

TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİNDEKİ FİRMALARA YÖNELİK VERGİSEL TEŞVİK VE DESTEKLERİN MUHASEBE UYGULAMALARI*

Doç. Dr. Rabia AKTAŞ^a
Sibel DELEN^b

Örnek Olay (Vak'a) Tahlili
(Case Analysis)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi*
Temmuz 2021; 14 (2): 727-757

ÖZ

Küreselleşen dünyada, yoğun bir rekabet ortamı içerisinde bilgi, inovasyon ve teknolojinin önemi daha da artmıştır. Üretimde bu faktörlerin kullanımı, rekabet ortamında üstünlük sağlayarak ülkelerin zenginliğine yön veren vazgeçilmez unsurlar olarak karşımıza çıkmaktadır. Üretimde söz konusu kaynakların kullanımını girişimcilik ruhuyla özdeşleştirmek amacıyla dünya çapında teknoloji geliştirme bölgeleri kurulmakta ve bu bölgelere özel çeşitli teşvik ve destekler sunulmaktadır. Ülkemizde, 2001 yılında yasal zemini oluşturularak kurulmaya başlayan bu yapılara ilişkin sunulan teşvik ve destekler sürekli olarak artırılmaktadır. Ancak teknoloji geliştirme bölgelerindeki teşvik ve destekler için muhasebe uygulamalarına yönelik ilgili mevzuatın yeterince açık olmaması sektör tarafından eleştiri konusu yapılmakta, üstelik bu konudaki eksiklik nedeniyle özellikle vergisel teşviklere ilişkin yanlış işlemler yapılabilmekte ve cezai yaptırımlara maruz kalılabilmektedir. Bu çalışma, teknoloji geliştirme bölgelerindeki firmalara yönelik teşvik ve destekler ile bu teşvik ve desteklerin muhasebeleştirilmesine ilişkin bir çerçeve olma amacı taşımaktadır. Bu amaca ilişkin olarak bölgelerdeki firmalara yönelik teşvik ve desteklerin yeni düzenlemeler kapsamında incelenerek tespiti ve muhasebeleştirilmesi hedeflenmiştir. Çalışmamızda, örnek olay yöntemi kullanılarak bölgedeki firmalara özgü teşvik ve desteklerin muhasebe uygulamalarına ilişkin düşüncelerimiz hipotetik örnekler aracılığıyla paylaşılmıştır.

Anahtar Sözcükler: 4691 Sayılı Kanun, Teknoloji Geliştirme Bölgeleri, Vergi Teşvikleri, Muhasebe Uygulamaları.

JEL Kodları: M41, M49.

APA Stili Kaynak Gösterimi:

Aktaş, R., Delen, S. (2021). Teknoloji Geliştirme Bölgelerindeki Firmalara Yönelik Vergisel Teşvik ve Desteklerin Muhasebe Uygulamaları. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 14 (2), 727-757.

*Makalenin gönderim tarihi: 02.04.2020; Kabul tarihi: 02.09.2020, iThenticate benzerlik oranı %16

^a Manisa Celal Bayar Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, rabia.aktas@cbu.edu.tr

ORCID: [0000-0002-7006-5235](https://orcid.org/0000-0002-7006-5235).

^b delensibel@gmail.com, ORCID: [0000-0001-6988-0374](https://orcid.org/0000-0001-6988-0374).

ACCOUNTING PRACTICES OF TAX INCENTIVES AND SUPPORTS FOR FIRMS IN TECHNOLOGY DEVELOPMENT AREAS

ABSTRACT

In a globalizing world, the importance of information, innovation and technology has increased in intense competitive environment. The use of these factors in production emerges as indispensable factors that direct the wealth of countries by providing superiority in the competitive environment. World-wide technology development areas that are established to identify the use of these resources in production with the spirit of entrepreneurship, and various incentive and support mechanisms specific to these areas are offered. In Turkey, the incentives and supports are constantly being increased. However, the relevant legislation regarding accounting practices for incentives and supports in technology development areas is not sufficiently clear and this issue is subject to criticism by the players of the sector. Moreover, due to the lack of proper understanding of the subject, especially wrong applications regarding tax incentives and criminal sanctions can be exposed. This study aims to be a framework for the accounting of incentives and supports for companies in technology development areas. Regarding this purpose, it is aimed to examine, to identify, and to account the incentives and supports specific to the companies in the areas within the scope of the new regulations. In our study, our thoughts on the accounting practices of the incentives and supports specific to the companies in the area were shared using the case study method through hypothetical examples.

Keywords: Law No. 4691, Technology Development Areas, Tax Incentives, Accounting Practices.

JEL Codes: M41, M49.

EXTENDED ABSTRACT

Indroduction

Due to the rapid progress of science and technological developments, monitoring technological innovations closely and usage of innovation, science and technology in production has become inevitable in order to continue sustainable growth. It is obvious that the countries that care about these resources will dominate the future and further expand its range of difference in development between them and other countries. In the countries that are aware of this, the importance of Research and Development (R&D) phenomenon emerges and technology policies are built in this direction. The success rate is quite high in the production with emphasis of Research and Development activities. The rate of return on R&D investment expenditures is at a substantial degree. However, especially for small and medium-sized companies, R&D costs are a serious problem. At this point, with the aim of supporting innovation and technology-based companies that are insufficient to meet R&D expenses, technology development areas are being established around the world. As a result of positive outcomes of this adventure that started in the USA in the

1950's, it was aimed to achieve similar success by establishing these structures especially in developed countries.

Compared to developed countries, in Turkey which is late in the establishment of these structures, the idea of establishing technology development areas has been brought to the agenda in 1980s and its importance has been emphasized in development plans. In 2001, a legal basis was established with the Law No 4691. In this law, with regard to the establishment and operation of technology development areas, incentives and support elements are included for the companies that will conduct R&D, software and design activities in the areas.

Companies operating in technology development areas are also must reflect its operations on accounting records within the framework of accounting principles and Tax Procedure Law like other companies operating out of the area. In this context, in order not to face any criminal sanction, which activities that are considered within the scope of exemption, practices of incentives related to activities within the framework of the relevant legislation and accounting records are important issues. However, along with the fact that there is not enough explanation in the secondary legislation on the subject is a matter of criticism by accounting professionals and the companies in the region, incorrect operations can also be made in transferring to the application.

The aim of the study is to provide useful information to entrepreneurs/firms in the regions, professional accountants and to all other interested parties about the accounting practices to be made in line with the required principles while reflecting the incentives and support elements for companies in technology development areas on accounting records.

For this purpose, during the meetings held with accounting professionals related to the sector, the declaration on the basis of incentives and supports in these regions and other relevant document reviews were carried out and

differences between records in the practices and accounting of incentives and / or problems encountered were identified.

In our study, our thoughts on the accounting practices of incentives and supports for companies in technology development areas are shared through hypothetical examples.

Literature on Research

As a result of the literature review, it is seen that there are many studies regarding tax incentives and supports granted to technology development areas. However, no scientific study on the accounting of tax incentives and supports benefited by the companies in technology development areas has been found. Accordingly, it has been observed that there are many assigned specialties to meet the needs of the area and in this area, training activities

related to the subject are carried out in various areas of the country. In this context, it is considered that our study will contribute to the literature.

Method of The Research

Elements of incentives and support offered to companies in the region are explained within the framework of current legislation and common mistakes in accounting and application of these elements are mentioned in our study. With regard to the subject, as a result of the interviews with the accounting professionals related to the sector and in line with information attained by necessary document reviews, accounting records for incentives and supports benefited by companies operating in technology development areas has been explained with the help of hypothetical examples.

Findings of The Research

As a result of interviews with accounting professionals related to the sector and document reviews, common mistakes detected in accounting and practices of incentives and support elements for companies within technology development areas take part in our study as research findings. The mistakes in question are in the following:

- Technology development areas are seen as a harbor for all companies to avoid from tax. However, the tax exemption granted specific to the area is not for all activities and it includes only R&D, design and software activities. In addition, R&D may earn income from other activities as well as operating income related to design and software. In practice, all the earnings may be declared as exempted and sanctions may be encountered. In this context, it is of great importance for the taxpayers, who generate income from activities within the scope of and exceptions, to keep their accounting records in a way to ensure this distinction.
- Another frequently encountered mistake is to write the amount of R&D expenditures realized in the area or the amount of revenue obtained from the area in the statement instead of the amount of earnings in the return. The exception granted to technology development areas is an earning exception. Therefore, the part of the income obtained through R&D, software and design activities to be calculated in accordance with the relevant legislation should be considered within the scope of exception.
- The earning exemption has been granted to corporate tax and income taxpayers engaged in R&D, design and software activities in the region. Considering that there is a corporate taxpayer in managing companies, it is thought that the managing company may benefit from the corporate tax exemption as a result of these activities. However, the exception in the Law No. 4691 for R&D, design and software

activities is specific to taxpayers other than the managing company in the region. Similarly, there is no income tax exemption regarding wages of personnel working within the managing company.

