

4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu Kapsamında Sunulan Teşviklerin Vergisel Boyutunun İncelenmesi

Kayahan TÜM¹
Sevi DOKUZOĞLU²

Makale Geliş Tarihi: 05.11.2019 **Makale Kabul Tarihi:** 15.01.2020

Makale Türü: Araştırma makalesi

Atıf: Tüm, K. & Dokuzoğlu, S. (2020). 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu Kapsamında Sunulan Teşviklerin Vergisel Boyutunun İncelenmesi, *İşletme ve İktisat Çalışmaları Dergisi*, 8(1), 14-29.

ÖZ

Araştırma-Geliştirme (AR-GE) faaliyetleri, ülkelerarası iktisadi ve sosyal farklılıkların temel belirleyicilerindendir. Yaratığı dışsal ekonomiler nedeniyle kamu müdahalesini gerekli kılan AR-GE faaliyetleri dünyada olduğu gibi Türkiye’de de çeşitli teşvik paketleri ile desteklenmektedir. Bununla birlikte, kamunun sağladığı teşvikler mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini azaltan sonuçlar yaratmakta; AR-GE faaliyetleri mükellefler açısından bir vergi planlaması aracı olarak karşımıza çıkmaktadır. 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu ise üniversite-sanayi işbirliğine yönelik en önemli adımlardan ve teşvik unsurlarından birisidir. Bu çalışmanın amacı, 4691 Sayılı Kanun’un teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine sunduğu vergisel teşviklere mezkûr kanundaki son değişiklikler çerçevesinde yer vermek; kanun kapsamında yer alan indirim, istisna ve muafiyet uygulamalarının vergisel boyutunu örnek uygulamalar ile ortaya koymaktır.

Anahtar Kelimeler: 4691 Sayılı Kanun, Teknoloji Geliştirme Bölgeleri, Ar-Ge, Vergisel Teşvikler.

Jel Kodları: O32, H25, H26

Reviewing the Taxational Dimension of the Incentives Provided Within the Law No. 4691 on Technology Development Zones

ABSTRACT

Research- Development (R&D) activities are one of the main determinants of international economic and social differences. R&D activities which requires public intervention due to external economies are supported by various stimulus packages in Turkey as well as in the world. In addition to this taxational incentives provided by the government reduces reduce taxpayers' tax liabilities; R&D activities appear as a tax planning tool for taxpayers. Law No. 4691 on Technology Development Zones is one of the most important steps regarding university-industry cooperation and incentive factors. The aim of this study is to include the tax incentives provided by the Law No. 4691 for the income and corporate taxpayers operating in technology development regions within the framework of the recent changes in the mentioned law; and to demonstrate the taxational dimension of the incentives such as tax reduction, tax exemption and tax allowance within the scope of the law with applications.

Key Words: Law No. 4691, Technology Development Zones, R&D, Taxational Incentives.

Jel Codes: O32, H25, H26

¹ Doç. Dr., Hatay Mustafa Kemal Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, kayahantum@mku.edu.tr., <https://orcid.org/0000-0001-7716-3965>.

² Arş. Gör. Dr., Hatay Mustafa Kemal Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, sdokuzoglu@mku.edu.tr., <https://orcid.org/0000-0002-2888-4755>

1.Giriş

Günümüz iktisadi koşullarında ülkelerin ekonomik gelişme ve kalkınma süreçlerini hızlandırması, sürdürülebilir büyüme hedefini yakalayabilmesinin temel gereklilikleri arasında sahip olduğu teknoloji seviyesi ile teknoloji üretebilme kapasitesi sayılabilir. Teknoloji üretme kapasitesi yüksek olan ülkeler, uluslararası rekabet gücüne sahip olduğu gibi göreceli olarak daha düşük kapasiteye sahip ülkelerin teknoloji seviyesini de kontrol altında tutabilmektedir. Bu durum ise söz konusu ülkelerin diğer ülkeler karşısında başta ekonomi olmak üzere diğer stratejik alanlardaki gücünü kaçınılmaz olarak mutlaklaştırmaktadır.

Genel olarak, bir ülkenin teknoloji alt yapısını teknoloji üretme ve teknoloji transferi yoluyla geliştirebileceğini söyleyebilmek mümkündür. Teknoloji transferi, bir ülkenin teknoloji konusundaki bağımlılığını artırmamasının yanı sıra; beraberinde getirdiği yüksek maliyetler nedeniyle sürdürülebilir teknolojik gelişme sürecini sağlamaktaki temel engellerden birisidir (Dursun ve Akan, 2018: 42). Bu bağlamda, Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerin büyüme ve kalkınma hedeflerini gerçekleştirmesi; katma değeri yüksek, yenilikçi ürün ve üretim süreçlerini geliştirebilmesi için teknoloji üretme kapasitesini geliştirmesi gerekmektedir. (Bıçakçı, 2017: 102).

Teknoloji üretme kapasitesinin geliştirmesi sürecinde ise Araştırma-Geliştirme (AR-GE) faaliyetleri ön plana çıkmaktadır. Bununla birlikte, AR-GE sektöründeki eksik üretim bir piyasa başarısızlığı sorunu ortaya çıkarmaktadır. Sözü edilen piyasa başarısızlığı durumu AR-GE sektörünün dışsal fayda yaratması; ancak AR-GE faaliyetlerine ilişkin piyasadaki üretimin optimum seviyenin altında gerçekleşmesinden kaynaklanmaktadır.

Günümüz ekonomilerin gelişmişlik düzeyinin göstergeleri arasında sayılan AR-GE faaliyetlerinin temel amacının yüksek katma değere sahip ürün geliştirmek veya söz konusu ürünün geliştirilmesine olanak sağlayacak bilimsel bir altyapı kurmak olduğu söylenebilmektedir. AR-GE faaliyetleri, ekonomik büyümeyi desteklemek ve güçlendirmek amacıyla üretim faktörlerinin verimliliğini artırmak suretiyle yeni teknolojilerin üretilmesine olanak sağlamaktadır (Kutbay, 2018: 82). Bu çerçevede, gelişmiş ve gelişmekte olan birçok ülkenin teknolojik üretimi ve AR-GE faaliyetlerini teşvik etmek amacıyla çeşitli hukuki düzenlemeler yaptığı görülmektedir. Türkiye’de bu hususta yapılan düzenlemelerden birisi de 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu’dur. 4691 Sayılı Kanun’un temel amacının teknolojik üretime yönelik yeni ürün veya üretim yöntemlerinin geliştirilmesini teşvik etmek olduğu söylenebilmektedir.

Bununla birlikte, vergi mükellefiyeti açısından bakıldığında AR-GE faaliyetleri bir vergi planlaması aracı olarak karşımıza çıkmaktadır. Bilindiği üzere vergi sistemi içerisinde farklı vergilendirilen iktisadi faaliyetler mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini asgari seviyede gerçekleştirmelerine olanak sağlamaktadır. Vergi planlaması adı verilen bu mükellef davranışı yasal mali sınırlar içerisinde tanımlanmakta ve mükelleflerin iktisadi faaliyetlerine ilişkin tercihleri yoluyla gerçekleşmektedir.

Bu çalışmanın amacı 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu ile sunulan vergisel teşviklere mezkûr kanuna yönelik olarak yapılan güncel düzenlemeler çerçevesinde yer verilmesi, kanun kapsamında düzenlenen indirim, istisna ve muafiyet uygulamalarının vergisel boyutunu örnek uygulamalarla ortaya koymaktır.

2. 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu

06.07.2001 tarihi itibari ile yürürlüğe giren 4691 Sayılı Kanun; üniversite – sanayi işbirliğinin sağlanması, teknolojik bilgi üretimi ve ticareti, üretim sürecinde verimlilik artışı, teknoloji transferi, uluslararası alanda rekabet edebilir teknolojik alt yapının oluşturulması, araştırmacı ve nitelikli istihdamın artırılması, teknoloji yoğun alanlara yatırımların desteklenmesi amaçları çerçevesinde hazırlanmıştır (4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu).

