



## ARGE FAALİYETLERİNE YÖNELİK YASAL DÜZENLEMELER ve TEKNOPARKLARDA ARGE FAALİYETLERİNİN VERGİSEL BOYUTU ve UYGULAMASI

*LEGAL REGULATIONS FOR R&D ACTIVITIES AND TAX DIMENSION AND IMPLEMENTATION OF R&D ACTIVITIES IN THE TECHNOLOGY DEVELOPMENT REGIONS*

Şakir VEZİROĞLU<sup>(\*)</sup>

### ÖZET

Ar-Ge faaliyetlerinin desteklenmesine yönelik vergisel teşvikleri belirleyen yasal düzenlemelerin her birinin kendi içinde bazı ölçütleri bulunmaktadır. Ar-Ge çalışması yapan işletmeler için esas mevzu, hangi kapsamda teşvikten yararlanılacağına belirlenmesinden sonra bu teşvikin uygulamasının nasıl yapılacağıdır. Uygulamada, yararlanılan yasanın hangi vergi türlerini kapsadığı, indirim mi yoksa istisna kapsamında mı olduğu önemlidir. Ar-Ge çalışmalarına ilişkin vergi teşvikleri söz konusu olduğunda Teknoloji Geliştirme Bölgeleri için öngörülen teşviklerin değerlendirilmesi gerekmektedir. Bölgede faaliyette bulunan mükelleflerin istisnaya tabi kazançlarının doğru şekilde tespiti ve beyanlarının nasıl verileceği önem arz etmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Ar-Ge vergi teşvikleri, Teknoloji Geliştirme Bölgeleri, istisnaya tabi kazanç

### ABSTRACT

Each regulation, which define the tax incentives for research and development (R&D) activities, have its own criteria within. The essential issue for businesses executing R&D activities is to determine which incentive is to be benefited and then how it is to be carried out. In practice, it is important which taxes are covered by the law being implemented and whether the incentive is a deduction or an exemption. When it comes to the tax incentives for R&D activities, the incentives for the Technology Development Regions, the so-called Technoparks, should also be taken into consideration. The rightly determination of exempted income of taxpayers running business in the region and how tax returns are to be filed are of great significance.

<sup>(\*)</sup> Vergi Müfettiş Yardımcısı

**Key Words:** Tax incentives for research and development (R&D), the Technology Development Regions, income subject to exemption

## 1- GİRİŞ

AR-GE faaliyetlerinin ekonomilerde büyümeye, teknolojik gelişmeye ve uluslar arası rekabet gücüne sağladığı katkı kuşkusuzdur. Bu bağlamda gerek kamuda gerek özel sektörde AR-GE faaliyetleri için uygun ortam ve koşulların sağlanması adına siyasi otoritelerce yasal düzenlemeler yapılmaktadır. Zira yeni bir ürünün ya da sistemin geliştirilmesi fikri altyapının yanında bir takım maddi (parasal) teşvikleri de gerektirmektedir. Bu maddi teşvikler doğrudan AR-GE çalışmasını sübvans etme şeklinde olabileceği gibi vergisel kolaylıkların sağlanması şeklinde de olabilir. "AR-GE faaliyetlerine yönelik vergi teşvikleri, firmalara yenilikçi bir faaliyet gerçekleştirmelerinin bir ödülü olarak ödeyecekleri vergileri azaltma fırsatı tanıyan teşviklerdir. Bunu yaparken de şartlı nitelikte veya belirli projelere yönelik olan diğer teşvik mekanizmalarından farklı olarak firmalara kendi tercih ettikleri projeleri uygulama imkânı tanımaktadır."<sup>1</sup> Yazımızın konusunu AR-GE faaliyetleri için mevzuatımızda yer alan vergisel teşvikler ile özellikle Teknoloji geliştirme bölgeleri uygulaması oluşturmaktadır. AR-GE faaliyetlerinin vergisel yönüne ilişkin yasal düzenlemelere temas edildikten sonra Teknoloji Geliştirme bölgeleri için belirlenen istisnaların uygulanması ve beyanı konusunda açıklamalara yer verilecektir.

## 2- MEVZUATIMIZDA AR-GE FAALİYETLERİNE YÖNELİK VERGİ TEŞVİKLERİ

AR-GE faaliyetlerinin desteklenmesi amacıyla mevzuatımızda vergi indirim mekanizması ile bazı istisnalara yer verilmiştir. İndirim mekanizması Gelir-Kurumlar Vergilerine yönelik olup istisnalar Gelir-Kurumlar Vergileri ile diğer vergi türlerini de kapsamaktadır. Söz konusu indirim ve istisna uygulamalarına ilişkin farklı zamanlarda yasal düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemeler şu şekildedir;

- 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu<sup>2</sup>
- 5746 Sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun<sup>3</sup>
- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu ile bu kanuna göre kurulan bölgelerde söz konusu AR-GE çalışmalarını yürüten mükelleflere bir takım vergi istisnaları tanınmıştır. Ayrıca bu bölgelerde bulunmaksızın gerekli koşullar sağlanmak kaydıyla kendi işletmeleri bünyesinde yapmış oldukları AR-GE çalışmalarının teşvik edilmesi amacıyla ile 5746 Sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun ile AR-GE İndirimi ve bir takım vergi istisnaları, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile AR-GE İndirimine yer verilerek mükelleflere avantajlar sağlanmıştır.

