

Vergide Gündem

Tax Agenda

Ağustos / August 2013

“Vergi Teşvikleri” özel sayısı

İndirimli kurumlar vergisi uygulamasında tereddüde düşülen hususlar ve karşılaşılan sorunlar

Ayşe Cebe

Teknoloji geliştirme bölgelerinde gelir ve kurumlar vergisi istisnası ve uygulamaya ilişkin özellikli durumlar

Bekir Çankır

Ar-Ge projelerine yönelik olarak TÜBİTAK tarafından sağlanan destekler

İlter Oktay - Erdem Ünal

Serbest bölgelerdeki mevcut düzenlemeler ve tereddüt yaratan bazı uygulamalar

Adil Büken

3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ve teşvik mevzuatı kapsamında turizm sektöründeki yatırımlara sağlanan devlet yardımları

Ayşe Cebe - Müjde İnanç Uçar

English translation

Dünyadan vergi haberleri

Burcu Akkahve

Sirküler indeks

Vergi takvimi

Pratik bilgiler

Practical information

EY

Building a better
working world

Sunuş

Sayın Vergide Gündem okuyucuları,

Dergimizin Ağustos sayısını “Vergi Teşvikleri” özel sayısı olarak hazırladık.

Sağlanan vergi teşvikleri; devlet için bir vergi harcaması niteliğinde olup, devletin belli şartlar ile bazı vergileri tahsil etmekten vazgeçmesi ve bunun karşılığında katlandığı maliyetleri ifade etmektedir. Bu maliyetin devlet tarafından karşılanması, teşviklerden faydalanan açısından da ciddi bir maliyet avantajına dönüşebilmektedir.

Büyüme sürecinde olan ve yakın gelecekle ilgili ciddi hedefleri bulunan ülkemizin de; yabancı yatırımların Türkiye’ye çekilmesi, Türkiye’deki yatırımın yurt dışına kaydırılmaması, istihdamın artırılması, bölgeler arası gelişmişlik farklarının azaltılması ve Türkiye’de teknoloji ve Ar-Ge yatırımlarının artırılması gibi amaçlarla ciddi teşvikler öngördüğü görülmektedir.

Bu sayımızda başta teşvik belgeli yatırımlarda indirimli kurumlar vergisi olmak üzere, öne çıkan vergi teşvik düzenlemeleri ile ilgili uygulamada ortaya çıkan bazı sorunlar ve belirsizlikler ile ilgili düşüncelerimizi aktarmayı, İdarenin bu tartışmalı konulardan bazıları hakkındaki en son görüşlerini paylaşmayı amaçladık. Aynı zamanda; turizm sektörüne sağlanan teşvik ve destekler ile TEYDEB tarafından Ar-Ge faaliyetlerine sağlanan desteklere ilişkin en güncel bilgileri iki ayrı makale olarak hazırladık.

Mevzuatta uygulamaya ilişkin olarak açık olmayan ve Maliye Bakanlığı tarafından da bugüne kadar yazılı bir görüş verilmeyen bazı konular hakkında, kendi görüşlerimize de makalelerimizde yer verilmekle birlikte, bu görüşlerin herhangi bir bağlayıcılığı olmayacağını ve bu görüşler ile ilgili hiçbir sorumluluk altına girmeyeceğimizi hatırlatmak isteriz.

Saygılarımızla

Serdar Altay

Şirket Ortağı
Vergi Teşvikleri Lideri

İndirimli kurumlar vergisi uygulamasında tereddüde düşülen hususlar ve karşılaşılan sorunlar

Yatırım indirimini müessesesinin kaldırılmasından sonra yatırımların kazanç vergilerinde indirim yoluyla teşvik edilmesi amacıyla; indirimli kurumlar vergisi müessesesi 28.02.2009 tarihli (mükerrer) Resmi Gazete’de yayımlanan 5838 sayılı Kanun ile mevzuatımıza girmiştir. Bu uygulamayla ilgili yasal düzenleme Kurumlar Vergisi Kanunu’na (KVK) 32/A maddesinin eklenmesi suretiyle gerçekleştirilmiştir.

2009 yılından itibaren ülkemizdeki yatırım teşvik sistemi bölge esasına dayanan ve yatırımlara sağlanan devlet yardımlarının illerin sosyo-ekonomik gelişmişlik düzeyine göre belirlendiği bir sistem haline getirilmiştir. Bu kapsamda, teşvik belgeli yatırımlara ilişkin destek sistemi Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılan “Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararlar” ile yönlendirilmektedir.

İlk olarak, 16.07.2009 tarih ve 2009/15199 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile Türkiye’nin illeri gruplandırılmış ve gruplar itibarıyla yatırıma katkı oranları ile kurumlar/gelir vergisi indirim oranları belirlenmiştir. Sonrasında ise 28.07.2009 tarihli Resmi Gazete’de, 2009/1 sayılı “Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ” yayımlanmış ve 2011/1597 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile değişiklikler yapılarak uygulamaya devam edilmiştir.

Son olarak ise kalkınma planları ve yıllık programlarda öngörülen hedefler doğrultusunda; tasarrufların katma değeri yüksek yatırımlara yönlendirilmesine, üretim ve istihdamın artırılmasına, uluslararası rekabet gücünü artıracak ve araştırma-geliştirme içeriği yüksek bölgesel ve büyük ölçekli yatırımlar ile stratejik yatırımların özendirilmesine, uluslararası doğrudan yatırımların artırılmasına bölgesel gelişmişlik farklılıklarının azaltılmasına, kümelenme ve çevre korumaya yönelik yatırımlar ile araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin desteklenmesi amacıyla 15.06.2012 tarihli ve 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile “Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar” yayımlanmıştır. İlgili Bakanlar Kurulu Kararı’nın uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar ise “Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin 2012/1 sayılı Tebliğ”de açıklanmıştır.

Nihayetinde, indirimli kurumlar vergisi uygulamasını düzenleyen KVK 32/A maddesi, 6322 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler ile son halini almıştır.

Teşvik sistemi; genel, bölgesel (bu grup altında ek olarak öncelikli yatırımlar da sınıflandırılmıştır), büyük ölçekli ve stratejik yatırımların teşviki uygulamalarından oluşmaktadır. Yatırımın türü ve gerçekleştirildiği bölgeye göre farklılık göstermekle beraber teşvik sistemi kapsamında sunulan destek unsurları şu şekildedir:

- a. Gümrük vergisi muafiyeti,
- b. KDV istisnası,
- c. Vergi İndirimi,
- ç. Sigorta primi işveren hissesi desteği,
- d. Yatırım yeri tahsisi,
- e. Faiz desteği,
- f. KDV iadesi,
- g. Gelir vergisi stopajı desteği (6’ncı bölgede gerçekleştirilecek yatırımlar için),
- ğ. Sigorta primi desteği (6’ncı bölgede gerçekleştirilecek yatırımlar için).

Yukarıda yer verildiği üzere teşvik belgeli yatırımlar, belirlenen şartları sağlaması durumunda pek çok destek unsuru ile teşvik edilmektedir. Yatırımcılar açısından, teşvik sistemi kapsamında sağlanan destek unsurlarından miktarsal olarak cazip olanı şüphesiz indirimli kurumlar vergisi uygulamasıdır. Ancak bu cezp ediciliğinin yanı sıra uygulamada en çok sorun yaratan ve tereddüde düşülen müesseselerden birisi olarak indirimli kurumlar vergisi uygulaması her zaman gündemini korumaktadır. Bu sorunların ve tereddütlerin temelinde ise gerek yasadaki gerekse Bakanlar Kurulu Kararları ve ilgili Tebliğlerde bazı konuların tam olarak açıklığa kavuşturulmamış olması ve konu hakkında Maliye Bakanlığı tarafından bir Tebliğ yayımlanmamış olması yatmaktadır. Bu tereddütlü hususların bazıları zaman içinde açıklığa kavuşturulmuş (ya da verilen görüşler doğrultusunda çözüldüğü varsayılmış) olsa da bazı sorunlar hâlihazırda net bir düzenleme yapılmadığı için güncelliğini korumaktadır. Yazımızda, yatırımcılar açısından büyük önem taşıyan indirimli kurumlar vergisi uygulamasının analizi yapılacak ve uygulamada karşılaşılan sorunlar, idare tarafından verilen görüşler ile halihazırda tereddütlü olan hususlar ele alınacaktır.

Söz konusu yazımızda, indirimli kurumlar vergisi uygulamasına ilişkin KVK 32/A maddesi, teşvik belgeli yatırımlara ilişkin yukarıda bahsedilen Karar ve Tebliğler ile Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilmiş olan özgelelerde belirtilen açıklamalar dışında, kendi kanaatimiz olarak ortaya koyulan görüşlerin hiçbir bağlayıcılığı olmadığını ve bu konularda mutlak suretle İdarenin görüşünün alınması gerektiğini hatırlatmak isteriz.

I. İndirimli kurumlar vergisi uygulamasına ilişkin yasal mevzuat

A. Yasal düzenleme

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesinde,

“(1) Finans ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar, iş ortaklıkları, taahhüt işleri, 16/7/1997 tarihli ve 4283 sayılı Kanun ile 8/6/1994 tarihli ve 3996 sayılı Kanun kapsamında yapılan yatırımlar ile rövovans sözleşmelerine bağlı olarak yapılan yatırımlar hariç olmak üzere, bu maddenin ikinci fıkrasında belirtilen ve Ekonomi Bakanlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşınca kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulur.

(2) Bu maddenin uygulamasında yatırıma katkı tutarı, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların Devletçe karşılanacak tutarını, bu tutarın yapılan toplam yatırıma bölünmesi suretiyle bulunacak oran ise yatırıma katkı oranını ifade eder. Bakanlar Kurulu;

...

b) Her bir il grubu, stratejik yatırımlar veya (a) bendinde belirtilen yerler için yatırıma katkı oranını % 55'i, yatırım tutarı 50 milyon Türk Lirasını aşan büyük ölçekli yatırımlarda ise % 65'i geçmemek üzere belirlemeye, kurumlar vergisi oranını % 90'a kadar indirimli uygulamaya,

c) Yatırıma başlanan tarihten itibaren bu maddeye göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, toplam yatırıma katkı tutarının % 50'sini ve gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını geçmemek üzere; yatırım döneminde kurumun diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli kurumlar vergisi oranı uygulamak suretiyle yatırıma katkı tutarını kısmen kullandırmaya, bu oranı her bir il grubu için sıfıra kadar indirmeye veya % 80'e kadar artırmaya,

...

yetkilidir.

(4) Tevsi yatırımlarda, elde edilen kazancın işletme bütünlüğü çerçevesinde ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilebilmesi halinde, indirimli oran bu kazançta uygulanır. Kazancın ayrı bir şekilde tespit edilememesi halinde ise indirimli oran uygulanacak kazanç, yapılan tevsi yatırım tutarının, dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına (devam eden yatırımlara ait tutarlar da dahil) oranlanması suretiyle belirlenir. Bu hesaplama sırasında işletme aktifinde yer alan sabit kıymetlerin kayıtlı değeri, yeniden değerlendirilmiş tutarları ile dikkate alınır. İndirimli oran uygulamasına yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçtiği geçici vergi döneminde başlanır.

...

(6) Yatırımın faaliyete geçmesinden önce devri halinde, devralan kurum, aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla indirimli vergi oranından yararlanır. Yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanmadan önce indirimli kurumlar vergisi uygulanan hallerde, yatırımın tamamlanıp işletilmeye geçmemesi durumunda ikinci fıkranın (c) bendi uyarınca indirimli vergi oranı uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, vergi ziyai cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil edilir.

...”

hükmüne yer verilmiştir.

B. Yatırım döneminde diğer kazançlara da indirimli kurumlar vergisi uygulanabilmesi

İndirimli kurumlar vergisi uygulaması ilk uygulanmaya başlandığında yatırımcıların en büyük dezavantajı indirimli kurumlar vergisinin sadece yatırımdan elde edilen kazançta uygulanabilmesiydi. Diğer bir ifadeyle, yatırım işletilmeye başlanmadan ve yatırımdan herhangi bir kazanç elde edilmeden bu teşvikten yararlanılması mümkün bulunmamaktaydı.

6322 sayılı Kanun'un 39. maddesiyle KVK'nın 32/A maddesinin ikinci fıkrasına (b) bendinden sonra gelmek üzere eklenen (c) bendinde, “Yatırıma başlanan tarihten itibaren bu maddeye göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, toplam yatırıma katkı tutarının % 50'sini ve gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını geçmemek üzere; yatırım döneminde kurumun diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulamak suretiyle

yatırıma katkı tutarını kısmen kullandırmaya, bu oranı her bir il grubu için sifira kadar indirmeye veya % 80'e kadar artırmaya Bakanlar Kurulu yetkilidir" hükmüne yer verilmiştir.

Bu yeni düzenlemeyle birlikte yatırımcıların işletme döneminden önce de indirimli kurumlar vergisinden yararlanabilmeleri mümkün hale gelmiş, aynı zamanda yatırımcılara teşvik belgesi kapsamındaki yatırımları dışındaki faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına da yatırım döneminde indirimli oran uygulanması imkanı tanınmıştır.

Yatırım döneminde toplam yatırıma katkı tutarının belirli bir kısmı ve yapılan fiili yatırım harcaması ile sınırlı olmak üzere kurum kazancının tamamı indirimli kurumlar vergisine tabi tutularak katkı tutarının bir kısmının kullanılması suretiyle yatırımcıya sağlanan destek, yatırımın işletmeye geçmesinden itibaren sadece bu yatırımdan elde edilecek kazanç ile sınırlı olmaktadır.

C. Komple yeni yatırım/Tevsi yatırım türleri

Komple yeni yatırım ve tevsii yatırım ifadeleri (tevsii, entegrasyon, modernizasyon, ürün çeşitlendirme) ise 2012/1 sayılı "Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ"de aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır.

Komple yeni yatırım: Mal ve hizmet üretimine yönelik olarak ana makine ve teçhizat ile yardımcı tesisleri içeren, gerektiğinde arazi-arsa ve bina-inşaat harcamalarını da ihtiva eden, yatırımın yapılacağı yerde aynı üretim konusunda mevcut tesisi veya mevcut tesisi ile altyapı bütünlüğü bulunmayan yatırımlardır.

Entegrasyon: Mal ve hizmet üreten tesislerin mevcut üretim hatlarında elde edilen nihai ürüne bütünlüğü nitelikte ara malı verecek ve/veya üretilmekte olan nihai ürünü ara malı olarak kullanabilecek şekilde, mevcut tesise ileri ve/veya geriye doğru entegre olan, yatırımın konusu ve projenin özelliği dikkate alınarak kaideten aynı il sınırları içinde veya aynı yerde ve aynı tesis bünyesinde olan yatırımlardır.

Modernizasyon: Mevcut tesislerin üretim hatlarında teknik ve/veya ekonomik ömrünü tamamlamış makine ve teçhizata uygun parçaların eklenmesini veya mevcut makine ve teçhizatın yenileri ile değiştirilmesini, tesiste eksik kalmış bölümlerin tamamlanmasını, nihai ürünün doğrudan kalitesinin yükseltilmesini veya modelinin değiştirilmesini içeren yatırımlardır.

Tevsi Yatırım: Mevcut bir yatırıma üretim hattı veya makine ve teçhizat ilavesiyle kapasitenin artırılmasına yönelik olan ve mevcut tesis ile alt yapı müşterekliği oluşturarak bir bütün teşkil eden yatırımlardır.

Ürün çeşitlendirme: Mevcut tesisler ile altyapı müşterekliği olan, aynı işletmede mevcut makine ve teçhizata yapılacak ilave yatırımla farklı bir nihai ürün elde edilmesine yönelik yatırımlardır.

II. Uygulamada tereddüde düşülen hususlar ve karşılaşılan sorunlar

Yazımızın bu bölümünde; indirimli kurumlar vergisi ile ilgili uygulamada karşılaşılan sorunlar ele alınacaktır. Söz konusu hususlar açık olarak piyasada bilinen veya mükelleflerimiz nezdinde indirimli kurumlar vergisi uygulaması esnasında karşılaşılan veya tereddüt edilen sorunlardan başlıcaları olup konu ile ilgili örneklerin daha da çeşitlendirilmesi mümkündür.

A. "Kazanç" teriminden hangi kazanç unsurunun anlaşılması gerekmektedir?

Komple yeni yatırım veya tevsii yatırım kapsamında elde edilen ve indirimli kurumlar vergisinin uygulanacağı "kazanç" ifadesinden ne anlaşılması gerektiği söz konusu Kanun maddesi ve ilgili mevzuatta tam olarak açıklanmamaktadır.

1 seri numaralı Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği'nde gelir tablosunu oluşturan kazanç grupları aşağıdaki şekilde belirtilmiştir:

- Brüt Satışlar
- Net Satışlar
- Brüt Satış Kârı veya Zararı
- Faaliyet Kârı veya Zararı
- Olağan Kâr veya Zarar
- Dönem Kârı veya Zararı

Yatırımdan elde edilen kazancın; yukarıda belirtilen kazanç gruplarından hangisine kadar ayrıştırılması ve üzerinden indirimli kurumlar vergisi hesaplanması gerektiği konusu mevzuatta açık değildir. Konu Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilmiş olan muktezalara ile açıklanmaya çalışılmıştır.

Söz konusu muktezalarda; yatırımdan elde edilen "kazanç" ifadesinden ticari bilanço kârının anlaşılması gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca ticari bilanço kârının hesaplanmasında; Vergi Usul Kanununa uygun olmayan veya firmaların iç/uluslararası muhasebe standartlarına göre hesaplayarak kayıt altına aldığı gelir ve gider karşılıklarının dikkate alınmasının mümkün bulunmadığı belirtilmiştir.

B. Ticari kâr ve mali kârın farklı olması durumu

Üzerinden kurumlar vergisi hesaplanacak mali kârın, yatırımdan elde edilen ticari bilanço kârından fazla olması durumunda, indirimli kurumlar vergisi uygulamasının yatırımdan elde edilen ticari bilanço kârı ile sınırlı olacağı yine çeşitli muktezalarda belirtilmiştir. Ancak ticari bilanço kârının mali kardan daha yüksek olması durumunda, mali kârın ne kadarına indirimli kurumlar vergisi uygulanacağı konusu açık değildir.

Yukarıda belirtilen açıklamadan hareketle, yatırımdan elde edilen ticari kârın, mali kardan yüksek olması durumunda, mali kârın tamamına indirimli kurumlar vergisi uygulanabileceği kanaatindeyiz. Ancak uygulama yapılmadan önce bu hususun açık bir şekilde belirtildiği bir özelve alınması uygun olacaktır.

C. "Kazanç" unsurunun tespitinde "Müşterek Genel Giderler" ile "Diğer Faaliyet Gelir ve Giderleri" nasıl dikkate alınacaktır?

Yatırımlardan elde edilen ürünlerin satışlarından elde edilen hasılat ile bu ürünlerin üretim maliyetlerinin ve doğal olarak aradaki fark olan brüt satış kârının tespiti mümkün olmakla birlikte, yatırımdan elde edilen ticari bilanço kârının nasıl hesaplandığı konusu ayrı bir soru işaretidir.

Brüt satış kârından, net kara geçebilmek için yatırım bazında birebir takibi mümkün olmayan müşterek genel giderler ile diğer faaliyetlerden doğan gelir ve giderlerin de yatırımlara isabet eden kısmının dikkate alınması gerekeceği şüphesizdir. Ancak müşterek genel giderler ile diğer faaliyetlerden doğan gelir ve giderlerin ne kadarlık kısmının yatırım ile ilgili olduğunun doğrudan tespit edilememesi durumunda bu dağıtım işleminin hangi objektif dağıtım kriterlerine dayandırılarak ne şekilde gerçekleştirileceğine ilişkin mevzuatta herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen 28.11.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.16.16.01-125(ÖZG-12/26)-419/7717 sayılı muktezada; müşterek genel giderler ile diğer faaliyet gelir ve giderlerden ne kadarının tevsi yatırım ile ilgili olduğunun bilinmemesi durumunda; müşterek giderler ile diğer faaliyet gider ve zararların eski yatırımlar ve yeni tevsi yatırımı dolayısıyla oluşan satış maliyetlerinin toplam maliyet içindeki payı, diğer faaliyet gelirlerinde ise eski ve yeni yatırımlardan elde edilen hasılatların toplam hasılat içindeki payı esas alınarak dağıtılmasının mümkün olduğu ifade edilmiştir.

Konuyu formülize edecek olursak;

Yatırıma isabet eden müşterek giderler tutarı =

$$\frac{\text{Yatırımdan elde edilen ürünlerin satış maliyeti} \times \text{Müşterek genel giderler ve diğer olağan giderler toplamı}}{\text{Toplam satış maliyeti}}$$

Yatırımdan elde edilen hasılat x Diğer gelirler toplamı

$$\text{Yatırıma isabet eden diğer gelirler tutarı} = \frac{\text{Yatırımdan elde edilen hasılat} \times \text{Diğer gelirler toplamı}}{\text{Toplam hasılat}}$$

şeklinde hesaplanabilecektir. Mevzuatta konu ile ilgili detaylı bir açıklama veya düzenleme bulunmaması sebebiyle, uygulamada kullanılacak en pratik hesaplama yöntemine yukarıda yer verilen formüller doğrultusunda ulaşılabilecektir.

D. "Yatırım Dönemi" ifadesinden ne anlaşılması gerekmektedir?

Yukarıda da belirtildiği üzere; 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesine 6322 sayılı Kanun ile 01.01.2013 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere eklenen 2/(c) bendinde, yatırıma başlanan tarihten itibaren anılan maddeye göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, toplam yatırıma katkı tutarının % 50'sini ve gerçekleştirilen yatırım harcaması

tutarını geçmemek üzere; yatırım döneminde kurumun diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli kurumlar vergisi oranı uygulamak suretiyle yatırıma katkı tutarını kısmen kullanılmaya, bu oranı her bir il grubu için sifra kadar indirmeye veya % 80'e kadar artırmaya Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır.

Ancak, gerek Kurumlar Vergisi Kanunu'nda, gerekse 2012/3305 Sayılı BKK ve buna ilişkin 2012/1 sayılı Tebliğ'de, "yatırım dönemi" ifadesine ilişkin bir tanım bulunmamaktadır.

Buna göre, yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli vergi uygulanabilmesi için "yatırım dönemi" ifadesinden ne anlaşılması gerektiği konusunda mükellefler tarafından tereddüde düşülmektedir.

Ayrıca, yatırımın devam ettiği süre içerisinde kısmen işletmeye geçilmesi durumunda yatırım döneminin devam edip etmeyeceği ve diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara da indirimli vergi uygulanmasına devam edilip edilemeyeceği konularında da tereddüt hasıl olmaktadır.

2012/3305 sayılı BKK ile ilgili 2012/1 sayılı Tebliğ'de "işletmeye geçiş tarihi" için bir tanımlama yapılmış olup, tanıma göre işletmeye geçiş tarihi; "Yatırım süresinin (ek süre dahil) bitiş tarihini veya bu tarihten önce tamamlama vizesi için müracaat edilmiş ise müracaat tarihini" ifade etmektedir.

İşletmeye geçiş tarihinin aynı zamanda yatırımın sona erdiği tarih olarak değerlendirilmesi durumunda tanıma göre, yatırım döneminin bitiş tarihi ek süre dahil yatırım döneminin bitiş tarihi ile tamamlama vizesi için müracaat tarihinden önce olanıdır. Yatırım döneminin bitiş tarihi ise teşvik belgesinde "yatırımın bitiş tarihi" olarak belirtilen tarih olup, ek sürelerin bu tarihe ilave edilmesi gerekmektedir.

Yukarıdaki işletmeye geçiş tarihi ile ilgili tanımdan yola çıkıldığında kanaatimizce yatırım dönemi, yatırımın başlangıç tarihi ile teşvik belgesi üzerinde yazan yatırımın bitiş tarihi (tamamlama vizesi için müracaat tarihi daha önce ise müracaat tarihi) arasındaki dönem olmaktadır.

Ayrıca kanaatimizce, kısmen işletmeye geçilse de yatırım dönemi devam etmektedir. Bu dönemde de yatırımcının finansmana ihtiyacı olması nedeniyle diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli vergi uygulamasına devam edilmesi uygulamanın amacı ile örtüşmektedir. Ancak bu uygulama, kısmen işletmeye geçiş nedeniyle yatırımdan elde edilen kazançlara da indirimli vergi uygulamasına engel teşkil etmeyecektir.

E. Yatırım dönemi başlangıç ve bitiş tarihlerinden ne anlaşılması gerekmektedir?

Yukarıda belirtildiği üzere kanaatimizce, yatırım dönemi bitiş tarihi, teşvik belgesi üzerinde "yatırımın bitiş tarihi" olarak belirtilen tarih (ek süre dahil) ile bu tarihten önce tamamlama vizesi için başvurulmuş ise başvuru tarihi olmalıdır. Ancak bu durumda da aşağıdaki tarihlerden hangisinin kazanç hesaplamasında "yatırım dönemi bitiş tarihi" olarak dikkate alınacağı konusu önem arz etmektedir. Örneğin, teşvik belgesi üzerinde yatırım bitiş tarihi olarak 14 Nisan 2015 tarihi belirtilmesi durumunda, yatırım döneminin son tarihinin

aşağıdakilerden hangisi olacağına açıklığa kavuşturulması gerekmektedir.

- Yatırım dönemi bitiş tarihi olarak belirtilen gün: 14 Nisan 2015
- Yatırım dönemi bitiş tarihinin içinde bulunduğu geçici vergi döneminin son günü: 30 Haziran 2015
- Yatırım dönemi bitiş tarihinin içinde bulunduğu hesap döneminin son günü: 31.12.2015

Kanaatimizce, yatırım tamamlanma tarihi vergilendirme dönem sonlarına rastlamayan yatırımlar için, tamamlanma tarihinin içinde bulunduğu geçici vergi dönem sonu tarihinin yatırımın tamamlanma tarihi olarak dikkate alınması yerinde olacaktır. Aksi takdirde, ara dönemlerde kazanç tespit edilmesi birçok yatırımcı için çok zor ve külfetli bir işlem haline gelecek ve dönem sonu işlemlerinin birçoğu ara dönemlerde yapılamayacağından, kazanç sağlıklı bir şekilde tespit edilemeyecektir.

Yatırım döneminin sağlıklı bir şekilde tespit edilebilmesi için yatırım dönemi bitiş tarihinin tespiti kadar başlangıç tarihinin tespiti de önem arz etmektedir.

2012/3305 sayılı Karar'ın 24'üncü maddesinde, yatırımın başlangıç tarihinin teşvik belgesi için Bakanlığa veya ilgili yerel birime müracaat tarihi olduğu belirtilmiştir. Ancak söz konusu maddede, yatırıma başlanıldığının kabul edilebilmesi için yatırıma başlangıç tarihinden sonra arazi-arsa, altyapı, bina- inşaat, makine ve teçhizat (avans ve ön ödemeler dahil) ile diğer yatırım harcamalarına yönelik olarak teşvik belgesinin ilk düzenlendiği tarihteki sabit yatırım tutarı esas alınmak üzere, sabit yatırım tutarının en az % 10'u oranında (sabit yatırım tutarı 50 milyon TL üzerindeki yatırımlar için en az 5 milyon TL) harcama yapılmış olması gerekmektedir.

Buna göre, "yatırım başlangıç tarihi" olarak sabit yatırım tutarının % 10'u oranında (sabit yatırım tutarı 50 milyon TL üzerindeki yatırımlar için en az 5 milyon TL) harcamanın gerçekleştiği tarihin dikkate alınması gerekmektedir. Ancak bu durumda da, bitiş tarihinde olduğu gibi ilgili başlangıç tarihinin içinde bulunduğu geçici vergi döneminden itibaren yatırım döneminin başladığının kabulünün gerekeceği kanaatindeyiz.

Örneğin bir yatırımcı, 20.02.2013 tarihinde teşvik belgesi için müracaat etmiş ve sabit yatırım tutarının % 10'u kadar harcamayı 18 Ağustos 2013 tarihinde gerçekleştirmiştir. Yatırım teşvik belgesinde bitiş tarihi 10.02.2015 olarak belirtilmiş ve bu tarihte tamamlama vizesi için başvuru yapılmıştır.

Böyle bir durumda, yatırım dönemi kanaatimizce 18 Ağustos 2013 tarihinin içinde bulunduğu geçici vergi dönemi olan 01.07.2013-30.09.2013 dönemi ile başlamış olacak; yine 10.02.2015 tarihinin içinde bulunduğu 01.01.2015-31.03.2015 döneminde sona ermiş olacaktır. Dolayısıyla, 01.07.2013-31.03.2015 tarihleri arasında diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara belirlenen sınırlamalarla indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

F. Tevsi yatırımda "Kazancın Tespit Edilebilmesi" ve "Ayrı Hesaplarda İzlenmesi" ne demektir?

İlgili Kanun maddesinde; tevsi yatırımlarda, elde edilen kazancın işletme bütünlüğü çerçevesinde "ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle" tespit edilebilmesi halinde indirimli oranın bu kazançla uygulanacağı; kazancın "ayrı bir şekilde" tespit edilememesi halinde ise oranlama yoluyla bulunacak kazançla indirimli oranın uygulanacağı belirtilmiştir.

Konuya ilişkin tereddüt edilen hususlar ise; tevsi yatırım kapsamında kazancın ayrı olarak nasıl tespit edilebileceğine ya da yatırımlardan elde edilen kazancın toplam kazanç içerisinde ayrı bir şekilde tespitinin mümkün olmamasının kıstasının ne olacağı ve kazancın ayrı hesaplarda izlenmesinin ne anlama geldiğine ilişkindir.

Öncelikli olarak şunu belirtmemiz gerekir ki, indirimli kurumlar vergisi uygulamasında modernizasyon, ürün çeşitlendirmesi ve entegrasyon yatırımları "tevsi yatırım" olarak dikkate alınacaktır. Bir başka deyişle, indirimli kurumlar vergisi açısından yatırımlar ikiye ayrılmaktadır. Komple yeni yatırım yapılması durumunda, yatırımdan elde edilen kazancın tespit edilmesi zorunlu olmaktadır. Tevsi yatırım yapılması durumunda ise kazancın tespit edilebilmesi durumunda tespit edilen kazanç, aksi takdirde oranlama yöntemi ile bulunacak kazançla indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

Uygulamada firmalar tarafından karşılaşılan en büyük sorunlar; eski yatırım ile birlikte faaliyet gösteren yeni tevsi yatırım kapsamında elde edilen kazancın teknik olarak ayrı bir şekilde tespit edilememesi, kullanılan üretim, operasyonel ve muhasebesel sistemlerin bu tespite olanak vermemesi veya kazancın ayrı bir şekilde nasıl tespit edileceğine dair tereddütlerin hasıl olmasıdır. Söz konusu tereddütler ile teknik, operasyonel ve muhasebesel imkansızlıklar nedeniyle yatırımcılar, tevsi yatırım kapsamında indirimli kurumlar vergisi uygulanacak kazancın tespitinde, "yapılan tevsi yatırım tutarının, dönem sonunda kurum aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet yatırım tutarına (devam eden yatırımlara ait tutarlar dahil) oranlanması" yöntemini kullanmaktadır. Ancak oranlama yöntemine göre bulunan indirimli kurumlar vergisi matrahı, yapılan yatırımlardan elde edilen fiili kazancı tam olarak yansıtmaması ya da yüksek sabit kıymet tutarı olması nedeniyle yatırımcılar indirimli kurumlar vergisi uygulamasından eksik olarak ya da çok uzun sürelerde faydalanabilmektedir. (Oranlama yöntemi ile ilgili uygulamada mükellefin aleyhine olan hususlara aşağıdaki bölümlerde yer verilmektedir.)

Vergi idaresinin görüşüne göre; tevsi yatırımlardan elde edilen ürünlerin satışından elde edilen brüt satış kârının tespit edilebilmesi halinde, yatırımdan elde edilen kazancın tespit edilebildiği kabul edilmektedir. Böyle bir durumda yukarıda belirtildiği şekilde genel giderler ile diğer gelir ve giderlerden belirlenen şekilde yatırıma isabet eden kısımların hesaplanması suretiyle yatırımdan elde edilen ticari bilanço kârı hesaplanabilecektir.

Diğer taraftan, yatırımdan elde edilen kazançların kayıtlarda ayrı şekilde takip edilmesi ise yapılan açıklamalar dikkate alındığından aşağıdaki gibi gerçekleşecektir.

