

Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Çalışan AR-GE Personelinin Bölge Dışında Geçirdiği Süre Olması Durumunda Ücretlerin Vergilendirilmesi

AHMET ŞAHİN SAVCI

Eski Hesap Uzmanı
YMM

ERGİN ÖZDEMİR

SMMM

Öz

4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun Geçici 2 nci maddesi gereği teknoloji geliştirme bölgelerinde çalışan AR-GE ve destek personellerinin bu görevleri ile ilgili ücretleri tüm vergilerden istisna edilmiştir. Aynı madde de, bu görevleri ile ilgili olarak bölgeler dışında geçirilen süreler isabet eden ücretlerin bir kısmı da istisna kapsamına alınmıştır. İstisna edilecek kısmın belirlenmesi ise ilgili Bakanlıklara bırakılmıştır.

Kanun'a ilişkin olarak yayınlanan Yönetmelikte, bölge dışında bölge içindeki AR-GE faaliyetleri nedeniyle geçirilen süreler isabet eden ücretlerin AR-GE personeli için % 25 'i üniversite mensubu öğretim elemanları için % 50'si vergilerden istisna edilmiştir. Yönetmelikte bu durumda ücretin vergisinin nasıl hesaplanacağına ilişkin ise, "Ücretin brüte iblağ edilmesi gerektiği durumlarda brüt ücret Kanunla sağlanan vergi teşvikleri dikkate alınmaksızın hesaplanır" ifadesi yer almaktadır.

Yönetmelikteki bu düzenlemeden hareketle uygulamada yapılan hesaplamalarda farklı yaklaşımlar ortaya konmuştur. Yazımızda bu yaklaşımlar ortaya konarak düşüncelerimiz paylaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Ar-Ge, 4691 Sayılı Kanun, Vergi İstisnası, Ücretin Brüte İblağ Edilmesi.

1. GİRİŞ

06/07/2001 tarih ve 24454 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nda teknoloji geliştirme bölgelerinin kuruluşu, işleyişi, yönetim ve denetimi ile bunlarla ilgili kişi ve kuruluşların görev, yetki ve sorumlulukları düzenlenmiştir. Anılan Kanunun 1 inci

maddesinde Kanunun amacı aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır.

"Bu Kanunun amacı, üniversiteler, araştırma kurum ve kuruluşları ile üretim sektörlerinin işbirliği sağlanarak, ülke sanayiinin 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.”

Yukarıda ifade edilen amacı gerçekleştirmek için, kurulan teknoloji geliştirme bölgelerinde uygulanmak üzere, Kanun’la birtakım destekler de sağlanmıştır. Bu destekleri aşağıdaki gibi sınıflandırmak mümkündür.

- Yapılacak yatırımlar için yönetici şirketlere sağlanan nakit destekler,
- Yönetici şirketlere ve bölgelerde faaliyet gösteren girişimcilere sağlanan vergi teşvikleri,
- AR-GE ve destek personelinin bölgede yürüttükleri faaliyetler dolayısıyla elde ettikleri ücretlere sağlanan vergi teşvikleri,
- Akademisyenlerin bölgede çalışmalarını kolaylaştıran düzenlemeler.

Bu destek ve teşviklerden AR-GE personeline sağlanan vergi teşviklerinde özellikli bir durum arz eden AR-GE personelinin bölge dışında geçirdiği zamana isabet eden ücretin nasıl vergilendirileceği bu yazının konusunu oluşturmaktadır.

Kanun’la sağlanan diğer destek ve teşviklerin çerçevesine ilişkin verilmesi gereken bilgilerin özeti dahi bu yazının kapsamını bir hayli aştığından, bunlara ilişkin herhangi bir bilgi bu yazıya dahil edilmemiştir.

2. AR-GE PERSONELİNİN ÜCRETİNE İLİŞKİN SAĞLANAN VERGİ TEŞVİKİNİN YASAL DAYANAĞI

Teknoloji geliştirme bölgelerinde çalışan AR-GE ve destek personelinin ücretine ilişkin sağlanan vergi teşvikleri Kanun’un Geçici 2 inci maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu madde metni aşağıdaki gibidir.

“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 olmadığına tespit edilmesi halinde, ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin cezalardan ilgili işletme sorumludur.”

