması veya bu hakların, fonksiyonel olarak patente eşdeğer belge olduğu kabul edilen faydalı model belgesi, tasarım tescil belgesi, telif hakkı tescil belgesi, entegre devre topografyası tescil belgesi, yeni bitki çeşitlerine ait ıslahçı hakkı tescil belgesi ve benzeri belgelere bağlanması gerekmektedir. Telif hakkı tescil belgesine bağlanan yazılım faaliyetlerinden elde edilen kazançlar için başkaca bir belge aranmaksızın istisnadan yararlanılması mümkündür.

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.

Nitelikli harcama, gayrimaddi hakkın elde edilebilmesi için mükellefin kendisi tarafından yapılan ve gayrimaddi hak ile doğrudan bağlantılı harcamalar ile ilişkisiz kişilerden sağlanan ve aynı mahiyeti taşıyan fayda ve hizmet bedellerinin toplamından oluşmaktadır. Ancak, Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren vergilendirme döneminin sonuna kadar,

yurt içinde yerleşik ilişkili kişilerden sağlanan fayda ve hizmet bedelleri nitelikli harcamalar tutarına dahil edilebilir. Bu harcamalardan aktifleştirilerek amortisman tabii tutulması gerekenler de gerçekleştirildikleri dönemde amortisman öncesi tutarlarıyla bu hesaplamada dikkate alınacaktır.

Toplam Harcama, nitelikli harcama tutarı ve gayrimaddi hak satın alma bedelleri (lisans ve benzeri bedeller dahil) ve ilişkili kişilerden sağlanan fayda ve hizmet bedelleri toplam harcama tutarının toplamından oluşmaktadır.

Faiz gibi finansman giderleri ve binalara ilişkin amortismanlar, kiralar, ısıtma, aydınlatma, su, temizlik, güvenlik, bakım, onarım, vergi, resim ve harçlar ile genel yönetim giderlerinden verilen paylar gibi yürütülen yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetleriyle doğrudan ilişkili olmayan harcamalar nitelikli harcama ve toplam harcama tutarlarına dahil edilmeyecek olup istisna kazancın tespitinde dikkate alınmayacaktır.

İstisnanın uygulanacağı kazanç tutarının tespitinde, gayrimaddi hak satın alma bedelleri (lisans ve benzeri bedeller dahil) ve ilişkili kişilerden sağlanan fayda ve hizmet bedelleri toplam harcama tutarına dahil edilirken, nitelikli harcamalar tutarına dahil edilmez. Ancak, Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren vergilendirme döneminin sonuna kadar, yurt içinde yerleşik ilişkili kişilerden sağlanan fayda ve hizmet bedelleri nitelikli harcamalar tutarına dahil edilebilecektir.

Bakanlar Kurulu kararında mükelleflerin nitelikli harcama tutarını yüzde 30'una kadar artırılmasına izin vermiş fakat bu şekilde artırılan nitelikli harcama tutarının toplam harcama tutarını aşamayacaktır. Böylece nitelikli harcama tutarı maksimum harcama tutarının toplamı kadar olabilecektir.

İstisna tutar = Kazanç * Nitelikli Harcama Tutarı / Toplam Harcama Tutarı

Örnek:

Toplam harcama tutarı : 1.000.000TL

Nitelikli Harcama Tutarı: 850.000TL

Ar-Ge kapsamında elde edilen gayri maddi hak satışı kazancı 1.200.000TL

İstisna Tutar: ?

İstisna tutar= $1.200.000 * 850.000 / 1.000.000$

İstisna Tutar= **1.020.000TL'dir.**

Bakanlar kurulu kararı öncesi istisna tutar 1.200.000TL iken karardan sonra istisna tutar 1.020.000TL olmuştur.

Mükellefler nitelikli harcama tutarını %30 artırması durumunda oluşacak istisna kazanç tutarı şöyle hesaplanacaktır.

(Nitelikli harcama tutarı : $850.000 \times 1.30 = 1.105.000$ TL söz konusu tutar toplam harcama tutarını geçemeyeceği için 1.000.000 TL olarak dikkate alınması gerekmektedir.)

İstisna tutar: $1.200.000 \times 1.000.0000 / 1.000.000$ TL

İstisna kazanç tutarı= **1.200.000 TL** olacaktır.

3-SONUÇ

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun 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, tasarım ve ar-ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançların tamamı 31.12.2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden istisna olacağı düzenlenmiştir. Söz konusu aynı madde de bakanlar kuruluna istisna tutarının nitelikli harcama tutarının toplam harcama tutarına olan oranı şeklinde belirleme yetkisi verilmiştir. Bakanlar kurulu bu yetkisini kullanarak 19.10.2017 tariinden itibaren bölgede başlatılacak projelerden elde edilen kazançlar ile bu tarihten önce başlatılmış projelerden 30.6.2021 tarihinden sonra elde edilen kazançlarla ilgili olarak istisna tutarın belirlenmesinde bakanlar kurulunu kararında belirtilen şekilde nitelikli harcama tutarının toplam harcama tutarına oranlanması şeklinde belirlenmesi gerekmektedir. 19.10.2017 tarihinden önce başlanılan ve 30.06.2021 tarihinden önce hasılatı elde edilen kazançların tamamı ise istisna olarak dikkate alınmaya devam edilecektir. Bunlarda herhangi bir sınırlama söz konusu olmayacaktır. Nitelikli harcama kapsamına, gayrimaddi hakkın elde edilebilmesi için mükellefin kendisi tarafından yapılan ve gayrimaddi hak ile doğrudan bağlantılı harcamalar ile ilişkisiz kişilerden sağlanan ve aynı mahiyeti taşıyan fayda ve hizmet bedelleri ve avrupa birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren vergilendirme döneminin sonuna kadar, yurt içinde yerleşik ilişkili kişilerden sağlanan fayda ve hizmet bedelleri toplamından oluşmakta iken toplam harcama kapsamına ise, nitelikli harcama tutarı ve gayrimaddi hak satın alma bedelleri (lisans ve benzeri bedeller dahil) ve ilişkili kişilerden sağlanan fayda ve hizmet bedelleri toplamından oluşmaktadır. Söz konusu yazılım, tasarım ve ar-ge projeleri kapsamında gerçekleştirilen faiz gibi finansman giderleri ve binalara ilişkin amortismanlar, kiralara, ısıtma,

aydınlatma, su, temizlik, güvenlik, bakım, onarım, vergi, resim ve harçlar ile genel yönetim giderlerinden verilen paylar gibi yürütülen yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetleriyle doğrudan ilişkili olmayan harcamalar tutarı ne olursa olsun nitelikli harcama veya toplam harcama tutarlarına dahil edilmeyecek olup istisna kazancın tespitinde dikkate alınmayacaktır. Bu şekilde tespit edilen kazanç istisnası yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinde indirim konusu yapılarak vergi matrahı tespit edilecektir.

KAYNAKÇA

1 seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (03.04.2007). Ankara : Resmi Gazete (26482 sayılı)

Bakanlar Kurulu Kararı (11.09.2017) *2017/10821 sayılı bakanlar kurulu kararı*

T.C. Yasalar (06.01.1961). *193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu*. Ankara : Resmi Gazete (10700 sayılı)

T.C. Yasalar (13.06.2006). *5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu*. Ankara : Resmi Gazete (26205 sayılı)

T.C. Yasalar (26.06.2001). *4691 sayılı Teknoloji Bölgeleri Geliştirme Kanunu*. Ankara : Resmi Gazete (24454 sayılı)