- a) Tevsi yatırım sonunda üretilen ürünlerin satışından ortaya çıkan brüt satış kârının hesaplanması ve eş zamanlı olarak kayıtlarda ayrıca takip edilmesi gerekmektedir.
- b) Müşterek genel giderler ile diğer faaliyet gelir ve giderlerinden verilecek payların hesaplanarak geçici vergilendirme dönem sonları itibarıyla kayıtlarda ayrıca gösterilmesi gerekmektedir.

Burada dikkat edilmesi gereken asıl konu tevsi yatırım sonunda üretilen ürünlerin brüt satış kârının, ilgili tevsi yatırıma isabet eden kısmının hesaplanması olacaktır. Bu konuda mevzuatta ve muktezalarda bir açıklama bulunmamaktadır.

Kanaatimizce, böyle bir durumda satılan ürünlerin brüt satış kârının eski ve yeni yatırımda kullanılan amortisman tabi iktisadi kıymetlerin birbirine olan oranına göre ayrıştırma yapılmak suretiyle hesaplanmasıdır. Örneğin 500.000 TL olan mevcut tesise 450.000 TL tevsi yatırım yapılması durumunda; tesisten üretilen ürünlerin satışından elde edilen brüt satış kârının $(450.000 / (500.000 + 450.000))$ oranına göre hesaplanan kısmının yeni yatırıma, kalan kısmının ise eski yatırıma ait olduğu kabul edilmelidir. Bu konunun da acil bir şekilde açıklığa kavuşturulması gerekmektedir.

G. Tevsi yatırımlardan elde edilen kazancın oranlama yöntemi ile tespitinde dikkate alınacak aktifte bulunan sabit kıymetlerin değeri ve konuya ilişkin diğer hususlar

Yukarıdaki bölümde detaylarına yer verildiği üzere, tevsi yatırımdan elde edilen kazancın ayrı olarak tespit edilemediği durumda; tevsi yatırım tutarının, dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına oranlanması ve dönem kazancının bu orana isabet eden kısmının tevsi yatırımdan elde edilen kazanç olarak dikkate alınması gerektiği ifade edilmiştir.

Yapılan düzenlemeyi formüle edecek olursak;

İndirimli oran uygulanacak tevsi yatırıma isabet eden kazanç tutarı=

Tevsi yatırım tutarı x Toplam kazanç

Dönem sonu toplam sabit kıymet tutarı
(tevsi yatırım tutarı dahil)

Yukarıda yer verilen açıklama kapsamında, oranlama yöntemi sonucu bulunacak oran indirimli kurumlar vergisi uygulanacak kazanç tutarının tespitini, dolayısıyla yatırıma sağlanan katkı tutarının geri alınma süresini (indirimli kurumlar vergisi uygulanacak süreyi) etkilediğinden yatırımcılar açısından da önem teşkil etmektedir. Diğer bir ifadeyle, formülün payında yer alan “yapılan tevsi yatırım tutarı” kavramı, indirimli kurumlar vergisi açısından yatırım harcaması kabul edilen, teşvik belgesi kapsamında yapılan harcama tutarını ifade edeceğinden tespiti mümkün ve kolay olacaktır. Ancak formülün paydasında yer alan “toplam sabit kıymet tutarı” ne kadar yüksek olursa katsayı oranı o ölçüde azalacağından indirimli kurumlar vergisi uygulanacak kazanç ise aynı ölçüde düşük bir tutar olarak hesaplanacak bu da yatırımcı aleyhine bir durum oluşmasına yol açacaktır.

Dolayısıyla, tevsi yatırımlardan elde edilen kazancın Kanun maddesinde açıklanan oranlama yöntemiyle hesaplanmasında başlıca iki husus önem arz etmektedir:

- 1- İşletme aktifinde kayıtlı olan sabit kıymetlerin kapsamının ne olduğu ve kapsama dahil edilecek kıymetlerin birikmiş amortisman öncesi brüt tutarının mı yoksa sonrası net tutarının mı hesaplamada dikkate alınması gerektiği,
- 2- Kapsama dahil edilecek kıymetlerin hangi değerleriyle dikkate alınacağı ve bu kıymetlerin yeniden değerlendirilmiş tutarlarından ne anlaşılması gerektiği.

Maliye Bakanlığı yukarıda bahsedilen hususlarla ilgili olarak Kanun maddesi yürürlüğe girdikten sonra özelge bazında yaptığı açıklamalarla zaman içerisinde konuya açıklık kazandırmaya çalışmıştır.

Söz konusu özelgelere;

1- Sabit kıymetlerin kapsamının, Vergi Usul Kanunu'nun 313. maddesi uyarınca amortisman mevzuunu oluşturan iktisadi kıymetler olduğu belirtilmiş, oranlamada toplam sabit kıymet tutarı olarak üretimde kullanılsın kullanılmınsın tüm amortisman tabi sabit kıymetlerin birikmiş amortismanları düşülmeden önceki brüt tutarlarının dikkate alınacağı açıklanmıştır.

Ancak kanaatimizce, oranlamada, amortisman mevzuunu oluşturan tüm iktisadi kıymetlerin brüt tutarlarının dikkate alınması gerçeği yansıtmayan bir oranın bulunmasına yol açabilecektir. Zira itfa olmuş veya üretime katkısı çok düşük olan veya hiç olmayan sabit kıymetler ile fiili olarak kullanılmadığı bilinen veya yatırımla hiç ilgili olmayan sabit kıymetlerin oranlamada dikkate alınması “Dönem Sonu Toplam Sabit Kıymet Tutarı” kaleminin yüksek olarak tespit edilmesine yol açacağından mükellef aleyhine bir durum ortaya çıkaracaktır.

Ayrıca Vergi Usul Kanunu uyarınca maddi duran varlıkların (sabit kıymetlerin) değeri, işletmede kullanılan her yıl itibarıyla o iktisadi kıymet için belirlenen süre / faydalı ömür kriterine göre amortisman tabi tutulmaktadır. Diğer bir deyişle ilgili sabit kıymetin değeri yıllar itibarıyla ayrılan amortisman tutarı kadar azalmakta ve kullanılabilir süre olarak belirlenen faydalı ömür sonunda ise itfa olmaktadır.

Uygulamanın mantığı ve gerçek pazar şartları göz önünde bulundurulduğunda ise, sabit kıymetin kalan net defter değeri, ilgili kıymetin bundan sonraki dönemler için işletme faaliyetine yaratabileceği katkıyı ifade etmektedir. Yer verilen açıklamalar doğrultusunda, tevsi yatırım kapsamında elde edilen kazancın oranlama yöntemi ile tespitinde, sabit kıymetlerin, birikmiş amortisman tutarı düşülmeden önceki kayıtlı defter değerleri ile dikkate alınması işletmedeki toplam sabit kıymet tutarının gerçeği yansıtmayacak şekilde yüksek olarak belirlenmesine yol açacağı şüphesizdir. Bu durumun ise hesaplanacak indirimli kurumlar vergisi tutarının düşük olmasına, yatırıma katkı tutarının daha uzun sürelerde geri alınmasına ve dolayısıyla teşvik sistemi kapsamında yatırımcının desteklenmesi amacına ulaşılmasına sebep olduğu kanaatindeyiz. Dolayısıyla konu ile ilgili görüş değişikliğine gidilerek, bu konuda Tebliğ veya

Sirküler düzeyinde açıklama yapılması, mükellef açısından da avantajlı bir durum ortaya çıkaracaktır.

2- "Bu hesaplama sırasında işletme aktifinde yer alan sabit kıymetlerin kayıtlı değeri, yeniden değerlendirilmiş tutarları ile dikkate alınır." ifadesinden de sabit kıymetlerin gerekli şartların oluşması halinde yapılan enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan yeniden değerlendirilmiş değerinin dikkate alınması gerektiğinin kastedildiği, gerekli şartların oluşması halinde yapılacak enflasyon düzeltmesi dışında başkaca bir değerlendirme yapılmayacağı ifade edilmiştir.

"Enflasyon Düzeltmesi" Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298. maddesinde 30.12.2003 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 5024 sayılı Kanun ile yeniden değerlendirme müessesinden ayrı olarak düzenlenmiştir. İndirimli kurumlar vergisi uygulamasının 2009 yılında mevzuatımıza girdiği göz önüne alındığında, eğer Kanun koyucu tarafından bu uygulamada sadece yeniden değerlendirme ifadesiyle enflasyon düzeltmesi kastedilseydi bu Kanun metninde açık bir şekilde belirtilebilirdi.

Enflasyon düzeltmesi son olarak 2004 yılında uygulanmış bu yıldan sonra işletmelerin aktiflerini güncelleştirici bir düzeltme yapılmamıştır. Ancak 2004 yılından beri enflasyon düzeltmesi şartlarının oluşmaması ve ülkemizde halen tek haneli olsa da enflasyonun mevcut olması, zamanla işletme aktiflerinde kayıtlı sabit kıymet değerlerinin güncelliğini kaybetmesine neden olmaktadır. Dolayısıyla kayıtlı sabit kıymet değerinin gerçeği yansıtmaması esas dikkate alındığında, kayıtlı sabit kıymetlerin 2005 yılından itibaren ve kümülatif esasa göre yeniden değerlemeye tabi tutulması gerekebilecektir.

Yeniden değerlendirme yapılarak bulunacak toplam sabit kıymet tutarının, formül ile elde edilecek katsayı oranını küçülteceği ve indirimli kurumlar vergisi uygulanacak kazanç tutarını azaltacağı ortada olsa da ve bu durumun mükellef aleyhine bir durum yaratacağı açık olsa da; konu ile ilgili belirsizliğin ortadan kaldırılması ve yatırımcılar arasında adaletsiz ve hatalı uygulamalara yol açmasının (zira madde hükümünden yola çıkarak yeniden değerlendirme uygulamasını yapan firmaların geçmiş dönemlerde vergi avantajının eksik kullandığı sonucu ortaya çıkmaktadır) önlenmesi açısından konu ile ilgili bir düzenleme yapılması gerektiği kanaatindeyiz.

H. Birden fazla yatırım kazancı olması durumunda yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli vergi uygulaması nasıl olacaktır?

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A. maddesi uyarınca, yatırıma başlanan tarihten itibaren hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, toplam yatırıma katkı tutarının % 50'sini ve gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını geçmemek üzere; yatırım döneminde kurumun diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli kurumlar vergisi oranı uygulamak suretiyle yatırıma katkı tutarını kısmen kullanılmaya, bu oranı her bir il grubu için sifra kadar indirmeye veya % 80'e kadar artırmaya Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır. Kurul bu yetkisini 2012/3305 sayılı BKK çerçevesinde kullanmış ve yatırım türleri ve bölgeler bazında yatırım döneminde diğer işletme kazançlarına uygulanabilecek yatırıma katkı oranları belirlenmiştir.

Konuyu bir örnek ile açıklayacak olursak;

X firmasının 2013 yılında elde edeceği kazançlara;

- 2009/15199 Sayılı BKK'na göre yapılmış olan büyük ölçekli yatırımlardan elde edilen kısmına anılan karara istinaden % 10 oranında indirimli kurumlar vergisi oranı;
- 2012/3305 Sayılı BKK'na göre yapılacak olan öncelikli yatırımlardan elde edilen kısmına anılan karara istinaden % 4 oranında indirimli KV oranı ve
- Diğer faaliyetler nedeniyle elde edilen kısmına ise % 20 oranında kurumlar vergisi oranı,

uygulanması durumu söz konusudur.

2012/3305 Sayılı BKK çerçevesinde ise ... (6. bölge haricinde bir ilde) ilinde gerçekleştirilecek öncelikli yatırımlarda, yatırıma başlanan tarihten itibaren hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, toplam yatırıma katkı tutarının % 50'sini ve gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını geçmemek üzere; yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi oranının uygulanabilmesi mümkün görünmektedir.

Buna göre, örneğin, büyük ölçekli yatırımdan (BÖY) 100 birim, öncelikli yatırımdan (ÖY) 0 birim ve diğer faaliyetlerden 30 birim kazanç elde edilmiş olduğu varsayılmaktadır. İlgili dönemde aynı zamanda 50 birim kanunen kabul edilmeyen gider (KKEG) olup, kurumlar vergisi matrahı (mali kar) da 180 birim olarak gerçekleşmektedir.

Böyle bir durumda, kurumlar vergisi matrahının tamamına yatırım döneminde öncelikli yatırımlar nedeniyle "diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç" adı altında indirimli vergi uygulanmasının mümkün olup olmayacağı konusunda tereddüt hasıl olacaktır. Bir başka deyişle, 100 birimlik BÖY kazancının da bu dönemde "diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç" olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği konusu mevzuatta açık değildir.

Yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulaması 01.01.2013 tarihinden itibaren elde edilecek kazançlara uygulanmak üzere 6322 sayılı Kanun ile Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenmiş olup, en fazla fona ihtiyaç duyulan yatırım döneminde yatırımcıyı ekonomik açıdan daha fazla desteklemek amacını gütmektedir. Bu nedenle, öncelikli yatırım kapsamında gerçekleştirilen yatırımlarda, yatırım döneminde hem diğer teşvik belgeli yatırım kazançlarına, hem de diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara, öncelikli yatırımlar için belirlenen yatırıma katkı tutarına mahsuben yatırım harcamasını geçmemek üzere indirimli kurumlar vergisi uygulanmasının mümkün olacağı kanaatindeyiz. Ancak, yatırımcıların uygulamalarına yön vermesi açısından konu ile ilgili bir açıklama yapılması gerekmektedir.

I. Birden fazla yatırım kazancı olması durumunda indirimli kurumlar vergisi nasıl uygulanacaktır?

Yukarıda yer verilen örneği dikkate alacak olursak; daha önceki bölümlerde de belirtildiği üzere, yatırımdan elde edilen "kazanc" ifadesinden ticari bilanço kârının anlaşılması gerektiği Vergi İdaresi tarafından belirtilmiştir. Ancak kurumlar

vergisinin mali kara uygulanacak olması nedeniyle, ilave ve indirimler neticesinde ortaya çıkan mali kârın, yatırımlardan elde edilen ticari bilanço kârı toplamından düşük olması durumunda, indirimli vergi oranının mali kârın tamamına uygulanmasının İdarenin net bir açıklama yapması gerekliliği saklı kalmak üzere mümkün olacağı kanaatindeyiz.

Ancak birden fazla teşvik belgeli yatırım kazancı olması ve safi kurum kazancının bu yatırımlardan elde edilen kazançlar toplamından düşük olması durumunda, hangi esasa göre indirimli vergi uygulanacağı belli değildir. Bir başka deyişle, matrahın farklı yatırım gelirlerine göre ayrıştırılmasının ne şekilde yapılacağı konusunda bir belirleme bulunmamaktadır.

Örneğin 2013 yılında ilgili firma 2009/15199 Sayılı BKK'na göre Büyük Ölçekli yatırımından (BÖY) 100 birim; 2012/3305 Sayılı BKK'na göre öncelikli yatırımından (ÖY) 200 birim ve diğer faaliyetlerinden (D) 30 birim ticari bilanço kârı elde edecektir. Buna göre toplam ticari bilanço kârı 330 (100+200+30=) birim olacaktır. Aynı dönemde, 50 birim KKEG, 300 birim Ar-Ge indirimi olduğu varsayıldığında, mali kâr 80 (330+50-300=) birim olacaktır.

Böyle bir durumda söz konusu 80 birimlik kazançta hangi vergi oranı uygulanacaktır? Kazancın ne kadarının BÖY'dan, ne kadarının ÖY'dan geldiği varsayılacaktır?

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesinde ve 2012/3305 Sayılı BKK ve buna ilişkin 2012/1 sayılı Tebliğ'de birden fazla yatırım teşvik belgesine bağlanmış olan yatırımların her birinden kazanç elde edilmesi ve mali kârın bu kazançlar toplamından düşük olması durumunda, indirimli kurumlar vergisi uygulamasında hangi yatırım kazancına öncelik verileceği konusunda bir açıklama bulunmamaktadır.

Kanaatimizce böyle bir durumda, yatırımlardan elde edilen kazançların toplam yatırım kazançlarına olan oranına göre ayrıştırma yapılmalıdır. Buna göre, yukarıdaki örnek dikkate alınacak olursa;

$$- 80 \times (100 / (100 + 200)) = 26,67 \text{ birimlik matraha } \%10 \text{ ve}$$
$$- 80 \times (200 / (100 + 200)) = 53,33 \text{ birimlik matraha ise } \%4$$

vergi oranı uygulanmalıdır.

III. Sonuç

Yazımızın çeşitli bölümlerinde yer verildiği üzere; yatırımlardan elde edilen kazançların vergisel açıdan teşviki konusunda 2006 yılında kaldırılan yatırım indirimi uygulaması yerine 2009 yılında 5838 sayılı Kanun ile mevzuatımıza getirilen indirimli kurumlar vergisi uygulaması ile ilgili tereddüde düşülen hususlar ve uygulamada karşılaşılan sorunlar ilk çıktığı günden itibaren mevcudiyetini sürdürmektedir.

Kurumlar vergisi indirimi uygulamasına ilişkin olarak 5838 sayılı Kanun ile Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen 32/A. maddede yer alan hükümler haricinde Maliye Bakanlığı tarafından Tebliğ veya Sirküler bazında yapılmış herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Mükellefler, uygulamalarına konu ile ilgili talep edilen özelgelere verilen cevaplarda yer alan açıklamalar doğrultusunda yön vermektedir.

Kanaatimizce, yatırımcılar açısından ciddi önem teşkil eden indirimli kurumlar vergisi desteğini her yönü ile ele alan, tereddüt edilen hususlara açıklık getiren, karşılaşılan sorunlara çözüm sunan ve yatırımcılar aleyhine verilmiş görüşler ile ilgili mevzuatın el verdiği ölçüde değişiklik yapan; diğer bir ifadeyle, ilgili maddenin uygulamasına ilişkin detayları içerir ancak indirimli kurumlar vergisi uygulamasının getiriliş amacını da göz önünde bulunduran Tebliğ, Sirküler gibi ikincil düzenlemelerin ivedilikle Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanması gerekmektedir.



Teknoloji geliştirme bölgelerinde gelir ve kurumlar vergisi istisnası ve uygulamaya ilişkin özellikli durumlar

I. Giriş

Teknoloji Geliştirme Bölgeleri (TGB), 26.06.2001 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisinde kabul edilen ve 06.07.2001 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 4691 sayılı “Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu” ile hukuki altyapıya sahip olarak hayat bulmuştur. Kanun’un genel gerekçesinde, 1996-2000 dönemini kapsayan VII. Beş Yıllık Kalkınma Planı’ndaki “Bilim ve Atılım Projesi”ne atıfta bulunularak, farklı dünya uygulamalarına yer verilmiş ve bunların başarıları dile getirilerek, özetle bilgi ve teknoloji yoğun üretim ve girişimciliğin desteklenmesinin Kanun’un genel gerekçesi olduğu ifade edilmiştir.

Kanun’un amacı 1’inci maddede “Üniversiteler, araştırma kurum ve kuruluşları ile üretim sektörlerinin işbirliği sağlanarak, ülke sanayisinin uluslararası rekabet edebilir ve ihracata yönelik bir yapıya kavuşturulması maksadıyla teknolojik bilgi üretmek, üründe ve üretim yöntemlerinde yenilik geliştirmek, ürün kalitesini veya standardını yükseltmek, verimliliği artırmak, üretim maliyetlerini düşürmek, teknolojik bilgiyi ticarileştirmek, teknoloji yoğun üretim ve girişimciliği desteklemek, küçük ve orta ölçekli işletmelerin yeni ve ileri teknolojilere uyumunu sağlamak, Bilim ve Teknoloji Yüksek Kurulunun kararları da dikkate alınarak teknoloji yoğun alanlarda yatırım olanakları yaratmak, araştırmacı ve vasıflı kişilere iş imkânı yaratmak, teknoloji transferine yardımcı olmak ve yüksek/ileri teknoloji sağlayacak yabancı sermayenin ülkeye girişini hızlandıracak teknolojik alt yapıyı sağlamaktır.” şeklinde açıklanmıştır.

TGB uygulamalarının Kanun’un öngördüğü şekilde sonuç verip vermediği başka bir yazının konusunu oluşturmaktadır.

Bununla birlikte, Kanun’da yer verilen amaçlara erişebilme doğrultusunda, girişimcilere belirli vergisel teşvikler sağlanmış olup, yazımızda 4691 sayılı Kanun ile getirilen kurumlar ve gelir vergisi teşviklerden bahsedilerek, söz konusu vergilere ilişkin istisnaların uygulanmasında karşılaşılan bazı özellikli durumlara değinilecektir.

II. Teknoloji geliştirme bölgelerinde sağlanan vergisel teşvikler

Kanun, sadece TGB’lerin altyapısını oluşturmamakta, bu bölgelerde kurulacak firmalara geçici madde ile de olsa vergisel teşvikler sağlamaktadır. Söz konusu vergisel teşviklere aşağıda konu başlıkları halinde yer verilmiştir.

A. Gelir ve kurumlar vergisi istisnası

4691 sayılı Kanun’un geçici 2’nci maddesinde; “Yönetici şirketlerin bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançlar ile Bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu Bölgedeki yazılım ve Ar-Ge (Araştırma ve Geliştirme) faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31.12.2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır.” hükmü yer almaktadır.

Kanun'un ilk halinde kurumlar vergisi ve gelir vergisi teşviklerinin 31.12.2013'e kadar sürdürülmesi öngörülmüşken, 02.03.2011 tarihli ve 6170 sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerle söz konusu tarih 31.12.2023'e kadar uzatılmıştır.

Bu madde dışında Kurumlar Vergisi Kanunu ve Gelir Vergisi Kanunu'nda istisnaya ilişkin hüküm yer almamakla birlikte, kurumlar vergisi istisnası uygulamasına ilişkin olarak 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 5.12.2. numaralı bölümünde açıklamalara yer verilmiştir.

B. Ücretlerde gelir vergisi istisnası ve SGK işveren primi desteği

4691 sayılı Kanun'un geçici 2'nci maddesinin devamında, "... Bölgede çalışan; Ar-Ge ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri, 31.12.2023 tarihine kadar her türlü vergiden müstesnadır. Muafiyet kapsamındaki destek personeli sayısı Ar-Ge personeli sayısının yüzde onunu aşamaz. Yönetici şirket, ücreti gelir vergisi istisnasından yararlanan kişilerin Bölgede fiilen çalışıp çalışmadığını denetler. Ancak, Bölgelerde yer alan girişimcilerin yürüttükleri Ar-Ge projesi kapsamında çalışan Ar-Ge personelinin, Bölgede yürüttüğü görevle ilgili olarak yönetici şirketin onayı ile Bölge dışında geçirmesi gereken süreye ait ücretlerinin bir kısmı gelir vergisi kapsamı dışında tutulur. Kapsam dışında tutulacak ücret miktarı, Maliye Bakanlığının uygun görüşü alınarak hazırlanacak yönetmelikle belirlenir. Yönetici şirketin onayı ile Bölge dışında geçirilen sürenin Bölgede yürütülen görevle ilgili olmadığının 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 ve Ar-Ge personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri bakımından da uygulanır." hükmü yer almaktadır.

Yer verilen Kanun maddesi ile bölgede çalışan Ar-Ge personeli ile söz konusu personel sayısının % 10'una kadar olan destek personelinin bölge içerisinde gerçekleştirdikleri çalışmalara ilişkin ücretleri gelir vergisinden müstesna tutulmuştur. Bununla birlikte, 6170 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik ile bölgelerde yer alan girişimcilerin yürüttükleri Ar-Ge projesi kapsamında çalışan Ar-Ge personelinin, bölgede yürüttüğü görevle ilgili olarak yönetici şirketin onayı ile TGB dışında geçirmesi gereken süreye ait ücretlerinin bir kısmının gelir vergisi kapsamı dışında tutulmasına olanak sağlanmıştır. Bu konu ile ilgili detaylı açıklamalarımıza, yazımızın ilerleyen kısımlarında yer verilmektedir.

TGB'lerde çalışan personel ile ilgili Sosyal Güvenlik Kurumu işveren primi hissesine ilişkin olarak verilecek teşvik, 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine Hakkında Kanun'un 3'üncü maddesinde açıklanmaktadır. Söz konusu maddenin, üçüncü bendinde, "... 26.06.2001 tarihli ve 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun geçici ikinci maddesi uyarınca ücreti gelir vergisinden istisna tutulmuş fiilen çalışan personelin gelir vergisi istisnasının uygulandığı sürece gelir vergisinden istisna tutulan ücretleri üzerinden hesaplanan sigorta primi işveren hissesinin yarısı,

beş yılı aşmamak üzere Maliye Bakanlığı bütçesine konulacak ödenekten karşılanır." hükmü yer almaktadır.

Söz konusu madde uyarınca, beş yılı aşmamak şartıyla TGB'lerde gelir vergisi istisnasından yararlanan personele ait sigorta işveren priminin yarısı Maliye Bakanlığı bütçesinden karşılanmaktadır.

5746 sayılı Kanun kapsamında yayımlanan Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği'nin 11/2'nci maddesinde, "İşveren hissesi sigorta primi desteğinden yararlanacak olan destek personelinin tam zaman eşdeğer sayısı toplam tam zamanlı Ar-Ge personeli sayısının % 10'unu aşamaz. Küsuratlı sayılar tama iblağ edilir. Destek personelinin toplam tam zamanlı Ar-Ge personeli sayısının % 10'unu aşması hâlinde, brüt ücreti en az olan destek personelinin ücretinden başlamak üzere sigorta primi işveren hissesi teşviki uygulanır. Brüt ücretlerin aynı olması hâlinde, sigorta primi işveren hissesi teşviki uygulanacak destek personeli işverence belirlenir." açıklanması yer almaktadır.

Bu açıklama ile gelir vergisi istisnası uygulamasına paralel olarak işveren primi desteği, gelir vergisi istisnası uygulanabilecek Ar-Ge personel sayısının % 10'u nispetindeki destek personeline uygulanabilmektedir.

III. Teknoloji geliştirme bölgelerinde sağlanan gelir ve kurumlar vergisi istisnasına ilişkin özellikli durumlar

A. Kurumlar vergisi istisnası ile ilgili özellikli durumlar

1. Kurumlar vergisi istisnasına konu faaliyetlerin tespiti

TGB'lerde kurumlar vergisi istisnasına yönelik açıklamalar, 4691 sayılı Kanun'un geçici 2'nci maddesi ve 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde yapılmıştır.

Söz konusu Kanun kapsamında kurumlar vergisi istisnasının uygulanabilmesi için temel şart "TGB içerisinde Ar-Ge ve yazılım faaliyetinde bulunulması"dır. Bu kapsamda, Kanun'da Ar-Ge ve yazılım faaliyetlerin tanımlarına yer verilmiştir.

Söz konusu Kanun'da araştırma ve geliştirme, kültür, insan ve toplumun bilgisinden oluşan bilgi dağarcığının artırılması ve bunun yazılım dahil yeni süreç, sistem ve uygulamalar tasarlamak üzere kullanılması için sistematik bir temelde yürütülen yaratıcı çalışmalar olarak tanımlanmıştır.

Yazılım ise bir bilgisayar, iletişim cihazı veya bilgi teknolojilerine dayalı bir diğer cihazın çalışmasını ve kendisine verilen verilerle ilgili gereken işlemleri yapmasını sağlayan komutlar dizisinin veya programların ve bunların kod listesini, işletim ve kullanım kılavuzlarını da içeren belgelerin, belli bir sistematik içinde, tasarlama, geliştirme şeklindeki ürün ve hizmetlerin tümü ile bu ürün ya da mal ve hizmetlerin lisanslama, kiralama ve tüm hakları ile devretme gibi teslim şekillerinin tümü olarak tanımlanmıştır.

İstisna uygulamasına yön veren diğer kaynak olan 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde, Ar-Ge ve yazılım

faaliyetine ek olarak yazılım kiralaması ile lisans, patent gibi gayrimaddi haklara bağlanmamış olmakla birlikte uyarılama, yerleştirme, geliştirme, revizyon, ek yazılım gibi faaliyetlerden elde edilen kazançların istisna kapsamında değerlendirileceği belirtilmiştir.

Uygulamada, TGB'de kurulu firmalar tarafından yazılım ile ilgili verilen hizmetlerin yukarıdaki tanımlar kapsamında değerlendirilmesi noktasında tereddütler yaşandığı görülmektedir.

Konu esas itibarıyla teknik bilgi birikimi gerektirdiğinden, verilen hizmetin tespitinde hizmeti sağlayan teknik personelden hizmetin detaylı açıklamasının alınması, bu açıklamanın hizmetin verileceği firma ile imzalanacak sözleşmede yer alması ve bunların detaylı biçimde dokümanite edilmesi, verilen hizmetin niteliğinin tespitinde önemli rol oynayacaktır.

Bununla birlikte, yazılım ile birebir ilişkili olmasına rağmen Tebliğ'de sayılan hizmet şekilleri içerisinde sınıflandırmayacak olan; yazılım destek, bakım, danışmanlık, eğitim, hizmetin raporlaması, sistemin sürekliliğinin sağlanması, hosting hizmeti, sistem üyeliği gibi operasyonel hizmetlerin istisna kazancın tespitinde dikkate alınmaması gerekecektir.

Söz konusu hizmetlerin yazılım bedeli içerisinde faturalanması durumunda ise, yazılım ve diğer hizmetlere atfedilen gelir tutarlarının tespit edilerek ayrıştırılması ve buna göre yalnızca yazılım gelirinin istisna kazancın tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

2. İstisna kazancın belirlenmesi

4691 sayılı Kanun'un geçici 2'nci maddesinde getirilen kurumlar ve gelir vergisi istisnası özü itibarıyla bir kazanç istisnası olduğundan, istisnaya konu gelirlerin tespitinin yanı sıra istisna kazancın tespitinde dikkate alınacak maliyet ve giderlerin tespiti de aynı derecede önem arz etmektedir.

İstisna kapsamındaki gelir ve gider/maliyet tutarlarının tespiti için yararlanılabilecek tek kaynak olan 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği çerçevesinde konuyu başlıklar halinde değerlendirmeye çalışacağız.

a. İstisnaya konu gelirin tespiti

1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin "Teknoloji Geliştirme Bölgeleri'nde İstisna" başlıklı 5.12.2. sayılı bölümü içerisinde farklı alt başlıklarda istisna kapsamındaki gelirin tespitine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Söz konusu Tebliğ'de yer verilen açıklamalar çerçevesinde istisna kapsamındaki gelirin tespitine ilişkin bazı hususlara aşağıda yer verilmektedir.

i. Ar-Ge ve yazılım faaliyeti kapsamındaki satışlar

Önceki bölümlerde de yer verildiği üzere, 4691 sayılı Kanun'da gelir ve kurumlar vergisi istisnası esas olarak TGB'de gerçekleştirilen Ar-Ge ve yazılım faaliyetine tanınmış olup, Tebliğ'de bu faaliyetlerin bazı detaylarına yer verilmiştir. Bu kapsam dışındaki satışlar her ne kadar yazılım ve Ar-Ge

faaliyeti ile birebir ilişkili olsa dahi istisna gelir olarak dikkate alınmayacaktır.

ii. Seri üretime konu satışlar

Tebliğ'in 5.12.2.2. numaralı bölümünde, "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. Üretim ve pazarlama organizasyonu nedeniyle doğan kazancın diğer kısmı ise istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir." açıklaması yer almaktadır.

Tebliğ'in aynı bölümünde aşağıda yer alan iki örneğe yer verilmiştir:

"Teknoloji geliştirme bölgesinde yazılım faaliyetinde bulunan şirketin, ürettiği yazılımların lisans satışından veya kiralanmasından elde edeceği kazançlar istisnadan yararlanacak, ancak söz konusu yazılımın disk, CD veya elektronik ortamda pazarlanmasından elde edilen kazançların (lisansa isabet eden kısmı hariç) istisnadan yararlanması mümkün olmayacaktır.

Aynı şekilde, bir ilaç şirketine bölgede gerçekleştirilen Ar-Ge faaliyeti sonucu ortaya çıkan kanser ilacına ait gayrimaddi hakkın kiralanması veya devrinden elde edilecek kazançlar istisnadan yararlanacak, ilacın bizzat üretilerek satılması halinde bu faaliyetten elde edilen kazancın gayrimaddi hakka isabet eden kısmı hariç istisnadan yararlanması mümkün olmayacaktır."

Yer verilen açıklamalar kapsamında, istisna esas olarak Ar-Ge ve yazılım çalışması neticesinde çıkan ürüne tanınmıştır. Kanun'un gerekçesinde de belirtildiği üzere sağlanan teşvikin amacı yeni teknolojilerin gelişimini sağlamak olduğundan, seri üretime tabi tutulan üründen elde edilen gelirin tamamının istisna kapsamında değerlendirilmesi Kanun'un ruhuna ters düşecektir.

