



TÜRMOB
TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

2015/3.DÖNEM

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK SINAVLARI

VERGİ TEKNİĞİ SINAVI

29 Kasım 2015-Pazar 17:00

SORULAR

SORU 1: Vergi yargısı açısından kanun yollarının neler olduğunu, bu kanun yollarına nasıl ve hangi aşamalarda başvurulduğunu, güncel yasal durumu da göz önünde bulundurarak, açıklayınız. **(30 Puan)**

SORU 2: Sat ve geri kirala işleminin taraflar açısından sağladığı (gerek kiralayan gerek ise kiracı) vergi avantajları ve bunların koşullarını yasal dayanaklarını da dikkate alarak açıklayınız. **(35 PUAN)**

SORU 3: 5746 sayılı Kanun ile ar-ge harcamalarına getirilen vergisel teşvikleri, bu teşviklerden yararlanma koşullarını açıklayınız. Söz konusu vergisel teşvikleri 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunundaki vergisel teşviklerle karşılaştırınız. **(35 PUAN)**

1



CEVAPLAR

CEVAP 1:

Genel olarak kanun yolunun tanımını yaparsak; mahkemelerce verilen nihai kararların üst derece yargı organları veya doğrudan doğruya kararı veren yargı organları tarafından yeniden incelenmesi, hukuki denetiminin yapılması ve gerekli görülürse değiştirilmesi amacıyla kural olarak davanın taraflarına tanınmış başvuru yollarını ifade eder. Böylelikle davanın tarafları veya ilgili üçüncü kişiler dava sonucu verilmiş olan kararın değiştirilmesi veya düzeltilmesi için bir üst mahkeme veya aynı mahkemeye başvurarak ilgili kararın hukuki denetimi yapılmasını imkanını elde etmiş olurlar. Kanun yolları, olağan ve olağanüstü kanun yolları olmak üzere hukuk literatüründe ikiye ayrılmaktadır. Başvurulan kanun yolları mahkemenin vermiş olduğu kararların kesinleşmesini önüyor ise, bu tip kanun yolları “olağan kanun yolları” olarak isimlendirilir. Mahkemenin vermiş olduğu kesinleşmiş hükümlere karşı başvuru kanun yollarına ise “olağanüstü kanun yolları” denilmektedir.

Vergi davalarının esas olarak görüldüğü mahkemeler (2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un 6. maddesi uyarınca) vergi mahkemeleridir. Bu açıdan vergi yargısında kanun yolları denildiğinde, esas olarak vergi mahkemelerinin kararlarına karşı başvurulacak mercilerin ele alınması gerekmektedir. Bu durumu açıklarken; öncelikle eski yasal düzenlemelere dayanan ancak şu an itibarıyla uygulanan sistem, daha sonra da 6545 sayılı Kanun (28.06.2014 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan) ile yapılan yasal değişiklikler sonucunda 2016 yılında uygulanması öngörülen yeni sistem ele alınacaktır. 6545 sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerin ayrıntısına girmeden önce konumuz açısından kısaca belirtirsek; bölge idare mahkemelerinin yapısı değiştirilmiş, idari yargıda yer alan olağan kanun yollarından “itiraz” yolunun yerine “istinaf” yolu getirilmiş, “karar düzeltilmesi” yürürlükten kaldırılmış ve diğer kanun yollarında bu çerçevede bazı değişiklikler yapılmıştır.

Mevcut durumda vergi mahkemelerinin tek hakimle (2576 sayılı Kanun'un 7. maddesinde belirtilen ve 2015 yılı için tutarı 30.000,-TL'yi geçmeyen vergi davaları) vermiş oldukları kararlara karşı bölge idare mahkemesine “itiraz” yolu ile kararın düzeltilmesi için başvurabilir. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 45. maddesinin eski hali (6545 sayılı Kanun'un 19. maddesiyle değişmeden önceki hali) uyarınca idare ve vergi mahkemelerinin tek hakimle verdiği nihai kararlara karşı, başka kanunlarda hüküm olsa dahi, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine itiraz edilebilir. Bu itirazın, mahkeme kararının tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde yapılması gerekmektedir. İtiraz, temyizın şekil ve usullerine tabidir.

Bölge idare mahkemesi, yapmış olduğu inceleme sonucunda maddi olaylar hakkındaki bilgileri yeterli görürse veya itiraz sadece hukuki noktalara ilişkin ise esastan karar verir. Bunun dışında gerekli inceleme ve tahkikatı kendisi yaparak esas hakkında yeniden karar verir. Ancak, ilk inceleme üzerine verilen karara karşı yapılan itirazı haklı bulduğu veya davaya görevsiz hakim tarafından bakılmış olması hallerinde, kararı bozmakla birlikte dosyayı ilgili mahkemeye geri gönderir. Bölge idare mahkemesinin kararları kesin olup temyiz yoluna başvurulamaz.

Diğer bir olağan kanun yolu “temyiz” uygulamasıdır. Yukarıda da bahsettiğimiz uygulamaya tabi olan vergi mahkemesinin tek hakimle verdiği kararları hariç, vergi mahkemelerinin diğer kararları Danıştayda temyiz edilebilir. 2577 sayılı Kanun'un mülga 47. maddesinde (6545 Sayılı Kanun'un 103. maddesi ile yürürlükten kaldırılan) hükme bağlandığı üzere, idare ve vergi mahkemelerinin itiraz yolu açık olan kararları temyiz edilemez.

Temyize ilişkin 2577 sayılı Kanun'un 46. maddesi eski hali (6545 sayılı Kanun'un 20. maddesiyle değişen önceki hali) uyarınca, idare ve vergi mahkemeleri ile Danıştay dava dairelerinin nihai kararları



Danıştayda temyiz edilebilir. Özel kanunlarında ayrı bir süre öngörülmediği takdirde temyiz için 30 gün içinde başvurulması gerekmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 377. maddesinin 4. fıkrası hükmüne göre, vergi dairesi başkanlıkları ile vergi daireleri, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığınca belirlenen tutarları aşan davalarda, Gelir İdaresi Başkanlığının muvafakatını alarak temyiz yoluna gidebilirler.

Vergi mahkemesinin kararı temyiz incelemesi sonucunda eğer hukuka uygun bulunur ve onanırsa, bu durumda mahkeme kararı kesinleşmiş olur. Temyiz incelemesi sonucunda karardaki maddi yanlışlıklarının düzeltilmesi mümkün ise, Danıştay kararın düzeltilerek onanmasına karar verebilir.

