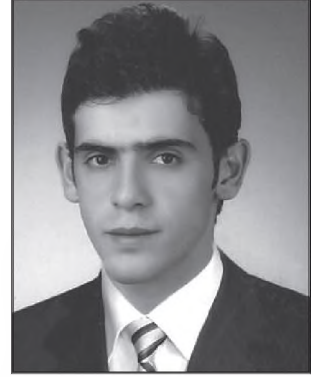


Ertuğrul Çağrı TOPAKTAŞ^(*)Arda ALTINTAŞ^(**)Mehmet KILIÇ^(***)

TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİNDE ELDE EDİLEN KAZANÇLARA İLİŞKİN İSTİSNA UYGULAMASINDA ÖZELLİKLİ DURUMLAR

SPECIAL ISSUES AS TO THE EXEMPTION ON INCOME GENERATED IN TECHNOLOGY DEVELOPMENT ZONES

ÖZ

Teknolojik bilginin üretilmesi, üründe ve üretim yöntemlerinde ürün kalitesi ve standardının yükseltilmesi, verimliliği artıracak ve üretim maliyetlerini düşürecek yeniliklerin geliştirilmesi, yabancı sermayenin ülkeye girişinin hızlandırılması vb. amaçlarla 2001 yılında 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu ile Teknoloji Geliştirme Bölgeleri kurulmuştur. Teknoloji Geliştirme Bölgelerine yönelik vergi ve vergi dışı olmak üzere çok sayıda teşvik ve destek unsurları öngörülmüştür.¹ Bu çalışmada teknoloji geliştirme bölgelerine yönelik uygulanan kurumlar vergisi istisnaları ile ilgili özellikli durumlar ele alınmıştır.

Anahtar Kelimeler: Teknoloji geliştirme bölgeleri, kurumlar vergisi istisnaları, kur farkı, kambiyo kârı, amortisman, kanunen kabul edilmeyen giderler

ABSTRACT

Technology development zones have being established since 2001 in accordance with Technology

^(*) Vergi Müfettişi

^(**) Vergi Müfettiş Yardımcısı

^(***) Vergi Müfettiş Yardımcısı

¹ T.C. Bilim Sanayi ve Teknoloji Geliştirme Bakanlığı Bilim ve Teknoloji Genel Müdürlüğü, İstatistikler, http://sagm.sanayi.gov.tr/userfiles/file/tgb%20yeni/TGB%20GENEL%2006_04_2015.pdf, Erişim Tarihi: 06.06.2015

Development Zones Law, no. 4691, with a view to producing technological information, raising quality standards of products and production methods, developing new methods to increase efficiency and decrease production costs, and attract inbound foreign capital flow etc. The current legislation provides many tax and non-tax incentives with regard to technology development zones. This article particularly explores some special issues concerning corporate tax exemption on technology development zones.

Keywords: Technology development zones, corporate tax exemptions, exchange rate difference, foreign exchange gain, depreciation, legally non-deductible expenses

1- GİRİŞ

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu, 6 Temmuz 2001 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanarak aynı tarih itibarıyla yürürlüğe girmiş olup, Kanun’un gerekçesinde; ekonomik kalkınma ve toplumsal refahın yükselmesi, sanayinin rekabet gücünü sürdürebilmesi, dünya pazarlarında rekabet üstünlüğü sağlanabilmesi ve küresel süreçlerde söz ve karar sahibi olunabilmesi hususlarında teknolojik gelişme ve bilimsel alandaki ilerlemelerin en önemli etken olduğuna dikkat çekilmiştir.

Kanun’un² amacı 1’inci maddede “Üniversiteler, araştırma kurum ve kuruluşları ile üretim sektörlerinin işbirliği sağlanarak, ülke 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, 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 sağlamaktır.” şeklinde açıklanmıştır.

