

ARAŞTIRMA GELİŞTİRME FAALİYETLERİNİN VERGİSEL BOYUTU ve MUHASEBELEŞTİRİLMESİ - I -

Hasan ALTUNCU (*)

1 - GİRİŞ

Günümüzde yaşamı etkileyen en önemli faktörlerden biri teknolojidir. Teknoloji her alanda yaşamı etkileyerek hızla ilerlemekte, buna bağlı olarak araştırma ve geliştirme (Ar-Ge) yatırımları da her geçen gün artış göstermektedir. Bu kapsamda firmaların kendi yapıları içindeki Ar-Ge bölümleri ve kurulan teknoloji geliştirme bölgeleri yenilikçi fikirlerin ticari olarak değerlendirilmesini ve ülke gelişmişlik seviyesinin arttırılmasını sağlayan önemli unsurlardır. Bu yapıların sağlıklı bir şekilde çalışabilmesi için destek mekanizmalarına ihtiyaç vardır.

Bilindiği üzere, ülkemizde yeni teknoloji tabanlı şirketlerin kurulması, var olan şirketlerin gelişmesinin sağlanması, üniversiteler ve araştırma kuruluşlarındaki bilimsel çalışma sonuçlarının ticarileştirilmesi ve üniversite-sanayi işbirliğinin etkili bir şekilde ürüne dönüştürülmesi düşüncesiyle hazırlanan 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme

Bölgeleri Kanunu¹'nin 1 nci maddesinde, teknoparklar "üniversiteler, araştırma kurum ve kuruluşları ile üretim sektörlerinin işbirliği sağlanarak, ülke sanayiinin uluslararası rekabet edebilir ve ihracata yönelik bir yapıya kavuşturulması amacıyla teknolojik bilgi üretmek, üründe ve üretim yöntemlerinde yenilik geliştirmek, ürün kalitesini veya standardını yükseltmek, verimliliği arttırmak, 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 sağlamak" amacıyla kurulmalarına olanak sağlanmıştır. Ayrıca, anılan Kanun'un geçici 2 inci maddesinde "Bölgede yer alan gelir ve kurumlar vergisi mü-

* İç Denetçi, E. Vergi Denetmeni

¹ 06.07.2001 tarih ve 24454 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

kelleflerinin, münhasıran bu Bölgedeki yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31.12.2013 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır.” denilmektedir. Ayrıca maddenin devamında, bölgede çalışan araştırmacı, yazılımcı ve Ar-Ge personelinin bu görevleri ile ilgili ücretlerinin de, 31.12.2013 tarihine kadar her türlü vergiden istisna edildiği belirtilmektedir.

Öte yandan 5746 s. Araştırma Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun² ile Ar-Ge ve yenilik yoluyla ülke ekonomisinin uluslararası düzeyde rekabet edebilir bir yapıya kavuşturulması için teknolojik bilgi üretilmesini, üründe ve üretim süreçlerinde yenilik yapılmasını, ürün kalitesi ve standardının yükseltilmesini, verimliliğin artırılmasını, üretim maliyetlerinin düşürülmesini, teknolojik bilginin ticarileştirilmesini, rekabet öncesi işbirliklerinin geliştirilmesini, teknoloji yoğun üretim, girişimcilik ve bu alanlara yönelik yatırımlar ile Ar-Ge’ye ve yeniliğe yönelik doğrudan yabancı sermaye yatırımlarının ülkeye girişinin hızlandırılmasını, Ar-Ge personeli ve nitelikli işgücü istihdamının artırılmasını desteklemek ve teşvik etmek amacıyla Ar-Ge harcamalarına Gelir ve Kurumlar vergisi matrahları üzerinden indirim hakkı tanınmıştır.

Yapılan bir harcamanın Ar-Ge faaliyeti olarak değerlendirilebilmesi için aşağıdaki konuları kapsıyor olması gerekmektedir. Buna göre;

√ Bilimsel ve teknolojik alanlardaki belirsizlikleri gidermek ve bunları aydınlatmak amacıyla, bilim ve teknolojinin gelişmesini sağlayacak yeni teknik bilgilerin elde edilmesi,

√ Yeni yöntemlerle yeni ürünler, madde ve malzemeler, araçlar, gereçler, işlemler, sistemler

geliştirilmesi, tasarım ve çizim çalışmaları ile yeni teknikler ve prototipler üretilmesi,

√ Yeni ve özgün tasarıma dayanan yazılım faaliyetleri,

√ Yeni üretim yöntem, süreç ve işlemlerinin araştırılması veya geliştirilmesi,

√ Bir ürünün maliyetini düşürücü, kalite, standart veya performansını yükseltici yeni tekniklerin /teknolojilerin araştırılması.