Kanun metninden de anlaşılacağı üzere 4691 sayılı Kanunla bölgede çalışan AR-GE ve destek personelinin bu görevleri ilgili ücretleri vergiden istisna edilmiştir. Kısacası istisnadan yararlanmanın temel koşulu fiilen Bölgelerde çalışılmasıdır. Diğer taraftan, Bölge dışında geçen süreler isabet eden ücretlere de istisna uygulanması, bir anlamda bu temel koşul korunarak mümkün kılınmıştır. Şöyle ki; bölgelerde yürütülen işlemlerle bağlantılı olarak bölge dışında geçen süreler isabet eden ücretler için yönetici şirketlerden onay alarak istisnadan yararlanmak mümkündür.¹

Kanun’un 9 uncu maddesine göre Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından yayınlanan Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği’nin 37 inci maddesinde bu konuda yapılan açıklamalar ise aşağıdaki gibidir.

“Bölgede çalışan ve bu Yönetmeliğe göre tanımlanmış AR-GE ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri 31/12/2023 tarihine kadar her türlü vergiden istisnadır. ... Ücretin brüte iblağ edilmesi gerektiği durumlarda brüt ücret Kanunla sağlanan vergi teşvikleri dikkate alınmaksızın hesaplanır. AR-GE ve destek personelinin bu Kanun kapsamında elde ettiği tüm gelirler (ücret, prim, ikramiye ve benzeri ödemeler) istisna kapsamına dahildir.

...

Bölgede yer alan girişimcilerin yürüttükleri yazılım velveya AR-GE projesi kapsamında çalışan AR-GE

1 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu’nun geçici 2 nci maddesinde ücretlere ilişkin istisnalar düzenlenirken; bölge dışında geçen süreler isabet eden ücretlerin de vergiden istisna edilebilmesine ilişkin hükümler Kanuna, 6170 sayılı Kanunla 12.03.2011 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere eklenmiştir. Anılan değişiklik öncesinde Kanunda bu konuya ilişkin herhangi bir hüküm yoktur.

personelinin, Bölgede yürüttüğü görevle ilgili olarak yönetici şirketin onayıyla, Bölge dışında geçirdiği sürelerle ait bu çalışmalarını kapsamında elde ettikleri ücretlerinin; üniversite bünyesinde kadrolu olan öğretim elemanları için % 50'si, diğer AR-GE personeli için % 25'i gelir vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın uygulanabilmesi için;

1) Girişimci şirketin yürüttüğü yazılım ve/veya AR-GE projesinin bir kısmının Bölge dışında yürütülmesinin zorunlu olduğu hallerde, girişimci şirket, yazılım ve/veya AR-GE projesinin Bölge dışında geçirilmesi gereken kısımlarına ilişkin gerekçeli teklifi ile çalışanların projeler itibarıyla sayıları ve nitelikleri, bu personelin projelerde görev aldığı süreler, ücretlerine ilişkin bilgileri yönetici şirkete sunar.

2) Girişimci şirket tarafından sunulan gerekçeli teklif yönetici şirket tarafından incelenir ve söz konusu yazılım ve/veya AR-GE projesinin bir kısmının Bölge dışında yürütülemeyeceğinin (Bölge dışında yapılmasının zorunlu olduğunun) tespit edilmesi ile Bölge dışında yürütülen yazılım ve/veya AR-GE faaliyetlerinin Bölgede yürütülen aynı yazılım ve/veya AR-GE projesi kapsamında olduğunun tespit edilmesi şartıyla, gerekçeli teklif yönetici şirket tarafından onaylanır.

3) Bölgede çalışan AR-GE personelinin, yürüttüğü yazılım ve/veya AR-GE projesi ile ilgili Bölge dışında geçirdiği süreye ilişkin yazılım ve/veya AR-GE çalışması yapılan kurum veya kuruluştan aldığı belge yönetici şirkete sunulur.”

Yönetmelikteki düzenlemelerle bölgelerde yürütülen işlerle bağlantılı olarak Bölge dışında geçen sürelerle isabet eden ücretler için uygulanacak istisna, bölge dışında geçen sürelerle isabet eden ücretlerin tamamı üzerinden tanınmamış, belli bir oranı ile sınırlandırılmıştır.

Ayrıca belirtmek gerekirse, bölgede AR-GE personelinin ücretlerine ilişkin sağlanan vergi teşvikleri belli bir süre ile sınırlıdır. Bu süre Kanun'da belirlenmiş olup bir değişiklik olmadığı takdirde, ücretlere sağlanan vergi teşvikleri, 31/12/2023 tarihinde sona erecektir.

Yukarıda yapılan yasal açıklamalardan sonra 4691 sayılı Kanunda yer alan birkaç kavramın açıklığa kavuşturulması konunun anlaşılmasını kolaylaştıracaktır.