- It is seen that the amount of support provided to companies operating in technology development areas by TÜBİTAK and similar organizations is recorded in 549 Special Funds Accounts. However, the situation clearly stated in the Corporate Tax General Communiqué with serial no. 1 is that the grants received will be considered as income by the companies in the region and similar donations and aids of this nature will be included in the corporate income and evaluated within the scope of exemption. This mistake can be made based on the regulation in Law No. 5746. According to the regulation in Law No. 5746, donations and aids received should not be considered as income, but should be kept in a special fund account for five terms. On the other hand, companies in technology development areas are required to reflect donations and aids as income in their accounting records and evaluate them within the earnings within the scope of exemption.
- Although the activities in the region are carried out as a result of long researches and studies, they may also fail. The loss arising in this context cannot be deducted from the company's earnings arising from other activities. The loss in question should be taken into account as "illegal expenses". Just as the tax is not paid on the earnings within the scope of exemption, separated from other earnings, the loss should not be associated with other earnings.
- In the legislation of our country, incentives are provided by various laws, especially for R&D activities. For example, in the Law No. 5746, all R&D and innovation expenditures can be subject to discount in earning determination. Taxpayers may think that the exception in both laws regarding the same project can be used. However, it is not possible for a taxpayer who benefits from the Law No. 4691 for a project to benefit from the tax incentives in other laws.
- All kinds of delivery and services in technology development areas are not exempt from VAT. Only software sales listed in the provisional article 20 of the Law No. 3065 are exempt from VAT. In other words, VAT-free invoices can be issued only for the delivery of the listed software. Consultancy services regarding this software in the area are subject to VAT. These deliveries of companies outside the area are subject to VAT. It is also subject to VAT that the company in the area produces the software within the scope of exception outside the area and delivers from the area.

Conclusion

Considering that the technology development areas in Turkey are still in the development stage, the duration of granted exemptions for companies should be extended again for a certain period. The regions should not lose their tax attraction in order to attract especially foreign investment to these areas.

It is important that companies that will benefit from exemptions and the accountants of the sector closely follow the tax legislation for the correct determination, accounting and declaration of incentives for companies. However, the lack of sufficient explanation on the subject in the secondary legislation is subject to criticism by the companies and accounting professionals in the area, and may also cause erroneous transactions in the accounting and declaration of the incentives and supports. In order not to be subject to criminal sanctions, taxpayers try to eliminate their lack of information with the specifications requested from the Revenue Administration. In particular, there are many specifications determined by the Revenue Administration regarding the practices of tax incentives. Incentives and supports regulated in various laws in order to eliminate the deficiencies in this matter and including the accounting practices related to them in a single legal regulation in detail and the changes to be made through this legal regulation will provide great convenience to the taxpayers.

1. GİRİŞ¹

Üniversite ile sanayinin bir araya gelmesiyle bilgi ve çalışma altyapısı sanayiye kazandırılarak sinerji etkisi yaratılmaktadır. Bu durum üretimde inovasyon ve teknoloji kullanımını artırarak ülkelerin büyümesine ve gelişmesine katkı sağlamaktadır. Bunun farkında olan devletler, bu yapıların oluşturulması ve devamlılığın sağlanması amacıyla hukuki altyapı oluşturup bu mekanizmalar için birçok teşvik ve destek sağlamaktadır. Bu teşvik ve desteklerin sağlandığı mekanizmalardan biri de patent fabrikaları olarak da bilinen teknoloji geliştirme bölgeleridir.

Ülkemizde, bu bölgelerde bulunan yönetici şirketlere, firmalara ve personel ücretlerine ilişkin çeşitli teşvikler sunulmaktadır. Özellikle de firmalar devlet tarafından sağlanan vergi istisnalarından büyük ölçüde yararlanmakta ve bu bölgeleri vergiden korunma limanı olarak görmektedir.

Teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren firmalar da bölge dışında faaliyette bulunan diğer firmalar gibi işlemlerini Vergi Usul Kanunu ve muhasebe ilkeleri çerçevesinde muhasebe kayıtlarına yansıtma zorundadır. Bu bağlamda, herhangi bir cezai yaptırımla karşılaşmamak amacıyla hangi faaliyetlerin istisna kapsamında değerlendirildiği, istisna kapsamındaki faaliyetlere ilişkin teşviklerin ilgili mevzuat çerçevesinde uygulanması ve muhasebe kayıtları önem arz eden konulardandır. Ancak konuya ilişkin ikincil mevzuatta yeterli açıklama olmadığı hususu bölgedeki firmalar ve muhasebe meslek mensupları tarafından eleştiri konusu olmakla birlikte uygulamaya aktarmada yanlış işlemler de yapılabilmektedir.

Çalışmanın amacı, teknoloji geliştirme bölgelerindeki firmalara yönelik teşvik ve destek unsurlarının muhasebe kayıtlarına yansıtılırken uyulması gereken esaslar doğrultusunda yapılacak muhasebe uygulamaları hakkında bölgelerdeki girişimcilere/firmalara, muhasebe meslek mensuplarına ve diğer tüm ilgililere faydalı bilgiler sunmaktır.

Çalışmamızda bölge bünyesindeki firmalara sunulan teşvik ve destek unsurları güncel mevzuat çerçevesinde açıklanarak bu unsurların uygulama ve muhasebeleştirilmesinde yapılan yaygın hatalardan bahsedilmiştir. Konuya ilişkin olarak ilgili meslek mensuplarıyla yapılan görüşmeler ve gerekli doküman incelemeleri sonucu elde edilen bilgiler doğrultusunda teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan firmaların yararlandığı teşvik ve desteklere ilişkin muhasebe kayıtları hipotetik örnekler yardımıyla açıklanmıştır.

¹ Bu çalışma, Sibel DELEN'in Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Finansman Yüksek Lisans Programında 2019 yılında sunmuş olduğu ve danışmanlığını Doç. Dr. Rabia Aktaş'ın yaptığı "Teknoloji Geliştirme Bölgelerindeki Teşvikler ve Muhasebe Uygulamaları" isimli yüksek lisans tezinden derlenerek hazırlanmıştır.

2. TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİNDEKİ FİRMALARA ÖZGÜ TEŞVİK VE DESTEK UNSURLARI

Ülkemizde inovasyon ve teknolojinin artırılması yoluyla ekonomik ve sosyal açıdan gelişmiş ülkeler düzeyine ulaşabilmek ve bu anlamdaki politikaları gerçekleştirebilmek amacıyla çeşitli çalışmalar yapılmaktadır. Bu amaçların gerçekleştirilmesinde teknoloji geliştirme bölgeleri etkili bir araç olarak kullanılmaktadır. Bu organizasyonların geliştirilmesi ve cazibesinin artırılması için 4691 sayılı Kanun ile diğer çeşitli kanunlarda teknoloji geliştirme bölgelerine -özellikle de bölgedeki firmalara- yönelik çeşitli ayrıcalıklar sunulmaktadır.

Vergi harcamaları² yoluyla ve destek mekanizmalarıyla firmalara sağlanan bu ayrıcalıklar güncel mevzuat göz önünde bulundurularak bütünsel anlamda Tablo 1’de gösterilmiştir.

² Vergi muafiyet ve istisnası, vergi harcamaları kapsamında değerlendirilir.

Tablo 1: Teknoloji Geliştirme Bölgelerindeki Girişimcilere/Firmalara Özgü Teşvikler

	Teşvik/Destek unsuru	Kanuni Dayanağı
Vergisel Teşvikler (Vergi Harcamaları)	*Kazanç İstisnası (Gelir ve Kurumlar Vergisi İstisnası)	4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu, geçici md. 2
	*Katma Değer Vergisi (KDV) İstisnası <ul style="list-style-type: none"> Bazı teslim ve hizmetlerde KDV istisnası 	3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK), geçici md. 20
	<ul style="list-style-type: none"> Makine ve teçhizat alımlarında KDV istisnası 	3065 sayılı KDVK, md. 13
	*İthal edilen eşyaya ilişkin vergi ve harç istisnası	4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu, ek md. 2
	*Personel Ücretlerinde Gelir ve Damga Vergisi İstisnası (Ar-Ge, tasarım ve destek personelinin ücretine ilişkin)	4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu, geçici md. 2
Vergi Dışı Teşvikler	*İç ve Dış Kaynaklı Destekler	Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği md. 26
	*Sermaye Desteği	4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu, geçici md. 4
	*Temel Bilimler Desteği (Ar-Ge personeli istihdam eden firmalara yönelik)	4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu, md. 8
	*Sigorta primi işveren hissesi desteği (½)	5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun, md. 3

2.1. Kazanç İstisnası

Teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren girişimci ve firmalara tanınan kazanç istisnasının yasal dayanağı 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'dur. Kazanç istisnası, kanunun 8. maddesinde 5 yıl süre için öngörülmüştür.

4691 sayılı Kanun'un ilk halinde:

"...bölgede yer alan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu bölgedeki yazılım ve Ar-Ge'ye dayalı üretim

faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları, faaliyete geçilmesinden itibaren beş yıl süre ile Gelir ve Kurumlar Vergisinden müstesnadır. Bakanlar Kurulu; seçilen, hedef alınan, belirli teknolojik alanlar ve ürünler için süreyi on yıla kadar uzatabilir.”

hükmüne yer verilmiştir. Ancak 5035 sayılı Kanun ile bu hüküm geçersiz kılınmış, yapılan yeni düzenleme ile bölgede faaliyette bulunan mükelleflerin bu bölgedeki yazılım ve Ar-Ge faaliyetleri dolayısıyla doğan kazançları 31.12.2013 tarihine kadar vergi matrahının dışında tutularak gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilmiştir (<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2004/01/20040102m1.htm>, 07.12.2019).

23.02.2011 tarihli 6170 sayılı Kanun ile 5035 sayılı Kanun’da belirlenen süre 31.12.2023 olarak değiştirilmiş, istisna süresi uzatılmıştır (6170 sayılı Kanun, md. 7).

