

TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGESİNDE FAALİYETTE BULUNAN MÜKELLEFLERE SAĞLANAN KAZANÇ İSTİSNASI

4691 sayılı Kanununun Geçici 2'nci maddesinin birinci fıkrası uyarınca, Teknoloji Geliştirme Bölgesinde faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu Bölgedeki yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır.

Öte yandan, anılan maddenin ikinci fıkrası ise aynen aşağıdaki gibi hüküm altına alınmıştır:

“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 faydalandırılmaya, 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 Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı yetkilidir. Belirlenen esaslar çerçevesinde tescil, kayıt veya bildirim şartının yerine getirilmemesi durumunda, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergi, vergi ziyayı cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur.”

4691 sayılı Kanununun Geçici 2'nci maddesinin ikinci fıkrasının uygulamasına ilişkin usul ve esaslar 11/9/2017 tarih ve 2017/10821 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 30/8/2018 tarih ve 54 sayılı Cumhurbaşkanı Kararıyla belirlenmiştir.

Buna göre, kural olarak Bölgede gerçekleştirilen yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetlerden elde edilen kazançlar gelir ve kurumlar vergisinden istisnadır. Ancak, Kanunun vermiş olduğu yetkiye istinaden Bakanlar Kurulu/Cumhurbaşkanı Kararı ile bazı durumlarda istisnanın kapsamı daraltılmış ya da istisnaya ilişkin bir takım usul ve esaslar getirilmiş bulunmakta olup, bu durumları özetleyen bilgilere aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

Bilgener Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.

Buyaka İş Merkezi
Kule: 2 No: 22
34771 Ümraniye/ İstanbul

+90 216 651 4 651
info@bilgener.com
bilgener.com

Bilgener sahip olduğu yerel uzmanlığı, faaliyete başladığı 1995 yılından beri kazandığı tecrübe ile ahenkli bir şekilde birleştiren Türkiye'nin öncü profesyonel hizmetler sağlayıcı grubudur.

Bilgener'in temel hedefi; Türkiye'de faaliyette bulunan yerel ve global girişimcilerin operasyonel olarak ihtiyaç duydukları üst düzey vergi, denetim ve danışmanlık hizmetlerini tek bir noktadan sunmak suretiyle işlerini daha verimli ve sağlıklı bir şekilde yürütmelerine yardımcı olmaktır.

Bilgener, müşterilerinin sınır ötesi muhasebe, denetim, vergi ve danışmanlık ihtiyaçlarına hizmet eden lider profesyonel hizmet firmalarının oluşturduğu Londra merkezli uluslararası bir birlik olan Morison Global'in 2002 yılından beri Türkiye bağımsız üyesidir.

Yazar:

Abdullah BAYRAK
Yeminli Mali Müşavir
abdullah.bayrak@bilgener.com

Bölgede Elde Edilen Kazanç (Yazılım, Tasarım ve Ar-Ge Faaliyeti)	Kazanç İstisnası	Bakanlar Kurulu/Cumhurbaşkanı Kararı
Gayri maddi hakların satışı, devri veya kiralanması (yazılım, Ar-Ge)	İstisna	Tabidir
Gayri maddi hakların satışı, devri veya kiralanması (tasarım)	İstisna değil	-
Faaliyeti gerçekleştiren lehine gayri maddi hak doğmayan durumlarda elde edilen kazanç (yazılım, tasarım ve Ar-Ge) ¹	İstisna	Tabi değildir.
Kazancın gayri maddi hakların satışı, devri veya kiralanması kapsamında olmaması (yazılım, tasarım ve Ar-Ge)	İstisna	Tabi değildir.

Diğer yandan, Bölgede faaliyette bulunan mükelleflerin bölge dışında gerçekleştirdikleri faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilmiş olsa dahi istisnadan yararlanamaz.