3. KULLANILAN KAVRAMLAR

Önceki bölümde verilen yasal açıklamaların netleştirilebilmesi için bölge, AR-GE personeli, yönetici şirket ve ücretin tanımının ve ücretler üzerinden alınan vergilerin açıklığa kavuşturulması gereklidir.

Kanun'un 3 üncü maddesine göre;

“Teknoloji Geliştirme Bölgesi (Bölge): Yüksek/ileri teknoloji kullanan ya da yeni teknolojilere yönelik firmaların, belirli bir üniversite veya yüksek teknoloji enstitüsü ya da AR-GE merkez veya enstitüsünün olanaklarından yararlanarak teknoloji veya yazılım ürettikleri/geliştirdikleri, teknolojik bir buluşu ticari bir ürün, yöntem veya hizmet haline dönüştürmek için faaliyet gösterdikleri ve bu yolla bölgenin kalkınmasına katkıda buldukları, aynı üniversite, yüksek teknoloji enstitüsü ya da AR-GE merkez veya enstitüsü alanı içinde veya yakınında; akademik, ekonomik ve sosyal yapının bütünleştiği siteyi veya bu özelliklere sahip teknoparkı”

ifade etmektedir. Yönetmeliğin 4 üncü maddesinde yapılan tanım yukarıdaki tanımın aynısı olup sonuna “teknokenti” ifadesi eklenmiştir.

Yine aynı Kanun maddesine göre,

“AR-GE Personeli: AR-GE faaliyetlerinde doğrudan görevli araştırmacı, yazılımcı ve teknisyenleri”

“Yönetici Şirket: Bu Kanuna uygun ve anonim şirket olarak kurulan, Bölgenin yönetimi ve işletmesinden sorumlu şirketi”

ifade etmekte olup; Yönetmelikte de aynı tanımlara yer verilmiştir.

Diğer taraftan 4691 sayılı Kanun ve Yönetmelikte ücretin tanımı yapılmamıştır. Yönetmeliğin 37 nci maddesinde “AR-GE ve destek personelinin bu Kanun kapsamında elde ettiği tüm gelirler (ücret, prim, ikramiye ve benzeri ödemeler) istisna kapsamına dahildir.” açıklaması yapılmış olup; ücretin tanımına değinilmemiştir. Bu çerçevede kısaca ücretin tanımına değinmek yararlı olacaktır.

Gelir vergisine tabi kazanç ve iratlar arasında yer alan ücretin tanımı, Gelir Vergisi Kanunu'nun 61 inci maddesinde aşağıdaki gibi yapılmıştır.

“Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.

Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez.”

Buna göre bir gelirin ücret olarak kabul edilebilmesi için, elde edilen para, ayın ve para ile temsil edi-

lebilen menfaatlerin hizmet karşılığı olması ve bu hizmetin bir işverene tabi ve bir işyerine bağlı olarak yapılması gereklidir. Ayrıca kanun koyucu bir takım ödemeleri madde de sayarak ücretin kapsamını belirginleştirmiştir.

Özet olarak belirtmek gerekirse GVK'nın mevcut hükümleri çerçevesinde ücretler asıl olarak kaynağa kesinti yolu ile vergilendirilmektedir. Ücretler üzerinden GVK'nın 94 üncü maddesi çerçevesinde yapılacak bu kesinti sırasında, GVK'nın 103 üncü maddesinde yer alan tarife esas alınacak olup; birden fazla işverenden ücret elde edilmesi durumu hariç olmak üzere bu yolla yapılan vergileme nihai vergileme olmaktadır. Ancak ücretin vergilendirilmesine ilişkin bu tür ayrıntılar yazımızın kapsamı dışında olup; ücretlerin gelir vergisine tabi olduğu esas itibarıyla kaynağa kesinti yolu ile vergilendirildiği bilgisi ele alınan konu çerçevesinde yeterli olacaktır.

Diğer taraftan bu aşamada ücretlerden kesilen damga vergisinin de irdelenmesi gereklidir. Bilindiği üzere Damga Vergisi Kanunu'nun konusunu kağıtlar oluşturmaktadır. Damga Vergisi Kanunu'na ekli I Sayılı Tablo'da "*Maaş, ücret, gündelik, huzur hakkı, aidat, ihtisas zammı, ikramiye, yemek ve mesken bedeli, harcırah, tazminat ve benzeri her ne adla olursa olsun hizmet karşılığı alınan paralar (avans olarak ödenenler dahil) için verilen makbuzlar ile bu paraların nakden ödenmeyerek kişiler adına açılmış veya açılacak cari hesaplara nakledildiği veya emir ve havalelerine tediyeye olunduğu takdirde nakli veya tediye temin eden kağıtlar*"ın damga vergisine tabi olduğu belirlenmiştir.