16.02.2016 tarihli 6676 sayılı Kanun ile tasarım faaliyeti de istisna kapsamına alınarak bölgelerdeki istisna kapsamı genişletilmiştir (6676 sayılı Kanun, md. 14).

İlgili mevzuat çerçevesinde, söz konusu bölgelerde dar ve tam mükellef ayrımı gözetilmeksizin, faaliyete geçilen tarihten bağımsız olmak üzere “bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin münhasıran bu bölgedeki yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetleri sonucu elde ettikleri kazançları 31.12.2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden istisnadır” (4691 sayılı Kanun, geçici md. 2). Bu kapsamda bölgede yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetlerine ilişkin katlanılan maliyet ve gider unsurlarının hasıllardan düşülmesi sonucu elde edilen kazancın tamamı (herhangi bir kısıtlamaya bağlı kalmadan) gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili satırına yazılarak vergi matrahının dışında tutularak istisnadan yararlandırılacaktır.

Ancak 18.06.2017 tarihli 7033 sayılı Kanun’un 64’üncü maddesiyle ve 2017/10821 Bakanlar Kurulu Kararı (BKK) ile bölgede gelir ve kurumlar vergisi kazanç istisnası uygulamasına ilişkin önemli değişiklikler yapılmıştır. Yapılan köklü değişiklikler neticesinde kazanç istisnası uygulamasında ortaya çıkan belirsizlikleri gidermek amacıyla Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No:1)’nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No:16) ile ayrıntılı idari düzenlemeler yapılmıştır.

2.1.1. Bakanlar Kurulu Kararı ile Kazanç İstisnası Uygulamasında Yeni Dönem

7033 sayılı Kanun ve BKK ile Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu’nun geçici 2’nci maddesine ilişkin yapılan değişiklikle bölgedeki kazanç istisnası uygulaması sınırlandırılarak belge şartına bağlanmıştır.

Bu kapsamda teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren girişimci ve firmaların faaliyetleri sonucu ortaya çıkan gayrimaddi hakların satılması, kiralanması veya devri halinde; gayrimaddi hak için patent / patente eşdeğer belge (faydalı model belgesi, tasarım tescil belgesi, telif hakkı tescil belgesi, entegre devre topografyası tescil belgesi, yeni bitki çeşitlerine ait ıslahçı hakkı tescil belgesi vb.) alınması ve istisnadan yararlandırılacak kazancın, nitelikli harcamanın toplam harcama içerisindeki payı oranında tespit edilmesi gerekmektedir (Dönmez ve Gençyiğit, 2019, s. 71-72).

Mükellefler toplam harcama tutarını aşmaması kaydıyla nitelikli harcama tutarını, yüzde 30'una kadar artırabilirler. Bu bağlamda istisna tutar, kazancın ortaya çıkması amacıyla yapılan nitelikli harcamaların toplam harcamalara oranı esas alınarak tespit edilecektir.

Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No:1)'inde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 16)'inin "5.12.2.10.3. Kazancın istisnadan yararlanacak kısmının tespiti" başlıklı bölümünde; istisnaya tabi tutarın belirlenmesinde proje kapsamında yapılan hangi harcamaların nitelikli ve toplam harcamaya dahil edilip edilmeyeceği belirtilmiştir. Düzenlenen hükümler çerçevesinde nitelikli ve toplam harcamalara dahil olan ve olmayan harcamalar Tablo 2 yardımıyla açıklanmıştır.

Tablo 2: Kazancın İstisnadan Yararlanacak Kısmının Tespitinde Nitelikli ve Toplam Harcamalara Dahil Olan ve Olmayan Harcamalar

Harcama Türü	Nitelikli Harcama	Toplam Harcama
Gayrimaddi hakkın ortaya çıkması amacıyla mükellefçe gerçekleştirilen ve gayrimaddi hak ile doğrudan ilişkili olan harcamalar ³	✓	✓
İlişkisiz kişilerce sağlanan ve aynı mahiyetteki fayda ve hizmet bedelleri (test, danışmanlık hizmetleri gibi)	✓	✓
İlişkili kişiler tarafından sağlanan fayda ve hizmet bedelleri (Yurt içi + Yurt dışı)	X	✓
➤ Ancak, Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi kapsayan vergilendirme döneminin sonuna kadar yurt içi yerleşik ilişkili kişilerce sağlanan fayda ve hizmet bedelleri nitelikli harcamalar tutarına da dahil edilebilmektedir.	✓	✓
Gayrimaddi hak satın alma bedelleri (lisans ve benzeri bedeller dahil)	X	✓
İstisna kapsamında değerlendirilen faaliyetler ile doğrudan ilişkili olmayan maliyet unsurları (bina maliyetleri, faiz giderleri, vergi, resim, harç vb. unsurlar)	X	X

Kaynak: (Dönmez ve Gençyiğit, 2019, s. 73).

³ Aktifleştirilerek amortismanına tabi tutulması gereken harcamalar, gerçekleştirildikleri dönemde amortisman öncesi tutarlarıyla hesaplamaya alınacaktır.

2017/10821 BKK uyarınca; kararın yayımı (19.10.2017) tarihinden sonra bölgede başlayan projeler neticesinde ortaya çıkan kazançlar ile yayım tarihinden önce başlayan projelerden 30.06.2021 tarihinden sonra doğan kazançlar için istisna uygulamasında BKK hükümleri (yeni uygulama) dikkate alınarak hesaplama yapılacaktır. 19.10.2017 tarihi öncesi başlatılmış projelerden 30.06.2021 tarihine kadar elde edilen kazançlar için ise herhangi bir kısıtlamaya gidilmeksizin -BKK öncesi hükümler dikkate alınarak-kazancın tamamı istisna kapsamında değerlendirilecektir.

Ayrıca firmalar Ar-Ge, yazılım veya tasarım projeleriyle ortaya çıkarttıkları ürünün üretimini, yönetici şirketin uygun bulması ve Sanayi ve Teknoloji Bakanlığından izin alınması koşuluyla bu bölgelerde gerçekleştirebilmektedir (Arslan, 2016, s. 263). Bölgede üretimi tamamlanan ürünün, seri üretime tabi tutularak satışa sunulması halinde satıştan elde edilen gelirlerin lisans, patent gibi gayrimaddi haklara isabet eden kısmı transfer fiyatlandırması esaslarına göre ayrıştırılacak ve istisna kapsamında değerlendirilebilecektir (Koç, 2018, s. 489). Diğer kısmı ise istisna kapsamına dahil edilemeyecek, kalan tutar üzerinden vergi hesaplanacaktır (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı (VDB)'nın 23.05.2013 tarih ve 62030549-125[5-2012/92]-766 sayılı özelgesi).

2.2. KDV İstisnası

2.2.1. Bazı Teslim ve Hizmetlere Tanınan KDV İstisnası

4691 sayılı Kanun ile teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren mükelleflere bu bölgelerdeki yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetleri dolayısıyla elde ettiği kazançlarına ilişkin gelir ve kurumlar vergisi istisnası tanınmasına rağmen, faaliyetleri neticesinde üretilen mal ve hizmetler için KDV istisnasına yönelik herhangi bir düzenlemeye yer verilmemiştir (Özdemir, 2010, s. 94).

Ancak mükelleflerce KDV açısından da istisna uygulamasına ilişkin talepler doğrultusunda 5035 sayılı Kanun ile 3065 sayılı KDVK'ya geçici 20'nci madde eklenerek 01.01.2004 tarihinden itibaren uygulanmak üzere bazı teslim ve hizmetlere ilişkin KDV'de istisnaya teşmil edilerek bölgede bulunmanın avantajları artmış, teşvikler genişletilmiştir.

3065 sayılı Kanun'un geçici 20'nci maddesindeki düzenlemeye göre istisna sadece bölgelerde üretilen; "sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, oyun, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımı" şeklindeki teslim ve hizmetleri ihtiva etmektedir. Kanun maddesinde sayılanlar dışındaki yazılımlar bölgede üretilse dahi KDV istisnasından yararlanabilmesi mümkün değildir. Konuya istinaden KDV Genel Uygulama Tebliğinde yer alan idari düzenlemeler Tablo 3'te özetlenmiştir.

Tablo 3: Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde KDV İstisnası Kapsamında Değerlendirilen ve Değerlendirilmeyen Faaliyetler

KDVK'nın Geçici 20 nci Maddesine İlişkin Yapılan Düzenlemeye Göre	İstisna Kapsamında	KDV'ye Tabi
Bölgede üretilen ve KDV istisnası kapsamındaki yazılımın fikri mülkiyet hakkının bölgede faaliyet gösteren mükellefte kalması kaydıyla aralıklı zamanlarda farklı kişilere satılması, satışın CD aracılığıyla veya elektronik iletişim ortamında paylaşımının gerçekleşmesi;	Satış bedelinin gayrimaddi hakka isabet eden kısmı,	Geriye kalan kısmı,
Bölgede üretilen söz konusu yazılımların pazarlanmasının bayiler aracılığıyla yapılmasında, yazılım programlarının;	Bayiye teslimi,	Bayiler tarafından gerçekleştirilen satış işlemi (seri üretime konu olması),
Bölgede faaliyet gösteren mükelleflerin bölgede üretecekleri yazılımlara ilişkin		Her türlü mal ve hizmet alımları
İstisna kapsamındaki yazılımlara ilişkin;	Yazılım güncelleme,	Bakım, destek (otomasyon) hizmetleri, işlevlerini yerine getirmek için yazılım kullanan ürün, aygıt, eşya vb donanımlar ile bu donanımlara ilişkin hizmetler, web sitesi aracılığıyla verilen reklam hizmetleri
Ar-Ge çalışmaları kapsamında;		Danışmanlık ve proje hizmetleri

Kaynak: (KDV Genel Uygulama Tebliği'nden faydalanılarak hazırlanmıştır).