Uygulamada TGB'de faaliyet gösteren firmaların, Ar-Ge ve yazılım faaliyeti neticesinde elde ettikleri ürünlerin çoğaltılarak (CD ortamında veya online olarak) satışında, ürünün TGB içerisinde yapılan çalışma neticesinde oluşturulan yazılım ürünü olduğu ve faturalanmasının TGB'den yapıldığı gerekçesiyle elde edilen gelirlerin tamamının kurumlar vergisinden istisna gelir olarak dikkate alınması gerektiği yönünde tartışmalar bulunmaktadır.

Yukarıda da belirtildiği üzere, Tebliğ'deki ifadeler dikkate alındığında söz konusu satışlardan elde edilecek gelirin tespitinde bu ürünlerin pazarlanmasından elde edilen kazançların lisans, patent gibi gayrimaddi haklara isabet eden kısmı, transfer fiyatlandırması esaslarına göre ayrıştırılmak suretiyle istisnadan yararlanabilecek, geriye kalan kısmı ise istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Bu husus, son dönemde inceleme elemanlarının dikkatini çekmekte ve inceleme raporlarında sıklıkla kendine yer bulmaktadır. Bu nedenle firmalar tarafından seri üretim

kapsamında değerlendirilebilecek Ar-Ge ve yazılım ürünü satışlarının Tebliğ'de yer alan ifadeler ve örnekler göz önünde bulundurularak, kapsamlı biçimde tekrar değerlendirilmesi ve buna göre söz konusu satışlardan elde ettikleri gelirlerin sınıflandırılması yerinde olacaktır.

b. TGB'de faaliyete geçirmeden önce başlatılmış projelerden sağlanan kazançlar

1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde konuya ilişkin olarak, mükelleflerin bölgede faaliyete geçtikleri tarih itibarıyla tamamlamış oldukları yazılım ve Ar-Ge'ye dayalı projelerden elde edecekleri kazançların istisna kapsamında değerlendirilmesinin mümkün olmadığı belirtilmiştir.

Diğer taraftan, mükelleflerin bölgede faaliyete geçmeden önce başlayıp, bölgede devam ettirdikleri Ar-Ge ve yazılıma dayalı projelerden sağladıkları kazancın, sadece projenin bölgede gerçekleştirilen kısmına isabet eden tutarının istisnadan yararlanabileceği ifade edilmiştir.

Elde edilen kazancın ne kadarının bölgede gerçekleştirilen çalışmalara ilişkin olduğunun; bölgede faaliyete başlanmasından sonra ortaya çıkan maliyetin, projenin başlangıcından tamamlanmasına kadar geçen dönemde oluşan maliyet oranı kullanılmak suretiyle belirleneceği açıklanmıştır. Daha doğru bir sonuç vermesi halinde, mükelleflerin başka bir yöntem kullanmak suretiyle de (kullanılan doğrudan işgücü miktarı gibi) bu ayrımı yapabilmelerinin mümkün olduğu ifade edilmiştir.

Söz konusu açıklamalar doğrultusunda, TGB dışında başlanılan projelerin TGB içerisinde devam ettirilmesinde, istisna gelirin tespitinde birebir etkili olmasından dolayı TGB öncesi çalışmaların maliyetlerinin doğru olarak tespiti ve dokümanite edilmesi büyük önem taşımaktadır. Rakamların net olarak tespit edilememesi ya da gerekli dokümantasyonun bulunmaması halinde tespit edilen oran, olası bir vergi incelemesinde eleştiriye açık hale gelmiş olacaktır.

c. İstisnaya konu kazancın tespitinde maliyetlerin dağıtımı

1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde, esas olarak istisna kazancın ve bu bağlamda kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından, Kanun uygulaması kapsamında bulunan ve bulunmayan hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi ve istisna kapsamında olan faaliyetlere ait hasılat, maliyet ve gider unsurlarının, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerektiği belirtilmiştir. Bununla birlikte, istisna kapsamına giren faaliyetler ile bu kapsama girmeyen işlerin birlikte yapılması halinde müşterek giderlerin nasıl dağıtılacağına ilişkin açıklamalar da ilgili Tebliğ'de yapılmıştır.

Söz konusu Tebliğ'e göre, istisna kapsamındaki faaliyetler ile kapsam dışındaki faaliyetlerin birlikte yapılması halinde müşterek genel giderlerin, bu faaliyetler ile ilgili olarak cari yılda oluşan maliyetlerin birbirine oranı esas alınarak dağıtılması gerekmektedir.

Bununla birlikte, istisna kapsamına giren ve girmeyen faaliyetlerde müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanlarının ise bunların her

bir işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtımının yapılması gerekmektedir. Hangi işlerde ne kadar süreyle kullanıldığı tespit edilemeyen sabit kıymetlere ilişkin amortismanlar, müşterek genel giderlerle birlikte dağıtım tabii tutulacaktır.

Konuyu bir örnek ile açıklamak gerekirse;

A firmasının 31.12.2012 tarihi itibarıyla gelir tablosunun "Satışların Maliyeti" bölümüne aşağıda yer verilmektedir:

Satılan mamul maliyeti	1.000,00 TL
Satılan ticari mal maliyeti	500,00 TL
Satılan hizmet maliyeti*	1.500,00 TL
Toplam satışların maliyeti	3.000,00 TL

* Bu tutarın tamamı Ar-Ge ve yazılım faaliyeti ile ilgili harcamalardan oluşmaktadır.

Firmanın faaliyet ve finansman giderlerinin dağıtımında, aşağıda yer verilen formül sonucu bulunan oran kullanılacaktır:

$$\text{Müşterek gider dağıtım oranı} = \frac{\text{Ar-Ge ve yazılım hizmet maliyeti}}{\text{Toplam satışların maliyeti}}$$

Yukarıda da yer verildiği üzere firmanın satışlarının toplam maliyeti 3.000 TL olup, söz konusu tutarın içerisinde yer alan Ar-Ge ve yazılım faaliyetine ilişkin maliyet tutarı 1.500 TL'dir. Bu doğrultuda firmanın müşterek (faaliyet ve finansman) giderlerinden, istisna gider hesabına aktarılacak tutarın dağıtımında esas alınacak oran $(1.500 / 3.000 =) \% 50$ olacaktır.

A firmasının Faaliyet Giderleri içerisinde yer alan, Satış, Pazarlama ve Dağıtım Giderleri ile Genel Yönetim Giderleri ve Finansman Giderleri içerisinde yer alan Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri toplamı 7.000 TL'dir. Yukarıda yer verilen açıklamalar doğrultusunda, söz konusu tutarın $\% 50$ 'si $(7.000 \text{ TL} \times \% 50 =) 3.500 \text{ TL}$ istisna gider olarak dikkate alınacaktır. Kalan $(7.000 - 3.500 =) 3.500 \text{ TL}$ istisna dışı gider olarak kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Neticede, kurumlar vergisi matrahının tespitinde esas alınacak maliyet ve giderler toplamı $(1.000 + 500 + 3.500 =) 5.000 \text{ TL}$ olacaktır.

Uygulamada bazı firmaların, müşterek gider dağıtımına ilişkin oranın belirlenmesinde toplam satış maliyetlerinin yanı sıra faaliyet giderlerini de formülün paydasına eklediği ve bu nedenle oranın olması gerekenden düşük ortaya çıktığı görülmektedir. Yukarıda yer verilen örnekten hareketle, Ar-Ge ve yazılım hizmet maliyeti olan 1.500 TL, diğer maliyetler ile faaliyet ve finansman giderleri toplamına (8.500 TL) bölündüğünde, müşterek gider dağıtım oranı $(1.500 / 8.500 =) \% 17,6$ olacak ve bu oranlama neticesinde müşterek giderlerden istisna giderlere $(7.000 \times \% 17,6 =) 1.232 \text{ TL}$ aktarılacaktır. Bu durumda da olması gerekenden $(3.500 - 1.232 =) 2.268 \text{ TL}$ eksik dağıtım oluşacak ve neticede 453,60 TL kurumlar vergisi ziyayı meydana gelecektir.

Yer verilen açıklamalar ve örnek uyarınca, istisna kapsamında bulunan ve bulunmayan hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi, her iki faaliyete ilişkin müşterek giderlerin

bulunması durumunda da müşterek gider dağıtım oranının Tebliğ'de açıklandığı şekilde hesaplanarak belirlenmesi gerekmektedir.

d. İstisna kazancın tespitine ilişkin diğer hususlar

i. İstisna dışı gelir kapsamındaki unsurlar

1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde de açıklamasına yer verildiği üzere, TGB'de faaliyet gösteren mükelleflerin, 4691 sayılı Kanun kapsamı dışındaki ticari işlemlerinden elde edecekleri gelirleri ile olağandışı gelirlerinin istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Bu kapsamda,

- Nakitlerin değerlendirilmesi sonucu oluşan faiz gelirleri,
- Yabancı para cinsinden aktifler dolayısıyla oluşan kur farkları ve
- İktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan gelirler,

istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Uygulamada, istisna kapsamındaki yapılan işlemler neticesinde oluşan dövizli alacak ve borç hesaplarının değerlemeleri neticesinde oluşan gelir/giderin istisna kazancın tespitinde ne şekilde dikkate alınacağına ilişkin tereddütler bulunmaktadır. Kanaatimizce, istisna kapsamında gerçekleştirilen alım ve satışların yer aldığı hesapların değerlemesi neticesinde oluşan gelir/gider tutarları niteliği itibarıyla kur değişimleri neticesinde oluşan finansal gelir/gider niteliğinde olduğundan, söz konusu tutarların istisna kazancın tespitinde dikkate alınmaması gerekmektedir.

ii. Hibe şeklinde verilen desteklerin istisna kazanç karşısındaki durumu

Tebliğ'de, TGB'de faaliyet gösteren mükelleflere, istisnadan yararlanan Ar-Ge projelerine ilişkin olarak, TÜBİTAK ve benzeri kurumlar tarafından ilgili mevzuat çerçevesinde hibe şeklinde sağlanan destek tutarları ile diğer kurumların bu mahiyetteki her türlü bağış ve yardımlarının, kurum kazancına dahil edileceği ve kurumlar vergisi istisnasından yararlandırılacağı açıklanmıştır.

Bu açıklama doğrultusunda, 4691 sayılı Kanun kapsamında kurumlar vergisi istisnasından yararlanan firmalara TÜBİTAK ve benzeri kurumlar tarafından sağlanan desteklerin kurum kayıtlarında istisna gelir kalemleri arasında yer alması gerekmektedir.

B. Ücretlerde gelir vergisi istisnası ile ilgili özellikli durumlar

1. İstisnadan yararlanabilecek personel

Yazımızın ikinci bölümünde yer verildiği üzere, 4691 sayılı Kanun'un geçici 2'nci maddesinde, teknoent içinde çalışan Ar-Ge ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretlerinin 31.12.2023'e kadar gelir vergisinden müstesna olduğu hüküm altına alınmıştır.

4691 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesinde bölgede çalışan personelin tanımları yapılmış olup, söz konusu tanımlara

aşağıda yer verilmektedir.

Ar-Ge personeli: Ar-Ge faaliyetlerinde doğrudan görevli araştırmacı, yazılımcı ve teknisyenleri,

Araştırmacı: Ar-Ge faaliyetleri ile yenilik tanımı kapsamındaki projelerde, yeni bilgi, ürün, süreç, yöntem ve sistemlerin tasarım veya oluşturulması ve ilgili projelerin yönetilmesi süreçlerinde yer alan en az lisans mezunu uzmanları,

Teknisyen: Mühendislik, fen ve sağlık bilimleri alanında yüksek öğrenim görmüş ya da meslek lisesi veya meslek yüksekokullarının teknik, fen ve sağlık bölümlerinden mezun, teknik bilgi ve deneyim sahibi kişileri,

Destek personeli: Ar-Ge faaliyetlerine katılan veya bu faaliyetlerle doğrudan ilişkili yönetici, teknik eleman, laborant, sekreter, işçi ve benzeri personeli,

Yazılımcı personel: Yazılım olarak tanımlanan süreçte çalışıp program geliştiren, üreten, alanında yeterli deneyime veya eğitime sahip nitelikli personeli,

ifade etmektedir.

TGB bünyesinde çalışan ancak yukarıda yer verilen tanımlar içerisinde yer almayan personel (destek personel olarak nitelendirilebilenler hariç) ücretlerinin gelir vergisi istisnası dışında tutulması gerekmektedir. Bu nedenle, TGB bünyesinde çalışan her personelin görev tanımlarının net olarak belirlenmesi ve bu tanımlara göre istisna uygulamasının gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

2. Destek personeline ilişkin hususlar

Yukarıda da yer verildiği üzere, 4691 sayılı Kanun'da "destek personeli", Ar-Ge faaliyetlerine katılan veya bu faaliyetlerle doğrudan ilişkili yönetici, teknik eleman, laborant, sekreter, işçi ve benzeri personel olarak tanımlanmıştır.

Destek personeli ücretlerinde gerçekleştirilecek gelir vergisi istisnası uygulamasında, tanımda geçen "ve benzeri" ifadesine finans, muhasebe, insan kaynakları gibi departmanlarda görevli personelin girip girmeyeceği yönünde tereddütler oluşmuştur.

Bu tereddüt üzerine, Gelir İdaresine yapılan talebe istinaden, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 16.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-572 sayılı özalgede, **insan kaynakları, muhasebe, finans departmanlarında** yer alan personelin destek personeli olarak değerlendirilebileceği ve Ar-Ge personel sayısının % 10'u nispetindeki destek personelinin Kanun'da yer verilen diğer şartları da sağlaması durumunda ücretlerinin (31.12.2023 tarihine kadar) gelir vergisinden müstesna olacağı belirtilmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın özelge sisteminde bulunan bu özalgede yer alan ifade ile insan kaynakları, muhasebe ve finans departmanlarında görevli personel için de gelir vergisi istisnası uygulanabilecektir. Bu ifade, dolaylı olarak da Ar-Ge faaliyetine destek olan tüm personelin destek personeli olarak tanımlanmasının yolunu açmış bulunmaktadır.

Bununla birlikte, Kanun maddesinde belirtilen yönetmelik henüz yayımlanmadığından, uygulama esaslarının belirlenmediği gerekçesiyle bazı TGB yönetici şirketlerince destek personeli uygulamasına izin verilmediği ve kanunen destek personeli olarak nitelenebilecek personellerin gelir vergisi istisnasından yararlanamadıkları görülmektedir.

Kanun koyucu tarafından sağlanmış ve özelge ile de olsa Gelir İdaresi tarafından uygulama kapsamına girebilecek personel detaylarına yer verilmiş bir teşvik uygulamasına, bize göre temeli olmayan bir gerekçeyle bazı TGB Yönetici Şirketleri tarafından müsaade edilmemesinin doğru olmadığı kanaatindeyiz.

Diğer taraftan % 10'luk nispetin tüm destek personelinin kapsamaması durumuna ilişkin, yönetmelik yayımlanmadığından mevzuatta gelir vergisi istisnasından yararlanacak destek personelinin seçimine ilişkin bir açıklama bulunmamaktadır.

Öte yandan 5746 sayılı Kanun kapsamında yayımlanan Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği'nin 10/2'nci maddesinde, 5746 sayılı Kanun kapsamında gelir vergisi istisnasından yararlanabilecek destek personele ilişkin açıklamalarda bulunulmuştur. Bu Kanun kapsamındaki uygulamada, gelir vergisi istisnasından yararlanacak olan destek personelinin tam zaman eşdeğeri sayısının, toplam tam zamanlı Ar-Ge personeli sayısının % 10'unu aşamayacağı, küsuratlı sayıların tama yükseltileceği belirtilmiştir. Ayrıca destek personelinin toplam tam zamanlı Ar-Ge personeli sayısının % 10'unu aşması halinde, **brüt ücreti en az olan destek personelinin ücretinden başlamak üzere istisna uygulanacağı** ifade edilmiştir. Brüt ücretlerin aynı olması halinde ise ücretine gelir vergisi istisnası uygulanacak destek personelinin işverence belirleneceği açıklanmıştır.

4691 sayılı Kanun kapsamında, destek personelinin toplam tam zamanlı Ar-Ge personeli sayısının % 10'unu aşması halinde hangi personelin destek personeli olarak nitelendirilerek gelir vergisi istisnasından yararlanacağına ilişkin açıklama bulunmadığından, 5746 sayılı Kanun'a ilişkin yayımlanan Yönetmelik'te yer alan "Destek personelinin toplam tam zamanlı Ar-Ge personeli sayısının % 10'unu aşması halinde, brüt ücreti en az olan destek personelinin ücretinden başlamak üzere istisna uygulanacağı" ifadesi göz önüne alınarak, gelir vergisi istisnası uygulamasının brüt ücreti en az olan personelden başlatılmasının yerinde olacağı kanaatindeyiz.

Bununla birlikte, konuya ilişkin özelge talebinde bulunulmasının da diğer bir seçenek olarak göz önünde bulundurulması yerinde olacaktır.

3. İstisnaya konu ücretlerin tespitine ilişkin özellikli durumlar

a. Bölge dışında geçirilen sürelerle ilişkin ödenen ücretlerde gelir vergisi istisnası uygulaması

4691 sayılı Kanun'un geçici 2'nci maddesine 6170 sayılı Kanun ile eklenen hükümlerle, TGB'lerde yer alan girişimcilerin yürüttükleri Ar-Ge projesi kapsamında çalışan Ar-Ge personelinin, TGB'de yürüttüğü görevle ilgili olarak yönetici

şirketin onayı ile Bölge dışında geçirmesi gereken süreye ait ücretlerinin bir kısmı gelir vergisi kapsamı dışında tutulacağı belirtilerek, kapsam dışında tutulacak ücret miktarının, Maliye Bakanlığının uygun görüşü alınarak hazırlanacak yönetmelikle belirleneceği belirtilmiştir.

6170 sayılı Kanun ile yapılan bu değişiklik, öteden beri TGB'lerde faaliyet gösteren firmaların, projenin yapısı gereği müşterilerinin lokasyonunda (on-site) çalışan Ar-Ge ve yazılım personelinin bu faaliyetlerine ilişkin ücretlerinin gelir vergisinden istisna edilmesine ilişkin taleplerinin en azından bir kısmını karşılamaktadır. Ancak Kanun maddesinde yer alan "Maliye Bakanlığının uygun görüşü alınarak hazırlanacak yönetmelik" hali hazırda yayımlanmadığından, bu madde kapsamında TGB dışında çalışılan sürelerle ilişkin gelir vergisi istisnası uygulaması günümüz itibarıyla mümkün bulunmamaktadır.

b. Üst düzey yöneticilere ödenen ücretlerde gelir vergisi istisnası uygulaması

TGB'lerde kurulu şirketlerin üst düzey yöneticilerinin sıklıkla Ar-Ge ve yazılım kökenli olması nedeniyle, TGB Yönetici Şirketine sunulan projelerde "proje yöneticisi" ve "proje koordinatörü" gibi unvanlarla Ar-Ge ve yazılım projesinde görev aldığından hareketle, ücretlerinin tamamının gelir vergisinden istisna edildiği örneklerle karşılaşılmaktadır.

Söz konusu kişiler her ne kadar projenin gelişimi için çalışsalar dahi, asli görevleri şirketin tüm yönleriyle idaresi olduğundan, TGB'de elde ettikleri ücretlerin tamamının gelir vergisinden müstesna tutulmasının, Kanun hükmüne ve getiriliş amacına ters düşeceği kanaatindeyiz. Bu nedenle, yalnızca Ar-Ge ve yazılım projelerinde gerçekleştirdikleri Ar-Ge ve yazılım faaliyet sürelerine ilişkin ücretlerinin gelir vergisi istisnasına tabi tutulması ve şirket yönetimi ilgili çalışma süresine ilişkin ücretlerinin ise istisna kapsamı dışında bırakılması gerekmektedir.

Son dönemde gerçekleştirilen incelemelerde, inceleme elemanlarınca söz konusu uygulamanın detaylı incelendiği ve eleştirildiği görülmekte olup, gelir vergisi istisnası uygulamasında belirtilen hususların dikkate alınması gerekmektedir.

c. Firma ortakları ve ilişkili kişilere ödenen ücretlerde gelir vergisi istisnası uygulaması

TGB dışında faaliyet gösteren firmalarda da olduğu gibi, TGB'lerde faaliyet gösteren firmaların ortakları ve ortaklarla ilişkili kişilere (ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoy v.b.) ödenen ücretlerinin, gerçekleştirdikleri çalışma ile mütenasip olması gerekmektedir.

Özellikle 2013 yılı içerisinde gerçekleştirilen incelemelerde, firma ortakları ve ortakla ilişkili kişilere Ar-Ge ve yazılım personeli tanımı altında ödenen ücretlerinin tamamının gelir vergisinden müstesna tutulduğu tespit edilmiş ve bu ücretlerin emsallerine göre çok yüksek olduğundan hareketle, inceleme elemanları tarafından emsale göre fazla ödenen tutarlar örtülü kazanç dağıtımı kapsamında eleştirilmiştir. Emsal ücretlerin belirlenebilmesi için, inceleme elemanları tarafından TGB Yönetici Şirketlerinden bölgede çalışan personellerin ortalama

cretleri talep edilmekte ve bu ücretlere göre yüksek olan ücretler eleştiri konusu yapılmaktadır.

Bu nedenle, belirlenen emsalin ne kadar güvenilir olduğu ve cezalı tarhiyata sağlam bir temel olup olamayacağı tartişması bir tarafa bırakılırsa, TGB bünyesindeki firmalarda firma ortağı ve ortakla ilişkili kişilere verilen ücretlerin tekrar gözden geçirilmesi ve olası bir eleştiri karşısında verilen ücretlerin sarf edilen efor ile uyumlu olduğunun tevsik edilebilmesi gerekmektedir.

Öte yandan inceleme elemanları tarafından, TGB'lerde faaliyet gösteren firmaların bu konu ve yazımızda bahsi geçen konular ile ilgili gelir ve kurumlar vergisi istisnası uygulamasında hatalar bulunduğu ve bu nedenle TGB'lerin tamamında vergi incelemesi yapılması talebi ile Gelir İdaresine başvurulmasının planlandığı bilgisi alınmıştır.

IV. Sonuç

TGB'lerde gelir ve kurumlar vergisi teşviklerine ilişkin yalnızca 4691 sayılı Kanun ve 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde açıklamalarda bulunulmuştur. Bunun haricinde Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen muktezalardaki görüşler de birebir Kanun maddesi ve Tebliğ açıklamalarına referans verilerek bu ereye sığdırılmaya çalışılmış ve tereddüt edilen hususlarda Kanun maddesi ve Tebliğ açıklaması kapsamı dışına çıkılamamıştır.

Bu tereddütlerin ortadan kaldırılması adına, öncelikle iki yıldan uzun süre önce kanunen sağlanan destek personel ve TGB dışında çalışılan srelere ilişkin ücretlerde gelir vergisi istisnasında karşılaşılan sorunların açılması için ivedilikle Kanun'da bahsi geçen Yönetmeliğin çıkarılması gerekmektedir. Bu adımdan sonra, mevzuatta mevcut olan belirsizliklerin ve tereddütlü hususların, 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği içinde ya da 4691 sayılı Kanun çerçevesinde yayımlanacak bir Tebliğ ile açıklanması yerinde olacaktır.

Diğer taraftan istisna tanınmış işlemlerin vergi incelemelerinde öncelikli olarak tercih edilen hususlar olduğu göz önüne alındığında, TGB bünyesinde yukarıda da detaylarına yer verilen kurumlar vergisi ve gelir vergisi istisnasına ilişkin uygulamaların tekrar gözden geçirilmesi ve eleştiriye konu olabilecek hususların hassasiyetle değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu değerlendirmelere göre aksiyon alınmasının muhtemel incelemelerde yüksek tutarda cezalı tarhiyatlarla karşılaşılmaması adına önemli olduğu kanaatindeyiz.



Ar-Ge projelerine yönelik olarak TÜBİTAK tarafından sağlanan destekler

I) Giriş

Bilgi ve birikimin var olan teknoloji kullanılarak yeni malzeme ve ürünler elde edilmek üzere işlerlik kazanması veya mevcut olanların geliştirilmesi adına yapılan düzenli çalışmalar genel anlamda araştırma-geliştirme (Ar-Ge) faaliyetleri olarak tanımlanmaktadır.

Ar-Ge çalışmaları, toplumların gelişmeleri ve daha iyi yaşam koşullarına ulaşmalarında önemli bir rol oynamaktadır. Ar-Ge faaliyetleri sonucu buluş ve yeniliklerin elde edilmesi teknolojik gelişmelere yol açmakta, bu gelişmeler de ekonomik düzeyde büyümeleri sağlamaktadır. Bu faaliyetler, iktisat politikalarının önemli bir aracı olarak giderek daha da popüler hale gelmektedir. Ar-Ge faaliyetleri sayesinde teknolojik gelişmelerini sürdüren ülkeler daha büyük sanayilere sahip olurken, gelişimi sağlayamayan ülkelerin dışa bağımlılıkları artmaktadır.

Temelinde bilgi ve bilimi barındıran Ar-Ge faaliyetlerine yapılacak yatırımların verimliliği arttıracığı kesindir. Bilime verilen önem, uluslararası rekabette toplumların gücünü belirleyen en önemli kıstaslardan biri olarak ortaya çıkmaktadır. Nitekim uluslararası istatistiklere bakıldığında, Ar-Ge harcamalarına bütçeden ve GSYİH'den daha çok pay ayıran ülkelerin uluslararası rekabet güçlerinin daha üst seviyelerde olduğu görülmektedir. Bu kapsamda rekabet gücünün korunması ve geliştirilmesi, devletin en önemli ekonomik fonksiyonlarından biri haline gelmiştir.

Ülkemizde de Ar-Ge faaliyetleri için devlet politikaları belirlenmiş, özellikle 2000'lerin başından itibaren özel sektöre bu faaliyetlerinden dolayı ciddi destekler sağlanmıştır. 1995-2012 yılları arasında kamu kurumları tarafından sayısı 10.000'e varan Ar-Ge projesi desteklenmiş, bu projelere yaklaşık olarak 3 milyar TL tutarında hibe desteği verilmiştir. 2007-2013 dönemi için hazırlanan Dokuzuncu Kalkınma Planı'nda da özel sektörün toplam Ar-Ge harcamalarının en az % 60'ını gerçekleştirmesi ve Ar-Ge harcamalarının GSYİH içindeki payının % 2 olması hedeflerden biri olarak yer almıştır.

Son dönemde Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanı Nihat Ergün'ün basına yansıyan açıklamalarında, firmalara 3,5 milyon TL tutarında hibe desteği verilmesinin planlandığını belirtmesi de ülkemizde Ar-Ge faaliyetlerine verilen önemin ilerleyen dönemlerde de devam edeceğini göstermektedir.

Yazımızın konusunu, toplumların ekonomik büyümelerinde büyük rol oynayan özel sektör Ar-Ge faaliyetlerine ülkemizde Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu (TÜBİTAK) tarafından sağlanan desteklerin değerlendirilmesi oluşturmaktadır.

II) TÜBİTAK ve Ar-Ge destekleri

Para-Kredi ve Koordinasyon Kurulunun sanayi kuruluşlarının ve özel kesimin teknoloji geliştirme ve yenilik faaliyetlerini teşvik etmek için verilecek devlet yardımlarının düzenlenmesine yönelik 4 Kasım 1998 tarihli 98/10 sayılı Tebliğ'i ile destek verilecek Ar-Ge projelerinin değerlendirilmesi görevi Dış Ticaret Müsteşarlığı (DTM) ile beraber TÜBİTAK'a verilmiştir.

TÜBİTAK'ın başlıca görevleri bilim ve teknoloji politikalarının belirlenmesine katkıda bulunmak, araştırma yapmak ve destek sağlamaktır. Kurumun özel sektör kuruluşlarının Ar-Ge faaliyetlerine destek sağlama görevi ise Teknoloji ve Yenilik Destek Programları Başkanlığı (TEYDEB) birimi tarafından yürütülmektedir.

Özel sektör kuruluşlarına TEYDEB tarafından sunulan destekler 2004 yılından 2012 yılına kadar geçen süre içinde 3 katına ulaşmıştır. Bu destekler önemli buluşların elde edilmesine, ihracatların gerçekleşmesine ve ülkeye döviz girişinin artmasına katkılar sağlamıştır.

Örneğin, yaklaşık 300.000 TL tutarında hibe desteği sağlanan bir Ar-Ge projesi ile Türkiye'de ilk defa içerisinde Türk malı fiber lazer bulunan malzeme işaretleme sistemleri geliştirilmiş ve ürün Almanya, Japonya ve Slovakya gibi ülkelere ihraç edilmiştir.

600.000 TL tutarında hibe desteğinin sağlandığı başka bir Ar-Ge projesi sonucunda Türkiye tarafından ihraç edilen ilk çip üretilmiştir. Söz konusu ihracatın yapıldığı ülke olan Tayvan'ın dünyada çip üretiminin % 60'ının gerçekleştirildiği ülke oluşu, bu başarının önemini açıkça ortaya koymaktadır.

1.500.000 TL tutarında hibe desteğinin verildiği diğer bir Ar-Ge projesiyle ise 6 yol tekerlekli muharebe zırhlı aracının üretimi yapılmış, Malezya Ordusu tarafından kullanılmak üzere bu ülkeye yapılan 560 milyon USD'lik ihracat Türkiye Cumhuriyeti'nin tek kaleme gerçekleşen en büyük sanayi ihracatı olmuştur.

Yukarıda bazı önemli örneklerine yer verildiği üzere, TÜBİTAK'ın özel sektörün araştırma, teknoloji geliştirme faaliyetlerini proje esaslı olarak desteklemek, özendirmek, izlemek ve üniversite-sanayi ilişkilerini geliştirmek üzere 8 farklı programı bulunmaktadır.

III) Desteklenen Ar-Ge faaliyetlerinin kavramsal çerçevesi

Bilim ve Teknoloji Yüksek Kurulu (BTYK) 10 Mart 2005 tarihli toplantısında, tüm kamu kurum ve kuruluşlarında Ar-Ge istatistiklerinin toplanması, Ar-Ge ve Ar-Ge desteği kapsamına giren konuların belirlenmesi ve ilgili diğer hususlarda kullanılmak üzere Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü'ne (OECD) ait Frascati, Oslo ve Canberra Kılavuzları'nı referans olarak kabul etmiştir.

Ar-Ge projelerinin değerlendirilmesinde Oslo ve Frascati kılavuzlarındaki tanımlar ve kavramlar esas alınmaktadır.

Frascati kılavuzu Ar-Ge'yi "bilgi dağıtıcılığı artırmak amacıyla sistematik olarak sürdürülen yaratıcı çalışma ve bu bilginin yeni uygulamalar yaratmak için kullanılması" olarak tanımlamıştır.

Oslo Kılavuzuna göre ise,

- Teknolojik açıdan yeni ürün,
- Teknolojik açıdan iyileştirilmiş ürün,
- Teknolojik süreç yeniliği,

sanayi Ar-Ge'sinin çerçevesini çizmektedir.

BTYK, Türkçe'ye çevrilen kılavuzların toplumun ilgili kesimleri tarafından benimsenmesi için yaygınlaştırma çalışmaları yapmak üzere TÜBİTAK'ı görevlendirmiştir. TÜBİTAK tarafından Ar-Ge projelerinin değerlendirilmesinde OECD tarafından hazırlanmış olan Oslo ve Frascati kılavuzlarındaki tanım ve kavramlar esas alınmaktadır.

IV) TÜBİTAK tarafından sağlanan Ar-Ge projeleri destekleme programları

TÜBİTAK tarafından Ar-Ge projelerine yönelik olarak sağlanan destekleme programları ve bunlara ilişkin genel bilgiler ile dikkat çekici bazı detaylara¹ aşağıda yer verilmektedir.

A. 1501-TÜBİTAK sanayi Ar-Ge projeleri destekleme programı

1. Programın amacı: Ülkemiz sanayisine kurumsal Ar-Ge yeteneği kazandırarak evrensel teknolojiye katkı sağlar hale getirmek için, Türkiye'de yerleşik katma değer yaratan kuruluşların Ar-Ge ve yenilikçi projelerini desteklemektir.

2. Destek süresi ve başvuru yapabilecek kuruluşlar: Proje bazında en çok 36 ay desteklenen programa sektör ve büyüklüğüne bakılmaksızın firma düzeyinde katma değer yaratan, ülkemizde yerleşik tüm sermaye şirketleri proje başvurusunda bulunabilmektedir.