Bu çerçevede damga vergisi ücretin üzerinden değil, ücretler için düzenlenen kağıtlar nedeniyle doğmaktadır. Maliye Bakanlığı verdiği özetlerde, bölgelerde çalışanların ücretlerine ilişkin olarak damga vergisi istisnasının da uygulanması yönünde görüş bildirmektedir. Örnek olarak belirtmek gerekirse İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir özelgede;

"teknoloji geliştirme bölgelerinde çalışan araştırmacı, yazılımcı, AR-GE personelinin, münhasıran bölgedeki bu görevleri nedeniyle elde ettikleri ücretlere ilişkin düzenlenen kağıtlar 31/12/2013 tarihine kadar

damga vergisinden istisnadır. ... teknoloji geliştirme bölgelerinde çalışan AR-GE personeli ile AR-GE personelinin %10'unu aşmayan destek personeline, münhasıran bölgedeki bu görevleri nedeniyle ödenecek ücretlere ilişkin düzenlenen kağıtlar 31/12/2023 tarihine kadar damga vergisinden istisna olup söz konusu ücretlerden damga vergisi kesintisi yapılmaması"

yönünde görüş verilmiştir.² Buna göre, AR-GE personelinin ücretinden hem gelir vergisi hem de damga vergisi kesintisi yapılmamalıdır.

4. BÖLGE DIŞINDA GEÇİRİLEN SÜREYE İSABET EDEN ÜCRETLERDE İSTİSNA UYGULAMASI

Kanun'un Geçici 2 nci maddesinde yer alan hükme göre, AR-GE personelinin bölge dışında geçirmesi gereken süreye isabet eden ücretlerin vergiden istisna edilebilmesi için bazı şartların yerine getirilmesi gereklidir. Buna göre;

- AR-GE personelinin bölgedeki işletmelerin yürüttükleri AR-GE projesinde yer alması,
 - Bölge dışında geçirilen sürenin bölgede yürütülen AR-GE projesi ile ilgili olması ve
 - Bölge dışında geçirilen süreye ilişkin yönetici şirketin onayının olması,
- koşulları aranmaktadır.

Kanun maddesinde dikkat edilmesi gereken bir diğer önemli konu ise, bölge dışında geçirilen süreye isabet eden ücretin tamamının değil, bir kısmının vergiden istisna edileceğidir. İstisna kapsamına alınacak ücret kısmı ise Kanun gereği Yönetmelikle belirlenmiştir.

Bu konuda Yönetmelik'te yapılan düzenlemeye göre, AR-GE personelinin bölge dışında geçirdiği süreye isabet ücretinin; "*üniversite bünyesinde kadrolu olan öğretim elemanları için % 50'si, diğer AR-GE personeli için % 25'i gelir vergisinden müstesnadır.*" Görüldüğü üzere, Yönetmelik bölge dışında geçirilen süreye isabet eden ücretin istisna oranını personeller bazında farklı belirlemiş ve öğretim elemanlarını diğer personellerden daha fazla teşvik etmiştir.

Ayrıca Yönetmelikte, Kanun metninde yer alan yönetici şirket onayının usulüne yönelik açıklamalarda yapılmıştır. Buna göre;

2 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 09.09.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.18.01-002.01-1562 sayılı Özelgesi.

- AR-GE projesini yürüten şirket bölge dışında geçirilmesi gereken sürenin gerekçelerini, çalışanların projeler itibarıyla sayılarını ve niteliklerini, personelin projelerde çalıştığı süreleri ve ücretlere ilişkin bilgileri yönetici şirkete sunacak,

- Yönetici şirket sunulan gerekçeleri inceleyecek ve bölge dışında çalışmanın gerekli ve bu çalışmanın bölgede yürütülen AR-GE projesi kapsamında olduğunun tespit edilmesi durumunda, AR-GE projesini yürüten şirket tarafından sunulan gerekçeli teklif onaylanacak ve

- AR-GE personelinin bölge dışında geçirdiği sürelerle ilişkin bu çalışmanın yürütüldüğü kurum veya kuruluşlardan alınan belge yönetici şirkete sunulacaktır.

Kanun ve Yönetmelikte, bölge dışında geçirilen sürenin onayı her ne kadar yönetici şirkete verilmiş olsa da, “Yönetici şirketin onayı ile Bölge dışında geçirilen sürenin Bölgede yürütülen görevle ilgili olmadığına tespit edilmesi halinde, ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin cezalardan ilgili işletme sorumludur” açıklamasına da yer verilmiştir. Görüldüğü gibi, bölge dışında geçirilen sürenin bölgede yürütülen işle ilgili olup olmadığı konusunda yönetici şirketin sorumluluğu bulunmakla birlikte; bu tespitlerde hata olması halinde oluşacak vergi kaybından sadece işletmeler sorumlu tutulmuştur.

