



SIVAS CUMHURİYET ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü
İşletme Anabilim Dalı

**TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİNİN (TEKNOKENT)
VERGİ VE MUHASEBE UYGULAMALARI AÇISINDAN
İNCELENMESİ**

Yüksek Lisans Tezi

Kazım KIR

**Sivas
Kasım 2019**

SİVAS CUMHURİYET ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü
İşletme Anabilim Dalı

**TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİNİN (TEKNOKENT)
VERGİ VE MUHASEBE UYGULAMALARI AÇISINDAN
İNCELENMESİ**

Yüksek Lisans Tezi

Kazım KIR

Tez Danışmanı
Prof. Dr. Mehmet DEMİR

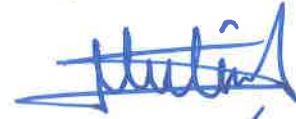
Sivas
Kasım 2019

KABUL VE ONAY

Üniversite : Sivas Cumhuriyet Üniversitesi
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü
Ana Bilim Dalı : İşletme Anabilim Dalı
Tezin Başlığı : Teknoloji Geliştirme Bölgelerinin (Teknokent) Vergi ve Muhasebe Uygulamaları Açısından İncelenmesi
Savunma Tarihi : 09.09.2019
Danışmanı : Prof. Dr. Mehmet DEMİR

Unvanı - Adı Soyadı
Jüri Başkanı : Prof. Dr. Mehmet DEMİR
Üye : Dr. Öğr. Üyesi Mustafa GÜL
Üye : Dr. Öğr. Üyesi Yüksel AYDIN

İmza



Oy Birliği

Oy Çokluğu

Kazım Kır tarafından hazırlanan "Teknoloji Geliştirme Bölgelerinin (Teknokent) Vergi ve Muhasebe Uygulamaları Açısından İncelenmesi" başlıklı tez, kabul edilmiştir.

.../.../2019

Prof. Dr. Ahmet ŞENGÖNÜL

Enstitü Müdürü

ETİK İLKELERE UYGUNLUK BEYANI

Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü bünyesinde hazırladığım bu Yüksek Lisans tezinin bizzat tarafımdan ve kendi sözcüklerimle yazılmış orijinal bir çalışma olduğunu ve bu tezde;

1. Çeşitli yazarların çalışmalarından faydalandığımda bu çalışmaların ilgili bölümlerini doğru ve net biçimde göstererek yazarlara açık biçimde atıfta bulunduğumu;

2. Yazdığım metinlerin tamamı ya da sadece bir kısmı, daha önce herhangi bir yerde yayımlanmışsa bunu da açıkça ifade ederek gösterdiğimi;

3. Başkalarına ait alıntılanan tüm verileri (tablo, grafik, şekil vb. de dahil olmak üzere) atıflarla belirttiğimi;

4. Başka yazarların kendi kelimeleriyle alıntıladığım metinlerini, tırnak içerisinde veya farklı dizerek verdiğim yine başka yazarlara ait olup fakat kendi sözcüklerimle ifade ettiğim hususları da istisnasız olarak kaynak göstererek belirttiğimi, beyan ve bu etik ilkeleri ihlal etmiş olmam halinde bütün sonuçlarına katlanacağımı kabul ederim.

04/11/2019

Kazım KIR

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER	i
KISALTMALAR DİZİNİ	v
TABLO LİSTESİ	vii
ÖZET	ix
ABSTRACT	xi
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM	3
1.ARAŞTIRMA-GELİŞTİRME (AR-GE) VE TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİ (TEKNOKETNLER)	3
1.1. Araştırma-Geliştirme	3
1.1.1. Araştırma ve Geliştirmenin Tanımı	4
1.1.2. Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Aşamaları	4
1.2. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri (Teknoketnler).....	5
1.2.1. Teknokent Kavramının Tanımı.....	5
1.2.2. Teknokentlerle İlgili Kavramlar	8
1.3. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinin Kuruluş Amaçları Ve Hedefleri	13
1.4. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinin Faydaları	15
1.4.1. Girişimcilere Sağladığı Faydalar	15
1.4.2. Üniversitelere Sağladığı Faydalar.....	16
1.4.3. Bölge ve Ülke Ekonomisine Sağladığı Faydalar	17
1.5. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinin Kuruluşu, Yönetimi Ve Denetimi	18
1.5.1 Kuruluşu.....	18
1.5.2. Yönetimi	20
1.5.3. Denetimi.....	21
1.6. Teknokentlerin Dünyada Ve Türkiyedeki Gelişimi	22
1.6.1.Dünyadaki Gelişimi	22
1.6.2. Türkiye'deki Gelişimi.....	23
İKİNCİ BÖLÜM	25
2.İSTİSNA, MUAFİYET, TEŞVİK KAVRAMLARI VE TEKNOKENTLERE YÖNELİK VERGİ TEŞFİKLERİ	25
2.1. İstisna, Muafiyet Kavramları Ve Aralarındaki İlişki.....	25

2.2. Teşvik Kavramı ve Vergi Teşvikleri	27
2.2.1. Teşviklerin Amaçları	29
2.2.1.1. Genel Olarak Amaçları.....	29
2.2.1.1.1. Sanayileşme ve Ekonomik Kalkınmayı Sağlamak.....	29
2.2.1.1.2. Bölgesel ve Sektörel Kalkınmayı Sağlamak	30
2.2.1.1.3. İstihdamı Artırmak	30
2.2.1.1.4. Ekonomide Uluslararası Rekabeti Güçlendirmek	31
2.2.1.2. Vergi Teşviklerinin Amaçları.....	32
2.3. Teknokentlere Yönelik Vergisel Düzenlemeler	33
2.3.1. Bölge Yönetici Şirketine Yönelik Vergi İstisnaları ve Teşvikleri	34
2.3.1.1. Yönetici Şirket Kurumlar Vergisi İstisnası	34
2.3.1.2. Yönetici Şirketlerin Vergiye Tabi Kazanç ve İratları	37
2.3.1.3 Yönetici Şirket Damga Vergisi ve Emlak Vergisi Muafiyeti	37
2.3.2. Bölgede Çalışan Ar-Ge, Tasarım ve Destek Personeline Yönelik İstisna ve Destekler	38
2.3.2.1. Gelir Vergisi Stopajı ve Damga Vergisi İstisnası	38
2.3.2.2. Gelir Vergisi Stopaj Vergisi İstisnası Özellikli Durumlar	40
2.3.2.2.1. İstisna Kapsamındaki Personeller ve Hesabı	40
2.3.2.2.2 Yönetici Şirket, Kamu Personelleri ve Şirket Ortaklarının Durumu	40
2.3.2.2.3. İstisnadan Faydalanacak Taraf (İşçi mi İşveren mi?).....	41
2.3.2.2.4. İstisna Kapsamında Olan ve Olmayan Ödemeler	42
2.3.2.2.5. Çalışanların Teknokent Dışında Geçirdikleri Sürelerin Durumu ve Yol Haritası	42
2.3.2.2.5.1. Bölge Dışında Gerçekleştirilen Faaliyetler.....	41
2.3.2.2.5.2 Doktora ve Master Öğrencisi Olan Personelin Teknokent Dışında Geçirilen Sürelere İlişkin Ücret İstisnası	43
2.3.2.2.5.3. Teknokent Bölgesi Dışında Geçirilen Sürelere İlişkin Ücret İstisnası ve Yol Haritası	43
2.3.2.3. Personel Damga Vergisi İstisnası.....	44
2.3.2.4. Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği.....	44
2.3.3. KDV İstisnası.....	45
2.4.3.1. KDV İstisnasının Mahiyeti.....	46
2.3.3.2. KDV İstisnasının Kapsamı ve Şartları	48

2.3.3.2.1. Kapsamı	48
2.3.3.2.2. Şartları	48
2.3.3.3. İstisna Kapsamında Olmayan Faaliyetler	49
2.3.3.4. Seri Üretime Tabi Tutulan Yazılımların Tesliminde KDV.....	49
2.3.3.5. Teknokentlerde Mal ve Hizmet Alışlarına İlişkin KDV'nin Durumu51	
2.3.4. Bölgede Faaliyette Bulunan İşletmelere Yönelik Gelir/Kurumlar Vergisi İstisnası	52
2.3.4.1. Gelir/Kurumlar Vergisi İstisnasının Kapsamı.....	53
2.3.4.2. Gelir/Kurumlar Vergisi İstisnasının Mahiyeti	53
2.3.4.3. İstisnanın Uygulanması.....	53
2.3.4.3.1. İstisna Kazancın Tespiti	55
2.3.4.3.1.1. 2017/10821 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı Öncesi İstisna Kazancın Tespiti.....	55
2.3.4.3.1.2. 2017/10821 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı Sonrası İstisna Kazancın Tespiti.....	55
2.3.4.3.1.2.1. Gayri Maddi Hak Gelirlerinin İstisnaya Konu Olabilmesi İçin Bakanlar Kurulu Kararı İle Getirilen Şartlar.....	56
2.3.4.3.1.2.2. Gayri Maddi Hak Gelirlerine Uygulanacak İstisna Oranının Belirlenmesinde Dikkat Edilecek Hususlar	58
2.3.4.4. Bölge Dışında Başlatılan ve Bölgede Tamamlanan Projelerin Durumu	63
2.3.4.5. Müşterek Genel Giderler ve Amortismanların Dağıtımını	64
2.3.4.6. Bölgede Kanun Kapsamında Elde Edilen Kazançların Dağıtılması..	64
2.3.4.7. Yönetici Şirkete Yapılan Kira Ödemelerinde Gelir Vergisi Kesintisi65	
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	67
3.TEKNOKENTLERDE MUHASEBE VE VERGİ UYGULAMALARI.....	67
3.1. Teknokentlerde Ar-Ge Harcamalarının Kapsamı.....	67
3.2. AR-GE Harcamalarının Muhasebeleştirilmesine Yönelik Düzenlemeler.....	70
3.2.1. TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi Standarında Yer Alan Düzenlemeler	71
3.2.2. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde Yer Alan Düzenlemeler75	
3.2.3. 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği	77

3.3. Teknokent İşletmelerinin Muhasebe İşlemleri	78
3.3.1. İlkmadde ve Malzeme Harcamalarına Ait Kayıtlar	80
3.3.2. Vergi Resim Ve Harç Giderlerine Ait Kayıtlar	81
3.3.3. Dışarıdan Sağlanan Fayda Ve Hizmetlere Ait Kayıtlar	82
3.3.4. Sabit Kıymet Alımı ve Amortismanlara Ait Kayıtlar	83
3.4. Teknokentlerde Elde Edilen Kazançların Beyanı.....	102
SONUÇ ÖNERİLER.....	111
KAYNAKÇA	115
ÖZGEÇMİŞ.....	121



KISALTMALAR DİZİNİ

age	: Adı geçen eser
agm	: Adı geçen makale
AR-GE	: Araştırma Geliştirme
DV	: Damga Vergisi
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KKEG	: Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler
KV	: Kurumlar Vergisi
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
TFRS	: Türkiye Finansal Muhasebe Standartları
TGB	: Teknoloji Geliştirme Bölgeleri
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YMM	: Yeminli Mali Müşavir



TABLO LİSTESİ

Tablo 1: Teşvik Araçlarının Sınıflandırılması	32
--	----





ÖZET

Teknoloji Geliştirme Bölgeleri (Teknokentler), ülkemiz için stratejik öneme sahip ürünler geliştirmekte ve her gün farklı bakış açıları ortaya koymaktadır. Bu durum teknokentlerin hem vizyonuna katkı sunmakta hem de firmaların ürün politikalarına daha fazla değer katmasına vesile olmaktadır.

Bu çalışmada, Teknoloji Geliştirme Bölgeleri (Teknokentler) tarihsel süreç ve genel bilgiler ışığında, 4691 sayılı Kanun ile bölgede Ar-Ge, yazılım ve tasarım faaliyetlerinde bulunan işletmelere sağlanan vergi istisnaları ve muhasebe uygulamaları açısından incelenmiştir. Bu bağlamda hangi hususların takip edileceği tafsilatlı olarak ele alınmıştır. Yapılan incelemeler neticesinde bölge işletmelerine önemli vergisel ayrıcalıklar tanındığı, ancak bunun yanında bölgede yer alan işletmelere yönelik istisna ve muhasebe uygulamaları ile ilgili yasal düzenlemelerin karışık ve yetersiz olduğu, işletmelerin bazı durumlarda gereksiz prosedüre maruz kaldığı, bölgede seri üretim faaliyetleri için yer tahsisinin yapılamadığı, Ar-Ge çalışmalarının başarısızlıkla sonuçlanması durumunda ortaya çıkan zararın işletmenin diğer kazançlarından indirimine imkân verilmediği gibi olumsuz durumların olduğu sonucuna varılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Muhasebe uygulamaları, Teknokent



ABSTRACT

Technology Development Zones (Technopark) develop products with environmental safety importance for our country and reveal different perspectives every day. This not only contributes to the vision of technoparks but also helps companies to add more value to their product policies.

In the study, Technology Development Zones are examined in terms of tax exemptions and accounting applications provided to enterprises engaged in R & D, software and design activities by Law No. 4691 in the light of historical process and general information. In this context, the issues to be followed are discussed in detail. As a result of the investigations, it is concluded that important tax privileges were granted to the regional enterprises, however, besides these privileges it is also observed that the legal regulations regarding the exception and accounting practices for the enterprises in the region were mixed and inadequate, the enterprises were subjected to unnecessary procedures in some cases, and the allocation of space for mass production activities in the region could not be made. Also, in case of failure of R & D studies, it is not allowed to reduce the loss arising from the other gains of the enterprise.

Keywords: Tax, Accounting applications, Technopolis



GİRİŞ

Bilgi ve teknoloji çağını yaşadığımız bu zamanda salt bilgi üzerinde ilerlemek yeterli değildir. Bunu tecrübeler ışığında daha da geliştirmek ve bir çıktı olarak sunmak gereklidir. Çağımızda devletler ve şirketler bilim ve teknolojiyi her gün farklı açıdan değerlendirilmek suretiyle hem yeni bilgi hem de yeni mamul elde etmek için büyük gayretler sarf etmekte ve önemli insan kaynağı ile bütçe ayırmaktadır.

Bir üniversite veya ileri teknoloji enstitüsü ya da kamu Ar-Ge merkez veya enstitüsü veya ileri teknoloji enstitüsü öncülüğünde ve uhdesinde kurulan teknokentlerde aynı bina ve/veya kampüs içerisinde Ar-Ge, yazılım ve tasarım, çalışmaları yapılmaktadır. Teknokentler üniversiteler de yapılan bilimsel çalışmalara uygulama imkânı sağlayarak endüstriye aktarılması, ülkelerin ekonomik kalkınmasına ve teknolojik gelişimine katkı sunması, sunduğu imkânlar ve avantajlar ile Ar-Ge yapan işletmeleri aynı kampüs/bölge içerisinde bir araya getirerek Ar-Ge kültürünün oluşmasına zemin hazırlaması ve ülke itibarına yaptığı katkılar sebebi ile devletler için önemli merkezler haline gelmiştir.

Teknoloji Geliştirme Bölgeleri (Teknokentler) ülkemizde 1990'li yıllarda kurulmaya başlamış ve yasal çerçeve ise, 2001 yılında 4691 sayılı yasanın yürürlüğe girmesi ile oluşturulmuştur. Bugün birçok üniversitemiz uhdesinde faaliyet gösteren teknokentler; katma değeri yüksek teknoloji tabanlı ürünlerin geliştirilmesi ve üretilmesinde önemli rol oynamaktadır. Bununla birlikte Teknokentler bilimsel çalışmalara önemli bir zemin sağlayan üniversiteler ile sanayi-piyasalar arasındaki işbirliğini artırmada önemli görevler üstlenmektedir.

4691 sayılı yasa ile bölgede Ar-Ge yazılım ve tasarım faaliyetlerinde bulunan işletmelere gelir/kurumlar vergisi istisnası, KDV istisnası, bölgede istihdam edilen personeller için gelir vergisi istisnası ve SGK işveren prim desteği gibi teşvikler getirilmiştir. Aradan geçen süre zarfında gerek 4691 sayılı yasa revize edilerek gerekse vergi kanunlarına konulan hükümler ile vergi istisna ve teşvikleri ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır. Son olarak 11.09.2017 tarihinde yayınlanan 2017/10821 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile bölgede üretilen gayri maddi hakların vergilendirilmesi ile ilgili önemli düzenlemeler yapılmıştır.

Bu çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde araştırma-geliştirme (Ar-Ge) ve teknoloji geliştirme bölgeleri (teknokentler) ele alınmıştır. İkinci bölümde vergilendirme açısından ana kaideler başta olmak üzere istisna ve muafiyet kavramları, teknokentlere yönelik vergi teşvikleri, KDV ile bölge dışında yapılacak faaliyetlerin yol haritası gibi hususlar ele alınmıştır. Üçüncü bölümde ise, teknokentlerde muhasebe ve vergi uygulamalarındaki hususlar tahlil edilmiş gelir-gider kayıtları personel ve gayri maddi hakların tüm yönleriyle ele alınarak değerlendirilmiştir. Son olarak bu çalışmanın, Üniversitelerimizin önemli birimlerinden biri olan ve şirketlerimiz için yeni anlayış ve bakış açıları getiren Teknokentlerin; kuruluşu, yönetimi, denetimi, işletmelerin vergi uygulamalarının ve muhasebe kayıtlarının hangi kurallar ve kaidelere göre yapılacağı ve hangi yolların izleneceği hususlarında açıklayıcı olması için özel gayret edilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

1.ARAŞTIRMA-GELİŞTİRME (AR-GE) VE TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİ (TEKNOKENTLER)

Ülkelerin gelişmişlik düzeyi ve dünya ticaretinde söz sahibi olmaları, Ar-Ge faaliyetlerine yapmış oldukları yatırımlar ve bu faaliyetlerin getirisinin gayri safi milli hâsıla içindeki oranı ile paralel durumdadır. Uluslararası arenada teknolojiye dayanan bir rekabet ortamının bulunması ve teknoloji yoğun ürünlerin katma değerinin yüksek olması gibi sebepler, Araştırma ve Geliştirme (Ar-Ge) faaliyetlerini işletmelerin ve ülkelerin ilgi odağı haline getirmiştir.

1.1. Araştırma-Geliştirme

Eğitim, bilim ve teknolojinin gelişmesini sağlayacak yeni bilgileri elde etmek veya mevcut bilgilerle yeni malzeme, ürün ve araçlar üretmek, bilgiye dayalı sistematik olarak yeni projeler üretebilmek, süreç ve hizmetler oluşturmak veya mevcut olanakları geliştirmek amacı ile yapılan düzenli çalışmalara Ar-Ge denmektedir¹.

Ar-Ge Hem şirketler, hem de ülkeler için yenilikçilik yoluyla büyüme ve gelişmenin en temel unsurudur. Ar-Ge yapan işletmeler, yeni ürün ve hizmetler yaratmak suretiyle üretkenliklerini ve üretim kalitelerini artırdıkları gibi rakiplerine karşı avantajlı bir durum elde ederler.

Teknolojiye sahip olmak ve ileri teknoloji ürünler üretmek, Ar-Ge faaliyetlerinin başarısına bağlıdır, ancak Ar-Ge faaliyetleri uzun soluklu, sonu belirsiz ve pahalı bir süreçtir. Ar-Ge sürecinin pahalı ve uzun soluklu bir süreç olması, bununla birlikte işletmelerin Ar-Ge becerilerinin geliştirilmesi, teknolojik alt yapılarının güçlendirilmesi ve Ar-Ge faaliyetlerinin özendirilmesi amacıyla ülkeler Ar-Ge harcamalarına ve gelirlerine yönelik çeşitli teşvik, indirim ve destekler vermektedirler.

¹ Arif Özsağır, *Bilgi Üretimi ve Bilginin Ürüne Dönüştürülmesinde Teknoparkların Önemi*, <https://www.mevzuatdergisi.com/2008/05a/02.htm>, (Erişim Tarihi:18.10.2018)

Teknokentler, Ar-Ge faaliyetlerini desteklemek ve bu destek unsurlarını disipline etmek amacıyla, Ar-Ge faaliyetinde bulunan işletmelere, Ar-Ge aşamasında ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi aşamasında büyük avantajların sağlandığı bölgelerdir.

1.1.1. Ar-Ge Tanımı

Ar-Ge kavramının en genel tanımı OECD tarafından, *“bilgi dağarcığını artırmak amacıyla sistematik olarak sürdürölen yaratıcı çalışma ve bu bilginin yeni uygulamalar yaratmak için kullanılması”* olarak yapılmıştır.

Ölkemizde Ar-Ge faaliyetlerine ilişkin düzenlemelerin yer aldığı 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun ve 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda Ar-Ge kavramının tanımı aşağıdaki şekilde yapılmıştır;

4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda Ar-Ge, *“kültür, insan ve toplumun bilgisinden oluşan bilgi dağarcığının artırılması ve bunun yazılım dâhil yeni süreç, sistem ve uygulamalar tasarlamak üzere kullanılması için sistematik bir temelde yürütölen yaratıcı çalışmalar”* olarak tanımlanmıştır.

5746 Sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun’da ise, *“Araştırma ve geliştirme, kültür, insan ve toplumun bilgisinden oluşan bilgi dağarcığının artırılması ve bunun yeni süreç, sistem ve uygulamalar tasarlamak üzere kullanılması için sistematik bir temelde yürütölen yaratıcı çalışmaları, çevre uyumlu ürün tasarımı veya yazılım faaliyetleri ile alanında bilimsel ve teknolojik gelişme sağlayan, bilimsel ve teknolojik bir belirsizliğe odaklanan, çıktıları özgün, deneysel, bilimsel ve teknik içerik taşıyan faaliyetler”* olarak tanımlanmıştır.

Kısaca **Ar-Ge**, ilmi ve teknik bilgi potansiyelini yükseltmek maksadıyla, sistemli ve belli bir düzen dâhilinde yapılan çalışmalar sonucu ortaya çıkan bilgi ve birikimin, yeni uygulamalarda kullanılarak insan ihtiyaçlarının kolaylaştırılması faaliyetidir.

1.1.2. Ar-Ge Faaliyetlerinin Aşamaları

İnsan ihtiyaçlarının karşılanmasını kolaylaştırmak amacıyla yapılan Ar-Ge çalışmaları her daim başarılı olamayabilir. Ar-Ge çalışmaları uzun soluklu sonucu

belirsiz riskli bir süreçtir, olumlu yada olumsuz sonuçlanabileceği gibi bu çalışmalardan herhangi bir neticede elde edilemeyebilir. Girişimciler bu süreçte nitelikli işgücüne ve yüksek teknoloji gerektiren ekipmana ihtiyaç duymaları sebebi ile büyük maliyetlere de katlanmak durumunda kalabilirler. Araştırma ve geliştirme faaliyetleri şu üç temel aşamadan oluşur²;

1- Temel-Teorik Araştırma: Bu araştırmaya bir nevi fizibilite veya ilk etüt çalışması da denilebilir. Bu araştırma aşamasında teorik bilgiler ışığında yeni bilgiler elde etmek için deneysel faaliyetler ve özel uygulamalar yapılmak suretiyle yürütülen çalışmalardır.

2- Uygulamalı-Pratik Araştırma: Teorik araştırmalar neticesinde bilgi üretebilmek için yapılan ikinci adımdır. Pratik araştırma özellikle hususi bir hedef, uygulama ve amaca yöneliktir.

3- Deneysel-icracı Gelişim: Araştırma ve geliştirmenin en önemli ve son aşamasıdır. Çünkü bu aşamada artık iyileştirilmiş mamul, hizmet ve üretim süreçleri ve/veya malzeme ortaya çıkarmak amacıyla teorik bilgilerin başlangıcından itibaren uygulama yapılmış bilimsel bilginin kullanımınıdır³.

1.2. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri (Teknokentler)

Teknoloji Geliştirme Bölgeleri (TGB) ülkelerin teknoloji alt yapısını güçlendirmek, teknoloji yoğun üretim miktarını artırmak, üniversitelerde yapılan bilimsel çalışmaların sanayiye aktarılmasını sağlamak, katma değeri yüksek ileri teknoloji ürünlerin üretilmesine katkı sunmak üzere bir üniversite, ileri teknoloji enstitüsü ya da ar-ge merkezi öncülüğünde kurulan, Ar-Ge tabanlı faaliyetlerinin yürütüldüğü bölgelerdir.

1.2.1. Teknokent Kavramının Tanımı

Teknokent kavramı; Fransa'da Teknokent (Teknopolis/Teknopol), Amerika Birleşik Devletlerinde Araştırma Parkı (Research Park), İngiltere'de Bilim Parkı

² Yunus Zengin, *Girişimcilik, Temel Kavramlar, Girişimcilik Türleri Ve Girişimcilikte Güncel Konular*,18. Bölüm, s.369, <https://www.academia.edu>, (Erişim Tarihi: 12.07.2019)

³ Cüneyt Çağala, "AR-GE Nedir? Ne Anlama Gelir? Bölümleri Nelerdir?", <https://www.tech-worm.com/ar-ge-nedir-ne-anlama-gelir-bolumleri-nelerdir>, (Erişim tarihi:15.07.2018)

(Science Park), Uzak Doğuda ise daha çok Bilim kenti (City Of Science) veya Teknoloji Kenti (City Of Technology) gibi farklı birçok isimlerle anılmaktadır⁴.

Teknokentler, bilgi ve teknoloji bakımından ileri olan ve bu alanda ilerlemek isteyen işletme, kurum ve devletlerin vazgeçilmez yerleşkeleridir. Çünkü teknokentler bilgi ve teknoloji üreten, geliştiren, transfer eden ve özellikle Ar-Ge ye önem veren ülkelerin bu alanda önemli yatırımlar yaptığı merkezlerdir. Ekseriyetle bir üniversite yahut üniversitelere ait veya özerk bir araştırma merkezlerinin yanında ve uhdesinde faaliyet göstermektedir. Teknokentler içerisinde üniversiteler ve araştırma merkezlerinin kendi Ar-Ge faaliyetleri yanında, Ar-Ge tabanlı işletmeler de (kiracı işletmeler) yer almaktadır. Söz konusu işletmeler, hem üniversiteler ile ortak faaliyetler yürütmekte hem de özgün çalışmalar yapmak suretiyle kurumları ve ülkelerin teknolojik alt yapısına katkı sunarak yeni bilgi birikimi ve ürünleri ekonomiyi kazandırmaktadır⁵.

Uluslararası Bilim Parkları Birliği (IASP-International Association of Science Parks and Areas of Innovation)'nin tanımına göre, Teknopark; Bir veya birden fazla üniversite veya diğer yükseköğretim kurumu ve araştırma merkezleri ile resmi veya faaliyet bazında ilişkili, bünyesinde bilgiye ve ileri teknolojilere dayalı sanayi firmalarının kurulup gelişmesini teşvik etmek üzere tasarlanmış, içinde yer alan kiracı firmalara, teknoloji transferi ve iş idaresi konularında destek sağlayacak bir yönetim fonksiyonuna sahip, teşvik ve mülkiyete dayalı bir teşebbüstür.

İngiltere Teknoparklar Birliği (UKSPA- Union of Technoparks of England) tanımlamasına göre ise teknokent kavramı; Bir üniversite ya da yükseköğretim kurumu ya da bir araştırma merkezi ile resmi ilişkiler kurmuş, içinde, teknoloji kökenli firma ve işletmelerin oluşmasını özendirerek ve büyüyüp gelişmelerine destek verecek biçimde tasarlanmış, yönetiminin, ilgili firmalara teknoloji ve işletmecilik becerilerinin transferi konusunda etkin uğraş verdiği bir girişim olarak tanımlanmıştır.

⁴ <https://depark.com/dunyada-teknoparklar> (Erişim tarihi:15.07.2018)

⁵ Metin Reyhanoğlu, *AR-GE İşbirliklerinde Güven: Ankara'daki Teknoparklarda Faaliyet Gösteren İşletmelerde Bir Araştırma*, Yayımlanmış Doktora Tezi), Ankara: Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006, s.100

Teknokent kavramı ülkemizde ise ilk kez 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Yasası ile “Teknoloji Geliştirme Bölgesi” şeklinde zikredilmiş olup tanımı şu şekilde yapılmıştır; *“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 eder.

Teknokentler ile ilgili yapılan bilimsel çalışmalara bakıldığında, teknokentlerin orta özelliklerinin aşağıdaki gibi olduğunun tespiti yapılmıştır⁶;

- Teknokentler coğrafi sınırları belli olan içerisinde Ar-Ge çalışmalarının yapılabilmesi için fiziki mekânların bulunduğu, teknopark, bilim parkı, araştırma merkezi, teknoloji geliştirme merkezi gibi kavramlarla tanımlanan bölgeleri ifade ettiği görülmektedir.

- Tüm teknokentlerin olmazsa olmazı Ar-Ge ve yazılım tabanlı işletmelerdir.

- Teknokentlerde yer alan işletmelerin vergi istisnaları başta olmak üzere çeşitli teşvik unsurları ile desteklendiği görülmektedir. Bunun yanında teknokentler yaratmış oldukları ortam sayesinde işletmelerin birbirleri ile etkileşimine sebep olarak önemli bir sinerji meydana getirmektedirler.

- Teknokent uygulamalarının tamamında teknokentlerin bir üniversite ile bağlantılı olduğu üniversite öncülüğünde ve bünyesinde kurulduğu görülmektedir.

- Bütün teknokentler üniversitelerdeki teknik ilmi bilgiyi endüstri ile buluşturarak ülke sanayisinin gelişmesini ve ekonomik kalkınmayı hedef edinirler.

⁶ DDK, T.C. Cumhurbaşkanlığı DDK. Araştırma ve İnceleme Raporu(T. 22.01.2019- Sayı 2009/1) 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu Uygulamalarının Değerlendirilmesi ile Uygulamada Ortaya Çıkan Sorunların Çözümüne İlişkin Öneri Geliştirilmesi. 2009, s. 31

1.2.2. Teknokentlerle İlgili Kavramlar

Ülkemizde Teknokentler ile ilgili yasal düzenlemelerin yer aldığı 4691 sayılı TGB Kanunu ve bu kanuna istinaden çıkarılan uygulama yönetmeliğinde teknokentler ile ilgili kavramlara yer verilmiş olup önemlerine binaen kavramlar yönetmelikte yer aldığı şekliyle aşağıda açıklanmıştır.

“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” ifade eder.

“Ar-Ge’ye Dayalı Üretim Faaliyetleri: Bölgede faaliyet gösteren girişimcilerin, bu Bölgede gerçekleştirdikleri Ar-Ge faaliyetlerinin sonucunda ortaya çıkan özgün süreç, hizmet, yöntem, üretim tekniği, faydalı araç gereç, malzeme, yazılım, ürün ve sistemlerin Bölge içinde yer alan üretim birimlerinde ticari ürün haline getirilmesi, üretilmesi faaliyetlerini” kapsar.

“Ar-Ge Merkez Veya Enstitüleri: Kamuya ait, yetişmiş nitelikli insan gücü ile günün modern teknolojilerine dayalı makine, donanım ve yazılımı içinde bulunduran, teknoloji ve ürün geliştirilmesine yönelik Ar-Ge faaliyetlerinin yapıldığı mekânlara” ar-ge merkez veya enstitüleri denir.

“Ar-Ge Personeli: Ar-Ge faaliyetlerinde doğrudan görevli araştırmacı, yazılımcı ve teknisyenleri” ifade eder.

“Ar-Ge Projesi: Amacı, kapsamı, genel ve teknik tanımı, süresi, bütçesi, özel şartları, diğer kurum, kuruluş, gerçek ve tüzel kişilerce sağlanacak ayrı ve/veya nakdî destek tutarları, sonuçta doğacak fikri mülkiyet haklarının paylaşım esasları tespit edilmiş ve Ar-Ge faaliyetlerinin her safhasını belirleyecek mahiyette ve bilimsel esaslar çerçevesinde gerçekleştirilen ve araştırmacı ve/veya yazılımcı personel tarafından yürütülen projeyi” ifade eder.

“Başvuru Dosyası: Bölgenin kuruluşu, Bölgeye ek alan katılması veya Bölgenin sınırı değişikliği ya da Bölge alanı iptali talebine ilişkin bu Yönetmelik kapsamında gerekli bilgi ve belgeleri içerecek hazırlan dosyayı” ifade eder.

Bölge Alanı: Teknoloji Geliştirme Bölgesinin kurulduğu coğrafi sınırları belli alanı ifade eder.

“Bölge İşletme Yönergesi: Bölgede yer alacak girişimcilere sağlanacak hizmetler ve Bölgede yürütülecek faaliyet ve uygulamalara ilişkin usul ve esasları içeren, Kanun kapsamında Bölgede yer alan tüm gerçek ve tüzel kişilerin uymakla yükümlü olduğu, yönetici şirket tarafından hazırlanan yönergeyi” ifade eder.

“Destek Personeli: Ar-Ge veya tasarım faaliyetlerine katılan veya bu faaliyetlerle doğrudan ilişkili yönetici, teknik eleman, laborant, sekreter, işçi ve benzeri personelleri” ifade eder..

“Dijital (Sayısal) Üretim Ve Tasarım Laboratuvarı: Bilgi ve tasarımların paylaşıldığı uluslararası iş birlikleri dahil, talepte bulunanların erişimine açık ortak laboratuvar ve paylaşım platformunu” ifade eder.

“Girişimci: Bölgedeki hizmet ve imkânlardan yararlanmak isteyen veya yararlanmakta olan gerçek ve tüzel kişiler”, ifade eder

“İdare Binası: Yönetici şirketin Bölgede vereceği hizmetleri yürütebilmesi amacıyla istihdam edeceği personel tarafından kullanılacak ofisleri, teknik ve sosyal bölümleri içeren, içerisinde kuluçka merkezi ve teknoloji transfer ofislerinin, ayrıca ihtiyaç olması halinde girişimcilerin de yer alabileceği yapıyı” binayı ifade eder.

“İhtisas Teknoloji Geliştirme Bölgesi (İhtisas TGB): Aynı sektör grubunda ve bu sektör grubuna dâhil alt sektörlerde faaliyet gösteren girişimcilerin yer aldığı tematik teknoloji geliştirme bölgelerine ihtisas” TGB denir.

"Kuluçka Merkezi (İnkübatör): Özellikle genç ve yeni işletmeleri geliştirmek amacıyla; girişimci firmalara ofis hizmetleri, ekipman desteği, yönetim desteği, mali kaynaklara erişim, kritik iş ve teknik destek hizmetlerinin bir çatı altında tek elden sağlandığı yapıları" ifade eder.

"Ön Kuluçka: İş fikri ya da hayata geçirmek istediği bir projesi olan henüz şirketleşmemiş tekil veya birkaç kişiden oluşan girişimci grubuna, fikirlerinin ya da projelerinin geliştirilmesi maksadıyla danışmanlık, mentorluk ve proje fikri doğrulamaya yönelik hizmet süreçlerini içeren yapıları," ifade eder.

"Proje Bitirme Belgesi: Bölgede başlatılan Ar-Ge veya tasarım projelerinin Bölgede sonuçlandırılmasını takiben, girişimcinin talebi üzerine Genel Müdürlükçe belirlenen formata uygun olarak yönetici şirket tarafından düzenlenen ve Genel Müdürlük tarafından elektronik ortamda onaylanan belgeyi," ifade eder. Proje bitirme belgesi bölgede yer alan işletmelerin, 11.09.2017 tarihli 2017/10821 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile bölgede yürüttükleri projelerden elde edecekleri kazançlar ile ilgili vergi istisnasından faydalanmak için alınması zorunlu bir belgedir.

Proje Süresi: Bölgede faaliyette bulunan veya bulunmak isteyen girişimcilerin yapmış oldukları Ar-Ge, yazılım ve tasarım projelerinin başlama ve bitiş tarihleri arasındaki süredir. Projelerin başlama ve bitiş tarihleri yönetici şirketçe oluşturulan Proje Değerlendirme Komisyonu tarafından onaylanması gerekir.