4691 Sayılı Kanun; 2016 yılında 6676³ ve 7033⁴ Sayılı Kanunlar ile gerçekleştirilen ve **AR-GE Reformu** olarak adlandırılan düzenlemelerden önce 5035⁵, 5281⁶ ve 6170⁷ Sayılı Kanunlar ile revize edilmiştir. İlgili kanunun yürürlük süresi 5035 Sayılı Kanun ile 2013 yılı; 6170 Sayılı Kanun ile 2023 yılı olarak belirlenmiştir. 6170 Sayılı Kanun ile “yazılım faaliyetleri” kanun kapsamına alınmıştır. 5281 Sayılı Kanun ile yapılan düzenlemede ise TÜBİTAK- Marmara Araştırma Merkezi’ni teknoloji bölgesi kapsamına dâhil etmiştir. Bununla birlikte, 6676 ve 7033 Sayılı Kanunlar ile teknoloji geliştirme bölgelerine ilişkin yeni bir faaliyet konusu 4691 Sayılı Kanun kapsamına alınmıştır. Bu çerçevede, kanun kapsamındaki AR-GE ve yazılım faaliyetlerine ek olarak “tasarım faaliyetlerine” de vergisel teşvikler içerisinde yer verilmiştir. Ayrıca, 6676 Sayılı Kanun “İhtisas Teknoloji Geliştirme Bölgelerini”⁸ 4691 Sayılı Kanun’da yer alan muafiyet, istisna, indirim ve teşvik kapsamına dâhil etmiştir.

4691 Sayılı Kanun kapsamında yer alan vergisel teşvikler; yönetici şirkete yönelik teşvikler, teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyette bulunan firmalara yönelik teşvikler ve teknoloji geliştirme bölgelerinde istihdam edilen personellere yönelik teşvikler şeklinde sınıflandırılabilir. Kanun kapsamında sunulan vergi teşvikleri her bir başlık altında yer verilen örnek uygulamalarla birlikte incelenecektir.

2.1. Yönetici Şirket

4691 Sayılı Kanun’ un uygulanmasına ilişkin usul ve esasları düzenleyen 29797 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği yönetici şirketi “kanuna uygun ve anonim şirket olarak kurulan, bölgenin yönetim ve işletmesinden sorumlu olan şirket” olarak tanımlamaktadır.

*Yönetici şirketin kurucuları arasında, Bölgenin bulunduğu ilde yer alan en az bir üniversite veya yüksek teknoloji enstitüsü ya da kamu AR-GE merkez veya enstitüsü bulunması şartı aranır. Yönetici şirkete ayrıca; a) Türkiye Odalar ve Borsalar Birliğine bağlı odalar ve borsalar, b) Türkiye Esnaf ve Sanatkarları Konfederasyonuna bağlı odalar, birlikler ve federasyonlar, c) Yerel yönetimler, ç) Bankalar ve finansman kurumları, d) Yerli ve yabancı özel hukuk tüzel kişileri, e) AR-GE ve teknoloji geliştirme ile ilgili vakıf, kooperatif ve dernekler, f) İlgili kamu kuruluşları, g) İhracatçı birlikleri, kurucu ya da sonradan ortak olabilir.*⁹

Yönetici şirketin, bölgede faaliyet gösteren girişimcilere karşı çok sayıda görev ve sorumlulukları olmakla birlikte; genel olarak görevinin bölgenin yönetilmesi ve işletilmesi, bölgede faaliyet göstermek isteyen girişimcilerin başvurularının incelenmesi ile AR-GE projelerini değerlendirilerek izin verilen

³ 6676 Sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun 16.02.2016 tarihinde Resmi Gazete ‘de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

⁴ 7033 Sayılı Sanayinin Geliştirilmesi ve Üretimin Desteklenmesi Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun 01.07.2017 tarihinde Resmi Gazete ‘de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

⁵ 5035 Sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun 02.01.2004 tarihinde Resmi Gazete ‘de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

⁶ 5281 Sayılı Vergi Kanunlarının Yeni Türk Lirasına Uyumu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun 31.12.2004 tarihinde Resmi Gazete ‘de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

⁷ 6170 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun 12.03.2011 tarihinde Resmi Gazete ‘de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

⁸ 6676 Sayılı Kanun İhtisas Teknoloji Geliştirme Bölgesi’ni; “aynı sektör grubunda ve bu sektör grubuna dâhil alt sektörlerde faaliyet gösteren girişimcilerin yer aldığı tematik teknoloji geliştirme bölgeleri” şeklinde tanımlamaktadır.

⁹ Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği, Madde 3 ve Madde 13.

projelere yer tahsisinin yapılması olduğu söylenilmektedir (Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği, 2016).

2.1.1.Yönetici Şirkete Yönelik Vergisel Teşviklerin Kapsamı ve İstisna Kazancının Tespiti

Yönetici Őirketler için 4691 Sayılı Kanun kapsamında sağlanan vergisel teşvikler; Kurumlar Vergisi istisnası, Damga Vergisi ve Emlak Vergisi muafliğıdır.

4691 Sayılı Kanun'un Geçici 2.' nci maddesi hükmüne göre "Yönetici Şirketlerin bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Aynı Kanun maddesi hükmünde "Yönetici Şirketlerin istisna edilen kazançları, 4691 Sayılı Kanun kapsamında bölgenin kurulmasına, yönetilmesine ve işletilmesine ilişkin faaliyetlerden kaynaklanan kazançlardır." denilmek suretiyle istisna kazancının kaynağını oluşturacak faaliyetlerin sınırı belirlenmiştir. Dolayısıyla yönetici Şirketlerin; bölgenin kurulması, işletilmesi ve yönetilmesi ile birlikte normal ticari faaliyet yürütmesi durumunda elde edeceği gelir ile olağandışı gelirleri istisna kapsamında değerlendirilmemektedir. Bu durumun sonucu olarak ise istisna kapsamında olan ve istisna kapsamında olmayan faaliyetler sonuçlarının (hasılat, gider ve maliyet) ayrı ayrı takip edilmesi gerekliliği ortaya çıkmaktadır (altekin, 2018: 13). Söz konusu duruma ilişkin olarak aşağıda örnek bir uygulamaya yer verilmiştir:

rnek¹⁰ 1: X Teknoloji Geliştirme Bölgesinde, yönetici Şirket olarak faaliyet gösteren XYZ Anonim Şirketi, esas görevinin yanı sıra danışmanlık faaliyetlerinde de bulunmaktadır. 2018 yılı sonunda bölgenin işletilmesinden dolayı elde etmiş olduğu gelirleri 20.000 TL, danışmanlık hizmetleri nedeniyle elde etmiş olduğu gelirler ise 5.000 TL'dir. Söz konusu danışmanlık hizmetine ilişkin maliyeti 1.000 TL'dir. Yönetici Şirketin 4691 Sayılı Kanun kapsamına giren 2.000 TL'lik yönetim gideri; buna karşın danışmanlık hizmet nedeniyle 500 TL'lik yönetim gideri ve 750 TL tutarında pazarlama gideri söz konusudur. Diğer taraftan, yönetici Şirketin 2018 yılında mevcut nakitlerin değerlendirilmesi sonucu 1.000 TL'lik faiz geliri, 500 TL'lik kur farkı geliri ile 2.000 TL'lik duran varlık satışından elde ettiği geliri bulunmaktadır. Ayrıca, bölgede faaliyet göstermek isteyen TÜM Bilişim A.Ő.'nin yükümlülüklerini yerine getirememesi nedeniyle 10.000 TL'lik teminat mektubunu nakde çevirmiş ve kayıtlarına gelir olarak kaydetmiştir

Bu bilgiler ışığında yönetici Şirketin 2018 hesap dönemi kazancının 4691 Sayılı Kanun kapsamında yer alan istisna uygulaması çerçevesinde değerlendirilmesi sonucunda ayrıntılı gelir tablosu ve kurumlar vergisi matrahı Tablo-1'deki Şekilde düzenlenecektir:

Tablo 1: XYZ A.Ő. Gelir Tablosu

01.01.2018-31.12.2018				
	TOPLAM (TL)		4691 Kanun Kap.Faal.	Kapsam Dışı Faal.
A.BRÜT SATIşLAR		25.000	20.000	5.000
B.SATIş İNDİRİMLERİ (-)		0	0	0
C.NET SATIşLAR		25.000	20.000	5.000
D.SATIşLARIN MALİYETİ (-)		(0)	(0)	(1.000)
BRÜT SATIş KARI VEYA ZARARI		24.000	20.000	4.000
E.FAALİYET GİDERLERİ		(3.250)		
1.Araştırma ve Geliştirme. Gid.	0		0	0
2.Pazarlama Satış ve Dağ. Gid.	750		0	(750)

¹⁰ Makalede sunulan örneklerin geliştirilmesinde; (altekin, 2018); (Kutbay, 2018), (Dursun ve Akan, 2018) (Beyanname Düzenleme Rehberi, 2019) 'dan esinlenerek tarafımızca hazırlanmıştır.