3. Destek özellikleri: Temel destek oranı % 40 olacak şekilde, proje giderlerinin en fazla % 60'ı hibe olarak desteklenmektedir. Başarıyla tamamlanan proje sahibi firma KOBİ ise proje fikir sahibi araştırmacıya 7.500 TL teşvik ödülü ayrıca verilmektedir.

4. 1501 programına ilişkin önemli istatistikler: Program kapsamında, TÜBİTAK tarafından 2003 yılında 91 milyon TL tutarında hibe desteği sağlanırken, 2012 yılında sağlanan destek tutarı 204 milyon TL'ye ulaşmıştır. Arada geçen süre içinde programa yapılan başvuru sayısı 2 katına çıkmıştır. 1995-2012 yılları arasında program kapsamında verilen hibe desteği toplamı yaklaşık olarak 2,6 milyar TL'yi bulmaktadır.

B. 1503-TÜBİTAK proje pazarları destekleme programı

1. Programın amacı: Üniversite, araştırma ve özel sektör kuruluşlarından temsilcilerin bir araya gelerek, projelerini birbirlerine tanıtmaları ve işbirlikleri kurmalarına yönelik düzenlenen ulusal veya uluslararası "Proje Pazarı" etkinliklerini desteklemektir.

2. Destek süresi ve başvuru yapabilecek kuruluşlar: En az bir üniversite ile sanayi odası, ticaret odası, ticaret ve sanayi odası, ihracatçı birliklerinden herhangi biri veya daha fazlasının katılımcı olması zorunlu olup, bu katılımcı kuruluşlardan herhangi biri TÜBİTAK'a etkinlik için destek başvurusunda bulunabilmektedir.

3. Destek özellikleri: 2013 yılı için; ulusal düzeyde katılımlara 25.000 TL, uluslararası katılımlı olması durumunda 30.000 TL destek verilmektedir.

4. 1503 programına ilişkin önemli istatistikler: Program kapsamında, TÜBİTAK tarafından 2002 yılında sağlanan hibe desteği 51 bin TL iken, bu tutar 2012 yılında 327 bin TL'ye ulaşmıştır. Arada geçen süre zarfında programa yapılan başvuru sayısı 5 katına çıkmıştır. 2002 yılından 2012 yılına kadar program kapsamında sağlanan hibe desteği toplamı yaklaşık 1,1 milyon TL'yi bulmaktadır.

C. 1505-TÜBİTAK üniversite-sanayi işbirliği destek programı

1. Programın amacı: Üniversite / kamu araştırma merkez ve enstitülerindeki bilgi birikimi ve teknolojinin, KOBİ veya büyük ölçekteki kuruluşların ihtiyaçları doğrultusunda, ürüne ya da sürece dönüştürülerek sanayiye aktarılması yoluyla ticarileştirilmesine katkı sağlamaktır.

¹ TÜBİTAK'ın resmi internet sitesinde yer alan en güncel tarihli sunum ve dokümanlarda bulunan verilerden faydalanılmıştır

2. Destek süresi ve başvuru yapabilecek kuruluşlar: Proje sonuçlarını Türkiye'de uygulamayı taahhüt eden KOBİ'ler veya büyük ölçekli kuruluşlar (müşteri kuruluş olarak) ile anlaşma sağlayan üniversite, eğitim ve araştırma hastaneleri ya da Ar-Ge yapmakla görevlendirilmiş kamu araştırma merkez ve enstitüleri (yürütücü kuruluş olarak) ortak başvuru yapabilmektedir. Proje bazında en çok 24 ay destek verilmektedir.

3. Destek özellikleri: Proje bütçe üst sınırı 1.000.000 TL olup, müşteri kuruluş KOBİ ise % 75, büyük kuruluş ise bütçenin % 60'ı TÜBİTAK tarafından karşılanmaktadır. Ayrıca proje bütçesine ek olarak 180.000 TL tutarında Proje Teşvik İkramesi desteği sunulmaktadır. Projenin hazırlanmasından önce projenin teknik olarak yapılabilirliğini ve proje ekibinin proje konusundaki yetkinliğini ölçmek için yapılacak ön çalışmalar için de 10.000 TL'lik fizibilite desteği verilebilmektedir.

4. 1505 programına ilişkin önemli istatistikler: 2011-2012 yılları arasında; programa 20 üniversite ile işbirliği sonucunda 32 proje başvurusu gerçekleşmiş, başvurulardan 11 tanesinin desteklenmesi uygun bulunmuştur.

D. 1507-TÜBİTAK KOBİ Ar-Ge başlangıç destek programı

1. Programın amacı: KOBİ'lerin araştırma, teknoloji geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile verimliliklerini artırmaları ve katma değeri daha yüksek ürün ve hizmetlere yönelmelerini teşvik etmek amacıyla, ikisi ortaklı olmak kaydıyla, KOBİ'lerin ilk 5 projesine avantajlı bir şekilde destek sağlamaktır.

2. Destek süresi ve başvuru yapabilecek kuruluşlar: KOBİ olma şartlarını taşıyan, sektörüne bakılmaksızın firma düzeyinde katma değer yaratan, Türkiye'de yerleşik sermaye şirketleri başvurabilmektedir. Proje bazında en çok 18 ay destek verilmektedir.

3. Destek özellikleri: Proje bütçesi üst sınırı 500.000 TL olup proje giderlerinin % 75'i, proje hazırlama ve hazırlatma giderleri ile yeminli mali müşavir giderleri TÜBİTAK tarafından karşılanmaktadır. Ayrıca başarıyla tamamlanan projelerde proje fikir sahibi araştırmacıya 7.500 TL tutarında teşvik ödülü verilmektedir.

4. 1507 programına ilişkin önemli istatistikler: Program kapsamında TÜBİTAK tarafından 2008 yılında sağlanan hibe desteği tutarı 20 milyon TL iken, bu tutar 2012 yılında 81 milyon TL'ye ulaşmıştır. 2007-2012 yılları arasında programa yapılan başvuru sayısı 2 katına çıkarken, destek kararı verilen Ar-Ge projesi sayısı 4 katına ulaşmıştır. 2007-2012 yılları arasında program kapsamında firmalara yaklaşık 348 milyon TL tutarında hibe desteği sağlanmıştır.

E. 1509-TÜBİTAK uluslararası sanayi Ar-Ge projeleri destekleme programı

1. Programın amacı: Uluslararası ortak destek programlarında (EUREKA, EUROSTARS, Avrupa Birliği Çerçeve Programları altında ortak proje çağrılarında çıkan programlar ve benzeri uluslararası program ve projeler) yer alan, sektör ve büyüklüğüne bakılmaksızın Türkiye'de yerleşik katma değer yaratan kuruluşların, Ar-Ge ve yenilikçi projelerini desteklemektir.

2. Destek süresi ve başvuru yapabilecek kuruluşlar: Sektör ve büyüklüğüne bakılmaksızın firma düzeyinde katma değer yaratan, ülkemizde yerleşik tüm sermaye şirketleri proje başvurusunda bulunabilmektedir. Proje süresinde bir kısıtlama yoktur.

3. Destek özellikleri: Proje bütçesi üst sınırı bulunmamaktadır. Büyük firmalarda proje giderlerinin % 60'ı, KOBİ'lerde proje giderlerinin % 75'i hibe olarak desteklenmektedir.

4. 1509 programına ilişkin önemli istatistikler: Program kapsamında 2008 yılında sağlanan hibe desteği 20 bin TL iken, bu tutar 2012 yılında 16 milyon TL'ye ulaşmıştır. Bu süre içinde firmaların Ar-Ge proje başvuruları 5 katına, destek kararı verilen proje sayısı ise 15 katına ulaşmıştır. 2007 yılından günümüze program için destek kararı verilen Ar-Ge projelerine 38 milyon TL hibe desteği sağlanmıştır.

F. 1511-TÜBİTAK öncelikli alanlar araştırma teknoloji geliştirme ve yenilik destekleme programı

1. Programın amacı: Ulusal öncelikli alanlarda çağrıya çıkılarak, Türkiye'de yerleşik katma değer oluşturan kuruluşların hedef ve ihtiyaç odaklı, izlenebilir sonuçları olan Ar-Ge ve yenilikçi projelerini desteklemektir.

2. Destek süresi ve başvuru yapabilecek kuruluşlar: Sektör ve büyüklüğüne bakılmaksızın firma düzeyinde katma değer yaratan, ülkemizde yerleşik tüm sermaye şirketleri proje başvurusunda bulunabilmektedir. Çağrı duyurusunda belirtilmedikçe destekleme süresinde sınır yoktur.

3. Destek özellikleri: Çağrı duyurusunda belirtilmedikçe proje bütçesinde sınır yoktur. Sabit destek oranı KOBİ'ler için % 75, büyük ölçekli kuruluşlar için % 60'dır. Kabul edilen projenin dönemsel desteklemeye esas harcama tutarının % 10'u kadar tutar genel gider ödemesi olarak destek kapsamına ilave edilmektedir. Komite kararı ile yurtdışı danışmanlık ve hizmet alımı giderinin proje harcamalarının % 20'lik sınırını aşabilmesi, ayrıca birden fazla ön ödeme (transfer ödemesi) verilmesi mümkün kılınabilmektedir.

4. 1511 programına ilişkin önemli istatistikler: 2012 yılında, ulusal öncelikli alanlarımız olan enerji, otomotiv, makine-imalat, gıda ve BİT belirlenen alt teknoloji alanlarında 22 çağrı açılmış ve toplam 680 proje ön başvurusu alınmıştır. 2012 yılında, ön başvurusu tamamlanan ve panellerde başarılı bulunan projelerden, programa 336 proje başvurusu gerçekleşmiştir.

G. 1512-TÜBİTAK bireysel girişimcilik aşamalı destek programı

1. Programın amacı: Bireysel girişimcilerin, teknoloji ve yenilik odaklı iş fikirlerini, katma değer ve nitelikli istihdam yaratma potansiyeli yüksek teşebbüslere dönüştürebilmeleri için, fikir aşamasından pazara kadar olan faaliyetlerini çok aşamalı olarak desteklemektir.

2. Destek süresi ve başvuru yapabilecek kuruluşlar: Örgün öğrenim veren üniversitelerin herhangi bir lisans programından bir yıl içinde mezun olabilecek öğrenci, yüksek lisans veya doktora öğrencisi ya da lisans, yüksek lisans veya doktora derecelerinden birini, başvuru tarihinden en çok 5 yıl önce almış girişimciler başvurabilmektedir.

3. Destek özellikleri: Projede 4 aşama bulunmaktadır:

- **1. aşama,** bireysel girişimcinin iş fikri başvurusunu sunduğu ve bu fikrin olumlu değerlendirilmesi durumunda girişimciye bu fikri bir girişim planı ile projelendirmesi için isteğe bağlı olarak eğitim ve rehber desteği sağlanan aşamadır.

- ▶ **2. aşamada**, girişimcinin kuracağı sermaye şirketine geri ödemesiz 100.000 TL'ye varan teknogirişim sermaye desteği sağlanarak iş fikrini ispatlayacak bir çıktı (demo, prototip vb.) elde etmesi beklenmektedir. Bu aşama süresince isteğe bağlı olarak teknik, mali ve idari rehberlik desteği sağlanmaktadır.
- ▶ **3. aşama**, ikinci aşamada geliştirilen çıktı üzerinde daha fazla Ar-Ge çalışmasına ihtiyaç duyulduğu durumlarda, projenin 1507 KOBİ Ar-Ge Başlangıç Destek Programı kapsamında değerlendirildiği aşamadır. Firmaların 550.000 TL'ye kadar bütçeli projelerine % 75 hibe destek sağlanmaktadır. Proje sonunda "ticari prototip" elde edilmesi beklenmektedir.
- ▶ **4. aşama**, önceki aşamada elde edilen ürünlerin ticarileşmesi ve çıktıların satışını kolaylaştırmak üzere, TÜBİTAK'ın firmalara proje pazarları düzenlediği aşamadır.

TÜBİTAK, aşama 2 için 12 ay, aşama 3 için 18 ay ve aşama 4 için 12 ay süreli destek sağlamaktadır.

4. 1512 Programına ilişkin önemli istatistikler: 2012 yılında program için yapılan ilk çağrıda, ilk aşama ile ilgili olarak 745 iş fikri başvurusu yapılmıştır. Bu başvuruların 451'i başarılı bulunmuş ve 360 girişimci adayının iş planı başvurusu ikinci aşamaya geçmeye hak kazanmıştır. 125 başvuru ise başarılı iş planı olarak değerlendirilmiştir.

H. 1513 Teknoloji transfer ofisleri destekleme programı

1. Programın amacı: Üniversitelerdeki bilgi ve teknolojinin, uygulamaya dönüştürülerek ticarileştirilmesi, üniversite ve özel sektör kuruluşları arasında işbirliği oluşturulması ve sanayinin ihtiyaç duyduğu bilgi ve teknolojinin üniversitede üretilmesine yardımcı olunması amacıyla faaliyet gösteren Teknoloji Transfer Ofislerini (TTO) desteklemektir.

2. Destek süresi ve başvuru yapabilecek kuruluşlar:

Proje bazında 5 yıllık destek verilmekte, bu süre 5 yıl daha uzatılabilmektedir. Üniversiteler, üniversitelerin ortak olduğu şirketler, teknopark yönetici şirketleri, teknopark yönetici şirketinin ortak olduğu şirketler başvurabilmektedir.

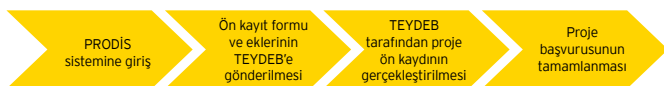
3. Destek özellikleri: İlk 5 yıl temel destek oranı % 80 olacak şekilde, yıllık 1.000.000 TL tutarında hibe desteği, ikinci 5 yıl için temel destek oranı % 60 olacak şekilde, yıllık 1.000.000 TL tutarında hibe desteği verilmektedir.

4. 1513 programına ilişkin önemli istatistikler: Program kapsamında açılan çağrıya 2012 yılında 39 başvuru yapılmıştır.

V) Proje başvurularının yapılaş şekli

Destek programlarına proje başvuruları <https://eteydeb.tubitak.gov.tr/prodis.htm> adresindeki Proje Değerlendirme ve İzleme Sistemi (PRODİS) uygulaması üzerinden çevrimiçi (online) olarak kabul edilmektedir. Başvuruların değerlendirilmesi, kararlar, izleme süreçleri ve hibe ödemeleri de yine PRODİS sistemi kullanılmak suretiyle gerçekleştirilmektedir.

Proje başvurusu sürecini gösteren özet şema aşağıdaki gibidir:



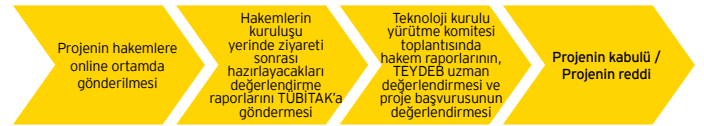
VI) Projelerin değerlendirme ve karar süreci

TEYDEB tarafından en az 2 kişi olmak üzere görevlendirilen hakemler online olarak sunulan proje bilgilerini incelemekte ve ayrıca firmayı yerinde ziyaret etmektedir. Hakemler projeye ilişkin değerlendirme raporlarını, kendilerine sunulan proje bilgileri, proje ekibinden aldıkları bilgiler ve firma altyapısını dikkate alarak hazırlamakta ve online olarak TÜBİTAK'a sunmaktadır. Hakemlerin raporları dikkate alınarak, proje önerisinin destek kararı, TEYDEB Grup Yürütme Komitesi tarafından alınmaktadır. Projelerin değerlendirilmesi 3 boyutta yer alan kriterlere göre gerçekleştirilmektedir.

Bu kriterlere aşağıda yer almaktadır

- Projenin endüstriyel Ar-Ge içeriği, teknoloji düzeyi ve yenilikçi yönü,
- Proje planı ve kuruluşun altyapısının uygunluğu,
- Proje çıktılarının ekonomik yarara ve ulusal kazanıma dönüştürülebilirliği.

Proje değerlendirme ve karar sürecini gösteren özet tablo ise aşağıdaki gibidir:



VII) Desteklenen projelerin izlenmesi ve hibe destek süreci

Destek kararı sonrası TÜBİTAK ve firma arasında sözleşme imzalanarak destek süreci başlamaktadır.

Genellikle projeyi değerlendiren hakemler arasından proje faaliyetlerini izlemek üzere bir izleyici belirlenmektedir.

Firmaların, projede gerçekleşen teknik gelişmeleri ve değişiklikleri içeren "Dönem Raporu"nu ve proje harcamalarına ilişkin yeminli mali müşavir raporunu Prodis üzerinden online olarak sunmaları gerekmektedir. Dönemsel faaliyet ve harcamalar, izleyici tarafından firma yerinde ziyaret edilerek değerlendirilmekte ve izleyici raporu online olarak TÜBİTAK'a sunulmaktadır. İzleyici raporunun değerlendirilmesiyle birlikte destek oranı ve tutarı belirlenerek firmaya ödeme yapılmaktadır.

VIII) Proje başvuruları sırasında dikkat edilmesi gereken konular

TÜBİTAK Ar-Ge destek programlarına başvuruda bulunacak firmaların dikkat etmesi gereken birçok önemli konu bulunmakta birlikte, özellikle bu programlara ilk kez başvuracak olan ve bu konuda fazla tecrübe sahibi olmayan firmaların dikkat etmeleri gereken bazı önemli hususlar aşağıda başlıklar halinde özetlenmektedir:

- ▶ Projenin endüstriyel Ar-Ge içeriği ve yenilikçi yönü vurgulanmalıdır.
- ▶ Projenin teknoloji düzeyi, bilimsel/teknik literatür ve standartlar referans verilerek açıklanmalıdır.
- ▶ Projenin hedef ve çıktıları net ve ölçülebilir biçimde olmalı, başarı kriterleri tanımlanmalıdır.
- ▶ Projede kullanılacak yöntem ve teknikler açıklanmalıdır.
- ▶ Proje süresi ve bütçesi gerçekçi tahmin edilmelidir.

- ▶ Proje iş paketlerine bölünmeli, iş paketleri arasındaki ilişkiler iyi kurgulanmalıdır.
- ▶ Projeyi gerçekleştirmek için gerekli işbirlikleri ve hizmet alımları tanımlanmalıdır.
- ▶ Proje ekibi projeyi gerçekleştirebilir nitelikte oluşturulmalıdır.

IX) Programlar kapsamında desteklenen Ar-Ge aşamaları

TÜBİTAK tarafından Ar-Ge projelerine yönelik olarak sağlanan destek programları kapsamında desteklenen Ar-Ge aşamaları genel itibarıyla aşağıda özetlenmektedir:

- ▶ Kavram geliştirme,
- ▶ Teknolojik/teknik ve ekonomik yapılabirlik etüdü,
- ▶ Geliştirilen kavramdan tasarıma geçiş sürecinde yer alan laboratuvar ve benzeri çalışmalar,
- ▶ Tasarım, tasarım geliştirme ve tasarım doğrulama çalışmaları,
- ▶ Prototip üretimi,
- ▶ Pilot tesisin kurulması,
- ▶ Deneme üretimi ve tip testlerinin yapılması.

X) Ar-Ge projelerinden beklenen hedefler

TÜBİTAK tarafından Ar-Ge projelerine yönelik olarak sağlanan destek programları kapsamında Ar-Ge projelerinden beklenen ana hedeflere aşağıda yer verilmektedir:

- ▶ Yeni ürün geliştirilmesi,
- ▶ Ürün kalitesi veya standardının yükseltilmesi,
- ▶ Maliyet düşürücü ve standart yükseltici yeni tekniklerin geliştirilmesi,
- ▶ Yeni üretim teknolojilerinin geliştirilmesi.

XI) Destek programları kapsamında desteklenen gider kalemleri

TÜBİTAK tarafından Ar-Ge projelerine yönelik olarak sağlanan destek programları kapsamında desteklenen gider kalemleri aşağıda sayılmaktadır:

- ▶ Personel giderleri,
- ▶ Alet, teçhizat, prototip, kalıp, yazılım alımları,
- ▶ Malzeme ve sarf giderleri,
- ▶ Seyahat giderleri,
- ▶ Danışmanlık ve hizmet alımları,
- ▶ Yeminli mali müşavir giderleri,
- ▶ Proje hazırlatma giderleri (sadece 1507),
- ▶ Proje teşvik ikramiyesi (1505,1513) ve bursiyer, proje kurum hissesi (1505),
- ▶ Fizibilite desteği (sadece 1505),
- ▶ Genel giderler (1511, 1512, 1513),
- ▶ Teşvik ödülü (firma KOBİ ise 1501, 1507),
- ▶ Üniversitelere yaptırılan Ar-Ge hizmet giderleri (1505, 1512, 1513 hariç),
- ▶ Toplantı, tanıtım ve organizasyon giderleri (1503,1513),
- ▶ Ulaşım, harcırah ve konaklama giderleri (1503,1513).

Yukarıda sayılan gider kalemlerinin bazılarının TÜBİTAK tarafından belirlenen kriterlere göre hesaplanarak beyan

edilmesi gerekmekte olup, proje kapsamında yapılan tüm harcamalar desteklemeye esas alınmamaktadır.

Bunun en önemli örneği ise personel giderlerinde karşımıza çıkmaktadır. Ar-Ge personelinin mezuniyet durumuna göre belirlenmiş bazı katsayılar kullanılmak suretiyle hesaplanan tutar, personelin aylık ortalama maliyeti ile karşılaştırılmakta ve bunlardan düşük olanı ilgili personel için TÜBİTAK'a beyan edilecek aylık maliyet olarak tespit edilmektedir. Kişinin ilgili proje kapsamında çalıştığı süreye göre belirlenen adam ay oranları kullanılarak ilave bir hesaplama daha yapılmakta ve destek uygulanacak harcama tutarı belirlenmektedir.

Desteklenen harcama kalemleri hakkında daha ayrıntılı bilgi için, TÜBİTAK tarafından yayımlanan "Mali Rapor Hazırlama Kılavuzu"nun incelenmesi yerinde olacaktır.

XII) Hibe desteklerinin kayıtlara alınması ve vergilendirilmesi

Ar-Ge projelerine ilişkin olarak TÜBİTAK tarafından sağlanan hibe destek tutarlarının kayıtlara alınmasında iki farklı vergilendirme rejimi uygulanmaktadır. Bunlar 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ve 5746 Sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun'a göre yapılan düzenlemelerdir.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre; hibe şeklinde sağlanan destek tutarları ile diğer kurumlardan bu mahiyette sağlanacak her türlü destek tutarları, gelir olarak kayıtlara intikal ettirilmekte ve kurum kazancına dahil edilmektedir.

Ayrıca TÜBİTAK destekli Ar-Ge projeleri kapsamında Ar-Ge indirimi uygulamasından faydalanılması mümkün olmakla birlikte, 5520 Sayılı Kanun'a göre, bu desteklerle finanse edilen Ar-Ge harcamaları da Ar-Ge indirimi hesaplamasında dikkate alınabilmektedir.

5746 Sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun'a göre ise Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde bulunanların; kamu kurum ve kuruluşları, Kanun'la kurulan vakıflar ile uluslararası fonlardan aldıkları destekleri özel bir fon hesabında tutmaları gerekmektedir. Bu fonda yer alan tutarlar, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre vergiye tabi kazancın tespitinde gelir, Ar-Ge indirimi tutarının tespitinde ise Ar-Ge harcaması olarak dikkate alınmamaktadır.

Ancak burada altı çizilmesi gereken önemli bir husus hibe şeklinde alınan desteklerde dönemsellik problemidir. Zira Ar-Ge projeleri kapsamında yapılan harcamalar TÜBİTAK'a 6'şar aylık iki ayrı dönemde beyan edilmekte, özellikle yılın ikinci yarısına ait harcamalara ilişkin destekler takip eden yılda alınabilmektedir.

Konuya ilişkin olarak Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından 13.06.2011 tarihinde verilen B.07.1.GİB.4.26.15.01-KVK-49-2-7-40-2697 sayılı özelgede;

"...

TÜBİTAK tarafından hibe olarak verilecek destek tutarlarının ilgili yılın kurumlar vergisi beyanname verme süresi geçmeden belirlenmesi halinde, hibe tutarını aşan Ar-Ge harcamalarının Ar-Ge indirimine konu edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Hibe olarak verilecek destek tutarlarının ilgili yılın kurumlar vergisi beyanname verme süresi geçtikten sonra belirlenmesi halinde ise hibe tutarını aşan Ar-Ge harcamalarının ilgili

dönemde Ar-Ge indirimine konu edilmemiş olması şartıyla, düzeltme beyannamesi verilerek Ar-Ge indirimine konu edilmesi mümkün olabilecektir." şeklinde görüş bildirilmiştir.

Anlaşılabacağı üzere Vergi İdaresi, hibe şeklindeki destek tutarları kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihten sonra belirlense dahi, düzeltme beyannamesi verilmek suretiyle Ar-Ge indirimi hesaplamasının değiştirilmesi ve bu desteklerden karşılanan harcamaların Ar-Ge indirimi hesaplamasında dikkate alınmaması gerektiği görüşündedir.

Dolayısıyla, oldukça sık karşılaşılan bu sorun karşısında mükelleflerin bir eleştiri ile karşılaşmamak adına ihtiyatlı bir uygulama benimsemeleri yerinde olacaktır.

XIII) Yeminli Mali Müşavirlerin destek sürecindeki rolü

Ar-Ge projelerine ilişkin olarak Ar-Ge desteklerinden yararlanacak kuruluşlar TÜBİTAK'a sunmak üzere mali rapor hazırlamak zorundadırlar. 1 Ocak-30 Haziran ve 1 Temmuz-31 Aralık olmak üzere iki dönem halinde hazırlanan mali rapor, desteklenen projeye ilişkin gider formları, belgeleri ve gerekli ekleri, diğer destekleyici formlar ve tamamlayıcı mali belgelerden oluşmaktadır. Firmalar tarafından hazırlanan mali rapora eklenmek ve TÜBİTAK'a sunulmak üzere yeminli mali müşavir tarafından "Yeminli Mali Müşavirlik Proje Harcamalar Değerlendirme ve Tasdik Raporu" hazırlanmaktadır.

Ayrıca Ar-Ge indiriminden yararlanan mükelleflerin de, kurumlar vergisi beyannamesinde yararlanılan Ar-Ge indiriminin doğru hesaplandığı ve uygulandığına ilişkin YMM tasdik raporunu ilgili mevzuatta belirtilen süre içinde bağlı buldukları vergi dairelerine vermeleri gerekmektedir. Ar-Ge indirimine ilişkin hususlara tam tasdik raporunda yer verilmiş olması durumunda, Ar-Ge indirimine ilişkin olarak ayrıca tasdik raporu düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır.

XIV) Sonuç

Ekonominin bilgiyle ilişkisi göz önüne alındığında, Ar-Ge kültürünün yaygınlaştırılması ve firmaların kendi bünyelerinde Ar-Ge yapılanmasının oluşturulması oldukça önemli bir gerekliliktir. Bu doğrultuda, TÜBİTAK tarafından her büyüklükte firmaya kendi bünyelerinde Ar-Ge yapılanmalarına sahip olmaları ve Ar-Ge faaliyetlerini geliştirmeleri adına çeşitli destekler sunulmaktadır.

Firmaların desteklerden yararlanmaları, proje ve kaynak yönetimi yeteneği kazanmalarına, üniversite-sanayi işbirliğinin oluşmasına, Ar-Ge yapabilmenin ve başarabilmenin verdiği moral ve özgüvene sahip olmalarına, ticari ve finansal başarılarının artmasına, ithalat ihtiyacını azaltan yerli ürünler geliştirmelerine, yeni açılım olanakları yaratmalarına ve nitelikli işgücü istihdamını artırmalarına yol açacaktır.

Hiç kuşkusuz, firmaların Ar-Ge faaliyetlerini devamlı hale getirmeleri, sanayimizin daha hızlı büyümesini ve ekonomik anlamda beklenen hedeflere de daha kolay ulaşmamızı sağlayacaktır.



Serbest bölgelerdeki mevcut düzenlemeler ve tereddüt yaratan bazı uygulamalar

Serbest bölgeler, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nda; Türkiye Gümrük Bölgesinin parçaları olmakla beraber; serbest dolaşımda olmayan eşyanın herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın ve serbest dolaşıma sokulmaksızın, gümrük mevzuatında öngörülen haller dışında kullanılmamak ya da tüketilmemek kaydıyla konulduğu, ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin ve kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından Türkiye Gümrük Bölgesi dışında olduğu kabul edilen ve serbest dolaşımdaki eşyanın bir serbest bölgeye konulması nedeniyle normal olarak eşyanın ihracına bağlı olanaklardan yararlandığı yerler olarak tanımlanmaktadır.

06.02.2004 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan, 5084 sayılı "Yatırımların ve İstihdamın Teşviki İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" ile Serbest Bölgeler Kanunu'na geçici madde eklenmesi suretiyle 6 Şubat 2004 tarihine kadar serbest bölgelerde faaliyet gösteren firmalar için geçerli olmayan vergi kanunları, bu tarih itibari ile bu kapsamdaki firmalar tarafından uygulanmaya başlanmıştır.

Son olarak, Serbest Bölgeler Kanunu'nda bazı değişiklikler yapılması amacıyla hazırlanan 5810 sayılı "Serbest Bölgeler Kanunu ile Gümrük Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" 25 Kasım 2008 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Anılan Kanun kapsamında, Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3. maddesinde değişiklik yapan 7. maddenin yürürlük tarihi 1 Ocak 2009 olarak belirlenmiştir. Yapılan bu yeni değişiklikler ile birlikte serbest bölgelerde faaliyette bulunan firmaların mevcut vergi kanunları açısından tabi oldukları güncel düzenlemeler ve uygulamada tereddüt yaratabilecek bazı konular yazımızın konusunu oluşturmaktadır.

I. Güncel istisnalar

A. Serbest bölgelerde kurumlar vergisi uygulaması

Serbest bölgelerde kurumlar vergisi istisnasının kapsamı, faaliyet ruhsatının alındığı tarih ile faaliyet konusuna göre farklılıklar göstermektedir. Buna göre, Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3. maddesi uyarınca 06.02.2004 tarihi itibarıyla serbest bölge faaliyet ruhsatı sahibi mükelleflerin, ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetler dolayısıyla elde ettikleri kazançların tamamı kurumlar vergisinden istisnadır. Burada önemli nokta, 06.02.2004 tarihi itibarıyla faaliyet ruhsatında belirtilen süredir. Bu tarihten sonra yapılan süre uzatımlarının istisna uygulamasına bir etkisi bulunmamaktadır.

Serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükellefler açısından ise faaliyet ruhsatının alınış tarihinin kurumlar vergisi istisnasının uygulanmasına etkisi bulunmamaktadır. Bu mükelleflerin serbest bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları, Avrupa Birliği'ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar kurumlar vergisi istisnası kapsamındadır.

B. Serbest bölgelerde elde edilen ücretlerde gelir vergisi uygulaması

Avrupa Birliği'ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar serbest bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az % 85'ini yurtdışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler gelir vergisinden istisnadır.

C. Serbest bölgelerde katma değer vergisi uygulaması

Serbest bölgeler, bir ülkenin siyasi sınırları içinde bulunmakla birlikte, dış ticaret, vergi ve gümrük mevzuatlarının uygulanması bakımından gümrük hattı dışında kalan, ülkenin mali mevzuatının tamamen ortadan kaldırıldığı veya önemli ölçüde sınırlandırıldığı yerler olarak tanımlanmaktadır. Serbest bölgeler ile ilgili Katma Değer Vergisi Kanunu'nda yer alan istisnalar mal ve hizmetler için uygulanan istisnalar olarak ikiye ayrılabilir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11 ve 12'nci maddelerine istinaden Türkiye'den serbest bölgeye satılan mallar ihracat rejimine tabi olup KDV'den istisnadır.

Yine Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 16'ncı maddesi uyarınca serbest bölge hükümlerinin uygulandığı malların teslimi katma değer vergisinden istisnadır.

Diğer taraftan, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-(i) maddesine göre, serbest bölgelerde verilen hizmetler katma değer vergisinden müstesnadır. Konuya ilişkin olarak yayımlanan 60 numaralı Katma Değer Vergisi Sirküleri'nde serbest bölgede, Türkiye'de ya da yurt dışında yerleşik firmaların serbest bölge içinde bilfiil verdikleri hizmetlerin KDV'den müstesna olduğu belirtilmiştir.