Ar-Ge faaliyeti kapsamındadır.

Aşağıda sayılan faaliyetler ise Ar-Ge faaliyetleri kapsamında değerlendirilemeyecektir.

√ Pazar araştırması ya da satış promosyonu,

√ Kalite kontrol,

√ Sosyal bilimlerdeki araştırmalar,

√ Petrol, doğalgaz, maden rezervleri arama ve sondaj faaliyetleri,

√ İcat edilmiş ya da mevcut geliştirilmiş süreçlerin kullanımı,

√ Biçimsel değişiklikler (Ar-Ge faaliyetlerinin amaçlarına yönelik olmayan şekil, renk, dekorasyon v.b. estetik ve görsel değişiklikler),

√ Bilimsel ve teknolojik yenilik doğurmayan rutin faaliyetler (rutin veri toplama, rutin analizler için kullanılan program, yazılım gibi üretilen prototiplerin rutin ayarlamaları),

√ İlk kuruluş aşamasında kuruluş ve örgütlenmeyle ilgili araştırma giderleri,

√ Proje sonucunda geliştirilen ürüne ilişkin fikri mülkiyet haklarının korunmasına yönelik çalışmalar,

√ Numune verilmek amacıyla prototiplerden kopyalar çıkarılıp dağıtılması ve reklâm amaçlı tüketici testleri.

Yapılan düzenlemelerle teknoloji geliştirme bölgeleri ile bu bölge ve diğer merkezlerde faaliyet

² 12.03.2008 tarih ve 26814 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanmıştır.

gösteren kişi ve kuruluşların, yeni teknoloji araştırma ve geliştirme, yazılım, üretimde kalite ve standartların gelişimi, verimlilik artışı, üretim maliyetlerinin düşürülmesi gibi konulara olan ilgilerinin artırılması ve bu alanlara yatırım yapılması teşvik edilmektedir.

2- ARAŞTIRMA GELİŞTİRME FAALİYETLERİNE YÖNELİK KANUNİ DÜZENLEMELER

2.1- Araştırma Geliştirme Faaliyetlerinin Teknoloji Geliştirme Bölgesinde Yapılması

4691 s. Kanunda teknoloji geliştirme bölgesi, Yüksek/ileri teknoloji kullanan ya da yeni teknolojilere yönelik firmaların, belirli bir üniversite veya yüksek teknoloji enstitüsü ya da Ar-Ge merkez veya enstitüsünün olanaklarından yararlanarak teknoloji veya yazılım ürettikleri/geliştirdikleri, teknolojik bir buluşu ticari bir ürün, yöntem veya hizmet haline dönüştürmek için faaliyet gösterdikleri ve bu yolla bölgenin kalkınmasına katkıda buldukları, aynı üniversite, yüksek teknoloji enstitüsü ya da Ar-Ge merkez veya enstitüsü alanı içinde veya yakınında; akademik, ekonomik ve sosyal yapının bütünleştiği siteyi veya bu özelliklere sahip teknoparkı ifade etmektedir.

Özellikle üniversitelerin bünyelerinde yer alan bu bölgelerde faaliyet gösterecek firmalara çeşitli hizmetler sunulmaktadır.

- Danışmanlık hizmetleri,
- Araştırma merkezleri ve laboratuarlardan yararlanma imkanı,
- Konferans, kongre olanakları,
- Kafeterya ve yemekhane hizmetleri,
- Sağlık hizmetleri,
- Spor ve kültür,
- Ulaşım,
- Altyapı hizmetleri,
- Güvenlik hizmetleri,
- Bakım, onarım,

- Temizlik hizmetleri,
- Sosyal aktiviteler,
- Postane hizmetleri,
- Tüm belediye hizmetleri,
- Firma ilgili Kanun ve Yönetmelik esasları dahilinde Öğretim elemanlarını Tam zamanlı aylıklı/aylıksız ve Yarı zamanlı olarak çalışmak kaydıyla istihdam edebilir. Ayrıca Öğretim elemanını Şirketine ortak edebilir ya da yönetici olarak çalıştırabilir.

