

AR-GE Bülteni  
Tarih: 28.08.2018  
Sayı: 2018/1

# KURUMLAR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ (SERİ NO: 1)'NDE DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR TEBLİĞ (SERİ NO: 16)



**CENTRUMDANIŞMANLIK**  
Uluslararası Danışmanlık ve Transfer Fiyatlandırması Hizmetleri

12 Haziran 2018 tarihli Resmi Gazete’de Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)’nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 16) yayınlanmıştır.

Bu tebliğ ile genel olarak yazılım ve AR-GE faaliyetlerinden elde edilen kazançlara ilişkin Kurumlar Vergisi İstisnalarına tasarım faaliyetleri de eklenmiştir.

Ayrıca istisna oranlarının hesaplanmasına ilişkin örneklere yer verilmiştir.

Bu kapsamda, maddeler bazında öne çıkan değişikliklere bültenimizin ilerleyen bölümlerinde yer verilmiştir.

### 1. Tebliğin “5.12.2.1. Yasal düzenleme” bölümü değiştirilmiştir.

Teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri bu bölgedeki yazılım, AR-GE ve tasarım faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31.12.2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır.

Bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin bu kazançlarının gayrimaddi hakların satılması, devri veya kiralanmasından elde edilmesi halinde,

- İstisnadan yararlanmasının tescil, kayıt veya bildirim şartına bağlanmasına,
- İstisnadan yararlanılacak kazancı; bu kazancın elde edilmesine yönelik faaliyetler kapsamında gerçekleştirilen nitelikli harcamaların toplam harcamalara oranı ile sınırlandırmaya,
- Bu oranı toplam harcama tutarını aşmamak üzere %30’na kadar artırımlı olarak uygulamaya,

Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır. Bu kapsamda uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde çalışan; AR-GE, tasarım ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri 31.12.2023 tarihine kadar her türlü vergiden müstesna olacaktır.

Gelir vergisi stopajı ve sigorta primi işveren hissesine ilişkin teşviklerden yararlanacak olan destek personeli sayısı, AR-GE ve tasarım

personeli sayısının yüzde onunu aşmayacaktır. Haftalık kırk beş saatin üzerindeki ve ek çalışma sürelerine ilişkin ücretler bu istisnadan faydalanamayacaktır.

Bölgede yer alan işletmelerde çalışan AR-GE ve tasarım personelinin bu bölgelerde yürüttüğü projelerle doğrudan ilgili olmak şartıyla, proje kapsamındaki faaliyetlerin bir kısmının Bölge dışında yürütülmesinin zorunlu olduğu durumlarda Bölge dışındaki bu faaliyetlere ilişkin ücretlerinin tamamı, bölgede yer alan işletmelerde **en az bir yıl süreyle çalışan** AR-GE ve tasarım personelinin yüksek lisans yapanlar için bir buçuk yılı, doktora yapanlar için iki yılı geçmemek üzere Bölge dışında geçirdiği sürelerle ilişkin ücretlerin tamamı gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilecektir.

Bu kapsamda teşvikten yararlanılması için bölge yönetici şirketinin onayının alınması ve Bakanlığın bilgilendirilmesi zorunludur. Yönetici şirketin onayı ile bölge dışında geçirilen sürenin bölgede yürütülen görevle ilgili olmadığını tespit edilmesi halinde, ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin cezalardan ilgili işletme sorumludur.

TÜBİTAK-Marmara Araştırma Merkezi Teknoloji Serbest Bölgesi yönetici şirketine bağlı olarak bölgede faaliyet gösteren Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefleri ile bölgede çalışan araştırmacı, yazılımcı, tasarımcı ve AR-GE personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri bakımından da bu madde hükümleri uygulanacaktır.

Bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin bu kazançlarının gayrimaddi hakların satılması, devri veya kiralanmasından elde edilmesi halinde, istisnadan yararlanılması için;

- Bu hakların, mahiyetlerine göre, AR-GE faaliyetleri neticesinde elde edilmesi ve ilgili mevzuat çerçevesinde tescil veya kayıt ettirilmesi ya da bildirilmesi şartına bağlamaya,
- İstisnadan 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 gayrimaddi 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 ve nitelikli ve toplam harcamaları tanımlamaya Bakanlar Kurulu,
- Bu kapsamda tescil, kayıt veya bildirim şartının yerine getirilmesine ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı yetkilidir.

Belirlenen esaslar çerçevesinde tescil, kayıt veya bildirim şartının yerine getirilmemesi durumunda, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergi, vergi ziyası cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil olunacaktır.

### 2. Tebliğin "5.12.2.2. Yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilen kazançlarda kurumlar vergisi istisnasının kapsamı" başlıklı bölümü değiştirilmiştir.