1. Bakanlar Kurulu/Cumhurbaşkanı Kararı Kapsamındaki İstisnaya Tabi Kazançlara İlişkin Uyulması Gereken Usul ve Esaslar

4691 sayılı Kanunun Geçici 2'nci maddesinin vermiş olduğu yetki gereğince, Bakanlar Kurulu/Cumhurbaşkanı Kararı kapsamında olan istisnaya tabi kazançlar için 11/9/2017 tarih ve 2017/10821 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 30/8/2018 tarih ve 54 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararında belirlenen usul ve esaslara uyulması gerekmektedir. Buna göre;

- Bakanlar Kurulu/Cumhurbaşkanı Kararı kapsamında olan gayri maddi hakların satışı, devri veya kiralanmasından edilen kazançların 4691 sayılı Kanunun Geçici 2'nci maddesinden yararlanabilmesi için; bu hakların niteliğine göre ilgili mevzuat çerçevesinde **tescile veya kayda yetkili kuruma başvurularak patent veya fonksiyonel olarak patente eşdeğer belgelere bağlanması,**
- İstisnadan yararlanacak kısmın, **kazancı doğuran faaliyet kapsamında gerçekleştirilen nitelikli harcamaların toplam harcamaların oranı kullanılarak hesaplanması,**

gerekmektedir. Bu usul ve esaslar aşağıda başlıklar halinde açıklanmıştır.

1.1 Patent veya Fonksiyonel Olarak Patente Eşdeğer Belgeler

Bakanlar Kurulu/Cumhurbaşkanı Kararı kapsamında olan kazançların, 4691 sayılı Kanunun Geçici 2'nci maddesi kapsamında istisnadan yararlanabilmesi için gayri maddi hakların niteliğine göre ilgili mevzuat çerçevesinde tescile veya kayda yetkili kuruma başvurularak patent veya fonksiyonel olarak patente eşdeğer belgelere bağlanması gerekir.

¹Sipariş üzerine yapılan ve doğabilecek tüm gayri maddi hakların sözleşme hükümleri çerçevesinde siparişi verene ait olacağı işlerde olduğu gibi faaliyeti gerçekleştiren lehine gayri maddi hak doğmayan durumlarda, mükelleflerin bölgedeki bu faaliyetlerinden doğan kazançları Bakanlar Kurulu/Cumhurbaşkanı Kararı hükümleri kapsamında değildir.

Aşağıda sayılan belgeler fonksiyonel olarak patente eşdeğer belge olarak kabul edilir.

- a) Faydalı model belgesi
- b) Tasarım tescil belgesi (Ar-Ge faaliyetleri neticesinde alınan)
- c) Telif hakkı tescil belgesi
- d) Entegre devre topoğrafyası tescil belgesi
- e) Yeni bitki çeşitlerine ait ıslahçı hakkı tescil belgesi
- f) ve benzeri belgeler

5/12/1951 tarih ve 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu çerçevesinde telif hakkı tescil belgesine bağlanan yazılım faaliyetlerinden elde edilen kazançlar için başkaca bir belge aranmaksızın istisnadan yararlanabilir.

Proje Bitirme Belgesi²

Son 5 hesap döneminin ortalaması dikkate alınmak suretiyle, gayri maddi haklardan elde edilen yıllık brüt gelirleri 140 milyon Türk lirasını (2023 yılı) ve dahil olduğu şirketler grubunun (herhangi bir gruba dahil değilse kendisinin) yıllık net satış hasılatı toplamı 940 milyon Türk lirasını (2023 yılı) aşmayan mükelleflerin, Ar-Ge faaliyetlerine yönelik patentlenebilirlik kriterlerini (yenilik, buluş basamağı, sanayiye uygulanabilirlik gibi) taşıyan gayri maddi haklardan elde ettikleri kazançları, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığında alınan **proje bitirme belgesine dayanılarak istisnadan yararlandırılır.**³ Bu durumda patent veya fonksiyonel olarak patente eşdeğer bir başka belge aranmaz.

Bu hesaplamada, Bakanlar Kurulu/Cumhurbaşkanı Kararı kapsamında istisnaya konu olan kazancın elde edildiği hesap döneminden önceki 5 hesap döneminin ortalaması dikkate alınacaktır. 5 hesap döneminden daha kısa süredir faaliyette bulunan mükelleflerde, faaliyette bulunulan hesap dönemlerinin ortalaması dikkate alınacaktır.

Bu uygulamadaki:

- a) Gayri maddi haklardan elde edilen yıllık brüt gelir; Ar-Ge 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 Kanunu'nun 195'inci maddesi çerçevesinde şirketler topluluğu olarak değerlendirilen şirketleri,

ifade eder.