Bilim ve teknolojinin gelişmesini sağlayacak yeni bilgileri elde etmek veya mevcut bilgilerle yeni malzeme, ürün ve araçlar üretmek, yazılım üretimi dahil olmak üzere yeni sistem, süreç ve hizmetler oluşturmak veya mevcut olanları geliştirmek amacıyla bu bölgelerde çalışılabilecek bazı alanlar aşağıdaki gibidir.

- Yazılım
- Otomasyon
- Bilgi Teknolojileri
- İleri Malzeme Teknolojileri
- Makine Sanayi
- Elektronik
- Telekomünikasyon
- Enerji ve Çevre Teknolojileri
- Tekstil – Dokuma Sanayi
- Genetik
- Gıda Teknolojileri
- Zirai Teknolojiler
- Nano Teknoloji
- Kozmetik
- Biyomedikal

2.1.1- Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Yönetici Şirketlerin Faaliyetleri ile Yazılım ve Ar-Ge Faaliyetlerinden Elde Edilen

Kazançlarda Gelir ve Kurumlar Vergisi İstisnası

Yönetici şirketlerin 4691 s. Kanun kapsamında elde ettikleri kazançlar ile bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin,

bu bölgedeki yazılım ve AR-GE faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31/12/2013 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır. Yönetici şirketlerin, istisna edilen kazançları, bölgenin kurulmasına, yönetilmesine ve işletilmesine ilişkin faaliyetlerden kaynaklanan kazançlardır.

Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği'nin³ 37 nci maddesine göre, yönetici şirketin kuruluşunun Ticaret Sicili Gazetesinde ilanından sonra Maliye Bakanlığına başvuruda bulunacağı; bölgede yer alan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu bölgedeki yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarının gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilebilmesi için Maliye Bakanlığına müracaat edecekleri, bu müracaata bölgede faaliyette bulunduğu gösteren yönetici şirketten alınan bir belgenin ekleneceği; girişimcilerin, istihdam ettikleri tüm araştırmacı, yazılımcı ve Ar-Ge projelerindeki personelin listesini, görev tanımlarını, nitelik ve çalışma sürelerini yönetici şirkete onaylattıktan sonra aylık olarak bölgede faaliyet gösteren mükelleflerin gelir ve kurumlar vergisi yönünden bağlı oldukları vergi dairesine bildirilecektir. Bunların bir örneğinin de eğer farklı ise muhtasar beyanname yönünden bağlı olunan vergi dairesine bildirilmesi gerekmektedir.

Bölgede faaliyete geçen mükellefler, işe başlama, işi bırakma ve diğer değişiklikler konusunda Vergi Usul Kanununda yer alan hükümlere uymak zorundadırlar.

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun vergilemeye yönelik hükümleri 5035 s. Kanunla 4691 sayılı Kanuna eklenen geçici 2 nci maddede yeniden düzenlenmiştir. 5281 sayılı Kanunun 41 inci maddesiyle de anılan geçici 2 nci maddeye üçüncü fıkra eklenmiştir.

Bu düzenlemelere göre teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren mükelleflerin, münhasıran bu bölgedeki yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar, faaliyete başlanılan tarihten bağımsız olmak üzere, 31/12/2013 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. İstisna uygulamasında, mükellefin tam veya dar mükellefiyet esasında vergiye tabi olmasının bir önemi bulunmamaktadır.⁴

2.1.1.1- İstisna kapsamına giren faaliyetler

İstisna, sadece yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilen kazançlara tanınmıştır.

4691 sayılı Kanunda;

Araştırma ve Geliştirme (Ar-Ge), bilim ve teknolojinin gelişmesini sağlayacak yeni bilgileri elde etmek veya mevcut bilgilerle yeni malzeme, ürün ve araçlar üretmek, yazılım üretimi dahil olmak üzere yeni sistem, süreç ve hizmetler oluşturmak veya mevcut olanları geliştirmek amacı ile yapılan düzenli çalışmalar,

Yazılım, bir bilgisayar, iletişim cihazı veya bilgi teknolojilerine dayalı bir diğer cihazın çalışmasını ve kendisine verilen verilerle ilgili gereken işlemleri yapmasını sağlayan komutlar dizisinin

³ Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği 19 Haziran 2002 tarih ve 24790 Sayı ile Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁴ Ancak Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 1 inci maddesinin dokuzuncu fıkrasına göre, Kanunun yürürlüğünden önce kurumlar vergisine ilişkin olarak başka kanunlarda yer alan muafiyet, istisna ve indirimler bakımından bu hükümler uygulanmayacaktır. Ayrıca, 35 inci maddenin yürürlük tarihinin 1/1/2007 olduğu dikkate alındığında, bu tarihe kadar yürürlüğe giren kanunlarda yer alan muafiyet, istisna ve indirim hükümleri kurumlar vergisi bakımından geçerli olacak, ancak bu tarihten sonra yürürlüğe giren kanunlarda yer alan hükümlerin uygulanması mümkün olmayacaktır.

veya programların ve bunların kod listesini, işle-
tim ve kullanım kılavuzlarını da içeren belgelerin
ve hizmetlerin tümü,
olarak tanımlanmıştır.

2.1.1.2- İstisna kazanç tutarının tespiti

İstisna, bir kazanç istisnasıdır. Dolayısıyla, istisna kapsamında olan projeler ile ilgili olarak elde edilen hasılatın proje maliyetinin düşülmesi sonucu bulunacak kazancın tamamı vergiden istisna edilmiştir.

İstisna kazanç teknoloji geliştirme bölgesinde ifa edilen faaliyetlerden elde edilen gelirlerden yine aynı faaliyetle ilgili giderlerin düşülmesi sonucunda ulaşılan tutardır. Başka bir ifade ile teknokentlerde faaliyet gösteren firmaların hem teknokent içinde, hem de dışında kurumlar vergisine tabi gelir getirici başka faaliyetleri de bulunuyorsa bu faaliyetlerin sonuçlarından elde edilen kazancın sadece teknokentten elde edilene istisna kapsamındadır.

2.1.1.2.1- Kazanç ayırımının muhasebe kayıtlarında gösterilmesi

Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefleri, muhasebe kayıtlarını istisna kapsamına giren üretim faaliyetlerine ilişkin kazançlar ile istisna kapsamında değerlendirilmeyecek faaliyetlerden elde edilen kazanç ayırımını yapabilecek şekilde tutmaları gerekmektedir.

Örneğin dönem boyunca ortaya çıkan araştırma geliştirme giderlerinin 100.000.-YTL olduğu varsayıldığında kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır.

75	TI M GEL T MEG E LE	1	
75 . 1 E T M Y ZILIM JES			
1 2 NK L HS.			1

3	TI M GEL T MEG E LE	1	
751	TI M GEL T MEG E LE		
G E LE Y NSITM			1

751	TI M GEL T MEG E LE	1	
Y NSITM			
75	TI M GEL T MEG E LE		
G E LE			1

NEM K / Z I		1	
3	TI M GEL T MEG E LE		
G E LE			1

İstisna kazancın ve bu bağlamda gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespiti bakımından, istisna kapsamında olan faaliyetler ile diğer faaliyetlere ilişkin hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı ilgili gider hesaplarının alt kırılımlarında izlenmesi gerekmektedir. Aksi takdirde kazancı istisna kapsamında olacak projelere ait giderlerin diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmesi, beyan edilecek matrahın hatalı hesaplanmasına yol açabilecektir.

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 gerekmektedir.

Örneğin teknoloji geliştirme bölgesinde araştırma geliştirme faaliyeti yapan firmanın 2008

yılındaki araştırma geliştirme harcama tutarı 60.000 YTL, normal faaliyetindeki harcama tutarı 20.000 YTL'dir. İşletmenin bu işlerle ilgili olarak gideri ise 30.000 YTL'dir. İşletme giderin yapıldığı anda aşağıdaki kaydı yapacaktır.

77 GENEL Y NET M/G E LE I 1 K S	1	
------------------------------------	---	--

İstisna kapsamına giren faaliyetler ile bu kapsama girmeyen işlere ait ortak giderlerin dağıtımı ise aşağıdaki gibi olacaktır.

n i	H rc m Tut rı	r n	M k G r yı
r Ő Ő r m G i Ő Ő r m	.	75	22.5
N r m l H rc m	2 .	25	7.5
T l m	.	1	3 .

31.12.2		
3 T l m G E L T M E G E 32 GENEL Y NET M/G E 771 GENEL Y NET M/G I . Y NSITM HES I	22.5 7.5	3 .