3065 sayılı Kanun'un geçici 20'nci maddesinde belirtilen teslim ve hizmetlere tanınan KDV istisnası, 4691 sayılı Kanun'a göre bölgede faaliyet gösteren mükelleflerin kazançlarının gelir veya kurumlar vergisinden istisna edildiği süreye paralel kılınmıştır. Kanunda belirtilen süre uzatılmaz ise 31.12.2023 tarihinde hukuken sona erecektir.

2.2.2. Makine ve Teçhizat Alımlarında KDV İstisnası

21.03.2018 tarihli ve 7103 sayılı Kanun ile 3065 sayılı KDVK'ya eklenen geçici 39'uncu madde ile Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu kapsamındaki teknoloji geliştirme bölgeleri ile ihtisas teknoloji geliştirme bölgelerinde Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinde bulunan mükelleflere,

bu faaliyetlerinde kullanılmak üzere yeni makine ve teçhizat teslimleri için 01.05.2018 ila 31.12.2019 tarihlerinde KDV istisnası tanınmıştır.

Düzenlemenin ilk halinde 31.12.2019 tarihi ile sınırlandırılan yeni makine ve teçhizat alımlarına tanınan KDV istisnası, 7104 sayılı Kanun ile KDVK'nın geçici 39'uncu maddesinden çıkartılarak aynı kanunun 13'üncü maddesinin (m) bendine eklenmiştir. Böylece teknoloji geliştirme bölgelerinde yeni makine ve teçhizat teslimlerine tanınan KDV istisnasına ilişkin süre kısıtlaması kaldırılarak sürekli hale getirilmiştir.

7103 sayılı Kanunla getirilen KDV istisnası, bölgede Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinde bulunan mükelleflerin bu faaliyetlerinde kullanılması amacıyla iktisap edilen yeni makine ve teçhizat teslimlerini kapsamaktadır. İstisna, yeni makine ve teçhizat teslimlerine ihtiva edildiğinden dolayı makine ve teçhizatın kullanılmamış olması gerekir. Ayrıca makine ve teçhizatın aksam, aksesuar ve parçalarının istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir (KDV Genel Uygulama Tebliği).

Diğer taraftan “istisna kapsamında alınan makine ve teçhizatın, teslim tarihini takip eden takvim yılının başından itibaren üç yıl içinde Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetleri dışında kullanılması veya elden çıkarılması hallerinde” istisna kapsamında değerlendirilen vergi alıcıdan, uygulanacak vergi ziyai cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir (7104 sayılı Kanun, md. 4).

2.3. İthal Edilen Eşyaya İlişkin Gümrük Vergisi ve Fon ile Damga Vergisi ve Harç İstisnası

Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği (TGBUY)'nin muafiyet, indirim ve istisnaları havi olan 35'inci maddesinin i fıkrasında, “...Bölgelerde Kanun kapsamında yürütülen yazılım, Ar-Ge, yenilik ve tasarım projeleri ile ilgili araştırmalarda kullanılmak üzere ithal edilen eşya gümrük vergisi ve her türlü fondan, bu kapsamda düzenlenen kağıtlar ve yapılan işlemler damga vergisi ve harçtan istisnadır” düzenlemesine yer verilmiş olup Mart/2016'da yapılan kanun değişikliği ile kanun koyucu tarafından bölgedeki işletmelerin Ar-Ge, yenilik ve tasarım projeleri ile ilgili araştırmalarında kullanmak üzere ithal ettikleri eşyaya ilişkin gümrük ve damga vergisi ile fon ve harç istisnası tanınmıştır.

Bununla birlikte gümrük işlemlerinin basit ve hızlı bir şekilde uygulanmasını sağlayan Tek Pencere Sisteminin (Single Window System) bölgede yer alan işletmeler için de tatbik edilmesine imkan tanınarak gümrük işlemleri hızlandırılmış ve basitleştirilmiştir (Ar-Ge Reform Paketi ve İkincil Mevzuat, 2016, s. 11-13). Böylece gümrük işlemlerinden kaynaklanan zaman kaybı önlenmiş olacaktır.

2.4. Personel Ücretlerinde Gelir ve Damga Vergisi İstisnası

4691 sayılı Kanun'un geçici 2'nci maddesine göre bölgede çalışan Ar-Ge, tasarım ve destek personelinin bu görevleriyle ilgili ücretleri 31.12.2023 tarihine kadar her türlü vergiden istisna edilmiştir. Buna göre, kanun kapsamında elde edilen ücretlerden, kanunda belirtilen süreye kadar gelir ve damga vergisi kesintisi yapılmayacaktır (Dursun ve Akan, 2018, s. 47).

İstisna kapsamındaki ücretlere, gelir vergisi tevkifatı yapılmadığı için asgari geçim indirimi (AGİ) uygulanmayacaktır. Ancak bölge dışındaki çalışmalardan istisna kapsamına dahil edilmeyen ücretler için AGİ'den yararlanılabilmektedir (Kayseri VDB'nin 13.07.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.38.15.01-GV-20-486-64 sayılı özelgesi). Bu bağlamda istisna kapsamına alınmayan ücretlere ilişkin yani vergiye tabi ücretin bulunması durumunda personele ödenen ücretler üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılarak AGİ hesaplanacak ve bu tutar gelir vergisinden mahsup edilecektir.

Bazı durumlarda istisnadan yararlanan personel diğer faaliyetlerde de (pazarlama, danışmanlık faaliyetleri vb.) görevlendirilebilmektedir. Bu durumda ücretlinin sadece istisna kapsamındaki faaliyetlerinde geçirdiği sürelerle ilişkin gelir ve damga vergisi istisnasından yararlanılacaktır. Benzer şekilde sigorta primi işveren hissesi desteğinde de istisna kapsamındaki faaliyetlerde çalıştığı süreye ilişkin elde ettiği ücret dikkate alınarak sigorta primi işveren hissesi destek tutarı hesaplanacaktır.

İstisna uygulamasından yararlanabilmek için personelin bölgede çalışan tasarım, Ar-Ge ve destek personeli olması şartı aranmaktadır. Bunlar dışında kalan personel ücretlerine ilişkin gelir ve damga vergisi istisnası söz konusu değildir.

İstanbul VDB tarafından tayin edilen 16.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-572 sayılı özelgeye göre insan kaynakları, muhasebe ve finans departmanlarında çalışanlar da destek personeli kapsamında istisnadan yararlanmaktadır.

Ancak destek personelinin istisna uygulamasına ilişkin kanun koyucu tarafından bir sınırlandırma getirilmiştir. Şöyle ki; gelir vergisi istisnası ile sigorta primi işveren hissesine ilişkin destekten faydalanabilecek olan destek personeli sayısı, toplam Ar-Ge ve tasarım personeli sayısının yüzde 10'u ile sınırlandırılmıştır (TGBUY, md. 35).

2.4.1. İstisna Kapsamında Değerlendirilen/Değerlendirilmeyen Ödemeler

Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği'nin 35'inci maddesinde, personel ücret ve ek ödemelerinden hangilerinin istisnaya havi olup olmadığı belirtilmiştir. Hükme göre:

“...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 saatin üzerindeki ve ek çalışma sürelerine ilişkin ücretler bu istisnadan faydalanamaz. Ar-Ge, tasarım ve destek personelinin bu Kanun kapsamında elde ettiği ücret, prim, ikramiye ve benzeri ödemeler de istisna kapsamına dahildir.”

İkincil mevzuat ile birlikte Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB)'nce konuya ilişkin tayin edilmiş özelgelerdeki düzenlemeler de baz alınarak istisnaya tabi ücretin belirlenmesinde hangi ödemelerin istisna kapsamına dahil edilip/edilmeyeceği Tablo 4 yardımıyla açıklanmıştır.

Tablo 4: Personel Ücretlerinde Gelir ve Damga Vergisi İstisnası Kapsamında Değerlendirilen ve Değerlendirilemeyen Ödemeler

Ar-Ge, Tasarım, Destek Personeline Ödenen Ücret ve Ek Ödemeler	İstisnaya Tabi	Vergiye Tabi
Ücret, prim, ikramiye ve benzeri ödemeler (yakacak, yemek, kira yardımı vb.)	✓	
Hafta tatili, resmi tatiller ve yıllık ücretli izin süreleri	✓	
Ek çalışma sürelerine ilişkin ücretler (fazla mesai)		✓
Telafi çalışmaya bağımlı ücretler		✓
Huzur hakkı	✓	
İhbar tazminatı		✓
Doğum, süt, evlilik, ölüm, mazeret izni ile raporlu olunan süreler		✓

Kaynak: (Arslan, 2016, s. 328-331; GİB'in B.07.1.GİB.4.41.15.01-GVK2010/17-90, 38418978-120[61-15/4] -837 sayılı özelgelerinden faydalanılarak hazırlanmıştır).

2.5. İç ve Dış Kaynaklı Destekler

Bölgede faaliyet gösteren firmalara gerçek ve tüzel kişiler, kamu kurum ve kuruluş yapılanmaları ile yabancı kuruluşlarca ilgili mevzuatın izin verdiği ölçüde iç ve dış kaynaklı destek sağlanabilmektedir (TGBUY, md. 26).