5. BÖLGE DIŞINDA GEÇİRİLEN SÜRENİN OLMASI DURUMUNDA ÜCRETLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

Önceki bölümlerde ele alınan konularda uygulayıcılar açısından herhangi bir belirsizlik bulunmamaktadır. Asıl belirsizlik, bölgede yürütülen AR-GE faaliyeti nedeniyle bölge dışında geçirilen bir süre olması durumunda, ücretlerin vergilendirilmesinin nasıl olacağı konusundadır.

Ücretlerin brüt olması durumunda hesaplama kolaydır ve uygulayıcılar arasında farklı hesaplama yöntemleri bulunsada aynı sonuca ulaşılmaktadır. Brüt ücrete ilişkin hesaplama aşağıdaki örnekte ele alınmıştır.

5.000,00 TL brüt ücret alan AR-GE personeli ocak ayının yarısında bölge içerisinde yarısında ise bölge dışında çalışmıştır. (Hesaplamayı kolaylaştırmak için, bölge dışındaki çalışmanın istisna kapsamında olmadığı, vergi oranının % 15 ve işçiden yapılan SGK kesintisi oranının % 15 olduğu kabul edilmiş ve asgari geçim indirimi ihmal edilmiştir.)

Çalışma Günü (a)	30 gün
Bölgede Geçen Süre (b)	15 gün
Bölge Dışında Geçen Süre (c)	15 gün
Brüt Ücret (d)	5.000,00
SGK Kesintisi Matrahı (e = d)	5.000,00
SGK İşçi Payı (f = e * 0,15)	750,00
Gelir Vergisi Matrahı (g = d/a*c - f/a*c)	2.125,00
Gelir Vergisi (h = g * 0,15)	318,75
Damga Vergisi (ı = d/a*c*0,00759)	18,98
Net Ücret (j = d - f - h - ı)	3.912,28

Diğer taraftan, ücretin net olması durumunda uygulayıcılar arasında birlik yoktur. Bunun nedeni ise Yönetmelikte yer alan “Ücretin brüte iblağ edilmesi gerektiği durumlarda brüt ücret Kanunla sağlanan vergi teşvikleri dikkate alınmaksızın hesaplanır” cümlesinin uygulayıcılar tarafından farklı yorumlanmasıdır.

Şöyle ki, Bölgede çalışan AR-GE personelinin net ücret üzerinden işverenle anlaşması ve vergilendirme dönemlerinde hem istisna hem de istisna kapsamı dışında ücret elde etmesi durumunda farklı yaklaşımlar ortaya çıkmaktadır.

İlk görüşü savunanlara göre; istisna kapsamı dışındaki ücrete ilişkin vergilerin hesaplanması için **matrah belirlenirken istisna kapsamındaki ücret gelirlerinin de matraha dahil edilmesi gerektiği** ileri sürülmektedir. Bu çerçevede; hesaplamalar yapılırken öncelikle istisna ücret yok sayılarak brüt ücret ve dolayısı ile yasal yükümlülükler hesaplanmakta, sonrasında ise istisna olan olmayan ücretler kapsamında geçen süreler dikkate alınarak ödenmesi gereken vergiye ulaşılmaktadır. Diğer bir ifade ile bu yaklaşımda;

- Verginin hesaplanacağı matrah belirlenirken ücretin vergiye tabi olan ve olmayan kısımları dikkate alınmaksızın ücret gelirinin tamamı üzerinden vergi hesaplanmakta,

- Vergiye tabi olan ve vergiden istisna olan ücretler için aylık dönemlerde harcanan zaman dikkate alınarak hesaplanan toplam vergiden beyan edilecek tutar bulunmaktadır.

Bu görüşün dayanağını ise Yönetmelikte yer alan “Ücretin brüte iblağ edilmesi gerektiği durumlarda brüt ücret Kanunla sağlanan vergi teşvikleri dikkate

alınmaksızın hesaplanır” cümlesi oluşturmaktadır. Bu yaklaşımı bir örnek yardımıyla somutlaştırmak yararlı olacaktır.