D. Serbest bölgelerde damga vergisi uygulaması

Serbest bölgede faaliyet gösteren mükelleflerin, Avrupa Birliği'ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar; bu bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili olarak yapılan işlemleri ve düzenlenen kağıtları damga vergisi ve harçlardan müstesnadır.

Söz konusu damga vergisi ve harç istisnasının uygulanmasında, faaliyet ruhsatının türü ile faaliyet ruhsatının alındığı tarihin bir etkisi bulunmamaktadır.

II. Tereddütlü konular

A. Serbest bölgedeki mükelleflerin yurtdışından aldıkları hizmetlerde KDV uygulaması

KDV Kanunu'nun 1'inci maddesinde, Türkiye'de yapılan işlemlerin katma değer vergisine tabi olduğu hükmü yer almaktadır. Aynı Kanun'un 6'ncı maddesinde işlemlerin Türkiye'de yapılmasından; malların teslim anında Türkiye'de bulunması, hizmetin Türkiye'de yapılması veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasının anlaşılması gerektiği belirtilmiştir.

KDV Kanunu'nun 9'uncu maddesinde ise mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması halinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bankalığı'nın, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği belirtilmiştir.

Ayrıca yazımızın önceki bölümlerinde yer verildiği üzere Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-(i) maddesi uyarınca, serbest bölgelerde verilen hizmetler KDV'den müstesnadır.

Öte yandan 93 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği uyarınca, münhasıran serbest bölgede faaliyet gösteren ve dolayısıyla işlemleri katma değer vergisinden istisna olan işletmelerin katma değer vergisi açısından mükellefiyet kaydının tesis edilmesine gerek bulunmamaktadır.

Bu noktada serbest bölgelerdeki mükelleflerin yurtdışından almış oldukları hizmetlere ilişkin KDV Kanunu'nun 9'uncu maddesi uyarınca sorumlu sıfatıyla KDV hesaplanıp hesaplanmayacağı konusunda tereddütler oluşabilmektedir.

Tereddüt yaşanmasına neden olan unsurlar şunlardır:

1-Serbest bölgeler Türkiye gümrük bölgesinin parçası olmakla beraber ithalat vergileri ve ticaret politikası önlemlerinin ve kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından Türkiye gümrük bölgesi dışında kabul edilmektedir.

Ayrıca serbest bölge ile diğer ülkeler ve serbest bölgeler arasında dış ticaret hükümleri uygulanmamaktadır.

2-60 numaralı KDV sirkülerinde ayrıca, serbest bölge içinde gerçekleşen hizmet ifalarının KDV'den müstesna olduğu; hizmet ifa edenin serbest bölgede faaliyette bulunma ruhsatının olup olmamasının bu istisnanın uygulanmasına engel teşkil etmediği belirtilerek, KDV Kanunu'nun 17'nci maddesinde belirtilen istisnanın fiilen serbest bölgede verilen hizmetleri kapsadığı belirtilmiştir.

3-KDV Kanunu'nun 6'ncı maddesinde, işlemlerin Türkiye'de yapılmasından; hizmetin Türkiye'de yapılması veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasının anlaşılması gerektiği belirtilmiştir.

4-KDV Kanunu'nun 11'inci maddesinde yurtdışındaki müşteriler için yapılan hizmetlerin KDV'den istisna olduğu belirtilmiş olmakla birlikte, serbest bölgelerdeki müşteriler için yapılan fason hizmetlerin de KDV'den istisna olduğuna ilişkin ayrıca bir hüküm olması, serbest bölgelerin KDV uygulaması bakımından yurtdışı olmadığı şeklinde yorumlanabilmektedir.

Tüm bu unsurlar dikkate alındığında, serbest bölgede faaliyet gösteren mükelleflerin yurtdışında mukim olan firmalardan aldıkları ve serbest bölgelerde faydalandıkları hizmetlerin KDV karşısındaki durumuna yönelik net bir açıklama olmadığı sonucu ortaya çıkmaktadır. Bununla birlikte, 93 seri numaralı KDV Genel Tebliği'nin taslak halinde serbest bölgede faaliyet gösteren işletmelerin KDV Kanunu'nun 9'uncu maddesi kapsamında sorumlu sıfatıyla beyan ederek ödeyecekleri katma değer vergisinin bulunduğu dönemlerde 2 No'lu KDV beyannamesini vereceklerine ilişkin ifadenin taslak metninden çıkarılmış olması da kafaları iyice karıştırmaktadır.

Bu nedenle konunun acilen tebliğ ya da sirküler ile net bir biçimde açıklığa kavuşturulması gerektiğini düşünüyoruz.

B. Serbest bölgelerde KKDF uygulaması

6 sıra numaralı Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu Hakkında Tebliğ uyarınca, vadeli ithalat işlemlerinde (kabul kredili, vadeli akreditif ve mal mukabili ödeme şekillerine göre yapılan ithalat) KKDF kesintisi yapılmaktadır. Peşin ödemeye konu ithalat işleminde ise KKDF kesintisi yapılması söz konusu değildir. Bu doğrultuda, bedelin ithalden önce ödendiği "peşin", "akreditifli" ve "vesaik mukabili" ödeme şekillerinde KKDF kesintisi yapılmamaktadır.

Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 18.03.2011 tarihli ve 2011/16 sayılı Genelgesi ile KKDF uygulamasına ilişkin serbest bölgelere yönelik kısıtlayıcı düzenlemeler yapılmıştır.

Söz konusu Genelge'de, serbest bölgelerde faaliyet gösteren herhangi bir firmayla ortaklık veya merkez-şube ilişkisi içinde bulunan firmalarca serbest bölgelerden bir ithalat yapılması halinde bu ithalatların peşin bir ithalat sayılabilmesi için, hem yurt dışındaki asıl ihracatçıya yapılan ödemenin hem de Türkiye'den serbest bölgeye yapılan ödemenin gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihten önce tamamlanmış olması ve bu durumun ithalatçı firma tarafından ibraz edilen belgelerle ilgili gümrük idaresine tevsik edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Söz konusu Genelge'nin yürürlüğe girmesiyle birlikte, Türkiye'deki firmaların, serbest bölgede bulunan şubelerinden gerçekleştirdikleri ithalat işlemlerinin KKDF kesintisi yönünden geçmişe doğru incelenmesine başlanmıştır. Bu incelemelerde KKDF yükümlülüğünün doğmaması için ithalat esnasında şubelere yapılmış peşin ödeme yeterli görülmeyip, serbest bölgedeki şubenin malı tedarik ettiği firmaya da ithalat anında ödeme yapmış olması aranılmıştır.

Dolayısıyla ilgili uygulama, serbest bölgede şubesi olan şirketlere ek yükümlülükler doğurmuştur.

Ancak, Mersin Vergi Mahkemesi ile Adana Bölge İdare Mahkemesi tarafından, 2011/16 sayılı Genelge ile getirilen ilave düzenlemenin hukuka aykırı olduğu yönünde kararlar verilmiştir.



3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ve teşvik mevzuatı kapsamında turizm sektöründeki yatırımlara sağlanan devlet yardımları

I. Giriş

İnsanların sürekli ikamet ettikleri yerin dışında devamlı yerleşme niyeti taşımadıkları iş, din, spor, eğlence, kültür, deneyim kazanma gibi sebeplerle, kişisel veya toplu olarak yaptıkları seyahatlerinden, gittikleri yerlerde ortaya çıkan iş veya ilişkileri kapsayan sosyal bir olay, ağır ve bütünleşmiş bir hizmet ve kültür endüstrisi olarak tanımlanan turizm¹, ülkeler açısından önemli bir ekonomik faaliyet alanını oluşturmaktadır.

Bu kapsamda, Türkiye'nin sahip olduğu eşsiz coğrafi konum nedeniyle, turizm sektörü sağladığı döviz gelirleriyle ülke ekonomisine yadsınamaz bir maddi katkı sağlamaktadır. Turizmin ekonomik, sosyal ve kültürel getirileri dikkate alındığında ülkeler bu sektörü desteklemek ve geliştirmek adına çeşitli tedbirler almaya çalışmaktadırlar. Bu yazımızda turizm sektöründe gerçekleştirilen konaklama yatırımlarına 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı (3305 sayılı BKK) kapsamında sağlanan başlıca vergi teşviklerine yer verilecektir.

Hizmetler genel sektörünün içinde bir alt sektör olarak yer alan turizm sektörü ülkelerin ekonomik ve sosyal gelişmişlik düzeyine önemli katkıları olan sektörlerden birisidir. Son yıllarda, insanların gelirlerinin önemli bir kısmını tatile ve turizme ayırması, teknolojik gelişmelerin artmasıyla birlikte gezip görme isteğinin artması ve ulaşım konusunda alternatiflerin çoğalması dolayısıyla en uzak mesafelerin bile kısalmayla turizm dünyada en hızlı büyüyen sektörlerin arasında yerini almıştır.

En az bir sanayi kadar ülke ekonomisine yarar sağlayan ve "bacasız sanayi" olarak adlandırılan turizm sektörü, gerek milli gelire gerekse de istihdama ve ülkenin Dünya'daki bilinirliğine ve itibarına çok büyük katkı sağlamaktadır. Öte yandan turizm yatırımlarının çok maliyetli olması, geri kazanımın uzun bir sürece yayılması, ayrıca siyasal ve sosyal olaylardan hemen etkilenmesi dolayısıyla girişimciler söz konusu sektörü riskli olarak görebilmekte ve yatırımdan imtina edebilmektedirler.

Yatırım ve vergi teşviklerinin ekonomiye ve topluma faydalı olacak alanlara yönlendirilmesi ülke ekonomileri açısından önem arz etmektedir. Zira söz konusu vergi teşvikleriyle halihazırda yetersiz olan ancak geliştirilmesi amaçlanan yatırım alanlarına ekonomik canlılık getirilecektir. Bu kapsamda söz konusu sektörlerin geliştirilmesinde en önemli görev devletlere düşmektedir. Şöyle ki, "Turizm sektöründe özel sektör lokomotif işlevi görürken, devlet ise trenin ilerleyeceği demiryolu gibidir. Eğer demiryolu iyi dizilmiş ve hedef iyi belirlenmiş ise tren güvenli ve hızlı bir biçimde ilerleyecektir."² Dolayısıyla, turizm sektörünü yatırıma cazip bir alan haline getirmek için söz konusu yatırımları özendirici vergi teşvikleri devletin alacağı tedbirlerin en başında gelmektedir.

¹ Tüğen Kamil, "Vergi Teşvikleri ve Turizm Sektöründeki Gelişmeler", Vergi Sorunları Dergisi, 1995 Şubat.

² Toker Boran, "Türkiye'de Turizm Sektörü Teşviklerinin Değerlendirilmesi", Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi, Cilt:14, Sayı:2. (Erişim: <http://www.bayar.edu.tr>)

Turizm sektörünün teşvik edilmesini gerektiren nedenler kısaca;

- ▶ Turizmin diğer sektörlerle oranla otomasyona daha az imkan veren, insan gücünün gerektiği; dolayısıyla istihdam artırıcı etkisi,
- ▶ Yerli ve yabancı turistlerin tüketimleri doğrultusunda ülkeye yapılan döviz girdisi ve ödemeler dengesi üzerindeki olumlu etkisi,
- ▶ Turizm açısından potansiyele sahip lakin az gelişmiş bölgelerin gelişmiş bölgelerle arasındaki gelir dağılımı farkını azaltıcı etkisi,
- ▶ Vergi gelirlerini arttırması,
- ▶ Ülkenin itibarını arttırması, doğal ve tarihsel güzelliklerinin bilinirliğinin dış dünyaya açılması,
- ▶ Kültürel alışverişi arttırması,

olarak özetlenebilecektir.³

II. Turizm sektöründeki konaklama yatırımlarına sağlanan başlıca teşvikler

Yukarıda ifade edilen amaçlar doğrultusunda, turizm sektöründe gerçekleştirilen konaklama tesisi yatırımlarına 3305 sayılı BKK kapsamında sağlanan başlıca devlet yardımları ele alınmıştır.

A. 3305 sayılı BKK ile sağlanan teşvikler⁴

Teşvik sistemi; genel, bölgesel (bu grup altında ek olarak öncelikli yatırımlar da sınıflandırılmıştır), büyük ölçekli ve stratejik yatırımların teşviki uygulamalarından oluşmaktadır. Türkiye, illerin sosyo-ekonomik gelişmişlik düzeyleri dikkate alınarak 6 bölgeye ayrılmıştır. Yatırımın türü ve gerçekleştirildiği bölgeye göre farklılık göstermekle beraber teşvik sistemi kapsamında sunulan destek unsurları şu şekildedir:

- Vergi indirimi (indirimli kurumlar vergisi uygulaması),
- Sigorta primi işveren hissesi desteği,
- Gümrük vergisi muafiyeti,
- KDV istisnası,
- Faiz desteği,
- Yatırım yeri tahsisi,
- Sigorta primi işçi payı desteği, (6'ncı bölgede gerçekleştirilecek yatırımlar için)
- Gelir vergisi stopajı desteği (6'ncı bölgede gerçekleştirilecek yatırımlar için) ve
- KDV iadesidir. (Sabit yatırım tutarı beş yüz milyon Türk Lirasının üzerindeki stratejik yatırımlar kapsamında yapılacak bina-inşaat harcamaları için)

Yazımızda, turistik konaklama tesisi yatırımlarının teşvik mevzuatı çerçevesinde genel değerlendirmesi yapılmıştır. Söz konusu teşviklerle ilgili karar mercii Ekonomi Bakanlığı'dır. Diğer bir ifadeyle yapılacak her yatırımın bütün bir proje halinde kendine özgü koşulları, bölgesi, sektörü, karakteristiği vb. unsurlar incelenip bir arada değerlendirilerek Bakanlık tarafından teşvik belgesi düzenlenmektedir. Dolayısıyla teşvik mevzuatına uyumlu kalmakla birlikte nihai karar mercii teşvik belgesi düzenleyen Ekonomi Bakanlığı olmaktadır.

3305 sayılı BKK'ya ekli 2-A sayılı listede otellerin bölgesel desteklerden yararlanabilmesi için bölgeler itibarıyla gerekli şartlar belirtilmiştir. Söz konusu listeye göre, otel yatırımları "41 numaralı oteller" kodu altında yer almakta olup 6. bölge hariç tüm bölgeler için 3 yıldız ve üzeri otel olunması şartı aranmakta, 6. bölge için ise 500 bin TL asgari yatırım tutarı şartı aranmaktadır.

Anılan Karar'a ekli 2-B sayılı listede ise iller itibarıyla karşılıklarında numaraları belirtilen sektörler, 2-A sayılı listede ilin bulunduğu bölgedeki şartları sağlamaları durumunda anılan vergi indiriminden yararlanabileceklerdir. Söz konusu listeye göre, sadece 1. bölgede yer alan İstanbul ili dışında diğer tüm illerde gerçekleştirilen ve asgari yatırım tutarı ile diğer şartları sağlayan otel yatırımları bölgesel desteklerden yararlanabilecektir.

Ayrıca, Kültür ve Turizm Koruma ve Gelişim Bölgelerinde yapılacak turizm yatırımlarından bölgesel desteklerden yararlanabilecek nitelikteki turizm konaklama yatırımları, öncelikli yatırım konuları arasında sayılmıştır. Bu kapsamda bahsi geçen yatırım, 1-5. bölgeler arasında hangi bölgede gerçekleştirilirse gerçekleşsin 5. bölgede uygulanan bölgesel desteklerden faydalanabilecektir. Söz konusu yatırımın 6. bölgede yer alması halinde ise bulunduğu bölge desteğine tabi olacaktır.

Bu kapsamda bölgesel ve öncelikli yatırımlar kapsamında teşvik belgeli yatırımcılara sağlanan destek unsurlarına aşağıda yer verilmektedir:

1. Vergi indirimi

3305 sayılı BKK ve 2012/1 sayılı Tebliğ uyarınca, bölgesel teşvik uygulamaları kapsamında gerçekleştirilecek yatırımlarda, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/a maddesi çerçevesinde kurumlar vergisine veya gelir vergisine, öngörülen yatırım katkı tutarına ulaşınca kadar uygulanacak indirim oranları ile yatırıma katkı oranları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Bölgeler	31.12.2013'e kadar yatırıma başlanması halinde*		31.12.2013'den sonra yatırıma başlanması halinde	
	Yatırıma katkı oranı (%)	Kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirim oranı (%)	Yatırıma katkı oranı (%)	Kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirim oranı (%)
1	15	50	10	30
2	20	55	15	40
3	25	60	20	50
4	30	70	25	60
5	40	80	30	70
6	50	90	35	90

***Yatırıma başlama tarihi:** 3305 sayılı BKK'nın 24. maddesi uyarınca, yatırımın başlangıç tarihi, teşvik belgesi için Bakanlığa veya ilgili yerel birime müracaat tarihidir. Ancak, yatırıma başlanıldığının kabul edilebilmesi için, yatırımın başlangıç tarihinden sonra arazi-arsa, altyapı, bina-inşaat, makine ve teçhizat (avans ve ön ödemeler dahil) ile diğer yatırım harcamalarına yönelik olarak teşvik belgesinin ilk

³ Tezcan Keremettin, Karadeniz Erdiç, Kandır Serkan Yılmaz, Önal Yıldırım Beyazıt, "Türk Turizm Sektörünün Gelişimi Açısından Uygulanan Vergi Politikalarının Değerlendirilmesi", IV. Lisansüstü Turizm Öğrencileri Araştırma Kongresi. (Erişim: <http://www.anatoliajournal.com>).

⁴ 2012/3305 sayılı BKK 19.06.2012 tarihli Resmî Gazetede, 2012/01 numaralı Tebliğ ise 20.06.2012 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanmış ve yayımlandıkları tarihte yürürlüğe girmiştir

düzenlendiği tarihteki sabit yatırım tutarı esas alınmak üzere, sabit yatırım tutarının en az yüzde onu oranında (sabit yatırım tutarı elli milyon Türk Lirasının üzerindeki yatırımlar için en az beş milyon Türk Lirası) harcama yapılması gerekir.

2. Sigorta primi işveren desteği

Büyük ölçekli yatırımlar, stratejik yatırımlar ve bölgesel teşvik uygulamaları kapsamında desteklenen yatırımlardan, tamamlama vizesi yapılmış teşvik belgesinde kayıtlı istihdamı aşmamak kaydıyla;

- Komple yeni yatırımlarda, teşvik belgesi kapsamında gerçekleşen yatırımla sağlanan,
- Diğer yatırım cinslerinde, yatırımın tamamlanmasını müteakip, yatırıma başlama tarihinden önceki son altı aylık dönemde Sosyal Güvenlik Kurumuna verilen aylık prim ve hizmet belgesinde bildirilen ortalama işçi sayısına teşvik belgesi kapsamında gerçekleşen yatırımla ilave edilen,

istihdam için ödenmesi gereken sigorta primi işveren hissesinin asgari ücrete tekabül eden kısmı Ekonomi Bakanlığı bütçesinden karşılanır. Söz konusu desteğin uygulama sürelerine ilişkin bilgiler aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Bölgeler	31.12.2013 tarihine kadar (bu tarih dahil) başlanılan yatırımlar	01.01.2014 tarihinden itibaren başlanılan yatırımlar
1	2 yıl	-
2	3 yıl	-
3	5 yıl	3 yıl
4	6 yıl	5 yıl
5	7 yıl	6 yıl
6	10 yıl	7 yıl

Yararlanılan sigorta primi işveren hissesi desteğinin tutarı, bölgesel teşvik uygulamaları kapsamında desteklenen yatırımlarda sabit yatırım tutarının aşağıda belirtilen oranlarını geçemez.

Bölgeler	Sigorta primi işveren hissesi desteğinin sabit yatırım tutarına oranı (%)
1	10
2	15
3	20
4	25
5	35

3. Faiz desteği

Talep edilmesi halinde, bölgesel teşvik uygulamaları kapsamında desteklerden yararlanacak yatırımlar için bankalardan kullanılacak en az bir yıl vadeli yatırım kredilerinin teşvik belgesinde kayıtlı sabit yatırım tutarının yüzde 70'ine kadar olan kısmı için ödenecek faizin veya kâr payının;

- 3. bölgede yapılacak bölgesel yatırımlar için Türk Lirası cinsi kredilerde üç puanı, döviz kredileri ve dövize endekli kredilerde bir puanı,
- 4. bölgede yapılacak bölgesel yatırımlar için Türk Lirası cinsi kredilerde dört puanı, döviz kredileri ve dövize endekli kredilerde bir puanı,

- 5. bölgede yapılacak bölgesel yatırımlar için Türk Lirası cinsi kredilerde beş puanı, döviz kredileri ve dövize endekli kredilerde iki puanı,
- 6. bölgede yapılacak bölgesel yatırımlar için Türk Lirası cinsi kredilerde yedi puanı, döviz kredileri ve dövize endekli kredilerde iki puanı,

Ekonomi Bakanlığı'nca da uygun görülmesi halinde azami ilk beş yıl için ödenmek kaydıyla bütçe kaynaklarından karşılanabilir.

İlgili Karar'da bölgesel teşvik uygulamaları kapsamında yapılacak yatırımlarda proje bazında sağlanacak faiz desteği tutarlarının 3, 4, 5 ve 6. bölgelerde sırasıyla 500.000, 600.000, 700.000 ve 900.000 TL'yi geçemeyeceği belirtilmiştir.

Ayrıca bahsi geçen Karar'da,

- Döviz kredisi ile gerçekleştirilecek yatırımlarda ise faiz desteği uygulamasının, vade tarihindeki Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz satışı kuru dikkate alınarak yapılacağı,
- Kullanılmış makine ve teçhizat için ve kamu iktisadi teşebbüsleri dahil kamu kurum ve kuruluşları ile kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının yapacağı yatırımlar için faiz desteği uygulanmayacağı ve
- Aynı teşvik belgesi kapsamındaki yatırım için faiz desteği uygulamasına yönelik olarak birden fazla aracı kurumun talepte bulunamayacağı,

belirtmiştir.

4. Gümrük vergisi muafiyeti

Teşvik belgesi kapsamındaki yatırım malı makine ve teçhizatın ithali, yürürlükteki İthalat Rejimi Kararı gereğince ödenmesi gereken gümrük vergisinden muaftır.

5. Katma değer vergisi (KDV) istisnası

3065 sayılı KDV Kanunu gereğince, teşvik belgesi sahibi yatırımcılara teşvik belgesi kapsamında yapılacak makine ve teçhizat (ithal ve yerli) teslimleri KDV'den istisnadır. Aynı hüküm, teşvik belgesinin veya teşvik belgesi kapsamı makine ve teçhizatın devir işlemleri ile makine ve teçhizat listelerinde set, ünite, takım vb. olarak belirtilen malların kısmi teslimlerinde de uygulanabilecektir.

6. Yatırım yeri tahsis

Bakanlıkça teşvik belgesi düzenlenmiş bölgesel desteklerden yararlanacak yatırımlar için, 29.6.2001 tarihli ve 4706 sayılı Kanun'un ek 3. maddesi çerçevesinde Maliye Bakanlığı'nca belirlenen usul ve esaslara göre yatırım yeri tahsis edilebilir.

7. Sigorta primi işçi payı desteği

6. bölgede; bölgesel teşvik uygulamaları kapsamında teşvik belgesine istinaden gerçekleştirilecek yatırımla sağlanan ilave istihdam için, tamamlama vizesi yapılan teşvik belgesinde kayıtlı istihdam sayısını aşmamak kaydıyla, işveren tarafından Sosyal Güvenlik Kurumuna ödenmesi gereken sigorta primi işçi hissesinin asgari ücrete tekabül eden kısmı, tamamlama vizesinin yapılmasını müteakip on yıl süreyle işveren adına Bakanlık bütçesinden karşılanabilir.

8. Gelir vergisi stopajı desteği

6. bölge için düzenlenen teşvik belgeleri kapsamında gerçekleştirilecek yatırımlarla sağlanan ilave istihdam için, belgede kayıtlı istihdam sayısını aşmamak kaydıyla, işçilerin ücretlerinin asgari ücrete tekabül eden kısmı üzerinden hesaplanan gelir vergisi, yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçtiği tarihten itibaren on yıl süreyle verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden terkin edilir.

B. Teşvik edilmeyecek yatırımlar veya teşviki belirli şartlara bağlı turizm konaklama yatırımları

3305 sayılı BKK'nın Ek-4'ünde teşvik edilmeyecek veya teşviki belirli şartlara bağlı yatırım konuları düzenlenmiştir. Bu kapsamda ilgili ekte yer alan düzenlemeler çerçevesinde; turizm yatırım/işletme belgeli oteller, butik oteller, tatil köyleri, özel konaklama tesisleri ve dağ/yayla evleri dışında kalan turizm konaklama tesisleri teşvik edilmeyecek yatırımlar olarak belirlenmiştir.

Diğer taraftan, bahsi geçen Ek-4'ün "Teşviki belirli şartlara bağlı yatırımlar" başlıklı bölüm altında ise;

- ▶ Kültür yatırımları için, Kültür ve Turizm Bakanlığından alınacak kültür belgesine istinaden teşvik belgesi düzenlenebileceği, ancak, münhasıran bu amaçla inşa edilenler dışında, yeme-içme, spor, eğlence ve satış üniteleri gibi birimlerin kapsama dâhil edilemeyeceği,
- ▶ Kültür ve Turizm Bakanlığından alınacak turizm belgesini haiz eğlence merkezi ve temalı tesis gibi konaklama içermeyen turizm yatırımlarının teşvik belgesine bağlanabileceği, ancak, münhasıran bu amaçla inşa edilenler dışında, yeme-içme, spor, eğlence ve satış üniteleri gibi birimlerin kapsama dâhil edilemeyeceği,

belirtilmiştir.

III. Sonuç

Türkiye'nin coğrafi konumu göz önüne alındığında, turizm cenneti denilecek bir konumda olduğu görülmektedir. Bu sebeple, turizm sektörünün ekonomiye sağlayacağı katkılar göz ardı edilmemelidir, dolayısıyla çok büyük bir potansiyel sahibi olan turizm sektörünün gelişmesinde Devletin uygulayacağı teşvikler ve vergi politikaları önemli bir yer tutmaktadır.

Yazımızda yer verildiği üzere, 2012/3305 sayılı BKK ile bu alanda önemli gelişmeler olmuş ve turizm sektörüne canlılık getirilmesi amaçlanmıştır. Bu kapsamda, dünya turizminde çok daha iyi yerlere gelmek için alınacak tedbirlerin en başında, devletin turizm sektörü üzerindeki vergi yükünü azaltması, reklam harcamalarını arttırması ve çeşitli teşviklerle yatırımcıları bu sektöre yönlendirmesi gelmektedir.

Kaynakça

TEZCAN Keramettin, KARADENİZ Erdiç, KANDIR Serkan Yılmaz, ÖNAL Yıldırım Beyazıt, "Türk Turizm Sektörünün Gelişimi Açısından Uygulanan Vergi Politikalarının Değerlendirilmesi", IV. Lisansüstü Turizm Öğrencileri Araştırma Kongresi, Belek-Antalya, 23-27 Nisan 2008, s.827-851. (<http://www.anatoliajournal.com>)

TOKER Boran, "Türkiye'de Turizm Sektörü Teşviklerinin Değerlendirilmesi", Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi, Cilt:14, Sayı 2, 2007. (<http://www.bayar.edu.tr>)

TÜĞEN Kamil, "Vergi Teşvikleri Ve Turizm Sektöründeki Gelişmeler", Sayı 77, Şubat 1995.



Uncertain issues and problems encountered in the application of reduced corporate tax

In order to incentivize investments by means of reductions in income taxes after the cancellation of the investment allowance application, Law no. 5838 promulgated in the (repeated) Official Gazette dated 28.02.2009 has introduced reduced corporate tax to our legislation. This application has been regulated by article 32/A added to the Corporate Tax Law (CTL).

As from 2009, the investment incentive system in our country has been transformed into a system which is based on regions and where state supports provided to investments are determined according to the socioeconomic development level of provinces. In this regard, the support system for the investments under incentive certificate is based on the "Decrees on State Supports in Investments" issued by the Council of Ministers. In this scope, the most recent decree is the "Decree on State Supports in Investments" promulgated under the Council of Ministers Decree no. 2012/3305 dated 15.06.2012. Procedures and principles about the application of this Council of Ministers Decree on the other hand have been explained in the "Communiqué no. 2012/1 on the Application of the Decree on State Supports in Investments".

Finally, article 32/A, which regulates the application of reduced corporate tax, has been finalized after the amendments made by Law no. 6322.

Investments under incentive certificates are incentivized by many support elements if they meet the determined conditions. For investors, the most attractive quantitative support element is certainly the reduced corporate tax. However, despite its attractiveness, reduced corporate tax always remains in question as the most problematic and uncertain issue with regard to its application. These problems and hesitations arise mainly from the fact that certain issues have not been fully clarified in the law, Council of Ministers Decrees and relevant Communiqués and the Ministry of Finance has not promulgated any Communiqué about the matter. Although some of these uncertain issues have been clarified in time (or it has been assumed that they have been resolved by some tax rulings), some problems remain in question as there is no clear regulation about them. Our article will analyze the reduced corporate tax application which is highly significant for investors and discuss the problems arising in practice, tax rulings issued by the authority and issues which have already given rise to hesitation.

We would like to note that the approaches developed as our own opinions in our article except for the explanations in article 32/A of the CTL regarding reduced corporate tax, the abovementioned Decree and Communiqués on investments under incentive certificate and the tax rulings issued by the Revenue Administration are not binding, and the Authority's opinion must be definitely sought for these issues.

I. Legislation on the application of reduced corporate tax

A. Text of the article

Article 32/A of the Corporate Tax Law no. 5520 states that;

“(1) Except for entities operating in finance and insurance sectors, business partnerships, undertakers, electricity production plant investments under the scope of the Law no. 4283 dated 16/7/1997, investments carried out under the scope of the Law no. 3996 dated 8/6/1994 and investments carried out under royalty agreements, income derived from the investments specified in paragraph two of this article and linked to an incentive certificate by the Ministry of Economy shall be subjected to reduced corporate tax as of the fiscal period when the investment partially or wholly begins operating until they reach the investment contribution amount.

(2) In the application of this article, investment contribution amount shall refer to the portion of investments to be recovered by the Government through the tax not collected by applying reduced corporate tax, whereas investment contribution rate shall mean the rate to be calculated by dividing the investment contribution amount to the total investment made. The Council of Ministers shall be authorized to;

...

b) Determine the investment contribution amount provided that it does not exceed 55% in each group of provinces, strategic investments or places listed in clause (a) and 65% in large-scale investments exceeding 50 million TL and impose reduced corporate tax up to 90%,

c) Make the investment contribution amount partially available by imposing reduced corporate tax to the profits which the company derives from its other activities during the investment period, on account of the investment contribution amount to be calculated according to this article as from the starting date of the investment, provided that the amount of the investment expenditure incurred and 50% of total investment contribution amount is not exceeded, and to set this rate to zero or increase it up to 80% for each group of provinces.

...

(4) In expanding investments, if the profit derived can be determined by being recognized in separate accounts within the framework of the integrity of the enterprise, reduced rate shall be applied to this profit. If the profit cannot be determined separately, the profit to be subjected to reduced rate shall be determined by proportioning the amount of expanding investment to the total amount of fixed assets registered in company's assets (including the amounts pertaining to investments in progress). During this calculation, the registered value of fixed assets in the company's assets shall be taken into account with their revaluated amounts. The reduced rate application shall start in the advance tax period when the investment begins operating wholly or partially.

...

(6) If the investment is transferred before it starts operating, the transferee company shall benefit from reduced corporate tax provided that it meets the same conditions. In cases where reduced corporate tax is applied before the investment wholly or partially starts operating, taxes not accrued on time since reduced tax rate is applied pursuant to clause (c) of second paragraph in case the investment is not completed and does not start operating shall be collected together with delay interest without applying tax loss penalty. ...”

B. Applicability of reduced corporate tax also to other profits made during the investment period

When the application of reduced corporate tax first started, the biggest disadvantage of investors was the applicability of reduced corporate tax only to the profit derived from the investment. In other words, this incentive could not be enjoyed before the investment started operating and the investor started to derive profit from the investment.

As per clause (c) added to the second paragraph of article 32/A of the CTL to follow clause (b) by article 39 of Law no. 6322, “The Council of Ministers is authorized to partially make available the investment contribution amount by applying reduced corporate tax to the profits which the company derives from its other activities in the investment period on account of the investment contribution amount to be calculated according to this article as from the starting date of the investment, provided that the amount of the investment expenditure incurred and 50% of the total investment contribution amount is not exceeded, and to set this rate to zero or increase it up to 80% for each group of provinces”.

