

DUYURU**Sayı: 2018/082****BURSA, 21.06.2018****Konu:****TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİ KANUNU İLE SERBEST BÖLGELER KANUNUNDA YER ALAN KURUMLAR VERGİSİ İSTİSNASI UYGULAMALARINA DAİR YAPILAN YASAL DÜZENLEMELER HAKKINDA TEBLİĞ YAYINLANMIŞTIR**

12.06.2018 tarih ve 30449 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 16 Seri No.lı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde, 6676 sayılı Kanunun 14. maddesi ve 7033 sayılı Kanunun 64. maddesiyle 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu’nda yapılan değişiklikler ile 6772 sayılı Kanunun 7. maddesiyle 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu’nun Geçici 3. maddesinin ikinci fıkrasının (a) bendine eklenen ibarelere ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

1. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde “Tasarım” Faaliyetlerinden Elde Edilen Kazançlar

6676 sayılı Kanunun 8. maddesiyle 01.03.2016 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, 4691 sayılı Kanuna “tasarım faaliyeti” tanımı eklenmiş olup tasarım faaliyeti genel tebliğde “sanayi alanında ve Bakanlar Kurulu’nun uygun göreceği diğer alanlarda katma değer ve rekabet avantajı yaratma potansiyelini haiz, ürün veya ürünlerin işlevselliğini artırma, geliştirme, iyileştirme ve farklılaştırmaya yönelik yenilikçi faaliyetlerin tümü” olarak tanımlanmıştır. Buna bağlı olarak teknoloji geliştirme bölgelerinde tasarım faaliyetlerinden elde edilecek kazançta istisna uygulanmasına yönelik olarak tebliğin ilgili yerlerinde düzenlemeler yapılmıştır.

2. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Gayrimaddi Haklardan Elde Edilecek Kazançlarda Kurumlar Vergisi İstisnası

Teknoloji Geliştirme Bölgelerindeki yönetici şirketler ile bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu bölgelerdeki **yazılım, tasarım ve AR-GE faaliyetlerinden** elde ettikleri kazançları 31.12.2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır. 7033 sayılı Kanun ile 4691 sayılı Kanunun Geçici 2. maddesine eklenen fıkra kapsamında, bölgelerde faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin bu kazançlarının **gayri maddi hakların satılması, devri veya kiralanmasından** elde edilmesi halinde, istisnadan yararlanılmasını:

- Bu hakların ilgili mevzuat çerçevesinde tescil, kayıt veya bildirim şartına bağlamaya,
- Mükellefin gayri maddi hak geliri ve varsa bağlı olduğu grubun satış hasılatına göre tescil şartına bağlı olmaksızın belgelendirme usulüne tabi tutmaya,
- İstisnadan 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 artırılmış uygulamaya, nitelikli ve toplam harcamaları tanımlamaya,

Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır.**Tebliğe yeni eklenen “5.12.2.10. İstisna uygulamasına ilişkin Bakanlar Kuruluna verilen yetki” başlıklı kısımda aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir:**

4691 sayılı Kanunun geçici 2. maddesine 7033 sayılı Kanunun 64. maddesiyle eklenen ikinci fıkra çerçevesinde Bakanlar Kuruluna verilen yetki, 19.10.2017 tarihli ve 30215 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 11.09.2017 tarihli ve 2017/10821 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kullanılmıştır. Bakanlar Kurulu Kararı’nın 3. maddesi gereğince, anılan Kararın Resmî Gazete’de yayınlandığı 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, 19.10.2017 tarihinden önce (bu tarih dahil) başlatılmış projelerden 30.06.2021 tarihine kadar elde edilen kazançlara ilişkin istisna uygulamasında, istisna kazanç tutarının tespitinde Tebliğin “5.12.2.4.” ve “5.12.2.5.” bölümlerindeki açıklamalar dikkate alınacaktır.

Öte yandan, bölgede 19.10.2017 tarihinden önce (bu tarih dahil) başlatılmış projeler neticesinde elde edilen gayrimaddi hakların 03.06.2021 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 tebliğe eklenen aşağıdaki bölümlerde yer alan açıklamalar dikkate alınacaktır.

“5.12.2.10.2. Patent veya eşdeğer belge alma şartı ”

“5.12.2.10.3. Kazancın istisnadan yararlanacak kısmının tespiti”

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

Patent veya eşdeğer belge alma şartı

Teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren ve 4691 sayılı Kanunun geçici 2. maddesinde yer alan istisna hükmü kapsamına giren 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 yararlanılabilmesi için bu hakların niteliğine göre ilgili mevzuat çerçevesinde tescile veya kayda yetkili kuruma başvurularak **patent veya fonksiyonel olarak patente eşdeğer belgelere bağlanması gerekmektedir.**

Dolayısıyla, 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 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.