Temyiz incelemesi sonucunda, Danıştay vergi mahkemesinin kararının bozulmasına da karar verebilir. Bu durumda 2577 sayılı Kanun'un 49. maddesi eski hali (6545 sayılı Kanun'un 22. maddesiyle değişen önceki hali) uyarınca, dava dosyası daha önce kararı veren vergi mahkemesine gönderilir. Vergi mahkemesi, dava dosyasını öncelikli olarak inceleyerek gerekli tahkikleri yaptıktan sonra yeniden karar verir. Vergi mahkemesi, Danıştayın bozma gerekçesine uymayarak kararında ısrar da edebilir. İsrar kararının ilgili tarafından temyizi halinde dava, vergi davaları açısından Vergi Dava Daireleri Kurulunca incelenir. Vergi Dava Daireleri Kurulu, bozma kararı veren Danıştayın ilgili dairesinin kararını uygun görürse vergi mahkemesinin kararı bozulur. Aksi durumda vergi mahkemesinin kararı onanır. Danıştay İdare ve Vergi Dava Daireleri Kurullarının kararlarına uyulması zorunludur. Vergi mahkemesinin temyiz edilen kararının Danıştay tarafından kısmen onanması ve kısmen bozulması durumunda, kesinleşen kısım Danıştay kararında belirtilir. Kararın bozulan kısmı için yine yukarıda anlatılan uygulama geçerli olacaktır.

Diğer bir olağan kanun yolu "kararın düzeltilmesi"dir. 2577 sayılı Kanun'un mülga 54. maddesi uyarınca, Danıştay dava dairelerinin ve İdari veya Vergi Dava Daireleri Kurullarının temyiz üzerine verdikleri kararlar ile bölge idare mahkemelerinin itiraz üzerine verdikleri kararlara karşı, bir defaya mahsus olmak üzere, kararın tebliğ tarihini izleyen 15 gün içinde taraflarca kanunda belirtilen hallerin bulunması durumunda kararın düzeltilmesi istenebilir.

Kararın düzeltilmesi taleplerini, esas kararı veren bölge idare mahkemesi, Danıştay dairesi veya Danıştay kurulu inceler. Bu incelemede istem kanunda yazılı sebeplere dayanmıyor ise reddine karar verilir. Kanunda yazılı sebepler varsa, davanın karşı tarafının da savunması alındıktan sonra yeniden bakılarak karar verilir.

6545 sayılı Kanun'un 103. maddesi ile 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 54. maddesi yürürlükten kaldırdığı için yukarıda izah edilen "kararın düzeltilmesi" uygulamasının güncelliği kalmamıştır.

Olağanüstü kanun yolları, olağan kanun yollarının tükenmesi veya süresi geçtiği için bu yola gidilmeden kesinleşen kararlar için söz konusudur. Olağanüstü kanun yolları, "kanun yararına bozma" ve "yargılamanın yenilenmesi" uygulamalarından oluşmaktadır.

Kanun yararına bozmaya ilişkin hükümlere 2577 sayılı Kanun'un 51. maddesinde yer verilmiştir. 2577 sayılı Kanun'un 51. maddesinin "Kanun Yararına Bozma" olan başlığı, 6545 sayılı Kanun'un 24. maddesi ile "Kanun Yararına Temyiz" şeklinde değiştirilmiş ve madde metninde esaslı bir değişiklik yapılmaz iken ilave olarak içeriğindeki ibareler yeni duruma uygun hale getirilmiştir. Buna göre, idare ve vergi mahkemeleri ile bölge idare mahkemelerinin kesin olarak verdiği kararlar ile istinaf veya temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş bulunan kararlardan niteliği bakımından yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade edenler, ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine veya kendiliğinden başsavcı tarafından kanun yararına temyiz olunabilir. Kanun yararına temyiz başvurusu, idare ve vergi mahkemeleri ile bölge idare mahkemesi kararlarına karşı Danıştayın ilgili dava dairesine, Danıştayın ilk derece mahkemesi olarak verdiği kararlara karşı Danıştay Dava Dairleri Kuruluna yapılır.



Normalde temyiz yolu, karar aleyhine olan tarafın gittiği bir kanun yolu olmasına karşılık, kanun yararına temyiz (bozma) yoluna sadece ilgili bakanlık ve Danıştay Başsavcısının gerek görmesi üzerine gidilmektedir. Temyiz isteği yerinde görüldüğü takdirde karar kanun yararına bozulur. Bu bozma kararı, daha önce kesinleşmiş olan mahkeme veya Danıştay kararının hukuki sonuçlarını kaldırmaz. Bu nedenle verilen hüküm davanın taraflarını etkilemez. Burada amaç hukukta ve uygulamada birliği sağlamaktır. Bozma kararının bir örneği ilgili bakanlığa gönderilir ve Resmi Gazete'de yayımlanır.

Diğer bir olağanüstü kanun yolu olan yargılamanın yenilenmesindeki amaç, yargılamanın yapıldığı sırada olmayan ve yargılama yapıldıktan sonra ortaya çıkan bazı unsurlardan dolayı hukuka uygunluğun sağlanması için taraflara yeniden yargılanma hakkının verilmesidir. Vergi yargısı açısından yargılanmanın yenilenmesi için 2577 sayılı Kanun'un 53. maddesinin birinci fıkrasında belirtilen sebeplerin olması gerekmektedir. Yargılamanın yenilenmesi istekleri esas kararı vermiş olan mahkemece karar bağlanır. Yargılamanın yenilenmesi için esas olarak dayanılan sebebin istemde bulunan yönünden gerçekleştiği tarihi izleyen günden başlayarak 60 gün içinde başvurulması gerekmektedir. Bu süre yine anılan kanun maddesinde belirtildiği üzere, tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bir dava hakkında verilen karara aykırı yeni bir kararın verilmesine neden olabilecek kanuni bir dayanak yokken, aynı mahkeme yahut başka bir mahkeme tarafından önceki ilamın hükmüne aykırı bir karar verilmiş bulunması halinde 10 yıl, hükmün İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmenin veya eki protokollerin ihlali suretiyle verildiğinin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kesinleşmiş kararıyla tespit edilmiş olması halinde, söz konusu mahkeme kararının kesinleşme tarihinden itibaren 1 yıldır.