4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu Kapsamında Sunulan Teşviklerin Vergisel Boyutunun İncelenmesi

3.Genel Yönetim Gid.	2.500		(2.000)	(500)
FAALİYET KARI VEYA ZARARI		20.750	18.000	2.750
F.DİĞ.FAAL.OLAĞ.GEL. VE KARL.		1.500		
Faiz Gelirleri	1.000			1.000
Kur Farkı Gelirleri	500			500
G.DİĞ.FAAL.OLAĞ.GİD. VE ZARARL. (-)				
H.FİNANSMAN GİDERLERİ (-)				
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR		22.250	18.000	4.250
I.OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR		12.000	0	12.000
Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	12.000			
J.OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)				
DÖNEM KARI VEYA ZARARI		34.250	18.000	16.250
K.KURUMLAR VERGİSİ KARŞILIĞI (-) (16.250 * 0,22)		(3.575)	0	(3.575)
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI		30.675		

Yönetici şirketin, hem istisna kazancının hem de kurumlar vergisi matrahının doğru tespiti açısından istisna kapsamında olan ve istisna kapsamında olmayan faaliyetlerinin sonuçları ayrı ayrı takip edilmiştir. Yönetici şirketin kanun kapsamında istisna tutulacak kazancının bölgenin kurulması, işletilmesi ve yönetilmesinden kaynaklanması gerekmektedir. Bu kapsam dışında elde edilen gelirler tali nitelikte bir kazanç olması nedeniyle kanunda belirtilen kazanç istisnasına konu edilemeyecektir. Örnekte görüldüğü üzere yönetici şirketin danışmanlık faaliyetinden elde ettiği gelir, mevcut nakdinin değerlendirilmesi sonucu elde ettiği faiz geliri, kur farkı geliri ve varlık satışından elde ettiği gelir teknoloji geliştirme bölgesinin işletilmesinden ve/veya yönetilmesinden dolayı ortaya çıkmadığı için söz konusu gelirlerin kurumlar vergisi matrahına ilave edilmesi gerekecektir. Diğer taraftan yönetici şirketin teminat mektubunun nakde dönüştürülmesinden elde etmiş olduğu gelir de kanunda belirtilen kazanç istisnasına konu edilemeyecektir¹¹. Bu doğrultuda yönetici şirket 2018 yılı sonunda toplam 34.250 TL dönem kârı elde etmiş; söz konusu dönem karının 18.000 TL'lik kısmı 4691 Sayılı Kanun kapsamında elde edildiği için tamamı kurum kazancından istisna tutulmuştur. Söz konusu 18.000 TL'lik istisna tutarı kurumlar vergisi beyannamesinin “Zarar Olsa Dahı İndirilecek İstisna ve İndirimler” bölümünde yer alan “Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Elde Edilen Kazançlar” satırında gösterilecektir. Buradan hareketle, söz konusu yönetici şirketin kurumlar vergisi beyannamesi aşağıdaki şekilde düzenlenecektir:

Tablo 2: XYZ A.Ş.'nin Kurumlar Vergisi Beyannamesi

Ticari Bilanço Karı		34.250
Zarar Olsa Dahı İndirilecek İstisna ve İndirimler		18.000
Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Elde Edilen Kazançlar	18.000	
Kurumlar Vergisi Matrahı		16.250
Hesaplanan Kurumlar Vergisi (16.250 * 0,22)		3.575

¹¹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nca verilen 08.04.2013 tarih ve 62030549-125[5-4691-2013/42]-535 Sayılı Özelge' de Teknoloji Geliştirme Bölgesinin yönetilmesinden ve işletilmesinden sorumlu olan şirketinizin, Teknopark ... idare binası ve kuluçka merkezi inşasına ilişkin yükümlülüklerini yerine getirmeyen ... A.Ş.'nin teminat mektubunun nakde çevrilmesi sonucu elde etmiş olduğu kazanç söz konusu teknoloji geliştirme bölgesinin yönetilmesinden ve işletilmesinden elde edilmeyip tali nitelikli bir kazanç olduğundan Teknoloji Bölgesi Kanununda tanımlanan kazanç istisnasına konu edilemeyecektir.” denilmektedir.

Öte yandan, istisna kapsamında olan faaliyetler neticesinde zarar edilmesi durumunda söz konusu zarar tutarı, istisna kapsamında olmayan kazançlardan indirim yapılamayacağından dolayı kurumlar vergisi beyannamesinde kanunen kabul edilmeyen giderler satırında gösterilmesi gerekmektedir (Çaltekin, 2018). Örneğin; yukarıda verilen XYZ A.Ş yönetici şirketinin 2018 yılında teknoloji geliştirme bölgesindeki faaliyetlerinden 18.000 TL zarar ettiği; buna karşın istisna kapsamı dışı faaliyetlerden 30.000 TL kazanç elde ettiği varsayımı altında kurumlar vergisi beyannamesi şu şekilde düzenlenmesi gerekecekti:

Tablo 3: XYZ A.Ş.’nin Kurumlar Vergisi Beyannamesi

Ticari Bilanço Karı		12.000
İlaveler		18.000
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderleri	18.000	
Kurumlar Vergisi Matrahı		30.000
Hesaplanan Kurumlar Vergisi (30.000 * 0,22)		6.600

4691 Sayılı Kanun’un yönetici şirketlere yönelik olarak sunduğu diğer vergisel avantaj damga vergisi ve emlak vergi muafiyetidir. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği’nin 35. Maddesinde bu konu düzenlenmiştir. Anılan madde hükmüne göre yönetici şirket “*Kanunun uygulanması ile ilgili olarak düzenlenen kâğıtlar yönünden damga vergisinden, yapılan işlemler bakımından harçlardan ve Bölge alanı içerisinde sahip olduğu taşınmazlar dolayısıyla emlak vergisinden muafır*” (Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği, 2016).

2.2. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Faaliyette Bulunan Firmalara Yönelik Teşvikler

Teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyette bulunmak isteyen firmaların, öncelikle faaliyet göstermek istediği teknoloji bölgesinin yönetici şirketine yazılı olarak başvurmaları gerekmektedir. Başvurunun yönetici şirket tarafından değerlendirilmesinin ardından uygun görülen firmalar için yönetici şirket yer tahsisinde bulunmaktadır. Yönetici şirketin yapmış olduğu değerlendirmenin odak noktasını bölgede faaliyet göstermek isteyen firmanın AR-GE ya da yazılım geliştirme faaliyetlerini fiilen yapması ya da bunları yapabilecek kapasitesine ilişkin değerlendirmeler oluşturmaktadır. Bu şartları sağlayan firmalara yönelik olarak 4691 Sayılı Kanun kapsamında sunulan vergi teşvikleri aşağıda örnek uygulamalarıyla birlikte sunulmuştur (Demirli, 2014: 101).