Görülebileceği üzere mezkûr kanunlarda çeşitli vergi istisna ve indirim imkânlarına yer verilmiştir. Ancak bu kanunlarda yer alan AR-GE faaliyetlerine yönelik vergi teşviklerini birbirinden ayıran bazı hususlar bulunmaktadır. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 89/9. maddesi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10/1-a maddesinde belirtilen indirim imkânı sadece mükelleflerin bu vergilere

<sup>1</sup> Maliye Dergisi Sayı 161, Temmuz-Aralık 2011 Sf:35, A. Kemal ÇELEBİ - Hamza KAHRİMAN, Avrupa Birliği Ülkeleri ve Türkiye'de AR-GE Faaliyetlerine Yönelik Vergi Teşvikleri ve Bunların Karşılaştırmalı Analizi

<sup>2</sup> 06.07.2001 tarih ve 24454 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>3</sup> 12.03.2008 tarih ve 26814 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

münhasıran beyanname üzerinde indirim haklarını düzenlemektedir. Ancak 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu ile gelir veya kurumlar vergilerinin yanı sıra katma değer vergisi ve bölgede çalışan araştırımcı, yazılımcı ve AR-GE personelinin bu görevleri ile ilgili ücretlerinin de her türlü vergiden istisna kapsamında bulunduğu düzenlenmiştir. 5746 Sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun ile ise çeşitli hususlarda farklılık arz etmek üzere, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan AR-GE indirimi ile Gelir Vergisi Stopaj Teřviki, Sigorta Primi Desteği, Damga Vergisi İstisnası, Tekno Giriřim Sermayesi Desteği, gibi hususlarda avantajlar sağlanmıştır. Belirtilen mevzuat hükümleri çerçevesinde AR-GE faaliyeti yürütmekte olan mükellefler kendileri için daha uygun olan yasanın gerekli şartlarını yerine getirerek söz konusu avantajlardan yararlanabilirler.

Bu üç kanun ile yapılan düzenlemelerin birbirleri ile benzer tarafları bulunsa da 4691 Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu ile mükelleflerin bölgede elde ettikleri kazanç varsa diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlardan ayrı tutularak tamamı istisna kapsamına alınmıştır. 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun gelir veya kurumlar vergileri için yaptığı düzenleme AR-GE İndirimi olmayıp kazanç istisnası hükmündedir. Ayrıca KDV ve Gelir Stopajına ilişkin düzenlemeler istisna kapsamında değerlendirilmiştir.

	4691 SAYILI KANUN	193 - 5520 SAYILI KANUNLAR	5746 SAYILI KANUN
Kapsam	Teknoloji Geliştirme Bölgesinde Yazılım ve Ar-Ge Faaliyetlerinden Elde Edilen Kazanç Yönetici Şirket için Bölgenin Yönetilmesinden elde edilen kazançlar	Ar-Ge Faaliyeti Kapsamında Yapılan Harcamalar	Ar-Ge Faaliyeti Kapsamında Yapılan Harcamalar
Kimler Yararlanır	Teknoloji Geliştirme Bölgesinde Faaliyet Gösteren Gelir ve Kurumlar Vergisi Mükellefleri ile Yönetici Şirket	İşletme Bünyelerinde Ar-Ge Faaliyetini yürüten Gelir ve Kurumlar Vergisi Mükellefleri	Kanunda belirtilen yerlerde Ar-Ge Faaliyetini yürüten Kurumlar Vergisi Mükellefleri ile Gelir Vergisi Mükellefleri
Süre	31.12.2023	YOK	31.12.2023
Gelir - Kurumlar Vergisi	Kazanç İstisnası	Ar-Ge Harcamasının Tamamının Beyanname Üzerinde İndirimi	Ar-Ge Harcamasının Tamamının Beyanname Üzerinde İndirimi
KDV İstisnası	VAR	YOK	YOK

Gelir Vergisi Stopaj	Bölgede Ar-Ge ve Destek Personelinin (Ar-Ge Personeli Sayısının Yüzde Onunu Aşamaz) Bu Görevleri İle İlgili Ücretleri Her Türlü Vergiden Müstesnadır.	YOK	Kamu Personeli Hariç, Ar-Ge ve Destek Personelinin Ücretleri Gelir Vergisinden Müstesnadır.
Sigorta Prim Desteği	Ücreti Gelir Vergisinden İstisna Olan Personel İçin EVET (5746 Sayılı Kanunla)	YOK	Kamu Personeli Hariç, Ar-Ge ve Destek Personeli için EVET
Damga Vergisi İstisnası	Yönetici Şirket, Bu Kanunun Uygulanması İşlemlerden Dolayı Muaftır	YOK	VAR

