

Yeni 4691 s.K. Yönetmeliğine Göre Ücret Stopaj İstisnası ve Sigorta Prim Desteğinde Gün Sayılarının Hesap Şekli

1) Konunun Mahiyeti

Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun (4691 s.K. , TGBK) geçici 2. maddesi uyarınca Bölgede çalışan; AR-GE ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri, 31.12.2023 tarihine kadar her türlü vergiden müstesnadır. Diğer yandan Araştırma Ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun'un (5746 s.K., ArGeK) 3. maddesi uyarınca da 4691 s.K. gereği ücreti gelir vergisinden istisna olan personelin; bu çalışmalarını karşılığında elde ettikleri ücretleri üzerinden hesaplanan sigorta primi işveren hissesinin yarısı, Maliye Bakanlığı bütçesine konulacak ödenekten karşılanmaktadır.

Sözü geçen gelir vergisi istisnasının uygulama şekli 12.03.2014 tarihinde yayımlanan 4691 s.K. yönetmeliğinde yeni esaslara bağlanmıştır. Sigorta primi işveren hissesinin uygulama esasları ise 25.09.2008 tarih ve 2008-85 sayılı SGK genelgesinde açıklanmıştır. Aşağıda daha ayrıntılı olarak değinileceği üzere, yönetmelik ile genelgede yapılan açıklamalar uygulama esaslarını tam olarak izahı uzak olmalarının yanı sıra SGK'nın 2008-85 sayılı SGK genelgesini 12.03.2014 tarihinde yayımlanan 4691 s.K. yönetmeliğindeki yeni esaslara göre güncellememesi gelir vergisi stopaj istisnası ile prim desteği uygulamaları arasında farklılık oluşmasına da yol açmış bulunmaktadır.

Aşağıda gelir vergisi stopaj istisnası ile prim desteği uygulamaları kısaca açıklandıktan sonra, büromuz değerlendirmelerine yer verilmektedir.

2) Gelir Vergisi Stopaj İstisnası Ve Prim Desteği Uygulama Esasları (Öncesi/Sonrası)

Gelir vergisi istisnasının uygulama şekli 12.03.2014 tarihinde yayımlanan 4691 s.K. yönetmeliğinde yeni esaslara bağlanmıştır. **1 Nisan 2014** tarihinde yürürlüğe giren yeni yönetmeliğe göre; **İstisna kapsamındaki çalışma sürelerinin hesabında haftada kırk beş saatin üzerindeki ve ek çalışma süreleri bu hesaplamada dikkate alınmaz. Hak kazanılmış hafta tatili ve yıllık ücretli izin süreleri ile 2429 sayılı Ulusal Bayram ve Genel Tatiller Hakkında Kanunda belirtilen tatil günleri gelir vergisi stopajı teşvikî uygulamasında dikkate alınır.**

Sigorta prim desteğinin uygulama esaslarının düzenlendiği 25.09.2008 tarih ve 2008-85 sayılı SGK genelgesinde; Haftalık değil aylık (30 günlük) çalışma süreleri temel alınarak açıklamalar yapılmıştır. Diğer taraftan, kapsama giren personelin ay içindeki **çalışmalarının tamamının** ArGe ve yenilik faaliyetleri ile ilgili olması halinde, hak kazanılmış hafta tatili ve yıllık ücretli izin sürelerinin anılan Kanun kapsamında değerlendirileceği, buna karşın ArGe ve yenilik faaliyetlerinde **kısmi zamanlı** olarak çalışan personelin hak kazanılmış hafta tatili ve yıllık ücretli izin süreleri sigorta primi işveren hissesi desteği uygulamasında dikkate alınmayacağı belirtilmiştir.

Değişiklikten önce, gelir vergisi istisnasının hangi esaslara göre hesaplanacağı yönünde bir belirleme bulunmamaktaydı. **Bu nedenle işletmeler, stopaj gelir vergisi istisnasının hesaplanmasında da, 2008-85 sayılı SGK genelgesinde belirlenmiş bulunan esaslara göre hareket etmekteydiler.** Böylelikle vergi istisnası ve prim desteğinde esas alınan teşvikli gün sayıları eşit olmaktaydı.

Diğer yandan 06.08.2008 tarihinde yayımlanan 1 seri no'lu 5746 s.K. Genel Tebliğinde de stopaj gelir vergisi istisnasının hesap şekline yönelik açıklamalar bulunmakta olup, küçük farklılıklar hariç **1 Nisan 2014** tarihinde yürürlüğe giren yeni 4691 s.K. yönetmeliğindeki benzer açıklamalar içermektedir.