2.2.1. Firmalara Yönelik Kurumlar Vergisi İstisnasının Kapsamı ve İstisna Kazancının Tespiti

4691 Sayılı Kanun’un Geçici 2. Maddesi’ne göre “*Bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu bölgedeki yazılım, tasarım ve AR-GE faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31/12/2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın uygulanabilmesi için mükellefler bağlı buldukları vergi dairesine başvuruda bulunurlar. Söz konusu istisnanın uygulanabilmesi için bu başvuruya, yönetici şirketten alınacak olan vergi mükellefinin Bölgede yer aldığını ve mükellefin faaliyet alanlarını gösteren belgeler de eklenmesi gerekir* (Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği, 35. madde). İstisna uygulamasında mükellefin tam veya dar mükellefiyet esasına göre gelir ve kurumlar vergisine tabi olması önem taşımamaktadır (Kutbay, 2018:85).

4691 Sayılı Kanun’da öngörülen kurumlar vergisi istisnasının kapsamı, bölge içerisinde gerçekleştirilen AR-GE, yazılım ve tasarım faaliyetlerini içermekte olup; bölgede faaliyet gösteren bir firmanın bölge dışında aynı faaliyetlerden elde etmiş olduğu kazançları istisna kazancı kapsamında değerlendirilmemektedir. Dolayısıyla, istisna kapsamında olan ve istisna kapsamında olmayan faaliyetleri bir arada gerçekleştiren bir firmanın her iki faaliyetten elde ettiği hasılat ile bu faaliyetler için katlandığı maliyet ve gider unsurlarını ayrı takip etmesi gerekliliği ortaya çıkmaktadır. Ayrıca

4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu Kapsamında Sunulan Teşviklerin Vergisel Boyutunun İncelenmesi

istisna kapsamında olan faaliyetler neticesinde zarar edilmesi durumunda; söz konusu zarar tutarının istisna kapsamında olmayan kazançlardan indirim yapılmaması gerekmektedir. Her iki duruma yönelik olarak aşağıda örnek uygulamaya yer verilmiştir:

Örnek 2: Bilişim sektöründe faaliyet gösteren KLM A.Ş.'nin X Teknoloji Geliştirme Bölgesi'nde yazılım faaliyetinde bulunan bir şubesi ile bölge dışında faaliyet gösteren bir merkez şubesi bulunmaktadır. 2018 mali yılında, KLM A.Ş. bölge içerisinde ürettiği yazılım programlarının satışından 450.000 TL gelir elde etmiştir. Söz konusu yazılım programı için 65.000 TL'lik AR-GE ve 4.000 TL'lik yönetim giderine katlanmıştır. Merkez şube ise ürettiği yazılım programlarının satışından 275.000 TL gelir elde etmiştir. Merkez şubede üretilip satılan yazılım programının maliyeti 125.000 TL olup; söz konusu yazılım programı için ayrıca 30.000 TL'lik AR-GE gideri ile 2.000 TL'lik yönetim giderine katlanılmıştır. Söz konusu işletme, aynı dönemde 3.000 TL'si şube içerisinde; 7.000 TL'si ise bölge dışında olmak üzere pazarlama, satış, dağıtım gideri yapmıştır. Kurumlar Vergisi oranı %20 olarak alınmıştır.

Bu bilgiler ışığında KLM Bilişim A.Ş.'nin 2018 yılı hesap dönemi kazancının 4691 Sayılı Kanun kapsamında yer alan istisna uygulaması çerçevesinde değerlendirilmesi sonucunda ayrıntılı gelir tablosu ve kurumlar vergisi matrahı şu şekilde düzenlenmelidir:

Tablo 4: KLM A.Ş. Gelir Tablosu

01.01.2018-31.12.2018				
		TOPLAM (TL)	4691 Kanun Kap.Faal.	Kapsam Dışı Faal.
A.BRÜT SATIŞLAR		725.000	450.000	275.000
B.SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)		0	0	0
C.NET SATIŞLAR		725.000	450.000	275.000
D.SATIŞLARIN MALİYETİ (-)		(125.000)	(0)	(125.000)
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI		600.000	450.000	150.000
E.FAALİYET GİDERLERİ		(111.000)		
1.Araştırma ve Geliştirme. Gid.	95.000		(65.000)	(30.000)
2.Pazarlama Satış ve Dağ. Gid.	10.000		(3.000)	(7.000)
3.Genel Yönetim Gid.	6.000		(4.000)	(2.000)
FAALİYET KARI VEYA ZARARI		489.000	378.000	111.000
F.DİĞ.FAAL.OLAĞ.GEL. VE KARL.		0		
G.DİĞ.FAAL.OLAĞ.GİD. VE ZARARL. (-)		0		
H.FİNANSMAN GİDERLERİ (-)		0		
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR		489.000	378.000	111.000
I.OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR		0		
J.OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)		0		
DÖNEM KARI VEYA ZARARI		489.000	378.000	111.000
K.KURUMLAR VERGİSİ KARŞILIĞI (-) (111.000 * 0,22)		(22.200)	0	(22.200)
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI		466.800		

Yukarıda sunulan ayrıntılı gelir tablosundan hareketle, KLM Bilişim A.Ş.'nin 2018 yılına ait kurumlar vergisi beyannamesi aşağıdaki şekilde hazırlanmalıdır:

Tablo 5: KLM A.Ş.'nin Kurumlar Vergisi Beyannamesi

Ticari Bilanço Karı		489.000
Zarar Olsa Dahı İndirilecek İstisna ve İndirimler		378.000
Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Elde Edilen Kazançlar	378.000	
Kurumlar Vergisi Matrahı		111.000
Hesaplanan Kurumlar Vergisi (111.000 * 0,22)		22.200

4691 Sayılı Kanun'da öngörülen istisnanın kapsamı, bölge içerisindeki AR-GE, yazılım ve tasarım faaliyetlerini içermektedir. Örnekte görüldüğü üzere KLM Bilişim A.Ş. faaliyetlerini merkez ve şube olmak üzere iki ayrı yerde gerçekleştirmektedir. Firmanın şubesi teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyet gösterdiği için burada elde etmiş olduğu kazanç istisna kapsamındadır. Öte yandan, merkez şubenin aynı faaliyetten elde etmiş olduğu kazançları, bölge dışında elde edildiğinden için istisna kazancı kapsamında değildir. Bu bağlamda, KLM Bilişim A.Ş.'nin yararlandığı vergisel avantajlar şu şekilde açıklanabilir:

KLM Bilişim A.Ş.'nin 31.12.2018 dönem sonu itibarıyla ticari bilanço karınının 489.000 TL olduğu; söz konusu işletmenin teknoloji geliştirme bölgesindeki faaliyetlerinden 378.000 TL'lik kazanç elde ettiği görülmektedir. Sözü edilen 378.000 TL'lik kazanç, istisna kazancı kapsamında değerlendirileceğinden KLM Bilişim A.Ş.'nin kurumlar vergisi matrahı 108.000 TL olarak hesaplanmıştır. Bu tutar üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi ise 22.200 TL'dir. KLM Bilişim A.Ş.'nin söz konusu faaliyetlerini bölge dışında yürütmesi durumunda, bölge içerisinde elde edilen 378.000 TL'lik tutarı da kurumlar vergisi matrahına dâhil etmesi gerekecektir. Bu şartlar altında, KLM İşletmesi'nin ödeyeceği kurumlar vergisi 97.800 TL (489.000*0,20) olacak idi. Dolayısıyla, şirketin kanun kapsamında 75.600 TL'lik (97.800 - 22.200) bir kazancı ortaya çıkmaktadır.

Örnek 3: KLM A.Ş. 2018 yılında X Teknoloji Geliştirme Bölgesinde gerçekleştirdiği AR-GE projesi için 90.000 TL gider yapmış; ancak projeden aynı dönem içerisinde bir gelir elde edememiştir. Söz konusu firma, istisna kapsamı dışındaki faaliyetlerinden ise 120.000 TL gelir elde etmiştir. Bu bilgiler ışığında KLM A.Ş.'nin kurumlar vergisi beyannamesi Tablo-6'daki şekilde düzenlenmelidir:

Tablo 6: KLM A.Ş.'nin Kurumlar Vergisi Beyannamesi

Ticari Bilanço Karı		30.000
İlaveler		90.000
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	90.000	
Kurumlar Vergisi Matrahı		120.000
Hesaplanan Kurumlar Vergisi (120.000* 0,22)		26.400

Örnekte görüldüğü üzere, istisna kapsamında olan faaliyetler neticesinde 90.000 TL zarar edilmiş; buna karşın istisna kapsamında olmayan faaliyetlerden 120.000 TL tutarında bir kazanç elde edilmiştir. Söz konusu zarar tutarı, istisna kapsamında olmayan kazançlardan indirim yapılmamıştır.

