

## S İ R K Ü L E R R A P O R

FON DENETİM YMM. VE BAĞIMSIZ DENETİM A. Ş.' nin müşterilerine özel bir hizmetidir. İzinsiz çoğaltılamaz. İktibas edilemez.

**SİRKÜLER TARİHİ** : 12 / 06 / 2018  
**SİRKÜLER SAYISI** : 2018 / 043  
**SİRKÜLER KONUSU** : Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 16) Hak.

12.06.2018 tarih ve 30449 sayılı Resmi Gazete nüshasında Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı) tarafından konusu 6676 sayılı Kanununun 14 üncü maddesi ve 7033 sayılı Kanununun 64 üncü maddesiyle 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda yapılan değişiklikler ile 6772 sayılı Kanununun 7 nci maddesiyle 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasının (a) bendine eklenen ibarelere ilişkin açıklamalar olan Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 16) yayınlamıştır. Mezkür tebliğin tam metni aşağıdadır.

### Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 16)

**Tarih** 11 / 06 / 2018  
**Sayı** 30448  
**Kapsam**

#### TEBLİĞ

Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı)'ndan:

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

Bu Tebliğde, 6676 sayılı Kanununun 14 üncü maddesi ve 7033 sayılı Kanununun 64 üncü maddesiyle 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda yapılan değişiklikler ile 6772 sayılı Kanununun 7 nci maddesiyle 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasının (a) bendine eklenen ibarelere ilişkin açıklamalara yer verilmiş olup, 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde ilgili bölümler itibarıyla aşağıdaki değişiklikler yapılmıştır.

**MADDE 1** – 3/4/2007 tarihli ve 26482 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)’nin “5.12.2.1. Yasal düzenleme” başlıklı bölümü aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“16/2/2016 tarihli ve 6676 sayılı Kanunun<sup>1</sup> 14 üncü maddesi ve 18/6/2017 tarihli ve 7033 sayılı Kanununun<sup>2</sup> 64 üncü maddesiyle yapılan değişiklikler sonrasında 4691 sayılı Kanunun geçici 2 nci maddesi aşağıdaki gibidir.

“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.

Bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin bu kazançlarının gayrimaddi hakların satılması, devri veya kiralanmasından elde edilmesi halinde, istisnadan yararlanılmasını, bu hakların ilgili mevzuat çerçevesinde tescil, kayıt veya bildirim şartına bağlamaya, mükellefin gayrimaddi 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 Bakanlar Kurulu, bu kapsamda uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı ile Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı yetkilidir.

Bölgede çalışan; AR-GE, tasarım ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri 31/12/2023 tarihine kadar her türlü vergiden müstesnadır. Gelir vergisi stopajı ve sigorta primi işveren hissesine ilişkin teşviklerden yararlanacak olan destek personeli sayısı, AR-GE ve tasarım personeli sayısının yüzde onunu aşamaz. Hak kazanılmış hafta tatili ve yıllık ücretli izin süreleri ile 17/3/1981 tarihli ve 2429 sayılı Ulusal Bayram ve Genel Tatiller Hakkında Kanunda belirtilen tatil günlerine isabet eden ücretler de bu istisna kapsamındadır. Haftalık kırk beş saatin üzerindeki ve ek çalışma sürelerine ilişkin ücretler bu istisnadan faydalanamaz. Yönetici şirket, ücreti gelir vergisi istisnasından yararlanan kişilerin Bölgede fiilen çalışıp çalışmadığını denetler. Ancak, 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 yüzde yüzünü aşmamak şartıyla Bakanlar Kurulunca ayrı ayrı veya birlikte belirlenecek kısmı ile 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 yüzde yüzünü aşmamak şartıyla Bakanlar Kurulunca ayrı ayrı veya birlikte belirlenecek kısmı, gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilir. 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 olmadığına tespit edilmesi halinde, ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin cezalardan ilgili işletme sorumludur.

Bu madde hükümleri TÜBİTAK-Marmara Araştırma Merkezi Teknoloji Serbest Bölgesi yönetici şirketi, bu 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 uygulanır.”

Ayrıca 21/3/2018 tarihli ve 7103 sayılı Kanunun<sup>3</sup> 51 inci maddesiyle 4691 sayılı Kanunun geçici 2 nci maddesinin ikinci fıkrasında yapılan değişiklik sonrasında anılan fıkra hükmü aşağıdaki gibidir.

“Bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin bu kazançlarının gayrimaddi hakların satılması, devri veya kiralınmasından 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 gayrimaddi 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 Bakanlar Kurulu, 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. Belirlenen esaslar çerçevesinde tescil, kayıt veya bildirim şartının yerine getirilmemesi durumunda, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergi, vergi ziyai cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur.”

**MADDE 2** – Aynı Tebliğin “5.12.2.2. Yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilen kazançlarda kurumlar vergisi istisnasının kapsamı” bölüm başlığındaki “Yazılım” ve söz konusu bölümün birinci ve ikinci paragraflarında geçen “yazılım” ibarelerinden sonra gelmek üzere “, tasarım” ibaresi eklenmiş ve aynı bölümün üçüncü paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“Öte yandan, 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 gayrimaddi haklara isabet eden kısmı, transfer fiyatlandırması esaslarına göre ayrıştırılmak suretiyle istisnadan yararlanabilecektir. Ancak, lisans, patent gibi gayrimaddi 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.”