Tasarım Faaliyeti: Mevcut bir üründe yapılan yaratıcı bir değişiklikle ürünün fonksiyonunun arttırılması daha kullanışlı hale getirilmesi veya estetik görüntüsünün değiştirilmesi gibi çalışmalara tasarım faaliyeti denir. Tasarım faaliyeti Bakanlar Kurulunca uygun görülecek bir sektörde ya da sanayi alanında yapılması gerekir.

"Tasarım Projesi: Amacı, kapsamı, genel ve teknik tanımı, süresi, bütçesi, özel şartları, diğer kurum, kuruluş, gerçek ve tüzel kişilerce sağlanacak aynı veya nakdi destek tutarları, sonuçta doğacak fikri mülkiyet haklarının paylaşım esasları tespit edilmiş ve tasarım faaliyetlerinin her safhasını belirleyecek mahiyette ve bilimsel esaslar çerçevesinde tasarımcı tarafından yürütülen projeyi," ifade eder.

"Tasarım Personeli: Tasarım faaliyetlerinde doğrudan görevli tasarımcı ve teknisyenleri," ifade eder.

"Tasarımcı: Tasarım faaliyetleri kapsamındaki projelerin gerçekleştirilmesi ve ilgili projelerin yönetilmesi süreçlerinde yer alan, üniversitelerin; mühendislik, mimarlık veya tasarım ile ilgili bölümlerinden mezun en az lisans derecesine sahip kişiler ile tasarım alanlarından herhangi birinde en az lisansüstü eğitim derecesine sahip diğer kişileri," ifade eder.

"Teknoloji Geliştirme Merkezleri (TEKMER): 12.4.1990 tarihli ve 3624 sayılı Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı Kurulması Hakkında Kanun kapsamında üniversite ve araştırma merkezlerinin

imkânlarından yararlanarak yeni ve ileri teknolojiye dayalı bilgilerin derlendiği, değerlendirildiği, geliştirildiği mekânlar olan ve uygulamaya yönelik üretime hazır hâle getirilerek işletmelerin kullanımına sunulmak için kurulan veya kurdurulan Ar-Ge ve yenilik projesi sahibi işletmelerin, KOSGEB teknoloji geliştirme ve yenilik destekleri kapsamında desteklendiği Teknoloji merkezlerini (Teknoloji merkezi işletmeleri)," ifade eder.

"Teknisyen: Meslek Lisesi veya meslek yüksekokullarının tasarım, teknik, fen veya sağlık bölümlerinden mezun, teknik bilgi ve deneyim sahibi kişileri," ifade eder.

"Teknoloji Transfer Ofisi (TTO): Teknoloji geliştiricisi Ar-Ge kurum ve kuruluşları ile teknoloji kullanıcısı sanayi şirketleri veya diğer teknoloji ya da Ar-Ge kurum ve kuruluşları arasında bilgilendirme, koordinasyon, araştırmayı yönlendirme, yeni Ar-Ge şirketlerinin oluşturulmasını teşvik etme, işbirliği geliştirme, fikri mülkiyet haklarının korunması, pazarlanması, satılması, fikri mülkiyetin satışından elde edilen gelirlerin yönetilmesi konularında faaliyet gösteren yapıyı," ifade eder. Teknoloji transfer ofisleri uygulamada teknokent yönetici şirketinin bünyesinde bir alt birim olarak kurulabildiği gibi, üniversite öncülüğünde ve teknokent bünyesinde olması koşuluyla anonim şirket olarak ta kurulmaktadır.

"Teknolojik Ürün: Toplumsal ihtiyaçları karşılamak ve yaşam standardını yükseltmek amacıyla nitelikli işgücü tarafından bilimsel bilgi ve teknolojik araştırmalar kullanılarak ortaya çıkarılan, var olandan belirgin bir şekilde farklılık gösteren, katma değeri ve rekabet edebilirliği yüksek ürünü," ifade eder.

"Tek Pencere Sistemi: 20.3.2012 tarihli ve 28239 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 2012/6 sayılı Başbakanlık Genelgesi çerçevesinde gümrük işlemlerine konu olan eşyaya ilişkin olarak farklı kurumlarca düzenlenmesi gereken izin, onay ve belgelere ilişkin başvuruların tek bir noktaya yapılarak (e-başvuru) ilgili kuruma ileildiği ve ilgili kurumca düzenlenen belgelerin doğrudan gümrük işlemlerinde kullanılmak üzere elektronik ortamda (e-belge) gönderildiği, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından kurulan ve yürütülen sistemi," ifade eder. Tek pencere sistemi özellikle ithal edilen ürünlerde gümrükte ödenen gümrük vergisi ile diğer her türlü harç ve fon istisnasından yararlanabilmek için bölgede yer alan işletmeler tarafından kullanılan bir sistemdir.

"Üretim Birimleri: Bölge içerisinde Kanunun amacına uygun olarak faaliyette bulunan gerçek veya tüzel kişilerce kurulan veya kullanılan, yeni ve yüksek teknolojilere dayalı ve çevreye zarar vermeyen üretim birimlerini," ifade eder.

"Üründe Yenilik: Teknolojik açıdan yeni ürün, önceki ürün kuşağıyla karşılaştırıldığında malzemesi, parçaları ve yerine getirdiği işlevler açısından öze ilişkin, teknolojik farklar gösteren bir ürünü," ifade eder

"Üretim Yöntemlerinde Yenilik: Geleneksel üretim tesislerinde üretilmeyen, yeni ya da geliştirilmiş ürünlerin üretilmesinde veya halen üretilmekte olan ürünlerin yeni tekniklerle üretilmesinde kullanılan yöntemi," ifade eder

"Yazılım: 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 tümünü," ifade eder.

"Yazılımcı Personel: Yazılım olarak tanımlanan süreçte çalışıp program geliştiren, üreten, alanında yeterli deneyime veya eğitime sahip nitelikli personele," yazılımcı personel denir.

"Yenilik: Sosyal ve ekonomik ihtiyaçlara cevap verebilen mevcut pazarlara başarı ile sunulabilecek ya da yeni pazarlar yaratabilecek; yeni bir ürün ya da mal, hizmet, uygulama, yöntem veya iş modeli fikri ile oluşturulan süreçleri ve süreçlerin neticelerini," ifade eder.

"Yönetici Şirket: Kanuna uygun ve anonim şirket olarak kurulan, Bölgenin yönetimi ve işletmesinden sorumlu şirketi" ifade eder.

Proje Kabul Belgesi: Bölgede mevcutta bulunan ya da ilk kez yer alacak işletmelerin bölgede gerçekleştirecekleri Ar-Ge, yazılım ve tasarım projelerinin hakem heyetince Ar-Ge projesi olarak kabulünden sonra bölge yönetici şirketince düzenlenen ve Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı'nın ilgili genel müdürlüğünce elektronik ortamda oluşturulan belgeye proje kabul belgesi denir. Yönetici şirket

çeşitli kamu kurumları tarafından, KOSGEB, TÜBİTAK gibi Ar-Ge projesi olarak kabul edilen projeleri hakem heyetine göndermeden Ar-Ge projesi olarak kabul eder ve proje kabul belgesini düzenler. Proje Kabul Belgesinde yürütülecek projenin adı ve kodu yer alır.

“**Temel Bilimler:** Yükseköğretim kurumlarının matematik, fizik, kimya ve biyoloji lisans programlarını,” ifade eder.

1.3. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinin Kuruluş Amaçları Ve Hedefleri

Teknokentlerin kurulma amaçları ve hedefleri genel itibari ile benzer olmakla birlikte, önem verdikleri alanlar ve beklentileri farklı olabilir. Bir kamu yönetim birimi (valilik, belediye) öncülüğünde kurulan teknokentlerin temel amacı, bölgenin gelişimine katkı sunmak, nitelikli işgücüne iş imkânı yaratmak (beyin göçünün önüne geçmek), bölgenin cazibe merkezi haline gelmesini sağlamak, istihdamı artırmak, bir üniversite uhdesinde kurulan teknokentlerin üniversitedeki bilimsel çalışmaların ticarileştirilmesi, öğrencilere ve akademik personele araştırma ve iş imkânlarının yaratılması, devletler açısından düşünüldüğünde ise teknokentler, ülkenin Ar-Ge kültürünün oluşmasına imkân yaratmak, teknolojik alt yapısını güçlendirerek ihracat potansiyelini artırmak ve uluslararası mecrada ülkeyi ekonomik ve siyasi olarak güçlü kılmaktır denilebilir⁷.

Teknokentlerin kuruluş amaçları ve hedefleri farklı olmakla birlikte, genel olarak aşağıdaki gibi sıralanabilir⁸.

- Teknolojik bilgi üreterek ülke sanayisinin uluslararası alanda rekabet gücünü ve ihracat potansiyelini artırmak,
- Teknolojiye dayalı bölgesel ve ekonomik kalkınmayı sağlamak,
- Ar-Ge faaliyetleri için gerekli olan altyapının oluşumunu sağlamak,
- Üniversite ile sanayi sektörü arasındaki işbirliğini geliştirmek,
- Ülke için gerekli olan teknoloji transferini gerçekleştirmek,

⁷ Delichasanoglou Melicha, *Teknoloji Geliştirme Bölgeleri, Türkiye'deki Gelişimi, Sağladığı Vergisel Avantajlar ve Bir Anket Uygulaması*, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2007, s. 10.

⁸ Filiz Özdemir, *Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde (Teknokentlerde) Ar-Ge Faaliyetlerinin Muhasebe Standartları İle Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi Ve Buna İlişkin Bir Uygulama Örneği*, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2010, s. 25

- Nitelikli iş gücüne istihdam imkânı sağlayarak bölgesel ve ulusal anlamda beyin göçünün önüne geçmek,
- Ulusal ve bölgesel anlamda Ar-Ge tabanlı firmaların çoğalmasını sağlamak,
- Nitelikli işgücünün yetişmesini sağlayarak ileri teknoloji içeren sektörlerde istihdamı artırmak,
- Üniversitelerdeki bilimsel çalışmaların ticarileşmesine imkân sağlayarak, akademik personeli ekonomik anlamda desteklemek bilimsel çalışmalarda motive etmek ve üniversite öğrencilerine iş imkânı sunmak,
- Ar-Ge ve yazılım yapan işletmeleri aynı çatı altında toplayarak işletmelerin birbirinden istifade etmesi suretiyle bir sinerji meydana getirmek,
- Teknolojik ürünlerde dışa bağımlılığı azaltarak dış ticaret açığını dengelemek,
- Ülkenin uluslararası arenada siyasi ve ekonomik olarak güçlü olmasını sağlamak,
- Ar-Ge ve yazılım yapan girişimcilerin ortaya çıkmasına vesile olmak,
- Uzun vadede istihdam artışına ve yenilikçi, teknoloji tabanlı küçük işletmelerin ve ortak girişimlerin kurulmasına katkı sunmak⁹,
- Ar-Ge yeteneği ve kültürüne sahip yüksek ileri teknoloji yapan yabancı işletmelerin bölgede Ar-Ge yapabilmeleri için gerekli imkânları sunarak ülkeye hem döviz girdisi sağlamak hem de teknoloji transferi yapmak¹⁰.

Ülkemizde ve dünyada birçoğu bir üniversite öncülüğünde ve uhdesinde faaliyet gösteren TGB'ler, bünyelerinde faaliyet gösteren işletmelere şu hizmetleri sağlamaktadır¹¹;

- Ofis ve atölye gibi işyeri temini,
- Ar-Ge ve yazılım konularında teknik danışmanlık hizmetleri,
- Üniversite imkânlarının kullanımı,

⁹ Abdullah Kiraz, *Teknoparklar ve Sağlanan Vergisel Avantajlar I*, Yaklaşım, Yıl:12, Sayı:140, Aralık, 2004, s. 126.

¹⁰ Mualla Öztürk, *Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu ile Getirilen Vergisel Avantajlar*, e-yaklaşım, Sayı:12, Temmuz 2004, S.68

¹¹ Filiz Özdemir, age., s. 28

• Şirket kuruluşu, muhasebe, girişimcilik ve Ar-Ge konularında danışmanlık ve eğitim hizmetleri,

- Büro ve sekreteryaya hizmetleri,
- Alt yapı ve üst yapı hizmetleri ile haberleşme hizmetleri
- Ulusal ve uluslararası işbirliği programlarından yararlanma,
- Ulusal ve uluslararası kaynak ağlarından faydalanma,
- Konferans salonu ve fuarlara katılım hizmeti,
- Nitelikli personel istihdamında aracılık hizmeti.

1.4. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinin Faydaları

Teknokentler bünyesinde kurulan üniversiteye, bulunduğu bölgeye, bölge içerisinde Ar-Ge, yazılım ve tasarım alanında faaliyet gösteren işletmelere ve yine bölgede çalışan personellere çeşitli avantajlar ve faydalar sağlamaktadır.

1.4.1. Girişimcilere Sağladığı Faydalar

Teknokentler, ülkelerin teknolojik gelişimi ve ekonomik kalkınmalarına büyük katkı sunmaları hasebiyle ülkemizde ve dünyada bölgede faaliyette bulunan işletmelere devlet eliyle önemli avantajlar sağlarken, fiziksel ve kurumsal yapıları sebebi ile de girişimcilere/işletmelere çeşitli imkânlar sunmaktadırlar.

Teknokentlerin girişimcilere/işletmelere sağladıkları faydalar aşağıdaki gibi sıralanabilir¹²:

- Teknokentler, bünyesinde yer alan ve kanununda belirtilen alanlarda faaliyet gösteren işletmelere çeşitli vergi istisnalarında faydalanma olanağı sağlayarak aynı işi yapan bölge dışında ki işletmelere karşı rekabet üstünlüğü kazandırır,
- Bölge de yer almak girişimcilere önemli bir imaj ve itibar sağlar,
- Teknokent işletmeleri kamu kurumlarından(KOSGEB, TÜBİTAK gibi) destek almak konusunda daha avantajlıdırlar,
- Teknokentler benzer işleri yapan işletmeleri bir çatı altında toplayarak birbirlerinin deneyimlerinden yararlanma olanağı sağlar,

¹² Filiz Özdemir, age., s. 46

- Teknokentler bölge de yer alan işletmelerin üniversitenin, kütüphane, dökümantasyon, laboratuvar ve haberleşme ağları ile sosyal tesis gibi imkânlarından faydalanılmasını sağlarlar,
- Teknokent işletmeleri bölge de yer almalarının sonucu olarak üniversitedeki akademisyenlerden danışmanlık almak suretiyle bilimsel çalışmalardan yararlanırlar,
- Teknokentte yer alan işletmeler, Ar-Ge projelerine ilişkin ürünlerin prototiplerinin yapılması ve geliştirilmesini, yönetici şirket tarafından kurulan prototipleme atölyesini kullanarak yapmak suretiyle hem ekonomik tasarruf sağlarlar hem de üretim yöntemlerinin geliştirirler.
- Ar-Ge çalışmaları neticesinde geliştirilen teknik, ürün ve teknolojilerin ticarileştirilmesinde, finansmanında, pazarlama ve yönetim problemlerinin giderilmesinde işletmelere rehberlik yaparlar.

1.4.2. Üniversitelere Sağladığı Faydalar

Üniversitelerin temel görevleri, araştırma yapmak, bilgi, teknoloji ve bilim üretmek suretiyle bunların uygulanabilirliğini sağlamaktır. Üniversiteler, zaman zaman devlet politikaları ve ekonomik daralma dönemleri içerisinde temel görevlerini yerine getirememeleri ve bu durum neticesinde yeni kaynaklar arama zorunluluğu içinde kalmaktadır. Bundan dolayı teknokentler, üniversiteler için çok daha önemli kuruluşlar haline gelmiştir. Teknokentler, hem üniversitelere hem de akademik personele sağladıkları kaynak desteği, bilimsel süreç ve tecrübe imkânları sunmaktadır. Teknokentler, üniversitelerin kurumsallaşmasında, akademik personel ile bilgili ve donanımlı öğrencilerin yetişmesinde doğrudan ve dolaylı olarak önemli vazifeler üstlenmektedir.

Teknokentlerin üniversitelere sağladığı faydalar aşağıdaki gibi sayılabilir¹³:

- Teknokentler, akademik personelin bölge içerisinde şirket kurmalarına imkân vererek yapmış oldukları bilimsel çalışmalara uygulama ortamı sunar ve bilimsel çalışmaların ticarileştirilmesini sağlar,
- Bölgede bulunan Ar-Ge, yazılım ve tasarım firmalarında, akademik personel üniversite yönetiminin vereceği izinle yarı zamanlı veya tam zamanlı

¹³ Filiz Özdemir, age., s. 47

olarak çalışabilir bu işlemin, teknokentte olması sebebi ile de akademik personelin elde ettiği ücret döner sermaye kesintilerinden istisna edilir,

- Üniversitelerde yapılan bilimsel çalışmaların teknolojik ürünlere dönüştürülüp ticarileştirilerek ekonomik gelir getirmesi akademik personeli bilimsel araştırmalara teşvik eder,

- Teknokentler, üniversite ile özel sektör kuruluşları arasında kurmuş oldukları ilişkiler sayesinde üniversiteden mezun olan öğrencilerin kısa sürede iş bulmalarına imkân sağlarlar,

- Üniversite öğrencileri almış oldukları eğitimleri teknokent bünyesinde ki işletmelerde uygulama imkânı bulurlar, bu da eğitimin kalitesini ve verimliliğini artırır,

1.4.3. Bölge ve Ülke Ekonomisine Sağladığı Faydalar

Teknokentler yerel olarak kurulduğu bölgeye ve genel olarak da ülke ekonomisine büyük katkılar sunmakta ve ülke sanayisinin teknolojik bir yapıya kavuşmasında önemli bir etki yaratmaktadır. Dünyadaki ülkelere bakıldığında teknokentlerin ülke ekonomisine yaptıkları katkı oranı ile ülkelerin teknolojik gelişmişlik düzeyleri paralellik göstermektedir.

Teknokentlerin bölge ve ülke ekonomisine sağladığı faydalar aşağıdaki şekilde sıralanabilir¹⁴:

- Teknokentler üniversiteler ile endüstri sektörü arasında işbirliği kurarak, bilimsel çalışmalar neticesinde ortaya çıkan bilgi birikiminin sanayiye aktarılmasını ve böylece de stratejik ve ekonomik katma değeri yüksek olan ürünlerin ortaya çıkmasına yardımcı olurlar.

- Teknokentler özellikle geri kalmış bölgelerde bir hükümet politikası olarak kurulurlar ve bölgede istihdamın artmasına ve bölgeler arası gelişmişlik düzeyinin azalmasına katkı sunarlar,

¹⁴ Filiz Özdemir, age., s. 48-49

- Teknokentler, kuruldukları bölgede altyapı ve üst yapı olanaklarının oluşmasını sağlayarak bölgenin cazibe merkezi haline gelmesine, sosyal kültürel ve ekonomik olarak gelişmesine, ulaşım imkânlarının artmasına katkı sağlarlar.

- Ülkenin Teknolojik alt yapısının güçlenmesini katkıda bulunarak teknolojik ürünlerde dışa bağımlılığı azaltır ve dış ticaret dengesinin korunmasını sağlar,

- Yenilikçi ve yüksek ileri teknoloji üreten işletmelerin meydana gelmesine ve gelişmesine imkân sağlar,

- Nitelikli kişilere iş imkânı sağlayarak beyin göçüne engel olur,

- Teknoloji konusunda dış ülkelere bağımlılığın azalmasını sağlayarak, ülkeyi uluslararası arenada siyasi ve ekonomik olarak güçlü kılar,

- Üniversite ve endüstri arasındaki ilişki ve işbirliğini kurarak Ar-Ge faaliyetleri ile yaratıcı fikirlerin ortaya çıkmasını sağlayarak, ülke çapında çok önemli kaynak tasarrufu sağlarlar,

- Teknokentler, Katma değeri ve ihracat potansiyeli yüksek ürünlerin üretilmesini ve geliştirilmesini sağlayarak ülkelere dünya pazarında rekabet üstünlüğü yaratırlar,

- Ar-Ge ve yazılıma dayalı teknolojik ve katma değeri yüksek ürün ve hizmetlerin üretilmesine ve sanayi ürünlerinin çeşidinin artmasına, imkân sağlar,

- İstihdam artışını sebep olarak işsizliğin azalmasını sağlarlar¹⁵.

1.5. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinin Kuruluşu, Yönetimi Ve Denetimi

1.5.1 Kuruluşu

Teknoloji Geliştirme Bölgelerinin kuruluşu, yazılı bir protokolle oluşturulan ve içerisinde bölgenin kurulacağı ilde yer alan bir üniversite veya ileri teknoloji enstitüsü ya da kamu Ar-Ge merkez veya enstitüsü olması şartı ile Türkiye Odalar ve Borsalar Birliğine bağlı odalar ve borsalar, yerel yönetimler, bankalar ve finans kurumları, yerli ve yabancı özel hukuk tüzel kişileri, Ar-Ge ve teknoloji ile ilgili vakıf ve dernekler ile bunların iştirakleri, kamu kuruluşları, ihracatçı birlikleri ve

¹⁵ Filiz Özdemir, age., s. 49-50

ilgili mercilerden izin almak koşuluyla yabancı özel hukuk tüzel kişilerinin de yer alabileceği kurucu heyet tarafından yapılır.

Kurucu heyet Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Yönetmeliğinde, “*Bölge alanının bulunduğu ilde yer alan en az bir üniversite veya yüksek teknoloji enstitüsü ya da kamu Ar-Ge merkez veya enstitüsünün yer aldığı, bunların dışında diğer kurum ve kuruluş temsilcilerinden oluşan, Bölge yönetici şirketinin kuruluşuna kadar geçen süreçte ilgili kurum ve kuruluşlar nezdinde Bölgenin kurulması ile ilgili tüm iş ve işlemlerden sorumlu heyeti,*” ifade eder şeklinde tanımlanmıştır.

Yukardaki açıklamalardan anlaşılacağı üzere Teknoloji Geliştirme Bölgeleri, kurulacağı bölgede yer alan bir üniversite veya ileri teknoloji enstitüsü ya da kamu Ar-Ge merkez veya enstitüsü veya ileri teknoloji enstitüsü öncülüğünde ve uhdesinde kurulması gerekmektedir. Ayrıca bölge kurulması planlanan yerde yeterli derecede Ar-Ge, tasarım ve sanayi potansiyelinin bulunması ve bölgenin finansal imkânlarının iyi olması şartı aranır.

Kurucu heyet, Bölge kuruluşu ile ilgili başvurusunu yönetmeliğin 7. Maddesinde zikredilen;

- “*Başvuru dilekçesi,*
- *Kurucu heyet protokolü,*
- *Seçilen yer ile ilgili tapu kayıt bilgisi ve tasdikli mülkiyet paftası veya haritası,*
- *Seçilen arazinin kamu kurum ve kuruluşlarına ait olanları için malikinden alınacak muvafakat yazısı,*
- *Bu yönetmeliğin 5. maddesinin dördüncü, beşinci ve altıncı fıkralarında istenilen belgeler,*
- *Plan bütünlüğü açısından herhangi bir sakıncasının bulunup bulunmadığına dair, seçilen alan üzerinde plan onama yetkisine sahip ilgili kurumdan alınacak görüş,*
- *Yapılabilirlik raporunu,*”

hazırlayacağı başvuru dosyası ile birlikte elektronik ortamda T.C. Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı'na sunar.

Bölge başvuru dosyası, herhangi bir eksikliğinin olup olmadığı bakımından Genel Müdürlük tarafından on beş gün içinde incelenir. Başvuru dosyasında eksiklik tespit edilmesi halinde eksiklikler kurucu heyete bildirilir. Başvuru dosyasının herhangi bir eksiği yok ise başvuru, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, Hazine ve Maliye Bakanlığı, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı, YÖK, TÜBİTAK, TOBB, KOSGEB ve Bakanlık tarafından belirlenecek teknoloji konusunda faaliyet gösteren bir özel kuruluş temsilcisinin yer aldığı değerlendirme kurulu tarafından 4691 sayılı Kanun ve bu Yönetmelik hükümleri ile temsil ettikleri kurum ve kuruluşu ilgilendiren hususlar açısından değerlendirilir.

Bölge başvurusunun Değerlendirme Kurulu tarafından uygun bulunması durumunda, başvuru ile ilgili Kurul kararı ve ekleri Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı makamınca Bakanlar Kuruluna sunulur. Bakanlar Kurulu Kararı ile kesinleşen; Bölge kuruluşu, Resmî Gazete 'de yayımlanarak yürürlüğe girer¹⁶.

1.5.2. Yönetimi

Bölgenin yönetimi 6102 sayılı TTK hükümlerine göre anonim şirket olarak kurulan yönetici şirket tarafından yapılır. Yönetici şirketin sermayesi TTK' da anonim şirketler için belirlenen en az sermaye tutarının iki katından az olmaması gerekir.

Yönetici Şirketin tanımı TGB uygulama yönetmeliğinde, Yönetici şirket: *“Kanuna uygun ve anonim şirket olarak kurulan, Bölgenin yönetimi ve işletmesinden sorumlu şirketi ifade eder”* şeklinde tanımlanmıştır. Bölge Yönetici şirketi bölge kuruluş kararının Bakanlar Kurulunca onaylanıp Resmi Gazetede ilanından sonra kurucu heyet tarafından kurulabileceği gibi kuruluş kararının ilanından öncede kurulabilir. Her iki durumda da Yönetici şirket ana sözleşmesinin, T.C. Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı'nca Kanuna ve Yönetmeliğe uygunluğu açısından incelenerek onaylanması gerekir. Bu sebeple kurucu heyetin şirket ana sözleşmesini Bakanlığa göndererek onay alması şirket ana sözleşmesi ile ilgili aksaklıkların önüne geçecektir.

¹⁶ TGB Uygulama Yönetmeliği md. 10

Bölge kuruluş kararının Resmi Gazetede ilanından itibaren bir yıl içerisinde yönetici şirketin kuruluşunun, tamamlanması gerekir, bu süre zarfında yönetici şirket kuruluş işlemleri tamamlanamaz ise Genel Müdürlükçe bir defaya mahsus olmak üzere altı aya kadar ek süre verilebilir. Bu sürede de kuruluş işlemlerinin tamamlanamaması halinde Bakanlar Kurulunun Bölge kuruluşuna ilişkin kararı hüküm ve sonuçları ile birlikte ortadan kalkar ve keyfiyet ilgili kurum ve kuruluşlara bildirilir.

TGB Yönetmeliğinin 12. maddesine istinaden yönetici şirkette genel müdürlük görevini ifa edecek olan kişilerin lisans derecesinde üniversite mezunu olmaları gerekmektedir. Uygulamada üniversite uhdesinde kurulmaları hasebiyle teknokentlerin yönetim kurulu başkanlarının rektör olduğu, genel müdürlük görevine ise yöneticilik, Ar-Ge ve teknoloji konusunda istidadı olan akademik personellerin atandığı görülmektedir.

Bölge kurucu heyetinde olduğu gibi yönetici şirketin kurucuları arasında bölgenin bulunduğu ilde yer alan en az bir üniversite veya yüksek teknoloji enstitüsü ya da kamu Ar-Ge merkez veya enstitüsünün olması zorunludur. Ayrıca yönetici şirketin kurucuları veya sonradan hissedarları arasında TGB Yönetmeliğinin 13. maddesinde sayılan; *“Türkiye Odalar ve Borsalar Birliğine bağlı odalar ve borsalar, Türkiye Esnaf ve Sanatkârları Konfederasyonuna bağlı odalar, birlikler ve federasyonlar, yerel yönetimler, bankalar ve finansman kurumları, yerli ve yabancı özel hukuk tüzel kişileri, Ar-Ge ve teknoloji geliştirme ile ilgili vakıf, kooperatif ve dernekler, ilgili kamu kuruluşları ve ihracatçı birlikleri”* de yer alabilir.

1.5.3. Denetimi

TGB yönetici şirketinin kanun ve yönetmelikle belirlenen amacına uygun faaliyette bulunup bulunmadığının ve uygulamalarının denetimi Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından yapılır. Bakanlık ayrıca gerekli görmesi halinde bölgede faaliyette bulunan girişimcilerin faaliyetlerini de denetleyebilir.

Bakanlık tarafından yapılan denetimlerde bölge yönetici şirketinin kanunda belirtilen amaçları dışında faaliyette bulunduğu tespit edildiğinde şirket uyarılır ve belli bir süre tanınarak faaliyetlerini kanuna uygun hale getirilmesi istenir. Bu süre sonunda yönetici şirketin faaliyetlerinin Kanunun amacı dışında olduğunun tespiti

halinde kanunun uygulanması ile ilgili elde ettiği kazançlara ilişkin uygulanan vergi istisnası üç ay süre ile iptal edilir ve keyfiyet Hazine ve Maliye Bakanlığına bildirilir. Bu üç aylık süre sonunda da yönetici şirketin kanunun amacı dışında faaliyet gösterdiğinin tespiti yapılır ise Bakanlık ilgili mahkemeye başvurarak şirket yönetim kurulu üyelerinin görevlerinin sona erdirilmesini ve şirkete yönetim kayyımı tayin edilerek şirketin tasfiyesini talep eder. Mahkemenin yönetici şirketin tasfiye edilmesine karar vermesi durumunda yöneticilerin ve şirket tüzel kişiliğinin hak ve yükümlülükleri ile sorumlulukları saklı kalmak şartıyla yönetici şirketinin mülkiyetinde olan bölge arazisi ve taşınmazları Bakanlık tarafından kamulaştırılarak bölge yönetimini Bakanlıkça başka bir yönetici şirkete verilebilir.

Bölge yönetici şirketi ile bölgede yer alan işletmeler; Sanayi ve Teknoloji Bakanlığının denetimi haricinde, faaliyetlerine ilişkin defter kayıt ve işlemleri, vergisel yönden Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı vergi müfettişlerince, iş hukuku ve Sosyal sigortalar mevzuatı yönünden ise Aile, Çalışma ve Sosyal Hizmetler Bakanlığına bağlı iş müfettişleri ve Sosyal Güvenlik Kurumu müfettişlerince incelemeye tabi tutulabilir.

4691 sayılı Kanunun 5. Maddesine istinaden ise *“Yönetici şirket, her türlü hesap ve işlemlerini yıllık olarak 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre yetkilendirilmiş yeminli mali müşavire inceletir. Yeminli mali müşavir, düzenlediği denetim raporunun birer örneğini aynı süre içinde yönetici şirkete ve Bakanlığa gönderir.”* Yönetici şirketin muhasebe hesap ve kayıtları ile faaliyetleri yeminli mali müşavir tarafından tam tasdik kapsamında incelenir. İnceleme neticesinde yeminli mali müşavirce hazırlanan tam tasdik raporu ilgili hesap dönemini takip eden yılın mayıs ayı içerisinde Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı'nın portalına YMM tarafından yüklenir aynı süre içerisinde bir nüshası da yönetici şirkete gönderilir.

1.6. Teknokentlerin Dünyada Ve Türkiyedeki Gelişimi

1.6.1.Dünyadaki Gelişimi¹⁷

İkinci Dünya Savaşından sonra gelişmiş ülkelerin sanayileri için gerekli olan teknolojiyi karşılamaya yönelik çalışmaları teknokent uygulamalarının ortaya

¹⁷ <http://pauteknokent.com.tr/dunyada-ve-turkiyede-teknokentler>, (Erişim Tarihi: 18.08.2019)

çıkmasına sebep olmuştur. 1970 li yıllarda demir, çelik ve kömür sanayilerinin çökmesi ile artan işsizlik ve pazar daralması, işletmeleri Ar-Ge faaliyetlerine ve teknolojik buluşlara yönlendirmiş ve teknokent uygulamaları başta Amerika olmak üzere Avrupa ve Uzak Doğuda yer alan gelişmiş ülkelerde hızla yayılmaya başlamıştır.

Dünyada bugünkü manada üniversite sanayi işbirliğini sağlamaya yönelik ilk teknokentler 1952 yılında ABD'nin Kuzey Kaliforniya bölgesinde Stanford Research Park(Silikon Vadisi) adıyla, Kuzey Karoline eyaletinde ise 1959 yılında Research Triangle Park adıyla kurulmuştur. Bugün dünyada Apple, Google, Oracle, İntel, Hexlett-Packard, Yahoo gibi marka değeri yüksek olan firmaların tamamı Silikon Vadisinden doğmuştur.

ABD' den sonra teknokentler 1970 yılından itibaren Avrupa ülkelerinde kurulmaya başlanmış, 1972 yılında İngiltere'de Edinburg'da Heriot-Watt Üniversitesi Teknoparkı ve Cambridge'de Cambridge Teknoparkı, Fransa'da Sophia Antipolis Teknokenti kurulmuştur. Almanya'da Berlin Teknik Üniversitesi tarafından 1978 yılında teknokentler ile ilgili çalışmalar başlatılmış ve 1983 yılında teknokent mahiyetinde olan Girişimciyi Destekleme Merkezi faaliyete geçirilmiştir. 1980 yılında Japonya'da da teknokent kurma fikrinin hasıl olduğu ancak ilk teknokentin 1990 yılında kurulduğu görülmektedir.

Dünyadaki Teknokent sayısının 1980 li yıllara gelindiğinde 21 adet olduğu bunun 2 tanesinin Belçika'da 7 tanesinin Fransa'da 12 tanesinin de ABD'de olduğu görülmüştür. Teknokentlerin ilk kurulduğu ve geliştiği ülkelere bakıldığında, sanayisi güçlü olan ülkeler olduğu, güçlü sanayilerin Ar-Ge ihtiyacını ortaya çıkardığını, Ar-Ge faaliyetlerinin de sanayinin teknolojik gelişimini hızlandırdığını ve ülkelerin katma değeri yüksek ileri teknoloji ürünlere sahip olarak uluslar arası ticarete rekabet üstünlü elde ettiği gelinen süreçte görülebilir.

1.6.2. Türkiye'deki Gelişimi

Ülkemizde teknokentlerin kurulması düşüncesi 1980'li yıllarda ortaya çıkmış ve ilk kez Devlet Planlama Teşkilatı tarafından 1984-1989 yılları için hazırlanan

beşinci beş yıllık kalkınma programında bir devlet politikası olarak gündeme girmiştir¹⁸.

Üniversiteler ve KOSGEP işbirliği ile kurulan Teknoloji Geliştirme Merkezleri (TEKMER) ülkemizde kurulan teknokentlerin temelini oluşturmaktadırlar. Türkiye de ilk teknokentlerin Teknoloji Geliştirme Merkezleri bulunan üniversiteler tarafından kurulduğu görülmektedir. Birleşmiş Milletler Kalkınma İçin Bilim ve Teknoloji Fonu'nun (UNFSTD), bilim ve teknoloji parklarının kurulması konusunda uzman personellerince Ankara, İstanbul, İzmir, Gebze ve Eskişehir'de bulunan üniversite ve araştırma merkezlerinin imkânları incelenmiş ve UNFSTD ile Türk Hükümeti arasında, 12 ay süreli ve DPT ile Birleşmiş Milletler Sınai Kalkınma Teşkilatı'nın (UNIDO) yürütücü birim görevinde oldukları 'Türkiye'de Teknoparklar Kurulması İçin Program' başlıklı proje kapsamında ülkemizde teknokentlerin kurulması için bir dizi çalışma başlatılmıştır. Bu çalışmalar kapsamında İTÜ, ODTÜ, Ege Üniversitesi, Anadolu Üniversitesi ve TÜBİTAK Marmara Araştırma Merkezi'nde 5 teknokent kurulmasına karar verilmiştir¹⁹.