2001 yılından itibaren uygulamaya konulan, sanayicimizi, araştırmacı ve üniversitemiz ile buluşturarak teknolojik üretime yönelik yeni ürün ve üretim yöntemleri geliştirmelerini sağlayacak bu Kanun kapsamında; Nisan 2015 itibarıyla; toplam 59 adet Teknoloji Geliştirme Bölgesi kurulmuştur. Faaliyete geçen Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde bulunan şirketlerin, Amerika Birleşik Devletleri başta olmak üzere, Japonya, İsrail, İngiltere ve Almanya gibi dünyanın en gelişmiş ülkelerine yapmış oldukları teknolojik ürün ihracatı Nisan 2015 itibarıyla 2 Milyar ABD dolarına ulaşmıştır.³

Bu Kanun ile teknoloji geliştirme bölgelerinde (Teknokent’te) faaliyet gösteren firmalara kurumlar vergisi, bu kurumlarda çalışan görevli personellere ise gelir vergisi istisnaları tanınmıştır. Ayrıca 02.01.2004 tarihinde yürürlüğe giren 5035 Sayılı Kanun ile KDV konusunda da istisnalar getirilerek teşvikin kapsamı genişletilmiştir. Bu çalışmamızda ilgili mevzuat çerçevesinde teknoloji geliştirme bölgelerinde yürütülen faaliyetlerden elde edilen kazançlara ilişkin kurumlar vergisi istisnasına konu olan özellikli durumlar başlıklar halinde sunulup daha sonra ilerleyen bölümlerde detaylı olarak açıklanacaktır.

² 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu

³ T.C. Bilim Sanayi ve Teknoloji Geliştirme Bakanlığı Bilim ve Teknoloji Genel Müdürlüğü, İstatistikler, http://sagm.sanayi.gov.tr/userfiles/file/tgb%20yeni/TGB%20GENEL%2006_04_2015.pdf, Erişim Tarihi: 06 Haziran 2015

- İstisna kapsamına giren faaliyetler ve istisna uygulamasında süre,
- Bölgede faaliyete geçilmeden önce başlatılmış projelerden sağlanan kazançların istisna kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği
- İstisna dışı gelir kapsamındaki unsurlar (Kur farkı sonucu oluşan kambiyo kârı veya zararının istisna kazanca dahil edilip edilmeyeceği)
- Seri üretime konu satışlar
- Müşterek genel giderler ve amortismanların dağıtımı
- Hibe şeklinde verilen desteklerin istisna kazanç karşısındaki durumu
- İstisna kapsamındaki üretim faaliyeti sonrası verilen hizmetlerden sağlanan kazançların istisna kapsamında olup olmadığı gibi özellikli durumlar
- Bölgede yürütülen faaliyetin zararlı sonuçlanması durumu.

2- TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİNDE YÜRÜTÜLEN FAALİYETLERDEN ELDE EDİLEN KAZANÇLARA İLİŞKİN KURUMLAR VERGİSİ İSTİSNASI

5035 Sayılı Kanunla 4691 Sayılı Kanuna eklenen Geçici 2'nci maddeye göre; bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu bölgedeki yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31.12.2013 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır.

2.1- İstisna Kapsamına Giren Faaliyetler Ve İstisna Uygulamasında Süre

Bu istisnadan yararlanabilmek için öncelikle mükelleflerin teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyette bulunmaları gerekmektedir. Kanun'un önceki halinde kurumlar ve gelir vergisi teşviklerinin 31.12.2013'e kadar sürdürüleceği belirtilmişken, 02.03.2011 tarihli ve 6170 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle söz konusu tarih 31.12.2023'e kadar uzatılmıştır.

Kazanç istisnası yazılım ve Ar-Ge faaliyetleri ile sınırlandırıldığı için istisnanın kapsamını belirlemek açısından yazılım ve Ar-Ge kavramların içeriği önem arz etmektedir. 6170 sayılı Kanunun 1. maddesi ile 12.03.2011 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 4691 sayılı Kanundaki bazı tanımlar değiştirilmiş olup bu Kanun'un uygulanmasında;

Ar-Ge; araştırma ve geliştirme, kültür, insan ve toplumun bilgisinden oluşan bilgi dağarcığının artırılması ve bunun yazılım dahil yeni süreç, sistem ve uygulamalar tasarlamak üzere kullanılması için sistematik bir temelde yürütülen yaratıcı çalışmalar;⁴

Yazılım ise; bir bilgisayar, iletişim cihazı veya bilgi teknolojilerine dayalı bir diğer cihazın çalışmasını ve kendisine verilen verilerle ilgili gereken işlemleri yapmasını sağlayan komutlar dizisinin veya programların ve bunların kod listesini, işletim ve kullanım kılavuzlarını da içeren belgelerin, belli bir sistematik içinde, tasarlama, geliştirme şeklindeki ürün ve hizmetlerin tümü ile bu ürün ya da mal ve hizmetlerin lisanslama, kiralama ve tüm hakları ile devretme gibi teslim şekillerinin tümü olarak tanımlanmıştır.⁵