6545 sayılı "Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" ile 2576 sayılı Kanun'da ve 2577 sayılı Kanun'da yapılan değişikliklerle esas olarak bölge idare mahkemelerinin yapısı değiştirilmiş ve "itiraz" yolu kaldırılarak "istinaf" uygulaması getirilmiştir.

4

Eski uygulamada ilk derece mahkemelerinin kararlarının büyük çoğunluğu temyiz üzerine Danıştay tarafından incelendiğinden ve Danıştayın iş yükünün çok olmasından dolayı dosyaların kesinleşme sürelerinin uzadığından, yeni düzenlemeyle yürürlüğe girecek olan istinaf uygulaması ile bu iş yükünün azaltılması ile hem dosyaların kesinleşme süresinin kısaltılması hem de Danıştayın içtihat mahkemesi rolünün güçlendirilmesi amaçlanmıştır.

6545 sayılı Kanun ile değişen 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 45. maddesi uyarınca, idare ve vergi mahkemelerinin kararlarına karşı, başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa dahi, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesinde, kararın tebliğinden itibaren 30 gün içinde istinaf yoluna başvurulabileceği belirtilmiştir. Ancak, konusu 5.000,-TL'yi geçmeyen vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemlere karşı açılan iptal davaları hakkında idare ve vergi mahkemelerince verilen kararlar kesin olup, bunlara karşı istinaf yoluna başvurulamayacaktır. Diğer bir anlatımla, vergi davaları açısından tutarın 5.000,-TL'yi geçmemesi durumunda ilk derece vergi mahkemesinin kararı kesin olup, bu karar karşı üst yargı mercilerine başvuru yolu bulunmamaktadır.

Vergi mahkemelerinde görülen davalar açısından tutarın 5.000,-TL'yi geçmesi durumunda istinaf yolu ile bölge idare mahkemesine başvurulması durumunda, bölge idare mahkemesi yaptığı inceleme sonunda ilk derece mahkemesi kararını hukuka uygun bulursa, istinaf başvurusunun reddine karar verir. Karardaki maddi yanlışlıkların düzeltilmesi mümkün ise gerekli düzeltmeyi yaparak aynı kararı verir. Bölge idare mahkemesi, ilk derece mahkemesi kararını hukuka uygun bulmadığı takdirde, istinaf başvurusunun kabulü ile ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına karar verir. Bu halde bölge idare mahkemesi, işin esası hakkında yeniden bir karar verir.

Davaya görevsiz veya yetkisiz mahkeme yahut reddedilmiş veya yasaklanmış hakim tarafından bakılmış olması hallerinde, bölge idare mahkemesi istinaf başvurusunun kabulü ile ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına karar vererek dosyayı ilgili mahkemeye gönderir. Bu durumda yetkili mahkeme



tarafından davaya yeniden bakılır. Bölge idare mahkemelerinin temyiz edilemeyen kararları kesin olup, bu kararlara karşı Danıştaya başvurulamaz.

Yine 6545 sayılı Kanun ile değişen 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 46. maddesi uyarınca, vergi davaları açısından tutarın 100.000,-TL'yi geçmesi durumunda bölge idare mahkemelerinin kararları, başka kanunlarda açıkça hüküm bulursa dahi, kararın tebliğinden itibaren 30 gün içinde Danıştayda temyiz edilebilir.

2577 sayılı Kanun'un 49. maddesi uyarınca, Danıştay temyiz incelemesinde kararı hukuka uygun bulursa onar. Kararın sonucu hukuka uygun olmakla birlikte gösterilen gerekçeyi doğru bulmaz veya eksik bulursa, kararı gerekçesini değiştirerek onar. Kararda yeniden yargılama yapılmasına ihtiyaç duyulmayan maddi hatalar ile düzeltilmesi mümkün eksiklik veya yanlışlıklar varsa kararı düzelterek onar.

Yapılan temyiz incelemesinde, yine anılan Kanun'un 49. maddesi uyarınca Danıştay; görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması, hukuka aykırı karar verilmesi, usul hükümlerinin uygulanmasında kararı etkileyebilecek nitelikte hata veya eksikliklerin bulunması sebeplerinden dolayı incelenen kararı bozar.

Temyiz incelemesi sonucunda onanan veya bozulan kararlara ilişkin verilen kararlar, dosyayla birlikte kararı veren yargı merciine gönderilir. Bu karar, dosyanın geldiği tarihten itibaren 7 gün içinde taraflara tebliğe çıkarılır. Temyiz incelemesi sonucunda verilen bozma kararı üzerine ilgili merci, dosyayı öncelikle inceler ve varsa gerekli tahkik işlemlerini tamamlayarak yeniden karar verir. Bölge idare mahkemesi, Danıştayca verilen bozma kararına uyabileceği gibi kararında ısrar da edebilir. Danıştayın bozma kararına uyulduğu takdirde, bu kararın temyiz incelemesi bozma kararına uygunlukla sınırlı olarak yapılır. Bölge idare mahkemesi, bozmaya uymayarak kararında ısrar ederse, ısrar kararının temyizi halinde talep konusuna göre Danıştay İdari veya Vergi Dava Daireleri Kurulunca incelenir ve karara bağlanır. Danıştay İdari ve Vergi Dava Daireleri Kurulları kararlarına uyulması zorunludur.

6545 sayılı Kanun'un 14. maddesi ile 2576 sayılı Kanun'a eklenen geçici 20. maddeye göre Adalet Bakanlığının, bu Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihten (25.06.2014) itibaren 3 ay içinde öngörülen bölge idare mahkemelerini kuracağı ve bölge idare mahkemelerinin kuruluşları, yargı çevreleri ve tüm yurttaki göreve başlayacakları tarihin Resmi Gazete'de ilan edileceği belirtilmiştir. Anılan yasa hükmü gereği mevcut bölge idare mahkemeleri, yeni kurulacak bölge idare mahkemelerinin göreve başlayacakları tarihe kadar faaliyetlerine devam edeceklerdir. Ancak 07.11.2015 tarihine kadar konuya ilişkin olarak bir düzenleme yapılmamıştır. 07.11.2015 tarih ve 29525 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan kararla hem bölge idare mahkemelerinin kuruluşlarına ve yargı çevrelerine ilişkin düzenleme yapılmış hem de yeni kurulan ve yargı çevreleri belirlenen bölge idare mahkemelerinin 20.07.2016 tarihi itibarıyla tüm yurttaki göreve başlayacakları karara bağlanmıştır.