Ülkemizin teknolojik alt yapısının gelişiminde büyük öneme sahip Teknoloji Geliştirme Bölgelerinin kurulmasına ilişkin yasa tasarısı dönemin ilgili bakanlığınca (Sanayi ve Ticaret Bakanlığı) 1995 yılında hazırlanmış ve ilgili kurumlara incelenmek üzere gönderilmiştir. Kurumlar tarafından yapılan incelemeler neticesinde mutabık kalınan metin 26 Haziran 2001 tarihinde 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu olarak yasalastırılmış ve böylece ülkemizde teknokentler yasal bir zemine oturtulmuştur.

¹⁸ Murat Kemal Keleş ve Mustafa Zihni Tunca, "Türkiye'deki Teknokentlerin Mevcut Durumunun İncelenmesi", *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* Yıl: 2010/1, Sayı:11

¹⁹ Murat Kemal Keleş, *Türkiye'de Teknokentler: Bir Ampirik İnceleme*, Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007, s.109.

İKİNCİ BÖLÜM

2.İSTİSNA, MUAFİYET, TEŞVİK KAVRAMLARI VE TEKNOKENTLERE YÖNELİK VERGİ TEŞFİKLERİ

Devletler, bazı hedeflerine ulaşabilmek için belli bir bölgeyi, sektörü veya stratejik bir ürünün üretimini çeşitli destek unsurları ile sübvans ederler. Bu destekler hibe, arsa temini, makine ve teçhizat desteği, sigorta primi indirimi şeklinde olabileceği gibi destek verilen alanlardan elde edilen kazançların vergilendirilmemesi şeklinde de olabilir²⁰.

Türk vergi sisteminde, sosyal, ekonomik, kültürel, idari, mali ve siyasal etkenlerle muafiyet ve istisna hükümlerine yer verilmiştir. İçtimai hayatta ve uygulamada muafiyet ve istisna kavramları karıştırılmakta ya da aynı anlamda kullanılmaktadır. Ancak bu kavramlar birbirinden farklı anlamlar ifade etmekte ve doğurduğu sonuçlar bakımından da farklılıklar göstermektedir.

2.1. İstisna ve Muafiyet Kavramları Ve Aralarındaki İlişki

Muafiyet, doğrudan mükellefi vergi dışı bırakmayı amaçlayan, dolayısı ile mükellefin vergiye tabi olmamasını ifade eden hukuki bir kavramdır²¹.

Vergi muafiyeti; vergi kanunlarına göre kazanç ve iratları/gelirleri üzerinden vergi ödemek zorunda olan yükümlülerin(mükelleflerin) aynı veya farklı vergi kanunlarıyla vergi dışı bırakılmasıdır²².

İstisna ise muafiyetten farklı olarak verginin konusuna giren bir kazancın belli şartlar dâhilinde vergilendirilmemesi yani verginin dışına itilmesidir. İstisna verginin konusuna giren bir kazancın tamamına veya bir kısmına sürekli yâda geçici olarak uygulanır.²³ Örnek vermek gerekirse konut kira geliri elde eden bir gerçek kişinin elde ettiği kira tutarının 2019 yılı için 5.400,00 TL' sinin vergiden istisna

²⁰ İmdat Türkay, <http://vergialgi.net/arastirmalar/vergi-harcamalari-ve-2016-vergi-harcamalari-raporu/>, (Erişim tarihi 19.07.2018)

²¹ Tevfik Nas, “Başka Kanunlarla Getirilen Muafiyet, İstisna ve İndirimlerin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Ekim, 2009, s.86

²² Tevfik Nas, agm., s.86

²³ Akif Enginay, *Kamu Maliyesi*, Turhan Kitabevi, 11. Baskı. Ankara, 1985, s.102

edilmesi yada Gelir Vergisi Kanununun geçici 20. Maddesi gereği 18-29 yaş arası ilk defa vergi mükellefi olan genç girişimcilerin kazançların yıllık 75.000,00 TL'sına kadarlık kısmının vergilendirilmemesi gibi.

Vergi yasalarında ilke olarak vergilendirilmesi gereken bir konunun/kazancın vergi dışında tutulmasına istisna; yine kural olarak mükellef olması gereken kişi ya da kurumların vergi yükümlülüğü dışında tutulmasına ise muafiyet denir. Dolayısı ile istisna kişi ya da kurumların kazancının bir kısmının veya tamamının, geçici ya da devamlı olarak vergi dışı bırakırken muafiyet kişi ya da kurumun kendisini vergi dışı bırakmaktır²⁴.

Vergi istisna ve muafiyetleri tam ya da kısmi, geçici ya da sürekli, şartlı ya da şartsız olabilirler²⁵. İstisna verginin konusuna uygulanan bir avantaj iken muafiyet vergi yükümlüsüne uygulanan bir avantajdır.

Vergi sistemimizdeki istisnalara bakıldığında istisnaların, genel itibari ile ülkemizin kalkınmasına ve uluslararası arenada rekabet etmesine katkı sunan belli faaliyet alanlarına tanındığı ya da küçük esnaf ve sanatkârı korumayı amaçladığı görülmektedir.

Muafiyetler ise kamu hizmeti sunan ya da kamu hizmeti güden kurum ve kuruluşlara tanınmıştır.

Vergi muafiyet ve istisnalarına ilişkin hükümler genel olarak ilgili vergi kanunlarında yer almaktadır. Ancak bazı özel kanunlarda da kanunun ilgili olduğu konu ile ilgili vergi kanunlarına atıf yapılarak vergi istisna ve muafiyetleri yer almaktadır²⁶. Ancak Kurumlar Vergisi Kanununun 01.01.2017 tarihinde yürürlüğe giren Muafiyet, istisna ve indirimlerin sınırı başlıklı 35. Maddesinde aşağıdaki hükümlere yer verilmiştir:

“(1) Diğer kanunlardaki muafiyet, istisna ve indirimlere ilişkin hükümler, kurumlar vergisi bakımından geçersizdir.”

²⁴ DİL Şeref, *Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları'nda Yer Alan Muafiyet, İstisna ve İndirimler*, Doktora Tezi, Okan Üniversitesi, 2014, s.6, (Erişim Tarihi:19.07.2019)

²⁵ Gülay Akgül, *Kurumlar Vergisindeki İstisna ve Muafiyet ve Teşviklerin Ekonomik Gerekçeleri ve Kurumların Vergi Yükü Üzerine Etkileri*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi SBE İstanbul, 1992, s. 8.

²⁶ <https://vergidosyası.com/2017/11/17/vergi-muafiyet-vergi-istisna-kavramlar>

“(2) Kurumlar vergisi ile ilgili muafiyet, istisna ve indirimlere ilişkin hükümler, ancak bu Kanun, Gelir Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanununa hüküm eklenmek veya bu kanunlarda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir.”

“(3) Uluslararası anlaşma hükümleri saklıdır.”

Yine aynı kanunun geçici 1. maddesinin 9. bendinde “bu kanunun yürürlüğünden önce kurumlar vergisine ilişkin olarak başka kanunlarda yer alan muafiyet, istisna ve indirimler bakımından 35 inci madde hükmü uygulanmaz” ibaresi yer almaktadır. Dolayısı ile başka kanunlarda yer alan muafiyet ve istisnaların uygulanabilmesi Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Vergi Usul Kanunlarının ilgili bölümlerinin değiştirilmesi ya da yeni ifadeler konulması suretiyle olabilecektir. Kanunun ifadesinden de anlaşılacağı üzere 01.01.2007 tarihinden önce başka kanunlarda yer alan muafiyet ve istisnaların kurumlar vergisi kanunu ile paralel olacağı aşikârdır.

2.2. Teşvik Kavramı ve Vergi Teşvikleri

Teşvik kavramı kelime olarak, "isteklendirme", "özendirme" anlamlarına gelmektedir²⁷.

Literatürde teşvik kavramı yerine “sübvansiyon”, “iktisadi gayeli mali yardım”, “üreticiye yapılan transfer harcamaları”, “devlet yardımları”, “primler”, “ucuz krediler”, “ayni yardımlar”, gibi kavramlarda kullanılmaktadır²⁸.

19.06.2012 tarih ve 28328 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2012/3305 Karar sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Bakanlar Kurulu Kararının 1. maddesinde teşviklerin genel amacı “*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*

²⁷ TDK Türkçe Sözlüğü

²⁸ Hasan Aykın, *Uluslararası Ampirik Çalışmalar Işığında Vergi Teşviklerinin Etkinliği*, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 160, Nisan 2006, 1-5. <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2006047950.html>, (Erişim Tarihi 12.07.2019)

korumaya yönelik yatırımlar ile araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin desteklenmesidir” şeklinde tanımlanmıştır.

Teşviklerin genel özellikleri şu şekilde sıralanabilir²⁹;

- Teşvikler, devletin bir kısım gelirlerinden vazgeçmesi ya da bir kısım varlıklarını hibe yoluyla vermesidir.

- Teşviklerden çoğunlukla özel teşebbüslerin istifadesine sunulurken bazı durumlarda kamu kuruluşları da yararlanabilir.

- Teşvikler bütçe kalemlerinde kamu harcaması kalemi olarak yer alır. Dolayısı ile devlete bir maliyeti vardır. Bu maliyet ilerde devletin hazinesine intikal edecek olan vergi gelirlerinden vazgeçilmesi şeklinde olabileceği gibi devletin nakdi ya da gayri nakdi varlıklarını hibe yoluyla vermesi şeklinde de olabilir.

- Teşvikler yaralanan açılarından geliri ve kazancı ifade ederken kamu otoritesi açısından kamu harcaması niteliğinde olan bir giderdir.

- Teşvikler yatırımın niteliğini, yapılacağı bölgeyi, ölçeğini, zamanını yönlendirmek amacına dönük olabilir.

- Teşvikler çeşitli destek unsurlarından oluşur; kazancın tamamının veya bir kısmının vergi istisnası tabi tutulması, hibe, arsa/arazi temini, sigorta primi desteği, personel gelir vergisi desteği gibi,

- Doğrudan ya da dolaylı olarak verilebilir.

- Teşvikler gizliden ya da açıktan verilebilir.

- Geri kalmış bölgelerde göçün önlenmesi, istihdamın artırılması gibi sebeplerle ve gelişmişlik seviyesinin yükseltilmesi amacıyla kullanılır.

Teşvikler, devletlerin ekonomik hayatı düzenlemek için kullandıkları önemli bir maliye politikası aracı ve harcama kalemi olarak ortaya çıkmaktadır. Kamu otoritesi tarafından sağlanan teşviklerin belli başlı amaçları olmakla beraber, en genel

²⁹ Mustafa Duran, *Teşvik Politikaları ve Doğrudan Sermaye Yatırımları*, Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Ekonomik Araştırmalar Genel Müdürlüğü, Araştırma İnceleme Dizisi (33) Ocak, Ankara. 2003

anlamda ülkenin gelişmişlik düzeyinin artırılması ve toplumun refah seviyesinin yükseltilmesi amaçlanmaktadır³⁰.

Teşvikler, devletlerin uyguladıkları ekonomi politikalarına ve gelişmişlik seviyelerine göre farklı amaçlarla yapılabilmektedir. Gelişmiş ülkelerde, uluslararası ekonomik durumu muhafaza etmek, rekabet konusunda asgari olarak mevcudu korumak, Ar-Ge faaliyetleri doğrultusunda bilimsel ve teknolojik ilerlemeyi devam ettirmek, var ise bölgesel farklılıklar ortadan kaldırmak veyahut minimize etmek, özellikle diğer ülkeler tarafından yabancı yatırımcıları çekmek amacıyla uygulanan daha avantajlı teşviklere sermayenin kaymasını engellemek ve ekonomik eğilimler ile öngörülme ve olağanüstü durumlardan dolayı ortaya çıkabilecek işsizliği ikame etmek için çeşitli teşvik yollarına ve mekanizmalara başvururlar.

Bununla birlikte geri kalmış ve az gelişmiş ülkeler ise, genel anlamda ekonomik kalkınmayı ve temel sanayileşmeyi sağlamak, geri kalmışlığı ortadan kaldırmak, gelişmiş ülkeler ile rekabet seviyesine çıkabilmek, kaynak-verim ilişkisinde doğru ilerlemek, Ar-Ge faaliyetleri yapmak suretiyle bilimsel faaliyetleri ve teknolojiyi geliştirmek, yabancı sermayeyi çekebilecek imkânları sağlamak ve bu sayede istihdamı artırmak, bunlar neticesinde ihracatı geliştirmek ve ülkeye ekonomik girdinin artırılması için teşvik politikaları uygulamaktadır³¹.

2.2.1. Teşviklerin Amaçları

2.2.1.1. Genel Olarak Amaçları

2.2.1.1.1. Sanayileşme ve Ekonomik Kalkınmayı Sağlamak

Teşvikler, ülkenin istenilen ekonomik bir yapıya kavuşması için önemli bir araçtır. Teşvikler aynı zamanda endüstrileşme ve sektörel yapının istenen seviyeye kavuşması için gereklidir³².

³⁰ Hakan Yavuz, “Bir Maliye Politikası Aracı Olarak Yatırım Teşviklerinin Rekabet Koşulları Altında Özel Kesim Yatırımları Ve İstihdam Üzerine Etkisi: Ekonometrik Bir Analiz”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 15, 2010, Sayı 1, 83-101, <http://iibf.sdu.tr/06.pdf>, Erişim Tarihi 22.02.2019

³¹ Nuri Yavan, *Teşviklerin Sektörel ve Bölgesel Analizi Türkiye Örneği*, Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayınları, Yayın No:27, Ankara, 2011

³² Orhan Bali, *Yatırım ve Teşvik Rehberi*, Doruk Matbaacılık, Ekim, Ankara. 1979

Ekonomik teşviklerin temelinde, sanayileşme ve maddi kalkınmayı sağlamak amacıyla, ülke kaynaklarının ekonomi açısından daha faydalı ve yararlı kabul edilen alanlara kanalize edilmesi düşüncesi yer almaktadır³³.

2.2.1.1.2. Bölgesel ve Sektörel Kalkınmayı Sağlamak

Bölgelerin gelişmişlik düzeyleri, buldukları coğrafi konum, yer altı ve yer üstü kaynakları, tarihi ve kültürel birikimi, demografik yapısı gibi sebeplerle farklılık gösterebilir. Bazı sektörler/iş kolları stratejik önemlerine binaen devletler için zaruridir. İşte bu sebeplerle Devletler teşvikleri iktisadi amaçları için kullandıkları gibi iktisadi olmayan sosyal, kültürel ve stratejik amaçları için de kullanılmaktadırlar. Ülkeler uyguladıkları çeşitli teşvik mekanizmaları ile geri kalmış bölgelere ve belirli sektörlerde yatırımların yönlendirilmesini sağlayarak, göçün önlenmesi, istihdamın artırılması, bölgesel kalkınmışlık seviyesinin dengelenmesi gibi sosyal amaçları gerçekleştirebilirler.

Devletin belirli sektör ve bölgelere vermiş olduğu teşvikler haksız rekabete ve kamu gelirlerinin azalmasına sebep olmakta ve serbest piyasa ekonomisine müdahale aracı olarak görülmektedir. Buna rağmen az gelişmiş, gelişme seyrinde olan ve gelişmiş ekonomilerin tamamında bölgesel ve sektörel kalkınmayı sağlamak amacıyla teşviklerin önemli bir araç olarak kullanıldığı görülmektedir³⁴.

2.2.1.1.3. İstihdamı Artırmak

Devletler teşvik uygulamaları ile özellikle bölgeler arasındaki gelişmişlik oranlarının azaltılması ve müsavi hale getirilmesini amaçladığı gibi, bu surette üretim artışı sağlayarak istihdamı artırmayı da hedeflemektedir.

Üretim ve istihdam bir birleri ile ilişkilidir. Eğer üretimin artırılması isteniyorsa ya daha fazla kişi istihdam edilecek ya da mevcut çalışanlar daha fazla üreteceklerdir. Dolayısı ile üretimde daha fazla kişiye iş imkânı sağlanması istihdam artışını kişi başına düşen üretimin artırılması ise verimlilik artışını sağlayacaktır³⁵.

³³ Ankara Ticaret Odası, *Türkiye’de Uygulanan Teşvik Politikaları*, Yayın No:14, Grafiker Ofset, Ankara. 2000 www.zucder.org.tr/zucder/docs/tesvik_politikaları.doc, Erişim Tarihi 18.07.2019

³⁴ Nuri Yavan, age., s.31

³⁵ Hakan Yavuz, age., s.89

Ancak bir mamulün hammadde temininden üretimin tamamlanıp son tüketiciye ulaşana kadar ki süreci düşünüldüğünde teşvikler yoluyla üretim artışının her halükarda istihdam artışı sağlayacağı aşikârdır.

2.2.1.1.4. Ekonomide Uluslararası Rekabeti Güçlendirmek

Ülkelerin uluslararası rekabet gücünü artıran önemli unsurların başında yabancı yatırımları ülkeye getirebilme kabiliyeti, yapmış oldukları ihracat rakamları ve ürünleri ile teknolojik gelişmişlik düzeyleridir. Birçok ülke uluslararası platformda siyasi ve ekonomik etkinliğini artırmak amacıyla, döviz girişi sağlayan yabancı yatırımcılara, ihracat faaliyetlerine, stratejik yatırımlara ve teknolojik gelişim sağlayan ar-ge faaliyetlerine yönelik çeşitli teşvik politikaları uygulamaktadır.

Ülkemizde ve dünyada uygulanan teşvik araçlarını çeşitli şekillerde sınıflandırmak mümkündür. Ancak konuyla da alakası daha kuvvetli olmalarından dolayı teşvik araçları iki şekilde sınıflandırılabilir. Bu sınıflandırma Tablo1’de yer almaktadır.

Tablo 1: Teşvik Araçlarının Sınıflandırılması

I. Amaçlarına Göre Teşvikler
1 Ar-Ge Faaliyetlerine Yönelik Teşvikler 2 KOBİ'lere Yönelik Teşvikler 3 Bölgesel Kalkınmaya Yönelik Teşvikler
II. Kullanılan Araçlara Göre Teşvikler
1. Ayni Teşvikler a) Arsa Arazi Temini b) İşgücü Eğitimine Yönelik Teşvikler 2. Nakdi Teşvikler a) Hibeler b) Kaynak Kullanımı Destekleme Primi 3. Vergi Teşvikleri a) İndirimli Gelir/Kurumlar Vergisi b) Vergi Tatili c) Gelir/Kurumlar Vergisi İstisnası d) Bina İnşaat Harcı İstisnası e) Hızlandırılmış Amortisman f) Finansman Fonu g) Gelir vergisi Stopaj İstisnası h) İhracat Teşvikleri i) Serbest Bölgelere ve Teknoloji Geliştirme bölgelerine yönelik teşvikler

Kaynak: Duran, 2003 ve Tekin, 2006'den yararlanılarak tablo tarafımızca oluşturulmuştur.

2.2.1.2. Vergi Teşviklerinin Amaçları

Vergi teşvikleri, önceden belirlenen ekonomik vizyon ve hedefler çerçevesinde; mevcut vergi mevzuatında iyileştirme ve değişiklikler yapmak veya yeni bir mevzuat ortaya koymak suretiyle, belirli iktisadi faaliyetlere ve alanlara

yönlendirmek, kolaylıklar sağlamak ve ayrıcalık tanımak şeklinde tanımlanabilir³⁶. Vergi teşvikleri teknoloji transferi sağlamak, teknolojik üretim miktarını ve işletme performanslarını artırmak, bölgesel ve sektörel yatırımların yapılmasını temin etmek amacıyla kullanılan bir araçtır³⁷.

Bir ülkede istenilen ekonomik, mali ve toplumsal amaçlara ulaşabilmek için vergi ve vergilendirme sistemi dâhilinde yer alan tüm ayrıcalıklar vergi teşvikleri olarak adlandırılabilir. Bu bakış açısı içerisinde en çok uygulananı ise vergi kanunları içinde yer alan muafiyet ve istisnalardır³⁸.

Vergi teşvikleri bir nevi vergi harcaması niteliğinde olup, devletin bir takım sosyal, ekonomik ve stratejik hedeflerine ulaşmak için kazanç sahipleri üzerindeki payından süreli veya süresiz, kısmi veya tamamen vazgeçmesidir.

2.3. Teknokentlere Yönelik Vergisel Düzenlemeler

4691 sayılı TGB kanunun gerekçesine ve genel amacına baktığımızda kanunda yer alan vergi istisnaları ile ülkemizin teknoloji alt yapısına katkıda bulunmak, teknoloji ağırlıklı üretim miktarını artırmak, teknoloji tabanlı işletmelerin gelişimini sağlamak, akademisyenlerin bilimsel araştırma yapmasını teşvik etmek, nitelikli personellere iş imkânı sağlamak hedeflenmiştir.

4691 sayılı kanunun mevzuatımıza 6.7.2001 tarihinde 24454 sayılı resmi gazete de yayınlanarak girmiştir. Kanun ilk yayınlandığı tarihte kanun da yer alan vergi istisnaları 31.12.2013 tarihine kadar uygulanacakken çeşitli dönemlerde yapılan madde tadilatları ve kanuna eklenen ek maddeler ile vergi istisnalarının uygulama süresi 31.12.2023 tarihine kadar uzatılmış ayrıca vergi istisnalarının kapsamı da bir hayli genişletilmiştir.

4691 sayılı kanunda yer alan vergi teşvik/istisnalarından;

- ✓ Bölgenin sevk ve idaresinden sorumlu olan ve anonim şirket olarak kurulan bölge yönetici şirketi,

³⁶ Serkan Benk, “Vergisel Teşvikler Ve Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Kasım 2005, Sayı:206, s.137-141

³⁷ Selahattin Tuncer, “Türkiye’de Vergi Teşvikleri Ve Uygulaması (Genel Değerlendirme)-I”, *Yaklaşım Dergisi*, Kasım 2008, Sayı: 191

³⁸ Selahattin Tuncer, age., s.191

- ✓ Bölgede faaliyette bulunan Ar-Ge, yazılım ve tasarım faaliyetleri ile iştiğal eden gelir/kurumlar vergisi mükellefleri(Ticari İşletmeler),
- ✓ Bölgede istihdam edilen Ar-Ge ve destek personelleri faydalanmaktadır.

2.3.1. Bölge Yönetici Şirketine Yönelik Vergi İstisnaları ve Teşvikleri

Bölge yönetici şirketi, kurucuları veya ortakları arasında bulunduğu bölgede bulunan en az bir üniversite veya yüksek teknoloji enstitüsü ya da kamu Ar-Ge merkez veya enstitüsünün olduğu, anonim şirket olarak kurulan şirketi ifade eder.

Bölge yönetici şirketi ile ilgili vergi istisnaları ve teşvikleri 4691 Sayılı TGB Kanununda ve bu kanuna istinaden çıkarılan TGB uygulama yönetmeliğinde ve “1 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği”nde düzenlenmiştir. Yapılan düzenlemeler ışığında bölge yönetici şirketine yönelik vergi teşvik ve istisnaları şu şekilde sıralanabilir:

- Kurumlar vergisi istisnası(31.12.2023 tarihi ile sınırlı)
- Kanunun uygulanması ile ilgili Damga vergisi ve Harç Muafiyeti
- Bölge Alanı içerisinde sahip olunan taşınmazlarla ilgili Emlak vergisi muafiyeti.
- Ayrıca atık su arıtma tesisi işleten Bölge Yönetici şirketlerin atık su bedeli ödemez.

2.3.1.1. Yönetici Şirket Kurumlar Vergisi İstisnası

Yönetici şirketler, Kanunun amacını gerçekleştirmek üzere genel anlamda bölgenin sevk ve idaresinden sorumludurlar. Yönetici şirketler bölgede faaliyette bulunan işletmelerin kanunun amacına uygun faaliyette bulunup bulunmadığı, bölgede çalışan ve vergi ve SGK teşviklerinden faydalanan personellerin fiilen çalışıp çalışmadığı, taraf olduğu sözleşmelerin damga vergilerinin yatırılıp yatırılmadığının kontrolünden de ilgili kamu kuruluşlarına karşıda sorumludurlar. Yönetici şirketler bu saydığımız görev ve sorumlulukları sebebi ile de bir nevi kamu hizmet görmektedirler.

Yönetici şirketlerin kanunun amacını gerçekleştirmek üzere yürüteceği faaliyetler TGB Uygulama Yönetmeliğinin 14 ve 26. maddelerinde belirtilmiş olup bu faaliyetlerden gelir getirici olanlar aşağıda açıklanmıştır:

- ✓ “Bölge için gerekli olan temizlik, elektrik, içme ve kullanma suyu, doğalgaz, akaryakıt, ısıtma ve havalandırma, dağıtım şebekeleri, kanalizasyon, atık su, bölge içi yollar, ulaşım, ses ve veri iletişimi, internet hizmetleri ve diğer hizmetler” ile ilgili gelirler.
- ✓ “Bölge ihtiyaçları doğrultusunda girişimcilere eğitim, kuluçka, test, kalibrasyon, kalite güvence ve benzeri konularda verilen teknik hizmetler” karşılığı elde edilen gelirler.
- ✓ “Bölgede faaliyet gösteren kurum ve kuruluşlarla girişimcilerin ortak ihtiyaçları doğrultusunda, bunların tek başlarına almalarının veya yapmalarının mali teknolojik açılardan mümkün olmadığı önemli üretim, test ve kontrol alet ve makineleri ile ekipmanlarının satın alınması veya kiralanması yolları ile temin edilerek amaca dönük olarak yeni ve ileri teknoloji laboratuvarları, dijital (sayısal) üretim ve tasarım laboratuvarları ve üretim birimlerinin kurulması, işletilmesi, bedeli karşılığında elde edilen gelirler”(prototiplime atölyesi gibi)
- ✓ “Fikri mülkiyet haklarının korunması, lisans, devir ve benzeri işlemler, şirket kuruluşu, teknoloji transferi, finansman, vergisel ve hukuksal uygulamalar, risk sermayesi, pazarlama ve ihracat gibi konularda hizmet” verilmesi karşılığında elde edilen gelirler.
- ✓ “Kamu kurum ve kuruluşları ile yabancı kuruluşlar tarafından verilen iç ve dış kaynaklı tüm destekler / hibeler.”

Bölge yönetici şirketinin yönetmeliğin 14 ve 26. maddelerinde zikredilen gelir getirici faaliyetlerine ek olarak kanunun uygulanması kapsamında aşağıda ki faaliyetlerinden de gelir elde ederler:

- ✓ Her türlü bakım ve onarım hizmetleriyle ilgili gelirler.
- ✓ Girişimcilere /işletmelere yer tahsisi ve yer tahsisin yenilenmesi karşılığı elde edilen kira gelirler.
- ✓ Proje onayları ile proje süresinin uzatılması işlemlerinden elde edilen gelirler.
- ✓ Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilen gelirler

4691 Sayılı Kanunun geçici 2. maddesinde, "Yönetici şirketlerin Kanunun uygulanması ile ilgili her türlü faaliyetleri sonucunda elde ettikleri kazançları

31.12.2023 tarihine kadar kurumlar vergisinden müstesnadır" denilerek yönetici şirketlerin kanunun amacına uygun şekilde yürüttüğü tüm faaliyetlerden elde ettikleri kazançların tamamını Kurumlar Vergisinden istisna olduğunu belirterek herhangi bir kısıtlamaya gitmemiştir.

1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin, **"5.12.2.3. Yönetici şirketlerin yararlanabilecekleri istisnanın kapsamı başlıklı bölümünde ise;**4691 sayılı Kanunun geçici 2 nci maddesi hükmüne göre, yönetici şirketlerin bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiş olup yönetici şirketlerin istisna edilen kazançları, 4691 sayılı Kanun kapsamında bölgenin kurulmasına, yönetilmesine ve işletilmesine ilişkin faaliyetlerden kaynaklanan kazançlardır" açıklaması yapılarak 4691 sayılı kanunun aksine yönetici şirkete ilişkin kazanç istisnasında kısıtlamaya gitmiş ve yönetici şirketin sadece bölgenin kurulmasına, yönetilmesine ve işletilmesine ilişkin faaliyetlerden elde ettiği kazançlara Kurumlar Vergisi istisnasından faydalanacağı belirtilmiştir.

Uygulamada Yönetici şirketlerin 4691 sayılı Kanunun geçici 2. maddesini esas alarak, Kanunun uygulanması ile ilgili olan ve TGB Uygulama Yönetmeliğinin 14. maddesinde sayılan faaliyetlerinden gelir getirici olanlarından elde ettikleri kazançları vergi istisnasından faydalandırdıkları görülmektedir. Kanunla düzenlenen ve çerçevesi çizilen bir düzenlemenin tebliğ ile kısıtlanması da hukuk sistemimizdeki hiyerarşiye aykırı olması hasebiyle uygulamanın şahsi kanaatimizce de doğru olduğudur.

TGB Kanunu 2001 yılında yürürlüğe girdiği ilk halinde, *"Yönetici şirket, bu Kanunun uygulanması ile ilgili işlemlerde her türlü vergi resim ve harçtan muaftır."* İfadesi yer almaktaydı. Dolayısı ile kanunun ilk halinde Yönetici şirketlere kurumlar vergisi istisnası tanınmamıştı ancak 5035 sayılı kanunun 44. Maddesi ile 4691 sayılı TGB kanununun geçici ikinci maddesi, *"Yönetici şirketlerin Kanunun uygulanması ile ilgili her türlü faaliyetleri sonucunda elde ettikleri kazançları 31.12.2023 tarihine kadar kurumlar vergisinden müstesnadır"*. Şeklinde revize edilmek suretiyle Bölge Yönetici şirketlerinin de kazançları istisna kapsamına alınmıştır. Kanunun ilk halindeki istisnaların uygulama süresi 31.12.2013 iken bu süre yapılan tadillerle

31.12.2023 tarihine kadar uzatılmıştır. Yönetici şirketlerin vergi istisnasından yararlanması yönetmelikle şekil şartına bağlanmış ve istisnadan faydalanmak için bağlı bulunulan vergi dairesine başvuru zorunluluğu getirilmiştir.

2.3.1.2. Yönetici Şirketlerin Vergiye Tabi Kazanç ve İratları

Yönetici şirketlerin faaliyetlerinin kanunun uygulanmasına ilişkin olması gerekmektedir. Aksi takdirde TGB Yönetmeliğinin 36. maddesine istinaden cezai yaptırımla karşılaşacağı tabiidir. Dolayısı ile yönetici şirketler kanunun uygulanması dışında gelir getirici herhangi bir faaliyet ile iştigal edemez ancak yönetici şirketlerin kanunun uygulanması sebebi ile bazı işlemlerinde ortaya çıkan gelirler kurumlar vergisine tabidir. Bu kazançlara aşağıdaki örnekler verilebilir:

- İşletme aktifinde kayıtlı bulunan sabit kıymetlerin satılması sonucunda oluşan karlar,
- Nakitlerin vadeli hesaplarda değerlendirilmesi neticesinde elde edilen faiz gelirleri,
- Nakit dövizler nedeniyle oluşan kur farkı gelirleri gibi.

2.3.1.3 Yönetici Şirket Damga Vergisi ve Emlak Vergisi Muafiyeti

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 3.maddesine istinaden damga vergisinin konusuna giren kâğıtları imza edenlerin damga vergisinin ödenmesinden sorumludur. Ancak kâğıtları imza eden taraflardan birisinin kamu kurumu ya da damga vergisinden muaf olması durumunda damga vergisini diğer taraf ödemekle mükelleftir.

4691 sayılı TGB Kanununun 8. Maddesinde, *“Yönetici şirket, bu Kanunun uygulanması ile ilgili olarak düzenlenen kâğıtlar yönünden damga vergisinden, yapılan işlemler bakımından harçlardan ve Bölge alanı içerisinde sahip olduğu taşınmazlar dolayısıyla emlak vergisinden muaftır.”* hükmüne yer verilmiştir. Maddenin lafzından anlaşılacağı üzere damga vergisi ve emlak vergisi muafiyeti sadece yönetici şirkete tanınmış bir ayrıcalıktır.

Yönetici şirket damga vergisine müteallik bir konuya taraf olması durumunda kendisi damga vergisi ödemeyecek ancak karşı tarafın ödeme yapmasını sağlayacaktır. Aksi takdirde mezkûr kanununun 24. Maddesi hükmü gereğince

müteselsil sorumluluğu bulunması hasebiyle kendisi ödemek zorunda kalacaktır. Uygulamada yönetici şirketlerin damga vergisinin konusuna giren ve en sık karşılaştıkları durum bölgede yer alan ofislerin Ar-Ge işletmelerine kiralanması sebebi ile imzalanan kira sözleşmeleridir. Bölge yönetici şirketlerinin, damga vergisine konu bir durumda damga vergisini karşı tarafa ödettirip bir örneğini muhafaza etmeleri yararlarına olacaktır.

Yukarıda açıklandığı üzere 4691 sayılı Kanunu'nun 8. maddesinde yönetici şirketin taşınmazları sebebi ile de emlak vergisinden muaf olduğu belirtilmiştir. Yönetici şirketler teknokent bölgesi olarak kendilerine tahsis edilen arazi için ve bu bölgede yer alan binaları için emlak vergisi ödemeyeceklerdir. Ancak yönetici şirketler kendilerine tahsis edilen arazi için milli emlak müdürlüğüne arazinin vergi değeri üzerinden yıllık binde iki oranında kira ödemesi yaparlar.

2.3.2. Bölgede Çalışan Ar-Ge, Tasarım ve Destek Personeline Yönelik İstisna ve Destekler

Ar-Ge faaliyetleri, başarılı olup olamayacağı kesin olarak bilinemeyen, başarılı olursa dahi ekonomik getirisinin ne kadar olacağı hesap edilemeyen, uzun bir dönemi kapsayan, maliyetli ve zor bir süreçtir. İşletmeler bu dönemde, Ar-Ge çalışanlarının belirli bir nitelik ve donanımına sahip olmaları hasebiyle yüksek ücretler ödemekte ve büyük personel maliyetlerine katlanmaktadırlar. Bölgede istihdam edilen Ar-Ge, tasarım ve destek personellerine yönelik istisna ve destekler şu şekilde sıralanabilir:

- Gelir Vergisi Stopaj ve Damga Vergisi İstisnası
- Sigorta Primi İşveren Desteği

2.3.1.1. Gelir Vergisi Stopajı ve Damga Vergisi İstisnası

Bölgede istihdam edilen Ar-Ge, tasarım ve destek personellerinin ücretleri 31.12.2023 tarihine kadar her türlü vergiden 4691 sayılı TGB Kanununun geçici 2. Maddesi ile istisna edilmiştir. Konu ile ilgili detaylı açıklamalar 4691 sayılı TGB Kanununun geçici 2 maddesinde aşağıdaki gibi yer almaktadır:

"Bölgede çalışan; AR-GE, tasarım ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri 31/12/2023 tarihine kadar her türlü vergiden müstesnadır. Gelir

vergisi stopajı ve sigorta primi işveren hissesine ilişkin teşviklerden yararlanacak olan destek personeli sayısı, AR-GE ve tasarım personeli sayısının yüzde onunu aşamaz. Hak kazanılmış hafta tatili ve yıllık ücretli izin süreleri ile 17/3/1981 tarihli ve 2429 sayılı Ulusal Bayram ve Genel Tatiller Hakkında Kanunda belirtilen tatil günlerine isabet eden ücretler de bu istisna kapsamındadır. Haftalık kırk beş saat in üzerindeki ve ek çalışma sürelerine ilişkin ücretler bu istisnadan faydalanamaz. Yönetici şirket, ücreti gelir vergisi istisnasından yararlanan kişilerin Bölgede fiilen çalışıp çalışmadığını denetler. Ancak, Bölgede yer alan işletmelerde çalışan AR-GE ve tasarım personelinin bu Bölgelerde yürüttüğü projelerle doğrudan ilgili olmak şartıyla, proje kapsamındaki faaliyetlerin bir kısmının Bölge dışında yürütülmesinin zorunlu olduğu durumlarda Bölge dışındaki bu faaliyetlere ilişkin ücretlerinin yüzde yüzünü aşmamak şartıyla Bakanlar Kurulunca ayrı ayrı veya birlikte belirlenecek kısmı ile Bölgede yer alan işletmelerde en az bir yıl süreyle çalışan AR-GE ve tasarım personelinin yüksek lisans yapanlar için bir buçuk yılı, doktora yapanlar için iki yılı geçmemek üzere Bölge dışında geçirdiği sürelerle ilişkin ücretlerin yüzde yüzünü aşmamak şartıyla Bakanlar Kurulunca ayrı ayrı veya birlikte belirlenecek kısmı, gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilir. Bu kapsamda teşvikten yararlanılması için Bölge yönetici şirketinin onayının alınması ve Bakanlığın bilgilendirilmesi zorunludur. Yönetici şirketin onayı ile Bölge dışında geçirilen sürenin Bölgede yürütülen görevle ilgili olmadığı tespit edilmesi halinde, ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin cezalardan ilgili işletme sorumludur."