Kurumlar vergisi istisnasının kapsamına yazılım ve AR-GE faaliyetlerinin yanı sıra tasarım faaliyetleri de eklenmiştir. Böylece, tasarım faaliyetlerinin de istisna kapsamında olduğu belirtilmiştir.

Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde yapılan AR-GE ve yazılım faaliyetleri sonucu bulunan ürünlerin **seri üretime tabi tutularak pazarlanması halinde** elde edilen kazançların lisans, patent gibi gayrimaddi haklara isabet eden kısmı **transfer fiyatlandırması esaslarına**

**göre ayrıştırılarak** istisnaya konu edilebilecektir.

Lisans, patent gibi gayrimaddi haklara bağlanmamış olmakla birlikte uyarılma, yerleştirme, geliştirme, revizyon, ek yazılım gibi faaliyetlerden elde edilen kazançlar da istisna kapsamında değerlendirilecektir.

Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde yapılan tasarım faaliyetleri sonucu bulunan ürünlerin seri üretime tabi tutularak pazarlanması halinde elde edilen kazançların tasarıma isabet eden kısmı **transfer fiyatlandırması esaslarına göre ayrıştırılarak** istisnaya konu edilebilecektir.

Üretim ve pazarlama organizasyonu nedeniyle doğan kazancın diğer kısmı ise istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

### 3. Tebliğin "5.12.2.2.1. İstisna kapsamına giren faaliyetler" başlıklı bölümüne eklemeye yapılmıştır.

İstisna kapsamına giren faaliyetlerin konusuna tasarım da eklenmiştir. Tasarım faaliyetleri "sanayi alanında ve Bakanlar Kurulunun 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.

### 4. Tebliğin "5.12.2.2.2. Bölgede faaliyete geçirmeden önce başlatılmış projelerden sağlanan kazançların istisna kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği" başlıklı bölümü değiştirilmiştir.

Mükelleflerin Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde faaliyete geçmeden önce tamamladıkları yazılım, tasarım, AR-GE faaliyetlerine ilişkin kazançlar istisnaya konu edilemeyecektir.

Bununla birlikte, mükelleflerin söz konusu bölgeye geçmeden önce başladıkları ve bölgede tamamladıkları yazılım, tasarım, AR-GE faaliyetlerine ilişkin kazançların sadece projenin bölgede gerçekleştirilen kısmına isabet eden kısmı istisnaya konu edilecektir.

### 5. Tebliğin "5.12.2.4. İstisna kazanç tutarının tespiti" başlıklı bölümü değiştirilmiştir.



AR-GE projelerinin yanı sıra tasarım projelerine ilişkin de 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 dâhil edilecek ve istisnadan yararlandırılacaktır.

#### 6. Tebliğin “5.12.2.9. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği hükümlerine göre bildirim ve beyanın yapılması gereken yer” başlıklı bölümü değiştirilmiştir. Tebliğe “5.12.2.10. İstisna uygulamasına ilişkin Bakanlar Kuruluna verilen yetki” bölümü eklenmiştir.

#### 6.1. “5.12.2.9. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği hükümlerine göre bildirim ve beyanın yapılması gereken yer”

Yönetici şirketlerin, 4691 sayılı Kanunun uygulanması ile ilgili faaliyetleri sonucunda elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi istisnası uygulanabilmesi için kurumlar vergisi yönünden bağlı bulunulan vergi dairesine başvuruda bulunmaları gerekmektedir.

Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde 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 gerekmektedir.

#### 6.2. İstisna uygulamasına ilişkin Bakanlar Kuruluna verilen yetki

4691 sayılı Kanunun geçici 2nci maddesine 7033 sayılı Kanunun 64'üncü maddesiyle eklenen ikinci fıkra çerçevesinde Bakanlar Kuruluna verilen yetki, 19.10.2017 tarihli ve 30215 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 11.9.2017 tarihli ve 2017/10821 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kullanılmıştır.

#### 6.2.1. Bakanlar Kurulu Kararı kapsamındaki kazançlar”

19.10.2017 tarihinden sonra başlatılmış projeler neticesinde elde edilen gayrimaddi hakların satışı, devri veya kiralanmasından doğan kazançlara ilişkin istisna uygulamasında,

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 olmayacaktır.

#### 6.2.2. Patent veya eşdeğer belge alma şartı

İstisna 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 (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 belgeler) bağlanması gerekmektedir.

Son 5 hesap döneminin ortalaması dikkate alınmak suretiyle, gayrimaddi haklardan elde edilen yıllık brüt gelirleri 30 milyon Türk lirasını (2018 yılı için 34 milyon Türk lirası) ve dâhil olduğu şirketler grubunun (herhangi bir gruba dâhil değilse kendisinin) yıllık net satış hasılatı toplamı 200 milyon Türk lirasını (2018 yılı için 226 milyon Türk lirası) aşmayan mükelleflerin, Ar-Ge ve tasarım faaliyetlerinden doğan gayrimaddi haklardan elde ettikleri kazançları, Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığında alınan proje bitirme belgesine dayanılarak istisnadan yararlandırılacaktır. Bu durumda patent veya fonksiyonel olarak patente eşdeğer bir başka belge aranmayacaktır.