Ne var ki, yeni yönetmelik teşvikli gün sayılarının tespitinde genelgeden aşağıdaki iki noktada farklılık göstermekte olduğundan, yeni yönetmeliğin yürürlüğe girdiği 1 Nisan 2014 tarihinden itibaren teşvikli gün sayılarının tespitinde bir belirsizlik ve teşvikli prim gün sayıları ile vergiden istisna gün sayılarının farklı olmasına yol açabilecek bir durum oluşmuş durumdadır. Görüşümüze göre 1 Nisan 2014 tarihinden itibaren gelir vergisinden istisna gün sayısının hesabında genelgenin esas alınması olanağı kalmamıştır. Zira;

- Genelgede haftalık değil aylık çalışma sürelerini temel alınarak açıklamalar yapılmaktadır,
- Genelgede prim desteğine konu olacak/olmayacak hak kazanılmış hafta tatili ve yıllık ücretli izin sürelerine değinilmesine karşılık 2429 sayılı Ulusal Bayram ve Genel Tatiller Hakkında Kanunda belirtilen (resmi) tatil günleri hususunda bir açıklık bulunmamaktadır.

İzaha çalıştığımız nedenlerle, ilgili bakanlıkların (Maliye, Bilim Sanayi Teknoloji) ve SGK'nın bu belirsizliği giderici yönde bir çalışma/açıklama yapmaları zaruri hale gelmiştir.

3) Görüşümüz

Yukarıda sözü geçen kanun, yönetmelik, genelge ve tebliğlerde gerek gelir vergisi istisnası, gerek ise sigorta prim desteği açıklanırken *“Tam Zamanlı/Süreli Çalışma”, “Kısmi Zamanlı/Süreli Çalışma”, “Haftalık Normal Çalışma Süresi”, “Fazla/Ek Çalışma”, “Kazanılmış Hafta Tatili Ücreti”, “Yıllık İzin Ücreti”, “Resmi Tatil Ücreti”* gibi esasen 4857 sayılı İş Kanunu'nda ve ilgili mevzuatında yer alan kavramlar kullanılmıştır. Bu itibarla yönetmelik ile tebliğdeki açıklamaları ve kullanılan kavramları (bazen çakışmakla birlikte) günlük konuşma dilindeki anlamlarıyla değil iş mevzuatındaki düzenlemelere göre yorumlamamız gerekmektedir. İş Kanunu bu kavramları etraflı bir şekilde açıklamaktadır.

Bu konudaki değerlendirmemizi İş Kanunu ve ilgili mevzuat çerçevesinde çok kısa bir şekilde şu şekilde özetleyebilirim: Şayet Ar-Ge personeli ile muvazaadan arı olarak İş Kanunundaki anlamıyla *“Tam Süreli/Zamanlı”* iş akdi yapılmış ve fiilen de sözleşmeye uyuluyor ise, bu çalışanın çeşitli nedenlerle bölge dışında geçen süreleri (mazeret izni, eğitim, rapor vb.) dışındaki tüm fiili çalışma günleri, hafta sonu tatilleri, yıllık izinleri ve resmi tatiller gelir vergisi istisnası ve sigorta prim desteği kapsamında değerlendirilmelidir. Örneğin ar-ge faaliyetinde *“Tam Süreli/Zamanlı”* çalışan bir personelin haftanın bir gününde çeşitli nedenlerle (hastalık raporu, mazeret izni, eğitim vb.) bölgede bulunmaması, bu kişinin Ar-Ge işinde kısmi süreli çalışıyor, dolayısıyla da hafta sonu tatilleri, yıllık izinleri ve resmi tatiller için gelir vergisi istisnası ve sigorta prim desteğinden yararlanmamasını gerektirmez. Sadece bölge dışında geçen gün için desteklerden yararlandırılmaz. Bu durum **2014/Ekim** ayı için yazımız ekindeki şekilde örneklendirilmiştir.

Buna karşın personel Ar-Ge işinde *“Kısmi Süreli/Zamanlı”* olarak çalışıyor ise (ki **kısmi süreden/zamandan** ne anlaşılacağını İş Kanunu'nun 13. maddesinde buluyoruz: Buna göre, *işçinin normal haftalık çalışma süresinin, tam süreli iş sözleşmesiyle çalışan emsal işçiye göre önemli ölçüde daha az belirlenmesi durumunda sözleşme kısmi süreli iş sözleşmesidir.*) sadece Ar-Ge işinde fiilen çalıştığı günler için gelir vergisi istisnası ve sigorta prim desteğinden yararlandırılabilir. Örneğin yapılan iş akdine göre ya da fiilen ayın sadece 5 gününü Ar-Ge faaliyetlerinde geri kalan iş günlerini ise diğer işlerde geçiren (yani ar-ge işinde kısmi süreli çalışan) bir personelin çalışması, tam süreli iş sözleşmesiyle çalışan emsal işçiye göre önemli ölçüde daha az olduğundan, hafta sonu tatilleri, yıllık izinleri ve resmi tatiller için gelir vergisi istisnası ve sigorta prim desteğinden yararlanması mümkün değildir. Sadece

Ar-Ge faaliyetinde fiilen çalıştığı günler için istisna ve desteklerden yararlanabilir. Bu durum 2014/Ekim ayı için yazımız ekindeki şekilde örneklendirilmiştir.