2.2.1.1. Müşterek Giderler ve Amortismanların Dağıtımı

İki numaralı örnekte dikkate alınması gereken temel husus, KLM Bilişim A.Ş.'nin katlanmış olduğu giderlerin doğrudan olduğu; yani söz konusu işletmenin müşterek giderinin olmadığı varsayıldığıdır. Ancak, istisna kapsamındaki faaliyetler ile istisna kapsamı dışındaki faaliyetlerin bir arada yapılması durumunda müşterek genel giderlerin dağıtılması; söz konusu müşterek genel giderlerden istisna kapsamındaki faaliyetlere pay verilmesi gerekmektedir.

Nitekim 1 Sıra No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde, "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." denilmek suretiyle müşterek genel giderlerden pay verilmesi gerekliliği uygun görülmüştür (Çarhoğlu, 2017: 117). Müşterek giderlerden pay verme işleminin nasıl gerçekleştirildiğini somutlaştırabilmek adına aşağıdaki örnek sunulmuştur:

Örnek 4: Bilişim sektöründe faaliyet gösteren KLM A.Ş.'nin X Teknoloji Geliştirme Bölgesi'nde yazılım faaliyetinde bulunan bir şubesi ile bölge dışında faaliyet gösteren bir merkez şubesi bulunmaktadır. 2018 mali yılında KLM A.Ş. bölge içerisinde ürettiği yazılım programlarının satışından 450.000 TL gelir elde etmiştir. Söz konusu yazılım programı için 65.000 TL'lik AR-GE ve 4.000 TL'lik yönetim giderine katlanmıştır. Merkez şube, ürettiği yazılım programlarının satışından ise 275.000 TL gelir elde etmiştir. Merkez şubenin ürettiği yazılım programının maliyeti 125.000 TL olup; söz konusu yazılım programı için ayrıca 30.000 TL'lik AR-GE gideri ile 2.000 TL'lik yönetim gideri ortaya çıkmıştır. Söz konusu işletme, aynı dönemde 3.000 TL'si şube içerisinde; 7.000 TL'si ise bölge dışında olmak üzere pazarlama, satış, dağıtım gideri yapmıştır. Aynı döneme ilişkin müşterek gider olarak 5.000 TL pazarlama, satış dağıtım ve 4.000 TL yönetim gideri yapılmıştır.

Ayrıntılı gelir tablosu ve kurumlar vergisi beyannamesini hazırlamadan önce müşterek giderlerin dağıtılması amacıyla Tablo 7 hazırlanmıştır. Tabloda, KLM A.Ş.'nin bölge içerisinde ortaya çıkan maliyetleri ile cari yıl (2018) içerisinde ortaya çıkan maliyetleri toplu olarak verilmiştir:

Tablo 7: KLM A.Ş.'nin 2018 Yılına Ait Maliyet Tablosu

Giderler	2018 Yılında Oluşan Cari Maliyetler	Giderler	4691 Say. Kan. Kap. Ortaya Çıkan Maliyetler
SMM	125.000	SMM	0
AR-GE	95.000	AR-GE	65.000
PSDG (Doğrudan)	10.000	PSDG (Bölgede)	3.000
GYG (Doğrudan)	6.000	GYG (Bölgede)	4.000
Toplam	236.000	Toplam	72.000

Daha önce ifade edildiği üzere müşterek giderlerin *istisna kapsamındaki faaliyetler ile ilgili olarak cari yılda oluşan maliyetlerin birbirine oranlanmak suretiyle* dağıtılması gerekmektedir. Buradan hareketle;

Müşterek Gider Pay Oranı: $72.000 / 236.000 = 0,305$ olarak hesaplanmaktadır.

Müşterek olarak ortaya çıkan pazarlama, satış ve dağıtım gideri ile genel yönetim giderinin dağıtımını ise aşağıdaki şekildedir:

Müşterek Paz. Sat. Dağ. Gideri = $5.000 * 0,305 = 1.525$ TL ve

Müşterek Genel Yönetim Gideri = $4.000 * 0,305 = 1.220$ TL olarak hesaplanır.

Bu hesaplamaların ardından KLM Şirketi'nin 2018 yılına ait ayrıntılı gelir tablosu Tablo 8'deki şekilde oluşacaktır:

Tablo 8: KLM A.. Gelir Tablosu

01.01.2018-31.12.2018 (TL)					
	TOPLAM (TL)			4691 Say. Kan. Kap.Faal.	Kapsam Dış. Faal.
A.BRÜT SATIŞLAR			725.000	450.000	275.000
B.SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)			0	0	0
C.NET SATIŞLAR			725.000	450.000	275.000
D.SATIŞLARIN MALİYETİ (-)			(125.000)	(0)	(125.000)
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI			600.000	450.000	150.000
E.FAALİYET GİDERLERİ			(120.000)		
1.Araştırma ve Geliştirme Giderleri		95.000		(65.000)	(30.000)
2.Pazarlama Satış ve Dağ. Giderleri		15.000			
Doğrudan	10.000			(3.000)	(7.000)
Müşterek	5.000			(1.525)	(3.475)
3.Genel Yönetim Giderleri		10.000			
Doğrudan	6.000			(4.000)	(2.000)
Müşterek	4.000			(1.220)	(2.780)
FAALİYET KARI VEYA ZARARI			480.000	375.000	105.000
DÖNEM KARI VEYA ZARARI			480.000	375.000	105.000
K.KURUMLAR VERGİSİ KARşILIğI (-) (105.000 * 0,22)			(23.100)	0	(23.100)
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI			456.900		

Ayrıntılı gelir tablosundan hareketle, KLM A..'nin 2018 yılına ait kurumlar vergisi beyannamesi Tablo 9 gibi hazırlanacaktır:

Tablo 9: KLM A..'nin Kurumlar Vergisi Beyannamesi

Ticari Bilanço Karı		480.000
Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler		375.000
Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Elde Edilen Kazançlar	375.000	
Kurumlar Vergisi Matrahı		105.000
Hesaplanan Kurumlar Vergisi (105.000 * 0,22)		23.100

Müşterek giderlerden istisna kazancına ilişkin giderlere pay verilmesi, hem istisna kazancının hem de kurumlar vergisi matrahının doğru bir şekilde tespit edilmesi açısından son derece önem taşımaktadır. Çünkü bu uygulama istisna kazancına ilişkin giderlerin istisna kapsamında olmayan kazançlardan indirilmesini engelleyecektir (Çarhoğlu, 2017:117). Örnekten görüleceği üzere 4.000 TL'lik müşterek genel yönetim giderlerinden 1.220 TL'si; istisna tutulan kazançtan, geri kalan 2.780 TL ise istisna kapsamında olmayan kazançtan düşülerek kurumlar vergisi matrahı doğru bir şekilde hesaplanmıştır.

Öte yandan, istisna kapsamında değerlendirilen faaliyetler ile bu kapsama girmeyen faaliyetlerin bir arada gerçekleştirilmesi durumunda, müşterek kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanlarının; bunların her bir ite kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtılarak yapılması gerekmektedir (Çaltekin, 2018).