### 3- 4691 SAYILI TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİ KANUNU ve İSTISNA HÜKÜMLERİ

Çalışmamızın esas amacı 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nda yer alan vergisel teşviklerin neler olduğu ve bu teşviklere ilişkin hesaplamaların ve beyanının nasıl yapılması gerektiği hususlarında bilgi vermek olduğundan, istisna kapsamına alınan kazancın elde edildiği Teknoloji Geliştirme Bölgelerinin kurulmasına dayanak teşkil eden 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu ile ilgili kısaca bilgi vermek yerinde olacaktır. Söz konusu kanun 06.07.2001 tarih ve 24454 sayılı resmi gazete yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu kanun ile Teknoloji Geliştirme Bölgelerinin kuruluşu, işleyişi, yönetim ve denetimi ve bunlarla ilgili kişi ve kuruluşların görev, yetki ve sorumlulukları konusunda belirlemeler yapılmış ve Teknoloji Geliştirme Bölgesi, Araştırma ve Geliştirme, AR-GE Merkez veya Enstitüleri, Yönetici Şirket, Yazılım, AR-GE Personeli, Araştırmacı, Teknisyen, Destek Personeli ve bunun gibi unsurların tanımı yapılmıştır. Ayrıca 03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, 28.10.2003 tarihli 1 nolu Kurumlar Vergisi Sirküleri'nde bu kanunun tanımlamaları ve uygulamaları ile ilgili açıklamalara yer verilmiştir.

Kanunun 1. Maddesi ile Teknoloji Geliştirme Bölgelerinin kuruluş amacı; "üniversiteler, araştırma kurum ve kuruluşları ile üretim sektörlerinin işbirliği sağlanarak, ülke sanayinin uluslararası rekabet edebilir ve ihracata yönelik bir yapıya kavuşturulması maksadıyla teknolojik bilgi üretmek, üründe ve üretim yöntemlerinde yenilik geliştirmek, ürün kalitesini veya standardını yükseltmek, verimliliği artırmak, üretim maliyetlerini düşürmek, teknolojik bilgiyi ticarileştirmek, teknoloji yoğun üretim ve girişimciliği desteklemek, küçük ve orta ölçekli işletmelerin yeni ve ileri teknolojilere uyumunu sağlamak, Bilim ve Teknoloji Yüksek Kurulunun kararları da dikkate alınarak teknoloji yoğun alanlarda yatırım olanakları yaratmak, araştırmacı ve vasıflı kişilere iş imkânı yaratmak, teknoloji transferine yardımcı olmak ve yüksek/ileri teknoloji sağlayacak yabancı sermayenin ülkeye girişini hızlandıracak teknolojik alt yapıyı sağlamaktır." şeklinde ortaya konmuştur.

Belirlenen amaca yönelik olarak, bu faaliyetlerin gerçekleştirileceği uygun ortamların geliştirilmesi adına Teknoloji Geliştirme Bölgeleri kurulmuş ve bu bölgede yapacağı AR-GE çalışmaları ile bu amaca hizmet edecek mükellefler için Teknoloji geliştirme bölgelerinde gerçekleştirilen faaliyetler sonucu elde edilen kazanç ve bölgede çalışan AR-GE personelinin ücretlerine ilişkin vergiler Kanunu'nun

Geçici 2. maddesi ile; “Yönetici şirketlerin bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançlar ile bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu bölgedeki yazılım ve AR-GE faaliyetlerinden elde ettikleri kazançların 31.12.2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden istisna olduğu ve bölgede çalışan araştırmacı, yazılımcı ve AR-GE personelinin bu görevleri ile ilgili ücretlerinin de 31.12.2023 tarihine kadar her türlü vergiden istisna olduğu” hükmü ile istisna kapsamına alınmıştır.

Belirtilen Kanun hükmünden anlaşılacağı üzere mükelleflerin söz konusu istisna hükümlerinden faydalanabilmesinin birinci şartı; kazancın teknoloji geliştirme bölgelerinde elde edilmesi, ikinci şartı ise kazancın AR-GE ve yazılım faaliyetlerinden elde edilmesidir. Bu istisna AR-GE çalışmaları yapan mükelleflerin sadece bu çalışmalara istinaden geliştirdikleri ürünlerin satışı sonucu elde ettikleri kazançla ilişkindir. Çalışmanın takip eden bölümünde istisnaya tabi kazancın tespiti ile ilgili açıklamalara yer verilecektir.

#### **4- 4691 SAYILI TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİ KANUNU’NUN UYGULAMASI**

##### **4.1- 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri’nde Faaliyette Bulunan Mükelleflerin Dikkat Etmesi Gereken Hususlar**

Teknoloji Geliştirme Bölgesinde faaliyete başlanması, hangi faaliyetlerin AR-GE faaliyeti kapsamında bulunduğu veya bulunmadığı konusunda ilgili kanun, tebliğ ve sirküler ile belirlenen koşullara değinilmeksizin, bu bölgede faaliyette bulunma imkânını elde etmiş mükelleflerin bölgedeki faaliyetleri, istisnaya tabi kazancın tespitinde çok önemli olduğundan başkaca faaliyetlerinin bulunup bulunmaması durumu da dikkate alınarak kayıt nizamının nasıl olması gerektiği ve AR-GE harcamalarının nelerden oluşabileceği, müşterek genel giderler ile amortismanların nasıl ayrılması gerektiği konusundaki açıklamalar aşağıdaki gibidir. Bölgede faaliyette bulunan mükellefler ile ilgili getirilen koşullar ile amaçlanan, bölgede yapılan faaliyet sonucu elde edilen kazancın diğer faaliyetlerden elde edilen kazançtan ayrıştırılarak en iyi şekilde tespit edilebilmesidir.