5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu çerçevesinde **telif hakkı tescil belgesine bağlanan yazılım faaliyetlerinden** elde edilen kazançlar için başkaca bir belge aranılmaksızın istisnadan yararlanılması mümkün olacaktır.

Son 5 hesap döneminin ortalaması dikkate alınmak suretiyle,

- Gayrimaddi haklardan elde edilen yıllık brüt gelirleri 30 milyon Türk lirasını ve
- Dahil olduğu şirketler grubunun (herhangi bir gruba dahil değilse kendisinin) yıllık net satış hasılatı toplamı 200 milyon Türk lirasını aşmayan

mükelleflerin,

- Ar-Ge faaliyetlerine yönelik patentlenebilirlik kriterlerini (yenilik, buluş basamağı, sanayiye uygulanabilirlik gibi) taşıyan gayrimaddi haklardan ve
- İlgili mevzuat kapsamında aranan şartları haiz tasarım faaliyetlerinden doğan gayrimaddi haklardan,

elde ettikleri kazançları, Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı'ndan alınan **proje bitirme belgesine** dayanılarak istisnadan yararlandırılacaktır. **Bu durumda patent veya fonksiyonel olarak patente eşdeğer bir başka belge aranmayacaktır.**

Bu hesaplama, istisnaya konu olan kazancın elde edildiği hesap döneminden önceki 5 hesap döneminin ortalaması dikkate alınacaktır.

Beş hesap döneminden daha kısa süredir faaliyette bulunan mükelleflerde, faaliyette bulunulan hesap dönemlerinin ortalaması dikkate alınacaktır.

İlgili Bakanlar Kurulu Kararı'nda belirtildiği üzere, yukarıda belirtilen tutarlar Kararnamede açıklanan şekilde Maliye Bakanlığı'nca her yıl güncellenecektir.

Buna göre, **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.

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 Kanunu'nun 195 inci maddesi çerçevesinde şirketler topluluğu olarak değerlendirilen şirketleri,

ifade edecektir.

Ayrıca 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 bulundukları vergi dairesine başvuruda bulunmaları gerekmekte olup bu başvuruya, yönetici şirketten alınacak olan vergi mükellefinin bölgede yer aldığını ve mükellefin faaliyet alanlarını gösteren belgeleri de ekleyeceklerdir. Bu belgelerin bir örneğinin de muhtasar beyanname yönünden bağlı olunan vergi dairesine bildirilmesi gerekmektedir.

Kazancın istisnadan yararlanacak kısmının tespiti

Söz konusu Bakanlar Kurulu Kararı 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 kazanç, ilgili projeye ilişkin nitelikli harcamaların toplam harcamaya oranı uygulanmak suretiyle hesaplanacaktır.

Her bir projeye ilgili yapılacak bu hesaplamada dikkate alınacak **nitelikli harcamalar**, 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 toplamıdır. Bu harcamalardan aktifleştirilerek amortismanla tabi tutulması gerekenler de gerçekleştirildikleri dönemde amortisman öncesi tutarlarıyla bu hesaplamada dikkate alınacaktır.

Mükellef tarafından yapılsa dahi **faiz giderleri ve bina maliyetleri gibi yürütülen yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyeti ile doğrudan ilişkili olmayan her türlü maliyet unsuru hem toplam harcamalar hem de nitelikli harcamalar dışında tutulacaktır.** Dolayısıyla, **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, hesaplamada dikkate alınmayacaktır.**

İstisnanın uygulanacağı kazanç kısmının 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 edilmeyecektir. Ancak, Avrupa Birliği'ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren vergilendirme döneminin sonuna kadar, yurt içinde yerleşik ilişkili kişilerden sağlanan fayda ve hizmet bedelleri nitelikli harcamalar tutarına dahil edilebilecektir.

Mükellefler nitelikli harcama tutarını yüzde 30'una kadar artırmayacaktır. Ancak bu şekilde artırılan nitelikli harcama tutarı toplam harcama tutarını aşamayacaktır.