Yetkili Kuruma Başvurma Şartı

Mükellefler, 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 istisnadan yararlanabilirler.

²Proje bitirme belgesi: Bölgede başlatılan Ar-Ge projelerinin Bölgede sonuçlandırılmasını takiben, girişimcinin talebi üzerine teknoloji geliştirme bölgesi yönetici şirketi tarafından düzenlenen ve Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı (Ar-Ge Teşvikleri Genel Müdürlüğü) tarafından elektronik ortamda onaylanan belgeyi ifade eder.

³Bu tutarlar, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasında belirlenen Avro cinsi döviz alış kurunda yıl içinde gerçekleşen değişim oranı dikkate alınarak Hazine ve Maliye Bakanlığınca, en yakın milyon Türk lirasına yuvarlanarak her yıl güncellenecektir.

Örnek: (ABC) Teknoloji Geliştirme Bölgesinde faaliyette bulunan (A) Ltd. Şti.'nin Bakanlar Kurulu/Cumhurbaşkanı Kararı kapsamında olan 01 kodlu proje bilgileri aşağıdaki gibidir.

01 Kodlu Proje	1. Durum	2. Durum
Kazancın elde edildiği vergilendirme dönemi	2021	2021
Patent veya eşdeğer belge başvuru tarihi	15.03.2022	15.06.2022
Patent veya eşdeğer belge alma tarihi	10.10.2022	01.09.2022
Elde edilen kazanç	İstisnadan yararlanır	İstisnadan yararlanılamaz

Buna göre, 1. Durumda kazancın elde edildiği vergilendirme dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken sürenin sonuna kadar yetkili kuruma başvuru yapıldığından kazanç istisnasından yararlanır. 2. Durumda ise söz konusu beyannamenin verilmesi gereken sürenin sonuna kadar yetkili kuruma başvuru yapılmadığından istisnadan yararlanılamaz.

Tescil, kayıt veya bildirim şartının yerine getirilmemesi veya süresinde başvuru yapılmakla birlikte bu talebin olumsuz sonuçlanması durumunda, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergi, vergi ziyai cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur.

1.2. Nitelikli Harcama/Toplam Harcama Oranı (Kazancın İstisnadan Yararlanacak Kısmı)

Bakanlar Kurulu/Cumhurbaşkanı Kararı kapsamında patent veya fonksiyonel olarak patente eşdeğer belgelere bağlanan gayri maddi haklardan kaynaklanan kazançların istisnadan yararlanacak kısmı, kazancı doğuran faaliyet kapsamında gerçekleştirilen nitelikli harcamaların toplam harcamalara oranı kullanılarak hesaplanır. Bu hesaplama, her bir proje itibarıyla yapılır. Buna göre, bölgede yürütülen her bir projeden elde edilen kazancın istisnadan yararlanacak kısmı, ilgili projeye ilişkin nitelikli harcamaların toplam harcamalara oranı uygulanmak suretiyle hesaplanacaktır.

Bu kapsamda, her bir proje itibarıyla hesaplanacak oranın pay (nitelikli harcama) ve paydasında (toplam harcama) dikkate alınacak harcamalar aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Harcama Türü	Nitelikli Harcama	Toplam Harcama
Gayri maddi hakkın elde edilebilmesi için mükellefin kendisi tarafından yapılan ve gayri maddi hak ile doğrudan bağlantılı harcamalar ile ilişkisiz kişilerden sağlanan ve aynı mahiyeti taşıyan fayda ve hizmet bedeli (Bu harcamalardan aktifleştirilerek amortismanına tabi tutulması gerekenler de gerçekleştirildikleri dönemde amortisman öncesi tutarlarıyla bu hesaplamada dikkate alınacaktır.)	Dikkate Alınır	Dikkate Alınır
Yurt içinde yerleşik ilişkili kişilerden sağlanan fayda ve hizmetler bedeli	Dikkate Alınır ⁴	Dikkate Alınır
Yurt dışında yerleşik ilişkili kişilerden sağlanan fayda ve hizmetler bedeli	Dikkate Alınmaz	Dikkate Alınır
Gayri maddi hak satın alma bedelleri (lisans ve benzeri bedeller dahil)	Dikkate Alınmaz	Dikkate Alınır

⁴Avrupa 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.