771 GENEL Y NET M/G E LE Y NSITM HES I 77 GENEL Y NET M/G E LE	3 .	3 .
--	-----	-----

İstisna kapsamına giren ve girmeyen faaliyetlerde müştereken kullanılan tesisat, makine ve taşınmazların amortismanlarının ise bunların her bir işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtımının yapılması gerekmektedir. Hangi işlerde ne kadar süreyle kullanıldığı tespit edilemeyen sabit kıymetlere ilişkin amortismanlar, müşterek genel giderlerle birlikte dağıtımına tabi tutulacaktır.

Örneğin Teknoloji geliştirme bölgesinde araştırma geliştirme faaliyeti yapan firmanın 2008 yılındaki araştırma geliştirme faaliyetinde kullandığı taşıt için 20.000 YTL amortisman hesaplamıştır. Nakil vasıtası Araştırma geliştirme işinde 180 gün, Diğer işde 90 gün kullanılmıştır.

Araştırma geliştirme harcama tutarı 60.000 YTL Diğer iş harcama tutarı 40.000 YTL'dir. Bu verilerden hareketle;

Amortisman Giderlerinin Dağıtımı:

n i	Kull nıl n G n Ş yısı	yı	rt k G r yı
r Ő Ő r m G i Ő Ő r m	1	5 (1 /3)	1 .
N r m l H rc m		25 (/3)	5.
Kull nıl m y n		25 (/3)	5.
	3		2 .

Kullanılmayan Gün Amortismanının Dağıtımı: (5.000 YTL)

Ő n i	H rc m H sil t Tut rı	r n	rt k G r yı
r Ő Ő r m G i Ő Ő r m	.		3.
N r m l H rc m	.		2.
	1 .		5.

31.12.2		
75 TİM GELİTMEGE	1.	
77 GENEL Y NET M GELE	1.	
257 KM MİTSMNL		2.

3 TİM GELİTMEGE	1.	
751 TİM GELİTMEGE Y.N.HS		1.

751 TİM GELİTMEGE Y.N.HS	1.	
75 TİM GELİTMEGE		1.

3 TİM GELİTMEGE	3.	
32 GENEL Y NET M GELE	7.	
771 GENEL Y NET M GELE Y NSİTM HES I		1.
771 GENEL Y NET M GELE Y NSİTM HES I	1.	
77 GENEL Y NET M GELE		1.

NEM K İVEY Z I	2.	
3 TİM GELİTMEGE		
32 GENEL Y NET M GELE	7.	13.

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 devam ettirdikleri yazılım ve Ar-Ge'ye dayalı projelerden sağladıkları kazancın, sadece projenin bölgede gerçekleştirilen kısmına isabet eden tutarı istisnadan yararlanabilecektir.

İstisna kazançlar ile diğer faaliyetlerden doğan kazançların, işletme kayıtlarında ayırımının yapılması ve istisna kazançlara ilişkin maliyet ve gider unsurlarının, diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlarla ilişkilendirilmemesi gerekmektedir.

Örneğin Hacettepe Teknoloji Geliştirme Bölgesinde şube olarak faaliyet gösteren X Yazılım A.Ş.'nin 2008 yılında bu bölgedeki istisna kapsamındaki faaliyetinden sağladığı hasılat tutarı 40.000.-YTL, buna ilişkin giderleri ise 22.000.-YTL olarak gerçekleşmiştir.

Bu kurum, aynı yılda normal faaliyetinden 100.000.-YTL hasılat elde etmiş olup bu faaliyetin elde edilmesi için 60.000.-YTL gider yapmıştır.

Bu durumda, anılan kurumun ödeyeceği kurumlar vergisi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Kurumun 2008 yılı hasılatının toplam tutarı	140.000
Normal satış hasılatı	100.000
Teknoloji bölgesinden elde edilen gelir	40.000
Giderler	82.000
Normal Faaliyet satışı ile ilgili giderler	60.000
Teknoloji bölge gelirinin elde edilmesi için yapılan gid.	22.000
Ticari bilanço kârı	58.000
Normal Faaliyet satış kârı (100.000-60.000=)	40.000
Teknoloji bölge kârı (40.000-22.000=)	18.000
İstisna kazanç indirimi (Teknoloji bölge kazancı) (-)18.000	
Kurumlar vergisi matrahı	40.000
Kurumlar vergisi (40.000 x %20 =)	8.000

Görüldüğü gibi, kurumlar vergisinden istisna olan Teknoloji geliştirme bölgesindeki faaliyetten

elde edilen gelirlerin elde edilmesi için yapılan 22.000.- YTL gider, bölge dışı faaliyetlerle ilişkilendirilmemiş ve kurumlar vergisine tabi diğer kazançlardan indirim konusu yapılmamıştır.