Ancak konunun önemi nedeniyle, bu soruna kişisel değerlendirmelerle çözüm aranması yerine, daha önce de ifade ettiğimiz üzere, konunun ilgili bakanlıkların (Maliye, Bilim Sanayi Teknoloji) ve SGK'nun ortak çalışmaları ile çözülebileceğini, bunun da ivedilikle yapılması gerektiğini düşünmekteyiz.

Saygılarımızla.

İrfan Sarıkaya/Yeminli Mali Müşavir

ÖNER BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.

11.11.2014

1) TAM SÜRELİ/ZAMANLI çalışma sözleşmesi yapılmış Ar-Ge Personeli İçin:

2014/Ekim Çalışması

1-3 (3 gün)	4-5 (2 gün)	6-7 (2 gün)	8-10 (3 gün)	11-12 (2 gün)	13-17 (5 gün)	18-19 (2 gün)	20-23 (4 gün)	24 Cuma (1 gün)	25-26 (2 gün)	27-28 (2 gün)	29 (1 gün)	30-31 (2 gün)	Toplam
Günlük 8 saat ç.	Hafta Sonu Tatili	Kurban Bay.	Yıllık İzin	Hafta Sonu Tatili	Günlük 8 saat ç.	Hafta Sonu Tatili	Günlük 8 saat ç.	Mazeret İzni	Hafta Sonu Tatili	Günlük 8 saat ç.	29 Ekim	Günlük 8 saat ç.	31

	1-5 Ekim Haftası	6-12 Haftası	13-19 Haftası	20-26 Haftası	27-31 Haftası	
Haftalık Fiili Çalışma Süresi (saat)	24 saat	0	40 saat	32 saat	32 saat	Hiçbir haftada 45 saati geçmemektedir
Haftalık Fiili Çalışma Süresi (gün)	3	0	5	4	4	GV stopaj/prim teşvikine tabi
Hafta sonu tatili	2	2	2	2	-	GV stopaj/prim teşvikine tabi
Resmi Bayramlar	-	2	-	-	1	GV stopaj/prim teşvikine tabi
Yıllık İzin	-	3	-	-	-	GV stopaj/prim teşvikine tabi
TEŞVİK KAPSAMINDAKİ GÜNLER	5	7	7	6	5	30
Mazeret izni	-	-	-	1	-	GV'ye /PrimeTabi Günler
TEŞVİKSİZ GÜNLER	-	-	-	1	-	1
TOPLAM	5	7	7	7	5	31 Gün

2) KISMİ SÜRELİ/ZAMANLI çalışma sözleşmesi yapılmış Ar-Ge Personeli İçin:

2014/Ekim Çalışması

1-3 (3 gün)	4-5 (2 gün)	6-7 (2 gün)	8-10 (3 gün)	11-12 (2 gün)	13-17 (5 gün)	18-19 (2 gün)	20-23 (4 gün)	24 Cuma (1 gün)	25-26 (2 gün)	27-28 (2 gün)	29 (1 gün)	30-31 (2 gün)	Toplam
Bölge dışında/ar-ge dışı işte çalışma (günlük 8 saat)	Hafta Sonu Tatili	Kurban Bay.	Yıllık İzin	Hafta Sonu Tatili	Günlük 8 saat ar-ge işinde.	Hafta Sonu Tatili	Bölge dışında/ar-ge dışı işte çalışma (günlük 8 saat)	Mazeret İzni	Hafta Sonu Tatili	Bölge dışında/ar-ge dışı işte çalışma (günlük 8 saat)	29 Ekim	Bölge dışında/ar-ge dışı işte çalışma (günlük 8 saat)	31 gün

	1-5 Ekim Haftası	6-12 Haftası	13-19 Haftası	20-26 Haftası	27-31 Haftası	
Haftalık Fıili Çalışma Süresi (saat)	24 saat	0	40 saat	32 saat	32 saat	Hiçbir haftada 45 saati geçmemektedir
Haftalık Fıili Çalışma Süresi (gün)- Teşvikli	-	-	5	-	-	GV/Prim stopaj teşviki var
Hafta sonu tatili	-	-	-	-	-	GV/Prim stopaj teşviki yok
Resmi Bayramlar	-	-	-	-	-	GV/Prim stopaj teşviki yok
Yıllık İzin	-	-	-	-	-	GV/Prim stopaj teşviki yok
TEŞVİK KAPSAMINDAKİ GÜNLER	0	0	5	0	-	5
Haftalık Fıili Çalışma Süresi (gün)- Teşviksiz	3	0	0	4	4	GV/Prim stopaj teşviki yok
Hafta sonu tatili - Teşviksiz	2	2	2	2	-	GV/Prim stopaj teşviki yok
Resmi Bayramlar - Teşviksiz	-	2	-	-	1	GV/Prim stopaj teşviki yok
Yıllık İzin - Teşviksiz	-	3	-	-	-	GV/Prim stopaj teşviki yok
Mazeret izni	-	-	-	1	-	GV/Prim stopaj teşviki yok
TEŞVİKSİZ GÜNLER	5	7	2	7	5	26
TOPLAM	5	7	7	7	5	31 Gün