Bölgede Ar-Ge, tasarım ve destek personeli istihdam eden işletmeler, yönetici şirketten temin ettikleri, bölgede yer aldıklarını ve faaliyet alanlarını gösteren belgeyi muhtasar beyanname yönünden bağlı buldukları vergi dairesine vermek suretiyle personel gelir vergisi stopaj istisnasından faydalanabilirler. Ayrıca işletmeler bölgede yürüttükleri projelerde istihdam ettikleri tüm Ar-Ge, yazılım, tasarım ve destek personellerinin, projelerdeki görev tanımlarını, haftalık çalışma sürelerini gösterir belgeleri ve niteliklerine ilişkin hazırlayacakları evrakları düzenli olarak yönetici şirkete onaylatarak muhatap olacakları denetimlerde ibraz ederler.

2.3.2.2. Gelir Vergisi Stopaj Vergisi İstisnası Özellikli Durumlar

Personel Gelir Vergisi Stopaj istisnası ile ilgili özellikli durumlar yukarıda yer alan 4691 sayılı kanunun geçici 2. maddesi, TGB Uygulama Yönetmeliği ve Gelir İdaresi Başkanlığının vermiş olduğu özetler çerçevesinde aşağıdaki başlıklar halinde incelenebilir.

2.3.2.2.1. İstisna Kapsamındaki Personeller ve Hesabı

TGB Kanununda Ücretlilere ilişkin vergi istisnasından Ar-ge, tasarım ve destek personellerinin faydalanabileceği belirtilmiştir. TGB Uygulama yönetmeliğinde ise tanımlarına birinci bölümde yer verilen araştırmacı, teknisyen ve yazılımcı personellerin Ar-Ge personeli olarak addedildiği görülmektedir. Bu ücretlilere sağlanan gelir vergisi istisnasından **Ar-Ge, yazılım, tasarım ve destek personelleri** faydalanabilecektir.

İşletmeler, ücretlilere sağlanan gelir vergisi istisnasından istihdam ettikleri Ar-Ge, yazılım ve tasarım personellerinin tamamı için sayı sınırlaması olmaksızın faydalanabilirler. İstisnadan faydalanacak destek personeli sayısı ise Ar-Ge ve tasarım personelleri sayısının % 10 u kadar olup küsuratlı sayılar bir üst sayıya iblağ edilir. Örneğin işletmenin Ar-Ge personeli 40 iken $40 * \%10 = 4$ destek personelini faydalandırılacak, bu sayı 41 olduğunda ise yüzde on hesabı $41 * \%10 = 4,1$ çıkacak ve bir üst sayıya iblağ edilmek suretiyle 5 destek personeli istisnadan faydalandırılacaktır.

Destek personeli sayısı Ar-Ge personellerinin %10'undan fazla ise vergi istisnası düşük ücretliden başlanılarak uygulanır. Eğer destek personellerinin ücretleri aynı ise hangi personelin istisnadan faydalanacağına işveren karar verir.

2.3.2.2.2 Yönetici Şirket, Kamu Personelleri ve Şirket Ortaklarının Durumu

Yönetici şirket, önceki bölümlerde açıklandığı üzere bölgenin sevk ve idaresinden sorumlu olan şirkettir. Yönetici şirket TGB'lerde bir nevi yönetim mekanizmasını ifade eder. Yönetici şirket bünyesinde, bölgenin sevk ve idaresi ile ilgili istihdam edilen idari ve teknik personeller, Ar-Ge, yazılım ve tasarım projeleri kapsamında fiilen çalışmadıkları için personel gelir vergisi istisnasından

faydalanamazlar. Ancak bölge yönetici şirketi tarafından fiilen yürütülen Ar-Ge projelerinde çalışan Ar-Ge ve destek personellerinin bu istisnadan faydalanacağı tabiidir.

Kamu personelleri, çalıştıkları kurumlar tarafından görevlendirilmeleri suretiyle bölge de yürütülen Ar-Ge projelerinde çalışabilirler. Kamu personeli Ar-Ge projesinde Ar-Ge ve destek personeli kapsamında çalışması durumunda istisnadan faydalanacaktır.

Şirket ortakları ya da yönetim kurulu üyeleri teknokentte yürütülen Ar-Ge projelerinde bir fiil çalışmaları karşılığında alacakları ücretler ve huzur hakları gelir vergisi stopaj istisnasından faydalanacaktır. Konu ile ilgili İstanbul VDB tarafından verilen bir özalgede şu ifadeler yer almaktadır..... "*Bu hüküm ve açıklamalara göre, AR-GE faaliyetlerine fiilen katılan şirket ortağı veya yönetim kurulu üyelerine bu çalışmaları karşılığı ödenecek ücretler için diğer şartları da taşıması kaydıyla anılan teşvik hükümlerinin uygulanması mümkün bulunmaktadır*³⁹."

2.3.2.2.3. İstisnadan Faydalanacak Taraf

4691 sayılı kanunun ve vergi mevzuatımızda bölgede çalışan personellerin ücretlerine uygulanan gelir vergisi istisnasından işverenin mi yoksa işçinin mi faydalanacağı yani vergi istisnasının kime avantaj sağlayacağı konusunda bir düzenleme yapılmamıştır. Uygulamada Teknokent işletmelerinin, vergi ve sigorta uygulamalarından etkilenmeyen "net ücret" üzerinden anlaştıkları ve böylece tahakkuk eden verginin kendi uhdelerinde kalmasını sağladıkları görülmektedir. Bunun sebebi ise, ücretlerin vergiden istisna olması sebebi ile net ücret üzerinden herhangi bir vergi hesap edilmemekte ve işveren ödemiş olduğu net ücreti brüte iblağ ederek sadece sigorta primine tabi tutmasıdır. İşletmelerin personel ile brüt ücret üzerinden anlaşmaları durumunda ise brüt ücret bünyesinde bulunan gelir vergisi personelin uhdesinde kalacak vergi istisnasından personelin kendisi faydalanacaktır.

Vergi mevzuatımızda personel ücretlerine ilişkin vergi istisnalarından kahiri ekseriyet işverenler faydalanmakta, muhtasar beyanname ile tahakkuk ettirilen vergiler yine aynı beyanname üzerinden üzerinde terkin edilmek suretiyle işverenin kasasında kalmaktadır. Yukarıda açıklandığı üzere teknokentlerde ise işveren ile

³⁹ İstanbul VDB'nin 03.11.2011 tarih ve B.07.GİB.4.34.16.01-KVK 10-1971 sayılı özalgesi

personel brüt ücret üzerinden anlaşmış ise personel, net ücret üzerinden anlaşmış ise işveren vergi istisnasından faydalanmaktadır. İşverenler kanun kapsamında çalıştırdıkları personelleri muhtasar beyannamelerinde 017 kodu ile bildirecekler ve matrah üzerinden vergi hesaplamayarak 4691 sayılı Kanun kapsamında bildirim tablosunu dolduracaklardır. Yani diğer istisnalar gibi verginin tahakkuk ve terkinine gidilmeden beyanname üzerinde vergi hiç hesap edilmeyecektir.

2.3.2.2.4. İstisna Kapsamında Olan ve Olmayan Ödemeler

Bölgede 4691 sayılı kanunun kapsamında çalışan personellerin haftalık 45 saate denk gelen ücretleri, hak kazanılmış hafta tatili ve yıllık ücretli izin süreleri ile 2429 sayılı Ulusal Bayram ve Genel Tatiller Hakkında Kanunda belirtilen tatil günlerine isabet eden ücretleri ve işveren tarafından çeşitli adlar altında ödenen prim ikramiye gibi ek ödemeler istisnadan faydalanacaktır. Ancak fazla mesai olarak adlandırılan haftalık 45 saati aşan sürelerle ilişkin ödemelere vergi istisna tabi olmayacaktır⁴⁰.

2.3.2.2.5. Çalışanların Teknokent Dışında Geçirdikleri Sürelerin Durumu ve Yol Haritası

Teknokentlerde genel kural personellerin bölgede çalıştıkları sürelerle ilişkin elde ettikleri ücretlerin gelir vergisi istisnasından faydalandırılması, bölge dışında geçen sürelerle ilişkin elde ettikleri ücretlerin ise vergiye tabi tutulmasıdır. Bunun sebebi ise bölgede yürütülen faaliyetlerin yönetici şirket tarafından kontrol ve denetiminin yapılmasına karşılık bölge dışında ki faaliyetlerin kontrol ve denetiminin yapılamamasıdır. Ancak bazı durumlarda bazı niteliklere sahip personellerin bölge dışında geçirdikleri sürelerle tekabül eden ücretlere de vergi istisnası uygulanabilmektedir.

2.3.2.2.5.1. Bölge Dışında Gerçekleştirilen Faaliyetler

Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Ar-Ge, tasarım ve yazılım projelerinde çalışan ve 4691 sayılı Kanun geçici 2. maddesine istinaden ücretleri gelir vergisi istisnası kapsamında bulunan personellerin, bölgede gerçekleştirilen Ar-Ge, tasarım ve yazılım faaliyetleri ile ilgili olmak şartıyla ve ilgili bölge yönetici şirketinin onayının alınması ve Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığının bilgilendirilmesi kaydıyla, bölge dışında yürütülen ve aşağıda sayılan faaliyetlere ilişkin ücretlerinin

⁴⁰ A. Murat Yıldız, 2018 yılı Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi, Ankara, 2019, s.164

tamamı 01.08.2016 tarih ve 2016/9091 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı gelir vergisi stopajı teşviki kapsamındadır.

- *"Laboratuvar, analiz, test ve deney çalışmaları.*
- *Diğer Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde yapılan çalışmalar,.*
- *Saha araştırması,*
- *Prototip geliştirmeye yönelik faaliyetler,*
- *Projelerde görev alan personeller ile sınırlı olmak kaydıyla bilimsel içerikteki etkinlikle."*

2.3.2.2.5.2 Doktora ve Master Öğrencisi Olan Personelin Teknokent Dışında Geçirilen Sürelere İlişkin Ücret İstisnası

Bölgede yürütülen projelerde en az bir yıl süre ile çalışan Ar-Ge, yazılım ve tasarım personellerinin doktora yapanlar için iki yılı yüksek lisans yapanlar için ise bir buçuk yılı aşmamak üzere eğitimden dolayı ile bölge dışında geçirdiği sürelerle ilişkin ücretlerinin tamamı ilgili bölge yönetici şirketinin onayının alınması ve Sanayi ve Teknoloji Bakanlığının bilgilendirilmesi kaydıyla gelir vergisi istisnası kapsamındadır.

Doktora ve yüksek lisan yapanlar için TGB Uygulama Yönetmeliğinde şu açıklamalar yapılmıştır:

- *"Lisansüstü eğitimde geçirilecek süre üniversiteden onaylı ders programı dikkate alınarak Bölge Yönetici Şirketinin onayı ile hesaplanır."*
- *"Bir hesaplamlarda lisansüstü eğitimde alınan dersler kapsamında yapılacak araştırmalar da dikkate alınabilir."*
- *"Bir buçuk ve iki yıllık sürelerin uygulamasında kayıt dondurma kapsamında geçen süreler dikkate alınmaz."*

2.3.2.2.5.3. Teknokent Bölgesi Dışında Geçirilen Sürelere İlişkin Ücret İstisnası ve Yol Haritası

Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliğinde bölge dışında geçirilen sürelerle ilişkin vergi istisnasından faydalanabilmek için işletmelerin uyması ve dikkat emesi gerekenler hususlar aşağıdaki gibi açıklanmıştır.

- 1) "Girişimçinin yürüttüğü yazılım veya Ar-Ge veya tasarım projesinin bir kısmının Bölge dışında yürütülmesinin zorunlu olduğu hallerde, girişimci şirket, yazılım veya Ar-Ge veya tasarım projesinin Bölge dışında geçirilmesi gereken kısımlara ilişkin gerekçeli teklifi ile çalışanların projeler itibariyle sayıları ve nitelikleri, bu personelin projelerde görev aldığı süreler, ücretlerine ilişkin bilgiyi yönetici şirkete sunar."
- 2) "Girişimci tarafından sunulan gerekçeli teklif yönetici şirket tarafından incelenir ve söz konusu yazılım veya Ar-Ge veya tasarım projesinin bir kısmının Bölge içerisinde yürütülemeyeceğinin (Bölge dışında yapılmasının zorunlu olduğunun) tespit edilmesi ile Bölge dışında yürütülen yazılım, tasarım veya Ar-Ge faaliyetlerinin Bölgede yürütülen aynı yazılım veya Ar-Ge veya tasarım projesi kapsamında olduğunun tespit edilmesi şartıyla, gerekçeli teklif yönetici şirket tarafından onaylanır."
- 3) "Bölgede çalışan Ar-Ge veya tasarım personelinin, yürüttüğü yazılım veya Ar-Ge veya tasarım projesi ile ilgili Bölge dışında geçirdiği süreye ilişkin yazılım veya Ar-Ge çalışması yapılan kurum veya kuruluştan aldığı belge yönetici şirkete sunulur."

İşletmeler, personellerinin bölge dışında geçirdikleri sürelerle ilişkin bölge yönetici şirketinden onay almak ve Sanayi ve Teknoloji Bakanlığını bilgilendirmek zorundadır. 4691 sayılı TGB Kanunu'nun geçici 2. maddesi hükmü gereği; "Yönetici şirketin onayı ile Bölge dışında geçirilen sürenin Bölgede yürütülen görevle ilgili olmadığı tespit edilmesi halinde, ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin cezalardan ilgili işletme sorumludur."

2.3.2.3. Personel Damga Vergisi İstisnası

Teknokentlerde 4691 sayılı Kanun kapsamında ücretlerine gelir vergisi istisnası uygulanan personeller 31.12.2023 tarihine kadar aynı zamanda damga vergisi istisnasından da faydalanırlar.

2.3.2.4. Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği

5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun 3/3. maddesi gereğince kamu personelleri hariç olmak üzere 4691 sayılı Kanunun geçici 3. maddesi uyarınca ücretleri gelir vergisinden istisna

edilen Ar-Ge, yazılım, tasarım ve destek personellerinin, bu çalışmalarını mukabilinde hak ettikleri ücretleri üzerinden hesaplanan sigorta primi işveren hissesinin yarısı Hazine ve Maliye Bakanlığınca karşılanır.

İşverenlerin sigorta primi işveren hissesi desteğinden yararlanabilmeleri için bölge yönetici şirketinden alacakları ve bölgede 4691 sayılı Kanun kapsamında faaliyette bulduklarını ve bu kapsamda personel çalıştırdıklarını belgeleyen yazı ile bağlı buldukları Sosyal Güvenlik Müdürlüğüne başvuruda bulunmaları gerekir. Ayrıca işverenler kanun kapsamında çalışanlara ilişkin aylık prim ve hizmet bildirimlerini süresi içinde Sosyal Güvenlik Müdürlüğüne bildirmeleri gerekmektedir. Süresinde ibraz edilmeyen bildirimler için bu destekten faydalanılamaz.

Bölgede yer alan ve kanun kapsamında faaliyette bulunan işletmeler bölgede çalıştırdıkları personeller için ilgili Sosyal Güvenlik Kurumu Müdürlüğüne başvurarak SGK uygulamasında yer alan 5746 sayılı teşvik kodunu açtırmaları aylık prim ve hizmet bildirimlerini bu kod ile bildirmeleri gerekir.

Sigorta primi işveren hissesi desteği Gelir Vergi Stopaj desteğinde olduğu gibi personellerin haftalık 45 saate denk gelen ücretleri için uygulanır. Haftalık 45 saati geçen yani fazla mesai için ödenen ücretlere bu destek unsuru uygulanmaz. Ayrıca bölgede çalışan personeller aylık çalışma sürelerinin tamamını bölgede geçirmeleri suretiyle yıllık izin süreleri ile hafta tatili ve genel tatil günlerine isabet eden ücretleri için de bu teşvikten faydalanırlar.

2.3.3. KDV İstisnası

Teknoloji Geliştirme Bölgelerindeki gelir ve kurumlar vergisi istisnasına ilişkin düzenlemeler 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nda yer alırken, KDV istisnasına ilişkin düzenlemeler KDVK'ye eklenen ve 02.01.2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere geçici 20. Madde ile yapılmıştır.

KDVK'nın geçici 20/1'inci maddesine göre; "4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununa göre teknoloji geliştirme bölgesinde ve ihtisas teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan girişimcilerin kazançlarının gelir veya kurumlar vergisinden istisna bulunduğu süre içinde (31.12.2023 tarihine kadar) münhasıran bu bölgelerde ürettikleri ve sistem yönetimi, iş uygulamaları, sektörel,

internet, oyun, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımı şeklindeki teslim ve hizmetleri KDV'den müstesnadır. Bu kapsamda istisna edilen işlemler bakımından KDVK' nın 30/1-a maddesi uygulanmaz."

Madde hükmünden anlaşılacağı üzere, teknoloji geliştirme bölgelerinde veya ihtisas teknoloji geliştirme bölgelerinde yer alan mükelleflerin 31/12/2023 tarihine kadar bu bölgede proje kapsamında ürettikleri sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, oyun, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımları şeklindeki teslim ve hizmetleri KDV'den istisnadır. Ayrıca 7104 sayılı kanunun ile geçici 20. maddenin 1. fıkrasının 1. bendine eklenen " *Bu kapsamda istisna edilen işlemler bakımından KDVK' nın 30/1-a maddesi uygulanmaz*" hükmü ile de madde kapsamında yapılan teslimlere ilişkin yüklenilen KDV'nin 01.01.2019 tarihinden itibaren indirim konusu yapılabileceği belirtilmiştir.

KDVK geçici 20. Maddesinin 1. Fıkrasının 2. Bendinde ise "*Maliye Bakanlığının program ve lisans türleri itibarıyla istisnadan yararlanılacak bedele ilişkin olarak asgari sınır belirlemeye, istisna uygulanacak yazılım programlarını tanımlamaya ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye yetkili olduğu*" belirtilmiştir.

2.4.3.1. KDV İstisnasının Mahiyeti

KDV, en son nihai tüketici üzerinde kalan ve indirim mekanizması sistemine dayanan dolaylı bir vergidir. Bu sistemde satın alınan mal ve hizmetler dolayısı ile ödenen(yüklenilen) vergiler, satılan mal ve hizmetler dolayısı ile hesaplanan(tahsil edilen) vergiden mahsup edilir, hesaplanan KDV indirilen(ödenen) KDV'den fazla ise aradaki fark ilgili vergi dairesine ödenir. İndirilen KDV hesaplanan KDV' den fazla ise aradaki fark sonraki döneme devreder.

KDV istisnası, teslimi yapılan mal ve hizmetlere ilişkin KDV hesaplanmaması durumudur. Literatürde KDV istisnası, teslimi KDV'den istisna olan mal ve hizmetlerin bünyesinde yer alan KDV'nin indirilip indirilememesine göre tam istisna ve kısmi istisna olmak üzere ikili bir ayrıma tabi tutulmaktadır.

Kısmi İstisna, Tam İstisna Kavramları

Teslimi, KDV'den istisna olan ancak bu teslimle ilişkin yüklenilen KDV'nin indiriminin kabul edilmediği mal teslimi ve hizmet ifaları kısmi istisnadır. Kısmi

istisnada satıcılar mal ve hizmet tesliminde KDV hesaplamamakta ve söz konusu mallar için yükledikleri KDV'leri indirememektedirler; dolayısı ile satıcılar bir nevi malın nihai tüketicisi konumuna gelmekte, mal satışı esnasında KDV'yi tüketiciye yansıtamamakta vergi yükü üzerlerinde kalmaktadır. Satıcılar kısmi istisna kapsamında yükledikleri KDV'yi maliyet veya gider olarak ticari kazancın tespitinde dikkate alabilirler⁴¹.

Tam istisnada ise satıcı yapmış olduğu teslimlerde KDV hesaplamamakta ve istisna yoluyla yüklediği KDV'yi indirim konusu yapabilmektedir. Tam istisna, ayrıca satıcının indiremediği bir KDV bulunması durumunda indirilemeyen kısmın iadesine imkân sağlamakta ve böylece satıcı üzerinde bir vergi yükü kalmamaktadır.

Kısmi istisnada KDV yükü satıcının üzerinde kalmakta ve devlet kısmen KDV gelirinden vazgeçmektedir. Tam istisnada ise satıcının üzerinde herhangi bir KDV yükü kalmamakta ve devlet istisnaya konu teslimin KDV 'sinden tamamen vazgeçmektedir.

Teknokentlerdeki yazılım teslimleri, KDVK'nın İndirilemeyecek KDV başlıklı 30. maddesinin 1. bendinin a fıkrasında yer alan, "*vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin içinde yer alan KDV'nin mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilemez*" hükmü gereğince kısmi istisna kapsamında değerlendirilmekte idi; ancak 7104 sayılı kanunla KDVK geçici 20. maddesine eklenen, "***Bu kapsamda istisna edilen işlemler bakımından KDVK' nın 30/1-a maddesi uygulanmaz***" hükmü ile de madde kapsamında yapılan teslimlere ilişkin yüklenen KDV'nin 01.01.2019 tarihinden itibaren indirim konusu yapılabileceği belirtilmiş, yapılan bu düzenleme bölgede yapılan yazılım teslimlerinin tam istisna kapsamında değerlendirilmesini sağlamıştır. Ancak KDV Genel Uygulama Tebliği'nde indirim yoluyla giderilemeyen KDV'nin iade edilemeyeceği hükmü yer almaktadır. Bu tutar işletmenin başka herhangi bir faaliyetinden tahsil ettiği KDV'den indirilebilir.

⁴¹ <http://www.mhydanismanlik.com/katma-deger-vergisinde-tam-ve-kismi-istisna/>, Erişim tarihi: 20.07.2019

2.3.3.2. KDV İstisnasının Kapsamı ve Şartları

2.3.3.2.1. Kapsamı

KDVK'nın geçici 20. Maddesinde; "4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununa göre teknoloji geliştirme bölgesinde ve ihtisas teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan işletmelerin kazançlarının gelir veya kurumlar vergisinden istisna olduğu süre içinde münhasıran bu bölgelerde ürettikleri ve **sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, oyun, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımı** şeklindeki teslim ve hizmetleri" KDV'den istisna edilmiştir.

KDV istisnası, 4691 sayılı kanunun geçici 2. maddesi ile hüküm altına alınan ve ar-ge, yazılım ve tasarım faaliyetlerinden doğan kazançlara uygulanan gelir ve kurumlar vergisi istisnasından farklı olarak sadece KDVK geçici 20/1'de sayılan yazılım teslimlerine uygulanacak olup ar-ge ve tasarım faaliyetlerine ilişkin teslimler istisna kapsamı dışında tutulmuştur.

KDV uygulama genel tebliğinde yazılım faaliyetlerine ilişkin güncelleme işlemlerinin de KDV' den istisna olduğunu belirtilmiştir.

2.3.3.2.2. Şartları

KDVK'nın geçici 20. maddesi KDV uygulama genel tebliği, 60 nolu KDV sirküleri ve TGB Yönetmeliği incelendiğinde ve konu ile ilgili Gelir İdaresi Başkanlığının vermiş olduğu özelgelere bakıldığında Teknoloji Geliştirme Bölgelerindeki yazılım faaliyetlerine ilişkin KDV istisnası 4 şarta bağlanmıştır⁴².

1- Kişi: İstisnanın ilk koşulu TGB Kanununa göre faaliyette bulunulmasıdır. Buna göre sadece Teknokentlerde yer alan gerçek veya tüzel "kişi" işletmeler (Gelir ve Kurumlar Vergisi Mükellefleri, tam ve dar mükellef ayrımı yapılmaksızın) istisnadan faydalanabilirler.

TGB Yönetmeliğinin 37. maddesi gereği işletmelerin yazılım teslimleri ile ilgili KDV istisnasından faydalanabilmek için bölge yönetici şirketinden onay alarak bağlı oldukları vergi dairesine başvuruda bulunmaları gerekmektedir.

⁴² Cem Arslan, Ar-ge, Tasarım ve Teknokentlerde Vergi ve Muhasebe Uygulamaları, 2. Baskı, Ankara 2015, s.299-300

2- Yer: İstisnadan faydalanabilmenin ikinci koşulu “yer”dir. İşletmelerin sadece bölgede ürettikleri yazılımların teslimi KDV’den istisna edilmiştir. Bölgede faaliyet gösteren firmaların bölge dışında ürettikleri veya satın alarak pazarladıkları yazılımlar için KDV istisnası uygulanmaz.

3- Süre: İstisnanın üçüncü şartı “süre”dir. Bölgede faaliyette bulunan girişimcilerin kazançlarının gelir veya kurumlar vergisinden istisna bulunduğu süre zarfındaki yazılım teslimleri KDV’den de istisnadır. Bu sebeple işletmeler 31.12.2023 tarihine kadarki yazılım teslimleri için KDV hesaplamayacaklardır.

4- İçerik: KDV istisnası sadece bölgede üretilen, sistem yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, oyun, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımı şeklindeki teslim ve hizmetlere ilişkindir.

2.3.3.3. İstisna Kapsamında Olmayan Faaliyetler

Bölgede faaliyette bulunan işletmelerin ar-ge ve tasarım faaliyetleri sonucu elde etmiş oldukları ürünlerin satışı, lisans, patent gibi hakların satışı KDV istisnası kapsamında değildir. İstisna sadece yazılım teslimleri için geçerlidir.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde yazılım teslimleri ile alakalı olup teslimi KDV’den istisna olmayan işlemler ise şu şekilde açıklanmıştır;

"a- Güncelleme dışında bir yazılımla ilgili olarak verilen bakım, destek (otomasyon) hizmetleri,

b- Teknoloji geliştirme bölgesinde veya ihtisas teknoloji geliştirme bölgesinde üretilse dahi, network uygulamaları gibi yazılımlar,

c- İşlevlerini yerine getirmek için yazılım kullanan ürün, aygıt, eşya vb. donanımlar ile bu donanımlara ilişkin hizmetler,

d- Web sitesi aracılığıyla verilen reklam hizmetleri ve ar-ge çalışmaları kapsamında yer alan teslim ve hizmetler istisna kapsamında değerlendirilmez."

2.3.3.4. Seri Üretime Tabi Tutulan Yazılımların Tesliminde KDV

İşletmelerin TGB’lerde ürettikleri yazılımların fikri mülkiyet hakkını satışa konu edebilecekleri gibi fikri mülkiyet hakkının kendilerinde kalması suretiyle bölgede ürettikleri yazılımları bölge içerisinde seri üretim faaliyetine tabi tutarak cd

veya elektronik ortamda farklı kişilere satması durumu da söz konusu olmaktadır. Her iki durumda da yapılan teslimler KDV' den istisna olup konu ile ilgili 1 seri nolu KDV Genel Uygulama Tebliğinde aşağıdaki şekilde açıklama yapılmıştır:

"Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde bulunan mükelleflerin 31/12/2023 tarihine kadar bu bölgede ürettikleri sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımları şeklindeki teslim ve hizmetleri KDV'den istisnadır. Söz konusu bölgede üretilen yazılımın farklı kişilere satılması ya da satışın CD veya elektronik ortamda yapılması istisna uygulanmasına engel değildir."

"Kanunun geçici 20/1'inci maddesi kapsamında üretilen söz konusu yazılımların fikri mülkiyet hakkının yazılımı yapan ve bölgede bulunan işletmede kalması suretiyle zaman aralıklarıyla farklı kişilere satılması veya söz konusu yazılımların sanal ortamda paylaşımının sağlanması halinde de KDV istisnası uygulanır."

"Ayrıca, yazılımların pazarlanması işinin bayi kanalıyla yapılması halinde, Teknokent bünyesinde geliştirilen sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, oyun, mobil ve askeri komuta kontrol uygulamalarına yönelik genel anlamda yazılım programlarının bayiye tesliminde KDV istisnası uygulanır. Bayiler tarafından satışından ise (bu satış işlemi istisna kapsamında değerlendirilmeyeceğinden) genel hükümler çerçevesinde KDV hesaplanır."

KDV Genel Uygulama Genel Tebliğinde konu ile ilgili verilen bir örnekte ise; *"(A) Ltd. Şti.'nin Teknoloji Geliştirme Bölgesindeki faaliyetleri neticesinde ürettiği bir ürünün lisans, patent gibi gayri maddi haklara isabet eden kısmı KDV'den istisnadır. Ancak, söz konusu ürünün seri üretime tabi tutulup pazarlanmasından elde edilen kazancın istisnadan yararlanması mümkün değildir. Ayrıca, Teknokent binası içinde telefon ve internet yardımı ile satış sonrasında müşterilere çağrı destek hizmeti verilmesi durumunda bu hizmetler KDV istisnası kapsamında değerlendirilmez."* denilmek suretiyle yazılım teslimlerinin seri üretime tabi tutularak satışlarında KDV istisnasının gayri maddi hakka isabet eden kısma uygulanacağını, pazarlama faaliyetlerinden elde edilen kazancın ise KDV' ye tabi olduğu açıklanmıştır.

İşletmelerin dönem içinde yapmış oldukları yazılım teslimlerinde yıl içinde maliyetlerini tam olarak tespit edemedikleri için gayri maddi hakka isabet eden kısmın tespitinde problem yaşamakta ve çoğu zaman teslimlerinin tamamını istisna kapsamında yapmaktadırlar. Hazine ve Maliye Bakanlığının ikincil mevzuatta yapacağı bir düzenleme ile gayri maddin hakkın tespitinde standart bir oran belirleyerek uygulamaya yön vermesi hem hazinenin vergi kaybını önleyecek hem de mükelleflerin olası bir vergi incelemesinde vergi cezalarına muhatap olmasını önleyecektir.

2.3.3.5. Teknokentlerde Mal ve Hizmet Alışlarına İlişkin KDV'nin Durumu

Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde yer alan işletmelerin Ar-Ge, yazılım ve tasarım faaliyetlerine ilişkin her türlü mal ve hizmet alımları KDV'ye tabidir. KDV istisnası sadece yazılım satışları ile alakalıdır.

KDV Uygulama Genel Tebliğinde konu ile ilgili, *“teknoloji geliştirme bölgesinde veya ihtisas teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan girişimciler tarafından münhasıran bu bölgelerde üretilen yazılımlar için yapılacak her türlü mal ve hizmet alımları, söz konusu yazılımın vergiden istisna olup olmadığına bakılmaksızın KDV'ye tabidir.”* şeklinde açıklama yapılmıştır.

KDV Kanununun Geçici 39. maddesi hükmü gereğince bölgede Ar-Ge, yazılım ve tasarım faaliyetlerinde kullanılmak üzere satın alınan yeni makine ve teçhizatların teslimleri 31.12.2019 tarihine kadar KDV'den istisna edilmiştir. İşletmeler bu makine ve teçhizatlar üç yıl süre ile Ar-Ge faaliyetleri dışında kullanamayacakları gibi bölge dışında da çıkaramazlar

İşletmelerin Teknokent'te ki mal ve hizmet alımları ile ilgili yükledikleri KDV, 3065 sayılı KDVK'nın indirilemeyecek KDV başlıklı 30. Maddesinin a fıkrasında yer alan, vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisi, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer verisinden indirilemez hükmü gereği indirim konusu yapılamamaktaydı. 7104 sayılı kanunla KDVK geçici 20. maddesine eklenen, *"Bu kapsamda istisna edilen işlemler bakımından KDVK' nın 30/1-a*

maddesi uygulanmaz'' hükmü ile İşletmelerin Teknokent'te ki mal ve hizmet alımları ile ilgili yükledikleri KDV'nin indirimine 01.01.2019 tarihinden itibaren müsaade edilmiştir. İşletmeler 01.01.2019 tarihinden önceki tarihlere ilişkin yükledikleri KDV'leri indirim konusu yapamadıkları için maliyet yada gider unsuru olarak dikkate alabileceklerdir.

Teknokent işletmelerinin bölge içerisinde Ar-Ge, yazılım ve tasarım faaliyetleri neticesinde ürettikleri ürünleri KDVK'nın 11 ve 12'nci maddeleri kapsamında ihraç etmeleri durumunda, bu satışlara ilişkin yükledikleri KDV'yi, yine aynı kanunun 32'nci maddesine göre indirim ve iade konusu yapmaları mümkündür. Öte yandan KDV' den istisna olan yazılımların yurt içi teslimlerine ilişkin yüklenen KDV'nin ise iadesi mümkün değildir.

Teknokent'te üretilen yazılımların KDV'den istisna olması bölge içerisinde faaliyette bulunan işletmeleri bölge dışındaki işletmelere nazaran daha avantajlı duruma getirmekte ve işletmelere büyük rekabet üstünlüğü sağlamaktadır.

2.3.4. Bölgede Faaliyette Bulunan İşletmelere Yönelik Gelir/Kurumlar Vergisi İstisnası

Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunda yer alan istisnalarının en kapsamlısı ve önemlisi bölgede faaliyette bulunan işletmelerin (Gelir/Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin) kazançlarına getirilen vergi istisnasıdır. Bunun en önemli sebebi kanunun amacını gerçekleştirecek olan bölgede faaliyet gösteren işletmelerdir. İşletmelerin bu istisnadan yararlanabilmesi için Gelir veya Kurumlar Vergisi Mükellefi, tam veya dar mükellef olması, ticari, zirai ve serbest meslek kazanç sahibi olmalarının bir önemi bulunmamaktadır.

Konuyla ilgili açıklamalar 4691 sayılı kanunun geçici 2. maddesi TGB Uygulama Yönetmeliğinin 35. 35/A. ve 36. maddeleri ile 5510 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1 Sıra nolu tebliğinde yer almaktadır. Ayrıca 7033 sayılı Kanun ile 4691 sayılı Kanunun 2. maddesi revize edilerek TGB'ler ile ilgili Bakanlar Kuruluna düzenleme yetkisi verilmiştir. Bakanlar Kurulu bu yetkisini 11.09.2017 tarih ve 2017/10821 sayılı kararı ile kullanmış ve bu karar 19.10.2017 tarihli 30215 sayılı resmi gazetede yayımlanmıştır. Bakanlar Kurulu Kararına istinaden 16.06.2018 tarihinde Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde(1 seri nolu) değişiklik yapılmasında

dair 16 seri nolu tebliğ ile de konun uygulamasına yön veren açıklamalar yapılmıştır. Konun detayları "*istisnanın uygulanması*" başlıklı bölümde açıklanacaktır.

2.3.4.1. Gelir/Kurumlar Vergisi İstisnasının Kapsamı

Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde faaliyette bulunan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin sadece bölgede gerçekleştirdikleri *Ar-Ge, yazılım ve tasarım* faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar faaliyete başlanılan tarihten bağımsız olmak üzere 4691 Sayılı Kanunun geçici 2. maddesine istinaden 31.12.2023 tarihine kadar gelir/kurumlar vergisinden istisnadır.

Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde işletmeler proje bazlı faaliyette bulunurlar dolayısı ile işletmelerin sadece bölgede yürüttükleri Ar-Ge, yazılım ve tasarım projelerine istinaden elde ettikleri kazançları vergiden istisnadır. İşletmelerin bölgede proje kapsamında olmayan ve bölge dışında ticari faaliyetlerden elde ettikleri kazançları genel hükümler çerçevesinde vergiye tabi olacaktır. Bölgede yer alan işletmelerin bölgedeki istisnaya tabi olmayan kazançlarına, kanun kapsamına girmeye faaliyetlerde elde edilene kazançlar ile nakitlerin değerlendirilmesi suretiyle elde edilen faizler, sabit kıymet satış karları, elde tutulan dövizlerden elde edilen kur farkları gibi gelirleri örnek olarak verebiliriz.

İşletmelerin bölgede geliştirdikleri ürünleri seri üretim faaliyetine tabi tutabilirler. İşletmelerin seri üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançların bir kısmı belli şartlar ve hesaplamalar dâhilinde istisnaya tabidir.

2.3.4.2. Gelir/Kurumlar Vergisi İstisnasının Mahiyeti

Teknokentlerde, bölge yönetici şirketinin onayı ile faaliyette bulunan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, bölgede yürüttükleri Ar-Ge, yazılım ve tasarım projelerinden elde ettikleri kazançlara ilişkin istisna bir kazanç istisnasıdır. İşletmelerin bölgede yürüttükleri ve istisna kapsamında olan faaliyetlerden elde ettikleri hasıllardan bu faaliyetlerle ilgili katlanılan maliyet ve giderlerin düşülmesi sonucu ortaya çıkan kazanç vergi dışı bırakılacak ve matraha dâhil edilmeyecektir.

2.3.4.3. İstisnanın Uygulanması

Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde yer alan işletmelerin kazançlarına uygulanan istisna bir kazanç istisnası olup işletmelerin sadece bölgede proje bazlı

yürüttükleri *Ar-Ge, yazılım ve tasarım* faaliyetlerinden elde edilen kazançlara uygulanacaktır. *Ar-Ge, yazılım ve tasarım* faaliyetlerine ilişkin açıklamalar birinci bölümde yapılmıştır.

İşletmeler öncelikle bölgede yer alabilmek için hazırlayacakları Ar-Ge projelerini bölge yönetici şirketine sunarlar. Bölge yönetici şirketi bu projeyi iki akademisyen ve konusunda uzman bir özel sektör temsilcisinden oluşan hakem heyetine gönderir. Projenin hakem heyetinin en az iki temsilcisi tarafından Ar-Ge projesi olarak onaylanması durumunda işletme sunmuş olduğu proje kapsamında bölgede faaliyete başlayabilir. Bölgede faaliyete başlayan İşletmenin vergi istisnasından faydalanabilmek için bölge yönetici şirketinden aldığı bölgede faaliyette bulunduğu dair bir yazıyı bağlı bulunduğu vergi dairesine verir. Bu yazıda işletmenin bölgede yürüttüğü projenin adı, kod numarası, başlama ve bitiş tarihi ile işletmenin 4691 sayılı kanunun 2. maddesinde yer alan istisnalardan faydalanacağını belirten bilgiler yer alır.

Bölgede bulunan işletmelerin *Ar-Ge, yazılım ve tasarım* projeleri kapsamında gerçekleştirdikleri faaliyetler sonucu ortaya çıkan gayri maddi hakların satışından elde ettikleri kazançların tamamı herhangi bir kısıtlamaya gidilmeksizin ve herhangi bir belge şartı aranmaksızın (bölge yönetici şirketinden alınan proje bitirme belgesi yada patent, lisans ve telif hakkı gibi gayri maddi hakların tescilini gösteren belge aranmaz) gelir/kurumlar vergisinden istisna idi. Ancak 11.09.2017 tarih ve 2017/10821 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile Teknokent'te yer alan işletmelerin Ar-Ge projeleri kapsamında yürüttükleri faaliyetler neticesinde ortaya çıkan gayri maddi hakların satışı, devri veya kiraya verilmesinden elde edilen kazançların istisnaya tabi tutulabilmesi bazı şartlara bağlanmıştır. Bunlar ortaya çıkan gayri maddi hak için patent/fonksiyonel patent belgesi alınması ve istisnanın, kazancın tamamı için değil nitelikli harcama/toplam harcama oranına isabet eden kısmı için uygulanmasıdır.

Bölgede yer alan ve işletmeler vergi istisnası ile ilgili aşağıda belirtilen hususlara dikkat etmeleri gerekir:

- İşletmeler, sadece bölgede yürüttükleri Ar-Ge yazılım ve tasarım projelerine ilişkin kazançları vergiden istisna olması hasebiyle, bölge içinde ve bölge dışındaki

vergiye tabi kazançlarını ayrıştırılmalı ve muhasebe kayıtlarını istisna kapsamında olan ve olmayan ayrımını sağlayacak şekilde tutmalıdır.

- Teknokent istisnası bir kazanç istisnadır dolayısı işletmeler 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5. maddesinin son paragrafında yer alan; *"İştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesi kabul edilmez."* hüküm gereğince bölgede kanun kapsamında yürüttükleri faaliyetlerine ilişkin zarar ve giderlerini diğer faaliyetlerinden indirim konusu yapamaz.

2.3.4.3.1. İstisna Kazancın Tespiti

Bölgede gerçekleştirilen seri üretim faaliyetlerinden elde edilen kazançlar hariç olmak üzere, işletmelerin 4691 sayılı Kanunun geçici 2. maddesi kapsamında yürüttükleri faaliyetler neticesinde ortaya çıkan gayri maddi hakların devri, kiralanması ve satışından elde edilen kazançların istisna tutarının tespitinde 11.09.2017 tarih ve 2017/10821 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı öncesi ve sonrası farklı hesaplama yöntemleri kullanılacaktır.

2.3.4.3.1.1. 2017/10821 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı Öncesi İstisna Kazancın Tespiti

2017/10821 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı gereğince işletmelerin 19.10.2017 tarihinden önce başlayan, projelere ilişkin ortaya çıkan gayri maddi hakların devri, satışı ve kiralamasından elde edilen kazançların tamamı herhangi bir sınırlamaya tabi olmaksızın 30.06.2021 tarihine kadar bu tarih dâhil vergiden istisnadır. Dolayısı ile işletmeler bu tarihler arasındaki gayri maddi hakların satışı devri veya kiralamasından elde ettikleri hasılatlardan bu hasılatlar için katlandıkları maliyetleri ve giderleri düştikten sonra kalan tutarı istisna hükümleri çerçevesinde herhangi bir kısıtlamaya tabi tutmaksızın vergi dışı bırakacaktır.

2.3.4.3.1.2. 2017/10821 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı Sonrası İstisna Kazancın Tespiti

19.10.2017 tarihinden sonra başlatılan veya 19.10.2017 tarihinden önce başlatılmasına rağmen 30.06.2021 tarihinden sonra satışı, devri veya kiralaması

gerçekleştirilen gayri maddi hakların kazançlarına ilişkin vergi matrahının tespitinde 2017/10821 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı hükümleri geçerli olacaktır.

2017/10821 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile bölgede gerçekleştirilen **Ar-Ge, yazılım ve tasarım projeleri** neticesinde ortaya çıkan gayri maddi hakların satışı, devri veya kiralamasından elde edilen kazançların istisnaya tabi olması belli şartlara bağlanmış, vergiden istisna tutarının belirlenmesinde önemli değişiklikler yapılmış, hesaplamanın nasıl yapılacağı hangi harcama kaleminin hesaplama nasıl dâhil edileceği hususunda önemli açıklamalar yapılmıştır.

2.3.4.3.1.2.1. Gayri Maddi Hak Gelirlerinin İstisnaya Konu Olabilmesi İçin Bakanlar Kurulu Kararı İle Getirilen Şartlar

Gayri maddi hakların hangi şartlar dâhilinde vergiden istisna edileceği ile ilgili hususlar Bakanlar Kurulu Kararı'nın 1. Maddesinde detaylı olarak açıklanmış olup aşağıdaki gibidir:

MADDE 1– (1) Teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren ve 26/6/2001 tarihli ve 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun geçici 2'nci maddesinde yer alan istisna hükmü kapsamına giren kazanç elde eden gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin bu kazançlarının gayri maddi hakların satışı, devri veya kiralamasından elde edilmesi halinde, söz konusu gayri maddi haklardan kaynaklanan kazançlar dolayısıyla istisnadan yararlanabilmesi için bu hakların niteliğine göre ilgili mevzuat çerçevesinde tescile veya kayda yetkili kuruma başvurularak patent veya fonksiyonel olarak patente eşdeğer belgelere bağlanması gerekir.

(2) Bu Karar kapsamında, faydalı model belgesi, tasarım tescil belgesi, telif hakkı tescil belgesi, entegre devre topografyası tescil belgesi, yeni bitki çeşitlerine ait ıslahçı hakkı tescil belgesi ve benzeri belgeler fonksiyonel olarak patente eşdeğer belge olarak kabul edilir.

(3) Bu Karar hükümleri, sipariş üzerine yapılan ve doğabilecek tüm gayri maddi hakların sözleşme hükümleri çerçevesinde siparişi verene ait olacağı işlerde olduğu gibi faaliyeti gerçekleştiren lehine gayri maddi hak doğmayan durumlarda, mükelleflerin bölgedeki faaliyetleri dolayısıyla elde edeceği kazançları kapsamaz.

(4) Bu Karar kapsamında, ilgili mevzuat çerçevesinde telif hakkı tescil belgesine bağlanan yazılım faaliyetlerinden elde edilen kazançlar için mezkûr istisnadan yararlanulabilir.

(5) Son 5 hesap döneminin ortalaması dikkate alınmak suretiyle, gayri maddi haklardan elde edilen yıllık brüt gelirleri 30 milyon Türk Lirasını ve dahil olduğu şirketler grubunun (herhangi bir gruba dahil değilse kendisinin) yıllık net satış hasılatı toplamı 200 milyon Türk Lirasını aşmayan mükelleflerin Ar-Ge faaliyetlerine yönelik patentlenebilirlik kriterlerini (yenilik, buluş basamağı, sanayiye uygulanabilirlik gibi) taşıyan gayri maddi haklardan ve ilgili mevzuat kapsamında aranan şartları haiz tasarım faaliyetlerinden doğan gayri maddi haklardan elde ettikleri kazançları, Bilim,

Sanayi ve Teknoloji Bakanlığından alınan proje bitirme belgesine dayanılarak istisnadan yararlandırılır. Bu durumda patent veya fonksiyonel olarak patente eşdeğer bir başka belge aranmaz. Proje bitirme belgesinin düzenlenmesine ilişkin hususlar Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığınca belirlenir.

(6) Beşinci fıkrada yer alan tutarlar Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasınca belirlenen Avro cinsi döviz alış kurunda yıl içinde gerçekleşen değişim oranı dikkate alınarak Maliye Bakanlığınca, en yakın milyon Türk Lirasına yuvarlanarak, her yıl güncellenir.

Bölgede yer alan işletmelerin gayri maddi haklardan elde ettikleri kazançlarının hangi şartlara göre vergiden istisna edileceği hususu aşığıdaki gibi özetlenebilir:

- Karar ile bölgede gerçekleştirilen projeler neticesinde üretilen gayri maddi haklardan elde edilen kazançların (satış, devir ve kiralama işlemlerinden) istisna hükümlerine tabi tutulması, ilgili mevzuat çerçevesinde tescil için başvuru yapılmasına ve patent veya patente eşdeğer bir belgeye bağlanmıştır.
- Ülkemizdeki patent tescil süresinin uzun sürmesi gerekçesiyle işletmelerin vergi istisnasından faydalanabilmesi tescil ile birlikte tescil için başvuru yapılması şartına bağlanmış olup 16.06.2018 tarihinde Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde(1 seri nolu) değişiklik yapılmasında dair 16 seri nolu tebliğde yapılan açıklamalara istinaden işletmeler kazancın elde edildiği vergilendirme dönemine ait yıllık beyannamenin verileceği tarihe kadar 6769 sayılı Sınai Mülkiyet Kanunu kapsamında tescil için başvuru yapması gerekir. Ayrıca yazılım programları için ise “5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu” kapsamında “*te lif hakkı tescil belgesi*” aynı hükümdedir.
- Yıllık brüt gelirleri belli hadlerin altında kalan işletmelerin vergi istisnasından faydalanabilmek için gayri maddi hakları patent veya patente müsavi belgeler yerine, bölge yönetici şirketince hazırlanan ve Sanayi ve Teknoloji Bakanlığınca onaylanan “proje bitirme belgesi” ile belgelendirmeleri yeterli kabul edilmiştir. Bu hadlerin belirlenmesinde işletmenin gayri maddi hak gelirlerinden elde ettiği son beş yıllık brüt gelirlerinin ortalaması ile kendisinin ya da ortak olduğu şirketler topluluğunun yıllık net satış hasılatları esas alınır. İşletme, beş yıldan daha az bir süreyle faaliyette ise faaliyette

bulunduğu yılın ortalaması esas alınır. Bu hadler 1. Maddenin son fıkrası gereğince her yıl “Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasınca belirlenen Avro cinsi döviz alış kurunda yıl içinde gerçekleşen değişim oranı dikkate alınarak Maliye Bakanlığınca, en yakın milyon Türk Lirasına yuvarlanarak” yeniden değerlendirilir. Bu tutarlar 2018 yılı için gayri maddi haklara ilişkin yıllık brüt gelirlerinin ortalaması 34.000.00 TL, kendisinin veya ortağı bulunduğu şirketler topluluğunun yıllık net satış hasılatı toplamı 226.000,00 TL’dir.

- Proje bitirme belgesine bağlanan gayri maddi hak gelirlerine ilişkin hadlerin belirlenmesinde geçen “Gayri maddi haklardan elde edilen yıllık brüt gelir, Yıllık net satış hasılatı, Şirketler grubu” kavramları I Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nde aşağıdaki gibi açıklanmıştır:

a)“Gayri maddi haklardan elde edilen yıllık brüt gelir; Ar-Ge ve tasarım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan yeni ürünlerden elde edilen hasılat tutarını (seri üretim ve üretim sürecinde kullanılma sonucu elde edilen hasılat hariç),”

b)“Yıllık net satış hasılatı; gelir tablosundaki “net satışlar” tutarını,

c)“Şirketler grubu;6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun195’inci maddesi çerçevesinde şirketler topluluğu olarak değerlendirilen şirketleri ifade eder.”

- Son olarak sipariş üzerine yürütülen Ar-Ge projelerine ilişkin ortaya çıkan gayri maddi hakkın sözleşme ile tamamının sipariş verene ait olması durumunda Ar-ge faaliyetini gerçekleştiren işletme Bakanlar Kurulu Kapsamındaki kazançlara ilişkin istisna hükümlerinden faydalanamaz.

2.3.4.3.1.2.2. Gayri Maddi Hak Gelirlerine Uygulanacak İstisna Oranının Belirlenmesinde Dikkat Edilecek Hususlar

Gayri maddi haklardan elde edilen kazançların vergi istisna tutarının belirlenmesinde işletmelerin uyacakları esaslar 2017/10821 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı’nın 2. Maddesinde aşağıdaki gibi açıklanmıştır:

“MADDE 2- (1) Bu Karar kapsamında patent veya fonksiyonel olarak patente eşdeğer belgelere bağlanan gayri maddi haklardan kaynaklanan kazançların istisnadan yararlanacak kısmı, kazancı doğuran faaliyet kapsamında gerçekleştirilen nitelikli harcamaların toplam harcamalara oranı kullanılarak hesaplanır.

(2) Bu hesaplamada dikkate alınacak nitelikli harcamalar gayri maddi hakkın elde edilebilmesi için mükellefin kendisi tarafından yapılan ve gayri maddi hak ile doğrudan bağlantılı harcamalar ile ilişkisiz kişilerden sağlanan ve aynı mahiyeti taşıyan fayda ve hizmet bedellerinin toplamıdır. Bu harcamalardan aktifleştirilerek amortisman tabii tutulması gerekenler de gerçekleştirildikleri dönemde amortisman öncesi tutarlarıyla bu hesaplamada dikkate alınır.

(3) Bu hesaplamada, mükellef tarafından yapılsa dahi faiz giderleri ve bina maliyetleri gibi yürütülen yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyeti ile doğrudan ilişkili olmayan her türlü maliyet unsuru hem toplam harcamalar hem de nitelikli harcamalar dışında tutulur.

(4) İstisnanın uygulanacağı kazanç kısmının tespitinde, gayri maddi hak satın alma bedelleri (lisans ve benzeri bedeller dâhil) ve ilişkili kişilerden sağlanan fayda ve hizmet bedelleri toplam harcama tutarına dahil edilirken, nitelikli harcamalar tutarına dahil edilmez. Ancak, Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren vergilendirme döneminin sonuna kadar, yurt içinde yerleşik ilişkili kişilerden sağlanan fayda ve hizmet bedelleri nitelikli harcamalar tutarına dâhil edilebilir. Aynı süre içinde, bu bölgelerde faaliyette bulunan bir başka kurumla devir, birleşme veya bölünme işlemine girişilmesi halinde devralınan, birleşilen veya bölünen kurum tarafından daha önce bu bölgelerde yapılmış olan nitelikli harcamalar da aynı muameleye tabii tutulabilir.

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

Girişimciler gayri maddi hakların satışından, devrinden veya kiralamasından elde ettikleri kazançların istisna tutarının tespitini yaparken istisna oranını kullanırlar. İstisna oranı nitelikli harcamalar toplamının toplam harcamalar içindeki yüzdeleridir ve aşağıdaki gibi formüle edilir:

İstisna Oranı= Nitelikli Harcamalar Toplamı/Toplam Harcamalar

Bölgede yer alan işletmeler Ar-Ge, yazılım ve tasarım faaliyetlerini proje kapsamında yürütürler. İşletmelerin yürüttükleri proje kapsamında ortaya çıkacak olan gayri maddi hak ile dolayısı ile de proje ile doğrudan ilişkili bulunan gider ve maliyet unsurları ve ilişkili olmayan kişilerden temin edilen aynı nitelikteki fayda ve

hizmetler nitelikli harcama kalemi olarak adlandırılır. İşte nitelikli harcamalar toplamı da bu harcama kalemlerine ilişkin bedellerin toplamıdır.

İstisna oranının tespitinde hangi harcamaların nitelikli ve toplam harcamalara dâhil edileceği hangi harcamaların toplam harcama içinde yer almasına rağmen nitelikli harcama kalemlerine dâhil edilmeyeceği hangi harcamaların ise her iki harcama türünün de toplamıyla ilişkilendirilmeyeceği aşağıdaki gibi özetlenebilir⁴³:

- Gayri maddi hakkın elde edilmesi ile ilgili olarak yapılan ve doğrudan gayri maddi hak ile ilişkili başka bir deyişle gayri maddi hakkın ana unsurunu oluşturan harcamalar, hem nitelikli harcamalara hem de toplam harcamalara dâhildir.

- İlişkili olmayan kişilerden sağlanan ve aynı nitelikteki fayda ve hizmet bedelleri, hem nitelikli harcamalara hem de toplam harcamalara dâhildir.

- Yukarıda ki ilk iki maddeden farklı olmak üzere finansman giderleri ile binalara ilişkin harcamalar, hem nitelikli harcamalara hem de toplam harcamalara dâhil değildir.

- Yine yürütülen proje ile ilgili doğrudan bağlantılı olmayan her türlü maliyet ve gider kalemi (faaliyet gideri olarak nitelendirilen, kira, amortisman, ısınma, yakıt, vergi, resim, harç, elektrik, haberleşme, temizlik vb.) nitelikli harcamalara ve toplam harcamalara dâhil değildir.

- Gayri maddi hak ile doğrudan ilişkili amortisman tabi iktisadi kıymetlerin aktife giriş değeri nitelikli harcamalara dâhil değilken toplam harcamalara dâhildir.

- Yurt içinde yerleşik bulunun bağlantılı kişilerden sağlanan fayda ve hizmet bedelleri (*Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren vergilendirme döneminin bitimine kadar*) hem nitelikli harcamalara hem de toplam harcamalara dâhildir.

- Ülkemiz dışında mukim bulunan bağlantılı kişilerden elde edilen fayda ve hizmet bedelleri, nitelikli harcamalara dâhil değilken toplam harcamalara dâhildir.

Bölgede yer alan işletmelere avantaj sağlamak ve üretim konusunda motive etmek için *2017/10821 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı*'nın 2. Maddesinin 5. Fıkrası

⁴³ Hasan Dönmez, Nazlı Koçyiğit, "Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kazanç İstisnası Uygulamasında Yeni Dönem", *Vergi Sorunları Dergisi*, Nisan.2019,Sayı.367, Yıl.42, s.76

hükmüne istinaden nitelikli harcama toplamını yüzde 30'una kadar artırma imkanı tanınmıştır. Ancak yüzde 30 artırılma imkânı tanınan nitelikli harcamaların tutarı toplam harcama tutarının üzerine çıkamaz.

Mükellefler, gayri maddi hakların tescil ve kayıt başvuruları gelirin elde edildiği yılın beyanname verme süresinin sonun kadar yetkili kurum/lar/a yapmak zorundadır. Şöyle ki: Kasım/2018' de üretimi tamamlanan gayri maddi hakkın aralık/2018'de satılması durumunda 2018 vergilendirme dönemi için yıllık beyanname verme süresi sonuna kadar (gerçek kişi ise 31.03.2019, kurum ise 30.04.2019) başvuru yapmak zorundadır.

İşletmeler tescil ve kayıt başvurularını yukarıda belirtilen zaman ve şartlar dâhilinde yapmazlar ise 4691 sayılı Kanunun geçici 2. Maddesi hükmü gereğince *“zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergi, vergi zıyaı cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur.”*

Gayri maddi haklarla ilgili ortaya çıkan kazancın Bakanlar Kurulu Kararı ile kayıt ve tescil için başvuru şartına bağlanması ve istisna edilecek tutara kısıtlama getirilmesi zararlı vergi rekabetiyle mücadele kapsamında Avrupa Birliği üyelik süreci ile ilgili yapılan çalışmaların sonucudur⁴⁴.

Örnek:

Cumhuriyet Teknokent'te faaliyette bulunan Şifahiye Medikal Ltd. Şti. 01/10/2017 tarihinde bölgede başlattığı ve 14 ayda tamamlanan 56907 kodlu Ar-Ge projesine ilişkin yapmış olduğu harcamalar aşağıdaki gibidir.

- 1- Ortaya çıkan gayri maddi hak ile doğrudan ilişkisi olan ve işletme tarafından yapılan harcamalar toplamı, 200.000,00 TL
- 2- Projede kullanmak üzere aldığı makine teçhizat bedeli, 50.000,00 TL
- 3- İlişkili olmayan kişilerden sağlanan aynı nitelikteki fayda ve hizmet bedelleri, 30.000,00 TL
- 4- Kredi faiz giderleri toplamı, 50.000,00 TL

⁴⁴ Nur Fidancı, “Araştırma, Geliştirme (Ar-Ge) Ve Tasarım Harcamalarının Vergisel Düzenlemeler Ve Teşvikler Çerçevesinde İncelenmesi Ve Muhasebeleştirilmesi”, *Muhasebe ve vergi Uygulamaları Dergisi*, Şubat 2017;10, s.76, <https://dergipark.org.tr/download/article-file/284524> , erişim tarihi:12/07/2019

5- Faaliyet Giderleri kapsamında yapılan ve doğrudan gayri maddi hak ile ilgili yapılan harcamalar (elektrik, su, bakım, onarım, amortisman, bina giderleri, temizlik, güvenlik, kira, vergi vs.) toplamı, 50.000,00 TL

6- Yürütmüş olduğu proje ile alakalı aynı nitelikteki gayri maddi hak bedeli, 100.000,00 TL

7- Yurt içinde bulunan ilişkili kişilerden sağlanan fayda ve hizmetler bedelleri, 20.000,00 TL

8- Yurtdışı ilişkili bulunan kişiden Ar-Ge danışmanlığı bedeli, 100.000,00 TL

İşletme 56907 kodlu Ar-Ge projesini 30.11.2018 tarihinde tamamlamış ve projeye ilişkin ortaya çıkan gayri maddi hak bedelini 15.12.2018 tarihinde 2.000.000,00 TL'ye satmıştır. İşletme gayri maddi hakkın kayıt ve tescili için ilgili kurum/lar/a başvurusunu 15.04.2019 yapmıştır.

İşletmenin proje kapsamında yapmış olduğu harcama kalemlerinden, gayri maddi hak ile doğrudan ilişkisi olan ve işletme tarafından gerçekleştirilen harcamalar tutarı (200.000,00 TL), makine teçhizat bedeli (50.000,00 TL) (aktife giriş değeri ile), ilişkili olmayan kişilerden sağlanan aynı nitelikteki fayda ve hizmet bedeli (30.000,00 TL), Faaliyet Giderleri kapsamında yapılan ve doğrudan gayri maddi hak ile ilgili yapılan harcamalar (50.000,00 TL) ve Yurt içinde bulunan ilişkili kişilerden sağlanan fayda ve hizmetler (20.000,00 TL) (harcama kalemi 1,2,3,5,7) hem nitelikli hem de toplam harcamaların toplamına dâhil edilecektir.

Kredi faiz giderleri (50.000,00TL) (harcama kalemi 4) nitelikli ve toplam harcama toplamlarının her ikisine de dâhil edilmeyecektir

Proje ile alakalı aynı nitelikteki gayri maddi hak bedeli (100.000,00 TL), ve Yurtdışı ilişkili bulunan kişiden sağlanan Ar-Ge danışmanlığı bedeli, (100.000,00 TL), (harcama kalemi 6,8) ise nitelikli harcamalar toplamına dâhil edilemez iken toplam harcamaların toplamına dâhil edilecektir.

Yukarıda ki veriler ve yapılan açıklamalar ışığında işletmenin gayri maddi hakkın satışından elde ettiği gelirin ne kadarlık kısmının vergiden istisna olacağı aşağıdaki gibi hesap edilecektir.

$$\begin{aligned} \text{-Nitelikli Harcamalar} &= 200.000+50.000+30.000+50.000+20.000 \\ &= \mathbf{350.000 \text{ TL}} \\ \text{-Toplam Harcamalar} &= 200.000+50.000+30.000+20.000+100.000+100.000 \\ &= \mathbf{500.000 \text{ TL}} \\ \text{-İstisna Oranı} &= \text{Nitelikli Harcamalar / Toplam Harcamalar} \\ &= \mathbf{350.000 \text{ TL} / 500.000 \text{ TL}} \\ &= \% 70 \end{aligned}$$

İşletmenin proje kapsamında ortaya çıkan gayri maddi hakkın satışından elde ettiği 2.000.000,00 TL gelirin %70'i $(2.000.000*0,70)=1.400.000$ TL si vergiden istisna edilecektir.

İşletme istemesi halinde nitelikli harcama oranını %30 oranında artırabilir. Ancak bu durumda nitelikli harcama tutarı toplam harcama tutarını geçemez. Yukardaki örnekte işletme %30 artırım hakkını kullanması halinde;

$$\begin{aligned} \text{-Nitelikli Harcamanın \%30 Artırılması} &= (350.000*0,30)=455.000 \text{ TL} \\ \text{- Toplam Harcama Tutarı} &= 500.000 \\ \text{-İstisna Oranı} &= 455.000 / 500.000= 0,91 \end{aligned}$$

Örnekte işletmenin nitelikli harcama oranını %30 artırması durumunda istisna oranı % 91 olarak gerçekleşecek satıştan elde ettiği 2.000.000 TL gelirin yüzde 91'i vergiden istisna edilecektir. $(2.000.000*0,91)= 1.820.000$ TL.

2.3.4.4. Bölge Dışında Başlatılan ve Bölgede Tamamlanan Projelerin Durumu

Bölgede sağlanan vergi avantajlarından faydalanmak isteyen işletmeler bazı durumlarda bölge dışında başlattıkları Ar-Ge projelerini bölgede tamamlamak suretiyle bu avantajlardan faydalanabilirler. Ancak bu durumda işletmeler projeden elde edilen kazancın tamamına değil projenin bölgede gerçekleştirilen kısmına isabet eden kazanç tutarına vergi istisnası uygularlar.

İşletmeler projeden elde ettikleri kazancın ne kadarlık kısmının bölgede gerçekleştiğini, projenin toplam maliyetine bölgede gerçekleşen maliyet tutarını

oranlamak suretiyle hesap ederler. Şöyle ki projeden elde edilen kazancın 1.000.000,00 TL, toplam katlanılan maliyetin 200.000,00 TL, bölgede gerçekleşen maliyet toplamının ise 150.000,00TL olduğu varsayıldığında elde edilen kazancın $(150.000,00/200.000,00=0,75)$ yüzde 75'i vergiden istisna edilir. Dolayısı ile işletme kazancının $1.000.000,00*0,75=750.000,00$ TL'lık kısmını vergi dışı bırakacaktır.

2.3.4.5. Müşterek Genel Giderler ve Amortismanların Dağıtımı

Vergi sistemimizde kural olarak bir kazanç vergiden istisna edilmiş ise bu kazançla ilişkin zarar ve giderler vergiye tabi olan kazanç ve iratlardan indirilemez. Mükellefler vergiye tabi olan ve olmayan kazançları birlikte elde etmesi durumunda müşterek genel giderler ile amortismanların dağıtımını önem arz eder. Müşterek genel giderler ile amortismanların dağıtıma tabi tutulmaması veya usulüne uygun olarak dağıtılmaması vergi matrahının doğru tespit edilememesine sebebiyet verir.

İşletmelerin 4691 Sayılı Kanunun geçici 2. Maddesi kapsamında vergiden istisna olan faaliyetler ile istisna kapsamında olmayan faaliyetleri birlikte yürütmesi halinde müşterek genel giderleri *ISeri No'lu KVK Genel Tebliği* uyarınca faaliyetlere ilişkin cari yılda oluşan maliyetlerin birbirine oranı esas alınarak dağıtılır.

Müşterek kullanılan amortisman tabi iktisadi kıymetlere ilişkin amortisman giderleri ise iktisadi kıymetin hangi işte kaç gün kullanıldığına göre tespit yapılabilir. Eğer kullanılabilir ise kullanılan gün sayısına göre tespit yapılamıyorsa ise müşterek genel giderlerin tabi olduğu esaslara göre dağıtıma tabi tutulur.

2.3.4.6. Bölgede Kanun Kapsamında Elde Edilen Kazançların Dağıtılması

Teknokentlerde yer alan vergi istisnası kişilerin ve kurumların kazançlarına uygulanan bir istisnadır. Bölgede yer alan Kurumlar Vergisi mükelleflerinin istisna kapsamında elde ettikleri kazançları dağıtıma tabi tutmaları halinde kar payı alan kişinin hukuki durumuna göre; gerçek kişi ise GVK'nın 94. Maddesi, tam mükellef kurum ise KVK'nın 15. Maddesi, dar mükellef kurum ise KVK'nın 30. Maddesi hükümlerine istinaden kesinti yoluyla vergilendirilmeleri gerekecektir. Ayrıca kar payı alan gerçek kişilerin elde ettiği tutar belirli hadlerin üzerinde ise yıllık beyanname ile tekrardan beyan edilir tahakkuk eden vergi kesinti yoluyla ödenen vergiden düşük ise iade edilir fazla ise aradaki fark ödenir.

Bölgede faaliyet gösteren gelir vergisi mükelleflerinde kar dağıtımı söz konusu olmadığından vergiden istisna edilen gelirin tamamı kişinin uhdesinde kalacaktır. Kurumlar vergisi mükelleflerinin ise yukarıda açıkladığımız üzere elde ettikleri kazanç istisna kapsamında olsa dahi kar dağıtımı durumunda vergi kesintisi yapılmak suretiyle vergilendirilecektir. Dolayısı ile bölgede faaliyet gösteren mükelleflerden gelir vergisi mükellefi olan gerçek kişiler kurumlar vergisi mükelleflerinin ortaklarına nazaran daha avantajlıdır.

2.3.4.7. Yönetici Şirkete Yapılan Kira Ödemelerinde Gelir Vergisi Kesintisi

İşyeri kiralamalarında kiralanan gayrimenkulün ticari bir işletmenin aktifine kayıtlı olmaması durumunda kiralamayı yapan kişi ödediği kira tutarı üzerinden GVK'nin 94. Maddesine istinaden vergi kesintisi yapmak zorundadır.

Teknokentlerde kiralama işlemleri bölgenin işletilmesinden sorumlu olan ve 6102 sayılı TTK hükümlerine göre anonim şirket olarak kurulan bölge yönetici şirketi tarafından yapılmaktadır. Bölgede yer alan gayrimenkuller bölge yönetici şirketine ait olup kira bedelleri için kiracılara fatura tanzim edilmektedir. Dolayısıyla bölgede yapılan kira ödemelerinde vergi kesintisi yapılmayacaktır.



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3.TEKNOKENTLERDE MUHASEBE VE VERGİ UYGULAMALARI

Teknokentlerde, *Ar-Ge yazılım ve tasarım* faaliyetleri ile iştigal eden firmalar yer almaktadır. İşletmelerin teknokentlerde yer almalarının temel amacı, Ar-Ge, yazılım ve tasarım faaliyetleri neticesinde elde ettikleri gayri maddi hak ve haklar sonucu üretim, satış ve teknoloji avantajı elde etmek ve bölgedeki vergi teşviklerinden yararlanmak suretiyle ulusal ve uluslararası piyasalarda rekabet üstünlüğü sağlamaktır.

3.1. Teknokentlerde Ar-Ge Harcamalarının Kapsamı

Ar-Ge faaliyeti, yeni bir fikrin, özgün bir tasarımın ortaya çıkması ile başlayan; deneme üretimlerinin son bulduğu ve ilk prototipin yapıldığı ana kadar olan süreçtir.

Yenilikçi bir fikrin ortaya çıkmasından pazarlanabilir hale gelinceye kadarki süreçte yani Ar-Ge faaliyeti aşamasında yapılan tüm giderler Ar-Ge harcaması olarak kabul edilir. Diğer bir ifade ile Ar-Ge giderleri yeni bir mamul yahut bu süreç içerisinde elde edilen tecrübe ve birikim için yapılan çalışmalar neticesinde ortaya çıkan giderlerin tamamıdır⁴⁵.

Teknokentlerde işletmeler, Ar-Ge yazılım ve tasarım faaliyetlerini, “*amacı, kapsamı, genel ve teknik tanımı, süresi, bütçesi, özel şartları, diğer kurum, kuruluş, gerçek ve tüzel kişilerce sağlanacak aynî ve/veya nakdî destek tutarları, sonuçta doğacak fikri mülkiyet haklarının paylaşım esasları tespit edilmiş ve Ar-Ge faaliyetlerinin her safhasını belirleyecek mahiyette ve bilimsel esaslar çerçevesinde gerçekleştirilen ve araştırmacı tarafından yürütülen*”(TGBK Madde3) bir Ar-Ge projesi kapsamında yürütürler. Ar-Ge projesi sonucunda ortaya çıkan gayri maddi hakkın/prototipin pazarlanabilir duruma gelmesi ile proje bitmiş sayılır. Dolayısı ile gayri maddi hakkın/prototipin ortaya çıkmasından sonra yapılan

⁴⁵ Tunç Köse, Emrah Ferhatoglu, *Araştırma Geliştirme Faaliyetlerinin Teşvikinde Ar-Ge İndirimi ve Ar-Ge Harcamalarının Muhasebeleştirilmesi*, s 93, academia.edu, erişim tarihi:19/07/2019

harcamalar Ar-Ge harcaması sayılmaz ve genel gider kapsamında değerlendirilir. Ancak ortaya çıkan gayri maddi hakkın/prototipin geliştirilmesi amacı ile yeni bir proje yapılması durumunda da proje kapsamında yapılan harcamalar Ar-Ge harcaması sayılır.