Kazancı istisna kapsamında olan projeler zararlarla sonuçlandığında, bu zararların diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlardan indirilmesi mümkün değildir.

Hacettepe Teknoloji Geliştirme Bölgesinde faaliyet gösteren X Yazılım A.Ş.'nin 2008 yılında bu bölgedeki istisna kapsamındaki faaliyetinin 20.000.- YTL zararlarla sonuçlanmış olduğu ve bu kurumun aynı yılda bölge dışındaki faaliyetleri nedeniyle 20.000.- YTL kazancı bulunduğu varsayıldığında; kurumun ödeyeceği kurumlar vergisi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Teknoloji geliştirme bölgesi dışındaki kazancı	20.000
Teknoloji geliştirme bölgesinde oluşan zarar	20.000
Ticari bilanço kârı	0
Kanunen kabul edilmeyen giderler	20.000
Teknoloji geliştirme bölgesinde oluşan zarar	20.000
Kurumlar vergisi matrahı	20.000
Kanunen kabul edilmeyen giderler	20.000
Hesaplanan Kurumlar vergisi (20.000 x %20 ⇒)	4.000

Kazancı istisna kapsamındaki hizmetlerin teslimini takiben, bazı durumlarda işin devamı niteliğinde olduğu düşünülen hizmetler de (teknik destek, danışmanlık, eğitim gibi) teknokentlerde faaliyet gösteren firmalar tarafından verilebilmektedir. Bu tür hizmetlerden elde edilen kazançlar istisna kapsamına girmemektedir.

Bölgede faaliyet gösteren mükelleflerin, 4691 sayılı Kanun kapsamı dışındaki ticari işlemlerinden elde edecekleri gelirleri ile olağandışı gelirlerinin istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Bu kapsamda, nakitlerin değerlendirilmesi sonucu oluşan faiz gelirleri, yabancı para cinsinden aktifler dolayısıyla oluşan

kur farkları ve iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan gelirler istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Öte yandan, teknoloji geliştirme bölgelerinde yazılım ve Ar-Ge faaliyetinde bulunan mükelleflerin, bu faaliyetler sonucu buldukları ürünleri kendilerinin seri üretime tabi tutarak pazarlamaları halinde, bu ürünlerin pazarlanmasından elde edilen kazançların lisans, patent gibi gayrimaddi haklara isabet eden kısmı, transfer fiyatlandırması esaslarına göre ayrıştırılmak suretiyle istisnadan yararlanabilecektir. Üretim ve pazarlama organizasyonu nedeniyle doğan kazancın diğer kısmı ise istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir. Ancak, lisans, patent gibi gayrimaddi haklara bağlanmamış olmakla birlikte uyarılama, yerleştirme, geliştirme, revizyon, ek yazılım gibi faaliyetlerden elde edilen kazançlar istisna kapsamında değerlendirilecektir.

Örneğin; teknoloji geliştirme bölgesinde yazılım faaliyetinde bulunan şirketin, ürettiği yazılımların lisans satışından veya kiralanmasından elde edeceği kazançlar istisnadan yararlanacak, ancak söz konusu yazılımın disk, CD veya elektronik ortamda pazarlanmasından elde edilen kazançların (lisansa isabet eden kısmı hariç) istisnadan yararlanması mümkün olmayacaktır.

Aynı şekilde, bir ilaç şirketince bölgede gerçekleştirilen Ar-Ge faaliyeti sonucu ortaya çıkan kanser ilacına ait gayrimaddi hakkın kiralanması veya devrinden elde edilecek kazançlar istisnadan yararlanacak, ilacın bizzat üretilerek satılması halinde bu faaliyetten elde edilen kazancın gayrimaddi hakka isabet eden kısmı hariç istisnadan yararlanması mümkün olmayacaktır.

Bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine, diğer kurumlardan geri ödeme koşuluyla sermaye desteği olarak sağlanan yardımlar, borç mahiyetinde olduğundan bu

yardımların ticari kazançta dâhil edilmesi söz konusu olmayacaktır.