2.5.1. Sermaye Desteği

6676 sayılı Kanununun 15'inci maddesiyle 4691 sayılı Kanun'a geçici 4'üncü madde eklenmiştir. Hükme göre; 31.12.2023 tarihi ile sınırlı olmak üzere, teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren firmalara Bakanlığın uygun gördüğü alanlarda gerçekleştirecek oldukları projelerin finansmanı için gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince, işletmenin kuruluşunda veya sonrasında ortak olma ve sermaye koyma yoluyla sermaye desteği sağlanabilir. Gelir ve/veya kurumlar vergisi mükellefleri tarafından sağlanan bu destek beyan edilen gelirin veya kurum kazancının yüzde 10'unu ve öz

sermayenin yüzde 20'sini geçmemek üzere ticari kazancın veya kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilmektedir. Ancak indirime esas tutar yıllık 500.000 TL'yi aşamaz. Cumhurbaşkanı oranları ve parasal sınırı yarısına kadar indirebilir veya dört katına kadar artırabilir (4691 sayılı Kanun geçici md. 4).

2.5.2. Temel Bilimler Desteği

Temel bilimler desteği, teknoloji geliştirme bölgesi bünyesindeki firmaların Ar-Ge personeline ödeyecekleri ücretlere ilişkin 18.06.2017 tarih ve 7033 sayılı Kanununun 63'üncü maddesiyle 4691 sayılı Kanun'un 8'inci maddesine eklenen yeni bir destek türüdür. Bu bağlamda temel bilimler (matematik, kimya, fizik ve biyoloji) alanlarında lisans mezunu Ar-Ge personeli istihdam eden firmaların, bu personele ödeyeceği aylık ücretin o yıl için belirlenen asgari ücretin aylık brüt tutarına tekabül eden kısmı iki yıl boyunca Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı bütçesine aktarılacak tahsisattan karşılanacaktır. Bu yolla işverenin istihdamdaki maliyet yükü paylaşılmaktadır.

2.5.3. Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği

Teknoloji geliştirme bölgelerinin cazibesini artırmak için girişimcilere sağlanan bir diğer avantaj da sigorta primi işveren hissesi desteğidir. Sigorta primi işveren hissesi desteği 5746 sayılı Kanun ile getirilen bir düzenlemedir. Düzenlemeye göre, bölgede ücreti gelir vergisinden istisna edilen personelin, (Ar-Ge, tasarım ve destek personeli) bu istisna süresine bağlı olarak sigorta primi işveren payının yarısı Hazine ve Maliye Bakanlığı bütçesine aktarılacak tahsisattan ödenecektir (5746 sayılı Kanun, md. 3). Böylece işveren maliyeti düşürülerek firma üzerindeki istihdam yükü azalacaktır.

3. TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİNDEKİ TEŞVİKLERİN UYGULAMA VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİNDE YAPILAN YAYGIN HATALAR

Teknoloji geliştirme bölgeleri bütün firmaların vergiden korunmak için sığındığı liman olarak görülmektedir. Ancak bölgeye özgü tanınan vergi istisnası tüm faaliyetler için değil, yalnızca Ar-Ge, tasarım ve yazılım faaliyetlerini kapsamaktadır. Bununla birlikte Ar-Ge, tasarım ve yazılıma ilişkin faaliyet gelirleriyle birlikte diğer faaliyetlerden de gelir elde ediliyor olabilir. Uygulamada tüm kazançlar istisna kapsamındaymış gibi beyan edilip cezai yaptırımlarla karşılaşılabilir. Bu bağlamda istisna kapsamındaki ve istisna kapsamı dışındaki faaliyetlerden gelir elde eden mükelleflerin bu ayrımı sağlayacak şekilde muhasebe kayıtlarını tutması büyük önem arz etmektedir.

Sıklıkla karşılaşılan bir diğer hata, beyannameye kazanç tutarının yerine; bölgede gerçekleştirilen Ar-Ge harcamaları veya bölgeden elde edilen hasılat tutarlarının yazılmasıdır. Teknoloji geliştirme bölgelerine tanınan istisna bir kazanç istisnasıdır. Dolayısıyla Ar-Ge, yazılım ve tasarım faaliyetleriyle elde edilen kazancın ilgili mevzuata uygun olarak hesaplanacak kısmının istisna kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Kazanç istisnası bölgedeki Ar-Ge, tasarım ve yazılım faaliyetlerinde bulunan kurumlar vergisi ve gelir vergisi mükelleflerine tanınmıştır. Yönetici şirketlerinde kurumlar vergisi mükellefi olduğu göz önüne alındığında yönetici şirketin bu faaliyetleri sonucu kurumlar vergisi istisnasından yararlanabileceği düşünülmektedir. Ancak 4691 sayılı Kanun'daki Ar-Ge, tasarım ve yazılım faaliyetlerine yönelik tanınan istisna bölgedeki yönetici şirket dışındaki diğer mükelleflere özgü düzenlenmiştir. Yine benzer şekilde yönetici şirket bünyesinde çalışan personel ücretlerine ilişkin gelir vergisi istisnası söz konusu değildir.

Teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyette bulunan firmalara TÜBİTAK ve benzeri kuruluşlarca sağlanan destek tutarlarının 549 Özel Fonlar Hesabına kaydedildiği görülmektedir. Ancak 1 seri no.'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde açıkça belirtilen durum, alınan hibelerin bölgedeki firmalar tarafından gelir olarak dikkate alınacağı ve bu mahiyetteki benzer bağış ve yardımların kurum kazancına dahil edilerek istisna kapsamında değerlendirileceği yönündedir. Yapılan bu yanlışlık 5746 sayılı Kanun'daki düzenleme baz alınarak yapılabilmektedir. 5746 sayılı Kanun'da yer alan düzenlemeye göre, alınan bağış ve yardımların gelir olarak dikkate alınmaması, özel bir fon hesabında beş dönem boyunca bekletilmesi gerekmektedir. Teknoloji geliştirme bölgelerindeki firmaların ise bağış ve yardımları gelir olarak muhasebe kayıtlarına yansıtması ve istisna kapsamındaki kazançlar içerisinde değerlendirmesi gerekmektedir.

Bölgede yürütülen faaliyetler uzun araştırmalar ve çalışmalar sonucu yapılıyor olsa da başarısızlıkla da sonuçlanabilmektedir. Bu kapsamda ortaya çıkan zarar firmanın diğer faaliyetlerinden doğan kazançlarından indirilemez. Söz konusu zararın “kanunen kabul edilmeyen gider” olarak dikkate alınması gerekir. Nasıl ki istisna kapsamındaki kazanç üzerinden -diğer kazançlardan ayrıştırılarak- vergi ödenmiyorsa zararın da diğer kazançlar ile ilişkilendirilmemesi gerekir.

Ülkemiz mevzuatında özellikle Ar-Ge faaliyetlerine yönelik çeşitli kanunlarla teşvikler sağlanmaktadır. Örneğin, 5746 sayılı Kanun'da Ar-Ge ve yenilik harcamalarının tamamı kazanç tespitinde indirim konusu yapılabilmektedir. Mükellefler aynı projeye ilişkin her iki kanundaki istisnadan da yararlanılabileceğini zannedebilmektedir. Oysa bir proje için 4691 sayılı Kanun'dan yararlanan mükellefin diğer kanunlardaki vergisel teşviklerden yararlanabilmesi mümkün değildir.

Teknoloji geliştirme bölgelerinde her türlü teslim ve hizmet KDV'den istisna değildir. Sadece 3065 sayılı Kanun'un geçici 20'nci maddesinde sayılan yazılım satışları KDV'den istisnadır. Başka bir deyişle sadece sayılan yazılımların tesliminde KDV'siz fatura kesilebilir. Bölgede bu yazılımlara ilişkin danışmanlık hizmetleri KDV'ye tabidir. Bölge dışındaki firmaların bu teslimleri KDV'ye tabidir. Bölgedeki firmanın istisna kapsamındaki yazılımı bölge dışında üretip bölgeden teslimi yine KDV'ye tabidir.

4. TEŞVİK VE DESTEKLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE İLİŞKİN UYGULAMA ÖRNEKLERİ

4.1. Kazanç İstisnası

Uygulama 1: Güney Ar-Ge Mühendislik Ltd. Şti. 21.03.2018 tarihinde Manisa Teknokente başlattığı Ar-Ge projesi kapsamında gayrimaddi hak ile doğrudan bağlantılı 230.000 TL harcama yapmıştır. Bununla birlikte projede kullanılmak amacıyla bir gayrimaddi hakkı 140.000 TL ödeyerek satın almış ve yurt dışı ilişkili kişiden 20.000 TL tutarında mühendislik hizmeti, ilişkisiz kişiden 10.000 TL tutarında danışmanlık hizmeti satın almıştır. Ayrıca projeye doğrudan bağlantılı olmayan ısınma, aydınlatma, kira ve kredi faizine yönelik toplamda 80.000 TL gidere katlanmıştır.

Güney Ar-Ge Mühendislik Ltd. Şti. projesini tamamlamış ve ilgili mevzuat çerçevesinde patent olarak projeye ilişkin gayrimaddi hakkını satmış ve satış sonucunda 1.500.000 TL kazanç elde etmiştir.