**MADDE 3** – Aynı Tebliğin “5.12.2.2.1. İstisna kapsamına giren faaliyetler” başlıklı bölümünün sonuna aşağıdaki paragraf eklenmiştir. “6676 sayılı Kanunun 8 inci maddesiyle 1/3/2016 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, 4691 sayılı Kanuna “tasarım faaliyeti” tanımı eklenmiş olup bu Kanunun uygulanmasında tasarım faaliyeti, 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 tümüdür.”

**MADDE 4** – Aynı Tebliğin “5.12.2.2.2. Bölgede faaliyete geçilmeden önce başlatılmış projelerden sağlanan kazançların istisna kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği” başlıklı bölümünün birinci ve ikinci paragraflarında geçen “yazılım” ibaresinden sonra gelmek üzere “, tasarım” ibaresi eklenmiştir.

**MADDE 5** – Aynı Tebliğin “5.12.2.4. İstisna kazanç tutarının tespiti” başlıklı bölümünün son paragrafında geçen “Ar-Ge” ibaresinden sonra gelmek üzere “ve tasarım” ibaresi eklenmiştir.

**MADDE 6** – Aynı Tebliğin “5.12.2.9. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği hükümlerine göre bildirim ve beyanın yapılması gereken yer” başlıklı bölümünün birinci ve ikinci paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiş ve bu bölümün devamına aşağıdaki bölüm eklenmiştir.

“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.

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 aldığı 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.”

“5.12.2.10. İstisna uygulamasına ilişkin Bakanlar Kuruluna verilen yetki

4691 sayılı Kanunun geçici 2 nci 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.

5.12.2.10.1. Bakanlar Kurulu Kararı kapsamındaki kazançlar

Bakanlar Kurulu Kararının 3 üncü maddesi gereğince, anılan Kararın Resmî 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, 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 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 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 aşağıdaki açıklamalar dikkate alınacaktır.

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 değildir.

5.12.2.10.2. Patent veya eşdeğer belge alma şartı

Anılan Bakanlar Kurulu Kararının 1 inci maddesinin birinci fıkrasına göre, teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren ve 4691 sayılı Kanunun geçici 2 nci 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 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.

Anılan Kararın 1 inci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca, 5/12/1951 tarihli 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 yararlanılması mümkündür.

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 ilgili mevzuat kapsamında aranan şartları haiz tasarım faaliyetlerinden doğan gayrimaddi haklardan elde ettikleri kazançları, Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığında alınan proje bitirme belgesine dayanılarak istisnadan yararlandırılır. Bu durumda patent veya fonksiyonel olarak patente eşdeğer bir başka belge aranmaz.

Bu hesaplamada, Karar 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.

Bakanlar Kurulu Kararının 1 inci maddesinin beşinci fıkrasında yer alan tutarlar, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasıca belirlenen Avro cinsi döviz alış kurunda yıl içinde gerçekleşen değişim oranı dikkate alınarak Maliye Bakanlığınca, en yakın milyon Türk lirasına yuvarlanarak 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 Kanununun 195 inci maddesi çerçevesinde şirketler topluluğu olarak değerlendirilen şirketleri

ifade eder.

5.12.2.10.3. Kazancın istisnadan yararlanacak kısmının tespiti

Anılan Bakanlar Kurulu Kararının 2 nci maddesine göre, Karar 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 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 toplamıdır. Bu harcamalardan aktifleştirilerek amortismanına 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, 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 edilebilir.

Mükellefler nitelikli harcama tutarını yüzde 30'una kadar artırabilir. Şu kadar ki, bu şekilde artırılan nitelikli harcama tutarı toplam harcama tutarını aşamaz.

**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, projeye 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 projeye 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 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 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 projeye 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 projeye ilgili toplam harcama tutarının tespitinde, bu fayda ve hizmet tutarlarından her bir projeye verilen pay nispetinde bu fayda ve hizmetlerin bedelinden pay verilecektir.

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 bölgelerde yapılmış olan nitelikli harcamalar da, bu bölümdeki açıklamalar çerçevesinde muameleye tabi tutulabilir.”

**MADDE 7 – Aynı Tebliğin “5.12.3.1. Yasal düzenleme” başlıklı bölümünün sonuna aşağıdaki paragraflar eklenmiştir.**

“Öte yandan, 9/2/2017 tarihli ve 6772 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun<sup>4</sup> 7 nci maddesiyle Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasının (a) bendinde yapılan değişiklikle serbest bölgelerde, bakım, onarım, montaj, demontaj, elleçleme, ayırıştırma, ambalajlama, etiketleme, test etme, depolama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan ve hizmetin tamamını Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara veren hizmet işletmelerinin, söz konusu hizmetlere konu malların serbest bölgelerden Türkiye’ye herhangi bir şekilde girişi olmaksızın yabancı bir ülkeye gönderilmesi şartıyla bu hizmetlerden elde ettikleri kazançları da istisna kapsamına alınmıştır. Dolayısıyla, 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, söz konusu değişikliğin yürürlüğe girdiği 24/2/2017 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 24/2/2017 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.”

Tebliğ olunur.

**YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİR  
YILDIRIM BEYAZIT AKHAN**