With this new regulation, investors have become able to benefit from reduced corporate tax also before the investments start operating, and investors have been enabled to be subject to reduced rate during the investment period also with respect to the profits they derive from their activities other than their investments carried out under investment incentive certificate.

The support provided to the investor by subjecting the whole corporate profit to reduced corporate tax and making a certain portion of investment contribution amount available in the investment period by being limited to a certain portion of investment contribution amount and the amount of actual expenditure incurred becomes limited only to the profit to be derived from this investment after the investment starts operating.

C. Completely new investments/expanding investments

Completely new investments and expanding investments (expansion, integration, modernization, product diversification) have been defined as follows in the “Communiqué no. 2012/1 on the Application of the Decree on State Supports in Investments”.

Completely new investment: Investments which contain main machinery and equipments and auxiliary plant, include the expenditures for land-plot and building-construction when necessary and which do not have any existing plant or a common infrastructure with the existing plant in the same subject of production in the place of investment.

Integration: Investments which prospectively and/or retrospectively integrate with the existing plant by enabling the production of complementary intermediate goods for the finished products manufactured in the current production lines of plants that produce goods and services and/or utilization of the finished products as intermediate goods and which are made within the borders of the same province or in the same place and same plant by taking into account the nature of the project as a rule.

Modernization: Investments which contain the addition of appropriate parts to machinery and equipments that have completed their technical and/or economic lifecycle in the production lines of existing plant or replacement of the current machinery and equipments with new ones, completion of the deficient parts of the plant, direct increase of the quality of the finished product or change of its model.

Expanding investment: Investments which aim to increase the current capacity by adding a production line or machinery and equipment to an existing investment and which form a whole with the existing plant by establishing a common infrastructure with it.

Product diversification: Investments which have common infrastructure with existing plant and aim to derive a different finished product with an additional investment to be made in the existing machinery and equipment in the same enterprise.

II. Uncertain and problematic issues encountered in practice

This section of our article will discuss the problems encountered in the application of reduced corporate tax. These are the main issues widely known in the market or the major uncertain and problematic issues which our taxpayers face in the application of reduced corporate tax. There are many other examples which can be given for this matter.

A. Which element of profit should we understand from the term "profit"?

The mentioned article of the Law and relevant legislation do not fully explain what should be inferred from the term "profit", which is derived from the completely new investment or expanding investment and will be subject to reduced corporate tax.

In Accounting Applications General Communiqué series no. 1, the groups of profit constituting the income statement are listed as follows:

- Gross Sales
- Net Sales
- Gross Sales Profit or Loss
- Operating Profit or Loss
- Ordinary Profit or Loss
- Profit or Loss of the Period

The legislation does not clarify how the profit shall be separated into the abovementioned groups of profit to which extent and subjected to reduced tax rate. The Revenue Administration has tried to clarify the matter in the tax rulings it has issued.

These tax rulings state that the "profit" derived from investments shall refer to the balance sheet (commercial) profit. Furthermore, it has been stated that while calculating balance sheet (commercial) profit, companies may not take into account the income and expense provisions which are not in line with the Tax Procedures Law and which they calculate and record according to domestic/international accounting standards.

B. Difference between commercial profit and financial profit

Various tax rulings have stated that if the financial profit to be subjected to corporate tax is higher than the balance sheet (commercial) profit derived from the investment, the reduced corporate tax application shall be limited to the balance sheet (commercial) profit derived from the investment. However, if the balance sheet (commercial) profit is higher than financial profit, the portion of financial profit that will be subjected to reduced corporate tax is unclear.

On the basis of the explanation above, we are of the opinion that the financial profit may be completely subjected to reduced corporate tax if the commercial profit derived from the investment is higher than financial profit. However, before the application, it would be beneficial to receive a tax ruling which clearly explains this matter.

C. How will "common general expenses" and "other operating income and expenses" be taken into account in the determination of "profit"?

Although it is possible to determine the revenue earned from the sales of the products derived from the investment and these products' production costs and naturally the gross sales profit, which is the difference between these two, calculation of the balance sheet (commercial) profit derived from the investment remains as a question.

In order to switch from gross sales profit to net profit, it should be certainly taken into account the portion of common general expenses and incomes and expenses arising from other activities which is attributed to the investment as these items cannot be directly followed per each investment. However, the legislation does not make any explanation on how the allocation shall be made according to which objective allocation criteria if it cannot be directly determined how much of these common general expenses and incomes and expenses arising from other activities is related to the investment.

As per tax ruling no. B.07.1.GİB.4.16.16.01-125(ÖZG-12/26)-419/7717 dated 28.11.2012 and issued by the Revenue Administration, if it is not known how much of common general expenses and other activities' income and expenses is related to the expanding investment, common general expenses and other activities' expenses and losses may be allocated on the basis of the share of cost of sales arising from old investments and the new expanding investment within total costs, whereas other operating incomes may be allocated on the basis of the share of revenues derived from old and new investments within total revenue.

If we formulate the matter, calculations will be as follows;

Amount of common expenses corresponding to the investment =

Cost of sales of the products derived from the investment
x Total of common general expenses and other ordinary expenses

Total cost of sales

Amount of other incomes corresponding to the investment =

Revenue derived from investment x Total of other incomes

Total revenue

As there is no detailed explanation or regulation in the legislation, the most practical calculation method can be employed by means of the formulas given above.

D. What should be understood from the term "investment period"?

As mentioned above, pursuant to clause 2/(c) added to article 32/A of the Corporate Tax Law no. 5520 by Law no. 6322, being applicable to the profits to be derived as from 01.01.2013, the Council of Ministers has been authorized to partially make available the investment contribution amount by applying reduced corporate tax to the profits which the company derives from its other activities in the investment period on account of the investment contribution amount to be calculated according to this article as from the starting date of the investment, provided that 50% of the total investment contribution amount and the amounts of the investment expenditure incurred is not exceeded, and to set this rate to zero or increase it up to 80% for each group of provinces.

However, neither Corporate Tax Law nor Council of Ministers Decree no. 2012/3305 and the related Communiqué no. 2012/1 contain any definition on the term "investment period".

Accordingly, regarding the application of reduced tax to the profits derived from other activities during the investment period, taxpayers hesitate what the phrase "investment period" refers to.

Furthermore, there are hesitations on whether the investment period will continue if the investment partially starts operating while it is still in progress and whether reduced tax will be applied also to the profits derived from other activities.

Communiqué no. 2012/1 related to the Council of Ministers Decree no. 2012/3305 provides a definition on "starting date of operation"; according to the definition, starting date of operation refers to the "ending date of the investment period (including additional time) or the application date if the company has applied for the completion visa before this date".

If the starting date of the operation is also deemed the ending date of the investment, according to the definition, the ending

date of the investment period is the earlier one of the ending date of the investment period (including additional time) and the date of application for completion visa. The ending date of the investment period is the date specified as "ending date of investment" in the incentive certificate, and the additional times should be added to this date.

On the basis of the above definition of the starting date of operation, we are of the opinion that the investment period is the period between the starting date of the investment and the ending date of investment stated in the incentive certificate (date of application if the application for completion visa is earlier).

Besides, we are of the opinion that investment period continues even if the investment starts operating partially. Continuation of the application of reduced tax to the profits derived from other activities is in line with the purpose of the practice as the investor still needs financing during this period.

However, this practice will not prevent the application of reduced tax to the profits derived from the investment due to partial transition to operation.

E. What should be understood from the starting and ending dates of investment period?

As stated above, we are of the opinion that the ending date of investment period is the date stated in the incentive certificate as the "ending date of investment" (including additional time) and the date of application if the company has applied for completion visa before this date. However, in this case, it is significant which of the following dates is taken into account as the "ending date of investment period" in the calculation of profit. For example, if the ending date of investment is stated as 14 April 2015 in the incentive certificate, it should be clarified which of the following dates will be the ending date of the investment period.

- a) Date stated as the ending date of investment period: 14 April 2015
- b) Last day of the advance tax period covering the ending date of the investment period: 30 June 2015
- c) Last day of the fiscal period covering the ending date of the investment period: 31.12.2015

For the investments whose completion date does not coincide with the end of taxation periods, we are of the opinion that the last day of the advance tax period covering the completion date should be taken into account as the completion date of the investment. Otherwise, determination of profit in interim periods will become very difficult and burdensome for many investors and the profit cannot be determined accurately since most of the period/year-end transactions cannot be carried out in interim periods.

For the accurate determination of the investment period, identification of the starting date of the investment period is as important as the ending date of the investment period.

Article 24 of the Decree no. 2012/3305 states that the starting date of the investment shall be the date of application to the Ministry or the relevant local authority for the

incentive certificate. However, according to this article, for an investment to be deemed to have started, it is necessary to incur an expenditure of at least 10% of the fixed investment amount (this amount is at least five million Turkish Lira for investments with a fixed investment amount above 50 million Turkish Lira) for land, infrastructure, building-construction, machinery and equipment (advance payments and down payments included) and other investment expenditures, by taking into consideration the fixed investment amount on the initial issuance date of the incentive certificate.

Accordingly, the date when an expenditure corresponding to 10% of the fixed investment amount (at least 5 million TL for investments with a fixed investment amount above 50 million Turkish Lira) is incurred should be treated as the "starting date of investment". However, in this case, we are of the opinion that it should be accepted that the investment period starts as of the advance tax period covering the relevant starting date, as is the case with ending date.

For example, an investor has applied for incentive certificate on 20.02.2013 and incurred an expenditure corresponding to 10% of the fixed investment amount on 18 August 2013. The ending date has been stated as 10.02.2015 in the incentive certificate, and the application for completion visa has been filed on this date.

In such a case, to our opinion, the investment period will start in the advance tax period 01.07.2013-30.09.2013 which covers 18 August 2013 and end in the period 01.01.2015-31.03.2015 which covers 10.02.2015. Therefore, reduced corporate tax can be applied to the profits derived from other activities between 01.07.2013 and 31.03.2015 under designated limitations.

F. What does "determinability of profit" and "recognition in separate accounts" mean in expanding investments?

The mentioned article of the Law states that if the profit derived from expanding investments can be determined by being "recognized in different accounts" in the framework of the integrity of the enterprise, reduced tax rate shall be applied to this profit; if the profit cannot be determined "separately", reduced tax rate shall be applied to the profit calculated through proportioning.

The uncertain aspects of the matter are about how the profit can be determined separately in expanding investments or what the criteria will be for the impossibility of separately detecting the profit derived from the investments within the total profit and what recognition of profit in different accounts means.

First of all, we should note that in the application of reduced corporate tax, modernization, product diversification and integration investment shall be treated as "expanding investment". In other words, there are two types of investment in terms of reduced corporate tax. If a completely new investment is made, the profit derived from the investment must be definitely determined. In case of an expanding investment on the other hand, reduced corporate tax shall be applied to the profit determined if possible; otherwise, it shall be applied to the profit to be calculated through proportioning.

The most significant problems which companies encounter in practice are as follows: the profit derived from the new expanding investment operating together with the old investment can technically not be determined separately, the production, operational and accounting systems employed by companies do not enable such a determination or there are hesitations on how the profit can be determined separately. Due to these hesitations and technical, operational and accounting difficulties, investors employ the method of "proportioning the amount of expanding investment to the total amount of fixed assets investments (including the amounts pertaining to investments in progress) registered in company's assets at period/year-end" while determining the profit to be subjected to reduced corporate tax in the scope of expanding investment. However, as the reduced corporate tax base calculated according to the proportioning method does not fully reflect the actual profit derived from investments or there is a high amount of fixed assets, investors can benefit from reduced corporate tax either deficiently or in a long time. (Issues proving disadvantageous to the taxpayer in practice with regard to the proportioning method are discussed in following sections)

According to the opinion of the tax authority, if the gross sales profit derived from the sales of products derived from expanding investments is determinable, it is accepted that the profit derived from the investment is determinable. In such a case, the balance sheet (commercial) profit derived from the investment may be calculated by calculating the portions of general expenses and other income and expenses which correspond to the investment as explained above.

On the other hand, recognition of the profits derived from the investment in separate accounts will be as follows on the basis of the explanations.

- a) The gross sales profit generated in the sales of the products manufactured as a result of expanding investment must be calculated and it should be simultaneously recognized in the records separately.
- b) Attributable shares from common general expenses and other activities' income and expenses should be calculated and shown separately in the records as of the end of advance tax periods.

The most significant issue here is the calculation of the portion of the gross sales profit of the products manufactured as a result of expanding investment which corresponds to that expanding investment. The legislation and tax rulings do not contain any explanation on this matter.

We are of the opinion that, the gross sales profit of the products sold should be calculated by making a distinction according to the proportion of depreciable economic assets used in the old and new investment with each other. For example, if an expanding investment of TL 450.000 is made in the existing investment of TL 500.000, it should be accepted that the portion of gross sales profit derived from the sales of products manufactured at the plant calculated according to the ratio $(450.000 / (500.000 + 450.000))$ belongs to the new investment and the remaining portion pertains to the old investment. This matter also needs immediate clarification.

G. The value of the fixed assets registered in the company's assets and taken into account in the calculation of the profit derived from expanding investments through proportioning and other relevant issues

As detailed in above sections, in case the profit derived from expanding investment cannot be determined separately, the amount of expanding investment should be proportioned to the total amount of fixed asset registered in company's records at period-end, and the portion of the period's profit which corresponds to this ratio should be taken into account as profit derived from the investment.

If we formulate this arrangement;

Amount of profit corresponding to the expanding investment subject to reduced rate=

$$\frac{\text{Amount of expanding investment} \times \text{Total profit}}{\text{Total amount of fixed assets at period/year-end (including the amount of expanding investment)}}$$

In the light of the explanations above, as the rate to be found through the method of proportioning affects the determination of amount of profit to be subjected to reduced corporate tax, therefore the recovery of the investment contribution amount (the period in which reduced corporate tax will be applied), it is also important for the investors. In other words, the "amount of expanding investment" stated in the numerator of the formula will refer to the amount of expenditure accepted as investment expenditure in terms of reduced corporate tax and incurred in the scope of incentive certificate; therefore, it will be possible and easy to determine this amount. However, the higher the "total amount of fixed assets" stated in the denominator of the formula is, the less the coefficient rate will be; therefore, the profit to be subjected to reduced corporate tax will be calculated as a lower amount to the same extent, and this will be disadvantageous to the investor.

Therefore, in the calculation of the profit derived from expanding investments according to the method of proportioning explained in the relevant article of the Law, there are two significant points:

- 1- What the fixed assets registered in the company's assets cover and whether the gross amount before accumulated depreciation or the net amount after accumulated depreciation of the assets to be included in the scope will be taken into account in the calculation,
- 2- Which value of the assets to be included in the scope will be taken into account and what should be understood from the revaluated value of these assets.

Regarding the above mentioned issues, the Ministry of Finance has tried to clarify the matter in time with its explanations made in the tax rulings after the mentioned article of the Law has become effective.

These tax rulings contain the following explanations;

1- Tax rulings have stated that the scope of fixed assets includes the economic assets subject to depreciation pursuant to article 313 of the Tax Procedures Law, and during proportioning, gross amount of all depreciable fixed assets before their accumulated depreciation is deducted shall be used as total fixed asset amount, regardless of whether they are used in production or not.

However, we are of the opinion that the utilization of gross amount of all depreciable economic assets may lead to an incorrect rate because if the fixed assets which have been amortized or have little or no contribution to production as well as fixed assets which are not actually used or are not related to the investment are taken into account while applying the proportion, the "Total Amount of Fixed Assets at Periodend" will result in a high amount, and this will be disadvantageous to the taxpayer.

Furthermore, pursuant to the Tax Procedures Law, the value of tangible non-current assets (fixed assets) is subjected to depreciation according to the criteria of the term / useful life determined for that economic asset every year in which the asset is used in the enterprise. In other words, the value of the fixed asset decreases by the amount of depreciation set aside per year, and it is amortized at the end of the useful life determined as the useful term of the asset.

Considering the logic behind this practice and actual market conditions, the remaining net book value of the fixed asset refers to the contribution which this asset will make to the activities of the enterprise in the following periods, In the light of these explanations, in the determination of the profit derived from expanding investment by means of proportioning, if the fixed assets are taken into account with their registered book value before the accumulated depreciation amount is deducted, the total amount of fixed assets in the enterprise will be certainly determined unrealistically high. We are of the opinion that this situation will lead to the calculation of a lower amount of reduced corporate tax, recovery of investment contribution amount in a longer time and failure of the purpose of supporting the investor in the scope of incentive system. Therefore, if the authority explains the matter with a Communiqué or Circular by changing its opinion, this will also be advantageous to the taxpayer.

2- It has been stated that the phrase "During this calculation, the registered value of the fixed assets registered in the company's assets shall be taken into account with their revaluated amounts." means that the company should take into account the revaluated value of fixed assets formed as a result of inflation adjustment made if necessary conditions are present, and except for the inflation adjustment made if necessary conditions are present, no other valuation shall be applied.

"Inflation Adjustment" has been regulated separately from revaluation in the repeated article 298 of Tax Procedures Law with Law no. 5024 promulgated in the Official Gazette dated 30.12.2003. Considering that the reduced corporate tax application has entered our legislation in 2009, if the lawmaker only referred to inflation adjustment with the phrase "revaluation", this could be clearly stated in the wording of the Law.

Inflation adjustment was last applied in 2004; after this year, there has not been any adjustment which has updated the assets of enterprises. However, as the conditions for inflation adjustment have not been fulfilled since 2004 and there is still inflation in our country even at a single-digit rate, the values of fixed assets registered in companies' assets lose their actuality. Therefore, since the value of registered fixed assets must reflect the truth, companies may have to subject their registered fixed assets to revaluation starting from 2005 and on a cumulative basis.

Although it is clear that the total amount of fixed assets calculated after revaluation will decrease the coefficient derived in the formula and reduce the amount of profit to be subjected to reduced corporate tax and this will create an unfavorable situation for the taxpayer, we are of the opinion that this matter should be regulated in order to eliminate the uncertainty regarding the matter and prevent unjust and erroneous applications of investors (because it is concluded that the companies applying revaluation on the basis of the article have benefited from tax advantages in previous periods deficiently)

H. If there are profits derived from more than one investment, how will reduced tax be applied to the profits derived from other activities in the investment period?

Pursuant to article 32/A of the Corporate Tax Law, the Council of Ministers is authorized to partially make available the investment contribution amount by applying reduced corporate tax to the profits which the company derives from its other activities in the investment period on account of the investment contribution amount to be calculated according to this article as from the starting date of the investment, provided that 50% of the total investment contribution amount and the amounts of the investment expenditure incurred is not exceeded, and to set this rate to zero or increase it up to 80% for each group of provinces. The Council has used this authority with its Decree no. 2012/3305, and it has determined the investment contribution rates applicable to other business profits in the investment period per investment types and regions.

The matter can be explained with the following example;

The profits which Company X will derive in 2013 will be subjected to the following;

- (a) the portion derived from large-scale investments made under the Council of Ministers Decree no. 2009/15199 shall be subjected to the reduced corporate tax rate at 10% on the basis of this decree;
- (b) the portion derived from priority investments made under the Council of Ministers Decree no. 2012/3305 shall be subjected to the reduced corporate tax rate at 4% on the basis of this decree, and
- (c) the portion derived from other activities shall be subjected to 20% corporate tax rate.

Under the Council of Ministers Decree no. 2012/3305, in the priority investments made in the province ... (in a province outside region 6), on account of the investment contribution amount to be calculated as from the starting

date of investment, reduced corporate tax may be applied to the profits derived from other activities of the investor in the investment period provided that the investment expenditure amount and 50% of the total investment contribution amount is not exceeded.

Accordingly, for example, it is assumed that the company has derived 100 unit of profit from the large-scale investment, 0 unit of profit from priority investment and 30 units of profit from other activities. In the relevant period, there are also 50 units of non-deductible expenses, and the corporate tax base (financial profit) is 180 units.

In such a case, there will be hesitations on whether it is possible to apply reduced tax to the whole corporate tax base under the name "profit derived from other activities" due to priority investments. In other words, the legislation does not clarify whether the 100 units of profit derived from the large-scale investment may also be treated as "profit derived from other activities" in this period.

Application of reduced corporate tax to the profits derived from other activities during the investment period has been added to the Corporate Tax Law by Law no. 6322, applicable to the profits to be derived as from 01.01.2013, and its purpose is to economically support the investor more in the investment period which requires the highest funding. Therefore, in investments made in the scope of priority investments, we are of the opinion that reduced corporate tax may be applied both to the profits from other investments under incentive certificate and profits derived from other activities on account of the investment contribution amount determined for priority investments, provided that the investment expenditure is not exceeded. However, the authority must provide an explanation so that the investors can shape their practices.

İ. If there are profits derived from more than one investment, how will reduced corporate tax be applied?

If we consider the example above, as stated in previous sections, the Tax Authority has indicated that the "profit" derived from the investment shall refer to the balance sheet (commercial) profit. However, as corporate tax will be applied to financial profit, if the financial profit calculated after additions and deduction is lower than the balance sheet (commercial) profit derived from the investments, we are of the opinion that reduced tax rate may be applied to the whole financial profit, yet this still requires a clarification by the Authority.

However, if there are profits derived from more than one investment with incentive certificate and net corporate profit is lower than the total profit derived from these investments, it is not clear on which basis the reduced tax will be applied. In other words, there is no clarification on how the tax base will be separated according to incomes from different investments.

For instance, the company will derive 100 units of balance sheet (commercial) profit from Large-Scale investments under the Council of Ministers Decree no. 2009/15199; 200 units of balance sheet (commercial) profit from priority investment under Council of Ministers Decree no. 2012/3305

and 30 units of balance sheet (commercial) profit from its other activities in 2013. Accordingly, total balance sheet (commercial) profit will be 330 (100+200+30=) units. Assuming that there are 50 units of non-deductible expenses and 300 units of R&D deduction, financial profit will be 80 (330+50-300=) units.

In such a case, which tax rate will be applied to this profit of 80 units? How much of the profit will be deemed to have been derived from large-scale investment and priority investment?

Article 32/A of the Corporate Tax Law no. 5520 and the Council of Ministers Decree no. 2012/3305 do not explain which investment profit should be prioritized in the application of reduced corporate tax if companies derive profit from each of the investments under multiple investment incentive certificate and financial profit is lower than the sum of these profits.

We are of the opinion that, in such a case, the distinction should be made according to the proportion of the profits from investments to the total profit derived from investments. Accordingly, if the above example is taken into account;

- 10% tax rate should be applied to $80 \times (100 / (100 + 200)) = 26,67$ units of tax base, and
- 4% tax rate should be applied to $80 \times (200 / (100 + 200)) = 53,33$ units of tax base.

III. Conclusion

As explained in various sections of our article, the uncertain and problematic issues regarding reduced corporate tax application introduced to our legislation by Law no. 5838 in 2009 instead of the investment allowance application cancelled in 2006 for incentivizing the profits derived from investments in terms of tax are still in question.

Regarding corporate tax reduction, there is no regulation introduced by the Ministry of Finance in any Communiqué or Circular except for the provisions in article 32/A added to the Corporate Tax Law by Law no. 5838. Taxpayers shape their practices according to the explanations in the responses which the authority gives to the tax rulings requested for the matter.

We are of the opinion that the Ministry of Finance should immediately promulgate the secondary regulations such as Communiqué, Circular etc. which discuss the reduced corporate tax incentive with all its aspects, clarify uncertain issues, offer solutions to problems and make amendments to the extent allowed by the tax rulings issued against investors and relevant legislation, in other words, which not only contain the details of the application of this article but also consider the purpose of reduced corporate tax application.





Specific situations regarding income and corporate tax exemptions and application in technology development zones

I. Introduction

Technology Development Zones were introduced with their legal grounds based on the "Law on Technology Development Zones" no. 4691, which was approved by the Grand National Assembly of Turkey on 26.06.2001 and became effective upon its publication in the Official Gazette on 06.07.2001. The statement of justification of the Law refers to the "Science and Progress Project" in the VII. Five Year Development Plan covering the period of 1996-2000, mentioning different applications in the world and the successes attained in these applications and briefly stating that the general reason behind the Law is to support production and entrepreneurship heavily based on information and technology.

On the other hand, entrepreneurs are provided with certain tax incentives to attain the purposes explained in the Law. In our article, we will discuss the corporate and income tax incentives introduced under the Law no. 4691 and certain specific situations encountered in the application of the exemptions pertaining to these taxes.

II. Tax incentives provided in technology development zones

The Law not only establishes the infrastructure of TDZs, but also provides tax incentives to companies to be established in these zones, albeit under a temporary article. These tax incentives are discussed below under different titles.

A. Income and corporate tax exemption

The temporary article 2 of the Law no. 4691 states, "The incomes derived in the scope of the application of this Law by managing companies, as well as the gains derived by income and corporate taxpayers operating in the Zone, from software and R&D (Research and Development) activities carried out exclusively in the Zone are exempt from income and corporate tax until 31.12.2023.

The initial version of the Law prescribes that corporate tax and income tax incentives should be continued until 31.12.2013, but this date was extended until 31.12.2023 with the amendment introduced under the Law no. 6170 dated 02.03.2011.

B. Income tax exemption and SSP employer share support in remunerations

Under the temporary article 2 of the Law no. 4691, the remunerations received by the R&D personnel who work in the zone and support personnel up to 10% of the number of the

said personnel in return for the works they perform within the zone are exempt from income tax. On the other hand, with the amendment introduced under the Law no. 6170, a portion of the remuneration received by R&D personnel working in R&D projects carried out by entrepreneurs in the zone, which corresponds to the period of time that should be spent outside of TDZ upon approval of the managing company in relation with their duties in the zone, can be excluded from the scope of income tax. Detailed explanations regarding this matter are provided in the following parts of our article.

In the framework of the incentive provided for Social Security Premium employer share for the personnel working in TDZs, half of the employer's share of the insurance premium of personnel who benefit from income tax exemption in TDZs shall be covered from the budget of the Ministry of Finance provided that five years are not exceeded, under the article 3 of the Law no. 5746 on the Support of Research and Development Activities.

III. Specific situations regarding income and corporate tax exemption provided in technology development zones

A. Specific situations regarding corporate tax exemption

1. Determination of the activities subject to the corporate tax exemption

Explanations regarding corporate tax exemption in TDZs are provided in the temporary article 2 of the Law no. 4691 and the Corporate Tax General Communiqué series no. 1.

The main requirement to apply corporate tax exemption under this Law is "carrying out R&D and software activities within the TDZ". In this respect, the Law provides definitions of R&D and software activities.

According to the Corporate Tax General Communiqué series no. 1, which is another source that guides the exemption application, in addition to the R&D and software activity, gains derived from software leasing as well as activities such as customization, installation, development, revision and additional software that are not subject to intangible rights such as license and patents shall be considered in the scope of the exemption.

On the other hand, operational services such as software support, maintenance, consultancy, training, service reporting, ensuring the continuity of the system, hosting service and system subscription, which are directly related with the software, but which cannot be classified under the types of services listed in the Communiqué, should not be taken into account in the determination of the exempt gains.

In case these services are invoiced within the software price, income amounts attributable to software and other services should be determined and separated and accordingly, only the software income should be taken into account in the determination of the exempt gains.

2. Determination of the exempt gains

Since the corporate and income tax exemption introduced under the temporary article 2 of the Law no. 4691 is essentially an exemption on gains, determination of the costs and expenses to be taken into account in the determination of the exempt gains is as important as determination of the incomes subject to the exemption.

We will discuss the issue under different titles in the framework of the Corporate Tax General Communiqué series no. 1, the only source that can be benefited from to determine income and expense/cost amounts subject to the exemption.

a. Determination of the income subject to exemption

Explanations regarding the determination of the income subject to the exemption are provided under different sub-headings in the section 5.12.2 of the Corporate Tax General Communiqué series no. 1, titled "Exemption in Technology Development Zones". In the light of the explanations in the Communiqué, certain issues regarding the determination of the income in the scope of the exemption are discussed below.

i. Sales in the scope of R&D and software activities

As discussed in the previous parts of the article, the income and corporate tax exemption in the Law no. 4691 is essentially provided to the R&D and software activities carried out in TDZs and the Communiqué provides some details about these activities. Sales outside of this scope may not be treated as exempt income even if they are directly related with the software and R&D activities.

ii. Sales subject to mass production

In the framework of the explanations provided in the section no. 5.12.2.2. of the Communiqué, in the determination of the income to be derived from sales subject to mass production, the portion of gains derived from the marketing of these products, which corresponds to intangible rights such as licenses and patents, can benefit from the exemption by being separated in accordance with transfer pricing rules, while the remaining portion may not be treated in the scope of the exemption.

This issue has recently been attracting the attention of tax inspectors and frequently covered in inspection reports. Therefore, companies are advised to comprehensively reassess their R&D and software sales that could be treated in the scope of mass production, taking the expressions and examples in the Communiqué into account, and to classify the incomes they derive from such sales accordingly.

b. Gains derived from projects commenced before starting to operate in the TDZ

It is explained that the portion of the gains pertaining to the works carried out in the zone can be determined using the ratio of the costs arising after starting to operate in the zone, to the cost arising in the period from beginning of the project until its completion. It is stated that taxpayers can distinguish

these amounts also by using another method (such as amount of direct manpower used), if such methods yield more accurate results.

c. Distribution of costs in the determination of the gains subject to exemption

According to the CTL General Communiqué series no. 1, in case activities subject to the exemption are carried out together with activities not subject to the exemption, the common general expenses of these activities should be distributed based on the ratio of costs arising in the current year in respect of these activities to each other.

In the distribution of the company's operating and financing expenses, the ratio found through following formula shall be used.

$$\text{Distribution ratio of common expenses} = \frac{\text{R\&D and software service cost}}{\text{Cost of total sales}}$$

It is observed that in practice, some companies also add operating expenses in addition to the total sales costs to the denominator of the formula in the determination of the ratio used to distribute common expenses and therefore the calculated ratio is much lower than the correct ratio.

In the light of the explanations and the example provided above, revenue, cost and expense elements that are subject to exemption and that are not subject to the exemption should be followed up separately; in case there are common expenses pertaining to both activities, the common expense distribution ratio should be calculated and determined as explained in the Communiqué.

d. Other issues regarding the determination of the exempt gains

i. Elements in the scope of non-exempt income

As explained in the Corporate Tax General Communiqué series no. 1, incomes to be derived from business transactions outside of the scope of the Law no. 4691 as well as the extraordinary incomes of taxpayers operating in the TDZ may not be treated in the scope of the exemption. In this context;

- Interest incomes arising from the investment of cash,
- Exchange rate differences arising due to assets in foreign currency and
- Incomes arising from the disposal of economic assets,

may not be treated in the scope of the exemption.

ii. Exemption status of supports provided as grants

The Communiqué states that support amounts provided as grants in accordance with the related legislation in respect of R&D projects that benefit from the exemption, to taxpayers operating in the TDZ by TÜBİTAK and similar institutions, as well as all kinds of grants and donations made by other

institutions in this way shall be included in the corporate profit and benefit from corporate tax exemption.

In accordance with this explanation, supports provided by TÜBİTAK and similar institutions to companies that benefit from corporate tax exemption under the Law no. 4691 should be included in exempt income items in the records of companies.

B. Specific situations regarding income tax exemption in remunerations

1. Personnel who can benefit from the exemption

As mentioned in the second part of our article, the temporary article 2 of the Law no. 4691 stipulates that remunerations received by R&D and support personnel who work in TDZs in relation with their duties in these zones shall be exempt from income tax until 31.12.2023.

Definitions of the personnel working in the zone are provided in the article 3 of the Law no. 4691. Remunerations of personnel who do not fit the definitions in the Law but who work in TDZs should be excluded from the scope of income tax exemption. Therefore, the job descriptions of each personnel working in the TDZ should be clearly set out and exemption should be applied according to these definitions.

2. Issues regarding support personnel

As mentioned above, support personnel are defined as managers, technicians, laboratory personnel, secretaries, workers and similar personnel who participate in R&D activities or who are directly associated with such activities.

In the application of income tax exemption for the remunerations of support personnel, there have been hesitations regarding whether the expression "and similar personnel" in the definition would include personnel working in departments such as finance, accounting and human resources.

According to the statement in the tax ruling no. B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-572 dated 16.02.2012 on the tax ruling system of the Revenue Administration, income tax exemption can also be applied for personnel working in human resources, accounting and finance departments. This statement indirectly allows all personnel who support R&D activities to be described as support personnel.