⁴ 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği

⁵ 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği

2.2- Bölgede Faaliyete Geçilmeden Önce Başlatılmış Projelerden Sağlanan Kazançların İstisna Kapsamında Değerlendirilip Değerlendirilmeyeceği

Konuya ilişkin olarak 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde mükelleflerin bölgede faaliyete geçtikleri tarih itibarıyla tamamlamış oldukları yazılım ve Ar-Ge'ye dayalı projelerden elde edecekleri kazançların istisna kapsamında değerlendirilmesinin mümkün olmadığı belirtilmiş; diğer taraftan, mükelleflerin bölgede faaliyete geçmeden önce başlayıp, bölgede devam ettirdikleri yazılım ve Ar-Ge'ye dayalı projelerden sağladıkları kazancın, sadece projenin bölgede gerçekleştirilen kısmına isabet eden tutarı istisnadan yararlanabileceği ifade edilmiştir.

Tebliğde konuya ilişkin hükmün devamında elde edilen kazancın ne kadarının bölgede gerçekleştirilen çalışmalara ilişkin olduğu, bölgede faaliyete başlanmasından sonra ortaya çıkan maliyetin projenin başlangıcından tamamlanmasına kadar geçen dönemde oluşan maliyete oranı kullanılmak suretiyle belirleneceği ancak daha sağlıklı bir sonuç verecekse, mükelleflerin başka bir yöntem kullanmak suretiyle de (kullanılan doğrudan işgücü miktarı gibi) bu ayrımı yapabilmeleri mümkün olduğu belirtilmiştir.⁶

Konuyu bir örnekle açıklamak gerekirse;

Örnek 1: Bilgisayar programcılığı konusunda faaliyet gösteren Mükellef A A.Ş., mülkiyeti kendisine ait olan işyerinde geliştirmekte olduğu yazılım projesine Ocak/2014'te başlamıştır. Haziran/2014 itibarıyla ise faaliyetlerine ODTÜ Teknokent bünyesinde devam etme kararı alan mükellef kurum, Kasım/2014 tarihinde söz konusu projeyi burada tamamlayarak satışını gerçekleştirmiştir.

- Mükellef A A.Ş. 2014 yılında söz konusu faaliyetlerinden 600.000 TL kazanç elde etmiştir.
- Projenin toplam maliyeti 500.000 TL olup, 300.000 TL'sinin ODTÜ Teknokent'te gerçekleştiği tespit edilmiştir.

1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yer alan hükümler esas alındığında Mükellef A A.Ş.'nin bölgede faaliyete başlanmasından sonra ortaya çıkan maliyetin projenin başlangıcından tamamlanmasına kadar geçen dönemde oluşan maliyete oranı $(300.000/500.000=)$ %60 olarak hesaplanmıştır. Bu oran projeden elde edilen toplam kazanç tutarı olan 600.000 TL'ye uygulandığında mükellef kurumun istisna kapsamında değerlendirilecek kazancı $(\%60 \times 600.000=)$ 360.000 TL olacaktır.

2.3- İstisna Dışı Gelir Kapsamındaki Unsurlar

1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde istisna, sadece yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilen kazançlara tanınmış olup, tebliğin ilerleyen bölümlerinde ise "Bölgede faaliyet gösteren mükelleflerin, 4691 sayılı Kanun kapsamı dışındaki ticari işlemlerinden elde edecekleri gelirleri ile olağandışı gelirlerinin istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Bu kapsamda, nakitlerin değerlendirilmesi sonucu oluşan faiz gelirleri, yabancı para cinsinden aktifler dolayısıyla oluşan kur farkları ve iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan gelirler istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir." hükmü yer almaktadır.