Ayrıca 6545 sayılı Kanun'un 27. maddesiyle 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'na eklenen geçici 8. madde hükmü uyarınca, 6545 sayılı Kanun ile idari yargıda kanun yollarına ilişkin getirilen hükümler, yeni kurulan bölge idare mahkemelerinin tüm yurttaki göreve başlayacakları tarihten sonra verilen kararlar hakkında uygulanacaktır. Söz konusu tarihten önce verilmiş kararlar hakkında, kararın verildiği tarihte yürürlükte bulunan (iki dereceli diye tanımlayabileceğimiz eski düzenleme) kanun yollarına ilişkin hükümler uygulanacaktır.

CEVAP 2:

6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu (21.11.2012 tarihli) ile finansal kuruluş olarak faaliyet gösteren finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketlerinin kuruluş ve çalışma esasları ile finansal kiralama, faktoring ve finansman sözleşmelerine ilişkin usul ve esaslar yeniden



TÜRMÖB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

düzenlenmiştir. Yapılan bu yeni düzenleme ile birlikte daha önce yürürlükte olan 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu ve 90 sayılı Kanun Hükmünde Kararname yürürlükten kaldırılmıştır. Anılan 6361 sayılı Kanun'un 18. maddesi ile finansal kiralama sözleşmeleri yeniden tanımlanmıştır. Buna göre finansal kiralama sözleşmesi, “*kiralayanın, kiracının talebi ve seçimi üzerine üçüncü bir kişiden veya bizzat kiracıdan satın aldığı veya başka suretle temin ettiği veya daha önce mülkiyetine geçirmiş bulunduğu bir malın zilyetliğini, her türlü faydayı sağlamak üzere kira bedeli karşılığında, kiracıya bırakmasını öngören sözleşmedir.*” şeklinde tanımlanmıştır. Böylelikle daha önceki yasa hükmünde bulunmayan, uygulamada “sat ve geri kirala” olarak bilinen işlemlerinin ve bu işlemlere finansman imkanı sağlayan yöntemlerin uygulanabilirliği ve yasal zemini sağlanmıştır.

Anılan 6361 sayılı Kanun'un 3. maddesinde tanımlara yer verilmiştir. Buna göre, “*Finansal kiralama: Bir finansal kiralama sözleşmesine dayalı olmak koşuluyla, bu Kanun veya ilgili mevzuatı uyarınca yetkilendirilen kiralayan tarafından finansman sağlamaya yönelik olarak bir malın mülkiyetinin kira süresi sonunda kiracıya devredilmesi; kiracıya kira süresi sonunda malın rayiç bedelinden düşük bir bedelle satın alma hakkı tanınması; kiralama süresinin malın ekonomik ömrünün yüzde sekseninden daha büyük bir bölümünü kapsaması veya finansal kiralama sözleşmesine göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerlerinin toplamının malın rayiç bedelinin yüzde doksandan daha büyük bir değeri oluşturması hâllerinden herhangi birini sağlayan kiralama işlemi,*” olarak tanımlanmıştır. Yine anılan Kanun'un 3. maddesinde yukarıda tanımı verilen finansal kiralama dışında kalan kiralama işlemleri “*faaliyet kiralaması*” olarak tanımlanmıştır. Ayrıca aynı Kanun'un 19. maddesi ile finansal kiralama sözleşmelerine taşınır ve taşınmaz malların konu olabileceği ve patent gibi fikri ve sınai hakların (bilgisayar programlarının çoğaltılmış nüshaları hariç) sözleşmeye konu olamayacağı hüküm altına alınmıştır.

6361 sayılı Kanun'da “sat ve geri kirala” işleminin ayrıca tanımı yapılmamış olmakla birlikte, anılan işlemi genel olarak işletmenin aktifine kayıtlı amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin, finansal kiralama şirketine satıldıktan sonra tekrar satan kişi (gerçek veya tüzel) tarafından geri kiralanması işlemi olarak tanımlayabiliriz. Yapılan bu kiralama işlemi sonucunda kiralanan iktisadi kıymetler, kira süresinin bitiminde tekrar kiracıya devredilecektir. Burada işleme genel hatları ile yukarıdan baktığımızda, teminat verilerek kredi kullanma işleminin, teminat yerine mülkiyetinin finansman sağlayana geçmesi ve kredi ilişkisi bittiğinde tekrar mülkiyetinin önceki sahibine geçmesi olarak yeniden düzenlenmesi söz konusudur. Olayın bu boyutu dikkate alındığında, gerçekleşen finansman hizmetinin işlevsel olabilmesi için sat ve geri kirala işleminin kendisinden kaynaklanan işlemlerde normal finansal işlemlerden daha yüksek vergilendirilmesinin önüne geçilmesi gerekecektir.

Bu amaca yönelik olarak, yine 6361 sayılı Kanun'un 37. maddesinin 1. fıkrası ile finansal kiralama sözleşmeleri ve bu sözleşmelerin devrine ve tadiline ilişkin kâğıtlar ile bunların teminatı amacıyla düzenlenen kâğıtlar damga vergisinden, bu kâğıtlarla ilgili yapılacak işlemler de harçlardan istisna edilmiştir. Yine aynı kanun maddesinin 2. fıkrası ile satıp geri kiralama yöntemi ile yapılan kiralama sözleşmeleri kapsamında kiralanan taşınmazların sözleşme süresi sonunda kiracı adına tapuya tescilli tapu harcından istisna edilmiştir. Burada dikkat edilmesi gereken nokta, kiralanan taşınmazların sözleşme sonunda kiracıya tapuda devredilmesi de tapu harcından istisna edilmiştir. Sat ve geri kirala işlemiyle ilgili olarak, kiracı tarafından finansal kiralama şirketine taşınmaz devrine ilişkin 6361 sayılı Kanun'un 51. maddesiyle 492 sayılı Harçlar Kanunu'nun 4 sayılı tarifesinin “I-Tapu işlemleri” bölümünün 20. fıkrasına yeni bent (g bendi) eklenmiştir. Anılan bent uyarınca, satıp geri kiralama yöntemi ile gerçekleştirilen kiralama sözleşmeleri kapsamında kiracı tarafından sözleşme süresi sonunda geri alınmak kaydıyla kiralanan taşınmazların kiralayana satışı sırasında, devredenden % 3,96 (69 Seri Numaralı Harçlar Kanunu Genel Tebliği ile 01.01.2013 tarihinden itibaren % 4,55) tapu harcı alınacaktır. Ancak taşınmazın herhangi bir şekilde kiracı tarafından geri alınmamasının tespiti durumunda, ilgililerden yine anılan tarifenin 20. fıkrasının a bendi (anılan bentteki işlemler için belirlen harç oranı % 20'dir) ile bu bentteki oran arasındaki farka tekabül eden



harç tutarının 213 sayılı Kanun hükümlerine göre gecikme faizi ile birlikte alınacağı, yine aynı bentte parantez içi hükümle açıklığa kavuşturulmuştur. Diğer bir ifade ile, sat geri kirala işleminde başlangıçta sağlanan düşük oranlı vergilendirme işlemi, bu finansal kiralama işleminin tamamlanmaması durumunda gecikme faizi ile birlikte geri alınacaktır.