3. Specific issues regarding the determination of remunerations subject to exemption

a. Application of income tax exemption to remunerations paid for the time spent outside of the zone

With the provision added under the Law no. 6170 to the temporary article 2 of the Law no. 4691, it is stated that a portion of the remunerations of the R&D personnel working in R&D projects carried out by entrepreneurs in TDZs, which corresponds to the period of time that should be spent outside of the Zone upon the managing company's approval in respect of the duty carried out in the TDZ, shall be excluded

from the scope of income tax. It is stated that the amount of the remuneration to be excluded from the scope shall be determined with a regulation that will be prepared upon the approval of the Ministry of Finance. However, since the "regulation that will be prepared upon the approval of the Ministry of Finance" which is mentioned in the article of the Law has not been published yet, it is not possible to apply income tax exemption to the time spent outside of the TDZ under this article as of today.

b. Income tax exemption for remunerations paid to senior executives

Considering that the senior executives of companies established in TDZs are involved in R&D and software projects with titles such as "Project manager" and "Project coordinator" in projects presented to the managing company in the TDZ, since they are mostly of R&D and software origin, there are examples where their whole remunerations are exempt from income tax.

Although these individuals work for the development of the project, their principal duty is the administration of the company from all aspects. In this respect, we are of the opinion that exempting their whole remunerations received in the TDZ from income tax would conflict with the provision of the Law and the purpose of introduction of this provision. Therefore, only the remunerations pertaining to the time spent for R&D and software activities they perform in R&D and software projects should be subject to income tax exemption and the remunerations pertaining to the time they spend for the administration of the company should be excluded from the exemption.

In recent inspections, it is observed that the application in question is examined in detail and criticized by inspectors. We would like to note that the issues specified above should be taken into account in the application of income tax exemption.

c. Application of income tax exemption in remunerations paid to company's shareholders and related parties

Just like the companies that operate outside of TDZs, the remunerations paid to the shareholders and persons related with shareholders (lineal kins, etc. of shareholders or their spouses) must be commensurate with the work they perform. Particularly during the inspections carried out in 2013, it has been detected that remunerations paid to company's shareholders or persons related with shareholders under the definition of R&D and software personnel are wholly exempted from income tax and on the grounds that these remunerations are remarkably higher than comparables, tax inspectors have criticized the amounts paid excessively in the scope of disguised profit distribution. To determine arm's length remunerations, tax inspectors demand the average remunerations of the personnel who work in the zone from the TDZ managing companies and remunerations that exceed the amount of these remunerations are criticized.

Therefore, leaving aside the fact the comparable determined may not be reliable and may not constitute solid grounds for penalized assessment, the remunerations paid by companies in TDZs to the company's shareholders or persons related with

the shareholder should be revised and it should be possible to prove in case of a possible criticism that the remunerations are compatible with the efforts of these individuals.

IV. Conclusion

In order to eliminate the hesitations in TDZ applications and to ensure that the problems encountered in income tax exemption in remunerations received by support personnel and time spent outside of TDZ legally provided before more than two years, the regulation mentioned in the law should be urgently published. Following this step, the ambiguities or hesitated issues in the legislation should be explained in the Corporate Tax Law General Communiqué series no. 1 or in a communiqué to be published in the framework of the Law no. 4691.

On the other hand, considering that exempt transactions are given top priority in tax inspections, the applications regarding corporate tax and income tax exemption in TDZs, which are explained in detail above, should be revised and issues that might be criticized should be carefully evaluated. We are of the opinion that taking action according to these evaluations would be important to avoid high amounts of penalized assessments in possible inspections.

Supports provided to R&D projects by TÜBİTAK

I. Introduction

Regular works conducted through the utilization of knowledge and experience in order to derive new materials and products by using the existing technology or to improve existing materials and products are generally defined as research and development (R&D) activities.

R&D activities play a significant role in the development of societies and in their achievement of better living conditions. Inventions and innovations resulting from R&D activities lead to technological developments, and these developments lead to economic growth. These activities are becoming even more popular as an important means of economic policies. While countries which maintain their technological development due to R&D activities acquire larger industries, countries which fail to improve become more dependent on foreign sources.

Our article will discuss the supports in Turkey provided by The Scientific and Technological Research Council of Turkey (TÜBİTAK) to the private sector's R&D activities, which play a significant role in countries' economic growth.

II. TÜBİTAK and R&D supports

TÜBİTAK has the main duties of contributing to the determination of science and technology policies, conducting researches and providing support.

The institution's duty of supporting private sector companies' R&D activities is performed by Directorate of Technology and

Innovation Support Programs (TEYDEB).

TÜBİTAK has 8 different programs to fundamentally support, encourage and monitor the private sector's research and technology development activities and improve the relationship between universities and industries.

III. Conceptual framework of supported R&D activities

In the evaluation of R&D projects, the definitions and concepts in Oslo and Frascati manuals of Organization for Economic Co-operation and Development (OECD) are taken as a basis.

Frascati Manual has defined R&D as "creative work undertaken on a systematic basis in order to increase the stock of knowledge and the use of this stock of knowledge to devise new applications".

According to Oslo Manual on the other hand;

- Technologically new product,
- Technologically improved product,
- Technological process innovation,

draw the frame for industrial R&D.

IV. TÜBİTAK's support programs for R&D projects

A. 1501-TÜBİTAK industrial R&D project support program

In order to introduce corporate R&D capability to our country's industry and make it contribute to universal technology, this program supports the R&D and innovation projects of Turkish resident companies which create added value.

B. 1503-TÜBİTAK project market support program

This program supports national or international "Project Market" events where representatives from universities, research and private sector companies gather, introduce their projects to one another and establish collaborations.

C. 1505-TÜBİTAK university industry collaboration support program

This program contributes to the commercialization of the knowledge and technology at university / public research centers and institutes by being transformed into products or processes and transferred to the industry, parallel with the requirements of SMEs or large scale organizations.

D. 1507-TÜBİTAK SME R&D initial support program

In order to increase SMEs' productivity and encourage them to focus on products and services with higher added value through research, technology development and innovation activities, this program advantageously supports the first five projects of SMEs (at least two projects must be conducted with partners).

E. 1509-TÜBİTAK international industrial R&D projects support program

This program supports the R&D and innovation projects of Turkish resident companies which participate in international joint support programs (programs which issue joint project calls under EUREKA, EUROSTARS, European Union Framework Programs and similar international programs and projects) and create added value, regardless of their sector and size.

F. 1511-TÜBİTAK priority fields research technology development and innovation support program

By issuing national calls for priority fields, this program supports the target- and need-based R&D and innovation projects with traceable results conducted by Turkish resident companies which create added value.

G. 1512-TÜBİTAK individual entrepreneurship multiphase support program

In order to enable individual entrepreneurs to convert their technology and innovation-oriented business ideas into enterprises with a high potential for creating added value and qualified employment, this program supports their activities from conception to market in a multiphase manner.

H. 1513 Technology transfer offices support program

This program supports Technology Transfer Offices (TTO), which operate for the commercialization of knowledge and technology at universities by being put into practice, establishment of collaboration between universities and private sector organizations and production of the knowledge and technology needed by the industry at universities.

V. Filing of project applications

Project applications to support programs are accepted online via the Project Evaluation and Monitoring System (PRODİS) at the address <https://eteydeb.tubitak.gov.tr/prodis.htm>. Evaluation of applications, decisions, monitoring processes and grant payments are also performed again through the PRODİS system.

VI. Evaluation and decision process of projects

At least two referees assigned by TEYDEB examine the project information submitted online and also visit the company. Referees prepare their project evaluation reports by taking into account the project information submitted to them, the information they receive from project teams and the company's infrastructure, and they submit these reports to TÜBİTAK online. By taking the referees' reports into consideration, TEYDEB Group Executive Committee takes the decision on supporting the project. The projects are evaluated according to three groups of criteria.

These criteria are as follows:

- The project's industrial R&D content, technological level and innovative aspect,
- Compliance between the project plan and company's infrastructure,
- Convertibility of project outputs into economic benefit and national gain.

VII. Monitoring of supported projects and grant support process

After the decision on support, TÜBİTAK and the company sign an agreement and initiate the support process.

Usually, in order to monitor the project activities, an observer is elected from the referees evaluating the project.

The "Periodical Report" which contains the technical developments and changes that have occurred in the project and the sworn-in certified public accountant's report regarding project expenditures must be submitted by companies online via PRODİS. Periodical activities and expenditures are evaluated by the observer by visiting the company's premises, and the observer's report is submitted to TÜBİTAK online. Upon the evaluation of the observer's report, the support rate and amount is determined, and finally the payment is made to the company.

VIII. Significant points to be taken into consideration during project applications

- ▶ Industrial R&D content and innovative aspect of the project must be emphasized.
- ▶ Technological level of the project must be explained by referring to scientific/technical literature and standards.
- ▶ Objectives and outputs of the project must be clear and measurable, and success criteria must be defined.
- ▶ Methods and techniques to be employed in the project must be described.
- ▶ Duration and budget of the project must be estimated realistically.
- ▶ The project must be divided into work packages, and the relations between work packages must be established well.
- ▶ Collaborations and purchases of service necessary for the realization of the project must be identified.
- ▶ The project team must be formed in a way ensuring the realization of the project.

IX. R&D phases supported in the scope of programs

- ▶ Concept development
- ▶ Technological/technical and economic feasibility survey
- ▶ Laboratory and similar works during the transition from concept to design
- ▶ Design, design development and design verification works
- ▶ Prototype production
- ▶ Establishment of the pilot plant
- ▶ Performance of sample production and type tests

X. Objectives expected from R&D projects

- ▶ Development of new product
- ▶ Increase in product quality or standard
- ▶ Development of new techniques that reduce costs and increase standards
- ▶ Development of new production technologies

XI. Expenses covered in the scope of support programs

- ▶ Personnel expenses,
- ▶ Purchases of tools, equipments, prototypes, molds and software
- ▶ Expenses for materials and consumables
- ▶ Travel expenses
- ▶ Procurement of advisory and service
- ▶ Expenses of Sworn-in Certified Public Accountants
- ▶ Project preparation expenses (only 1507)
- ▶ Project Incentive Bonus (1505,1513) and Scholar, Project Company's Share (1505)
- ▶ Feasibility Support (only 1505)
- ▶ General Expenses (1511, 1512, 1513)
- ▶ Incentive award (if the company is a SME, 1501, 1507)
- ▶ Expenses of R&D services outsourced to universities (except for 1505, 1512, 1513)
- ▶ Meeting, promotion and organization expenses (1503,1513)
- ▶ Transportation, travel allowance and accommodation expenses (1503,1513)

XII. Registration and taxation of grant supports

There are two different taxation procedures which can be applied while recording the grant support amounts provided by TÜBİTAK for R&D projects. These are the regulations according to the Corporate Tax Law no. 5520 and Law on Supporting Research and Development Activities no. 5746.

According to the Corporate Tax Law no. 5520, support amounts provided as grants and all types of such support amounts received from other institutions shall be booked as income and added to corporate profit.

Furthermore, companies may benefit from R&D deduction in the scope of R&D projects supported by TÜBİTAK, while according to Law no. 5520, R&D expenditures financed with such supports may also be taken into account in the calculation of R&D deduction.

According to Law on Supporting Research and Development Activities no. 5746, the supports to be received from public enterprises and establishments, foundations established under Law or international funds shall be maintained under a special fund account by those who are engaged in R&D and innovation activities. These funds shall neither be treated as income in the determination of taxable profit, nor as R&D expenditure in the determination of R&D deduction amount pursuant to Income Tax Law and Corporate Tax Law.

XIII. Sworn-in certified public accountants' role in the support process

Companies which will benefit from R&D supports for their R&D projects are obliged to prepare a financial report to be submitted to TÜBİTAK. The financial report, which is prepared for two periods i.e. 1st January - 30th June and 1st July - 31st December, consists of the expense forms, documents and necessary attachments related to the supported projects, other supporting forms and complementary financial documents. The sworn-in certified public accountant prepares Sworn-in Certified Public Accountancy Project Expenditures Evaluation and Certification Report, and this report is added to the financial report prepared by companies and is then submitted to TÜBİTAK.

Besides, the Sworn-in CPA report which states that the R&D deduction has been accurately calculated and applied in the corporate tax return must be submitted to affiliated tax offices within the statutory period by taxpayers benefiting from R&D deduction. If matters related to R&D deduction have already been stated in the tax certification report, there is no need to prepare another certification report for the R&D deduction.

XIV. Conclusion

Considering the relationship between economy and knowledge, generalization of R&D culture and formation of R&D organizations within companies' own structures is highly important and necessary. For this purpose, TÜBİTAK offers various supports to companies of all sizes to enable them to establish their own R&D organizations within their own structure and develop their R&D activities.

Utilization of these supports by companies will enable them to acquire the ability of project and resource management, establish university-industry collaboration, have the morale and confidence resulting from their ability and success in R&D, increase their commercial and financial success, develop domestic products which will decrease the need for importation, create new expansion opportunities and increase the employment of qualified personnel.

Undoubtedly, regularization of companies' R&D activities will enable our industry to grow faster and achieve anticipated targets more easily from an economic perspective.

Current regulations and some uncertain applications in free zones

Free zones are defined as places which are within the political borders of a country and outside of the customs line in terms of application of foreign trade, tax and customs legislations and where tax legislation of the country is completely eliminated or significantly restricted.

I. Current exemptions

A. Corporate tax application in free zones

As per the temporary article 3 of the Free Zones Law, all of the earnings of taxpayers holding free zone activity license as of 06.02.2004 which are obtained through their activities performed in free zones are exempt from corporate tax, to be restricted to the period stated in their licenses.

For taxpayers performing production activities in free zones, earnings obtained by these taxpayers from sales of goods produced in free zones are within the scope of the corporate tax exemption until the end of the annual taxation period covering the date of full membership to European Union.

B. Income tax application to wages obtained in free zones

Wages paid to the personnel employed by taxpayers exporting 85% of the FOB amounts of goods produced in free zones are exempt from income tax until the end of the taxation period covering the date of full membership to European Union.

C. Value added tax application in free zones

As per the articles 11 and 12 of the Value Added Tax Law, goods sold from Turkey to the free zone are subject to export regime and exempt from VAT.

Under the article 16 of the Value Added Tax Law, delivery of goods which are subject to free zone provisions is exempt from value added tax.

On the other hand, as per the article 17/4-(i) of the Value Added Tax Law, services rendered in free zones are exempt from value added tax. In the Value Added Tax Circular no. 60 published pertaining to the issue, it is stated that services actually rendered in the free zone by companies resident in Turkey or abroad are exempt from VAT.

D. Stamp duty application in free zones

Transactions performed and papers issued pertaining to activities conducted in the free zone by taxpayers operating in this zone are exempt from stamp duty and fees until the end of the taxation period of the year covering the date of full membership to European Union.

II. Uncertain issues

A. VAT application in services purchased from abroad by taxpayers in free zones

As per the article 9 of the VAT Law, since our legislation does not include clear determinations on whether reverse charge VAT will be calculated pertaining to services purchased from abroad by taxpayers in free zones, some uncertainties may emerge.

The components leading to uncertainties on this issue are as follows;

1-Free zones are a part of the customs zone of Turkey; however, they are accepted as being outside of the customs zone of Turkey in terms of application of import taxes and trade policy measurements and foreign exchange legislation.

Besides, foreign trade provisions do not apply between the free zone and other countries and free zones.

2-In addition, in the VAT circular no. 60, it is stated that services rendered in the free zone are exempt from VAT; whether or not the service provider has a license to operate in the free zone does not prevent application of this exemption; and the exemption stated in the article 17 of the VAT Law covers the services actually rendered in the free zone.

3-In the article 6 of the VAT Law, performing the services in Turkey refers to rendering the service in Turkey or benefiting from the service in Turkey.

4-In the article 11 of the VAT Law, it is stated that services provided to customers abroad are exempt from VAT; and considering the fact that there is a separate provision stating that contract services provided to customers in free zones are exempt from VAT, it can be interpreted that free zones are not considered as abroad in terms of VAT application.

In addition, the statement that establishments operating in the free zone will submit the VAT return no. 2 in periods where value added tax is accrued to be declared and paid through reverse charge mechanism as per the article 9 of the VAT Law was excluded from the draft of the VAT General Communiqué series no. 93, which causes further confusion.

For this reason, we are of the opinion that the issue must be immediately clarified with a communiqué or circular.

B. RUSF application in free zones

With the Circular no. 2011/16 and dated 18.03.2011 of the General Directorate of Customs, restrictive regulations have been introduced to the RUSF application in free zones.

The Circular in question states that in case that companies in partnership or center-branch relation with any company operating in free zones perform an import from free zones, in order for this kind of imports to be considered as an advance

import, both the payment made to the actual exporter abroad and the payment made to the free zone from Turkey must be completed before the beginning date of customs liability and this must be substantiated to the related customs administration with the documents submitted by the importer company.

Together with the enforcement of the Circular in question, import transactions performed by companies in Turkey through their branches in the free zone are began to be examined retrospectively in terms of RUSF withholding. In these examinations, the advance payment made to the branches during import to avoid RUSF liability has not been deemed adequate; and it has been sought that during import, the branch in the free zone should have made a payment to the company providing the goods, as well.

Therefore, the application in question resulted in additional liabilities for companies having branch offices in the free zone.

However, Mersin Tax Court and Adana Regional Administrative Court took decisions stating that the additional regulation introduced with the Circular no. 2011/16 is against laws.

State incentives for investments in tourism sector within the scope of the Council of Ministers Decision no. 3305 and incentive legislation

I. Introduction

Defined as a social phenomenon, a heavy and integrated service and culture industry, covering business or relations emerging in places where people travel, outside of the place they reside, for business, religious, sport, entertainment, cultural and experience purposes without intending to live permanently, tourism¹ constitutes an important economic activity field for countries.

Considering the economic, social and cultural advantages of tourism, countries try to take various measures in order to support and develop this sector. This article will cover major tax incentives provided to accommodation investments in tourism sector within the scope of the Council of Ministers Decision no. 2012/3305 on State Incentives for Investments (CMD no. 3305).

Tourism sector, which provides benefits to the economy of the country at least as much as an industry and is called as "service industry", makes big contributions to both national

income and employment and to the reputation and prestige of a country all over the world. On the other hand, since tourism investments cost high, recovery of costs takes long and tourism sector is easily affected by political and social events, entrepreneurs consider the sector as a risky one and hesitate to make investment.

In this respect, the most important duty for the development of the sector in question belongs to states. In that, "While private sector acts as a locomotive in tourism sector, state is like a railway for the train to proceed. If the railway is well ordered and the destination is well defined, the train will proceed fast and safe."² Therefore, in order to make tourism sector an attractive field for investment, tax incentives for these investments rank first among the measures that must be taken by the state.

The reasons to incentivize the tourism sector are briefly as follows:

- ▶ Tourism has an impact which allows less automation as compared to other sectors, requires human labor and therefore increases employment,
- ▶ Tourism has a positive impact on foreign exchange inflow to the country and payments balance due to consumption of domestic and foreign tourists,
- ▶ Tourism has an impact which decreases the income distribution difference between developed regions and regions which have the potential in tourism sector but are underdeveloped,
- ▶ Tourism increases tax incomes,
- ▶ Tourism increases the reputation of countries and awareness of natural and historical beauties of countries throughout the world,
- ▶ Tourism increases cultural exchange.³

II. Major incentives provided for accommodation investments in tourism sector

Major state incentives provided within the scope of the CMD no. 3305 for accommodation investments in tourism sector in line with the purposes stated above are explained below.

A. Incentives provided with the CMD no. 3305⁴

Incentive system consists of incentive applications of general, regional (primary investments are also classified under this group), large-scale and strategic investments. Turkey is separated into 6 regions considering the socio-economic development levels of cities. Though differing in accordance with the type and region of investments, the support elements provided within the scope of incentive system are as follows:

- a. Tax reduction (reduced corporate tax application),
- b. Employer's national insurance contribution,
- c. Customs duty exemption,
- d. VAT exemption,

¹ Tüğen Kamil, "Vergi Teşvikleri ve Turizm Sektöründeki Gelişmeler (Tax Incentives and Developments in Tourism Sector)", Vergi Sorunları, February 1995

² Toker Boran, "Türkiye'de Turizm Sektörü Teşviklerinin Değerlendirilmesi (Evaluation of Tourism Sector Incentives in Turkey)", Yönetim ve Ekonomi Dergisi (Management and Economics Journal) of Celal Bayar University, School of Economics and Administrative Sciences, Volume:14, Issue:2. (Access: <http://www.bayar.edu.tr>)

³ Tezcan Keremettin, Karadeniz Erdiç, Kandır Serkan Yılmaz, Önal Yıldırım Beyazıt, "Türk Turizm Sektörünün Gelişimi Açısından Uygulanan Vergi Politikalarının Değerlendirilmesi (Evaluation of Tax Policies in Terms of Development of the Turkish Tourism Sector)", IV. Research Congress of Graduate Students of Tourism. (Access: <http://www.anatoliajournal.com>).

⁴ The Council of Ministers Decision no. 2012/3305 was published in the Official Gazette dated 19.06.2012 and the Communiqué no. 2012/01 was published in the Official Gazette dated 20.06.2012; and both of them became effective on their publication dates.

- e. Interest support,
- f. Investment site allocation,
- g. Support for employees' share of insurance premiums (for investments to be made in the 6th region),
- h. Income tax withholding support (for investments to be made in the 6th region) and
- i. VAT refund. (For building-construction expenses to be incurred within the scope of strategic investments with a fixed investment amount over five hundred million Turkish Liras)

In our article, touristic accommodation investments are evaluated in general terms within the framework of the incentive legislation. The decision maker for these incentives is the Ministry of Economics. In other words, the Ministry of Economics examines specific circumstances, region, sector, characteristics etc. of each investment as a whole project and issues an incentive certificate. Therefore, the ultimate decision maker is the Ministry of Economics who issues the incentive certificates in line with the incentive legislation.

The list no. 2-A attached to the CMD no. 3305 states the regional conditions required by hotels to benefit from regional incentives. According to this list, hotel investments are handled under "hotels no. 41" and all hotels apart from those in the 6th region must have 3 or more stars and for those in the 6th region, a minimum investment amount of TL 500 thousand is required.

If the sectors numbered according to cities in the list no 2-B attached to the said Decision meet the conditions required in the region where the city is located, they can benefit from the tax reduction. According to this list, hotel investments which are made in all cities, except for Istanbul in the 1st region, and meet minimum investment amount condition and other conditions can benefit from the regional incentives.

Besides, among the tourism investments to be made in Culture and Tourism Protection and Development Regions, tourism accommodation investments that can benefit from regional incentives are listed among the primary investment issues. The investment within this scope can benefit from regional incentives applied in the 5th region no matter in which of 1st to 5th regions it is made. If this investment is made in the 6th region, it will be subjected to the incentive in this region.

In this respect, support elements provided to investors with incentive certificates within the scope of regional and primary investments are explained below.

1. Tax reduction

The following table demonstrates the reduction rates and investment contribution rates to be applied, as per the CMD no. 3305 and the Communiqué no. 2012/1, to corporate tax or income tax until reaching the stipulated amount of the contribution to investment within the framework of the article 32/a of the Corporate Tax Law, in investments to be made within the scope of regional incentive applications.

Regions	If investment starts until 31.12.2013 *		If investment starts after 31.12.2013	
	Rate of contribution to investment (%)	Corporate tax or income tax reduction rate (%)	Rate of contribution to investment (%)	Corporate tax or income tax reduction rate (%)
1	15	50	10	30
2	20	55	15	40
3	25	60	20	50
4	30	70	25	60
5	40	80	30	70
6	50	90	35	90

***Starting date of investment:** As per the article 24 of the CMD no. 3305, starting date of an investment is the date of application to the Ministry or the related local authority for incentive certificate. However, in order for the start of investment to be accepted, an expenditure in the amount of at least ten percent of the fixed investment amount (at least five million Turkish Liras for investments with a fixed investment amount over fifty million Turkish Liras) must be made by taking as a basis the fixed investment amount determined on the issuance date of the incentive certificate for land-plot, infrastructure, building-construction, machine and equipment expenditures (including advances and pre-payments) and other investment expenditures.

2. Employer's national insurance contribution

Among large-scale investments, strategic investments and investments supported within the scope of regional incentive applications, the part corresponding to minimum wage of the employers' share of insurance premiums to be paid

- ▶ In totally new investments, to employees employed together with the investment within the scope of the incentive certificate,
- ▶ In other investments, to employees added, after completion of the investment within the scope of the incentive certificate, to the average number of employees stated in the monthly premium and service document submitted to the Social Security Institution in the last six-month period before the starting date of the investment,

Is covered by the Ministry of Economics, provided that the number of employees registered in the incentive certificates with completion visa is not exceeded. Information on the application periods of the said incentive is provided in the following table.

Regions	Investments starting until 31.12.2013 (including this date)	Investments starting as of 01.01.2014
1	2 years	-
2	3 years	-
3	5 years	3 years
4	6 years	5 years
5	7 years	6 years
6	10 years	7 years

The amount of contribution for the employers' to the national insurance premiums cannot exceed the following rates of the fixed investment amounts in investments supported within the scope of regional incentive applications.

Regions	Ratio of the employers' share of insurance premiums to fixed investment amount (%)
1	10
2	15
3	20
4	25
5	35

3. Interest support

If requested,

- ▶ For regional investments to be made in the 3rd region, three points for loans in Turkish Lira and one point for loans in foreign currency or indexed to foreign currency,
- ▶ For regional investments to be made in the 4th region, four points for loans in Turkish Lira and one point for loans in foreign currency or indexed to foreign currency,
- ▶ For regional investments to be made in the 5th region, five points for loans in Turkish Lira and two points for loans in foreign currency or indexed to foreign currency,
- ▶ For regional investments to be made in the 6th region, seven points for loans in Turkish Lira and two point for loans in foreign currency or indexed to foreign currency,

Of the interest or dividend to be paid for up to 70% of the fixed investment amount, registered in the incentive certificate, of the investment loans with at least one year maturity to be obtained from banks for investments benefiting from the supports within the scope of the regional incentive applications can be met from the budget sources provided that they will be paid for mostly 5 years, if also deemed appropriate by the Ministry of Economics.

In the said Decision, it is stated that the interest support amounts provided per project in investments to be made within the scope of regional incentive applications will not exceed TL 500.000, TL 600.000 and TL 900.000 in the 3rd, 4th and 5th regions respectively.

Besides, it is stated in the Decision that

- ▶ Interest support in investments to be made with loans in foreign currency will be applied over the foreign exchange sales rate of Republic of Turkey Central Bank on the date of maturity,
- ▶ Interest support will not be applied to used machines and equipments and investments to be made by public institutions and organizations including state economic enterprises and public vocational organizations, and
- ▶ More than one intermediary company cannot apply for interest support application for investments within the scope of the same incentive certificate.

4. Customs duty exemption

Import of machines and equipments for the investment within the scope of the incentive certificate is exempted from the customs duty that must be paid as per the Import Regime Decision which is in effect.

5. Value added tax (VAT) exemption

Under the VAT Law no. 3065, machines and equipments (imported and domestic) to be delivered within the scope of the incentive certificate to investors with incentive certificates are exempted from VAT. The same provision can be applied in transfer procedures of the incentive certificate or machines and equipments within the scope of the incentive certificate and partial deliveries of goods stated as set, unit etc. in the lists of machines and equipments.

6. Investment site allocation

Investment sites can be allocated for investments benefiting from the regional supports and having incentive certificates issued by the Ministry, in accordance with the procedures and principles determined within the framework of the additional article 3 of the Law no. 4706 and dated 29.06.2001.

7. Support for employees' share of insurance premiums

In the 6th region, the part corresponding to minimum wage of the employees' share of insurance premiums to be paid by employers to the Social Security Institution for the additional employees employed with the investment to be made further to the incentive certificate within the scope of the regional incentive applications can be covered by the Ministry on behalf of the employer for ten years after the completion visa, provided that the number of employees registered in the incentive certificates with completion visa is not exceeded.

8. Income tax withholding support

Income tax calculated over the part of the employees' wages corresponding to minimum wage paid to the additional employees in investments within the scope of the incentive certificates issued for the 6th region, provided that the number of employees registered in the certificate is not exceeded, will be deducted from the tax accrued over the withholding tax return for ten years as of the date when the investment started operation partially or wholly.

B. Investments that will not be supported or tourism accommodation investments to be supported on certain conditions

Attachment 4 of the CMD no. 3305 regulates investments that will not be supported or tourism accommodation investments to be supported on certain conditions. In this respect, within the framework of the regulations in the said attachment, tourism accommodations apart from hotels, boutique hotels, holiday villages, private accommodation facilities and mountain/plateau houses with tourism investment/enterprise certificates are determined as investments that will not be supported.

On the other hand, under the section "Investments supported on certain conditions" of the Attachment 4, it is stated that

- ▶ Incentive certificates can be issued by the Ministry of Culture and Tourism for cultural investments; however, units such as refreshment, sport, entertainment and sales units apart from those constructed specifically for this purpose will not be included within this scope,
- ▶ Tourism investments that do not include accommodation such as entertainment centers and concept facilities having tourism certificates obtained by the Ministry of Culture and Tourism can be given incentive certificates; however, units such as refreshment, sport, entertainment and sales units apart from those constructed specifically for this purpose will not be included within this scope.

III. Conclusion

Considering the geographical location of Turkey, it is observed that Turkey has a location that can be called as tourism heaven. For this reason, the contributions of tourism sector to the economy should not be ignored. Incentives and tax policies applied by the State play an important role in development of the tourism sector which has a large potential.

As stated in our article, the CMD no. 2012/3305 introduced important developments in this field and aimed to bring dynamism to the tourism sector. In this respect, in order to acquire better positions in the world tourism, the State should take certain measures and most important ones of these measures are to decrease the tax burden on the tourism sector, increase advertisement expenditures and motivating investors for this sector with various incentives.



Macaristan

Hükümet transfer fiyatlandırması kararnamesini hazırladı

Macaristan hükümeti 18 Haziran'da resmi gazetede yayımlanan 20/2013 numaralı Kararname ile transfer fiyatlandırması hükümlerine açıklık getirdi ve ilgili idari prosedürleri basitleştirdi. Yeni karara ait hükümler derhal geçerli olacak.

Karar, yıllık 50 milyon HUF (yaklaşık 218.500 dolar) ve altı değerdeki işlemleri kapsam dışında bırakmak için gerekli dokümantasyon şartlarında değişiklikler yaptı. Daha önceden, 50 milyon HUF olan sınır sözleşmenin kapsadığı tüm zaman dilimi için uygulanmaktaydı (yani sözleşmenin yürürlüğe girdiği tarih ile vergi yılının son günü arasındaki süre).

Yeni düzenlemeler ayrıca şirketler arası düşük katma değerli hizmet temin edenlerin sağladığı hizmetlerde emsallere uygunluk ilkesi ile uyumlu kar marjları için de değişiklik öngörmekte. Kar marjları önceden 21 Kasım 2012 tarihinde yapılan değişiklikler ile yüzde 3 ila 7 arası olarak belirlenmişken, yüzde 3 ila 10 arası olarak değiştirildi.

Yukarıda bahsedilen Kasım 2012 değişikliklerinde (1 Ocak itibarıyla yürürlüğe girmişti) düşük katma değerli şirketler arası hizmetler, ilişkili taraflarca gerçekleştirilen hizmet sağlayıcısının veya satın alanın ana iş aktiviteleri arasında bulunmayan rutin hizmetler olarak tanımlanmıştır. Düzenlemeler, bilgi teknolojileri hizmetleri, tercüme, muhasebe ve hukuki faaliyetler, dil eğitimi, idari hizmetler ve depolama gibi hizmetlere atıfta bulunmaktadır.

Yeni düzenlemeler, düşük katma değerli şirketler arası hizmetler olarak kabul edilecek hizmetleri (düzenlemenin 1 numaralı ekinde) açık şekilde

belirtmiştir. Bu nedenle, sadece genel tanımları içeren önceki düzenleme ile karşılaştırıldığında yeni düzenleme daha kesin ve açıktır.

Yeni düzenlemelere göre, halka açık veya vergi yetkililerinin ulaşabileceği karşılaştırılabilir veriler, karşılaştırılabilir şirketler ile ilgili her türlü bilgiyi içerecektir.

Ayrıca yabancı para ile yapılan ödemeler için, vergi mükelleflerinin mali tablolarında kullandıkları kurlar veya Macaristan Devlet Bankası tarafından bütçe yılı sonunda yayınlanan resmi döviz kurları kullanılabilir.

Hindistan

Mahkeme irtibat bürosunun Nike için vergi mükellefiyeti yaratmadığına karar verdi

Karnataka Yüksek Mahkemesi, Hindistan Gelir Vergisi Yasası'nın 9. bölümüne atıfta bulunarak, ABD merkezli spor giyim şirketi Nike'in irtibat bürosu faaliyetlerinden dolayı Hindistan kaynaklı vergilendirilebilir bir gelirin olmadığına karar verdi.