Tebliğde yer alan hükümde mükelleflerin 4691 sayılı Kanun kapsamı dışındaki ticari işlemleri neticesinde elde edeceği gelirler ile olağan dışı gelirler, nakitlerin değerlendirilmesi sonucu oluşan faiz gelirleri ve kambiyo karlarının istisna kapsamında değerlendirilemeyeceği, bununla birlikte söz konusu

⁶ 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği

gelirleri 4691 sayılı Kanun kapsamındaki faaliyetlerden elde etmesi durumunda istisna hükümlerinden faydalanabileceği ifade edilmektedir.⁷

Örneğin, mükellef kurum teknoloji geliştirme bölgesinde üretmiş olduğu bir yazılımı döviz cinsinden sattığında vadeli alacağını tahsili sırasında döviz kurunun artması durumunda elde edeceği gelir kambiyo karı olarak dikkate alınacaktır ve dolayısıyla istisna kapsamında değerlendirilecektir.⁸

2.4- Seri Üretime Konu Satışlar

1 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde teknoloji geliştirme bölgelerinde yazılım ve Ar-Ge faaliyetinde bulunan şirketlerin, bu faaliyetler sonucu buldukları ürünleri kendilerinin seri üretime tabi tutarak pazarlamaları halinde, bu ürünlerin pazarlanmasından elde edilen kazançların lisans, patent gibi gayri maddi haklara isabet eden kısmı, transfer fiyatlandırması esaslarına göre ayrıştırılmak suretiyle istisnadan yararlanabileceği belirtilmekle birlikte, üretim ve pazarlama organizasyonu nedeniyle doğan kazancın diğer kısmının istisna kapsamında değerlendirilmeyeceği, ancak lisans, patent gibi gayri maddi haklara bağlanmamış olmakla birlikte uyarlama, yerleştirme, geliştirme, revizyon, ek yazılım gibi faaliyetlerden elde edilen kazançların istisna kapsamında değerlendirileceği hükmü yer almaktadır. Ayrıca istisna uygulamasında, mükellefin tam veya dar mükellefiyet esasında kurumlar vergisine tabi olmasının bir önemi bulunmadığı ifade edilmektedir. Tebliğde söz konusu hususları açıklık kazandırmak adına aşağıdaki iki örneğe yer verilmiştir:

Örneğin; teknoloji geliştirme bölgesinde yazılım faaliyetinde bulunan şirketin, ürettiği yazılımların lisans satışından veya kiralanmasından elde edeceği kazançlar istisnadan yararlanacak, ancak söz konusu yazılımın disk, CD veya elektronik ortamda pazarlanmasından elde edilen kazançların (lisansa isabet eden kısmı hariç) istisnadan yararlanması mümkün olmayacaktır.

Aynı şekilde, bir ilaç şirketince bölgede gerçekleştirilen Ar-Ge faaliyeti sonucu ortaya çıkan kanser ilacına ait gayri maddi hakkın kiralanması veya devrinden elde edilecek kazançlar istisnadan yararlanacak, ilacın bizzat üretilerek satılması halinde bu faaliyetten elde edilen kazancın gayri maddi hakka isabet eden kısmı hariç istisnadan yararlanması mümkün olmayacaktır.

1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 5.12.2.2 bölümünde Seri üretime tabi tutularak satışı gerçekleştirilen yazılımların lisans, patent gibi gayri maddi haklara isabet eden kısmının transfer fiyatlandırması esaslarına göre ayrıştırılmak suretiyle tespit edileceği belirtilmekte olup, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı başlıklı 13'üncü maddesinin 4'üncü fıkrasında, kurumların ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri, karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi ve yeniden satış fiyatı yöntemlerinden işlemin mahiyetine en uygun olanını kullanarak tespit edecekleri; emsallere uygun fiyata sayılan yöntemlerden herhangi birisi ile ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemlerin mahiyetine uygun olarak kendi belirleyeceği diğer yöntemleri kullanabileceği belirtilmiştir. Ayrıca Mükellef kurum Vergi Usul Kanununun değerlemeye ilişkin hükümlerinde yer alan gayri maddi hak bedelinin, maliyet bedeliyle değer-

⁷ 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği

⁸ Mehmet Sunar, 2014 Teknoloji Geliştirme Bölgesi Kazanç İstisnasının Hesaplanmasında Bazı Özellikli Durumlar, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=2785>, Erişim Tarihi: 08 Haziran 2015

leneceği hükmüne göre elde edilen hasılatın gayri maddi hak bedeline isabet eden kısmı ayrıştırılarak istisna kazanç tutarı hesaplayabilecektir.⁹

2.5- Müşterek Genel Giderler ve Amortismanların Dağıtımı

1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğine göre istisna kapsamındaki faaliyetler ile kapsam dışındaki faaliyetlerin birlikte yapılması halinde müşterek genel giderlerin bu faaliyetler ile ilgili olarak cari yılda oluşan maliyetlerin birbirine oranı esas alınarak dağıtılması gerektiği belirtilmiştir.