Burada göz ardı edilmemesi gereken bir husus da Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)'nun 5. maddesinin 3. fıkrasıdır. Anılan fıkrada, *“iştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesi kabul edilmez.”* hükmü yer almaktadır. Bu hüküm dolayısıyla, kurumlar vergisinden istisna edilen taşınmaz satışı dolayısıyla düşük oran üzerinden ödenen tapu harcının gider olarak dikkate alınması mümkün olmamaktadır.

6495 sayılı Kanun'un 29. maddesi (yürürlük tarihi 02.08.2013) ile 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17. maddesine “y” bendi eklenmiştir. Eklenen bu bent uyarınca, *“21/11/2012 tarihli ve 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında; finansal kiralama şirketlerince bizzat kiracıdan satın alınıp geriye kiralanan taşınmazlara uygulanmak üzere ve kiralamaya konu taşınmazın mülkiyetinin sözleşme süresi sonunda kiracıya devredilecek olması koşulu ile kiralanan taşınmazların kiralayana satılması, satan kişilere kiralınması ve devri”* katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

Yukarı yer alan kanun hükmü uyarınca, finansal kiralama şirketince bizzat kiracıdan satın alınıp geri kiralanan taşınmazların kiralama süresinin sonunda taşınmazın kiracıya devredilmesi koşuluyla;

- Kiralanmaya konu taşınmazların kiralayana (finansal kiralama şirketine) satılması,
 - Bu taşınmazın finansal kiralama şirketi tarafından satan kişilere kiralınması,
 - Kira süresinin sonunda finansal kiralama şirketi tarafından kiracıya (taşınmazı satana) devri,
- işlemleri katma değer vergisinden istisna olacaktır.

Yukarıda ayrıntısına yer verilen Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-y maddesinde düzenlenen istisnanın kısmi istisna olmasından dolayı, yine anılan Kanun'un 30/a maddesi uyarınca istisna kapsamında teslim edilen taşınmazlar nedeniyle yüklenilmiş olan vergilerin indirim konusu yapılmaması ve daha önceki dönemlerde indirim konusu yapılmış vergilerin de bu işlemin yapıldığı dönemde düzeltilmesi (“ilave edilecek KDV” satırına yazılarak) gerekmektedir. İndirilemeyen bu katma değer vergisinin normalde gider olarak dikkate alınması gerekmektedir. Ancak burada karşımıza Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin 3. fıkrası çıkmaktadır. Anılan ve daha önce içeriğine yer verilen bu fıkrada, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesinin kabul edilmeyeceği hükmü yer almaktadır. Bu hükmün de istisna uygulamasında dikkate alınması gerekmektedir.

Yukarıda değinilen KDV istisnasının yanında yine 6495 sayılı Kanun ile 02.08.2013 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin 1. fıkrasının (e) bendindeki parantez içi hüküm değiştirilmiştir. Değiştirilen parantez içi hüküm uyarınca;

- Taşınmazların, kaynak kuruluşlarca kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketlerine satışı ile 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, finansal kiralama şirketlerine satışı ve varlık kiralama ile finansal kiralama şirketlerince taşınmazın devralındığı kuruma satışından doğan kazançlar için istisna oran %100 olarak uygulanacağı,



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

- Normalde KVK'nın 5/1-e maddesindeki taşınmaz ve iştirak hisselerinin aktifte 2 tam yıl bulunması şartı var iken, sat ve geri kirala işlemine konu bu taşınmazlar için en az 2 tam yıl süreyle aktifte bulundurma şartının aranmayacağı,

- Ancak söz konusu taşınmazların, kaynak kuruluş, kiracı veya sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilememesi hâli hariç olmak üzere, varlık kiralama veya finansal kiralama şirketi tarafından üçüncü kişi ve kurumlara satılması durumunda, bu taşınmazların kaynak kuruluşta veya kiracıdaki varlık kiralama veya finansal kiralama şirketine devirden önceki kayıtlı değeri ile anılan kurumlarda ayrılan toplam amortisman tutarı dikkate alınarak satışı gerçekleştiren kurum nezdinde vergilendirme yapılacağı,

hüküm altına alınmıştır.

Taşınmaz kavramına 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 5.6.2.2.1 bölümünde açıklık getirilmiştir. Buna göre istisnaya konu olan taşınmazlar, Türk Medeni Kanunu'nda "Taşınmaz" olarak tanımlanan ve esas niteliği bakımından bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan, dolayısıyla yerinde sabit olan mallardır.

Bunlar Türk Medeni Kanunu'nun 704. maddesinde;

- Arazi,
- Tapu siciline ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar,
- Kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler,

olarak sayılmıştır.

Elden çıkarılacak taşınmazlardan doğacak kazancın, bu istisna uygulamasına konu olabilmesi için taşınmazın Türk Medeni Kanunu'nun 705. maddesi gereğince kurum adına tapuya tescil edilmiş olması gerekmektedir. Bu nedenle, ilgili kurum adına tapuya tescili yapılmamış bir binanın satışından doğan kazançta bu istisna uygulanmayacaktır.