##### **4.1.1- İstisna Kapsamına Giren Faaliyetler**

4691 sayılı Kanunda; Araştırma ve Geliştirme ile Yazılım faaliyetlerinin istisna kapsamında olduğu hüküm altına alınmıştır. İstisna, sadece yazılım ve AR-GE’ye dayalı üretim faaliyetlerinden elde edilen kazançlara tanınmıştır. Bu açıdan her şeyden önce hangi faaliyetlerin istisna kapsamına girdiğinin tespiti gerekmektedir.

Mükelleflerin münhasıran, teknoloji geliştirme bölgelerinde gerçekleştirdikleri yazılım ve AR-GE’ye dayalı üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Bölgede faaliyette bulunan mükelleflerin, bölge dışında gerçekleştirdikleri faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar, yazılım ve AR-GE faaliyetlerinden elde edilmiş olsa dahi, istisnadan yararlanamaz. Aynı şekilde bölge içinde olsa dahi Araştırma ve Geliştirme ve Yazılım faaliyeti kapsamında bulunmayan faaliyetlerden elde edilen kazançların istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. İstisna uygulanmasında, mükellefin tam veya dar mükellefiyet esasında gelir veya kurumlar vergisine tabi olmasının bir önemi yoktur.

1 Nolu Kurumlar Vergisi Sirkülerinin 3.1.3. bölümünde;

“İstisna kazancın ve bu bağlamda gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından, istisna kapsamında olan faaliyetler ile diğer faaliyetlere ilişkin hâsılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı

izlenmesi gerekmektedir. Kazancı istisna kapsamında olacak projelere ait giderlerin diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmesi, beyan edilecek matrahın hatalı tespitine yol açacaktır.

Bölgede faaliyet gösteren mükelleflerin esas faaliyetleri dışında ancak, normal ticari işlemleri kapsamında elde edecekleri gelirleri ile olağandışı gelirlerinin istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Bu kapsamda nakitlerin değerlendirilmesi sonucu oluşan faiz gelirleri, yabancı para cinsinden aktifler dolayısıyla oluşan *kur farkları, iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan gelirler istisna kapsamında değerlendirilmez.*” Şeklinde açıklamalara yer verilmiştir.

#### **4.1.2- Bölgede Faaliyete Geçilmeden Önce Başlatılmış Projelerden Sağlanan Kazançların Anılan İstisna Kapsamında Değerlendirilip Değerlendirilmeyeceği**

Mükelleflerin bölgede faaliyete geçtikleri tarih itibarıyla tamamlamış oldukları yazılım ve AR-GE'ye dayalı projelerden elde edecekleri kazançların istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Diğer taraftan, mükelleflerin bölgede faaliyete geçmeden önce başlayıp, bölgede faaliyete geçtikten sonrada devam ettirdikleri yazılım ve AR-GE'ye dayalı projelerden sağladıkları kazancın ancak, projenin bölgede gerçekleştirilen kısmına ilişkin kazanç kısmı istisnadan yararlanabilecektir. Elde edilen kazancın ne kadarının bölgede gerçekleştirilen çalışmalara ilişkin olduğu, bölgede faaliyete başlanmasından sonra ortaya çıkan maliyetin projenin başlangıcından tamamlanmasına kadar geçen dönemde oluşan maliyete oranı kullanılmak suretiyle belirlenebilir. Daha sağlıklı bir sonuç verecekse, mükelleflerin başka bir yöntem kullanmak suretiyle de (kullanılan direkt işgücü miktarı gibi) bu ayrımı yapabilmeleri mümkün bulunmaktadır.

#### **4.1.3- AR-GE Harcamaları**

Çalışmamızın 4691 sayılı kanunda yer alan vergi teşviklerinin uygulanması bölümünde ayrıntısına yer verildiği üzere Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde faaliyette bulunan mükelleflerin istisnaya tabi kazancın tespitinde projeye ilişkin maliyet ve giderler önem arz etmektedir. Bu bölgede faaliyette bulunmak ve başkaca faaliyeti de bulunmamak kaydıyla yapılan giderlerin AR-GE kapsamında bulunduğu kabul edilebilir. Ancak bölge dışında veya içinde başka faaliyetten söz edilecekse ayrıca değerlendirilmeye tabi tutulması gerekmektedir. AR-GE harcamaları 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Tebliğinde; **İlk Madde ve Malzeme Giderleri, Personel Giderleri, Genel Giderler, Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler, Vergi, Resim ve Harçlar, Amortisman ve Tükenme Payları, Finansman Giderleri** olarak açıklanmıştır.