Buna göre;

Harcama Türü	Nitelikli Harcama (TL)	Toplam Harcama (TL)
Gayrimaddi hakkın elde edilebilmesi için mükellefçe yapılan ve gayrimaddi hak ile doğrudan bağlantılı harcamalar	230.000	230.000
Gayrimaddi hak satın alma bedeli	-	140.000
Yurt dışı ilişkili kişiden sağlanan mühendislik hizmet bedeli	-	20.000
Yurt dışı ilişkisiz kişiden sağlanan danışmanlık hizmet bedeli	10.000	10.000
Yürütülen Ar-Ge projesiyle doğrudan bağlantılı olmayan bina (ısınma, aydınlatma, temizlik, kira) ve kredi faiz giderleri	-	-
Toplam	240.000	400.000

Bu durumda;

- Nitelikli Harcama = 240.000 TL
- Toplam Harcama = 400.000 TL

$$\begin{aligned} \rightarrow \text{İstisna Oranı} &= \text{Nitelikli Harcama} / \text{Toplam Harcama} \\ &= 240.000 \text{ TL} / 400.000 \text{ TL} \\ &= \%60 \end{aligned}$$

Söz konusu projeye ilişkin gayrimaddi hakkın satışı sonucunda elde edilen kazancın %60'lık kısmına tekabül eden (1.500.000 TL X 0.60) 900.000 TL'si istisna kapsamında değerlendirilerek vergi dışı bırakılacaktır.

Ayrıca BKK'da belirtilen yüzde 30 artırım oranının uygulanması halinde;

$$\begin{aligned} \rightarrow \text{Nitelikli Harcama} &= 240.000 \text{ TL} + (240.000 \text{ TL} \times \%30) \\ &= 312.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

$$\rightarrow \text{Toplam Harcama} = 400.000 \text{ TL}$$

$$\begin{aligned} \rightarrow \text{İstisna Oranı} &= \text{Nitelikli Harcama} / \text{Toplam Harcama} \\ &= 312.000 \text{ TL} / 400.000 \text{ TL} \\ &= \%78 \text{ olarak hesaplanacaktır.} \end{aligned}$$

Bu durumda BKK'ya göre nitelikli harcama tutarının %30 oranında artırılarak hesaplamaya dahil edilmesi halinde, söz konusu projeye ilişkin gayrimaddi hakkın satışından elde edilen kazancın %78'lik kısmına tekabül eden (1.500.000 x %78) 1.170.000 TL'si için istisnadan yararlanılabilecektir. Bu tutar kurumlar vergisi beyannamesinde "Zarar Olsa Dahı İndirilecek İstisna ve İndirimler" kısmındaki "Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Elde Edilen Kazançlar" satırında beyan edilerek vergi matrahına dahil edilmeyecektir.

4.2. KDV İstisnası

4.2.1. Bazı Teslim ve Hizmetlere Tanınan KDV İstisnası

Uygulama 1: Altay Yazılım A.Ş. Trabzon Teknoloji Geliştirme Bölgesinde geliştirmiş olduğu oyun yazılımını 20.08.2019 tarihinde 120.000 TL karşılığında Pusula A.Ş.'ye satmıştır. Bu satış işlemi firmanın muhasebe kayıtlarına aşağıdaki şekilde yansıtılmıştır.

/		
102 BANKALAR HESABI 102.01.002 XY Bankası TL Hesabı	120.000	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR HESABI 600.01.001 İstisna Kapsamındaki Satışlar İstisna kapsamındaki yazılımın KDV'siz satışı		120.000

Örneğimizdeki satış işlemi teknoloji geliştirme bölgelerinde KDVK'nın geçici 20'inci maddesinde sayılan yazılım teslimlerine uygulanan istisna kapsamında olduğu için 120.000 TL üzerinden KDV hesaplanmamış, 391 kodlu Hesaplanan KDV hesabı çalıştırılmamıştır. Bu bağlamda

Ağustos/2019 dönemine ait beyannamede satış bedeli olan 120.000 TL, KDV Beyannamesinin kısmı istisnalar bölümüne yazılarak beyan edilecektir.

Uygulama 2: Altay Yazılım A.Ş. teknoloji geliştirme bölgesinde mobil yazılımlarına ilişkin geliştireceği projede yazılımın üretimi için aynı bölge içerisinde faaliyet gösteren bir başka yazılım firmasından 30.000 TL + %18 KDV tutarında danışmanlık hizmeti almıştır.

750 AR-GE GİDERLERİ HESABI 750.04.001 İşletme Dışından Sağlanan Destek	30.000	
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI	5.400	
102 BANKALAR HESABI 102.01.002 XY Bankası TL Hesabı Danışmanlık ücretinin ödenmesi		35.400

Bölgede yazılım faaliyetinde bulunan şirketin istisna kapsamında değerlendirilecek yazılım faaliyeti üretmesi için bölge veya bölge dışı her türlü mal ve hizmet alımlarında KDV sorumluluğu bulunmaktadır.

4.2.2. Makine ve Teçhizat Alımlarında KDV İstisnası

Uygulama 1: İzmir Teknokentte Ar-Ge faaliyetlerinde bulunan Sedef Ar-Ge Mühendislik A.Ş., KDV yönünden bağlı bulunduğu vergi dairesine başvurarak alacakları makineye ilişkin Katma Değer Vergisinden İstisna Belgesi talebinde bulunmuştur. Gerekli incelemeler sonucu firmaya istediği belge verilmiştir. Firma Şubat/2019'da 8514.20.10.00.12 Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu (G.T.İ.P.) numaralı makineyi 600.000 TL'ye almıştır.

253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR HESABI 253.01.001 8514.20.10.00.12 no.lu makine	600.000	
102 BANKALAR HESABI 102.01.001 Z Bankası TL Hesabı KDV'siz makine alımı		600.000

Firmanın istisna kapsamı dahilinde iktisap ettiği duran varlık için KDV yükü kaldırılmıştır. Dolayısıyla firma bu teşvik karşısında finansman avantajı sağlayacaktır.

Makine ve teçhizat alımlarındaki KDV istisnası tam istisna mahiyetindedir. Dolayısıyla bu teslimlere ilişkin yüklenilen KDV satıcı firma tarafından

indirim konusu yapılabilecek indirim yoluyla telafi edilemeyen vergiler ise satıcıların talep etmesi durumunda iade edilecektir.

4.3. İthal Edilen Eşyaya İlişkin Vergi ve Harç İstisnası

Uygulama 1: SLS Ar-Ge Yazılım ve Mühendislik A.Ş., Ar-Ge faaliyetlerindeki test çalışmalarında kullanmak üzere 50.000 TL + %18 KDV oranında cihaz ithal etmiştir.

253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR HESABI	50.000	
253.01.001 2565... no'lu cihaz		
191 İNDİRİLECEK KDV	9.000	
102 BANKALAR HESABI		59.000
102.01.001 X Bankası TL hesabı		
Banka hesabından ödemenin gerçekleştirilmesi		

SLS Ar-Ge Yazılım ve Mühendislik A.Ş., ithal ettiği cihaza ilişkin sadece maliyet bedeli ile katma değer vergisi ödemiş olup gümrük vergisi maliyetine katlanmamıştır. Yine bu kapsamda düzenlenen kağıtlar ve yapılan işlemler için damga vergisi ve harç ödememiştir.

4.4. İç ve Dış Kaynaklı Destekler

Uygulama 1: Kuzey Yazılım ve Mühendislik A.Ş.'nin teknoloji geliştirme bölgesinde gerçekleştirdiği 1.000.000 TL'lik projenin %75'i TÜBİTAK tarafından karşılanmıştır (hibe olarak verilmiştir).

102 BANKALAR HESABI	750.000	
102.01.002 Y Bankası TL Hesabı		
602 DİĞER GELİRLER HESABI		750.000
602.01.001 Tasarım Projesine İlişkin Hibe Geliri		
Hibe tutarının banka hesabına yatırılması		

Firma projeye ilişkin TÜBİTAK'tan aldığı hibe tutarını gelir mahiyetinde değerlendirerek gelir tablosu hesaplarında kayıt altına almıştır. 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde düzenlemede bu yöndedir. Alınan hibelerin bölgedeki firmalar tarafından gelir olarak dikkate alınacağı ve bu mahiyetteki benzer bağış ve yardımların kurum kazancına dahil edilerek istisna kapsamında değerlendirilebileceği belirtilmiştir. Ayrıca bu hibenin verilmesi işlemi KDV'ye tabi değildir.

Uygulama 2: Movizi Ar-Ge Mühendislik A.Ş. teknoloji geliştirme bölgesinde gerçekleştirdiği tasarım faaliyetleriyle ilgili yapmış olduğu proje

için 13.01.2019 tarihinde KOSGEB'den 3 ay ödemesiz, 6 ay içinde geri ödemeli 300.000 TL faizsiz kredi almıştır.

102 BANKALAR HESABI 102.01.001 X Bankası TL Hesabı	300.000	
329 DİĞER TİCARİ BORÇLAR HESABI 329.01.001 Projesi için alınan faizsiz kredi KOSGEB tarafından kredi tutarının firmanın banka hesabına yatırılması		300.000

Faizsiz kredi desteği hibe niteliğinde olmadığından tutarın gelir hesaplarıyla ilişkilendirilmesi söz konusu değildir. Alınan kredi, vadesi ve mahiyeti dikkate alınarak firmanın kısa vadeli yabancı kaynaklarında 329 Diğer Ticari Borçlar Hesabında muhasebeleştirilmiştir. Alınan kredi borç mahiyetinde olduğundan istisna kapsamında da değerlendirilemeyecektir.