Örnek: (A) Ltd. Şti. 22.11.2017 tarihinde teknoloji geliştirme bölgesinde başlattığı Ar-Ge projesi çerçevesinde, kendisi tarafından yapılan ve gayrimaddi 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 gayrimaddi hakkı 35.000. - TL bedelle satın almış ve ayrıca yurt dışı ilişkili kişiden 10.000. - TL tutarında mühendislik hizmeti sağlamıştır.

Şirket bu projesini tamamlayarak ilgili mevzuat çerçevesinde patent aldıktan sonra projeye ilişkin gayrimaddi hakkını satmış ve bu satıştan 1.000.000. - TL kazanç elde etmiştir.

Bu durumda, projeyle doğrudan bağlantılı olmayan 30.000. - TL harcama, gayrimaddi hakkın satışından doğan kazancın istisna uygulanacak kısmına ilişkin hesaplamada nitelikli harcamalar ile toplam harcamalara dahil edilmeyecektir. Ayrıca bu hesaplamada, şirketin satın aldığı gayrimaddi 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

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

Ayrıca, Bakanlar Kurulu Kararı'nda 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
= 150.000. - TL
- Toplam Harcama = 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 gayrimaddi hakkının satışından elde ettiği kazancın % 91'lik kısmı olan (1.000.000. - TL x % 91=) 910.000. - TL için istisnadan yararlanılabilecektir.

Satın alınan gayrimaddi hakların mükellefin birden fazla projesinde kullanılması durumunda, her bir projeyle ilgili toplam harcama tutarının tespitinde, bu gayrimaddi hakka ilişkin hesaplanan amortismanların her bir projeye dağıtım oranı nispetinde gayrimaddi hakkın maliyet bedelinden pay verilecektir.

Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetlerin birden fazla projede kullanılması durumunda, her bir projeyle ilgili toplam harcama tutarının tespitinde, bu fayda ve hizmet tutarlarından her bir projeye verilen pay nispetinde bu fayda ve hizmetlerin bedelinden pay verilecektir.

Avrupa Birliği'ne 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 tutulabilecektir.

3. Serbest Bölgelerde Bakım, Onarım, Montaj, Demontaj, Elleçleme, Ayırıştırma, Ambalajlama, Etiketleme, Test Etme, Depolama Hizmeti Sonucu Elde Edilen Kazançlara Kurumlar Vergisi İstisnası Uygulanması

6772 sayılı Kanunun 7. maddesiyle 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3. maddesinin ikinci fıkrasının (a) bendine eklenen ibareler kapsamında serbest bölgelerde gerçekleştirilen bazı hizmet faaliyetleri istisna kapsamına alınmıştı.

Tebliğin 5.12.3.1. numaralı bölümüne eklenen açıklamalara göre, serbest bölgelerde, bakım, onarım, montaj, demontaj, elleçleme, ayırıştırma, ambalajlama, etiketleme, test etme, depolama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan ve bu hizmetlerin tamamını Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara veren hizmet işletmelerinin, 24.02.2017 tarihinden itibaren bu hizmetlerden elde ettikleri kazançları, anılan hizmetlere konu malların serbest bölgelerden Türkiye'ye herhangi bir şekilde girişi olmaksızın yabancı bir ülkeye gönderilmesi şartıyla, kurumlar vergisinden istisnadır.

Yapılan bu düzenleme ile 24.02.2017 tarihinden önce yalnızca üretici kullanıcılara tanınan kurumlar vergisi istisnasının, hizmet ihracatının geliştirilmesi amacıyla bakım, onarım, montaj, demontaj, elleçleme, ayırıştırma, ambalajlama, etiketleme, test etme ve depolama hizmetlerine de sağlanması amaçlanmıştır. Bu hizmetler, fiziki olarak serbest bölgede verilmekle birlikte, yararlanıcısının yurt dışında yerleşik olması ve Türkiye'ye dönüşlerinin olmaması şartları aranacaktır. Söz konusu istisna, bu yöndeki faaliyetlerin bütünüyle yurt dışına yönelik olması halinde yararlanılabilecek bir vergi istisnası olduğundan, bu kapsamda ruhsat alacak firmaların yalnızca yurt dışına yönelik olarak faaliyette bulunması gerekmektedir.

Saygılarımızla,

BİROL CİHANOĞLU
Yeminli Mali Müşavir

(*)Duyularımızda yer verilen açıklamalar sadece bilgilendirme amaçlıdır. Tereddüt edilen hususlarda kesin işlem yapmadan önce ve sirkülerlerimiz hakkında görüş, eleştiri ve sorularınız için Yeminli Mali Müşavirliğimiz ile iletişime geçebilirsiniz.