#### **4.1.4- Müşterek Genel Giderler ve Amortismanların Dağıtımı**

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 gerekir. Mükelleflerin istisna kapsamına girmeyen üretim faaliyetlerinde müşterek kullandığı tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanlarının ise bunların her bir işte kullandıkları gün sayısına göre dağıtımının yapılması gerekmektedir.

#### **4.1.5- Muhasebe Kayıtlarının Tutulması**

İstisnaya tabi kazancın tespiti açısından, mükelleflerin istisna kapsamına giren üretim faaliyetlerine

ilişkin kazançlar ile istisna kapsamında değerlendirilmeyecek faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarının ayrımını yapabilecek şekilde kayıtlarını tutmaları gerekmektedir.

Görülebileceği üzere tebliğ ile uygulamaya yönelik bir takım kriterler ile mükellefin bölgede elde ettiği faaliyet konusu dışındaki gelir ve giderleri ile bölge dışındaki gelir ve giderleri ve istisnaya tabi tutulacak kazancın tam anlamıyla ayrıştırılması hedeflenmiştir.

#### 4.2- 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nda Yer Alan Vergi Teşviklerinin Uygulanması

Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde faaliyette bulunan mükelleflere ilişkin bu kanun dışında, başkaca kanunlarda yer alan bir takım destekler dikkate alınarak, Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde faaliyette bulunmak koşulu ile bu bölgelerde yapılan AR-GE ve yazılım çalışmaları sonucu elde edilen kazançlar için gelir- kurumlar vergileri ile AR-GE ve yazılım faaliyetinde bölge içinde çalışan personelin ücretlerine ilişkin tüm vergilerin istisna kapsamında bulunduğu 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun Geçici 2. maddesinde, söz konusu kazançla ilişkin teslimlerden doğan katma değer vergisinin istisna kapsamında olduğu ise 3065 sayılı KDV Kanunu'nun geçici 20. maddesinde belirtilmiştir. Mükelleflerin belirlenen koşullara uygun olarak faaliyetlerini yürüttüğü varsayımı ile sırasıyla bu vergiler ile ilgili uygulamaların nasıl yapılacağı ve beyanının nasıl olacağı açıklanacaktır.

##### 4.2.1- Gelir ve Kurumlar Vergisi İstisnası

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun Geçici 2. Maddesinde "Yönetici şirketlerin bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançlar ile bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu bölgedeki yazılım ve AR-GE faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31.12.2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden istisnadır."

AR-GE Faaliyetleri ile ilgili vergisel teşviklere ilişkin yasal düzenlemeler açıklanırken 4691 sayılı kanundaki istisnanın AR-GE indirimi olmayıp kazanç istisnası olduğu vurgulanmıştır.

Dolayısıyla istisnaya tabi kazancın tespiti önem arz etmektedir. İstisnaya tabi kazancın nasıl hesaplanacağı konusunda 1 Nolu Kurumlar Vergisi Sirkülerinde şu açıklamalara yer verilmiştir. "Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun 8 inci maddesinde yer alan istisna, bir kazanç istisnasıdır. Dolayısıyla, istisna kapsamında olan projeler ile ilgili olarak elde edilen hâsıllardan proje maliyetinin düşülmesi sonucu bulunacak kazancın tamamı istisna olacaktır. Kazancı istisna kapsamında olan projelerin zararlı sonuçlanması halinde bu zararların diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlardan indirilmesi mümkün değildir."

##### Örnek:

"A" Ltd.Şti.'nin Teknoloji Geliştirme Bölgesinde faaliyette bulunduğu ve başkaca faaliyetinin bulunmadığı, AR-GE çalışmaları sonucu geliştirdiği yazılımı bir fatura ile 750.000,00-TL'sına satmış olduğu varsayımı ile çözümlenecektir.

##### - A Ltd.Şti.'nin X Yılı Gelir Tablosu

X Yılı	Tutar
Brüt Satışlar	750.000,00
Net Satışlar	750.000,00

AR-GE Giderleri (Harcamaları)	25.000,00
D.F.Olağan Gelir ve Karlar (Kambiyo Karı)	18.000,00
D.F.Olağan Gider ve Zarar (Kambiyo Zararı)	3.000,00
Dönem Karı veya Zararı	740.000,00
Dönem Net Karı	740.000,00

**- İstisnaya Tabi Kazanç**

Mükellef Kurum Hâsılatı : 750.000,00

Hâsılatla İlişkin Maliyet ve Giderler : (25.000,00)

İstisnaya Konu Kazanç : 725.000,00

İstisna kazanç tutarı, yapılan satış sonrası elde edilen hâsılattan (750.000,00) mükellef kurumun AR-GE faaliyetinde katlanmış olduğu maliyet ve giderleri kaydetmiş olduğu 750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabında gösterilen 25.000,00-TL tutarın tenzili suretiyle hesaplanmıştır. Görüleceği üzere hesaplama yapılırken faaliyet konusu dışında elde edilen kambiyo kar ve zararına ilişkin tutarlar hesaplama dâhil edilmemiştir.