4.5. Personel Ücretlerinde Vergisel Teşvik ve Destekler

Uygulama 1: Kuzey Ar-Ge ve Mühendislik A.Ş.'de personel A (bekar), Ar-Ge personeli olup net maaşı 7.000 TL'dir. Personel (A) 2019/Ocak ayı içerisinde mesaisinin 2/3'ünü Ar-Ge faaliyetleri kapsamında; 1/3'ünü ise pazarlama faaliyetlerinde harcamıştır.

Kimya bölümü lisans mezunu personel B (bekar), Ar-Ge personeli olup net maaşı 7.700 TL'dir. Firma personel (B) için temel bilimler desteğinden yararlanmaktadır. Personel (B) 2019/Ocak ayı mesaisinin tamamını Ar-Ge faaliyetleri kapsamında harcamıştır.

Ayrıca idari para cezası ve prim borcu bulunmayan firma, personel ücretlerine ilişkin 5510 sayılı Kanun'dan doğan 5 puanlık SGK indiriminden de yararlanmaktadır.

Firmanın personel ücretlerine ilişkin Sosyal Güvenlik Kurumu kesintileri, sigorta primi işveren hissesi desteği, gelir vergisi ile damga vergisi istisna tutarları ve bunlara ilişkin muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

Personel (A)		
(a)	Toplam Çalışma Günü	30 Gün
(b)	Ar-Ge Faaliyetleri Kapsamında Çalışma Günü	20 Gün
(c)	Pazarlama Faaliyetleri Kapsamında Çalışma Günü	10 Gün
(ç)	Brüt Ücret	9.791,44
	Ar-Ge Faaliyetleri Kapsamında Brüt Ücret [(ç/30) x b]	6.527,63
	Pazarlama Faaliyetleri Kapsamında Brüt Ücret [(ç/30) x c]	3.263,81
(d)	SGK İşçi Payı (ç x % 14)	1.370,80
(e)	İşsizlik Sigortası İşçi Payı (ç x % 1)	97,91
(f)	Gelir Vergisi Matrahı [ç - (d+e)]	8.322,73
(g)	Gelir Vergisi Stopajı (f x % 15)	1.248,41
(h)	Damga Vergisi (ç x % 7,59)	74,32
(ı)	Kesintiler Toplamı (d+e+g+h)	2.791,44
(j)	Net Ücret (ç – ı)	7.000,00
(k)	AGİ ⁴	191,88
(l)	Ödenecek Gelir Vergisi [(g/a) x c]	416,14
(m)	Ödenecek Damga Vergisi [(h/a) x c]	24,77
(n)	SGK İşveren Payı (ç x 20,5)	2.007,25
(o)	İstisna Kapsamı Dışındaki Ücrete İlişkin SGK İşveren Payı [(n/a) x c]	669,08
(p)	İstisna Kapsamındaki Ücrete İlişkin SGK İşveren Payı [(n/a) x b]	1338,17
(r)	5510 sayılı Kanun'dan Doğan 5 Puanlık SGK İndirimi	489,58
(s)	5 puanlık SGK İndiriminden Sonraki SGK İşveren Payı	1517,67
(t)	5 puanlık SGK İndiriminden Sonra İstisna Kapsamındaki Ücrete İlişkin Ödenecek SGK İşveren Payı	1.011,78
(u)	5746 sayılı Kanun'dan Doğan SGK İşveren Hissesi Desteği (t / 2)	505,89
(v)	İşsizlik Sigortası İşveren Payı (ç x % 2)	195,83
(y)	Gelir Vergisi İstisna Tutarı (g – l)	832,27
(z)	Damga Vergisi İstisna Tutarı (h – m)	49,55

⁴ İstisna kapsamı dışındaki ücretlere ilişkin beyan edilecek gelir vergisi için AGİ hesaplanmıştır.

750 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ	7.996,35
750.01.001 Brüt Ücret 6.527,63	
750.02.001 SGK İşveren Payı 1.338,17	
750.03.001 İşsizlik Sigortası İşveren Payı 130,55	
760 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ	3.998,17
760.01.001 Brüt Ücret 3.263,81	
760.02.001 SGK İşveren Payı 669,08	
760.03.001 İşsizlik Sigortası İşveren Payı 65,28	
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HESABI	
136.01.001 AGİ 191,88	
335 PERSONELE BORÇLAR HESABI	7.000,00
335.01.001 Net Ücret	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI	1.514,61
360.01.001 Gelir Vergisi 1.248,41	
360.01.002 Damga Vergisi 74,32	
360.02.001 AGİ 191,88	
361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ HESABI	3.671,79
361.02.001 SGK İşveren Payı 2.007,25	
361.02.002 SGK İşçi Payı 1.370,80	
361.03.001 İşsizlik Sigortası İşveren Payı 195,83	
361.03.002 İşsizlik Sigortası İşçi Payı 97,91	
Personel (A) Ocak/2019 Ücret Tahakkuku	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI	881,82
360.01.001 Gelir Vergisi İstisnası 832,27	
360.01.002 Damga Vergisi İstisnası 49,55	
750 AR-GE GİDERLERİ HESABI	881,82
İstisna kapsamındaki vergilerin iptal kaydı	
335 PERSONELE BORÇLAR HESABI	7.000,00
335.01.001 Net ücret	
102 BANKALAR HESABI	7.000,00
102.01.001 X Bankası TL Hesabı	
Ocak ayına ilişkin personel ücretinin ödenmesi	

<p>360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI</p> <p>360.01.001 Beyan Edilen Gelir Vergisi 416,14</p> <p>360.01.002 Beyan Edilen Damga Vergisi 24,77</p> <p>136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HESABI</p> <p>136.01.001 AGİ 191,88</p> <p>102 BANKALAR HESABI</p> <p>102.01.001 X Bankası TL Hesabı</p> <p>AGİ'nin mahsup edilmesi, beyan edilen vergilerin ödenmesi</p>	<p>440,91</p> <p>191,88</p> <p>249,03</p>
<p>_____ / _____</p>	
<p>361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ</p> <p>361.02.001 SGK İşveren Payı 2.007,25</p> <p>361.02.002 SGK İşçi Payı 1.370,80</p> <p>361.03.001 İşsizlik Sigortası İşveren Payı 195,83</p> <p>361.03.002 İşsizlik Sigortası İşçi Payı 97,91</p> <p>602 DİĞER GELİRLER HESABI</p> <p>602.01.001 %5 İndirim (5510 sayılı Kanun) 489,58</p> <p>602.01.002 ½ SGK Payı Desteği (5746 sayılı Kanun) 505,89</p> <p>102 BANKALAR HESABI</p> <p>102.01.001 X Bankası TL Hesabı</p> <p>Sosyal güvenlik kesintilerinin banka aracılığıyla ödenmesi</p>	<p>3.671,79</p> <p>995,47</p> <p>2.676,32</p>

Personel (B)		
(a)	Toplam Çalışma Günü	30 Gün
(b)	Brüt Ücret	10.770,59
(c)	SGK İşçi Payı (b x % 14)	1.507,88
(d)	İşsizlik Sigortası İşçi Payı (b x % 1)	107,71
(e)	Gelir Vergisi Matrahı [b – (c+d)]	9.155,00
(f)	Gelir Vergisi Stopajı (e x % 15)	1.373,25
(g)	Damga Vergisi (b x %7,59)	81,75
(h)	Kesintiler Toplamı (c+d+f+g)	3.070,59
(ı)	Net Ücret (b – h)	7.700,00
(j)	AGİ ⁵	-
(k)	SGK İşveren Payı (b x %20,5)	2.207,97

⁵ Devlete beyan edilecek gelir vergisi olmadığı için AGİ hesaplanmamıştır.

(l)	5510 sayılı Kanun'dan Doğan 5 Puanlık SGK İndirimi	538,53
(m)	5 Puanlık İndiriminden Sonraki SGK İşveren Payı (b x % 15.5)	1.669,44
(n)	5746 sayılı Kanun'dan Doğan SGK İşveren Payı Desteği (m / 2)	834,72
(o)	İşsizlik Sigortası İşveren Payı (b x % 2)	215,41
(p)	Devlete Beyan Edilecek Gelir Vergisi	-
(r)	Devlete Beyan Edilecek Damga Vergisi	-
(s)	Temel Bilimler Destek Tutarı	2.558,40 ⁶

/		
750 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ	13.193,97	
750.01.001 Brüt Ücret 10.770,59		
750.02.001 SGK İşveren Payı 2.207,97		
750.03.001 İşsizlik Sigortası İşveren Payı 215,41		
335 PERSONELE BORÇLAR HESABI		7.700,00
335.01.001 Net Ücret		
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI		1.455,00
360.01.001 Gelir Vergisi 1.373,25		
360.01.002 Damga Vergisi 81,75		
361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ HESABI		4.038,97
361.02.001 SGK İşveren Payı 2.207,97		
361.02.002 SGK İşçi Payı 1.507,88		
361.03.001 İşsizlik Sigortası İşveren Payı 215,41		
361.03.002 İşsizlik Sigortası İşçi Payı 107,71		
Personel (B) Ocak/2019 Ücret Tahakkuku		
/		
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI	1.455,00	
360.01.001 Gelir Vergisi İstisnası 1.373,25		
360.01.002 Damga Vergisi İstisnası 81,75		
750 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ		1.455,00
İstisna kapsamındaki vergilerin iptal kaydı		
/		
335 PERSONELE BORÇLAR HESABI	7.700,00	
335.01.001 Net ücret		
102 BANKALAR HESABI		7.700,00
102.01.001 X Bankası TL Hesabı		
Ocak ayına ilişkin personel ücretinin ödenmesi		