Teknokentlerle ilgili yasal düzenlemelerin yer aldığı 4691 sayılı TGB Kanunu ve bu kanunun uygulama yönetmeliğinde Ar-Ge harcamalarının neler olduğu ile ilgili herhangi bir açıklama yapılmamıştır. 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde 5746 sayılı Kanuna istinaden Ar-Ge indirimine ilişkin açıklamaların yer aldığı 10.2. Ar-Ge İndirimi başlığının 10.2.5. Ar-Ge Harcamaları alt başlığında Ar-Ge harcamaları aşağıdaki gibi açıklanmıştır.

İlk Madde ve Malzeme Giderleri

“Her türlü direkt ilk madde, yardımcı madde, işletme malzemesi, ara mamul, yedek parça ve benzeri giderleri ile amortisman uygulamasına konu olmayan maddi ve gayri maddi kıymet iktisaplarına ilişkin giderleri kapsar. Hammadde ve diğer malzeme stoklarından Ar-Ge faaliyetlerinde fiilen kullanılan kısma ilişkin maliyetler Ar-Ge harcaması kapsamındadır. Bu nedenle, henüz Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılmamış olan hammadde ve diğer malzemelere ilişkin maliyet tutarlarının stoklar hesabında; kullanılan, satılan ya da elden çıkarılanların da stoklar hesabından mahsup edilmek suretiyle izlenmesi gerekmektedir.”

Personel Giderleri

“Ar-Ge faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla çalıştırılan ve faaliyetin gerektirdiği nitelikte personel ile ilgili olarak tahakkuk ettirilen ücretler ile bu mahiyetteki giderlerdir. İşletmenin Ar-Ge departmanında çalıştırılan hizmetliler ve benzeri vasıfsız personel ile Ar-Ge departmanına tahsis edilmemiş olup günün bir kısmında Ar-Ge departmanında çalışan personele ödenen ücretler bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.”

Genel Giderler

“Ar-Ge faaliyetlerini yürütmek amacıyla elektrik, su, gaz, bakım-onarım, haberleşme, nakliye ile Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılan makine ve teçhizata ilişkin bakım ve onarım giderleri gibi Ar-Ge faaliyetinin devamlılığını sağlamak için

katlanılan diğer giderleri kapsar. Sigorta giderleri, Ar-Ge faaliyetlerinin bizzat yürütülmesi amacıyla kullanılan tesis için ödenen kira giderleri ile kitap, dergi ve benzeri bilimsel yayınlara ait giderler de bu kapsamdadır.”

“Bu giderlerin, Ar-Ge harcaması olarak değerlendirilebilmesi için Ar-Ge departmanında fiilen kullanıldığının tespit ve tevsik edilmesi gerekmektedir. Çeşitli kıstaslara göre genel işletme giderleri üzerinden hesaplanacak paylar bu kapsamda değerlendirilmez.”

Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler

“Normal bakım ve onarım giderleri dışında Ar-Ge faaliyetleriyle ilgili olarak işletme dışında yerli veya yabancı diğer kurum ve kuruluşlardan mesleki veya teknik destek alınması veya bunlara yaptırılan analizlerle ilgili olarak yapılan ödemelerle, bu mahiyetteki diğer ödemelerdir.”

Vergi, Resim ve Harçlar

“Doğrudan Ar-Ge faaliyetlerine ilişkin olan ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınan aynı vergi, resim ve harçları kapsar. Doğrudan Ar-Ge faaliyetlerinin yürütüldüğü taşınmazlar için ödenen vergiler, Ar-Ge projesinde kullanılmak üzere ithal edilen mallarla ilgili gümrük vergileri ile benzeri vergi, resim ve harçlar bu kapsamdadır.”

Amortisman ve Tükenme Payları

“Doğrudan Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılan bina, makine-tesis ve cihazlar, taşıtlar, döşeme ve demirbaş gibi maddi ve maddi olmayan duran varlıklar için ayrılan amortisman ve tükenme paylarından oluşur. Diğer taraftan, iktisadi kıymetin münhasıran Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılması ve bu kullanımın sürekli olması gerekmektedir. Ar-Ge departmanı dışında başka faaliyetlerde de kullanılan iktisadi kıymetlere ilişkin amortismanlar Ar-Ge harcaması kapsamında değildir.”

Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılan amortisman tabi iktisadi kıymetlerin Ar-Ge faaliyeti dışında da kullanılması durumunda bunlara ilişkin amortismanlar Ar-Ge çalışmalarında kullanılan gün sayıları esas alınmak sureti ile hesap edilir.

Finansman Giderleri

“Ar-Ge projesi bazında yerli, yabancı ve uluslararası kurumlardan temin edilen kredilere ilişkin finansman giderleridir.”

Finansman giderleri Ar-Ge faaliyetinin sona erdiği yılın sonuna kadar aktifleştirilir, ancak sonraki dönemlere sarkan finansman giderlerinin dönem gideri ya da aktifleştirilmesi hususu işletmelerin ihtiyarına bırakılmıştır.

Bir giderin Ar-Ge harcaması olarak kabul edilmesinin şartı Ar-Ge faaliyetleri çerçevesinde yapılması gerekir. Ar-Ge çalışmaları sayılan ya da sayılmayan faaliyetler çalışmanın birinci bölümde açıklanmıştır.

3.2. AR-GE Harcamalarının Muhasebeleştirilmesine Yönelik Düzenlemeler

Ar-Ge harcamalarının muhasebeleştirilmesi hususunda farklı görüşler mevcut olup bu görüş ayrılıkları zamanlama ve tanımlama farklılıklarından ortaya çıkmaktadır. Bu görüş ayrılıkları şu şekilde sıralanabilir⁴⁶.

- Ar-Ge harcamalarının gerçekleştiği dönemde gider kaydedilmesi,
- Gerçekleştiği dönemde aktifleştirilmesi,
- Belli şartlara haiz olanların aktifleştirilerek geri kalanlarının gider olarak kaydedilmesi,
- Harcamaların ayrı bir varlık hesabına kaydedilerek Ar-Ge faaliyetinin başarılı olması durumunda aktifleştirilmesi ve
- Başarısız olması durumunda ise harcamaların gider olarak kaydedilmesidir.

Ar-Ge harcamalarının muhasebeleştirilmesi ile ilgili görüşler incelendiğinde harcamaların doğrudan gider yazılması ya da doğrudan aktifleştirilmesi olarak iki temel yaklaşım ortaya çıkmaktadır. Ar-Ge harcamalarının aktifleştirilmesi görüşünde olanlar, Ar-Ge faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan iktisadi kıymetin işletme varlıklarında bir artış meydana getireceği ve bu iktisadi kıymetten işletmenin uzun yıllar fayda sağlayacağını dolayısı ile de dönemsellik ilkesi gereği bu harcamaların aktifleştirilerek amortisman yoluyla giderleştirilmesi gerektiğini savunurlar. Ar-Ge harcamalarının doğrudan gerçekleştiği dönemde gider yazılmasını savunanlar ise,

⁴⁶ TMS 38/1

Ar-Ge faaliyetlerinin uzun soluklu, belirsiz ve riskli bir süreç olduğundan Ar-Ge faaliyeti sonunda herhangi bir iktisadi kıymetin ortaya çıkıp çıkmayacağını bilinemediğinden ihtiyatlılık kavramına istinaden bu harcamaların meydana geldiği yılda gider olarak kaydedilmesi görüşündedirler.

Ülkemizde Ar-Ge harcamalarının muhasebeleştirilmesi ile alakalı, TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi Standardı, 1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulamaları Genel Tebliği ve 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde düzenlemeler yapılmıştır.

3.2.1. TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi Standardında Yer Alan Düzenlemeler

TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi Standardı'nın amaç kısmında; *“Standardın amacı, bu standart başka bir standartta özel hüküm bulunmayan maddi olmayan duran varlıklarla ilgili muhasebeleştirme yöntemlerini belirlemektedir. Bu standart, işletmenin, bir maddi olmayan duran varlığı sadece ve sadece belirlenmiş kriterlerin sağlanmış olması durumunda muhasebeleştirilmesini zorunlu kılar. Bu standart ayrıca, maddi olmayan duran varlıkların defter değerinin nasıl ölçüleceğini belirleyip, maddi olmayan varlıklarla ilgili özel açıklamaların yapılmasını gerektirir⁴⁷”* şeklinde açıklanmış olup bu standart sadece Ar-Ge harcamalarının muhasebeleştirilmesi kapsamında ele alınacaktır.

Standardın 5. maddesinde, *“Bu standart, diğer konuların yanı sıra, reklam, eğitim, ilk tesis, araştırma ve geliştirme faaliyetleri için yapılan harcamalara uygulanır. Araştırma ve geliştirme faaliyetleri bilginin geliştirilmesine yöneliktir. Bu nedenle, bu faaliyetler fiziksel bir varlıkla sonuçlansa dahi varlığın fiziksel unsuru; içindeki bilgi gibi maddi olmayan unsuruna göre, ikincil durumdadır”* ifadeleri yer almaktadır. Standardın 8. maddesinde araştırma ve geliştirme kavramları şu şekilde belirtilmiştir:

“Araştırma, yeni bir bilimsel ya da teknik bir bilgi ve anlayış kazanma amacıyla üstlenilen özgün ve planlı incelemedir.”

⁴⁷ TMS 38/21

“Geliştirme, ticari üretim ya da kullanıma başlamadan önce, yeni veya önemli ölçüde geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem ya da hizmetlerin üretim planı veya tasarımında araştırma sonuçları ya da diğer bilgilerin uygulanmasıdır.”

Standart, maddi olmayan duran varlıkla alakalı bir harcamanın aktife alınmasını sadece ve sadece varlıkla ilişkilendirilen ve gelecekteki beklenen ekonomik yararların işletme için gerçekleşmesinin ihtimal dâhilinde ve varlığın maliyetinin doğru bir yöntemle ölçülebilmesi koşullarına bağlamıştır⁴⁸.

Standart bu genel koşullara ilave olarak maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesinin de aşağıdaki şu üç koşulu da gerekli kılmıştır.

Tanımlanabilir/Belirlenebilir Olma: Bir varlık, diğer varlıklardan ayrıştırılabilir veya tanımlanabilir olmalı ve onlardan ayrı pazarlama, kullanım veya elden çıkarılma özelliğine sahip olması gerekir⁴⁹.

Kontrol Edilebilir Olma: “İşletmenin ilgili varlıktan ortaya çıkan gelecekteki ekonomik yararları kullanabilme ve başkalarının bu yararları erişimini kısıtlama gücü olması durumunda, bu varlıktan ekonomik yarar sağlama gücü var demektir⁵⁰.”

Gelecekte Ekonomik Yarar Sağlayabilme: “Bir maddi olmayan duran varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik yararlar; ürün ve hizmet satışından sağlanan geliri, maliyet tasarruflarını ya da işletme tarafından varlıkların kullanımından kaynaklanan diğer yararları içerebilir⁵¹.”

TMS 38 incelendiğinde Ar-Ge harcamalarını araştırma safhasında yapılan harcamalar ve geliştirme safhasında yapılan harcamalar olarak ikiye ayırdığı görülmektedir. Standarda göre araştırma safhasında yapılan Ar-Ge harcamalarının gider olarak, geliştirme sürecinde gerçekleştirilen harcamalar ise varlık olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Ayrıca standardın 53. maddesine istinaden firma, maddi olmayan bir duran varlığın ortaya çıkarılmasına ilişkin çalışmalarını araştırma süreci ve geliştirme safhatı olarak ayırtmamaması sonucunda, belirtilen

⁴⁸ Tunç Köse, Emrah Ferhatoğlu, agm.,s 99

⁴⁹ TMS 38/13

⁵⁰ TMS 38/17

⁵¹ TMS 38/55

projeye ilişkin harcamaları yalnızca araştırma sürecinde yapılmış gibi dikkate alarak dönem gideri olarak muhasebeleştirilmesi gerekir.

Standarda göre işletmenin Ar-Ge projesiyle alakalı araştırma safhasında yaptığı harcamaların, işletme açısından gelecekte ekonomik faydalar oluşturacak maddi olmayan bir duran varlığın mevcudiyetini göstermesi imkân dâhilinde değildir. Bu sebeple, belirtilen harcamalar gerçekleştiklerinde gider olarak muhasebeleştirilir⁵².

Standarda göre araştırma safhasında yapılan faaliyetler şöyledir⁵³.

- *Yeni bilgi elde edilmesine yönelik faaliyetler,*
- *Araştırma bulguları ve diğer bilgilerin uygulanmasına yönelik olarak değerlendirme ve nihai seçim araştırması,*
- *Malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetler için alternatif araştırması ve*
- *Yeni veya geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetlerin olası alternatiflerinin oluşturulması, tasarlanması, değerlendirilmesi ve nihai seçimi*

Geliştirme safhası aşamasında yapılan harcamalar, aşağıdaki şartların tümünün var olması durumunda, maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilir⁵⁴.

- *Maddi olmayan duran varlığın kullanıma veya satışa hazır hale gelebilmesi için tamamlanmasının teknik olarak mümkün olması,*
- *İşletmenin maddi olmayan duran varlığı tamamlama ve bu varlığı kullanma veya satma niyetinin bulunması,*
- *Maddi olmayan duran varlığı kullanma veya satma imkânının bulunması,*
- *Maddi olmayan duran varlığın muhtemel gelecek ekonomik faydayı nasıl sağlayacağını belirli olması,*

⁵² TMS 38/56

⁵³ TMS 38/57

⁵⁴ TMS 38/59

- *Maddi olmayan duran varlığın ürününün veya kendisinin bir piyasasının olması ya da işletme bünyesinde kullanılacak olması durumunda buna elverişli olması,*
- *Geliştirme safhasını tamamlamak ve maddi olmayan duran varlığı kullanmak veya satmak için yeterli teknik, mali ve diğer kaynakların mevcut olması ve*
- *Geliştirme sürecinde maddi olmayan duran varlıkla ilgili yapılan harcamaların güvenilir bir biçimde ölçülebilir olması.*

Geliştirme faaliyetleri ile ilgili örnekler şunlardır⁵⁵.

- *Üretim ve kullanım öncesi prototip ve modellerin tasarımı, yapımı ve test edilmesi,*
- *Yeni teknoloji içeren alet, model ve kalıpların tasarımı,*
- *Ticari üretim açısından ekonomik olmayan bir ölçekteki pilot tesisin tasarlanması, inşası ve çalıştırılması ve*
- *Yeni veya geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetler için karar verilmiş bir alternatifin tasarımı, inşası ve denenmesi.*

Standarda göre gelecekte ekonomik yarar getireceği beklenen Ar-Ge harcamaları (geliştirme harcamaları) aktifleştirilerek amortisman marifetiyle tüketilir. İşletmeler, amortisman tabi tutacakları maddi olmayan duran varlıkların faydalı kullanım sürelerinin standardın 90. maddesindeki kriterleri göz önünde bulundurarak sınırlı mı sınırsız mı olduğunu kendileri belirlerler. Belirli bir zaman diliminde faydalı bir kullanım süresine sahip bir maddi olmayan duran varlığın amortisman tabi tutarı faydalı kullanım süresince sistematik olarak dağıtılır. Bir varlığın amortisman tabi tutarının yararlı kullanım süresince belli bir düzende dağıtılması amacıyla çeşitli amortisman ayırma usulü kullanılır. Bu prosedürler içerisinde; doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim birimi yöntemleri ifade edilebilir. Kullanılacak yöntem, varlıktan elde edilmesi beklenen gelecekteki ekonomik yararların tahmin edilen kullanım şekillerine göre belirlenir ve söz konusu gelecekteki ekonomik yararların tahmin edilen kullanım şekillerinde bir değişiklik

⁵⁵ TMS 38/98

olmadıkça, ilgili yöntem dönemden döneme tutarlı bir şekilde uygulanır⁵⁶. Yararlı ömrü belirli bir süreye tabi olan bir maddi olmayan duran varlığın amortisman süresi ve amortisman ayırma yöntemi, en azından her yılın hesap dönemi bitiminde yeniden gözden geçirilir. Varlığın beklenen ekonomik ömrünün önceki tahminlerden farklılık göstermesi halinde, amortisman süresi buna göre değiştirilir. Varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik faydaların kullanım şeklinde bir farklılık olması halinde, amortisman yöntemi ilgili değişikliği yansıtmak için revize edilir⁵⁷.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu düzenlemelerine, başka bir deyişle bağımsız denetime tabi işletmeler mali tablolarını TFRS ve TMS hükümlerine göre düzenlemek zorundadırlar. İşletmeler Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve VUK' un emredici hükümlerine istinaden tanzim ettikleri mali tablolarını yılsonunda düzeltme kayıtları marifetiyle TFRS ve TMS'ye uyumlu hale getireceklerdir.

Özetle TMS düzenlemelerine tabi olan işletmeler Ar-Ge harcamalarını araştırma safhasında yapılan harcamalar ve geliştirme safhasında yapılan harcamalar olarak ayrıştırarak araştırma safhasından kaynaklanan harcamaları giderleştirmeleri geliştirme safhasında yapılan harcamaları ise aktifleştirmeleri gerekmektedir. Ayrıca aktifleştirilen tutar işletme tarafından standart da yer alan düzenlemelere göre yararlı ömrü tespit edilerek amortisman yoluyla itfa edilecektir.

3.2.2. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde Yer Alan Düzenlemeler

1 Seri No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile Tek Düzen Hesap Planının da araştırma ve geliştirme giderlerine ilişkin, varlık hesapları içerisinde “263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri”, gider hesapları içerisinde “630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri” ve maliyet hesapları içerisinde de “750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri” hesaplarına yer verilmiştir. İlgili tebliğde hesapların açıklaması ise şu şekilde yapılmıştır;

“263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri: İşletmede yeni ürün ve teknolojiler oluşturulması mevcutların geliştirilmesi ve benzeri amaçlarla yapılan her türlü

⁵⁶ TMS 38/104

⁵⁷ Cem Arslan, age., s.228-230

harcamalardan, aktifleştirilen kısmının izlendiği hesaptır. Yapılan harcamalar maliyet değerleri ile bu hesaba borç kaydedilir. 5 yıl içinde eşit taksitlerle itfa edilerek yok edilir.”

“**630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-):** Üretim maliyetinin düşürülmesi, satışların artırılması ve yeni üretim biçim ve teknolojilerin işletmede uygulanması amacıyla yapılan giderlerden aktifleştirilmeyen araştırma ve geliştirme giderleri ile aktifleştirilmiş olanlardan bu döneme isabet eden itfa payları bu hesapta yer alır. Bu fonksiyonla ilgili olan ve 7. grupta izlenen giderler 7/A seçeneğinde "751- Araştırma ve Geliştirme Giderleri Yansıtma Hesabı", 7/B seçeneğinde "798- Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı" alacağı ile bu hesabın borcuna devredilir.”

“**750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri:** Üretimi yapılmakta olunan mamullerin maliyetlerini düşürmek, satışlarını arttırmak, bulunan yeni üretim çeşitlerinin işletmede kullanılmakta olan yöntem ve işlemlerini geliştirmek ya da yeni yöntem ve işlemler bulmak, üretimde kullanılan teçhizatın yenilerinin ve mevcutlarının geliştirilmesine ilişkin araştırmalar yapmak, satış ve pazarlama faaliyetlerini geliştirmek ve diğer bir deyişle ticari alana uygulanması için yapılan giderlerin kaydedildiği hesaptır.”

“Aktifleştirilmeyen araştırma ve geliştirme giderleri ile aktifleştirilmiş olanlardan bu döneme isabet eden itfa payları bu hesabın borcuna kaydedilir. Dönem sonlarında bu hesap, "751 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Yansıtma Hesabı" ile karşılaştırılarak kapatılır.”

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Ar-Ge harcamalarını TMS 38’de olduğunun aksine herhangi bir ayrıma tabi tutmamış, bu harcamaların hangi durumda gider olarak kaydedileceği hangi durumda ise aktifleştireceği hususunda detaylı bir açıklama yapmamıştır. Ancak Ar-Ge giderleri ile ilgili hesapların açıklamalarına bakıldığında aktifleştirilme kriterlerini taşıyan harcamaların maddi olmayan duran varlıklar hesap grubunda yer alan “263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri” hesabına kaydedilerek aktifleştireceği, bu kriterleri taşımayan harcamaların ise “750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri” hesabına kaydedilmek suretiyle dönem gideri olarak kaydedileceği anlaşılmaktadır. Dolayısı ile işletmeler Ar-Ge harcamalarından, ortaya çıkacak olan gayri maddi hakka ilişkin olanları aktifleştirmeli diğerlerini ise

gider olarak kaydetmeleri gerekir, bunu yapar iken de Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre hareket edecekleri aşikârdır.

3.2.3. 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği

03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 10.2.6. Ar-Ge harcamalarının kayıtlarda izlenmesi alt başlığında Ar-Ge harcamalarının muhasebeleştirilmesiyle alakalı aşağıdaki beyanatlar yer almaktaydı:

“Kurumlar, hesap dönemi içerisinde gayri maddi hakka yönelik yaptıkları araştırma ve geliştirme harcamalarının tamamını aktifleştirmek zorundadırlar. Ancak gayri maddi hakka yönelik olmayan ve Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde aktifleştirilmesi gerekmeyen harcamalar doğrudan gider yazılabilecektir. Örneğin, kanser ilacı geliştirmek için yapılan araştırma faaliyetleri sonucunda patent, lisans gibi gayri maddi hak ortaya çıkacağından, yapılan araştırma harcamalarının aktifleştirilmesi gerekecektir. Proje sonucu ortaya bir gayri maddi hak çıkması halinde, aktifleştirilmesi gereken bu tutar, amortisman yoluyla itfa edilecektir. Ancak projeden daha sonraki yıllarda vazgeçilmesi veya projenin tamamlanmasına imkan kalmaması durumunda, işletmenin Ar-Ge faaliyeti kapsamında yapmış olduğu ve önceki yıllarda aktifleştirilmiş olan tutarların doğrudan gider yazılabilmesi mümkün bulunmaktadır. Örneğin; bir işletme tarafından üç yıl süreli bir Ar-Ge projesi hazırlanarak, ön fizibilite çalışmalarının akabinde, Ar-Ge faaliyetine başlanılmıştır. İkinci yılın sonunda, işletme Ar-Ge projesinin gerçekleşmesinin mümkün olmadığı ihtimali ile projeden vazgeçme kararı almıştır. Dolayısı ile projenin başlama tarihinden itibaren aktifleştirilen Ar-Ge harcamaları, projeden vazgeçildiği tarih itibari ile dönem gideri yazılabilecektir.”

Ancak 09.08.2016 tarih ve 6728 sayılı kanunla tebliğin Ar-Ge harcamalarının kayıtlarda izlenmesi alt başlığı ve bazı alt bölümleri yürürlükten kaldırılmış ve tebliğde Ar-Ge harcamaları ile ilgili 5746 sayılı kanunun 3/A maddesine atıfta bulunularak bu madde hükmüne göre işlem yapılacağı belirtilmiştir. 5746 sayılı kanunun 3/A- (Ek: 15/7/2016-6728/60 md.) maddesinde ise Ar-Ge harcamalarının 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre aktifleştirilmek suretiyle amortisman yoluyla itfa edileceği, bir iktisadi kıymet oluşmaması hâlinde ise doğrudan gider yazılacağı

ifade edilmiştir. Yine 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre gayri maddi hakların maliyet bedeli ile değerlendirileceği, 262. maddesinde ise maliyet bedelinin, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade edeceği, açıklanmıştır.

Özetle ifade etmek gerekirse *1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği*'nde Ar-Ge harcamalarının nasıl muhasebeleştirileceği hususunda herhangi bir açıklama yapılmayarak 5746 sayılı kanunun 3/A maddesine atıfta bulunulmuştur. Bu madde de yapılan açıklamalardan ise Ar-Ge harcamalarının aktifleştirilmek suretiyle kayıtlara intikal ettirileceği ve amortisman ayrılmak suretiyle de itfa edileceği anlaşılmaktadır.

3.3. Teknokent İşletmelerinin Muhasebe İşlemleri

İşletmelerin teknokentlerdeki Ar-Ge, yazılım ve tasarım faaliyetlerini proje bazlı yürütmeleri ve bu faaliyetlerden elde edilen kazançların gelir/kurumlar vergisinden istisna olmaları nedeni ile Ar-Ge harcamalarının ve ortaya çıkan hakların satışından elde edilen kazançların muhasebeleştirilmesi önem arz etmektedir.

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu ve bu kanunun uygulama yönetmeliği incelendiğinde de Teknokent işletmelerinin Ar-Ge faaliyetlerine ilişkin harcamalarını nasıl muhasebeleştirileceği konusunda her hangi bir düzenleme yapılmamıştır. Ancak Ar-Ge faaliyetlerine yönelik düzenlemelerin yer aldığı diğer bir kanun olan 5746 sayılı kanunda proje kapsamında yapılan Ar-Ge faaliyetlerine ilişkin harcamaların aktifleştirileceği ve amortisman ayrılmak suretiyle itfa edileceği açıklanmıştır. Her iki düzenlemede de Ar-Ge faaliyetlerinin proje esaslı yapılması, 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde 5746 sayılı kanunun 3/A maddesine atıfta bulunulması ve Gelir İdaresi Başkanlığının vermiş olduğu özgelere 5746 sayılı kanunda yer alan düzenlemelere paralel olması hasebiyle Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde yer alan Ar-Ge, yazılım ve tasarım faaliyetlerinde bulunan işletmeler Ar-Ge harcamalarını aktifleştirmek suretiyle kaydedecekler ve amortisman ayırmak suretiyle de itfa edeceklerdir.

Teknokent işletmeleri Ar-Ge, yazılım ve tasarım faaliyetleri ile ilgili muhasebe işlemlerini yürütürken aşağıdaki hususlara dikkat etmeleri gerekmektedir⁵⁸:

- 1- İşletmeler yürüttükleri projelere ilişkin gelir, gider ve maliyet unsurlarını hesap planında yapacakları alt kırılımlarla proje esaslı olarak ayrı ayrı takip etmeleri gerekir.
- 2- İşletmeler Teknokent kanunu kapsamında Ar-Ge, yazılım ve tasarım faaliyetleri ile bu kanunun kapsamına girmeyen ve Teknokent dışındaki faaliyetlerine ilişkin maliyet, gelir ve giderlerini, muhasebe kayıtlarında ayırtırmak ve vergi istisnasına tabi olan ve olmayan kazançlarının tespitine imkân sağlayacak şekilde tutmak zorundadırlar.
- 3- Ar-Ge, yazılım ve tasarım faaliyetleri sonucu ortaya çıkan gayri maddi haklar(maddi olmayan duran varlıklar); 213 sayılı VUK' un 269. maddesinde yer alan, *"iktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkuller maliyet bedelleri ile değerlendirir. Bu kanuna göre, aşağıda yazılı kıymetler gayrimenkuller gibi değerlendirir:*
 - 3.a) *Gayrimenkullerin mütemmim cüzileri ve teferruatı;*
 - 3.b) *Tesisat ve makinalar;*
 - 3.c) *Gemiler ve diğer taşıtlar;*
 - 3.d) *Gayri maddi haklar".*

hükmü uyarınca maliyet bedeli ile değerlendirirler. Maliyet bedeli ise mezkur kanunun 262. maddesinde *"iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamı"* olarak tanımlanmıştır.

Teknokent işletmelerinin Ar-Ge, yazılım ve tasarım faaliyetleri ile ilgili projeleri kapsamında yapmış oldukları harcamalarının tamamı *"263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri"* hesabının borcuna kaydedilerek muhasebeleştirilecektir. İşletmelerin Ar-Ge, yazılım ve tasarım faaliyetleri kapsamında yapmış oldukları;

- İlk madde ve malzeme giderleri,
- Genel giderler,

⁵⁸ Ankara VDB'nin 14.03.2012 tarih ve B.07.1.GİB.0.06.62-HÇ:123.M-2010-107-361 sayılı özelge

- Teknokentlerde kullanılan makine ve teçhizata ait amortismanlar,
- Vergi resim ve harçlar,
- Personel giderleri,
- Dışardan sağlanan fayda ve hizmetler,
- Finansman giderleri (projenin tamamlanıp ilk prototipin yapıldığı yılsonuna kadar) gibi harcama kalemlerinin tümü 263 no.lu hesabın borcuna kaydedilecektir.

Yukarıda sayılana harcama kalemlerine ilişkin muhasebe kayıtları aşağıda açıklanmıştır.

Örnek: Cumhuriyet Teknokent'te faaliyette bulunan SVS Manyetik Motor Ltd. Şti. manyetik motor üretimi için yapmış olduğu Ar-Ge projesi, Teknokent yönetici şirketinin ön onayından sonra hakem heyetince kabul görmüş ve yönetici şirket tarafından kesin onayı yapılmıştır.

SVS Manyetik Motor Ltd. Şti. Ar-Ge Projesi ile ilgili aşağıdaki harcamaları yapmıştır.

3.3.1. İlkmadde ve Malzeme Harcamalarına Ait Kayıtlar

Örnek a1. İşletme motorun iç aksamında kullanılmak üzere 200.000 ₺ tutarında N52 neodyum 10*10 silindir mıknatıs almış ve %18 KDV ödemiştir.

150 İlk Madde ve Malz.		200.000	
191 İndirilecek KDV		36.000	
Ar-Ge Projesi Mıknatıs Alımı	102 Bankalar		236.000

Örnek a2. İşletme almış olduğu mıknatısların tamamını motorun prototipinin yapımı aşamasında kullanmıştır.

263 Ar-Ge Gideri		200.000	
İlk Madde ve Malzeme (Mıknatıs) Kullanımı	150 İlk Madde Ve Malz.		200.000

3.3.2. Vergi Resim Ve Harç Giderlerine Ait Kayıtlar

İşletme Teknokent'te kiralamış olduğu işyeri ile ilgili kira sözleşmesine istinaden 1.500 ₺ damga vergisini ilgili vergi dairesine nakit olarak yatırmıştır.

263 Ar-Ge Gideri		1.500	
İşyeri Kira Sözleşmesi DV Harcaması	100 İlk Madde Ve Malz.		1.500

Teknokent'te bulunan işletmeler Yönetici Şirket ile imzalamış oldukları kira sözleşmesinin Damga Vergisini kendileri yatırırlar ve bir örneğini yönetici şirkete ibraz ederler. Yönetici Şirketler 4691 sayılı kanunun 8. maddesine istinaden Kanunun uygulanması ile ilgili olarak düzenlenen kâğıtlar yönünden Damga

Vergisinden, yapılan işlemler bakımından ise harçlardan muaf olup, yönetici şirket statüsünde bulunmayan işletmelerin damga vergisi ve harç muafiyeti yoktur⁵⁹.

3.3.3. Dışarıdan Sağlanan Fayda Ve Hizmetlere Ait Kayıtlar

Örnek a1. İşletme Teknokent'te kiralamış olduğu ofis ve atölye için aylık 7.080 ₺ KDV dâhil kira, ayrıca Ar-Ge faaliyetleri kapsamında kullanmak üzere de 7.080 ₺ KDV dâhil kırtasiye, bilgisayar sarf malzemesi ve temizlik malzemesi almış ve ödemeleri banka hesabından yapmıştır.

263 Ar-Ge Gideri		12.000	
263.01. Kira Giderleri		6.000	
263.02. Kırt. Bilg. Malz. Temzlk		6.000	
191 İndirilecek KDV		2.160	
İlk Madde ve Malzeme (Miknatis) Kullanımı	102 Bankalar		14.160

Örnek a2. İşletme Teknokent'te kiralamış olduğu işyerini projenin tamamlanmasından bir ay sonra tahliye etmiş ve bu bir ay için 6.000 ₺ kira ve 1.000 ₺ de elektrik faturası ödemiştir. Ödemeler bankadan yapılmış olup tutarlar KDV hariçtir.

770 Genel Yönetim Gideri		7.000	
770.01 Kira Giderleri		6.000	
770.02 Elektrik Giderleri		1.000	
191 İndirilecek KDV		2.160	
Faaliyet Giderleri	102 Bankalar		9.160

⁵⁹ Kütahya Defterdarlığı Gelir Müdürlüğüne 30.11.2017 tarih ve 61404625-5334-86 sayılı özelge

İşletmeler Teknokentler'de faaliyet gösterdikleri zaman zarfında proje dönemlerine isabet eden harcamalarını 263 Ar-Ge Giderleri Hesabına proje dönemi dışında yaptıkları harcamaları ise dönem gideri olarak muhasebeleştirmeleri gerekmektedir.

3.3.4. Sabit Kıymet Alımı ve Amortismanlara Ait Kayıtlar

d1. İşletme Teknokent'te Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılmak üzere 47.200 ₺ KDV dâhil torna makinesi almıştır. Bedeli bankadan ödenmiştir.

253 Makine T. Ve Cihaz		40.000	
191 İndirilecek KDV		7.200	
Ar-Ge Projesi Makine Alımı	102 Bankalar		47.200

d2. İşletme teknokentteki faaliyetlerinde kullanılmak üzere 75.000 ₺ %18 KDV dâhil binek otomobil satın almıştır.(Binek otolara ait KDV 3065 sayılı KDVK 30/b maddesine istinaden mükelleflerin hesaplanan KDV'lerinden indirim konusu yapılamaz.)

254 Taşıt Alımı		75.000	
Binek Otomobil Alımı	102 Bankalar		75.000

d3. İşletme torna makinesi için yıl sonunda amortisman ayırmıştır. Torna makinesinin faydalı ömrü VUK 333 no.lu tebliğ ile 10 yıl olarak belirlenmiştir.

263 Ar-Ge Gideri		4.000	
Torna Makinesi Amortisman Ayrılması	257 Birikmiş Amort.(-)		4.000

d4. Şirket Teknokent’te ki ofisinde kullanmak üzere almış olduğu mobilya bilgisayar ve yazıcılar için toplamda 35.400 ₺ KDV dâhil bedeli bankadan ödemiştir.

255 Demirbaşlar		30.000	
191 İndirilecek KDV		5.400	
Ar-Ge Projesi Demirbaş Alımı	102 Bankalar		35.400

e. Özel maliyet harcamasına ve amortismanına ait kayıtlar

e1. Şirket Teknokent’te ki ofisinin ve atölyesinin kapılarını KDV dahil 17.700,00 ₺ bedel ödeyerek değişmiştir. Ödeme bankadan yapılmıştır.(Ar-Ge projesini toplam süresi 3 yıl olup ofis ve atölye 3 yıllığına kiralanmıştır.)

264 Özel Maliyetler		15.000	
191 İndirilecek KDV		2.700	
Ar-Ge Projesi Özel Maliyet	102 Bankalar		17.700

Teknokent işletmeleri özel maliyet bedellerini kira süresince itfa ederler. İtfa tutarının proje süresine isabet eden kısmı 263 Ar-ge Giderleri hesabına diğer dönemlere isabet eden kısmı ise ilgili gider hesaplarına (750-760-770) kaydedilir.

e2. İşletmenin projenin bittiği yıl sonunda ayırdığı amortisman tutarı 5.000 ₺ dir. Bunun 6 aylık kısmı Ar-Ge projesi ile ilgili olduğu kabul edildiğinde şu muhasebe kaydı yapılacaktır.

263 Ar-Ge Gid.(Amortisman)		2.500	
750 Ar-Ge Giderleri		2.500	
Özel Maliyet Amortismanı	268 Özel maliyetler		5.000

f. Finansman giderlerine ait kayıtlar

İşletme projenin finansmanın da kullanmak üzere 300.000 ₺ beş yıl vadeli kredi kullanmıştır. İşletme bu kredi için toplamda 120.000 ₺ finansman giderine katlanmıştır, bunun 60.000 ₺ si proje dönemi ve aktifleştirilen yılsonuna kadar 60.000 ₺ si ise diğer dönemler ile alakalıdır.