**- Beyannamenin Düzenlenmesi**

İstisna kapsamındaki kazançlar kurumlar vergisi beyannamesinin “zarar olsa dahi indirilecek istisnalar” bölümünde yer alan “teknoloji geliştirme bölgelerinde elde edilen kazançlar” satırında gösterilir. İstisna tutarı gelir vergisi mükellefleri için gelir vergisi beyannamesinin “ Tablo 3 istisna edilen kazançlara ilişkin bildirim” bölümünde “ teknoloji geliştirme bölgelerinde elde edilen kazançlar” satırında gösterilir. Geçici vergi beyannamesinde de aynı esaslar geçerlidir.

İstisnaya tabi faaliyetin zararlarla sonuçlanması halinde, zarar tutarının “ kanunen kabul edilmeyen giderler “ satırında gösterileceği, AR-GE İndirimde olduğu gibi istisnaya tabi tutulamayan tutarın gelecek yıllara devretmesinin söz konusu olmayacağı tabiidir.

X Yılı	Tutar
Ticari Bilanço Karı	740.000,00
Zarar olsa dahi indirilecek İstisna ve İndirimler (TGB Kazancı)	725.000,00
Kar ve İlaveler Toplamı	15.000,00
Matrah	15.000,00
Hesaplanan Kurumlar Vergisi	3.000,00

Beyannameye göre istisna kapsamında bulunmayan kambiyo kar ve zararı hesaplama dâhil edilmediğinden kambiyo karına isabet eden vergi hesaplanmıştır. Teknoloji bölgelerinde faaliyette bulunan mükelleflerin, istisna kapsamına giren işlemler, kayıt nizamı gibi koşulları dikkate almaması, vergiye tabi olan kambiyo karının istisna kapsamında değerlendirilerek vergi dışı bırakılmasına neden olabilmektedir. Bu nedenle bahis konusu edilen koşullara riayet edilmesi vergiye tabi matrahın doğru tespiti açısından son derece önemlidir.



**-İhtimaller**

Mükellef tarafından istisna kapsamında bulunmayan kambiyo karı istisna kapsamında değerlendirilip, istisnaya tabi kazanç yanlış hesaplanarak, (725.000,00 + 15.000,00 = 740.000,00)

X Yılı	Tutar
Ticari Bilanço Karı	740.000,00
Zarar olsa dahi indirilecek İstisna ve İndirimler (TGB Kazancı)	740.000,00
Matrah	0,00
Hesaplanan Kurumlar Vergisi	0,00

Ya da istisnaya tabi kazanç faturada görünen satış tutarı olarak dikkate alınarak beyannamenin hatalı olarak aşağıdaki gibi düzenlenmesi de mümkündür.

X Yılı	Tutar
Ticari Bilanço Karı	740.000,00
Zarar olsa dahi indirilecek İstisna ve İndirimler (TGB Kazancı)	750.000,00
Matrah	0,00
Hesaplanan Kurumlar Vergisi	0,00

**4.2.1.1- AR-GE Harcamalarının Ayrıca Beyanname Üzerinde İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı**

1 Seri Nolu KVK Genel Tebliğinde;

AR-GE faaliyetleri sonucu elde edilen istisnaya tabi tutulacak kazanç ile ilgili maliyet ve giderlerin (harcamalar) ne şekilde dikkate alınacağı ayrıca beyanname üzerinde indirim konusu yapılıp yapılmayacağı hususlarında açıklamalara yer verilmiştir. Şöyle ki;

5228 sayılı Kanunun<sup>4</sup> gerekçesinde, AR-GE indirimine ilişkin düzenlemenin, AR-GE faaliyetlerine yönelik olarak 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda yer alan teşvik edici düzenlemenin bir tamamlayıcısı niteliğinde olduğu belirtilmiştir. AR-GE indirimi uygulaması açısından, AR-GE departmanının bulunduğu yerin önemi bulunmamaktadır. Firmanın faaliyet yeri olması şartıyla, gerek firma merkezinin bulunduğu yerde veya ayrı bir yerde, gerekse teknoloji geliştirme bölgelerinde kurulan AR-GE departmanlarında yapılan harcamalardan bu Tebliğde belirtilen kriterlere uyanlar AR-GE indirimi kapsamındadır.

Bilindiği üzere, Kurumlar Vergisi Kanununun 5. maddesinin üçüncü fıkrasında, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesinin kabul edilemeyeceği hüküm altına alınmış bulunmaktadır.

Dolayısıyla, teknoloji geliştirme bölgelerinde AR-GE faaliyetlerinden bir kazanç doğması ve bu kazançla ilgili olarak 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun geçici 2. maddesinde yer

<sup>4</sup> 31.07.2004 tarih, 25539 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

alan istisnadan yararlanılacak olması durumunda, istisna uygulanacak kazancın elde edilmesine yönelik olarak yapılan harcamalar AR-GE İndirimi kapsamında değerlendirilmeyecektir. Diğer bir ifadeyle, kazancına istisna uygulanacak AR-GE faaliyetleri için yapılan harcamalar dolayısıyla beyanname üzerinde ayrıca AR-GE indiriminden yararlanılması söz konusu değildir.