⁶ Ocak/2019 asgari ücret brüt tutarı

<p>361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ</p> <p>361.02.001 SGK İşveren Payı 2.207,97 361.02.002 SGK İşçi Payı 1.507,88 361.03.001 İşsizlik Sigortası İşveren Payı 215,41 361.03.002 İşsizlik Sigortası İşçi Payı 107,71</p> <p>602 DİĞER GELİRLER HESABI</p> <p>602.01.001 5 puanlık indirim (5510 sayılı Kanun) 538,53 602.01.002 ½ SGK payı desteği (5746 sayılı Kanun) 834,72</p> <p>102 BANKALAR HESABI</p> <p>102.01.001 X Bankası TL Hesabı</p> <p>SGK paylarının mahsubu</p>	<p>4.038,97</p> <p>1.373,25</p> <p>2.665,72</p>
<p>136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HESABI</p> <p>136.02.001 Temel Bilimler Desteği 2.558,40</p> <p>602 DİĞER GELİRLER HESABI</p> <p>602.02.001 Temel Bilimler Desteği</p> <p>4691 sayılı Kanun Temel Bilimler Desteği</p>	<p>2.558,40</p> <p>2.558,40</p>
<p>102 BANKALAR HESABI</p> <p>102.01.001 X Bankası TL Hesabı</p> <p>136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HESABI</p> <p>136.02.001 Temel Bilimler Desteği 2.558,40</p> <p>Destek tutarının firmanın banka hesabına yatırılması</p>	<p>2.558,40</p> <p>2.558,40</p>

MUVU / 2021-2

Uygulama örneğinde personel ücretlerine yönelik istisnalar TGBUY'daki açıklamalar dikkate alınarak hesaplanmıştır. Hesaplamalarda net ücretler vergi teşvikleri dikkate alınmaksızın brüte iblağ edilerek istisna uygulamasına konu olan ücretler brüt tutarlar üzerinden aylık ve 30 gün esasına göre yapılmıştır.

Personelin istisna kapsamındaki çalışmalarına ilişkin giderler 750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri hesabında, istisna kapsamı dışında kalan çalışmalarına ilişkin giderler ise ilgili hesapta muhasebeleştirilmiştir.

İstisna kapsamına alınmayan ücrete ilişkin beyan edilecek gelir vergisi olduğundan AGİ hesaplanarak ödenecek gelir vergisinden mahsup edilmiştir. İstisna kapsamındaki ücretlere ilişkin ise devlete beyan edilecek gelir vergisi olmadığından AGİ hesaplanmamıştır.

Çeşitli kanunlarla sağlanan indirim ve destek tutarları gelir mahiyetinde değerlendirilerek muhasebe kayıtlarına yansıtılmıştır. Söz konusu indirim ve destek tutarlarının tespitini mümkün kılmak amacıyla bu tutarlar ilgili gelir hesabı (602 Diğer Gelirler hesabı)'nın alt hesaplarında detaylandırılarak takip edilmiştir.

Firmaların en büyük gider kalemlerinden olan personel ücretlerine ilişkin vergisel teşvik ve destekler firmanın personel maliyetini azaltmakta, teknoloji geliştirme bölgelerinin cazibesini daha da artırmaktadır.

5. SONUÇ

Küreselleşen dünyada ilk on ekonomi arasına girme vizyonuyla hareket eden ülkemizde, bilgiye dayalı ileri teknoloji üreten firmalar ile inovasyon tabanlı firmaların desteklenerek ülkenin ekonomik düzeyinin yükseltilmesi amacıyla teknoloji geliştirme bölgelerinin oluşturulması için ciddi kaynaklar tahsis edilmiştir. Türkiye'nin ekonomisi açısından oldukça önemli konumda olan bu yapıların desteklenerek gelişimini tamamlaması ve bölgelerden beklenen potansiyelin gerçekleşmesi için bu bölgelere -özellikle de bölgedeki firmalara- yönelik ihtiyaç ve beklentiler doğrultusunda sürekli yenileri eklenerek çeşitli kanunlarla vergisel teşvik ve destekler sunulmaktadır.

Bu bölgelerde faaliyette bulunan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince bölge içerisinde gerçekleştirdikleri yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetleri dolayısıyla elde edilen kazançlarının önemli bir kısmı [kazanç tutarı x (nitelikli harcama/toplam harcama)] 31.12.2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden istisnadır. 3065 sayılı Kanun'da belirtilen yazılımlarla sınırlı olmak kaydıyla bölgeden yapılan teslim ve hizmetler, firmalara tanınan kazanç istisnası süresi içinde KDV'den istisnadır. Ar-Ge, tasarım ve destek personelinin bu görevleriyle ilgili ücretleri her türlü vergiden istisnadır. Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinde bulunan mükelleflerin bu faaliyetlerinde kullanacak oldukları yeni makine ve teçhizat alımları KDV'den istisnadır. Ayrıca ithal edilen eşyaya ilişkin gümrük vergisi ve fon ile damga vergisi ve harç istisnası da bölgede yararlanılabilecek vergisel teşviklerdendir. Vergisel teşviklerin yanında bölgedeki firmalara, gerçek ve tüzel kişiler, kamu kurum ve kuruluş yapılanmaları ile yabancı kuruluşlarca ilgili mevzuatın izin verdiği ölçüde çeşitli destekler de sağlanabilmektedir. Sermaye desteği, temel bilimler desteği, sigorta primi işveren hissesi desteği bölgedeki firmalara özgü sunulan destek unsurlarındandır.

Teknoloji geliştirme bölgelerinin henüz gelişim aşamasında olduğu dikkate alındığında bölgedeki firmalara yönelik tanınan istisnaların süresi, belirli bir süre yeniden uzatılmalıdır. Özellikle doğrudan yabancı yatırımın bu

bölgelere çekilebilmesi için bölgelerin vergisel açıdan cazibesini kaybetmemesi gerekmektedir.

Firmalara yönelik teşviklerin doğru tespiti, muhasebeleştirilmesi ve raporlanması için istisnadan yararlanacak firmaların ve ilgili meslek mensuplarının vergi mevzuatını yakından izlemeleri önem arz etmektedir. Ancak ikincil mevzuatta konuya ilişkin yeterli açıklama olmaması, bölgedeki firmalar ve muhasebe meslek mensuplarınca eleştiri konusu olmakla birlikte söz konusu teşvik ve desteklerin muhasebeleştirilmesi ve beyanında hatalı işlemlerin yapılmasına da neden olabilmektedir. Mükellefler cezai yaptırımlara maruz kalmamak adına, bilgi eksikliklerini Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan talep edilen özelgelerle gidermeye çalışmaktadır. Özellikle de vergisel teşviklerin uygulanmasına ilişkin Gelir İdaresi Başkanlığı'nca tayin edilmiş birçok özelge bulunmaktadır. Bu konudaki eksikliklerin giderilmesi amacıyla çeşitli kanunlarda düzenlenen teşvik ve destekler ile bunlara ilişkin muhasebe uygulamalarının detaylı olarak tek bir yasal düzenlemede yer alması ve yapılacak değişikliklerin bu yasal düzenleme üzerinden yapılması mükelleflere büyük kolaylıklar sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

Arslan, C. (2016). *Ar-Ge Tasarım ile Teknokentlerde Vergi ve Muhasebe Uygulamaları*. Ankara: Ar-Ge ve Teknokent Mali Müşavirlik Danışmanlık Hizmetleri Ltd. Şti.

Dönmez, H. ve Gençyiğit, N. (2019). Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kazanç İstisnası Uygulamasında Yeni Dönem. *Vergi Sorunları Dergisi*. (367), 69-77.

Dursun, G. D. ve Akan, N. (2018). Teknokentlerde Girişimcilere Sağlanan Yararlar Vergisel Boyutta İncelenmesi ve Bir Uygulama. *Mali Çözüm Dergisi*. (145), 41-54.

Koç, Ö. E. (2018). İçsel Büyüme/Teknoloji Yoğun Büyüme Modelleri Kapsamında Türkiye'de Teknoloji Geliştirme Bölgelerine Yönelik Vergi Uygulamaları. *Manisa Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Yönetim ve Ekonomi Dergisi*. 25(2), 477-499.

Özdemir, F. (2010). *Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde (Teknokentlerde) Ar-Ge Faaliyetlerinin Muhasebe Standartları ile Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi ve Buna İlişkin Bir Uygulama Örneği*. Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu.

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu.

<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2001/07/20010706.htm#1>,
(03.11.2018).

5035 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu.

5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun.

6170 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.

6676 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.

7033 sayılı Sanayinin Geliştirilmesi ve Üretimin Desteklenmesi Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.

7103 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.

7104 sayılı Katma Değer Vergisi ve Bazı Kanunlar ile 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.

11.09.2017 tarih ve 2017/10821 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı.

Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği.

Ar-Ge Reform Paketi ve İkincil Mevzuat. (2016).

Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1).

Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 16).

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği.

Kayseri VDB'nin 13.07.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.38.15.01-GV-20-486-64 sayılı özelgesi.

Kocaeli VDB'nin 01.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.41.15.01-GVK-2010/17-90 sayılı özelgesi.

İstanbul VDB'nin 16.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-572 sayılı özelgesi.

İstanbul VDB'nin 23.05.2013 tarih ve 62030549-125[5-2012/92]-766 sayılı özelgesi.

Ankara VDB'nin 17.08.2015 tarih ve 38418978-120[61-15/4]-837 sayılı özelgesi.