KVK'nın 5. maddesinin 1. fıkrasının (e) bendinin ilk alt bendine eklenen parantez içi hüküm ile getiren bu yeni istisna uygulamasında, taşınmazların ve iştirak hisselerinin satış kazancı istisnasını düzenleyen anılan bendin diğer alt bentlerindeki taşınmazlara ilişkin diğer şartlar ve düzenlemelerin de dikkate alınması gerekmektedir. Diğer bir ifade ile;

- Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralınmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde buldukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançların istisna kapsamı dışında olacağı,

- İstisnadan satışın yapıldığı dönemde yararlanılacağı,

- Satış kazancının istisnadan kaynaklanan kısmının, satışın yapıldığı yılı izleyen 5. yılın sonuna kadar pasifte özel bir hesapta tutulacağı,

- Satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen 2. takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesinin şart olduğu ve bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerin ziyaa uğratılmış sayılacağı,

- Yine istisna edilen kazançtan 5 yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerin ziyaa uğratılmış sayılacağı,

hususlarının göz önünde bulundurulması gerekmektedir.



Ayrıca bir hususu daha belirtmemiz gerekir ki, taşınmaz ticareti ve kiralamasıyla uğraşanların bu amaçla ellerinde bulundurdıkları taşınmazlar, yukarıda da belirtildiği üzere, kurumlar vergisi yönünden istisnadan yararlanmaz iken, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-y maddesindeki istisna uygulamasında bir sınırlama olmadığı için KDV yönünden istisnadan yararlanabileceklerdir.

Son olarak Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 290. maddesinde, finansal kiralama işlerinde değerlendirilme hükümlerine yer verilmiştir. Anılan maddede, “*Arazi, arsa ve binalarla ilgili kiralama sözleşmeleri, sadece, sözleşmede kira süresi sonunda mülkiyet hakkının kiracıya devri öngörülmüşse veya kiracıya kira süresi sonunda kiralama konusu gayrimenkulu düşük bir bedelle satın alma hakkı tanınmışsa bu madde kapsamında*” değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır. Bu açıdan söz konusu taşınmazların değerlemesine ilişkin yapılacak işlemlerde, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 290. maddesi ile bu maddeye ilişkin 319 ve 334 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinin de göz önünde bulundurulması gerekir.

CEVAP 3:

5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun 13.08.2008 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğü girmiştir. Kanun, Ar-Ge faaliyetlerinin desteklenmesi amacıyla; Ar-Ge indirimi, gelir vergisi stopaj teşviki ve damga vergisi istisnasının yanında vergisel olmayan diğer çeşitli teşvik unsurlarını da içermektedir. Ar-Ge faaliyetlerine ilişkin indirim, istisna, destek ve teşvik unsurları 5746 sayılı Kanun'un 3. maddesinde düzenlenmiştir. Vergi ile ilgili getirilen teşvikleri; Ar-Ge indirimi, gelir vergisi stopajı teşviki, damga vergisi istisnası ve desteklere ilişkin fon uygulaması şeklinde bölümlendirebiliriz.

Arge İndirimi: 5746 sayılı Kanun'un 3. maddesi kapsamında yapılan “*Ar-Ge ve yenilik*” harcamalarının tamamının, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesine göre kurum kazancının ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesi uyarınca ticari kazancın tespitinde “*Ar-Ge indirimi*” olarak indirim yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili hesap döneminde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki hesap dönemlerine devir olacaktır. Devredilen tutarlar, takip eden yıllarda 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre her yıl belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınacaktır. Burada şunu da eklemiz gerekmektedir ki, 500 ve üzerinde tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam eden Ar-Ge merkezlerinde yapılan Ar-Ge ve yenilik harcaması bir önceki yıl yapılan harcamaya göre artmış ise, söz konusu artış tutarının yarısı kadar da ilave olarak mükellefler Ar-Ge indirimi avantajı elde edeceklerdir.

Ayrıca bu harcamalar, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre aktifleştirilmek suretiyle amortisman yoluyla itfa edilecek, bir iktisadi kıymet oluşmaması halinde ise doğrudan gider yazılacaktır. Aktifleştirilen söz konusu “*araştırma ve geliştirme harcamaları*” 333 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile uygulamaya konulan amortisman listelerine 389 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile eklenen 57. sıra uyarınca 5 yılda (% 20 oranında) amortisman tabi tutulacaktır.

5746 sayılı Kanun'un 3. maddesindeki düzenlemeyi incelediğimizde, her türlü Ar-Ge harcamasının değil;

- Teknoloji merkezi işletmelerinde,
- Ar-Ge merkezlerinde,
- Kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen Ar-Ge ve yenilik projelerinde,



TÜRMÖB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

- Rekabet öncesi işbirliği projelerinde,
- Teknogirişim sermaye desteklerinden yararlananlarca,

gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik harcamalarının Ar-Ge indirimi kapsamında dikkate alınacağı ortaya çıkmaktadır.

Yukarıda bahsi geçen kavramlara ilişkin tanımlara yine 5746 sayılı Kanun'un 2. maddesinde yer verilmiştir. Bu maddede tanımlandığı üzere Ar-Ge merkezi; *“Dar mükellef kurumların Türkiye’deki işyerleri dahil, kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunan sermaye şirketlerinin; organizasyon yapısı içinde ayrı bir birim şeklinde örgütlenmiş, münhasıran yurtiçinde araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan ve en az elli tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam eden, yeterli Ar-Ge birikimi ve yeteneği olan birimleri”* ifade etmektedir. Ancak kanundaki tanımda yer alan *“en az 50”* tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli şartı, 21.05.2015 tarih ve 2014/6400 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile *“en az 30”* olarak yeniden belirlenmiştir.

Harcamalara ilişkin bir diğer husus, rekabet öncesi işbirliği projelerinde işbirliğini oluşturan kuruluşların bu işbirliğine yaptıkları katkıların, işbirliği protokolünde belirlenen kuruluşlardan biri adına açılacak özel bir hesapta izlenecek olmasıdır. Özel hesaba aktarılan bu tutarlar, harcamanın yapıldığı dönemde katkı sağlayan kuruluşların Ar-Ge harcaması olarak kabul edilir ve proje dışında başka bir amaç için kullanılamaz. Proje hesabında toplanan tutarlar, proje özel hesabı açan kuruluşun kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınmaz.

Diğer taraftan konuya yönelik olarak düzenleme yapılan Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10/1-a maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 89/9 maddesinde birbirine paralel olarak, *“mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 100’ü oranında hesaplanacak Ar-Ge” indiriminin”* dikkate alınacağı; ancak, *“araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden ve tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmayan amortisman tabii iktisadi kıymetler için hesaplanan amortisman tutarlarından verilen paylar üzerinden Ar-Ge indirimi”* hesaplanmayacağı hüküm altına alınmıştır. Ayrıca Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10/1-a maddesinde, matrahın yetersiz olması nedeniyle ilgili dönemde indirim konusu yapılamayan Ar-Ge harcaması indirim tutarının sonraki hesap dönemine devredeceği de hüküm altına alınmıştır.