7 Mart'ta Nike için verilen karar 2003 ve 2004 dönemlerindeki irtibat bürosu faaliyetlerine ilişkindir.

Hindistan vergi kanununa göre, Hindistan'da mukim olmayanların elde ettikleri Hindistan kaynaklı gelirler Hindistan'da vergiye tabi olacaktır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 92. maddesinde mukim olmayanların Hindistan'daki faaliyetleri sonucu elde ettikleri gelirlerin Hindistan kaynaklı gelir olarak kabul edilip vergiye tabi olduğu açıkça belirtilmektedir. Ancak, bütün ticari faaliyetler Hindistan'da yürütülmediyse, sadece Hindistan'a atfedilebilir gelirin Hindistan'da vergilendirilmesi gerekmektedir.

Davanın arka planı

Nike tüm dünyadaki iştiraklerine mal tedarik etmekte ve dağıtmakta, bu iştirakler de nihai olarak Nike markası altında bu ürünleri satmaktadır. Nike dizayn, pazarlama ve dağıtım faaliyetlerini gerçekleştirmektedir. Ürünleri imal etmemekte, dünya çapında imalatçılarla çalışmakta ve bir takım şartlara ve kalite standartlarına bağlı kalarak malları bunlardan temin etmektedir. Mallar direkt olarak üreticilerden iştiraklere sevk edilmektedir.

1997 yılında Nike, bu konuları düzenleyen Hindistan Merkez Bankası'nın onayı ile Hindistan'da bir irtibat bürosu kurmuştu. Kurulan irtibat bürosu, mal tedariki ile bağlantılı olarak, genel merkezin iletişim kanalı ve yöneteni olarak faaliyet göstermek için onay aldı. İrtibat bürosunun ticari faaliyetlerde bulunması veya sözleşme akdetmesi yasaklandı ve hizmetler için herhangi bir komisyon veya ücret almasına izin verilmedi. Giderleri tamamen genel merkez tarafından Amerikan Doları bazında karşılanmaktaydı.

İrtibat bürosu tacirlerle, ürün analistleriyle, kalite mühendisleriyle, ürün bütünlük yöneticileriyle, lojistik yöneticileriyle vb. çalıştı. Ayrıntılı olarak irtibat bürosunun faaliyetleri arasında, uygun imalatçıları seçmek, kumaşın ve malzemenin kalitesinden emin olmak, Nike standartlarına bağlı kalmak olduğu gibi üretim süreçlerinde gözetim ve denetim yapmak, sevkiyat programını ve üretimi tamamlanmış ürünlerin nakliyesini yönetmek de bulunmaktaydı. Genel merkez tek başına imalatçıları onaylama, ürünlerin kalite, tutar ve fiyatına karar verme yetkisine sahipti.

İrtibat bürosu genel merkeze tavsiyeler iletmekte ve raporlar hazırlamaktaydı. Genel merkezin ve üreticinin/tedarikçinin önemli parametreler üzerinde anlaşmaya varmasıyla birlikte malların Hindistan'dan Nike iştiraklerine sevkiyatı yapılmaktaydı.

Nike, irtibat bürosunun faaliyetleri sebebiyle orada gelir oluşmayacak şekilde pozisyon aldı ve bu yüzden irtibat bürosu Hindistan'da hiç vergi beyan etmedi. Nike'a göre bu faaliyetler Hindistan dışındaki şirketin hazırlayıcı ve yardımcı faaliyetleriydi. Vergi yetkilileri ise Hindistan'daki irtibat bürosunun yürüttüğü faaliyetlerin beklenenin üstünde olduğunu ve esasen ticari faaliyet olduğunu belirterek aynı fikirde olmadı.

Yüksek Mahkemenin kararı

Yüksek Mahkeme Nike'ın lehine karar verdi. Kararına gerekçe olarak, dünyanın her yerindeki iştiraklerin malları direkt olarak Hindistanlı tedarikçilerden sağladıklarını ve şirketin malları satın alma konusunda herhangi bir etkisinin olmadığını belirtti. Malların Hindistan'daki tedarikçilerden asıl alanın Nike olduğunu ve bu sebeple Gelir Vergisi Kanunu'nu 9. bölümdeki istisnanın tamamen bununla ilgili olduğunu belirtti. Ayrıca Karar'da 1964 yılında yayınlanan 20 numaralı sirkülere atıfta bulunuldu. Sirkülere göre, ülke mukimi olmayan kişilerin ihraç etmek üzere yaptıkları mal alım işlemlerinden elde ettikleri gelir, Hindistan'da bir ofis ya da acentası olması halinde dahi vergiden istisnadır. İrtibat bürosunun, Hindistan'daki ana merkezin tüm dünyadaki faaliyetlerini göz önünde bulunduran Yüksek Mahkeme, Nike'ın Hindistan kaynaklı bir gelir elde etmediğine karar verdi.

Yunanistan

Maliye Bakanlığı kar payı stopajı hususunu açıklığı kavuşturdu

Yunanistan Maliye Bakanlığı 7 Haziran'da bir yönerge yayınlamaya, kar payı vergilendirmesi konusunu içeren ve bu yılın başlarında yürürlüğe giren 4110/2013 sayılı kararname kapsamındaki kurumlar vergisi uygulamaları ile ilgili hususlara açıklık getirdi.

Yönergeye göre % 10'luk indirimli kar payı stopajı oranı, 1 Ocak 2014 tarihinde veya öncesinde yapılacak genel kurul toplantısı ile karara bağlandığı takdirde uygulanabilecek. Diğer durumlarda ise % 25 oranında kar payı stopajı uygulanmaya devam edilecek.

Ara dönemde kar dağıtan şirketler ile geçmiş yıl karlarını dağıtan şirketlerin 2013 yılında olağanüstü genel kurul toplantısı ile kar dağıtımına karar vermesi halinde, genel kurul toplantısının 2014 yılında yapılması şartıyla % 10'luk indirimli kar payı stopajı oranından faydalanabilmesi mümkündür.

Yönergeye göre limited şirketler indirimli orandan yararlanamayacak ve stopaj oranı % 25 olarak uygulanacaktır.

Yönerge uyarınca % 10'luk indirimli orandan yararlanabilecekken % 25 oranında kar payı stopajı uygulayan şirketlerin iade talep hakkı olmayacaktır.

Yunanistan dışında mukim bir şirket tarafından Yunanistan mukimi bir gerçek kişiye yurtdışında ödenen kar payları üzerinden hesaplanan stopaj için, eğer kar payını ödeyen şirketin mukim olduğu ülke ile Yunanistan arasında yürürlükte olan bir çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması varsa, Yunanistan mukimi kişi mahsup mekanizmasından yararlanabilir. Mahsup edilecek tutar tevkif edilen tutarla sınırlıdır.

Yunanistan dışında mukim bir şirketten Yunanistan mukimi şirketlere kar dağıtılması durumunda ise kar dağıtımını yapan şirketin mukimi olduğu ülke ile Yunanistan arasında bir anlaşma olmasa dahi mahsup mekanizmasından faydalanmak mümkün olacaktır.

Yönergeye göre 2013 yılında Yunanistan mukimi gerçek kişilere yurtdışından ödenen kar payları üzerinden % 10 oranında stopaj uygulanacaktır.

Yönerge, AB ana kuruluş-bağlı şirket direktifi ile paralel olarak, kar payı stopajı istisnasının uygulanmasında, ödeme gününde hisse senedinin elde tutulma süresinin dikkate alınmayacağına öngörmektedir. Bu uygulama, Yunanistan'da uygulanan 2 yıl süre ile elde bulundurma şartının kar payı ödendikten sonra yerine getirilebileceği anlamına gelmektedir. Fakat ilgili süre dolmadan hisse senetlerinin elden çıkarılması durumunda ödenmeyen vergiler ve ceza tutarı vergi mükellefine yansıtılacaktır. Aynı uygulama AB üyesi diğer ülkelerde bulunan bir bağlı şirket tarafından Yunanistan mukimi ana şirkete dağıtılacak kar payları için de geçerlidir.

Ayrıca, Yunanistan mukimi ana şirket zararda dahi olsa, bu

direktif kapsamında yer alan istisnadan yararlanması mümkün bulunmaktadır.

Letonya

Parlamento kurumlar vergisi düzenlemelerini uygulamaya geçirmek için hızlı davranıyor

Letonya Parlamentosu 6 Haziran tarihinde, yatırımı teşvik etmek ve vergi cennetlerinde yer alan aktiviteleri azaltmak için 1 Temmuz tarihinden itibaren yürürlüğe girmesi planlanan kurumlar vergisi değişikliklerini hızlı bir şekilde oylamaya sundu.

Söz konusu düzenleme uzun dönem yatırımlarda vergi muafiyeti için gerekli şartları netleştirmekte ve vergi muafiyetinden yararlanacak sektörlere ilişkin listeyi genişletmektedir.

Bu değişikliklere göre;

- Tekstil, giyim,
- Deri ve deri ürünleri,
- Kağıt ve kağıt ürünleri,
- Rafine edilmiş petrol ve kok ürünleri,
- Metalik olmayan mineral ürünleri,

üretenler teşvik kapsamına alınmıştır.

Çizimlerin, yazıların ve kayıtların yeniden üretimi ile makine ve teçhizatın tamiri ve kurulumu da vergi muafiyeti kapsamına alınmıştır.

Düşük vergili veya vergisiz ülkelerde kurulmuş olan tüzel kişiler ile bu ülkelerde bulunan gerçek kişiler kendilerine ödenen kar payları üzerinden Letonya'da gelir vergisine tabi olacaklardır. Bu konuda Gelir İdaresine istisna uygulama hakkı tanınmamıştır.



"Dünyadan vergi haberleri" bölümünde yer alan bilgiler "Tax Notes International" adlı dergide yer alan makale ve haberlerden derlenmiştir.

Sirküler indeks

No	Tarih	Konu
118	29.07.2013	Bakanlar Kurulu Türkiye-Jersey "Vergi Konularında Bilgi Değişimi Anlaşması"nın onaylanmasını kararlaştırdı.
117	29.07.2013	Bakanlar Kurulu Türkiye-Malezya ÇVÖ Anlaşmasını değiştiren Protokol'ün onaylanmasını kararlaştırdı.
116	29.07.2013	Haziran ayına ilişkin Ba ve Bs formlarının verilme süresi 2 Ağustos 2013 tarihine kadar uzatıldı.
115	26.07.2013	Yatırım indirimi uygulamasında % 25'lik sınırlamayı iptal eden Anayasa Mahkemesi Kararı Resmi Gazete'de yayımlandı.
114	25.07.2013	Akaryakıt dağıtım şirketlerinin ÖTV'siz hava ve deniz yakıtı teslimlerine ilişkin yeni düzenlemeler yapıldı.
113	23.07.2013	OECD, Matrah Aşındırmaları ve Gelir Kaydırmaları (BEPS) konusundaki "Eylem Planı"nı yayınladı.
112	18.07.2013	İthal edilen mallara ilişkin satıcı firma tarafından düzenlenen "credit note"larla ilgili KDV düzeltmesi hakkında özelge.
111	17.07.2013	Banka, sigorta şirketi ve aracı kurumların Vergi Usul Kanunu'ndan doğan bildirim yükümlülükleri.
110	16.07.2013	Türkiye-Belçika Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nın bazı maddelerini revize eden protokol imzalandı.
109	08.07.2013	Alkollü içkiler ve tütün mamullerinde uygulanan asgari maktu ve maktu ÖTV tutarları ÜFE oranında artırıldı.
108	05.07.2013	Gelir vergisinden istisna yurtiçi ve yurtdışı gündelik tutarları (01.07.2013-31.12.2013).
107	05.07.2013	1 Temmuz 2013 tarihinden itibaren uygulanacak olan; gelir vergisinden istisna kıdem tazminatı tavanı ve çocuk yardımı ile sigortalılara yapılan ödemelerdeki istisna tutarları.
106	04.07.2013	Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından e-fatura uygulaması kapsamında özel entegrasyon izni verilen şirket açıklandı.
105	02.07.2013	Sosyal güvenlik primine esas kazançların 1.7.2013-31.12.2013 döneminde uygulanacak olan alt ve üst sınırları.
104	01.07.2013	2013 yılında mali tatil 2 Temmuz - 20 Temmuz tarihleri arasında uygulanacaktır.
103	01.07.2013	Borsa İstanbul'da işlem gören tahvil ve bonoların 30 Haziran 2013 tarihi itibarıyla değerlendirilmesinde esas alınacak borsa rayiçleri.
102	01.07.2013	1 Temmuz 2013 tarihinden itibaren uygulanacak olan asgari ücret tutarları.
101	01.07.2013	"Yeni Nesil Ödeme Kaydedici Cihaz" kullanma zorunluluğuna ilişkin süre 1 Ekim'e uzatıldı.
100	27.06.2013	2012 yılı yevmiye defteri kapanış tasdikinin 1 Temmuz 2013 tarihine kadar yaptırılması gerekiyor.
99	27.06.2013	Yıllık ve munzam oda aidatlarının 2013 yılına ilişkin ilk taksitlerin 1 Temmuz 2013 tarihine kadar ödenmesi gerekiyor.
98	24.06.2013	EPDK'dan alınması gereken Uygunluk Yazısı için başvuru tarihi ertelendi.
97	21.06.2013	Vergi Usul Kanunu uyarınca yapılan reeskont işlemlerinde kullanılacak oran % 11 olarak belirlendi.
96	19.06.2013	Finansal kiralama kapsamında yapılacak satıp geri kiralama işlemlerinde katma değer vergisi ve kurumlar vergisi istisnası.
95	18.06.2013	6491 sayılı Türk Petrol Kanunu ile getirilen damga vergisi istisnası.
94	18.06.2013	6491 sayılı Türk Petrol Kanunu ile "Devlet Hissesi" hesaplanmasında esas alınan fiyat değiştirildi.
93	17.06.2013	426 sıra numaralı VUK Tebliği ile "Yeni Nesil Ödeme Kaydedici Cihaz"ların kullanılmasına ilişkin usul ve esaslar belirlendi.
92	13.06.2013	"Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı" TBMM Başkanlığına sunuldu.
91	12.06.2013	Varlık kiralama işlemine konu taşınmazların satışında vergilendirme.
90	11.06.2013	Bankalar yeni şube açılışlarında, açılış tarihinden itibaren kalan aylar için finansal faaliyet harcı ödeyecek.
89	11.06.2013	"Varlık Barışı" düzenlemesine ilişkin usul ve esasların belirlendiği Tebliğ Resmi Gazete'de yayımlandı.
88	06.06.2013	Bakanlar Kurulu Türkiye-Singapur ÇVÖ Anlaşmasını değiştiren Protokolün onaylanmasını kararlaştırdı.
87	05.06.2013	Sermaye şirketlerinin açacakları internet sitelerine dair yönetmelik yayımlandı.
86	31.05.2013	E-defter - e-fatura uygulaması kapsamında, madeni yağ lisansına sahip firmalara ait liste güncellendi.
85	31.05.2013	2013/4763 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yatırım teşvik uygulamasında değişiklikler yapıldı.

Vergi Takvimi

2013 Ağustos ayı mali yükümlülükler takvimi

2 Ağustos 2013 Cuma	Haziran 2013 dönemine ait mal ve hizmet alımlarına ilişkin bildirim formunun (Form Ba) elektronik ortamda gönderilmesi(*) Haziran 2013 dönemine ait mal ve hizmet satışlarına ilişkin bildirim formunun (Form Bs) elektronik ortamda gönderilmesi(*)
12 Ağustos 2013 Pazartesi	16-31 Temmuz 2013 dönemine ait petrol ve doğalgaz ürünlerine ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi
14 Ağustos 2013 Çarşamba	Nisan-Mayıs-Haziran 2013 dönemine ait 2. üç aylık geçici verginin elektronik ortamda gönderilmesi
15 Ağustos 2013 Perşembe	Temmuz 2013 dönemine ait kolalı gazoz, alkollü içecekler ve tütün mamullerine ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Temmuz 2013 dönemine ait dayanıklı tüketim ve diğer mallara ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Temmuz 2013 dönemine ait tescile tabi olmayan motorlu taşıt araçlarına ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Temmuz 2013 dönemine ait banka ve sigorta muameleleri vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Temmuz 2013 dönemine ait özel iletişim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Temmuz 2013 dönemine ait kaynak kullanımı destekleme fonu kesintilerinin bildiri ve ödenmesi
19 Ağustos 2013 Pazartesi	Nisan-Mayıs-Haziran 2013 dönemine ait 2. üç aylık geçici verginin ödenmesi
20 Ağustos 2013 Salı	Temmuz 2013 dönemine ait belediyelere ödenecek vergilerin (haberleşme vergisi hariç) elektronik ortamda beyanı ve ödenmesi Temmuz 2013 dönemine ait şans oyunları vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Temmuz 2013 dönemine ait yarışma ve çekilişler ile futbol müsabakalarına ait müşterek bahislerle ilgili veraset ve intikal vergisinin elektronik ortamda beyanı ve ödemesi
23 Ağustos 2013 Cuma	Temmuz 2013 dönemine ait gelir vergisi stopajının muhtasar beyanname ile elektronik ortamda beyanı Temmuz 2013 dönemine ait kurumlar vergisi stopajının muhtasar beyanname ile elektronik ortamda beyanı Temmuz 2013 dönemine ait istihkaktan kesinti suretiyle tahsil edilen damga vergisi ile sürekli mükellefiyeti bulunanlar için makbuz karşılığı ödenmesi gereken damga vergisinin elektronik ortamda beyanı Temmuz 2013 dönemine ilişkin sosyal güvenlik primlerinin elektronik ortamda beyan edilmesi
26 Ağustos 2013 Pazartesi	Temmuz 2013 dönemine ait katma değer vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi 1-15 Ağustos 2013 dönemine ait petrol ve doğalgaz ürünlerine ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Temmuz 2013 dönemine ait muhtasar beyanname ile beyan edilen gelir vergisi stopajının ödenmesi Temmuz 2013 dönemine ait muhtasar beyanname ile beyan edilen kurumlar vergisi stopajının ödenmesi Temmuz 2013 dönemine ait istihkaktan kesinti suretiyle tahsil edilen damga vergisi ile sürekli mükellefiyeti bulunanlar için makbuz karşılığı ödenmesi gereken damga vergisinin ödenmesi

(*) 66 numaralı Vergi Usul Kanunu Sirküleri ile 31 Temmuz 2013 tarihine kadar verilmesi gereken 2013/Haziran dönemine ilişkin "Form Ba" ve "Form Bs" bildirimlerinin verilme süresi 2 Ağustos 2013 Cuma günü saat 24:00'a kadar uzatılmıştır.

Gelir Vergisi

Gelir vergisi tarifesi- 2013 (Ücretler)					
Gelir dilimi	Vergi oranı				
10.700 TL'ye kadar	% 15				
26.000 TL'nin 10.700 TL'si için 1.605 TL, fazlası	% 20				
94.000 TL'nin 26.000 TL'si için 4.665 TL, fazlası	% 27				
94.000 TL'den fazlasının 94.000 TL'si için 23.025 TL, fazlası	% 35				
Gelir vergisi tarifesi- 2013 (Diğer gelirler)					
Gelir dilimi	Vergi oranı				
10.700 TL'ye kadar	% 15				
26.000 TL'nin 10.700 TL'si için 1.605 TL, fazlası	% 20				
60.000 TL'nin 26.000 TL'si için 4.665 TL, fazlası	% 27				
60.000 TL'den fazlasının 60.000 TL'si için 13.845 TL, fazlası	% 35				
Gelir vergisinden istisna günlük yemek yardımı (KDV hariç)					
Uygulandığı yıl	Tutar (TL)				
2011	10,70				
2012	11,70				
2013	12,00				
Engellilik indirimi (2013)					
Engellilik derecesi	Tutarı (TL)				
Birinci derece engelliler için	800				
İkinci derece engelliler için	400				
Üçüncü derece engelliler için	190				
Asgari geçim indirimi (2013)					
Çocuk sayısı/ Eşin durumu	Çocuk yok	1 çocuk	2 çocuk	3 çocuk	4 çocuk
Çalışıyor	73,40 TL	84,40 TL	95,41 TL	102,75 TL	110,09 TL
Çalışmıyor	88,07 TL	99,08 TL	110,09 TL	117,43 TL	124,77 TL
Konut kira geliri istisnası					
Gelirin elde edildiği yıl	Tutar (TL)				
2011	2.800				
2012	3.000				
2013	3.200				
Değer artış kazançlarında istisna (Menkul kıymetler hariç)					
Kazancın sağlandığı yıl	Tutar (TL)				
2011	8.000				
2012	8.800				
2013	9.400				
Arızî kazançlara ilişkin istisna					
Kazancın sağlandığı yıl	Tutar (TL)				
2011	19.000				
2012	20.000				
2013	21.000				
Gelir vergisinden istisna kıdem tazminatı tavanı					
Uygulandığı dönem	Tutar (TL)				
01.01.2013 - 30.06.2013	3.129,25				
01.07.2013 - 31.12.2013	3.254,44				

Vergi Usul Kanunu ve 6183 Sayılı Kanun

Gecikme zammı ve gecikme faizi oranları (Aylık)	
Uygulandığı dönem	Oran (%)
21.04.2006 - 18.11.2009	2,50
19.11.2009 - 18.10.2010	1,95
19.10.2010 tarihinden itibaren	1,40
Tecil faizi oranları (Yıllık)	
Uygulandığı dönem	Oran (%)
28.04.2006 - 20.11.2009	24
21.11.2009 - 20.10.2010	19
21.10.2010 tarihinden itibaren	12
Yeniden değerlendirme oranları	
Yıl	Oran (%)
2010	7,7
2011	10,26
2012	7,8
Fatura düzenleme sınırı	
Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2011	700
2012	770
2013	800

Amortisman sınırı	
Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2011	700
2012	770
2013	800
Reeskont ve avans işlemlerinde iskonto ve faiz oranları	
Reeskont işlemlerinde	% 9,50
Avans işlemlerinde	% 11,00
VUK kapsamındaki reeskont işlemlerinde	% 11,00
Not: Bu oranlar 21.06.2013 tarihinden itibaren yapılan işlemler için geçerlidir.	

Damga Vergisi

Azami damga vergisi (Her bir kağıt için)	
Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2011	1.251.383,40
2012	1.379.775,30
2013	1.487.397,70
Damga vergisi oran ve tutarları (2013)	
Damga vergisine tabi kağıtlar	Oran/Tutar
Sözleşmeler	Binde 9,48
Ücretler (Avanslar dahil)	Binde 7,59
Kira sözleşmeleri	Binde 1,89
Bilanço	30,60 TL
Gelir tablosu	14,85 TL
Yıllık gelir vergisi beyannamesi	39,65 TL
Kurumlar vergisi beyannamesi	53,00 TL
Katma değer vergisi ve muhtasar beyannameler	26,25 TL
SGK sigorta prim bildirgesi	19,55 TL

Veraset ve İntikal Vergisi

İstisnalar (2013 yılı)		
Evlatlıklar dahil furuğ ve eşten her birine isabet eden miras hisselerinde	140.774 TL	
Furuğ bulunmaması halinde, eşe isabet eden miras hissesinde	281.720 TL	
İvazsız suretle meydana gelen intikallerde	3.244 TL	
Para ve mal üzerine düzenlenen yarışma ve çekilişlerde kazanılan ikramiyelerde	3.244 TL	
Vergi tarifesi (2013 yılı)		
Matrah dilim tutarları	Vergi Oranı	
	Veraset yoluyla intikal	İvazsız intikal
İlk 190.000 TL için	% 1	% 10
Sonra gelen 430.000 TL için	% 3	% 15
Sonra gelen 940.000 TL için	% 5	% 20
Sonra gelen 1.800.000 TL için	% 7	% 25
Matrahın 3.360.000 TL'yi aşan bölümü için	% 10	% 30

Asgari Ücret ve Sosyal Güvenlik

Asgari ücret ve yasal kesintiler (16 yaşını doldurmuş işçiler)		
Ödemeler / kesintiler	01.01.2013-30.06.2013 (TL)	01.07.2013-31.12.2013 (TL)
Brüt asgari ücret	978,60	1.021,50
Sosyal güvenlik primi işçi payı (% 14)	137,00	143,01
İşsizlik sigortası primi işçi payı (% 1)	9,79	10,22
Gelir vergisi matrahı	831,81	868,27
Hesaplanan gelir vergisi (% 15)	124,77	130,24
Asgari geçim indirimi (Bekar) (-)	73,40	73,40
Kesilecek gelir vergisi	51,37	56,84
Damga vergisi (binde 7,59)	7,43	7,75
Kesintiler toplamı	205,59	217,82
Net asgari ücret	773,01	803,68
Yıllık brüt asgari ücret (16 yaşını doldurmuş işçiler)		
Uygulandığı yıl	Tutar (TL)	
2011	9.801,00	
2012	10.962,00	
2013	12.000,60	
Sosyal güvenlik primine esas aylık kazançların alt ve üst sınırları		
Uygulandığı dönem	Alt sınır (TL)	Üst sınır (TL)
01.01.2013-30.06.2013	978,60	6.360,90
01.07.2013-31.12.2013	1.021,50	6.639,90

Income Tax

Income tax tariffs- 2013 (Salaries)					
Income bracket	Tax rate				
Up to TRL 10.700	15 %				
For TRL 26.000; for the first TRL 10.700, TRL 1.605, for above	20 %				
For TRL 94.000; for the first TRL 26.000, TRL 4.665, for above	27 %				
For more than TRL 94.000, for TRL 94.000, TRL 23.025, for above	35 %				
Income tax tariffs- 2013 (Other income)					
Income bracket	Tax rate				
Up to TRL 10.700	15 %				
For TRL 26.000; for the first TRL 10.700, TRL 1.605, for above	20 %				
For TRL 60.000; for the first TRL 26.000, TRL 4.665, for above	27 %				
For more than TRL 60.000, for TRL 60.000, TRL 13.845, for above	35 %				
Daily meal allowance exempt from income tax (VAT excluded)					
Year	Amount (TRL)				
2011	10,70				
2012	11,70				
2013	12,00				
Disability allowance (2013)					
Degree of disablement	Amount (TRL)				
For 1 st degree disabled	800				
For 2 nd degree disabled	400				
For 3 rd degree disabled	190				
Minimum living allowance (2013)					
Number of children /Status of spouse	No children	1 child	2 children	3 children	4 children
Employed	TRL 73,40	TRL 84,40	TRL 95,41	TRL 102,75	TRL 110,09
Unemployed	TRL 88,07	TRL 99,08	TRL 110,09	TRL 117,43	TRL 124,77
Exemption for house rental income					
Year when the income is derived	Amount (TRL)				
2011	2.800				
2012	3.000				
2013	3.200				
Exemption in capital gains (Except securities)					
Year when the gain is derived	Amount (TRL)				
2011	8.000				
2012	8.800				
2013	9.400				
Exemption in incidental income					
Year when the gain is derived	Amount (TRL)				
2011	19.000				
2012	20.000				
2013	21.000				
The upper limit of severance pay exempt from income tax					
Period	Amount (TRL)				
01.01.2013 - 30.06.2013	3.129,25				
01.07.2013 - 31.12.2013	3.254,44				

Tax Procedures Law (TPL) and Law No. 6183

Delay charge and delay interest rates (Monthly)	
Period	Rate (%)
21.04.2006 - 18.11.2009	2,50
19.11.2009 - 18.10.2010	1,95
Since 19.10.2010	1,40
Deferral interest rates (Annual)	
Period	Rate (%)
28.04.2006 - 20.11.2009	24
21.11.2009 - 20.10.2010	19
Since 21.10.2010	12
Revaluation rates	
Year	Rate (%)
2010	7,7
2011	10,26
2012	7,8
Limit for issuing invoice	
Year	Amount (TRL)
2011	700
2012	770
2013	800

Depreciation limit	
Year	Amount (TRL)
2011	700
2012	770
2013	800
Discount and interest rates to be applied in rediscount and advance transactions	
In rediscount transactions	9,50 %
In advance transactions	11,00 %
In rediscount transactions under TPL	11,00 %
Note: These rates are applicable to the transactions conducted as from 21.06.2013.	

Stamp Duty

Maximum stamp duty (For each paper)	
Year	Amount (TRL)
2011	1.251.383,40
2012	1.379.775,30
2013	1.487.397,70
Stamp duty rates and amounts (2013)	
Papers subject to stamp duty	Rate/Amount
Contracts	9,48 per thousand
Wages (Including advances)	7,59 per thousand
Rental contracts	1,89 per thousand
Balance sheet	TRL 30,60
Income statement	TRL 14,85
Annual income tax return	TRL 39,65
Corporate tax return	TRL 53,00
Value added tax and withholding tax returns	TRL 26,25
Social Security Institution insurance premium declarations	TRL 19,55

Inheritance and Transfer Tax

Exemptions (2013)		
For shares of inheritance corresponding to each descendant including adopted children and the spouse	TRL 140.774	
For share of inheritance corresponding to the spouse if there is no descendant	TRL 281.720	
For transfers conducted without any consideration	TRL 3.244	
For prizes won in competitions and lotteries held for money and property	TRL 3.244	
Tax tariff (2013)		
Tax base bracket amounts	Tax rate	
	Transfer through inheritance	Transfer without any consideration
For the first TRL 190.000	1 %	10 %
For the next TRL 430.000	3 %	15 %
For the next TRL 940.000	5 %	20 %
For the next TRL 1.800.000	7 %	25 %
For the tax base portion exceeding TRL 3.360.000	10 %	30 %

Minimum Wage and Social Security

Minimum wage and withholdings (Employees over the age of 16)		
Payments / withholdings	01.01.2013-30.06.2013 (TRL)	01.07.2013-31.12.2013 (TRL)
Gross minimum wage	978,60	1.021,50
Social security premium employee's contribution (14 %)	137,00	143,01
Unemployment insurance premium employee's contribution (1 %)	9,79	10,22
Income tax base	831,81	868,27
Income tax calculated (15 %)	124,77	130,24
Minimum living allowance (Single) (-)	73,40	73,40
Income tax to be withheld	51,37	56,84
Stamp duty (7,59 per thousand)	7,43	7,75
Total withholdings	205,59	217,82
Net minimum wage	773,01	803,68
Annual gross minimum wage (Employees over the age of 16)		
Year	Amount (TRL)	
2011	9.801,00	
2012	10.962,00	
2013	12.000,60	
The lower and upper limits of monthly earnings that will be the basis for social security premium		
Period	Lower limit (TRL)	Upper limit (TRL)
01.01.2013-30.06.2013	978,60	6.360,90
01.07.2013-31.12.2013	1.021,50	6.639,90

EY Hakkında

EY bağımsız denetim, vergi, kurumsal finansman ve danışmanlık hizmetlerinde bir dünya lideridir. Anlayışımız ve kaliteli hizmetlerimiz dünya ekonomisi ve sermaye piyasalarında güvenin oluşmasına katkıda bulunmaktadır. EY, güçlü yönetim ekibiyle tüm paydaş gruplarına verdiği sözleri yerine getirmekte ve bu şekilde çalışanları, müşterileri ve içinde yer aldığı diğer çevreler için daha iyi bir çalışma hayatı oluşturulmasında önemli bir rol üstlenmektedir.

EY adı küresel organizasyonu temsil eder ve Ernst & Young Global Limited'in her biri ayrı birer tüzel kişiliğe sahip olan bir veya daha çok üye firmasını temsil edebilir. Sınırlı sorumlu bir Birleşik Krallık şirketi olan Ernst & Young Global Limited

EY'in sunduğu vergi hizmetleri

İşleriniz gerçek potansiyellerine güçlü temeller üzerinde yapılandırılarak ve sürdürülebilir bir şekilde geliştirilerek ulaşabilir. EY olarak vergi yükümlülüklerinizi sorumlu ve zamanında yerine getirmenizin önemli bir fark ortaya çıkaracağını düşünüyoruz. Bu nedenle 135'ten fazla ülkedeki 25,000 vergi çalışanlarımız nerede olursanız olun ve vergi ihtiyaçlarınız ne olursa olsun kaliteli hizmet anlayışımıza duyduğumuz tereddütsüz bağlılık temelinde sizlere teknik bilgi, iş tecrübesi ve tutarlı metodolojiler sunmaktadır.

© 2013 EYGM Limited.
Tüm Hakları Saklıdır.

www.ey.com/tr
www.vergidegundem.com
facebook.com/EYTurkiyeKariyer
twitter: @vergidegundem