Harcama Türü	Nitelikli Harcama	Toplam Harcama
Mükellef tarafından yapılsa dahi faiz giderleri ve bina maliyetleri gibi yürütülen yazılım ve Ar-Ge faaliyeti ile doğrudan ilişkili olmayan her türlü maliyet unsuru (Dolayısıyla, 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 ve Ar-Ge faaliyetleriyle doğrudan ilişkili olmayan harcamalar hesaplamada dikkate alınmayacaktır.)	Dikkate Alınmaz	Dikkate Alınmaz
<p>*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 verilecektir.</p> <p>**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 verilecektir.</p> <p>***Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren vergilendirme döneminin sonuna kadar, teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyette bulunan bir başka kurumla devir, birleşme veya bölünme işlemine girişilmesi halinde devralınan, birleşilen veya bölünen kurum tarafından daha önce bu</p>		

11/9/2017 tarih ve 2017/10821 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca, mükellefler nitelikli harcama tutarını %30'una kadar artırabilir. Şu kadar ki, bu şekilde artırılan nitelikli harcama tutarı toplam harcama tutarını aşamaz.

Örnek:⁵ (A) Ltd. Şti. 22/11/2017 tarihinde teknoloji geliştirme bölgesinde başlattığı Ar-Ge projesi çerçevesinde, kendisi tarafından yapılan ve gayri maddi hak ile doğrudan bağlantılı 105.000 TL harcama gerçekleştirmiştir. Ayrıca, projeye doğrudan bağlantılı olmayan, bina kirası ve kredi faizine yönelik 30.000 TL gidere katlanmış, projede kullanacağı bir gayri maddi hakkı 35.000 TL bedelle satın almış ve ayrıca yurt dışı ilişkili kişiden 10.000 TL tutarında mühendislik hizmeti sağlamıştır.

Şirket, bu projeye ilişkin gayri maddi hakkı satmış ve bu satıştan 1.000.000 TL kazanç elde etmiştir.

Bu durumda, projeye doğrudan bağlantılı olmayan 30.000 TL harcama, gayri maddi hakkın satışından doğan kazancın istisna uygulanacak kısmına ilişkin hesaplamada nitelikli harcamalar ile toplam harcamalara dahil edilmeyecektir. Ayrıca bu hesaplamada, şirketin satın aldığı gayri maddi hakkın maliyet bedeli ile yurt dışı ilişkili kişiden sağlanan fayda ve hizmet tutarı toplam harcamaya dahil edilecek; nitelikli harcama tutarına ise dahil edilmeyecektir.

Buna göre;

- Nitelikli harcama = 105.000 TL
- Toplam harcama = 105.000 TL + 35.000 TL + 10.000 TL = 150.000 TL
- İstisna oranı = Nitelikli harcama / Toplam harcama
= 105.000 TL / 150.000 TL
= %70

⁵ Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde bu örnek uygulamaya yer verilmiştir.

Bu durumda, bu projeye ilgili gayri maddi hakkın satışından elde edilen kazancın %70'lik kısmı olan (1.000.000 TL x %70=) 700.000 TL için istisna uygulanacaktır.

Ayrıca, Bakanlar Kurulu Kararında belirtilen %30 artırım oranının uygulanması durumunda, istisna oranı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

- Nitelikli harcama = 105.000 TL
- %30 artırımlı tutar = 105.000 TL + (105.000 TL x %30)
= 136.500 TL
- Toplam harcama = 150.000 TL
- İstisna oranı = Nitelikli harcama / Toplam harcama
= 136.500 TL / 150.000 TL
= %91

Bu durumda, Bakanlar Kurulu Kararı kapsamında nitelikli harcama tutarının %30 oranında artırılarak dikkate alınması sonucunda, mükellefin bu projesiyle ilgili gayri maddi hakkının satışından elde ettiği kazancın %91'lik kısmı olan (1.000.000 TL x %91=) 910.000 TL için istisnadan yararlanılabilecektir.