Bu uygulamadaki:

- 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),
- Yıllık net satış hasılatı; gelir tablosundaki “net satışlar” tutarını,



- Şirketler grubu; 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 195 inci maddesi çerçevesinde şirketler topluluğu olarak değerlendirilen şirketleri

ifade etmektedir.

### 6.2.3. "5.12.2.10.3. Kazancın istisnadan yararlanacak kısmının tespiti"

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 kazançta, 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 toplamını ifade etmektedir.
- Bu harcamalardan aktifleştirilerek amortisman 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 tutulur. 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, tasarım ve Ar-Ge faaliyetleriyle doğrudan ilişkili olmayan harcamalar hesaplamada dikkate alınmayacaktır.

İstisnanın uygulanacağı kazanç kısmının tespitinde ise;

- 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 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.

İstisna tutarının belirlenmesine ilişkin nitelikli harcama tutarlarının hesaplanmasına ilişkin tebliğde örnek hesaplamalara yer verilmiştir.

Tutar (TL)	
Gayrimaddi hak ile doğrudan bağlantılı harcamalar	105.000,00
Proje ile bağlantısı bulunmayan kredi faizi giderleri	30.000,00
Projede kullanılacak gayrimaddi hak satın alımı	35.000,00
Yurtdışı ilişkili kişiden mühendislik hizmeti alımı	10.000,00
Patent alımı sonrası gayrimaddi hak alımına ilişkin elde edilen kazanç	1.000.000,00

Bu kapsamda, proje ile bağlantısı olmayan 30.000,00-TL tutarındaki kredi faizi giderleri toplam harcamalar kapsamında değerlendirilmeyecektir.

35.000,00-TL tutarındaki projede kullanılacak gayrimaddi hak satın alımına ilişkin yapılan harcamalar ve 10.000,00-TL tutarındaki yurtdışı ilişkili kişiden mühendislik hizmeti alımına ilişkin harcamalar toplam harcamalar kapsamında değerlendirilecektir.



105.000,00-TL tutarındaki gayrimaddi hak ile doğrudan bağlantılı harcamalar nitelikli harcamalar kapsamında değerlendirilecektir.

İstisna oranının belirlenmesine ilişkin tebliğde yer verilen örnek hesaplamalar aşağıdaki tabloda yer almaktadır:

Tutar (TL)	
Nitelikli Harcama	105.000,00-TL
Toplam Harcama	105.000,00-TL + 35.000,00-TL + 10.000,00-TL = 150.000,00-TL
İstisna Oranı	105.000,00- TL/150.000,00-TL=%70
Nitelikli Harcamaların %30 artırımlı tutarı	105.000,00- TL*1,30=136.500,00-TL
Bakanlar Kurulunun %30 artırım yetkisini kullanması durumunda İstisna Oranı	136.500,00- TL/150.000,00-TL=%91

Bu kapsamda, 1.000.000,00-TL tutarındaki kazançla ilişkin istisna tutarı  $1.000.000,00-TL \times \%70 = 700.000,00-TL$ , Bakanlar Kurulunun nitelikli harcamaların tutarlarının %30'una kadar artırım yetkisini kullanması durumunda istisna tutarı  $1.000.000,00-TL \times \%91 = 910.000,00-TL$  olarak hesaplanacaktır.

### 7. Tebliğin "5.12.3.1. Yasal düzenleme" başlıklı bölümüne ekleme yapılmıştır.

9.2.2017 tarihli ve 6772 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanununun 47nci maddesiyle Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasının (a) bendinde yapılan değişiklikle 24.2.2017 tarihinden önce yalnızca üretici kullanıcılara tanınan kurumlar vergisi istisnasının, hizmet ihracatının geliştirilmesi amacıyla bakım, onarım, montaj, demontaj, elleçleme, ayrıştırma, 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.

**AR-GE faaliyetlerinden elde edilen kazançlara ve Bültenimize ilişkin sorularınız için bizimle iletişime geçebilirsiniz.**



**Dr. Burçin GÖZLÜKLÜ**

Kurucu Ortak, YMM

Email: burcin.gozluklu@centrumdenetim.com

Telefon: + 90 216 504 2066



**Güneri Gözüaçık**

Vergi ve Mali Hukuk Hizmetleri, Ortak, YMM

E-mail: guneri.gozuacik@centrumdenetim.com

Telefon: + 90 216 504 2066



**Tuğcan Özbey**

Kıdemli Denetçi, Ar-Ge ve Tam Tasdik Hizmetleri

E-mail: tugcan.ozbey@centrumdenetim.com

Telefon: + 90 216 504 2066