Konuyu bir örnek ile açıklamak gerekirse;

Örnek 2: Mükellef A A.Ş. ODTÜ Teknokent'te yürüttüğü yazılım faaliyeti dışında istisna kapsamında olmayan faaliyetler de göstermektedir. Mükellef kurumun istisna kapsamında olan ve olmayan faaliyetlere ilişkin 100.000 TL müşterek genel gideri bulunmaktadır. Mükellef kurumun ilgili hesap döneminde;

- istisna kapsamındaki faaliyetlere ilişkin 300.000 TL
- istisna kapsamında olmayan faaliyetlere ilişkin 200.000 TL maliyet oluşmuştur.

Bu müşterek giderlerin istisna kapsamında olan ve olmayan faaliyetlere dağılımı cari yılda oluşan maliyetlerin birbirine oranı esas alındığında aşağıdaki gibi olacaktır:

Tablo 1:

	Maliyetler (TL)	Maliyet Oranı (%)	Gider Tutarı (TL)
Toplam	500.000	100	100.000
İstisna kapsamında olan faaliyet	300.000	60	60.000
İstisna kapsamında olmayan faaliyet	200.000	40	40.000

Tabloda görüldüğü üzere Mükellef kurumun ilgili hesap döneminde gerçekleştirdiği 100.000 TL tutarındaki müşterek genel giderin 60.000 TL'lik kısmını istisna kapsamındaki faaliyetlerden elde ettiği hasılatla, 40.000 TL'lik kısmını ise istisna kapsamında olmayan faaliyetlerden elde ettiği hasılatlara ilişkin gider olarak dikkate alması gerekmektedir.

Tebliğin devamında ise istisna kapsamına giren ve girmeyen faaliyetlerde müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanlarının, bunların her bir işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtımının yapılması gerektiği ifade edilmiştir. Hangi işlerde ne kadar süreyle kullanıldığı tespit edilemeyen sabit kıymetlere ilişkin amortismanların ise, müşterek genel giderlerle birlikte dağıtımına tabi tutulacağı belirtilmiştir.¹⁰

Tebliğde yer alan söz konusu hükmün yanı sıra amortisman dağıtımında aşağıdaki konulara dikkat edilmelidir:

- Mobilya, hesap ve yazı makinesi gibi büro malzemelerinin amortismanı; ortak genel giderlere eklenerek dağıtımına tabi tutulmalıdır.

⁹ Mustafa Çiftçi, Tayfun Aktaş, 2014, Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Seri Üretime Tabi Tutularak Pazarlanan Yazılımların Gayri maddi Hak Bedellerinin Ayrıştırılması Sorunu, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=5220>, Erişim Tarihi: 09 Haziran 2015

¹⁰ 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği

- Yıl içinde alınan tesisat, makine ve ulaştırma araçlarının satın alındığı tarihten önceki günlere isabet eden amortismanları, yine ortak genel giderlere eklenerek dağıtımına tabi tutulmalıdır.
- Tesisat, makine ve ulaştırma araçlarının kullanılmayıp boş kaldığı günlere isabet eden amortismanları, ortak genel giderlere eklenerek dağıtımına tabi tutulmalıdır. Söz konusu araçların kullanılmadığı veya kullanılmasının mümkün olmadığı işlere pay verilmemelidir.¹¹

Örnek 3:

Mükellef A A.Ş. maliyet bedeli 300.000 TL ve amortisman oranı %10 olan bir makineyi, ilgili hesap dönemi içerisinde ODTÜ Teknokent'te yürüttüğü Ar-Ge faaliyetlerinde 90 gün, istisna kapsamında olmayan faaliyetlerinde ise 180 gün kullanmıştır.