Örnek 5: X Teknoloji Geliştirme Bölgesi'nde yazılım ve tasarım faaliyetinde bulunan KLM A..'nin bölge dışında aynı konuda faaliyet gösteren bir merkez ubesi bulunmaktadır. Şirketin, bölge içi ve bölge dışındaki faaliyetleri için müşterek kullandığı taşıt için 2018 yılında hesapladığı amortisman gideri

20.000 TL'dir. Söz konusu taşıt bölge içerisinde 90 gün, bölge dışında 270 gün gün kullanılmıştır. (Amortisman yöntemi olarak normal amortisman yöntemi ve bir yıl 360 gün olarak kabul edilmiştir.) Bu çerçevede, toplam amortisman gideri KLM A.Ş.'nin istisna kapsamında olan ve olmayan faaliyetlerine aşağıdaki şekilde dağıtılır:

	Gün Sayısı	Amortisman Payı Dağıtım Oranı	Amortisman Tutarının Hesaplanması
Bölge İçine İsbet eden	90	$90/360=0,25$	$0,25*20.000 = 5.000$ TL
Bölge Dışına İsbet eden	270	$270/360=0,75$	$0,75*20.000 =15.000$ TL

Buna göre KLM A.Ş. toplam 20.000 TL'lik amortisman giderinin 15.000 TL'lik kısmını dönem gideri olarak kayıtlarına alırken; 5.000 TL'lik kısmı 4691 Sayılı Kanun kapsamındaki istisna kazancının hesaplanmasında gider olarak dikkate alınacaktır.

2.2.1.2. Gayri Maddi Haklara İlişkin İstisna

Teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren firmaların AR-GE ve yazılım faaliyetleri sonucu geliştirdikleri ürünleri kendilerinin seri üretime tabi tutarak pazarlamaları halinde, bu ürünlerin pazarlanmasından elde edilen kazançların lisans, patent gibi gayri maddi haklara isabet eden kısmı, transfer fiyatlandırması esaslarına göre ayrıştırılmak suretiyle istisnadan yararlanabileceklerdir. Üretim ve pazarlama organizasyonu nedeniyle doğan kazancın diğer kısmı ise istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir (1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Tebliği).

Yukarıdaki ifadeden anlaşıldığı üzere bölge içerisinde AR-GE, yazılım ve tasarım faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan ve gayri maddi haklara bağlanmış ürünler istisna kapsamında olup; söz konusu ürünlerin seri üretime tabi tutularak bir organizasyon dâhilinde pazarlanması suretiyle elde edilen kazançlar istisna kapsamında değerlendirilmemektedir. Konunun daha iyi anlaşılabilmesi adına aşağıdaki örneğe yer verilmiştir.

Örnek 6: KLM A.Ş. X Teknoloji Geliştirme Bölgesi'nde üreterek gayri maddi haklarına sahip olduğu yazılım programını 2018 hesap dönemi içerisinde seri üretime tabi tutmuş ve söz konusu hesap döneminde yazılım programının satışından 280.000 TL'lik hasılat elde etmiştir. Aynı dönem içerisinde, şirket 30.000 TL'lik pazarlama satış dağıtım giderine katlanmıştır. Yazılım programının pazarlanmasından dolayı elde kazancın % 30'unun gayri maddi haklara isabet ettiği tespit edilmiştir. Bu bilgiler doğrultusunda KLM A.Ş.'nin teknoloji geliştirme bölgesinde istisna kapsamında elde ettiği kazancı şu şekilde hesaplanacaktır:

Hasılat	280.000
Gider (PSDG)	30.000
Kazanç	250.000
İstisna Kaz. Hesaplanması ($250.000*0,30$)	75.000
Üretimden Elde Edilen Kazanç (Matrah)	175.000
Hesaplanan Kurumlar Vergisi ($175.000 *0,22$)	38.500

KLM A.Ş. teknoloji geliştirme bölgesinde ürettiği ve gayri maddi haklarını elinde bulundurduğu ürünün satışlarından 280.000 TL hasılat elde etmiş ve aynı dönemde 30.000 TL'lik pazarlama satış gideri yapmıştır. Dolayısıyla, bölge içerisinde seri üretime tabi tuttuğu üründen 250.000 TL kazanç elde etmiştir. Söz konusu 250.000 TL'lik kazancın % 30'unun gayri maddi haklara isabet ettiği için teknoloji geliştirme bölgesinde yazılım faaliyetine isabet eden ve istisna kapsamında değerlendirilecek kazanç tutarı 75.000 TL olarak hesaplanmıştır. Toplam kazanç tutarından, firmanın teknoloji geliştirme

bölgesindeki istisna kazancının çıkarılmasından kalan 175.000 TL; KLM A.Ő.nin 2018 yılı kurumlar vergisi matrahını oluŐturacaktır.

2.2.2. Katma Değer Vergisi İstisnası

Kanun kapsamında, bölgede faaliyet gösteren girişimcilerin bölgedeki faaliyetlerinden doğan kazançlarının gelir ve kurumlar vergisinden istisna olduğu süre boyunca, bölgede üretilen ve sistem yönetimi, veri yönetimi, iŐ uygulamaları, sektörel, internet, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımı Őeklindeki teslim ve hizmetleri KDV istisnası kapsamında değerlendirilmektedir (Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği, 2016).

Bununla birlikte, 7103 Sayılı Kanun ile 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununa eklenen geçici maddeye göre 4691 Sayılı Kanun kapsamındaki AR-GE ve tasarım merkezlerinin münhasıran bu faaliyetleri ile ilişkili olan yeni makine ve teçhizat alımları 31.12.2019 tarihine kadar katma değer vergisinden istisna edilmiştir (7103 Sayılı Kanun: Geçici Madde-39). Söz konusu uygulamanın iŐletmelerin teknoloji yoğun harcamalarına ilişkin finansman yükünün azaltılmasında etkili olabileceği söylenebilmektedir.

rnek 7: X Teknoloji Geliştirme Bölgesinde faaliyet gösteren KLM A.Ő.nin bölgede yazılım geliştirme ve danışmanlık olmak üzere iki ayrı faaliyet konusu bulunmaktadır. KLM A.Ő. 15.12.2018 tarihinde XYZ firmasından her iki faaliyetine yönelik olarak 40.000 TL + %18 KDV ile hizmet alımı gerçekleŐtirmiŐtir. KLM A.Ő.nin yazılım faaliyetleriyle ilgili giderlerinin toplam tutarı 125.000 TL; danışmanlık hizmetleriyle ilgili giderlerin toplam tutarı ise 375.000 TLdir. Bu bilgiler ışığında, KLM A.Ő. 2018 hesap döneminde 4691 Sayılı Kanun kapsamında yer alan KDV istisnası uygulamasından aşağıdaki Şekilde yararlanacaktır:

KLM A.Ő.nin, istisna kapsamında sayılan faaliyetler ile istisna kapsamında sayılmayan faaliyetleri bir arada yaptığı söz konusu faaliyetleri için 40.000 TL + %18 KDVlik müşterek hizmet alımı gerçekleştirdiği görülmektedir. Bu nedenle istisna kapsamına giren gider ve KDV tutarının tespit edilebilmesi için müşterek gider dağıtım oranının hesaplanması gerekmektedir. Müşterek gider dağıtım oranı ise *istisna kapsamındaki faaliyetler ile ilgili olarak cari yılda oluşan maliyetlerin birbirine oranlanması suretiyle bulunmaktadır*. Bu çerçevede, hesaplamalar aşağıda yapılmıştır:

İstisna Kap. Olan Gid. Dağ. Oranı	125.000/500.000	0,25
İstisna Kap. Olmayan Gid. Dağ. Oranı	375.000/500.000	0,75
İstisna Kapsamına Giren KDV Tutarı	7.200 * 0,25	1.800
İstisna Kapsamına Giren Gider Tutarı	40.000*0,25	10.000
İstisna Kapsamına Girmeyen KDV Tutarı	7.200 * 0,75	5.400
İstisna Kapsamına Girmeyen Gider Tutarı	40.000 * 0,75	30.000

Tablodan görüldüğü üzere firmanın hizmet alımı nedeniyle katlandığı 7.200 TLlik KDVnin 1.800 TLlik kısmı istisna kapsamındadır. Söz konusu firma, 1.800 TLlik KDV tutarını indirim konusu yapmadan istisna kapsamında dönem gideri olarak kayıtlarına alacaktır. Toplam KDV tutarının 5.400 TLlik kısmı ise dönemin “191 İndirilecek KDV” hesabına kaydedilmek suretiyle indirim konusu yapılacaktır. Öte yandan, 40.000 TLlik hizmet alım maliyetinin dağıtımı yapıldıktan sonra 10.000 TLsi dönem gideri olarak kayıtlara geçecektir. Bu Şartlar altında, 2018 hesap dönemi içerisinde KLM A.Ő.nin 4691 Sayılı Kanun kapsamında istisna tutulacak kazancının tespitinde indirim konusu yapılacak olan tutar 11.800 (10.000 + 1.800) TLdir.