2. İstisna Kazanç Tutarının Tespiti

4691 sayılı Kanunun Geçici 2'nci maddesinde yer alan istisna, bir kazanç istisnası olup istisna kapsamındaki faaliyetlerden elde edilen hasılatın bu faaliyetler nedeniyle yüklenilen gider ve maliyet unsurlarının düşülmesi sonucu bulunacak kazanç gelir ve kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

İstisna kazancın ve bu bağlamda gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından, **Kanun uygulaması kapsamında bulunan ve bulunmayan hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi ve istisna kapsamında olan faaliyetlere ait hasılat, maliyet ve gider unsurlarının, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir.**

Kanun uygulaması kapsamında istisna olan faaliyetlerin zararlı sonuçlanması halinde, bu zararların istisna kapsamında olmayan diğer faaliyetlere ilişkin kazançlardan indirilmesi mümkün değildir.

Örnek: (ABC) Teknoloji Geliştirme Bölgesinde faaliyet gösteren (A) A.Ş.'nin 2020 yılında bu bölgedeki istisna kapsamındaki faaliyeti 150.000 TL kazançla sonuçlanmıştır. Bu kurumun aynı yılda bölge dışındaki faaliyetleri nedeniyle 200.000 TL kazancı bulunmaktadır.

Bu durumda, anılan kurumun kurumlar vergisi matrahı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

2020 Hesap Dönemi	Tutar (TL)
Teknoloji geliştirme bölgesi dışındaki kazancı (A)	200.000
Teknoloji geliştirme bölgesindeki kazancı (B)	150.000
Ticari bilanço karı (C=A+B)	350.000
Teknoloji geliştirme bölgesi kazanç istisnası (D)	150.000
Kurumlar vergi matrahı (E=C-D)	200.000

Diğer yandan, teknoloji geliştirme bölgesinde elde edilen kazancın Bakanlar Kurulu/Cumhurbaşkanı Kararı kapsamındaki kazançtan oluşması ve nitelikli harcama/toplam harcama oranının %90 (%30 artırımlı) olması durumunda, kurumlar vergisi matrahı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır (Bölgede elde edilen kazancın bir projeden elde edildiği varsayılmıştır. Birden fazla projeden elde edilmesi halinde her bir projenin nitelikli harcama/toplam harcama oranı dikkate alınarak istisna kazanç tutarı tespit edilecektir).⁶

2020 Hesap Dönemi	Tutar (TL)
Teknoloji geliştirme bölgesi dışındaki kazancı (A)	200.000
Teknoloji geliştirme bölgesindeki kazancı (B)	150.000
Ticari bilanço karı (C=A+B)	350.000
Teknoloji geliştirme bölgesi kazanç istisnası (D=B*%90)	135.000
Kurumlar vergi matrahı (E=C-D)	215.000

Örnek: (ABC) Teknoloji Geliştirme Bölgesinde faaliyet gösteren (A) A.Ş.'nin 2020 yılında bu bölgedeki istisna kapsamındaki faaliyeti 150.000 TL kazançla sonuçlanmıştır. Bu kurumun aynı yılda bölge dışındaki faaliyetleri nedeniyle 200.000 TL kazancı bulunmaktadır.

Bu durumda, anılan kurumun kurumlar vergisi matrahı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

2020 Hesap Dönemi	Tutar (TL)
Teknoloji geliştirme bölgesi dışındaki kazancı (A)	200.000
Teknoloji geliştirme bölgesinde oluşan zarar (B)	-150.000
Ticari bilanço karı (C=A-B)	50.000
Kanunen kabul edilmeyen giderler (Teknoloji geliştirme bölgesinde oluşan zarar) (D)	150.000
Kurumlar vergi matrahı (E=C+D)	200.000

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.**

Bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine, diğer kurumlardan geri ödeme koşuluyla sermaye desteği olarak sağlanan yardımlar, borç mahiyetinde olduğundan bu yardımların ticari kazançta dahil edilmesi söz konusu olmayacaktır.

Diğer taraftan, teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren mükelleflere, istisnadan yararlanan 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.**

⁶ Mükellef, kazancın elde edildiği vergilendirme dönemine ilişkin beyannamenin verilmesi gereken sürenin sonuna kadar projenin ilgili belgeye bağlanması için yetkili kuruma başvurmuştur.