Mükellef kurumun ilgili dönemde söz konusu makine için ayıracağı amortisman $(300.000 \times \%10=)$ 30.000 TL olup, faaliyet türleri itibarıyla dağılımı aşağıdaki gibi olacaktır:

Tablo2:

	Kullanılan Gün Sayısı	Gün Sayısının Oranı (%)	Ayrılacak Amortisman Tutarı (TL)
Toplam	360	100	30.000
İstisna Kapsamındaki Faaliyetler	90	25	7.500
İstisna Kapsamında Olmayan Faaliyetler	180	50	15.000
Boş Kalan Zamana İsbet Eden	90	25	7.500

Makinenin kullanılmayan zamana isabet eden 7.500 TL tutarındaki amortismanı, müşterek genel giderlerle birlikte, istisna kapsamında olan ve olmayan faaliyetlerle ilgili olarak ilgili hesap döneminde oluşan maliyetlerin birbirine oranı esas alınarak dağıtımına tabi tutulacaktır. Örnek 2'de istisna kapsamında olan ve olmayan faaliyetlere ilişkin maliyet oranlarının sırası ile %60 ve %40 olarak hesaplandığı göz önünde bulundurulduğunda; boş kalan zamana isabet eden 7.500 TL tutarındaki amortismanın $(7.500 \times \%60=)$ 4.500 TL'si istisna kapsamındaki faaliyetlere, $(7.500 \times \%40=)$ 3.000 TL'si ise istisna kapsamında olmayan faaliyetlere dağıtılacaktır.

2.6- Hibe Şeklinde Verilen Desteklerin İstisna Kazanç Karşısındaki Durumu

1 Seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde "teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine, diğer kurumlardan geri ödeme koşuluyla sermaye desteği sağlanan yardımlar, borç mahiyetinde olduğundan bu yardımların ticari kazançta dahil edilmesi söz konusu olmayacaktır" ifadesi yer almaktadır,

Diğer taraftan mükelleflere, istisnadan yararlanan Ar-Ge projelerine ilişkin olarak, TÜBİTAK ve benzeri kurumlar tarafından ilgili mevzuat çerçevesinde hibe şeklinde sağlanan destek tutarları ile diğer kurumların bu mahiyetteki her türlü bağış ve yardımları, kurum kazancına dahil edilecek ve istisnadan yararlandırılacaktır.¹²

¹¹ Gelir İdaresi Başkanlığı Ticari Kazançların Vergilendirilmesi Rehberi, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=648>, Erişim Tarihi: 07 Haziran 2015

¹² Bekir Çankır, 2013, Teknoloji geliştirme bölgelerinde gelir ve kurumlar vergisi istisnası ve uygulamaya ilişkin özellikli durumlar, http://www.vergidegundem.com/documents/10156/1390523/agustos_makale2.pdf, Erişim tarihi: 05 Haziran 2015

2.7- Teknoloji Geliştirme Bölgesinde Üretim Faaliyeti Sonrası Verilen Hizmetlerden Sağlanan Kazançların İstisna Karşısında Durumu

4691 Sayılı Kanunda bahsi geçen istisna sadece Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde yürütülen yazılım ve Ar-Ge'ye dayalı üretim faaliyetlerinden elde edilen kazançlara tanınmıştır. Söz konusu husus göz önünde bulundurulduğunda bölge içinde ya da dışında üretim faaliyeti sonrası verdikleri destek, bakım, uygulama danışmanlığı vb. hizmetlerden elde edilen kazançların istisna kapsamında değerlendirilemeyeceği sonucu ortaya çıkmaktadır.¹³

Bu konu ile ilgili olarak Maliye Bakanlığının 20.05.2004 tarih ve 22359 sayılı Özelgesinde; "İstisna sadece bölgede yürütülen yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerine tanındığından, mükelleflerin gerek bölge içinde gerekse bölge dışarısında üretim faaliyeti sonrası verdikleri destek, bakım, uygulama danışmanlığı gibi hizmetlerden sağladıkları kazançların istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Teknoloji geliştirme bölgelerinde şube olarak faaliyet gösteren mükelleflerin, bu bölgelerden şubeleri kanalıyla elde edecekleri kazançlara istisna uygulanabilmesi için kayıt sistemlerini merkez ve şube hesaplarının ayrı ayrı izlenmesini sağlayacak şekilde düzenlenmesi gerekir. Mükelleflerin bu amaçla teknoloji bölgelerinde faaliyet gösteren şubeleri için ayrı defter tutmaları ve ayrı defter bastırmaları da mümkündür." ifadesi yer almaktadır.¹⁴

2.8- Bölgede Yürütülen Faaliyetin Zararla Sonuçlanması Durumu

1 Seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yer alan hükme göre; "*Kanun uygulaması kapsamında istisna olan faaliyetlerin zararla sonuçlanması halinde, bu zararların istisna kapsamında olmayan diğer faaliyetlere ilişkin kazançlardan indirilmesi mümkün değildir.*" Ayrıca söz konusu tebliğde istisna kapsamındaki faaliyetler sonucu ortaya çıkan zarara ilişkin bu zararın beyannamede kanunen kabul edilmeyen giderler satırında gösterileceği belirtilmiştir.