Ar-Ge harcaması indirimine ilişkin ayrıntılı düzenlemelere 1 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 10.2 numaralı bölümde yer verilmiştir. Söz konusu düzenlemelerde öncelikle Ar-Ge harcamalarına ilişkin tanımlara yer verilmiş, bu tanımlara ek olarak hangi faaliyetlerin Ar-Ge faaliyetleri olacağı hangilerinin olmayacağı belirlenmeye çalışılmıştır. Burada Ar-Ge harcamalarının Tebliğ kapsamında değerlendirilebilmesi için işletmelerin ayrı bir Ar-Ge departmanı kurmalarının zorunlu olduğunu hatırlatmak gerekmektedir. Ayrıca tebliğde Ar-Ge harcamalarının kalemleri tek tek ele alınarak ayrıntılı belirlemeler yapılmıştır. Özelliği olan hususlara kısaca değinirsek;

- Hammadde ve malzeme gideri olarak alınanların değil, Ar-Ge faaliyetlerinde fiilen kullanılanların dikkate alınacağı,
- Ücretlerden, Ar-Ge departmanında çalıştırılan hizmetliler ve benzeri vasıfsız personel ile Ar-Ge departmanına tahsis edilmemiş olup, günün bir kısmında Ar-Ge departmanında çalışan personele ödenen ücretlerin dikkate alınmayacağı,
- Genel giderlerin Ar-Ge harcaması olarak değerlendirilebilmesi için Ar-Ge departmanında fiilen kullanıldığının tespit ve tevsik edilmesi gerekeceği, genel işletme giderleri üzerinden çeşitli kıstaslara göre hesaplanacak payların dikkate alınmayacağı,



- Amortismanlardan sadece münhasıran Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılan iktisadi kıymetlere ilişkin olanların dikkate alınacağı,

düzenlenmiştir.

Gelir Vergisi Stopajı Teşviki: 5746 sayılı Kanun'un 3. maddesinin 2. fıkrası uyarınca, kamu personeli hariç olmak üzere teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde ve rekabet öncesi işbirliği projelerinde çalışan Ar-Ge ve destek personelinin; bu çalışmalarını karşılığında elde ettikleri ücretlerinin doktoralı olanlar için % 90'ı, diğerleri için % 80'i gelir vergisinden müstesnadır.

Yukarıda yer alan kanun düzenlemesindeki istisna uygulaması, Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 75. maddesinde, 5746 sayılı Kanun'un 3. maddesinin 2. fıkrasına atıfta bulunmak suretiyle benzer bir şekilde, "Ar-Ge ve destek personelinin, bu çalışmalarını karşılığında elde ettikleri ücretleri üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisinin; doktoralı olanlar için yüzde 90'ı, diğerleri için yüzde 80'i verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin" edileceği hüküm altına alınmıştır. Yukarıda değinilen iki kanun maddesinde de aynı vergisel avantaj sağlanırken; vergi sorumlusu olan işverenler, Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 75. maddesine uyararak söz konusu ücretleri beyannameye intikal ettirip hesaplanan vergiden düşeceklerdir.

Damga Vergisi İstisnası: 5746 sayılı Kanun'un 3. maddesinin 4. fıkrasında, kanun kapsamındaki her türlü Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile ilgili olarak düzenlenen kağıtlardan damga vergisi alınmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Alınan Desteklere İlişkin Fon Uygulaması: Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde bulunanların, kamu kurum ve kuruluşları, kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar ile uluslararası fonlardan aldıkları destekler özel bir fon hesabında tutulur. Bu fon, 193 sayılı Kanun ve 5520 sayılı Kanun'a göre vergiye tabi kazancın ve ilgili yılda yapılan Ar-Ge harcaması tutarının tespitinde dikkate alınmaz. Diğer bir ifadeyle, fon alan işletmelerde yapılan Ar-Ge harcamaları öncelikle bu fondan karşılanır. Söz konusu harcamalar fondan karşılandığında gider olarak dikkate alınmaz ve ancak bu fondan karşılanan tutarı aşan harcama kısmı Ar-Ge harcaması olarak dikkate alınır.

Bu fonun, elde edildiği hesap dönemini izleyen 5 yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğratılmış sayılır.

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu yayımlandığı 06.07.2001 tarihinden itibaren çıkarılan kanunlar ile önemli değişikliklere uğramıştır. Bu değişiklikler sırayla 5035, 5281 ve 6170 sayılı Kanunlarla yapılmış olup, en son değişikliği yapan 6170 sayılı Kanun ile bu gün itibarıyla uygulanan son durumuna gelmiştir. Vergilendirmeye ilişkin düzenlemeler, 4691 sayılı Kanun'un 8. maddesi ile geçici 2. maddesinde yer almaktadır. Anılan iki kanun maddesinde yer alan düzenlemelere ilişkin usul ve esasların, Maliye Bakanlığının uygun görüşü alınarak Bakanlıkça (yeni ismi ile Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığınca) yönetmelik ile düzenleneceği hüküm altına alınmıştır. Bu konuda son çıkan ve 12.03.2014 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan "Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği" ile konu düzenlenmiştir.

4691 sayılı Kanun'un 8. maddesi ile yönetici şirketin söz konusu Kanun'un uygulanması ile ilgili olarak düzenlenen kağıtlardan ve yapılan işlemlerden dolayı damga vergisi ve harçtan muaf olduğu hüküm altına alınarak, yönetici şirket için vergisel avantaj sağlanmıştır. Asıl olarak bu Kanun'daki önemli vergisel düzenlemeler geçici 2. maddede düzenlenmiştir.



TÜRMÖB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

6170 sayılı Kanun'un 7. maddesiyle değişen 4691 sayılı Kanun'un geçici 2. maddesinin 1. fıkrası uyarınca;

- Yönetici şirketlerin bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançlar,

- Bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu bölgedeki yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar,

31/12/2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Yönetmelik ile yapılan düzenleme ile yönetici şirketin gerek damga vergisi ve harç muafiyeti gerekse kanunun uygulaması ile ilgili kurumlar vergisi istisnasından yararlanması için vergi dairesine başvurması gerekmektedir. Aynı şekilde bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin de yazılım ve/veya Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına istisna uygulanabilmesi için bağlı oldukları vergi dairelerine başvurmaları gerekmektedir. Bu başvuruya yönetici şirketten alınan, söz konusu vergi mükellefinin bölgede yer aldığını ve mükellefin faaliyet alanlarını gösteren belge de eklenir. Aksi takdirde bu bent kapsamındaki istisna uygulanmaz.