#### 4.2.2- Katma Değer Vergisi İstisnası

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun Geçici 20. maddesinde; "4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununa göre teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan girişimcilerin kazançlarının gelir veya kurumlar vergisinden istisna bulunduğu süre içinde münhasıran bu bölgelerde ürettikleri ve sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımı şeklindeki teslim ve hizmetleri katma değer vergisinden müstesnadır." hükmü yer almaktadır.

Dolayısıyla mükellefler kazançları gelir veya kurumlar vergisinden istisna bulunduğu süre içinde yaptığı teslimler için düzenleyecekleri belgelerde KDV hesaplamayacaklardır. KDV kanunu ile hüküm altına alınan bu istisna kısmi istisna kapsamında bulunduğundan istisna kapsamındaki teslim ve hizmetler için yüklenilen KDV'nin indirilmesi mümkün değildir. Söz konusu KDV'nin KDV Kanunu'nun 30/a ve 58. maddeleri uyarınca maliyet ya da gider olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Mükelleflerin KDV Kanununun 18. Maddesi kapsamında istisnadan vazgeçmek suretiyle yükledikleri KDV indirim konusu yapmaları mümkün bulunmaktadır.

Mükellefler istisna kapsamında teslimlere ilişkin KDV'yi KDV Beyannamesinin "**Kısmi İstisna Kapsamına Giren İşlemler**" bölümünde beyan edeceklerdir.

#### 4.2.3- Ücret Gelirlerine İlişkin İstisna

"4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun Geçici 2. Maddesinde "Bölgede çalışan araştırmacı, yazılımcı ve AR-GE personelinin bu görevleri ile ilgili ücretlerinin de 31.12.2023 tarihine kadar her türlü vergiden istisna olduğu ve Yönetici şirketin, ücreti gelir vergisi istisnasından yararlanan kişilerin Bölgede fiilen çalışıp çalışmadığını denetleyeceği", "Yönetici şirketin onayı ile Bölge dışında geçirilen sürenin Bölgede yürütülen görevle ilgili olmadığını tespit edilmesi halinde, ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin cezalardan ilgili işletme sorumludur." hükmü yer almaktadır.

Bölgede çalıştırılan **araştırmacı, yazılımcı ve AR-GE personelinin** bu görevleri ile ilgili ücretleri gelir vergisinden istisnadır. Bu nitelikleri haiz olsalar dahi, bir personelin araştırma, yazılım ve AR-GE çalışmaları dışında kalan görevleri dolayısıyla ödenen ücretlerin istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

Bölgede araştırmacı, yazılımcı ve AR-GE personeli dışında kalan diğer personele yapılan ücret ödemeleri de istisnaya konu edilmez. Personelin hem bölge içinde hem de bölge dışındaki projelerde çalışıyor olması halinde **sadece bölge içerisinde çalışılan süreye tekabül eden ücret kısmı** gelir vergisinden istisnadır. Bölge dışında çalışılan süreye ait hak kazanılan ücret ise gelir vergisine tabidir.

Bölgede geliştirilen projelerin pazarlanması amaçlı olarak bölge dışında çalışılan sürelerin istisna kapsamına dâhil edilmesi mümkün değildir. Bölgede çalıştırılan araştırmacı, yazılımcı ve AR-GE personelinin kanuni izin süreleri içerisinde hak kazandıkları ücretlerin de istisnaya konu edilmesi gerekir. Mükelleflerce, anılan personele çeşitli adlarla yapılan ve ücret olarak değerlendirilecek ödemeler de (prim, ikramiye vb.) istisna kapsamında olacaktır.

AR-GE personelinin bölge içinde veya dışında buldukları süreler ile ilgili denetimlerin yönetici şirket tarafından yapılacağı kanun metninde belirtilmiştir.

#### **4.2.4- Damga Vergisi İstisnası**

Yönetici şirket, bu Kanunun uygulanması ile ilgili olarak düzenlenen kâğıtlardan ve yapılan işlemlerden dolayı damga vergisi ve harçtan muaftır.<sup>5</sup>

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun Geçici 2. Maddesinde; *AR-GE ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretlerini 31/12/2023 tarihine kadar her türlü vergiden istisna olduğu belirtildiğinden*, AR-GE personeli ile AR-GE personelinin %10'unu aşmayan destek personeline, münhasıran bölgedeki bu görevleri nedeniyle ödenecek ücretlere ilişkin düzenlenen kağıtlar 31/12/2023 tarihine kadar damga vergisinden istisnadır.

Kanun ile yönetici şirket için damga vergisi istisnası düzenlenmiştir. Fakat bölgede faaliyette bulunan mükellefler için bu tip bir istisna söz konusu değildir. Kanun maddesinde belirtildiği üzere sadece ücretlere ilişkin damga vergisi istisnaya tabi tutulmuştur.