Örnek 4: Bölgede istisna kapsamındaki faaliyetinin yanı sıra istisna kapsamında olmayan bölge dışı bir faaliyeti de olan A A.Ş. o yıl bölge içindeki faaliyetinden 400.000 TL zarar etmiştir. Bölge dışı faaliyetinden ise aynı yıl 300.000 TL kâr elde etmiştir.

Bu durumda A.Ş.'nin ticari bilanço zararı (300.000 - 400.000=) 100.000 TL olarak hesaplanacak, teknoloji geliştirme bölgesinde oluşan 400.000 TL tutarındaki zarar ise beyannamenin kanunen kabul edilmeyen giderler satırında gösterilecektir. Sonuç olarak mükellef kurumun ilgili dönemde hesaplanan kurumlar vergisi (300.000 x %20=) 60.000 TL olacaktır.

3- SONUÇ

4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun geçici 2'nci maddesi ile teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyette bulunan mükelleflerin münhasıran bu bölgedeki yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31.12.2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde gelir ve kurumlar vergisi teşviklerine ilişkin 4691 sayılı Kanun'un yanı sıra 12 Mart 2014 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama

¹³ İbrahim Ercan, 2014, Teknokentlerde Kurumlar Vergisi İstisnası, Mali Çözüm, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/122malicozum/013_IBRAHIM_ERCAN.pdf, Erişim Tarihi: 07 Haziran 2015

¹⁴ 20.05.2004 tarih ve 22359 sayılı Özelge

Yönetmeliğinde bu kanunla getirilmiş olan muafiyet ve istisnalar ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Ayrıca 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde de konuya ilişkin açıklamalarda bulunulmuştur. Tebliğde istisna kapsamındaki faaliyetlerden elde edilen hasılatın söz konusu faaliyetlere ilişkin gider ve maliyet unsurlarının düşülmesi sonucu bulunacak kazancın tamamı kurumlar vergisinden istisna olacağı ifade edilmekle birlikte, söz konusu istisna ile ilgili özellikli durumlara ilişkin hususlar yer almaktadır. Bu çalışmamızda, Teknoloji Geliştirme Bölgeleri bünyesinde faaliyet gösteren mükelleflere tanınan istisna ile ilgili özellik arz eden hususlar, yasal ve idari düzenlemeler ışığında detaylı şekilde ele alınmıştır.

KAYNAKÇA

- 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu
- 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
- 20.05.2004 tarih ve 22359 sayılı Özelge
- ÇANKIR, B., 2013, Teknoloji geliştirme bölgelerinde gelir ve kurumlar vergisi istisnası ve uygulamaya ilişkin özellikli durumlar, http://www.vergidegundem.com/documents/10156/1390523/agustos_makale2.pdf, Erişim tarihi: 05 Haziran 2015
- ÇİFTÇİ, M., AKTAŞ, T., 2014, Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Seri Üretime Tabi Tutularak Pazarlanan Yazılımların Gayrimaddi Hak Bedellerinin Ayrıştırılması Sorunu, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=5220>, Erişim Tarihi: 09 Haziran 2015
- ERCAN, İ., 2014, Teknokentlerde Kurumlar Vergisi İstisnası, Mali Çözüm, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/122malicozum/013_IBRAHIM_ERCAN.pdf, Erişim Tarihi: 07.06.2015
- Gelir İdaresi Başkanlığı Ticari kazançların vergilendirilmesi rehberi, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=648>, Erişim Tarihi: 07 Haziran 2015
- SUNAR, M., 2014, Teknoloji Geliştirme Bölgesi Kazanç İstisnasının Hesaplanmasında Bazı Özellikli Durumlar, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=2785>, Erişim Tarihi: 08 Haziran 2015
- T.C. Bilim Sanayi ve Teknoloji Geliştirme Bakanlığı Bilim ve Teknoloji Genel Müdürlüğü, İstatistikler, http://sagm.sanayi.gov.tr/userfiles/file/tgb%20yeni/TGB%20GENEL%2006_04_2015.pdf, Erişim Tarihi: 06 Haziran 2015