Finansman Giderleri; 213 sayılı Vergi Usul Kanununda finansman giderlerinin/vade farklarının nasıl değerlendirileceği hususunda bir açıklama yapılmamış olmakla birlikte vergi sistemimiz vade farklarını/finansman giderlerini borçlanma maliyeti olarak değil, satın alınan/imale edilen varlığın maliyetinin bir unsuru olarak değerlendirmektedir. Bu sebeple vade farkları/finansman giderleri dönem gideri olarak değil, ilgili varlığın maliyetinin bir parçası olarak kayıtlara alınması gerekecektir. Konu ile ilgili 163 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile 187 Seri No.lu GVK Genel Tebliğinde yapılan açıklamalara bakıldığında sabit kıymetlere ve yatırım indirimi konusuna giren duran varlıkların finansmanında kullanılan krediler sebebi ile katlanılan faiz ve kur farkları, yatırıma konu iktisadi kıymetlerin maliyet unsuru olarak değerlendirilmiş, yatırım konusu, imal edilen ya da satın alınan iktisadi kıymetlerin aktifleştirildiği hesap dönemi sonunda kadar ortaya çıkan faiz ve kur farklarının maliyete eklenmesi, aktifleştirilen dönemden sonraki dönemlerle ilgili olanların ise ait oldukları yılda dönem gideri yada maliyet unsuru olarak değerlendirilmesinde işletmeye seçimlik hak tanınmıştır. VUK' un 269. maddesindeki gayri maddi haklarında gayrimenkuller gibi değerlendirileceği hükmü gereğince Ar-Ge, yazılım ve tasarım projeleri kapsamında kullanılan kredilere ilişkin finansman giderleri de yukarıda yaptığımız açıklamalar çerçevesinde muhasebeleştirilecektir.

f1. Proje dönemi aktife alınan gayri maddi haklar için yılsonuna kadar ödenen faizler şu şekilde muhasebeleştirilir.(gayri maddi hakkın ortaya çıktığı tarihte 263 no.lu hesap 260 no.lu hesaba aktarılması gerekir dolayısı ile yılsonuna kadar ki finansman giderleri de 263 no.lu hesapta muhasebeleştirilir.)

263 Ar-Ge Gideri		60.000	
Finansman Giderleri	102 Banka		60.000

f2. Diğer dönemlere ilişkin ödenen faiz giderleri şu şekilde muhasebeleştirilir.

780 Finansman Giderleri		60.000	
Finansman Giderleri	102 Banka		60.000

Ortaya çıkan gayri maddi hakkın seri üretim faaliyetine tabi tutulmayıp satılması durumunda gayri maddi hakkın ortaya çıktığı yılsonuna kadar aktifleştirilmesi gereken finansman giderleri, satıldığı ana kadar aktifleştirilir bu tarihten sonrakiler ise dönem gideri olarak kayıtlara alınır. Şöyle ki; Ar-Ge faaliyetinin 30.04.2017 tarihinde sona erdiğini ve ortaya çıkan gayri maddi hakkın ise 31.10.2018 tarihinde satıldığı varsayıldığında 31.10.2018 tarihine kadar ki finansman giderlerinin aktifleştirilmesi sonrakilerinin ise dönem gideri olarak muhasebe kayıtlarına alınması gerekir.

g. Proje kapsamında alınan hibelere ait kayıtlar

İşletme Teknokent' te yürüttüğü proje kapsamında TÜBİTAK' tan 250.000 ₺ hibe almıştır. Hibe banka hesabına yatmıştır.

Hibenin banka hesabına alınması

102 Bankalar		250.000	
TÜBİTAK Hibe Geliri	602 Diğer Gelirler		250.000

Durumun nazım hesaplarda takip edilmesi

950 Vergiden İstisna Gelir(+)		250.000	
Vergiden İstisna Hibe Geliri	951 Vergiden İstisna Gelir(-)		250.000

Teknokent'teki işletmelerin ar-ge faaliyetlerine destek veren çeşitli dernek ve vakıflar ile kamu kurum ve kuruluşlarından(TÜBİTAK, KOSGEB, ORAN Bilim Sanayi Ve Teknoloji Bakanlığı, gibi) almış oldukları hibeler gelir/kurumlar

vergisinden istisna edilmiş olup muhasebe kaydı yukarıdaki gibi olacaktır. Ayrıca nazım hesaplarda ya da hesapların detay alt kırılımların da takip edilmesi istisna kapsamında olan olmayan kazançların ayırımında kolaylık sağlayacaktır.

h. Personel giderlerine ait kayıtlar

İşletme de çalışan ar-ge ve destek personelleri için Şubat/2018 döneminde 72.000 ₺ brüt ücret tahakkuk etmiştir. Buna göre;

<u>SGK İşveren Payı</u>	<u>Toplam</u>	: 72.000*0,205	=14.760 ₺
<u>SGK İşçi Payı</u>	<u>Toplam</u>	: 72.000*0,15	=10.800 ₺
<u>Personel Gelir Vergisi Kesintisi</u>		: 72.000-14.760*0,15	=8.586 ₺
<u>Damga Vergisi</u>		: 72.000*0,759	=546,48 ₺

Teknokent işletmelerinde çalışan Ar-Ge ve destek personellerinin ücretleri gelir vergisinden ve damga vergisinden 31.12.2023 tarihine kadar istisnadır ayrıca bu personeller için hesaplanan SGK işveren payının yarısı da Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından karşılanacaktır. İşletmeler bu destek unsurlarından faydalanabilmek için;

- Teknokent'te çalıştırdıkları Ar-Ge ve destek personelinin Teknokent Yönetici Şirketi tarafından onaylı listesini her ay muhtasar beyannamenin verilme süresi içerisinde bağlı buldukları vergi dairesine beyan edecekler ve Muhtasar beyannamenin ekler kısmında yer alan "G.V.K 4691 Madde Kapsamına İlişkin Bildirim" tablosunu eksiksiz şekilde dolduracaklardır.
- Sosyal Güvenlik Kurumuna verdikleri Aylık Prim ve Hizmet Bildirgelerinde ise Ar-Ge ve destek personelleri için 5746 sayılı kanun numarası seçilmek suretiyle bildirimde bulunacaklar ve yine Aylık Prim ve Hizmet Bildirgelerinin verilme süresi içerisinde Teknokent Yönetici Şirketi tarafından onaylı Ar-Ge ve destek personeli listesi bağlı bulunulan Sosyal Güvenlik Kurumuna vereceklerdir.

Yukarıda anlatılanlar çerçevesinde personeller ile brüt ücret üzerinden anlaşılması durumunda muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

Ücret tahakkuku

263 Ar-Ge Gideri 263.10. Brüt Ücretler 263.11. SGK İşveren Payı		86.760	
		72.000	
		14.760	
Şubat/2018 Personel Ücret Bordrosu	335 Personele Borçlar 361 Öd.Sos.Güv.Kes.		61.200 25.560

SGK teşvikinin gelir kaydedilmesi

361 Öd.Sos.Güv.Kes. 5746 SGK Teşviki	602 Diğer Gelirler	7.380	7.380
---	--------------------	-------	-------

Personel ile brüt ücret üzerinden anlaşılmış olması ve ücretlerin Gelir vergisi ve Damga Vergisinden muaf olması sebebi ile Gelir Vergisi personelin uhdesinde kalacak ve Gelir Vergisi Stopaj teşvikinden personel faydalanmış olacaktır.

Personel ile net ücret üzerinden anlaşılması durumunda muhasebe kaydı şu şekilde olacaktır.

Ücret tahakkuku

263. Ar-Ge Gideri 263.10. Brüt Ücretler 263.11. SGK İşveren Payı		86.760	
		72.000	
		14.760	
Ocak/2018 Personel Ücret Bordrosu	335 Personele Borçlar 360 Öd.Vergi ve Fon 361 Öd. Sos.Güv.Kes.		52.614 8.586 25.560

SGK ve Personel stopaj teşviklerinin gelir kaydedilmesi

361 Öd.Sos.Güv.Kes. 360 Öd.Vergi ve Fon 5746 SGK Teşviki	602 Diğer Gelirler	7.380 8.586	15.966
--	--------------------	----------------	--------

Personel ile net ücret üzerinden anlaşılmış olması durumunda ise personel yıl boyunca aynı ücreti alacak olup ücretlerin Gelir vergisi ve Damga Vergisinden muaf olmasından dolayı da Gelir Vergisi işverenin uhdesinde kalacak ve Gelir Vergisi Stopaj teşvikinden işveren faydalanmış olacaktır.

Uygulamada SGK teşviklerinin muhasebe kaydı, ilgili gider hesaplarının(258-263-720-730-740-760-770) alacaklandırılarak "361- Ödenecek

Sosyal Güvenlik Kesintileri” hesabının da borçlandırılmak sureti ile de yapıldığı görülmektedir. Ancak Gelir İdaresi Başkanlığı vermiş olduğu bir özeldesinde özetle, İşletmenin korunması, ihracatı teşvik ya da hükümet politikasına uyma zorunluluğu karşısında oluşan işletmenin faaliyet hasılatındaki düşüklüğü veya faaliyet zararını gidermek için, sermaye katkısı niteliğinde olmayan, mali yardımlar, devletin bazı malları vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerden istisna etmesi yoluyla yaptığı yardımlar ve satış tarihindeki vade farkları, ihracatla ilgili fiyat istikrar destekleme primi vb. hasılat kalemlerinin “602-Diğer Gelirler” hesabında kaydedileceğini dolayısı ile Hazinece karşılanan sigorta prim teşviklerinin kurum kazancının tespitinde hasılat olarak dikkate alınması ve söz konusu tutarların “602-Diğer Gelirler” hesabında izlenmesi gerektiğini belirtmiştir⁶⁰.

1. Teknokentlerde Ar-Ge Yazılım ve Tasarım Harici İşlemler ve Muhasebe Kayıtları

Teknokent'te bulunan işletmelerin bazı durumlarda Ar-Ge Yazılım ve Tasarım faaliyetleri dışında da ticari işlemleri olmaktadır. Bu faaliyetlere, Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılmak üzere alınan ilk madde ve malzemenin ya da demirbaş eşyanın satılması, nakit fazlasının dövize çevrilerek kur farkı veya bankaya vadeli hesaba yatırılarak faiz geliri elde edilmesi vs. sayılabilir.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde konu ile ilgili aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır;

“Bölgede 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 iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan gelirler istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.”

İşletme Teknokent'te ki Ar-Ge faaliyetlerinde kullanmak üzere satın aldığı torna makinesini bir sonraki yıl 50.000 ₺ artı KDV ye satmıştır. Torna makinesinin alış bedeli 40.000 ₺ birikmiş amortismanı 4.000 ₺ dir.

⁶⁰ Yusuf Gökçe, *Gayri Maddi Haklarda Amortisman uygulaması*, <http://www.maliyepostasi.com/gayri-maddi-haklarda-amortisman-uygulaması>, Erişim tarihi: 12.09.2018

102 Banka 257 Birikmiş Amort.(-)		59.000	
		4.000	
	253 Mak.T.ve Cihaz 391 Hesaplanan KDV 679 Diğ.O.Gel. Karlar		40.000
			9.000
Sabit Kıymet Satış			14.000

Durumun nazım hesaplarda takip edilmesi

960 Vergiye Tabi Gelir(+)		14.000	
Vergiye Tabi Gelir	961 Vergiye Tabi Gelir(-)		14.000

Teknoloji Geliştirme Bölgelerindeki vergi istisnalarının amacı Ar-Ge yazılım ve tasarım faaliyetlerini desteklemektir. Dolayısı ile Bölgede ki diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara yönelik bölge içerisinde gerçekleşmiş olsa dahi vergi istisnası bulunmamaktadır. Ancak kanunun ruhuna bakıldığında Ar-Ge yazılım ve tasarım faaliyetlerine ilişkin olarak satış politikası gereği ortaya çıkan vade farkı gelirleri ile döviz üzerinden yapılan satışlar sebebi ile oluşan kur farkı gelirleri de vergi istisnasına tabi olmalıdır.

i. Ar-Ge Faaliyetinin Tamamlanması Durumunda Yapılması Gereken Muhasebe Kayıtları

Ar-Ge faaliyeti uzun soluklu bir süreç olup deneme işlemlerinin sona erdiği ve ilk prototipin üretildiği anda tamamlanmış olur. Ar-Ge faaliyeti sonucunda üretilen prototip pazarlanabilir bir ürün ise Ar-Ge faaliyeti başarılı olmuş ve gayri maddi hak ortaya çıkmış sayılır. 4691 sayılı kanunun uygulama yönetmeliğine göre teknokent işletmeleri tamamlanan projeleri için talep etmeleri halinde bölge yönetici şirketinden "*Proje Bitirme Belgesi*" alabilirler.

Proje Bitirme Belgesi: Bölgede başlatılan Ar-Ge veya tasarım projelerinin bölgede sonuçlandırılmasını takiben, girişimcinin talebi üzerine Bilim ve Teknoloji Genel Müdürlüğü tarafından belirlenen formata uygun olarak yönetici şirketi tarafından düzenlenen belgedir.

Bölgede faaliyet gösteren işletmelerin vergi istisnalarından faydalanabilmek için proje bitirme belgesi alma zorunlulukları 2017/10821 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile getirilmiştir. İşletmeler Ar-Ge faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan gayri

maddi hakları, kendilerinin ya da içinde buldukları şirketler grubunun gayri maddi haklardan elde ettikleri gelirleri veya hasılatları belli bir haddin üzerinde ise, faydalı model belgesi, tasarım tescil belgesi, telif hakkı tescil belgesi, entegre devre topografyası tescil belgesi, yeni bitki çeşitlerine ait ıslahçı hakkı tescil belgesi gibi fonksiyonel olarak patente eşdeğer belge ile belgelendirmeleri gerekmektedir. Ancak belirlenen hadlerin altında kalan işletmeler ortaya çıkan gayri maddi hakları Proje Bitirme Belgesi ile belgelendirebilirler.

ii. Ar-Ge Faaliyetinin Başarılı Olması Ve Gayri Maddi Hakkın Ortaya Çıkması Sonucu Yapılacak Muhasebe Kaydı

İşletme Teknokent'te yürüttüğü manyetik motor üretimi ile ilgili CÜ.2018.058 numaralı projesini başarıyla tamamlamıştır. Proje ile ilgili 263 nolu hesabın borç bakiyesi 1.058.000 ₺ olup ortaya çıkan gayri maddi hakkın muhasebe kaydı aşağıda ki gibi yapılır.

260. Haklar	1.058.000	
Vergiye Tabi Gelir		1.058.000
263. Ar-Ge Gideri		

Haklar hesabı 1 nolu Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği ekinde yer alan Tek Düzen Hesap planında maddi olmayan duran varlıklar hesap gurubu içinde yer almakta olup patent, lisans, telif, imtiyaz, ticari marka, unvan gibi bir bedel ödenerek elde edilen bazı hukuki tasarruflar ile kamu otoritelerinin işletmeye belirli alanlarda tanıdığı kullanma, yararlanma gibi yetkiler dolayısıyla yapılan harcamaların izlendiği hesaptır.

Gayri maddi haklar işletmelerin kendi bünyelerinde yürüttükleri Ar-Ge faaliyetleri sonucunda veya satın alma yoluyla da elde edinilebilir. Edinilen haklar, maliyet bedelleri ile bu hesaba borç kaydedilir. Yararlanma süreleri dâhilinde itfa edilir. Yararlanma sürelerinin belli olmaması durumunda ise 5 yıllık sürede eşit taksitlerle itfa olunarak yok edilir⁶¹.

⁶¹ Yusuf Gökçe, ags., Erişim Tarihi: 12.06.2019

Hazine ve Maliye Bakanlığı vermiş olduğu bir özelgesinde;“Ar-Ge faaliyetleri neticesinde, tescil edilip edilememesine bağlı kalınmaksızın gayri maddi hak niteliğinde aktifleştirilmesi gereken bir kıymete ulaşılması halinde aktifleştirilen söz konusu harcamaların 333 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği eki listenin "57-Araştırma ve Geliştirme Giderleri" sınıflandırması uyarınca beş yılda ve %20 amortisman oranı ile itfa edilmesi gerekmektedir⁶²" ifadelerine yer vermiştir.

Yukarıda anlatılanlar çerçevesinde gerek VUK'a göre gerekse Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliğine göre Ar-Ge faaliyetleri sonucunda meydana gelen gayri maddi haklar, ortaya çıktıkları yıldan başlamak üzere 5 yılda amortisman yoluyla itfa olunurlar.

i2. Gayri Maddi Hakkın Amortismanına Tabi Tutulması İle İlgili Muhasebe Kayıtları



⁶²Büyük Mükellefler VDB'nin 19.02.2013 tarih ve 64597866-VUK-313-27 sayılı özelgesi

İşletme kayıtlı değeri 1.058.000 ₺ olan gayri maddi hak için yıl sonunda %20 amortisman ayırmıştır.

750. Ar. Ve Gel. Gideri		211.600	
Gayri Maddi Hak Amortisman Ayrılması	268. Birikmiş Amortis.		211.600

Yıl sonunda hesapların yansıtılması sırasıyla

630. Ar. Ve Gel. Gideri		211.600	
Gider Hesaplarının Yans	751. Ar-Ge Gid.Yan.Hs.		211.600

690. Dönem Karı Veya Zararı		211.600	
Gider Hesaplarının Yans	630. Ar. Ve Gel. Gideri		211.600

Hesapların karşılıklı kapatılması

751. Ar-Ge Gid.Yan.Hs.		211.600	
Gider Hesaplarının Yans	750. Ar. Ve Gel. Gideri		211.600

Amortisman giderlerinin işletmeden nakit çıkışı gerektirmemesi ve VUK'un 320. maddesinin son paragrafında yer alan, "Amortismanın her hangi bir yıl yapılmamasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir hadle yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılamaz" ibaresinden mütevellit amortisman ayırmanın işletmelerin ihtiyarına bırakılması sebebi ile işletmeler uygulamada vergi matrahını düşürmek ve mali tablolarının muhasebe ilkelerine uygun olarak gerçek durumu yansıtmasını sağlamak amacı ile amortisman ayırdıkları gibi işletmenin mali

durumunu iyi göstermek dolayısı ile de bilançolarını makyajlamak için de amortisman ayırmayabilirler.

Teknokentlerde Ar-Ge faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan gayri maddi hakkın satışında elde edilen kazançlar Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun 2. Maddesine istinaden Gelir/Kurumlar Vergisi'nden istisna olması hasebiyle, işletmelerin ortaya çıkan hakkı amortisman yoluyla itfa etmelerinin vergi matrahını azaltıcı etkisi olmayacaktır. Zira bu kazançlara ilişkin yapılan harcamalar ve giderler işletmenin istisna kapsamında olmayan diğer kazanç ve iratlarından indirim konusu yapılamayacaktır. Ancak işletme ortaya çıkan gayri maddi hakkı seri üretim faaliyetine tabi tutması durumunda elde edilen kazancın gayri maddi hakka isabet eden kısmı Gelir/Kurumlar Vergisinden istisna edileceği için amortisman ayrılması işletmenin ödeyeceği vergi yükünü azaltacaktır.

i3. Gayri Maddi Hakkın Karlı Satılması Durumunda Yapılması Gereken Kayıtlar

İşletme Ar-Ge faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan manyetik motor üretimi ile ilgili hakkı 2.058.000 ₺ artı KDV' ye satmıştır. Birikmiş amortisman tutarı 211.600 ₺ dir.

Gayri maddi hak satış muhasebe kaydı

102. Banka		2.428.440	
268. Birikmiş Amort.(-)		211.600	
	260. Haklar		1.058.000
	391. Hesaplanan KDV		370.440
	649. Diğ.O.Gel. Karlar		1.211.600
Gayri Maddi Hakkın Satışı			

Durumun nazım hesaplarda takibi

950 Vergiden İstisna Gelir(+)		1.211.600	
	951 Vergiden İstisna Gelir(-)		1.211.600
Vergiden İstisna 4691 Ar-Ge Geliri			

i4. Gayri Maddi Hakkın Satışından Zarar Edilmesi Durumunda yapılması Gereken Muhasebe Kayıtları

İşletmenin bir önceki örnekte satış fiyatının 500.000 ₺ artı KDV' olarak gerçekleşmesi durumunda,

102. Banka		590.000	
268. Birikmiş Amort.(-)		211.600	
689. D.Olağan Gid.ve Zarar		336.400	
	260. Haklar		1.058.000
	391. Hesaplanan KDV		90.000
Gayri Maddi Hakkın Satışı			

Durumun nazım hesaplarda takip edilmesi

950 Kanunen Kabul E.Gid.(+)		336.400	
	951 Kanunen Kabul E.Gid.(-)		336.400
4691 Ar-Ge Faal. K.K.E G			

i5. Ar-Ge Faaliyetlerinin Başarısız Olması Ve Gayri Maddi Hakkın Ortaya Çıkması Durumunda Yapılması Gereken Muhasebe Kayıtları

Ar-Ge faaliyetinin başarısız olması

689. D.Olağan Gid.ve Zarar		1.058.000	
	263. Ar-Ge Gideri		1.058.000
Vergiye Tabi Gelir			

Durumun nazım hesaplarda takibi

950 Kanunen Kabul E.Gid.(+)		1.058.000	
	951 Kanunen Kabul E.Gid.(-)		1.058.000
4691 Ar-Ge Faal. K.K.E G			

Teknokentlerde yürütülen Ar-Ge yazılım ve tasarım faaliyetlerinin başarısız olması ya da bu faaliyetlerden zarar edilmesi durumunda işletmeler oluşan zararları diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarından indirim konusu yapamazlar. Bu zararlar kanunen kabul edilmeyen giderler niteliğinde olup beyanname üzerinde vergi matrahına eklenmelidir.

j.Genel Giderlerin Dağıtılması ve Muhasebe Kayıtları

Teknokentlerde Ar-Ge, yazılım ve tasarım faaliyetleri ile iştirak eden işletmelerin Teknokent dışında da faaliyetlerinin bulunması halinde, başka bir ifade ile Teknokent istisnası kapsamında olan faaliyetler ile bu kapsama girmeyen işlerin

birlikte yürütülmesi durumunda müşterek/genel giderleri, bu faaliyetler ile ilgili olarak cari yılda oluşan maliyetlerin birbirine oranı esas alınarak dağıtılacaktır. Dolayısı ile Ar-Ge, yazılım ve tasarım faaliyetleri doğrudan ilişkilendirilen ve diğer faaliyetlerle ilgisi olmayan, kira, doğalgaz, elektrik, kırtasiye, telefon, finansman, danışmanlık, tanıtım vb. genel giderler 263. Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabına kaydedilirken, Ar-Ge yazılım ve tasarım faaliyetleri doğrudan ilişkilendirilmeyen müşterek genel giderler ise ilgili gider hesaplarına (730-750-760-770-780) kaydedilerek dağıtım anahtarları marifetiyle (faaliyetlerin maliyetlerinin birbirine olan oranları esas alınacaktır) Ar-Ge hesabına pay verilecektir. Aynı şekilde Teknokent'te ki ve Teknokent dışında ki faaliyetlerde ortak kullanılan sabit kıymetlerin hangisinde kaç gün kullanıldığına tespiti mümkün değil ise amortisman giderleri de müşterek genel giderlerin dağıtılması esaslarına göre dağıtıma tabi tutulur. Konu ile ilgili 1. Nolu KVK Tebliğinin 5.12.2.5 bölümünde aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır;

"İstisna kapsamına giren faaliyetler ile bu kapsama girmeyen işlerin birlikte yapılması halinde müşterek genel giderlerin, bu faaliyetler ile ilgili olarak cari yılda oluşan maliyetlerin birbirine oranı esas alınarak dağıtılması gerekmektedir".

"İstisna 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 dağıtıma tabi tutulacaktır."

Ortak giderlerin dağıtımında şu formül uygulanacaktır;

$$\text{Ortak Gen. Gid. x} \frac{\text{İstisna kapsamındaki faaliyet dolayısıyla oluşan maliyet}}{\text{(Ortak genel giderler dışındaki) Toplam maliyet}}$$

İşletmenin Teknokent'te yürütmüş olduğu Ar-Ge projesi kapsamında katlanmış olduğu maliyetler ile Teknokent dışındaki faaliyetleri nedeni oluşan maliyetleri ve müşterek amortisman ve genel giderleri aşağıda ki gibidir:

<i>Teknokent Ar-Ge faaliyeti maliyetleri</i>	:1.200.000
İlk madde ve malzeme giderleri	:400.000
Ar-Ge ve destek personeli giderleri	:800.000
Dışardan sağlanan fayda ve hizmetler	:150.000
Vergi resim ve harç giderleri	: 50.000
<i>Teknokent harici oluşan maliyetler</i>	:3.600.000
<i>Müşterek genel giderler</i>	:160.000
<i>Müşterek amortisman giderleri</i>	:60.000
Ar-Ge faaliyetlerine isabet eden müşterek giderler	:55.000
[220.000x(1.200.000/4.800.000)]	
Teknokent harici faaliyetlere isabet eden müşterek gid.:	165.000
[220.000x(3.600.000/4.800.000)]	
Müşterek giderlerin dağıtımı ile ilgili muhasebe kaydı	

263. Ar-Ge Gideri	55.000	
		40.000
		15.000
Müşterek Giderlerden Ar-Ge faaliyetlerine pay verilmesi		
	770. Gen.Yön.Gid.	
	257. Birikmiş Amort.(-)	

Müşterek genel giderler ile amortisman giderlerinin dağıtımına tabi tutulmasının amacı işletmenin vergiden istisna olan ve olmayan kazançlarının dolayısı ile de vergi matrahının doğru bir şekilde hesap edilmesini sağlamaktır.

k. Teknokentlerde Sipariş Üzerine Yapılan Projeler ve Muhasebe Kayıtları

Teknokentler'de Ar-Ge, yazılım ve tasarım faaliyetlerini yürüten işletmeler bu faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan gayri maddi hakkın sahibi olurlar ve bu hakkı satmakta, kiralamakta, seri üretime tabi tutmakta veya seri üretim sürecinde

kullanılmaktadırlar. Ancak Teknokentlerdeki işletmelerin bazıları Ar-Ge yazılım ve tasarım faaliyetlerini başka firmalar adına yani sipariş üzerine yapmaktadırlar. Bu durumda ortaya çıkan gayri maddi hakkın sahibi ise adına çalışma yapılan kişiler olurlar⁶³.

Gelir İdaresi Başkanlığı teknokentlerde sipariş üzerine yapılan Ar-Ge projeleri ile ilgili verdiği bir özelgesinde aşağıdaki açıklamalara yer vermiştir.

4691 sayılı Kanunda belirtilen şartların taşınması halinde şirketinizin, tebliğde yer alan açıklamalar çerçevesinde anılan istisna hükümlerinden faydalanması mümkün bulunmakta olup istisna kapsamında olan faaliyetlere ait hasılat, maliyet ve gider unsurlarının, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde ayrı tutulması gerekmektedir.

Bu çerçevede, sipariş üzerine yürütülen yazılım ile ilgili olarak elde edilen kazançların da Tebliğde yapılan açıklamalar çerçevesinde istisnaya konu edilmesi mümkün bulunmaktadır. Ayrıca, söz konusu güvenlik yazılımı işiyle ilgili olarak ...'ndan alınan tutarların avans olarak, yapılan harcamaların da aktifleştirilerek dikkate alınması ve söz konusu tutarların yazılım işinin tamamlanıp yazılımın teslim edildiği dönem kâr/zararı ile ilişkilendirilmesi gerekmektedir⁶⁴.

Sipariş üzerine yapılan Ar-Ge projelerinde ortaya çıkan gayri maddi hak Ar-Ge projesi yürüten işletmenin değil, siparişi veren yani adına Ar-Ge projesi yürütülen işletmeye ait olur. Dolayısı ile başkası adına bir nevi üretim yapıldığından ortaya çıkacak ürüne ait harcamalar “263.Araştırma Ve Geliştirme Giderleri” hesabında değil maliyet hesaplarında(150.151.152.710.720.730) takip edilmelidir.

Teknokentte faaliyet gösteren işletme, Bursa ilinde faaliyette bulunan ve otomobil yedek parçası üreten bir şirket ile dizel araçların hava kirliliğine sebep olan karbon salınımı azaltmak amacıyla kit üretimi konusunda 2.500.000 ₺ artı KDV tutarı karşılığında anlaşmıştır.

a. İşletme almış olduğu siparişe istinaden 1.000.000 ₺ ön ödeme almıştır.

⁶³Cem Arslan, age., s.292

⁶⁴Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı 14.02.2011 Tarih ve B.07.1.GİB.4.06.18.02-32175-6694-59 sayılı özelge

102. Bankalar		1.000.000	
Müşterek Giderlerden Ar-Ge faaliyetlerine pay verilmesi	340. Alınan Avanslar		1.000.000

b. İşletme sipariş üzerine yapacağı Ar-Ge projesi kapsamında aşağıdaki harcamaları yapmıştır.

İlk madde ve malzeme giderleri	:50.000
Personel giderleri	:450.000
Dışardan sağlanan fayda ve hizmetler	:100.000
Amortisman giderleri	:50.000
Finansman giderleri	:50.000
İndirilecek KDV	:27.000
Harcamaların tahakkuk kaydı	

150. İlk Madde Ve Malz. Gid.		50.000	
720. Personel Giderleri		450.000	
770. Dış. Sağ. Fayda ve Hiz.		100.000	
191. İndirilecek KDV		27.000	
	102. Bankalar		177.000
	335. Personele Borçlar		450.000
Sipariş Ar-Ge Projesi Harcama Tahakkuku			

Amortisman ve finansman giderleri tahakkuk kaydı

730. Amortisman Giderleri		50.000	
780. Personel Giderleri		50.000	
	102. Bankalar		50.000
	257. Birikmiş Amort(-)		50.000
Sipariş Ar-Ge Projesi Amortisman ve Fins. Tahakkuku			

c. İşletme yukarıda ki kayıtlara istinaden hesapların yansıtmasını yapmış ve “152 Mamuller” hesabının borç bakiyesi 700.000 ₺ olarak gerçekleşmiştir. İşletme taahhüt edilen sürede ve nitelikte Ar-Ge projesi tamamlayarak ürünün alıcıya teslimatını yapmıştır.

Ürün(KİT) satış kaydı

102. Bankalar		1.950.000	
340. Alınan Sipariş Avansları		1.000.000	
	600. Yurt İçi Satışlar		2.500.000
	391. Hesaplanan KDV		450.000
Sipariş Ar-Ge Projesi Satışı			

Proje maliyeti muhasebe kaydı

623. Diğer Satışların Maliyeti		700.000	
	152. Mamuller		700.000
Ar-Ge Projesi Maliyet kaydı			

Durumun nazım hesaplarda kaydı

950 Vergiden İstisna Gelir(+)		1.800.000	
Vergiden İstisna 4691 Ar-Ge Geliri	951 Vergiden İstisna Gelir(-)		1.800.000

3.4.Teknokentlerde Elde Edilen Kazançların Beyanı

Teknokent işletmeleri kazançlarının gelir ve kurumlar vergisinden istisna olması için bölge yönetici şirketinden temin edilen, bölgede yer aldıklarını ve faaliyet alanlarını gösterir "*bölge faaliyet onay belgesi*" ini bağlı buldukları vergi dairesine verirler.

Teknokentlerde ki Ar-ge, yazılım ve tasarım faaliyetlerinden elde edilen kazançların vergiden istisna olması ve Kurumlar Vergisi Kanunu 5.3 maddesinde ki, "*İştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerden doğan zararların, istisna dışındaki kurum kazancından indirilmesi kabul edilemez*" hükmü gereğince bu bölgelerden elde edilen kazançların beyanı önem arz etmektedir.

Mali tablolar işletmenin muhasebe kayıtlarına dayanılarak oluşturulan, işletmenin mali yapısını ve faaliyet sonuçlarını toplu ve anlamlı bir şekilde görülebilmesini sağlayan ve işletme ile ilgili üçüncü kişilerin bilgilendirilmesi amacıyla düzenlenen özet raporlardır⁶⁵. İşletmeler muhasebe sürecinde genel itibari ile Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği, Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanununun değerlendirme hükümlerini esas alarak kayıtlarını tutarlar ve mali tablolarını oluştururlar. Daha sonra ise işletmeler Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında yer alan muafiyet, istisna ve indirimler ile ilgili düzenlemeleri de göz önünde

⁶⁵ <https://www.muhasabenews.com/temel-ve-ek-mali-tablolar-nelerdir> (Erişim Tarihi:18.09.2018.)

bulundurarak e-beyanname sistemi aracılığı ile kazançlarını bağlı buldukları vergi dairesine beyan ederler.

İşletmelerin gelir/kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden uygulayacakları indirim ve istisnaları, kazancın bulunması halinde indirilecek istisna ve indirimler, kazancın bulunmaması durumunda yani zarar dahi olsa indirilecek istisna ve indirimler olmak üzere iki başlıkta toplanır. Kazancın bulunması halinde indirilecek istisna ve indirimler vergi matrahının belli bir yüzdesine ya da tamamına uygulanmakta olup bu indirim ve istisnaların zarar artırıcı ya da zarara geçirici özelliği bulunmamaktadır. Ayrıca indirim ve istisnaya konu olan harcama vergi matrahından fazla ise eğer aşan kısım gelecek yıllara devir eden zarar olarak kullanılamaz. Kazancın yeterli olması halinde indirilecek istisna ve indirimlere, sponsorluk harcamaları, bağış ve yardımlar, yatırım indirimi vs. örnek olarak verilebilir⁶⁶.

Kazancın bulunmaması(vergi matrahının olmaması) gelir/kurumlar vergisi beyannamelerinde yer alan tabiri ile "*zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirimler*" mahsup önceliği bulunan istisnalar olup ilgili yılın kazancının yeterli olmaması halinde sonraki yıla devredilebilirler. Bu istisnaların, ilgili dönem kurum kazancının yetersiz olması veya zarar olması nedeniyle yararlanılamayan kısmı geçmiş yıl zararları olarak devredilir ve izleyen yıllarda yararlanır. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde elde edilen kazançların mahsubu Yıllık Gelir/Kurumlar Vergisi beyannamesinin "*zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirimler*" bölümüne yazılmak suretiyle yapılacaktır.

4691 sayılı Kanuna istinaden Teknokent faaliyetleri nedeni ile gelir ve kurumlar vergisi istisnasından yararlanan işletmeler e-beyannamenin ekler bölümünde yer alan "*Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Elde Edilen Kazançlar*" tablosunu dolduracaklardır. Tabloya işletmenin faaliyet kolu(ar-ge, bilişim, yazılım gibi), içinde bulunulan TGB(Cumhuriyet Teknokent gibi), ve bu faaliyetlerden elde edilen kazanç tutarı yazılacaktır. Burada dikkat edilmesi gereken husus bu tabloya yazılan kazanç tutarı ile "*kazanç ve İlaveler*" tablosunda yer alan "*zarar olsa dahi*

⁶⁶ [https://www.verginet.net/dtt/4/Kurumlar Vergisi Beyannamesi Düzenlenirken Dikkat Edilmesi Gereken_7076.aspx](https://www.verginet.net/dtt/4/Kurumlar_Vergisi_Beyannamesi_Düzenlenirken_Dikkat_Edilmesi_Gereken_7076.aspx), (Erişim tarihi: 12.07.2019)

indirilecek istisna ve indirimler" bölümünde bulunan "Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Elde Edilen Kazançlar" satırına yazılan tutarın eşit olmasıdır.

Bölgede Uygulanan İstisnaların Beyanına İlişkin Örnekler

2k Yazılım Ar-Ge ve Danışmanlık Hizmetleri Ticaret Ltd.Şti.'nin Cumhuriyet Teknokentte yürütmüş olduğu "gökkubbe-s" isimli ve "svs-58" kodlu yazılım projesi başarı ile sonuçlanmış ve işletme ortaya çıkan gayri maddi hak ile ilgili belgelendirme işlemlerini zamanında yapmıştır. Projenin başlangıç tarihi 01.01.2017-31.10.2017' dir. İşletmenin Teknokentte faydalanacağı Gelir/Kurumlar Vergisi istisnası, KDV istisnası ile Personel Gelir/Damga Vergisi istisnalarının beyanına ilişkin örnekler aşağıdaki gibidir.