2.2.3. Diğer Vergisel Avantajlar

4691 Sayılı Kanun kapsamında teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren firmalara yönelik sunulan diğer vergisel teşvikler aşağıda özetlenmiŐtir.

Gümrük Vergisi ve Damga Vergisi İstisnası: 6676 Sayılı Kanunla birlikte getirilen düzenlemeye göre bölgede yürütülen AR-GE, yazılım ve tasarım faaliyetleri ile ilişkili araştırmalarda kullanılmak maksadıyla ithal edilen eşya gümrük vergi ve her türlü fondan istisna edilmiştir. Ayrıca, bölgede faaliyet gösteren firmalar bu kapsamda düzenledikleri kâğıtlar ve gerçekleştirdikleri işlemlerden dolayı damga vergisi ve harç ödemezler (4691 Sayılı Kanun, Ek Madde-1).

Temel Bilimler Alanı Mezunu Personele İlişkin Ücret Desteği: Temel bilimler alanında (matematik, fizik, kimya ve biyoloji) en az lisans derecesine sahip personel istihdam eden teknoloji geliştirme bölgeleri firmalarının ve yönetici şirketlerin her bir personel için ödedikleri aylık ücretin o yıl için ödenen asgari ücretin aylık brüt tutarına isabet eden kısmı 2 yıl süre ile Bakanlık¹² bütçesi dâhilindeki ödenekten karşılanmaktadır. Firmaların söz konusu destekten faydalanabilmeleri için ilgili personel sayısının firma bünyesinde istihdam edilen toplam personel sayısının %10'unu aşmaması ve destekten faydalanacak personelin 01.07.2017 tarihinden sonra ve ilgili firmada ilk kez istihdam edilmesi gerekmektedir.

2.3. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde İstihdam Edilen Personele Yönelik Teşvikler

4691 Sayılı Kanun, teknoloji geliştirme bölgelerinde istihdam edilen personele yönelik olarak başta gelir vergisi stopajı istisnası, sigorta primi desteği ve damga vergisi olmak üzere önemli vergisel avantajlar sunmaktadır.

Buna göre teknoloji geliştirme bölgelerinde istihdam edilen, AR-GE, tasarım ve destek personelinin bu görevleri ile ilişkili ücretleri gelir vergisinden istisna edilmiştir. Kanuna göre istisna kapsamından faydalanacak destek personeli¹³ sayısı toplam AR-GE personeli sayısının %10'unu aşmamaktadır. Ayrıca, 6170 Sayılı Kanun gereğince "teknisyenler" de 4691 Sayılı Kanun çerçevesinde AR-GE personeli kapsamına alınmıştır. Bununla birlikte, 6170 Sayılı Kanun ile birlikte getirilen diğer bir düzenlemeye göre gelir vergisi stopaj istisnasından faydalanabilecek personelin bölge içerisinde çalışma zorunluluğu kaldırılmıştır. Buna göre AR-GE personelinin bölgede yürüttüğü görevi ile ilişkili olarak bölge dışında geçirmesi gereken süreye ilişkin ücretinin bir kısmı gelir vergisi stopaj istisnası kapsamına alınmıştır. İstisna kapsamında değerlendirilecek personelin belirlenmesinde yönetici şirketin onayı gerekmektedir. Ancak, bölge dışındaki geçirilen süreler isabet eden gelir vergisi istisnasına ilişkin tutarın belirlenmesi yönetmeliğe bırakılmış; uygulamaya yönelik esaslar tam olarak ortaya koyulmamıştır. 6676 Sayılı Kanun ile birlikte uygulamaya ilişkin esaslar daha net bir biçimde ele alınmıştır. 4691 Sayılı Kanun'a eklenen geçici madde ile bölge dışında gerçekleştirilmesi zorunlu olan proje faaliyetlerine ilişkin ücretlerin %100'ünü aşmamak koşuluyla Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek kısmı yüksek lisans yapanlar için 1,5 yılı, doktora yapanlar için 2 yılı geçmemek üzere gelir vergisi stopajı istisnası kapsamına alınmıştır. Ayrıca kanun kapsamında yer alan personelin ücretleri damga vergisinden istisna edilmiştir.

Teknoloji geliştirme bölgeleri için sağlanan diğer bir destek unsuru sigorta primi desteğidir (Kutbay, 2018:85). 4691 Sayılı Kanun kapsamında ücreti gelir vergisinden istisna tutulan personel istihdam eden işletmelerde tahakkuk eden sosyal güvenlik priminin işveren payının yarısı Maliye Bakanlığı bütçesi dâhilindeki ödenekten karşılanmaktadır (Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği, 2016).

Teknoloji geliştirme bölgesinde istihdam edilen personele yönelik olarak sunulan vergisel avantajların daha iyi anlaşılabilmesi adına aşağıdaki örnek uygulamaya yer verilmiştir:

¹² Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı.

¹³ 4691 Sayılı Kanun kapsamında destek personeli "AR-GE veya tasarım faaliyetlerine katılan veya bu faaliyetler ile doğrudan ilişkili yönetici, teknik eleman, laborant, sekreter, işçi ve benzeri personel" şeklinde tanımlanmaktadır.

rnek 8: X Teknoloji Geliştirme Bölgesi'nde yazılım ve AR-GE konusunda faaliyet gösteren KLM A.ř.'nin bölge içerisinde bir şubesi ve bölge dışında bir merkez şubesi bulunmaktadır. 2018 yılı Ocak ayında şirket, yalnızca bölge içerisinde ve tam zamanlı olarak istihdam ettiği AR-GE personelini 9.000 TL brüt ücret ile çalıştırmaktadır. Bölge dışında çalıştırdığı diğer AR-GE personelini de 9.000 TL brüt ücret ile çalıştırmaktadır. Asgari geçim uygulaması açısından her iki personelin evli, eşlerinin çalışmadığı ve birer çocuklarının olduğu varsayılmıştır. Asgari geçim indirim tutarının hesaplanmasında 2018 yılı için geçerli olan 2.029,50 TL dikkate alınmıştır.

Bu bilgiler doğrultusunda, 4691 Sayılı Kanun kapsamında sunulan gelir vergisi stopajı istisnası, damga vergisi istisnası ve sigorta prim desteğini analiz edebilmek amacıyla AR-GE personelinin maaşları ve işverene maliyetleri aşağıda hesaplanmıştır:

Tablo 10: Bölgede Tam Zamanlı alışan Personelin Net Maaşının Hesaplanması (TL)

Brüt cret (a)	9.000
Sigorta Primi İşçi Payı (b) = a*0,14	1.260
İşsizlik sigortası Prim İşçi Payı c = a* 0,01	90
Gelir Vergi Matrahı (d) = [a-(b+c)]	7.650
Hesaplanan Gelir Vergisi (e)= d*0,15	1.147,50
Asgari Geçim İndirimi (f)= [(2.029,50*12)*0,675]*0,15/12	205
Yararlanabilecek Asgari geçim indirim tutarı (g)	0
Damga Vergi (h) = a*0,00759	68,31
İstisnadan Yararlanılacak Vergi Tutarı (i) = e + h	1.215,81
denecek Vergi Tutarı (i) = [(e+h)-i]	0
Net cret (j) = [a-(b+c+i)]	7.650

Kaynak: (Kutbay, 2018:86)

Bölge içerisinde alışan AR-GE personelinin asgari geçim indirimini dışında, kanunda yer alan gelir vergisi stopajı ve damga vergisi istisnasından yararlanmak suretiyle eline net 7.650 TL geçmiştir. Yararlanmış olduğu toplam istisna tutarı 1.215,81 TL'dir. Bölge dışında istihdam edilen personel ise aynı içi yapmasına rağmen; yalnızca asgari geçim indiriminden yararlanacak; gelir vergisi stopaj ve damga vergisi istinasından yararlanamayacaktır. Bu nedenle eline geçen net cret 6.639,19 TL olacaktır.