Ocak ayının yarısında Bölgede istisna kapsamındaki faaliyetlerde, yarısında istisna kapsamı dışındaki işlerde çalışan ve 5.000,00 TL net ücret alan AR-GE personelinin Ocak ayı bordrosu yukarıdaki görüşü savunanlarca aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır. (Hesaplamayı kolaylaştırmak için, bölge dışındaki çalışmanın istisna kapsamında olmadığı, vergi oranının % 15 ve işçiden yapılan SGK kesintisi oranının % 15 olduğu kabul edilmiş ve asgari geçim indirimini ihmal edilmiştir.)

Çalışma Günü (a)	30 gün
Bölgede Geçen Süre (b)	15 gün
Bölge Dışında Geçen Süre (c)	15 gün
Brüt Ücret (d)	6.993,89
SGK Kesintisi Matrahı (e = d)	6.993,89
SGK İşçi Payı (f = e * 0,15)	1.049,08
Gelir Vergisi Matrahı (g = d – f)	5.944,81
Gelir Vergisi (h = g * 0,15)	891,72
Damga Vergisi (ı = d*0,00759)	53,08
Net Ücret (j = d – f – h – ı)	5.000,00
Beyan Edilecek Gelir Vergisi (k = h/a*c)	445,86
Beyan Edilecek Damga Vergisi (k = ı/a*c)	26,54

Bu hesaplama şekli bizce dolaylı olarak istisna kapsamındaki ücretin de vergilendirilmesine yol açmaktadır.

Ücretin brüte iblağ edilmesi konusunda ikinci görüşte olanlar ise hesaplamayı yine yukarıda açıklanan görüşü savunanlar gibi yapmakla birlikte, bu hesaplama şeklinin Kanun’a aykırı olduğunu belirtmektedirler. Bu görüşün savunucularına göre, Kanun’da olmayan bir hükmün Yönetmelikle düzenlenemeyeceğidir. Bizce de yukarıdaki gibi bir hesaplama şekli Kanun’a aykırıdır ve herhangi bir yönetmelikle böyle bir belirleme yapılamaz.

Bu aşamada ücretin brüte iblağ edilmesi konusundaki bizimde katıldığımız üçüncü görüşün yaklaşımı ise aşağıdaki gibidir.

Yönetmelikte ne birinci görüşün savunduğu hesaplama yöntemi belirlenmiş, ne de ikinci görüşün savunduğu gibi Yönetmelikte Kanun’a aykırı bir hüküm

getirilmiştir. Yönetmelikte yer alan, “*Ücretin brüte iblağ edilmesi gerektiği durumlarda brüt ücret Kanunla sağlanan vergi teşvikleri dikkate alınmaksızın hesaplanır*” cümlesi istisna kapsamında olmayan ücretlere ilişkin bir belirleme olup; bölgede geçirilen süreye isabet eden ücretlere ilişkin bir hüküm içermemektedir. Aksi halde, Yönetmelikle Kanun’a aykırı bir belirleme yapılmış olunacak ve yanlış hesaplamalara neden olunacaktır.

Bize göre bu yaklaşımda hesaplama brüt ücretteki gibi yapılmalı ve net ücreti 5.000,00 TL’ye eşitleyen brüt ücret elde edilmelidir. Görüşümüzü bir örnek yardımıyla somutlaştırmak yararlı olacaktır.

Çalışma Günü (a)	30 gün
Bölgede Geçen Süre (b)	15 gün
Bölge Dışında Geçen Süre (c)	15 gün
Brüt Ücret (d)	6.390,14
SGK Kesintisi Matrahı (e = d)	6.390,14
SGK İşçi Payı (f = e * 0,15)	958,52
Gelir Vergisi Matrahı (g = d/a*c – f/a*c)	2.715,81
Gelir Vergisi (h = g * 0,15)	407,37
Damga Vergisi (ı = d/a*c*0,00759)	24,25
Net Ücret (j = d – f – h – ı)	5.000,00

Yukarıda yer verilen iki farklı yaklaşım sonucunda oluşan farkların, SGK ve vergi kesintileri bazında karşılaştırılması ise aşağıdaki gibidir.

	Diğer Görüş	Bize Göre	Fark
SGK İşçi Payı	1.049,08	958,52	90,56
Gelir Vergisi	445,86	407,37	38,49
Damga Vergisi	26,54	24,25	2,29

Yukarıdaki karşılaştırmadan da açıkça görüleceği üzere diğer görüşü savunanların yaptığı hesaplama göre, net ücret anlaşması gereği işveren tarafından karşılanan SGK ve vergi maliyetini artırmaktadır. Ayrıca, gelir vergisi tarifesinin artan oranlı yapısı dikkate alındığında; ücret tutarı büyüdükçe diğer yaklaşımda istisna ücret üzerinden de vergi hesaplandığı için hesaplanan yasal yükümlükler arasındaki farkın daha da büyüyeceği açıktır.