Bölge içerisinde faaliyette bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri, yazılım ve/veya Ar-Ge faaliyetleri dolayısıyla 4691 sayılı Kanun'da yer alan vergisel teşviklerden bütün halinde yararlanabilirler. Bu durumda aynı yazılım ve/veya Ar-Ge projesi için 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun'da yer alan vergisel teşviklerden ayrıca yararlanamazlar. Bölgede faaliyette bulunan girişimcilerden 5520 sayılı Kanun, 193 sayılı Kanun ve 5746 sayılı Kanun'da yer alan vergisel teşviklerden yararlanmak isteyenler, bu durumu Maliye Bakanlığına ve bölge yönetici şirketine eş zamanlı olarak ayrıca bildirirler.

12

Yine anılan Kanun'un geçici 2. maddesinin 2. fıkrası uyarınca, bölgede çalışan Ar-Ge ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri, 31/12/2023 tarihine kadar her türlü vergiden istisna edilmiştir. Bu istisna uygulamasına ilişkin ayrıntılı düzenlemelere daha önce bahsettiğimiz yönetmeliğin 37. maddesinde ayrıntılı olarak yer verilmiştir.

Ar-Ge ve destek personeline getirilen bu istisnada Ar-Ge personeline ilişkin herhangi bir sınırlama olmamasına karşılık, yine aynı kanun maddesinde getirilen düzenleme ile muafiyet kapsamındaki destek personeli sayısının AR-GE personeli sayısının % 10'unu aşamayacağı açıkça hükme bağlanmıştır. Çalışan personele ilişkin getirilen bu muafiyetle ilgili olarak yönetici şirkete, ücreti gelir vergisi istisnasından yararlanan kişilerin bölgede fiilen çalışıp çalışmadığını denetleme zorunluluğu getirilmiştir.

Esas olarak bölgede çalışan personelin fiilen bölgede çalışmasına yönelik olarak getiren bu istisnaya bazı enselikler de getirilmiştir. Buna göre bölgelerde yer alan girişimcilerin yürüttükleri Ar-Ge projeleri kapsamında çalışan Ar-Ge personelinin, bölgede yürütülen görevlerle ilgili olarak yönetici şirketin onayı ile bölge dışında geçirmesi gereken süreye ait ücretlerinin bir kısmını gelir vergisi kapsamı dışında tutma imkanı sağlanmıştır. Ancak bu imkana ilişkin yani vergilendirme kapsamı dışında tutulacak ücret miktarının, Maliye Bakanlığının uygun görüşü alınarak hazırlanacak yönetmelikle belirleneceği de hüküm altına alınmıştır. Söz konusu Yönetmelik'in 37-e maddesinde yapılan düzenlemeyle, bölgede yer alan girişimcilerin yürüttükleri yazılım ve/veya Ar-Ge projesi kapsamında çalışan Ar-Ge personelinin, bölgede yürütülen görevlerle ilgili olarak yönetici şirketin onayıyla, bölge dışında geçirdiği sürelerle ait bu çalışmalarını kapsamında elde ettikleri ücretlerinin; üniversite bünyesinde kadrolu olan öğretim elemanları için % 50'sinin, diğer Ar-Ge personeli için % 25'inin gelir vergisinden istisna olacağı hüküm altına alınmıştır. 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.



Ayrıca 4691 sayılı Kanun'un geçici 2. maddesinin son fıkrası ile yukarıda bahsedilen vergiye ilişkin hükümlerin;

- TÜBİTAK-Marmara Araştırma Merkezi Teknoloji Serbest Bölgesi Yönetici Şirketi,
- Bu bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri,
- Bu bölgede çalışan araştırmacı, yazılımcı ve Ar-Ge personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri, bakımından da uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

5035 sayılı Kanun'un 11. maddesi ile 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK)'na geçici 20. madde eklenmiştir. Anılan geçici 20. madde ile 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'na göre teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan girişimcilerin kazançlarının gelir veya kurumlar vergisinden istisna bulunduğu süre içinde, *"münhasıran bu bölgelerde ürettikleri ve sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımı şeklindeki teslim ve hizmetleri"* katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Diğer bir anlatımla belirtilen bu teslim ve hizmetler, 4691 sayılı Kanun'da vergi istisnalarına ilişkin sürelerde bir değişiklik yapılmadığı sürece 31/12/2023 tarihine kadar katma değer vergisinden müstesnadır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun geçici 20. maddesi ile yine Maliye Bakanlığına; program ve lisans türleri itibarıyla istisnadan yararlanılacak bedele ilişkin olarak asgari sınır belirleme, istisna uygulanacak yazılım programlarını tanımlama ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etme yetkisi verilmiştir.

Daha önce anlatılanları kısaca karşılaştırarak özetlersek;

- 5746 sayılı Kanun ile yapılan Ar-Ge harcamalarının gelir vergisinden veya kurumlar vergisinden ayrıca indirimi mümkün iken, 4691 sayılı Kanun ile söz konusu faaliyetlerden elde edilen kazançlar gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

- 5746 sayılı Kanun'un uygulamasında herhangi bir KDV istisnası söz konusu değil iken, 4691 sayılı Kanun uygulamasında belirli teslimler ve hizmetler (KDVK geçici 20. maddede belirtilen) KDV istisnasına konu edilmiştir.

- 5746 sayılı Kanun'un uygulamasına konu ücretlere % 80 - % 90 vergi avantajı sağlanırken, 4691 sayılı Kanun kapsamında bölgede çalışanlara % 100 (bölgede yürüttükleri görevle ilgili bölge dışında çalışmalarda % 25 - % 50) istisna getirilmiştir.

- 5746 sayılı Kanun ile Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile ilgili olarak düzenlenen kağıtlara damga vergisi istisnası getirilirken, 4691 sayılı Kanun ile bölgede faaliyette bulunan şirketlere değil sadece yönetici şirketlere kanunun uygulanması ile ilgili olarak düzenlenen kâğıtlardan ve yapılan işlemlerden dolayı damga vergisi ve harç muafiyeti getirilmiştir.