Tablo 11: İşveren Maliyetinin Hesaplanması

SGK Primi İşveren Payı (k) = a*0,20,5	1.845
İşveren İşsizlik Sigorta Fonu (L) = a*0,02	180
İşveren payında İstisna tutarı (m) = k*0,50	922,5
Net İşveren Maliyeti (n) = [a+(k+L-m)]	10.102,50

Kaynak: (Kutbay, 2018:86)

İşveren maliyeti açısından değerlendirdiğinde ise bölge dışında istihdam edilen personelin işveren maliyeti 11.025 TL (10.102,5 + 922,5) olacaktır.

3. Sonuç

Küreselleşme ile birlikte bilgi toplumunun önem kazanması iktisadi koşulların seyrini değiştirmiş ve yeni bir ekonomik düzen ortaya çıkmıştır. Sürdürülebilir bir büyüme patikası yakalamak isteyen ülkeler uluslararası rekabet politikalarını yeniden şekillendirmiş; teknoloji üretme kapasitesi, teknolojik bilgi ve yenilik rekabetin itici gücü haline gelmiştir. Bu bağlamda, uluslararası rekabet süreci içerisindeki her ülke için AR-GE faaliyetleri ön plana çıkmaktadır. Bununla birlikte, AR-GE faaliyetlerinin piyasa

arzu edilen seviyede gerçekleşmemesi ve yarattığı dışsal ekonomiler bir piyasa başarısızlığı sorunu ortaya çıkarmakta; kamu müdahalesini gerekli kılmaktadır. Söz konusu müdahale Türkiye’de çeşitli iktisadi ve hukuki düzenlemeler ile gerçekleşmektedir. AR-GE faaliyetlerine ilişkin olarak yapılan hukuki düzenlemelerin ilk aşamasını 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu oluşturmaktadır. 2001 yılı itibari ile yürürlüğe giren bu kanun 2004, 2011, 2016 ve 2017 yıllarında revize edilerek bugünkü şeklini almıştır. Vergi mükellefiyeti açısından bakıldığında, 4691 Sayılı Kanun kapsamında sunulan vergisel teşvikler vergi yükümlülüklerinin azaltılmasına olanak tanımakta; vergi planlaması adı verilen mükellef davranışını ortaya çıkarmaktadır.

4691 Sayılı Kanun kapsamında yer alan vergisel teşvikler; yönetici şirkete yönelik teşvikler, teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren firmalara yönelik teşvikler ve teknoloji geliştirme bölgelerinde istihdam edilen personele yönelik teşvikler şeklinde sınıflandırılmaktadır. Çalışmamızda, sözü edilen bu sınıflandırma çerçevesinde kanun kapsamında yer alan teşvik unsurları güncel şekliyle yer almıştır. Söz konusu teşviklerin vergisel boyutunun anlaşılabilirliğini sağlamak adına örnek uygulamalara yer verilmiştir. Örnek uygulamaların ana çerçevesini; yönetici şirkete ve bölgede faaliyet gösteren firmalara yönelik vergisel teşvikler ve istisna kazancının tespiti ve bölgede istihdam edilen personele yönelik teşvikler oluşturmaktadır. Bununla birlikte, firmalara yönelik teşviklerin vergisel boyutuna daha ayrıntılı biçimde değinilmesi ihtiyacı doğmuş; müşterek giderler ve amortismanların dağıtımı ve KDV istisnası hususları örnek uygulamalarla açıklanmıştır. Bu çerçevede, örnek uygulamalarda gerekli hesaplamalar yapılmış; örnek firmalara ilişkin olarak değişen durumlar arasında kurumlar vergisi beyannameleri ve gelir tabloları hazırlanmıştır. Bu bağlamda çalışmamızın, benzer konuda yapılan çalışmalara katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Kaynakça

- Bıçakçılı, B. (2017). 6676 ve 6728 Sayılı Kanunlarla Yapılan Değişiklikler Sonrası Türkiye’de Ar-Ge Faaliyetlerine Yönelik Vergisel Teşvikler. *Vergi Dünyası*, 102-116.
- Çaltekin, M. (2018). *Teknoloji Geliştirme Bölgeleri ile Ar-Ge ve Tasarım Merkezlerinde Vergi ve Sosyal Güvenlik Uygulamaları*. PKF Accountants & Business Advisers, e-kitap 2014, Erişim Tarihi: 02.10.2019, http://www.pkfistanbul.com/documents/TGB_Vergi_Uygulama.pdf
- Çarhoğlu, E. (2017). 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu Kapsamındaki Yazılım ve Ar-Ge Faaliyetlerinde İstisna Uygulaması, Muhasebeleştirilmesi, Beyanı ve Vergisel Sonuçları. *Vergi Dünyası*, 110-125.
- Demirli, Y. (2014). Türkiye’de Teknoparklara Yönelik Teşvikler Ve Teknoparkların Bilim Ve Teknoloji Kapasitesinin Gelişimine Katkısı. *Maliye Dergisi*, 166, 95-115.
- Dursun, G. & Akan, N. (2018). Teknokentlerde Girişimcilere Sağlanan Yararlar: Vergisel Boyutta İncelenmesi ve Bir Uygulama. *Mali Çözüm*, 41-54.
- Kutbay, H. (2018). Türkiye’de Ar-Ge Faaliyetlerine Sağlanan Vergi Teşvikleri: Tarihsel Bir Perspektif. *Vergi Sorunları*, 81-102.
- Vergi Müfettişleri Derneği (2019). Beyanname Düzenleme Rehberi. Vergi Müfettişleri Derneği Yayınevi: Ankara.
- Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği. (2016, 10 Ağustos). Resmi Gazete, Sayı: 29797. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2016/08/20160810-8.htm>. Erişim Tarihi: 10.11.2019.
- 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu (2001, 6 Temmuz). Resmi Gazete, Sayı 24454. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2014/03/20140312-2.htm>.

- 5281 Sayılı Vergi Kanunları'nın Yeni Türk Lirasına Uyumu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (2004, 30 Aralık). Resmi Gazete, Sayı 25687. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2004/12/20041231m3.htm#1>.
- 5035 Sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (2004, 2 Ocak). Resmi Gazete, Sayı 25334. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2004/01/20040102m1.htm>.
- 6170 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (2011, 2 Mart). Resmi Gazete, Sayı 27872. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/03/20110312-2.htm>.
- 6676 Sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (2016, 16 Şubat). Resmi Gazete, Sayı 29636. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2016/02/20160226-1.pdf>
- 7033 Sayılı Sanayinin Geliştirilmesi ve Üretim Desteklenmesi Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (2017, 18 Haziran). Resmi Gazete, Sayı 30111. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/07/20170701-21.htm>.
- 7103 Sayılı Vergi Kanunları İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (2018,21 Mart). Resmi Gazete, Sayı 30373. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/03/20180327M2-1.htm>
- 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (2007, 3 Nisan). Resmi Gazete, Sayı 26482. <https://www.gib.gov.tr/node/87461>.
- 62030549-125[5-4691-2013/42]-535 Sayılı Teknoloji Serbest Bölgesinde Faaliyette Bulunan Şirketin Teminat Mektubunun Nakde Çevrilmesinden Elde Ettiği Gelirin Teknoloji Bölgesi Kanununda Tanımlanan Kazanç İstisnasına Konu Olup Olmayacağı Hakkında Özelge (2013, 8 Mart). <https://www.gib.gov.tr/node/100258>.