#### **4.2.5- Sigorta Prim Desteği**

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu kapsamında bulunmayıp, 5746 Sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun'unun 3. maddesinin 3. bendinin "26.6.2001 tarihli ve 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun geçici 2. maddesi uyarınca ücreti gelir vergisinden istisna olan personelin; bu çalışmalar karşılığında elde ettikleri ücretleri üzerinden hesaplanan sigorta primi işveren hissesinin yarısı, her bir çalışan için beş yıl süreyle Maliye Bakanlığı bütçesine konulacak ödenekten karşılanır." hükmü ile bölgede çalışan istisnaya tabi personel için sigorta prim desteği öngörülmüştür.

#### **4.2.6- Harçlara İlişkin İstisna**

492 sayılı Harçlar Kanununun "Harçtan Müstesna Tutulan İşlemler" başlıklı 59 uncu maddesinin (n) bendinde, "Organize sanayi, endüstri veya teknoloji geliştirme bölgelerinde yer alan gayrimenkullerin ifraz veya taksim veya birleştirme işlemleri harçtan müstesnadır." hükmü yer almaktadır.

Söz konusu istisna hükmü uyarınca, teknoloji geliştirme bölgelerinde yer alan ve gerçek veya tüzel kişiler adına kayıtlı gayrimenkullerin ifraz, taksim veya birleştirme işlemleri tapu harcından müstesna tutulacaktır. Bu istisna teknoloji geliştirme bölgelerinin belirlenmiş olan sınırları içinde kalan gayrimenkullerle sınırlı olmak üzere uygulanacaktır<sup>6</sup>

### **4.3- Diğer Hususlar**

#### **4.3.1- Yönetici Şirketlerin İstisna kapsamında bulunması**

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun Geçici 2. maddesi ile Yönetici şirketlerin bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançlarının istisna kapsamında bulunduğu hüküm altına alınmıştır. Bu kazançlar bölgenin kurulmasına, yönetilmesine ve işletilmesine ilişkin faaliyetlerden kaynaklanan kazançlardır.

<sup>5</sup> 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu Madde:8

<sup>6</sup> 14.03.2012 tarih ve 2010-107-361 sayılı Ankara VDB Özelgesi

**4.3.2- Bölgede İşyeri Kiralamalarında Gelir Vergisi Tevkifatı**

Bölgede faaliyet gösteren firmaların, üniversite vakıflarına yapacakları kira ödemeleri üzerinden, Gelir Vergisi Kanunu gereğince gelir vergisi tevkifatı yapmaları gerekmektedir. Yönetici şirketlerden yapılan kiralamalarda, kurumlar vergisi mükellefi olmaları dolayısıyla, yapılacak kira ödemeleri üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır.

**4.3.3- Bölgede Faaliyet Gösteren Kurumlardan Elde Edilen Kar Paylarının Vergilendirilmesi**

Bölgede faaliyet gösteren kurumlardan kar payı elde eden gerçek kişiler, elde ettikleri kar paylarını genel hükümler çerçevesinde beyan etmek durumundadır.

**5- SONUÇ**

AR-GE faaliyetlerinin desteklenmesi amacıyla yürürlükte bulunan kanunlar ile AR-GE ve yenilik çalışmalarının nerede ve nasıl gerçekleştirileceği, bu çalışmalara ilişkin teşvik unsurlarının neler olduğu ilgili belirlenmeler yapılmıştır. Ayrıca bu kanunların ihdas edilme amaçları, teknolojik gelişimin ve rekabetin sağlanması, verimliliği artırmak, üretim maliyetlerini düşürmek vasıflı kişilere iş imkânı yaratmak yüksek/ileri teknoloji sağlayacak yabancı sermayenin ülkeye girişini hızlandırmak olarak ortaya konmuştur. Bu yönüyle temel hedefin ekonomik büyüme ve kalkınmaya bağlı olarak sosyal refahın artırılması olduğu söylenebilir. Dolayısıyla gerçek ve tüzel kişilerin bu amaca yönelik olarak uygulanan vergi teşviklerinden istismara meydan vermeyecek şekilde belirlenen koşullara uygun olarak yararlanmaları gerektiği kanaatindeyiz. Bu bağlamda kamu makamlarının söz konusu teşviklerin yerinde kullanılıp kullanılmadığı hususunda gerekli denetimleri yapması gerekmektedir.

**KAYNAKÇA**

- 4691 Sayılı Kanun
- 5746 Sayılı Kanun
- 193 Sayılı Kanun
- 5520 Sayılı Kanun
- 488 sayılı Harçlar Kanunu
- 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
- 1 Nolu Kurumlar Vergisi Sirküleri
- 86 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
- 09.09.2011 tarih ve 1562 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı Özelgesi
- 14.03.2012 tarih ve 2010-107-361 sayılı Ankara VDB Özelgesi
- Maliye Dergisi Sayı 161, Temmuz-Aralık 2011 Sf:35, A. Kemal ÇELEBİ - Hamza KAHRİMAN, Avrupa Birliği Ülkeleri ve Türkiye'de AR-GE Faaliyetlerine Yönelik Vergi Teşvikleri ve Bunların Karşılaştırmalı Analizi