Bu konuda dile getirilen farklı yorumlar uygulamada bazı karmaşalar yaratmış ve mükellefler özelinde hak kaybına ve gereksiz vergi ve SGK primi

yüküne neden olmuştur. Bütün bu tartışmalar aşağıda özetli yer alan 30.01.2015 tarih ve 38418978-120[61-14/11]]-91 sayılı özelge ile sonlandırılmıştır. Kişisel düşüncemizi destekleyen özelge ile bu konudaki uygulama bizce netleşmiştir.

“Anılan yönetmelikte geçen “Ücretin brüte iblağ edilmesi gerektiği durumlarda brüt ücret Kanunla sağlanan vergi teşvikleri dikkate alınmaksızın hesaplanır.” hükmünden sadece vergilendirilmesi gereken net ücretlerin vergi uygulaması yönünden brüte iblağ edilmesinin anlaşılması gerekmektedir. Başka bir ifade ile istisna kapsamında kalması nedeniyle vergilendirilmeyecek net ücret ödemelerinin brüte iblağına gerek bulunmamaktadır. Ancak, Uygulama Yönetmeliğinin 37 nci maddesi vergi muafiyet ve istisnalarını düzenlediğinden sigorta primi hesaplaması yönünden ilgili mevzuat hükümleri dikkate alınacaktır.

Söz konusu hükmün uygulanmasına ilişkin örnekler aşağıda yer almaktadır.

ÖRNEK 1- Teknoparkta (X) Anonim Şirketine ait AR-GE projesi kapsamında Bay (A) Temmuz ayında 2.000 TL net ücret elde etmekte olup elde ettiği ücret gelirin tamamı istisnaya tabidir. Başka ücret geliri de bulunmamaktadır. Bu durumda net ücret 2.000 TL olup tamamı istisna olduğundan söz konusu ücret gelirini vergi kanunları açısından brüte tamamlamaya gerek bulunmamaktadır.

ÖRNEK 2 - Teknoparkta (X) Anonim Şirketine ait AR-GE projesi kapsamında çalışan Bay (A) Temmuz ayında 2.000 TL net ücret elde etmekte olup, elde ettiği bu ücret gelirin tamamı istisnaya tabidir. Temmuz ayında Bay A bölge dışında geçirdiği sürelerle ilişkin olarak istisnaya tabi olmayan 1.000 TL net ücret daha elde etmiştir. Bu durumda Bay (A) nın tamamı istisna olan 2.000 TL lik ücret gelirini vergi kanunları açısından brüte tamamlamaya gerek bulunmamaktadır. Ancak istisnaya tabi olmayan 1.000 TL lik ücret gelirin brüte iblağ edilmesi ve Gelir Vergisi Kanununun 61, 63, 94 ve 103 üncü maddelerinde yer alan hükümlerin dikkate alınarak vergilendirilmesi ve ücret bordrosunun buna göre düzenlenmesi gerekmektedir.

2 numaralı örneğimizdeki ücretin Vergilendirilmesi sırasında ise Gelir Vergisi Kanununun 85 ve 86 ncı maddeleri hükümleri uyarınca Ocak - Temmuz aylarındaki istisna ücret gelirleri dikkate alınmaksızın vergi tarifesinin ilk dilimindeki %15 oranından başlanılarak artan oranda ödenmesi gereken verginin hesaplanması gerekir.”

Bu aşamada konuyu birde AR-GE personelinin bölge dışında geçirdiği süreyi bölgede yürütülen AR-

GE projesi ile ilişkilendirerek örneklendirmek faydalı olacaktır.

Kanun ve Yönetmelikte sayılan şartlar ve usuller yerine getirilerek bölge dışında geçirilmesi gereken süreye ait onayları alınmış bir AR-GE projesi kapsamında, 5.000,00 TL brüt ücret alan AR-GE personeli ocak ayının yarısında bölge içerisinde yarısında ise AR-GE projesi kapsamında bölge dışında çalışmıştır. (Hesaplamayı kolaylaştırmak için, bölge dışındaki çalışmanın istisna kapsamında olmadığı, vergi oranının % 15 ve işçiden yapılan SGK kesintisi oranının % 15 olduğu kabul edilmiş ve asgari geçim indirimi ihmal edilmiştir.)