Örnek 1: Gelir/Kurumlar Vergisi İstisnasının Beyanı

2K Yazılım Ar-Ge Ve Danışmanlık Hizmetleri Tic. Ltd. Şti'nin 2017 yılı Ticari bilanço kârı 2.500.000 ₺ , KKEG ise 200.000 ₺ dir.İşletmenin ticari Bilanço karının 2.000.000 ₺'sı Cumhuriyet Teknokentte bulunana şubesinin Yazılım faaliyetlerinden elde edilmiş olup bu tutar 4691 sayılı kanunun Geçici 2.maddesi kapsamında kurumlar vergisinden istisnadır. İşletmenin 2018 yılı için ödeyeceği Kurumlar Vergisi aşağıdaki gibi hesap edilecektir.(Kurumlar Vergisi oranı %22 alınacaktır)

Ticari Bilanço Karı	= 2.500.000 (+)
KKE Giderler	= 200.00 (+)
Teknokentte Yazılım Faaliyetlerinden Elde Edilen Kazanç	= 2.000.000 (-)
Kurumlar Vergisine Tabi Edilen kazanç	= 700.000
Ödenecek Kurumlar Vergisi	=700.000×0.22 = 154.000
İşletme eğer yazılım Faaliyetlerini Teknokent dışında yürütmüş olsaydı İstisnadan faydalanamayacak ve ödeyeceği vergi şu şekilde olacaktı.	
Ticari Kazanç	= 2.500.000 (+)
KKE Gider	= 200.000 (+)
Kurumlar Vergisi Matrahı	= 2.700.000
Ödenecek KV	=2.700.000×0.22=540.000

Nisan ayından vereceği Kurumlar Vergisi Beyannamesi şu şekilde olacaktır.

Vergi Bildirimi		Düzenleme Bilgileri		Ekler		Ek Bilgiler	
Genel Bilgiler		Kuruma Bağlı İşyerleri ve Geçmiş Yıl Zararları				Kazanç ve İlaveler	
Ticari Bilanço Karı						2.500.000	
Ticari Bilanço Zararı							
İLAVELER							
	Türü					Tutarı	
	Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler					200.000	
TOPLAM						200.000,00	
ZARAR OLSA DAHI İNDİRİLECEK İSTİSNA VE İNDİRİMLER							
	Türü	Açıklama				Tutarı	
	Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Elde Edilen Kazançlar					2.000.000	
TOPLAM						2.000.000,00	
Kar ve İlaveler Toplamı						2.700.000,00	
Cari Yıla Ait Zarar, İstisna ve İndirimler Toplamı						2.000.000,00	
ZARAR						0,00	
KAR						700.000,00	
Diğer Geçmiş Yıl Zararları							
İstisnadan Kaynaklanan Geçmiş Yıl Zararları							
Mahsup Edilecek Toplam Geçmiş Yıl Zararları							
İndirime Esas Tutar						700.000,00	
KAZANCIN BULUNMASI HALİNDE İNDİRİLECEK İSTİSNA VE İNDİRİMLER							
	Türü	Açıklama				Tutarı	
TOPLAM							

İşletme genel esaslar çerçevesinde düzenlediği bilançosunda gözüken ticari bilanço karını e-beyannamenin kazanç ve ilaveler bölümünde yer alan “*Ticari Bilanço Karı*” satırına yazmalı ve KKEG' leri ise ilaveler satırına eklemelidir. İşletmenin ticari bilanço karı içerisindeki 2.000.000 ₺'sının Cumhuriyet Teknokente istisna kapsamındaki yazılım faaliyetlerinden elde edildiğinden bu tutar “*ZARAR OLSA DAHI İNDİRİLECEK İSTİSNA VE İNDİRİMLER*” tablosunda “*Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Elde Edilen Kazançlar*” satırına yazılmak suretiyle mahsup edecek dolayısı ile vergi matrahı 2.700.000₺ olarak değil 700.000₺ olarak teşekkül edecektir. İşletme ayrıca ekler bölümündeki “*Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Elde Edilen Kazançlar*” tablosunu dolduracak olup vergi bildirimini şöyle olacaktır;

Vergi Bildirimi		Düzenleme Bilgileri	Elder	Ek Bilgiler
Genel Bilgiler		Kuruma Bağlı İşyerleri ve Geçmiş Yıl Zararları		Kazanç ve İlaveler
Dönem Safi Kurum Kazancı				700.000,00
KVK'nın 32/A Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisine Tabi Matrah				
KVK'nın 32/A Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı				
Genel Orana Tabi Matrah				700.000,00
İşletmeden Çekilen Enflasyon Düzeltmesi Farkları				
Gelecek Yıla Devreden Cari Yıl Zararları				0,00
Safi Kurum Kazancının Türkiye Dışında Elde Edilen Kısmı				
VERGİ BİLDİRİMİ				
Kurumlar Vergisi Matrahı				700.000,00
Hesaplanan Kurumlar Vergisi				154.000,00
Hesaplanan Vergi İndirimi Tutarı (Hesaplanan Kurumlar Vergisi * %5)				
MAHSUP EDİLECEK VERGİLER				
Türü		Tutarı		
Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı				
Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilerden Cari Yılda Mahsup Edilemeyip Gelecek Yıla Devr. Kısmı				
Ödenmesi Gereken Kurumlar Vergisi		154.000,00		
Yabancı Ülkelerde Ödenen Ancak Tevsik Edilememesi Nedeniyle Tecil Edilen Kurumlar Vergisi		0,00		
Vergi İndiriminin Mahsubundan Sonra Ödenmesi Gereken Kurumlar Vergisi		154.000,00		
İadesi Gereken Kurumlar Vergisi ve/veya Geçici Vergi		0,00		
İadesi Gereken Kurumlar Vergisi		0,00		
İadesi Gereken Geçici Vergi		0,00		
Kalan Vergi İndirimi		0,00		
Damga Vergisi		180,10		
Kazancın Tespit Yöntemi		Bilanço		
Bilanço Tipi		Tek Düzen Hesap Planı (Aracı Kur. ve Halka Açık Şirk. Dahil)		

Örnek – 2 Katma Değer Vergisi İstisnasının Beyanı

2K Yazılım Ar-Ge Ve Danışmanlık Hizmetleri Tic. Ltd. Şti.'nin 2017 Yılı Kasım ayı mal ve hizmet teslimleri tutarı 3.500.000 ₺'dir. Bu tutarın 2.000.000 ₺ si işletmenin Cumhuriyet Teknokentte savunma sanayi üzerine geliştirmiş olduğu yazılımın gayri maddi hak satışından meydana gelmektedir. İşletmenin mal ve hizmet teslimlerinin KDV oranı %18'dir.

İşletmenin Kasım Ayı KDV beyanı şu şekilde olacaktır.

Mal ve Hizmet Teslimatı tutarı = 3.500.000 ₺

KDV'den istisna tutar = 2.000.000 ₺

Diğer Teslimler = 1.500.000 × 0.18 = 270.000 ₺

İşletmenin Teknokentteki 2.000.000 ₺ tutarındaki gayrimaddi hak teslimi KDV'den istisna olup KDV1 beyannamesinde "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran

"İşlemler" bölümünde yer alan "KISMİ İSTİSNA KAPSAMINA GİREN İŞLEMLER" Tablosu kısmında beyan edilecek ve iadeye söz konusu bir durum olmadığı için yüklenilen KDV kısmı boş bırakılacaktır. Ayrıca işletmenin Ekler kulakçığında yer alan "Teknoloji Geliştirme Bölgeleri" tablosunu da doldurması gerekecektir. Beyanname şu şekilde olacaktır.

KISMİ İSTİSNA KAPSAMINA GİREN İŞLEMLER		
İstisna Türü	Teslim ve Hizmet Tutarı	Yüklenilen KDV
Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Yapılan İşlemler	2.000.000	
Toplam		0,00

TAM İSTİSNA KAPSAMINA GİREN İŞLEMLER		
İstisna Türü	Teslim ve Hizmet Tutarı	Yüklenilen KDV
Toplam		0,00

İstisna Kapsamına Giren İşlemlere Ait Toplam Teslim ve Hizmet Tutarı: 2.000.000,00

DİĞER İADE HAKKI DOĞURAN İŞLEMLER		
İşlem Türü	Teslim ve Hizmet Tutarı	İadeye Konu Olan KDV
Toplam		

İade Edilebilir KDV: 0,00

107 ve 111 Kodlu İndirim Türleri İçin Bildirimler				
3065 Sayılı Kanun'un 13 / i Maddesindeki İstisna Kapsamında Yapılan Teslimlere İlişkin Bildirim				
Teknoloji Geliştirme Bölgeleri		Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamında Makina ve Teçhizat Alımlarına İlişkin Bildirim		
Türk Hava Kuvvetlerinin Güçlendirilmesine Katılma Payı Bildirimi		Kısmi Tevkifat Uygulaması Kapsamındaki İşlemlere Ait Bildirim		
KDV Kanununun 13/f Maddesi Kapsamında Yüklenici Firmalara Yapılan Teslim ve Hizmetlere Ait Liste				
TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİ				
Teknopark Kapsamındaki İl-İlçe	Projenin Başlangıç Tarihi	Proje Belgesinin Numarası	Teslim Hizmet Bedeli	Yüklenilen K.D.V
SİVAS-MERKEZ	01.01.2017	svs-58	2.000.000	0,00

Örnek – 3 Personel Ücretlerine İlişkin İstisnanın Beyanı

2k Yazılım Ar-Ge ve Danışmanlık Hizmetleri Ticaret Ltd.Şti.'nin Cumhuriyet Teknokentte yürütmüş olduğu “gökkubbe-s” isimli ve “svs-58” kodlu yazılım projesinde 2017/Ocak ayında istihdam ettiği Ar-Ge ve yazılım personelleri için ödediği net ücretler toplamı 24.000 ₺’dir. İşletme personelleri ile net ücret üzerinden sözleşme imzalanmıştır. İşverenin ücretiyle ilgili hesaplaması aşağıdaki gibi olacaktır.

1 - Brüt Ücret Top.	= 33.570,64
2 – SGK Primi İşçi Payı ($33.570,64 \times 0,14$)	= 4.699,89
3 – İşsizlik Sigortası İşçi Payı ($33.570,64 \times 0,01$)	= 335,71
4 – Personel Gelir Vergisi 1-(2+3) = $28.535,04 \times 0,15$	= 4.280,26
5 – Personel Damga Vergisi ($33.570,64 \times 0,759$)	= 254,80
6 – Ödenecek Net Ücret	=24.000,00
7 – İşveren SGK Primi ($33.570,64 \times 0,205$)	= 6.881,98
8 – SGK 5510 Teşviği ($33.570,64 \times 0,05$)	= 1.678,53
9 – SGK 5510 Teşviği (7-8) $\times 0,50$	= 2.601,76
10 – Ödenecek SGK Primi İşveren Hissesi 7-(8+9)	= 2.601,70
11 – Ödenecek İşsizlik Primi İşveren Hissesi ($33.570,64 \times 0,2$)	= 671,41
12 – Toplam Ödenecek SGK Prim Tutarı (2+3+10+11)	= 8.308,71
13 – İşverenin Faydalandığı Toplam Teşvik (4+5+8+9)	= 8.815,35
15 – İşverenin Katlanacağı Toplam Maliyet (2+3+6+10+11)	= 2.308,72
16 – Teknokent Olmaması Durumunda Katlanılan Toplam Maliyet	=39.445,50
($33.570,64 \times 0,225$)=7.553,39-1678,53+33.570,64	

İşletme ödemiş olduğu net ücretlerin toplamını brüt ücrete iblağ ederek muhtasar beyannamede 017 ödeme tür kodu ile bağlı bulunduğu vergi dairesine beyan edecektir. Beyanname üzerinde hesaplanan gelir vergisi ve damga vergisi tahakkuk ettirilmeyecek ve beyannamenin ekler kulakçığındaki “G.V.K. 4691 Madde Kapsamına İlişkin Bildirim” tablosu yönetici şirketten alınan bilgilere istinaden doldurulacaktır.

İşletmenin Muhtasar Beyannamesi şu şekilde olacaktır.

Beyanname4 - MUH_36

Genel Bilgiler Vergiye Tabi İşlemler Ödemeler Vergi Bildirimi Düzenleme Bilgileri Ekler

MATRAH VE VERGİ BİLDİRİMİ

Ödemelerin Tür Kodu	Ödemelerin Gayrisafı Tutarı	Vergi Kesinti Tutarı
017	33.570,64	0
302	33.570,64	0

Toplam 33.570,64 0,00

Ücret Ödemeleri Üzerinden Yapılan Tevkifatın 5084 Say. Kanun Gereği Terkin Edilen Tutarı
Ücret Ödemeleri Üzerinden Yapılan Tevkifatın 5225 Say. Kanun Gereği Terkin Edilen Tutarı
Ücret Ödemeleri Üzerinden Yapılan Tevkifatın 5746 Say. Kanun Gereği Terkin Edilen Tutarı
Ücret Ödemeleri Üzerinden Yapılan Tevkifatın G.V.K Gec. 80.Md Terkin Edilen Tutarı
4447 Sayılı Kanununun Geçici 21. Maddesi Kapsamında Terkin Edilecek Tutar
Terkin Sonrası Kalan Gelir Vergisi Tutarı 0,00

MAHSUP EDİLEN VERGİLER

K.V.K. 34/8. Maddesi Uyarınca K.V.K. 15/3 Maddesine Göre Yapılan Vergi Kesintisinden Mahsup Edilecek Kesinti Tutarları
Menkul Kıy. Yat. Fonları (BYF ile Konut Finansman Fonları ve Varlık Finansman Fonları Dahil) ile Menkul Kıy. Yat. Ortaklıklarınca GVK. Geç. Mad. 67/8'e Göre Hesaplanacak Vergiye Mahsup Edilecek Tevkifat Tutarı
Asgari Geçim İndiriminden Doğan Mahsup Edilecek Gelir Vergisi
GVK'nın 33. Maddesi Kapsamında Mahsup Edilecek Kesinti Tutarı
Mevduat Hesabı Vade Değişikliği Nedeniyle Mahsup Edilecek Kesinti Tutarı
Mahsup Edilecek Toplam Vergi
Tevkifata İlişkin Damga Vergisi

Beyanname4 - MUH_36

Genel Bilgiler Vergiye Tabi İşlemler Ödemeler Vergi Bildirimi Düzenleme Bilgileri Ekler

G.V.K. Geçici 72. Madde Kapsamında Yapılan Gelir Vergisi Tevkifat Tutarlarına İlişkin Bildirim 6550 Sayılı Kanun Kapsamında Bildirim
Yurt Dışına Hizmet Veren İşletmelerde İndirim Uygulamasına İlişkin Bildirim (G.V.K. Madde 33)
Yeraltı Maden İşletmeleri Bildirimi İşyeri Bilgileri İstihdamın Tesvikine İlişkin Bildirim
G.V.K. Geçici 80. Madde Kapsamında Gelir Vergisi Stopajı Teşvikine İlişkin Bildirim 4691 Sayılı Kanun Kapsamında Bildirim
Gelir Vergisi Stopajı Teşvikine İlişkin Bildirim (06.06.2008 Öncesi)
Kültür Yatırımları ve Girişimlerine İlişkin Bildirim Serbest Bölgelerde Gelir Vergisi İstisnasına İlişkin Bildirim
Gelir Vergisi Stopajı Teşvikine İlişkin Bildirim (06.06.2008 Sonrası) Ar-Ge Kapsamında Gelir Vergisi Stopajı Teşvikine İlişkin Bildirim

BİLDİRİM KAPSAMINDA BULUNAN İŞYERLERİNE İLİŞKİN BİLGİLER

Teknopark Bölge Adı	Proje Kodu / Adı	Projenin Başlangıç Tarihi	Projenin Bitiş Tarihi	SSK İşyeri No.	İşyerinin Adresi
Cumhuriyet TGB.	svs-58	01/01/2017	31/10/2017	1055718058	Yenişehir Mah. Kardeşler Cad.No:2/58

BİLDİRİM KAPSAMINDA BULUNAN İŞYERLERİNİN ÇALIŞANLARINA İLİŞKİN BİLGİLER

Proje Kodu	Projede Kapsamında Çalışan Personelin Toplam Çalıştığı Süre (Saat)	Yasa Kapsamında Muaf Olan Brüt Ücret	Yasa Kapsamında Ücretten Kesilmeyen Gelir Vergisi
svs-58	1440	33.570,64	4.280,26

TOPLAM 33.570,64



SONUÇ ÖNERİLER

Yaşadığımız yüzyılda ülkelerin kalkınmışlık düzeyi, refah seviyesi, uluslararası arenada siyasal ve ekonomik üstünlükleri sahip oldukları teknoloji ile paralel durumdadır. Bu sebeple devletler teknolojik gelişimin en önemli ayağı olan Ar-Ge ve yazılım faaliyetlerine büyük önem atfetmekte bu alanda faaliyette bulunan girişimcilere, gerek doğrudan hibe yoluyla gerekse bu faaliyetlerden elde edilen kazançların vergi dışı bırakılması(istisna, muafiyet vb.) suretiyle desteklemektedir.

Devletler Ar-Ge ve yazılım faaliyetlerini teşvik ederken, verilen desteklerin amacına ulaşmasını sağlamak, bu faaliyetlerin belli bir bölgede yapılması suretiyle işletmelere Ar-Ge kültürü kazandırmak, işletmeler arasında sinerji oluşturmak, sağlanan vergi istisna ve muafiyetlerinin kontrolünü yapmak gibi amaçlarla belli bir coğrafi alanı ifade eden, alt yapı ve üst yapı imkanlarının sunulduğu Teknoloji Geliştirme Bölgeleri oluşturmuşlardır.

Teknoloji Geliştirme Bölgelerinin ilk uygulaması 1950' li yıllarda ABD' de başlamış daha sonra ise Avrupa ve Uzak Doğu ülkelerinde hızla yayılmıştır. Ülkemizde ise 1990'lı yıllarda TGB'lerin kurulması ile ilgili çalışmalar başlatılmış ve 2001 yılında 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu bölgenin kuruluşu, yönetimi, denetimi ve bölgede yer alan girişimcilere yönelik vergi istisna ve teşvikleri yasal zemine bağlanmıştır.

Çalışmanın teorik kısmında da belirtildiği gibi Ülkemizde Teknoloji Geliştirme Bölgeleri, kurulacağı bölgede yer alan bir üniversite veya ileri teknoloji enstitüsü ya da kamu Ar-Ge merkez veya enstitüsü veya ileri teknoloji enstitüsü öncülüğünde ve uhdesinde kurulmaktadır. Bölge de Ar-Ge, yazılım ve tasarım faaliyetleri ile iştigal eden işletmelerin yanı sıra destek firması olarak adlandırılan, muhasebe, hukuk, danışmanlık, lokanta, spor salonu gibi hizmetleri sunan firmalarda yer alabilmektedir. Destek firmaları haricindeki işletmelerin bölgede yer alabilmesinin ilk koşulu Ar-Ge, yazılım ve tasarım alanında faaliyette bulunmalarıdır. Ar-Ge yazılım ve tasarım işletmeleri bölgedeki tüm çalışmalarını proje bazlı yürütmek zorunda olup işletmelerin Ar-Ge, yazılım ve tasarım faaliyetlerinden elde ettikleri kazançların büyük bir kısmı Gelir/Kurumlar Vergisinden, yazılım teslimleri Katma Değer Vergisinden, Bölgede istihdam edilen

personellerin ücretleri ise gelir vergisinden 31.12.2023 tarihine kadar istisna edilmiştir.

Yapılan bu çalışmada, bölgede yer alan ve Ar-Ge, yazılım ve tasarım faaliyetlerinde bulunan işletmelerin muhasebe işlemlerinin yürütülmesi ve vergi istisnalarının uygulanması konularında bir takım sorunları olduğu gözlemlenmiştir. Bu sorunlar ve sorunlara ilişkin çözüm önerileri aşağıdaki gibi sıralanabilir.

- ✓ Bölgede yer alan işletmelere tanınan vergi istisnalarına ilişkin yasal düzenlemeler başta 4691 sayılı kanun, Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, KDVK Geçici 20. Maddesi ve 2017/10821 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yapılmış karışık ve birbiri ile çelişik durumdadır. Yapılan yasal düzenlemeler işletmelerin karşılaştıkları farklı durumları çözmeye yetersiz kalmakta ve birçok işletme Gelir İdaresi Başkanlığından almış oldukları özalgeler ile problemlerini çözmeye çalışmaktadır. İşletmelerin bu probleminin, Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Sanayi ve Teknoloji Bakanlığının yetkililerinin bir araya gelerek KDV ve KV Genel Tebliğlerinde olduğu gibi 4691 Sayılı Kanunda yer alan istisnalar ile muhasebe uygulamalarına ilişkin detaylı bir genel tebliğ yayınlaması ve tüm değişikliklerin 4691 Sayılı Kanun ve bu genel tebliğ üzerinden yapılması ile giderileceği düşünülmektedir.
- ✓ Teknokentte yer alan işletmeler Ar-Ge faaliyetleri neticesinde prototipini yaptıkları ürünlerin seri üretimini vergisel avantajlar nedeni ile bölge içerisinde gerçekleştirmek istemektedirler(bir ürün bölgede geliştirilse dahi seri üretiminin bölge dışında yapılması halinde bölgeye tanınan vergi istisnalarından faydalanılamaz). Ancak Teknokentlerde yeterli fiziki yapının olmaması, işletmenin bu yapıyı kendisinin inşa etmek istemesi halinde ise yer sıkıntısının bulunması hasebiyle işletmeler seri üretim faaliyetlerini bölge içerisinde gerçekleştirememektedirler. Bu sebeple de Teknokentler seri üretimi yapılacak ürünlerin Ar-Ge çalışmaları için uygun bir merkez olma özelliğini kaybetmektedir. Yapılacak olan yasal düzenleme ile bölge yönetici şirketi ile Organize Sanayi Bölgesi Müdürlüklerine yetki verilmelidir. İki kurum aralarında imzalayacakları protokol ile seri üretim faaliyetlerinin organize sanayi

bölgesinde yapılmasını sağlamalı ve en azından belli bir süre(5 yıl) vergi istisnası devam etmelidir. Bu şekil bir uygulamanın bölgenin cazibesini artıracığı düşünülmektedir.

- ✓ Bölgede yer alan girişimciler istihdam ettikleri personeller için gelir vergisi istisnasından ve SGK primi işveren hissesi desteğinden faydalanabilmek için yönetici şirketten aldıkları ve çalışan personelin çalışma sürelerini gösterir belgeyi her ay bağlı buldukları SGK İl/Merkez müdürlüğü ile vergi dairesine üst yazıyla bildirmek zorundadırlar. İşletmeler aynı bilgileri Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı'na da her ay elektronik ortamda bildirmektedirler. Dolayısı ile işletmeler için her ay aynı bilgiyi üç farklı kamu kurumuna bildirmek gereksiz bir prosedür olmakla birlikte işletmelerin emeklerini ve zamanlarını israf etmektedir. Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı'na elektronik ortamda yapılan bildirim nihai bildirim sayılmalı ve ilgili bakanlıklar bu bilgilere gereksinim duymaları halinde bu bakanlıktan temin etmeleri işletmeler için büyük emek ve zaman tasarrufu sağlayacağı düşünülmektedir.
- ✓ Vergi sistemimiz bir faaliyetten elde edilen kazancın vergiden istisna olması durumunda bu faaliyete ilişkin katlanılan maliyet, gider ve zararları diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç ve iratlardan indirimine izin vermemektedir. Dolayısı ile Teknokentlerde yer alan işletmelerin bölgede yürüttükleri Ar-Ge çalışmalarının başarısızlıkla sonuçlanması durumunda bu çalışmalar için katlandıkları gider ve maliyetlerin diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç ve iratlardan indirimi söz konusu olamaz. Vergi sistemimizdeki bu kural, sonu belirsiz, uzun soluklu, maliyetli ve zahmetli bir süreç olan Ar-Ge çalışmalarını dezavantajlı hale getirmektedir. Hâlbuki en başarısız Ar-Ge faaliyetleri bile işletmeler için büyük bir tecrübedir ve başka bir Ar-Ge çalışmasının başlangıcı olabilir. Vergi sistemimizde yer alan bu düzenleme Kurumlar Vergisi Kanununda istisnaların düzenlendiği 5. Maddesine konulacak parantez içi bir hükümlerle giderilerek bölgede yapılacak Ar-Ge çalışmalarının cazibesi daha da artırılabilir.

- ✓ İşletmeler Teknokentte yürüttükleri Ar-Ge, yazılım ve tasarım faaliyetlerinden elde ettikleri kazançların vergiden istisna olması ve bu faaliyetlerini proje bazlı yapmaları sebebi ile muhasebe kayıtlarını her bir proje ve vergiden istisna olan olmayan kazanç ayrımını sağlayacak şekilde oluşturmak zorundadır. İşletmelerin karşılaşacakları bir vergi incelemesinde cezai müeyyideye muhatap olamamaları için muhasebe sistemlerine ve dosyalama düzenlerine hususiyetle özen göstermeleri ve iş potansiyeline göre nitelikli personel istihdam etmeleri veya bu konuda uzman kişilerden danışmanlık hizmeti almaları işletmelerin lehine olacağı düşünülmektedir.

Yukarıda sıraladığımız problemlere rağmen Teknokentler girişimcilere büyük avantajlar sağlamakta özellikle yazılım faaliyetleri için Devletin egemenlik hakkından doğan vergilendirme yetkisini kullanmadığı bölgeler olarak nitelendirilebilir. Teknokent istisnaları yine vergi sistemimizde yer alan istisnaların içinde en önemli istisnalardan olup diğer istisnalara nazaran Ar-Ge, yazılım ve tasarım faaliyetleri için faydalanabilme imkânı en kolay olanıdır.

KAYNAKÇA

- AKGÜL Gülay, *Kurumlar Vergisindeki İstisna ve Muafiyet ve Teşviklerin Ekonomik Gerekçeleri ve Kurumların Vergi Yükü Üzerine Etkileri*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi SBE İstanbul, 1992.
- Ankara Ticaret Odası, *Türkiye’de Uygulanan Teşvik Politikaları*, Yayın No:14, Grafiker Ofset, Ankara. 2000 www.zucder.org.tr/zucder/docs/tesvik-politikaları.doc, Erişim Tarihi 18.07.2019
- Ankara VDB'nin 14.03.2012 tarih ve B.07.1.GİB.0.06.62-HÇ:123.M-2010-107-361 sayılı özelge
- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı 14.02.2011 Tarih ve B.07.1.GİB.4.06.18.02-32175-6694-59 sayılı özelge
- ARSLAN Cem, *Ar-ge, Tasarım ve Teknokentlerde Vergi ve Muhasebe Uygulamaları*, 2. Baskı, Ankara 2015, s.299-300
- AYKIN Hasan, “Uluslararası Ampirik Çalışmalar Işığında Vergi Teşviklerinin Etkinliği”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 160, Nisan 2006, 1-5. <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2006047950.html>, Erişim Tarihi 12.07.2019
- BALİ Orhan, *Yatırım ve Teşvik Rehberi*, Doruk Matbaacılık, Ekim, Ankara. 1979
- BENK Serkan, “Vergisel Teşvikler Ve Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Kasım 2005, Sayı:206, s.137-141
- Büyük Mükellefler VDB’nin 19.02.2013 tarih ve 64597866-VUK-313-27 sayılı özelgesi
- ÇAĞALA Cüneyt, *AR-GE Nedir? Ne Anlama Gelir? Bölümleri Nelerdir?*, <https://www.tech-worm.com/ar-ge-nedir-ne-anlama-gelir-bolumleri-nelerdir>, Erişim tarihi:15.07.2018
- DDK, T.C. Cumhurbaşkanlığı DDK. Araştırma ve İnceleme Raporu (T. 22.01.2019-Sayı 2009/1) 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu Uygulamalarının Değerlendirilmesi ile Uygulamada Ortaya Çıkan Sorunların Çözümüne İlişkin Öneri Geliştirilmesi, 2009.

DİL Şeref, *Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları'nda Yer Alan Muafiyet, İstisna ve İndirimler*, Doktora Tezi, Okan Üniversitesi, 2014, s.6, Erişim Tarihi:19.07.2019, earsiv.okan.edu.tr

DÖNMEZ Hasan, Nazlı Koçyiğit, “Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kazanç İstisnası Uygulamasında Yeni Dönem”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Nisan 2019, Sayı 367, Yıl.42, s.76

DURAN Mustafa, *Teşvik Politikaları Ve Doğrudan Sermaye Yatırımları*, Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Ekonomik Araştırmalar Genel Müdürlüğü, Araştırma İnceleme Dizisi (33) Ocak, Ankara. 2003

ENGİNAY Akif, *Kamu Maliyesi*, Turhan Kitabevi, 11. Baskı. Ankara,1985 s.102

FİDANCI Nur, “Araştırma, Geliştirme (Ar-Ge) Ve Tasarım Harcamalarının Vergisel Düzenlemeler Ve Teşvikler Çerçevesinde İncelenmesi Ve Muhasebeleştirilmesi”, *Muhasebe ve vergi Uygulamaları Dergisi*, Şubat 2017;10, s.76, <https://dergipark.org.tr/download/article-file/284524> , erişim tarihi:12/07/2019

GÖKÇE Yusuf, *Gayri Maddi Haklarda Amortisman uygulaması*, <http://www.maliyepostasi.com/gayri-maddi-haklarda-amortisman-uygulamasi>, Erişim tarihi:12.09.2018

<http://pauteknokent.com.tr/dunyada-ve-turkiyede-teknokentler>, Erişim Tarihi: 18.08.2019

<http://www.mhydanismanlik.com/katma-deger-vergisinde-tam-ve-kismi-istisna/>, Erişim tarihi: 20.07.2019

<https://vergidosyası.com./2017/11/17/vergi-muafiyet-vergi-istisna-kavramlar>

<https://depark.com/dunyada-teknoparklar>

<https://www.muhasebenews.com/temel-ve-ek-mali-tablolar-nelerdir> Erişim Tarihi:18.09.2018).

[https://www.verginet.net/dtt/4/Kurumlar Vergisi Beyannamesi Düzenlenirken Dikkat Edilmesi Gereken_7076.aspx](https://www.verginet.net/dtt/4/Kurumlar_Vergisi_Beyannamesi_Duzenlenirken_Dikkat_Edilmesi_Gereken_7076.aspx), Erişim tarihi: 12.07.2019

İstanbul VDB'nin 03.11.2011 tarih ve B.07.GİB.4.34.16.01-KVK 10-1971 sayılı özelgesi

KELEŞ Murat Kemal, *Türkiye'de teknokentler: bir ampirik inceleme*, Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007. s.109.

KELEŞ Murat Kemal, TUNCA Mustafa Zihni, “Türkiye’deki Teknokentlerin Mevcut Durumunun İncelenmesi”, *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* Yıl: 2010/1, Sayı:11

KİRAZ Abdullah, *Teknoparklar ve Sağlanan Vergisel Avantajlar I*, Yaklaşım, Yıl:12, Sayı:140, Aralık, 2004. s. 126.

KÖSE Tunç, FERHATOGLU Emrah, *Araştırma Geliştirme Faaliyetlerinin Teşvikinde Ar-Ge İndirimi ve Ar-Ge Harcamalarının Muhasebeleştirilmesi*, s 93, academia.edu, erişim tarihi:19/07/2019

Kütahya Defterdarlığı Gelir Müdürlüğüne 30.11.2017 tarih ve 61404625-5334-86 sayılı özelge

MELİCHA Delichasanoglou, *Teknoloji Geliştirme Bölgeleri, Türkiye’deki Gelişimi, Sağladığı Vergisel Avantajlar ve Bir Anket Uygulaması*, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2007, s. 10.

NAS Tefvik, “Başka Kanunlarla Getirilen Muafiyet, İstisna ve İndirimlerin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Ekim/2009, s.86

ÖZDEMİR Filiz, *Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde (Teknokentlerde) Ar-Ge Faaliyetlerinin Muhasebe Standartları İle Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi Ve Buna İlişkin Bir Uygulama Örneği*, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2010, s. 25

ÖZDEMİR Filiz, *Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde (Teknokentlerde) Ar-Ge Faaliyetlerinin Muhasebe Standartları İle Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi Ve Buna İlişkin Bir Uygulama Örneği*, Yüksek Lisans Tezi, s.49-50

ÖZSAĞIR Arif, *Bilgi Üretimi ve Bilginin Ürüne Dönüştürülmesinde Teknoparkların Önemi*, <https://www.mevzuatdergisi.com/2008/05a/02.htm>, Erişim Tarihi:18.10.2018

ÖZTÜRK Mualla, *Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu ile Getirilen Vergisel Avantajlar*, e-yaklaşım, Sayı:12, Temmuz 2004. S.68

REYHANOĞLU Metin, *AR-GE İşbirliklerinde Güven: Ankara'daki Teknoparklarda Faaliyet Gösteren İşletmelerde Bir Araştırma*. Yayımlanmış Doktora Tezi, Ankara: Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (2006), s.100

TDK, *Türkçe Sözlük*, Türk Dil Kurumu Yayınları, Ankara 1999

TGB Uygulama Yönetmeliği md. 10

TMS 38/1

TMS 38/104

TMS 38/13

TMS 38/17

TMS 38/21

TMS 38/55

TMS 38/56

TMS 38/57

TMS 38/59

TMS 38/98

TUNCER Selahattin, “Türkiye’de Vergi Teşvikleri Ve Uygulaması (Genel Değerlendirme)-I”, *Yaklaşım Dergisi*, Kasım 2008, Sayı: 191

TÜRKAY İmdat, <http://vergialgi.net/arastirmalar/vergi-harcamalari-ve-2016-vergi-harcamalari-raporu/>, 19.07.2018

YAVAN Nuri, *Teşviklerin Sektörel ve Bölgesel Analizi Türkiye Örneği*, Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayınları, Yayın No:27, Ankara, 2011

YAVUZ Hakan, “Bir Maliye Politikası Aracı Olarak Yatırım Teşviklerinin Rekabet Koşulları Altında Özel Kesim Yatırımları Ve İstihdam Üzerine Etkisi : Ekonometrik Bir Analiz’”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 15, 2010, Sayı 1, 83-101, <http://iibf.sdu.tr/06.pdf> , Erişim Tarihi 22.02.2019

YILDIZ A.Murat, *2018 yılı Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi*, Ankara, 2019, s.164

ZENGİN Yunus, “Girişimcilik, Temel Kavramlar, Girişimcilik Türleri Ve Girişimcilikte Güncel Konular, 18. Bölüm, s.369, https://www.academia.edu/37234401/Giri%C5%9Fimcilik_Temel_Kavramlar_Giri%C5%9Fimcilik_T%C3%BCrleri_Giri%C5%9Fimcilikte_G%C3%BCncel_Konular%C4%B1, Erişim Tarihi: 12.07.2019



ÖZGEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı Soyadı : Kazım KIR
Uyruğu : T.C
Doğum Tarihi ve Yeri : 1980 / Gemerek
e-posta : smmmkazimkir@gmail.com

EĞİTİM

Derece	Kurum	Mezuniyet Yılı
Lisans	Anadolu Üniversitesi	2004
Yüksek Lisans	Sivas Cumhuriyet Üniversitesi	2019

İŞ TECRÜBESİ

Tarih	Kurum	Görev
2008	Kazım Kır Muhasebe Ofisi	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

YABANCI DİL BİLGİSİ

Yabancı Dilin Adı KPDS () ÜDS () TOEFL () EILTS ()