2.1 Müşterek Genel Giderler ve Amortismanların Dağıtımı

İstisna kapsamına giren faaliyetler ile bu kapsama girmeyen işlerin birlikte yapılması halinde müşterek genel giderlerin, bu faaliyetler ile ilgili olarak cari yılda oluşan maliyetlerin birbirine oranı esas alınarak dağıtılması gerekmektedir.

İstisna kapsamına giren ve girmeyen faaliyetlerde müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanlarının ise bunların her bir işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtımının yapılması gerekmektedir. Hangi işlerde ne kadar süreyle kullanıldığı tespit edilemeyen sabit kıymetlere ilişkin amortismanlar, müşterek genel giderlerle birlikte dağıtımına tabi tutulacaktır.

2.2. Seri Üretim Kapsamında Elde Edilen Kazançlar

Teknoloji geliştirme bölgelerinde yazılım ve Ar-Ge faaliyetinde bulunan mükelleflerin, 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 yararlanabilecektir.** Ancak, lisans, patent gibi gayri maddi haklara bağlanmamış olmakla birlikte uyarılama, yerleştirme, geliştirme, revizyon, ek yazılım gibi faaliyetlerden elde edilen kazançların istisna kapsamında değerlendirileceği tabiidir. Ayrıca, teknoloji geliştirme bölgelerinde tasarım faaliyetleri sonucu buldukları ürünleri kendileri seri üretime tabi tutarak pazarlayan mükellefler, bu ürünlerin pazarlanmasından elde edilen kazançlarının tasarıma isabet eden kısmını, transfer fiyatlandırması esaslarına göre ayrıştırmak suretiyle istisnadan yararlanabilecektir. Üretim ve pazarlama organizasyonu nedeniyle doğan kazancın diğer kısmı ise istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

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.

2.3 İstisna Kapsamındaki Kazançların Dağıtılması

Bölgede faaliyet gösteren kurumların, bu bölgelerde elde ettikleri kazançları dağıtmaları halinde, dağıtılan kâr payları üzerinden elde edenin hukuki niteliğine göre Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin ikinci fıkrası ve 30 uncu maddesinin üçüncü ve altıncı fıkraları uyarınca vergi kesintisi yapmaları gerekmektedir.

3. Bölgede Faaliyete Geçilmeden Önce Başlatılmış Projelerden Elde Edilen Kazançlar

Mükelleflerin bölgede faaliyete geçtikleri tarih itibarıyla tamamlamış oldukları projelerden elde edecekleri kazançların istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

Diğer taraftan, mükelleflerin bölgede faaliyete geçmeden önce başlayıp, bölgede devam ettirdikleri projelerden sağladıkları kazancın, sadece projenin bölgede gerçekleştirilen kısmına isabet eden tutarı istisnadan yararlanabilecektir.

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 belirlenecektir. Daha sağlıklı bir sonuç verecekse, mükelleflerin başka bir yöntem kullanmak suretiyle de (kullanılan doğrudan işgücü miktarı gibi) bu ayrımı yapabilmeleri mümkün bulunmaktadır.

4. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği Hükümlerine Göre Bildirim ve Beyanın Yapılması Gereken Yer

Bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu bölgedeki yazılım, tasarım veya Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları dolayısıyla istisnadan yararlanabilmeleri için gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı oldukları vergi dairesine başvuruda bulunmaları gerekmekte olup bu başvuruya, yönetici şirketten alınacak olan vergi mükellefinin bölgede yer aldığını ve mükellefin faaliyet alanlarını gösteren belgeler de eklenir. Bu belgelerin bir örneğinin de muhtasar beyanname yönünden bağlı olunan vergi dairesine bildirilmesi gerekmektedir. Vergi dairelerince mükelleflere istisna uygulamasına ilişkin olarak herhangi bir belge verilmesi söz konusu değildir.

Kaynakça

- 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu
- Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği
- 11/9/2017 tarih ve 2017/10821 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı
- 30/8/2018 tarih ve 54 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı
- Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
- Gelir İdaresi Başkanlığı Özelgeleri

Saygılarımızla,

BİLGİLER