Çalışma Günü (a)	30 gün
Bölgede Geçen Süre (b)	15 gün
Bölge Dışında Geçen Süre (c)	15 gün
Brüt Ücret (d)	5.000,00
SGK Kesintisi Matrahı (e = d)	5.000,00
SGK İşçi Payı (f = e * 0,15)	750,00
Gelir Vergisi Matrahı (g = d/a*c*0,75 - f/a*c*0,75)	1.593,75
Gelir Vergisi (h = g * 0,15)	239,06
Damga Vergisi (ı = d/a*c*0,00759*0,75)	14,23
Net Ücret (j = d - f - h - ı)	3.996,71

Yukarıdaki tablonun (g) ve (ı) satırlarında 0,75 çarpanının kullanılmasının nedeni, AR-GE personelinin bölge dışında geçirdiği sürenin bölgede yürütülen AR-GE faaliyetine ilişkin olması durumunda, bölge dışına isabet eden ücretlerinin sadece % 25’inin vergiden istisna olmasıdır.

Bu konuda damga vergisinin tekrar irdelenmesi önemlidir. Çünkü Kanun’un Geçici 2 inci maddesinde her ne kadar AR-GE personelinin ücretleri her türlü vergiden istisna istisnadır denmişse de, bölge dışında geçen süreye isabet eden ücretlerin bir kısmının gelir vergisinden istisna olduğu belirtilmiştir. Bu durumda, bölge dışında geçirilen süreye isabet eden ücretlere ilişkin istisnanın (üniversite öğretim elemanlarında % 50, diğer AR-GE personelinde % 25) sadece gelir vergisine ilişkin olduğu ve damga vergisini kapsamadığı ileri sürülebilir.

Biz yukarıdaki hesaplamalarımızdan da görüleceği üzere, damga vergisi istisnasının da uygulanması gerektiğini düşünmekteyiz. Ancak olası bir incelemede

bu konunun eleştirilmesini önlemek için, uygulayıcıların öznel talep etmesi faydalı olacaktır.

6. SONUÇ

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu ile AR-GE faaliyetlerinin desteklenmesi amacı ile teknoloji geliştirme bölgelerinde çalışan AR-GE personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri her türlü vergiden istisna edilerek, sektörde faaliyet gösteren şirketlere önemli bir maliyet avantajı sağlanmıştır.

Anılan istisna, bölgelerde yürütülen AR-GE faaliyetlerinde çalışan AR-GE personelinin ücretlerine ilişkindir. Dolayısı ile bölge dışında geçirilen zamanlar ile bölgede bile olsa AR-GE dışı faaliyetler için zaman harcanması halinde bunlara isabet eden ücretler için istisnadan yararlanılması mümkün değildir. İstisnanın kapsamı bölgede yürütülen AR-GE projelerinde çalışan AR-GE personeli ile sınırlandırılmıştır.

Diğer taraftan Kanunun yürürlüğe girdiği dönemden itibaren, bölgelerde yürütülen AR-GE faaliyetleriyle ilgili olup, zorunlu olarak bölge dışında geçirilen zamanlara isabet eden ücretlerin istisnadan yararlanıp yararlanamayacağı konusunda tartışmalar süregelmiştir. Ancak bu tartışmalar 6170 sayılı Kanunla yapılan ve yazımızda irdelediğimiz düzenlemeler ile sona ermiştir.

Kişisel olarak bölgede yürütülen AR-GE projeleri ile ilgili olarak, personeli zorunlu olarak bölge dışında geçen sürelerle isabet eden ücretlerinin tamamının vergiden istisna edilmesi ve bu çerçevede de zorunlu olarak bölge dışında geçirilecek sürelerle proje bazında

zaman kısıtlaması getirilmesinin daha anlamlı olacağı düşünülmektedir. Ancak, Kanun koyucu iradesini bölge dışında geçen sürelerle isabet eden ücretlere uygulanacak istisnayı oransal olarak sınırlamak yönünde kullanmıştır.

Bütün bu açıklamalar çerçevesinde; bölgede çalışan AR-GE personelinin çalışmalarını yürüttüğü fiziksel alanlara ve/veya çalışma konusuna bağlı olarak bazı vergilendirme dönemlerinde elde edeceği ücretlerin bir kısmının vergiden istisna olması, kalan kısmının da vergiye tabi olması mümkündür.

Bu tür durumlarda ise yasal düzenlemeler çerçevesinde ücretlerin vergiden istisna olan kısımlarının, hiçbir gerekçe ile istisna değilmiş gibi bir takım hesaplamalara konu edilmesinin hukuken doğru olmadığı düşünülmektedir. Aksi yaklaşımlarda yasal olarak tanınmış hakların kullanılması engellenmiş olacaktır.

KAYNAKÇA

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu
- 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 12.03.2014 tarih ve 28939 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği
- Maliye Bakanlığı Özelgeleri