Diğer taraftan, teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren mükelleflere, istisnadan yararlanan Ar-Ge projelerine ilişkin olarak, TÜBİTAK ve benzeri kurumlar tarafından ilgili mevzuat çerçevesinde hibe şeklinde sağlanan destek tutarları ile diğer kurumların bu mahiyetteki her türlü bağış ve yardımları, kurum kazancına dâhil edilecek ve istisnadan yararlandırılacaktır.

2.1.1.2.2- Teknoloji geliştirme bölgelerinde kurumlar tarafından elde edilen istisna kazançların dağıtılması

4842 sayılı Kanunla yapılan düzenleme ile kurumların istisna kazançları ile normal kazançları ayırımına son verilmiş, vergi kesintisi kazancın istisna olup olmadığına bakılmaksızın kâr dağıtımına bağlı hale getirilmiştir. İstisna kazançlar üzerinden prensip olarak kesinti yapılmayacak ancak, bu kazançların kâr dağıtımına konu edilmesi halinde bu kâr paylarından vergi kesintisi yapılacaktır. Tam mükellef kurumlarca dağıtılan kâr payları üzerinden %15 oranında⁵ vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Yönetici şirketler dâhil olmak üzere bölgede faaliyet gösteren kurumların, bu bölgelerde elde ettikleri kazançları dağıtmaları halinde, dağıtılan kâr payları üzerinden elde edenin hukuki niteliğine göre Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin ikinci bendi ve 30 uncu maddesinin üçüncü ve altıncı bendi uyarınca vergi kesintisi yapmaları gerekmektedir.

Bu hükümler uyarınca, kâr dağıtımına ilişkin olarak Kurumlar Vergisi Kanunu ve Gelir Vergisi

Kanunu uyarınca yapılacak vergi kesintisine ilişkin esaslar aşağıdaki gibidir.

Kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisi, kazancın istisna olup olmadığına bakılmaksızın, kârın dağıtılması aşamasında yapılacaktır.

Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 15 ve 30 uncu maddeleri uyarınca, tam mükellef kurumlar tarafından;

- Tam mükellef gerçek kişilere,
- Gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara,
- Gelir ve kurumlar vergisinden muaf olanlara,
- Dar mükellef gerçek kişilere,
- Dar mükellef kurumlara,
- Gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere

dağıtılan, anılan Kanunun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr payları üzerinden vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür.

Buna göre, tam mükellef kurumlarca;

- Tam mükellef kurumlara,
- Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde eden dar mükellef kurumlara dağıtılan kâr payları üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır. Bu şekilde kâr payı elde eden tam mükellef kurumun söz konusu kâr paylarını yukarıda sayılan gerçek veya tüzel kişilere dağıtması halinde ise dağıtılan kısım üzerinden vergi kesintisi yapılacaktır.

Kurumlar vergisinden muaf olan kurumlara dağıtılan kâr payları üzerinden yapılan vergi kesintisi de söz konusu kurumlar için nihai vergi olmaktadır.

Diğer yandan, tam mükellef kurumlarca kârın dağıtılmayıp şirket sermayesine eklenmesine karar verilmesi halinde, kârın sermayeye eklenmesi

⁵ 22/7/2006 tarih ve 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı.

kâr dağıtımını sayılmadığından, sermayeye ilave edilen bu tutar üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.

2.1.2- Katma Değer Vergisi İstisnası

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun geçici 20 inci maddesine⁶ 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.

İstisna sadece bölgede üretilecek yazılım, program ve lisansını kapsamaktadır. Ar-Ge faaliyetleri ile ilgili Katma Değer Vergisi istisnası bulunmamaktadır.

Burada yer alan istisna kapsamındaki teslim ve hizmetler için yüklenilen KDV nin indirimi de mümkün olmadığından sözkonusu KDV maliyet ya da gider olarak değerlendirilmektedir.

KDV istisnası, kısmi bir istisnadır. Bu durum istisna kazanca ilişkin yüklenilen KDV'nin indirilememesi sonucunu doğurmaktadır. Bu çerçevede hem istisna kapsamında hem de istisna kapsamında olmayan kazançlara ilişkin işleri aynı anda yapan mükellefler açısından yapılacak hesaplamalarda çeşitli zorlukları beraberinde getirebilmektedir.

KDV istisnası sadece teknokentte faaliyette bulunan şirketin (ya da şubenin) yukarıda belirtilen kapsamda yapacağı yazılım ve AR-GE çalışmalarının satış veya devri içindir. Bu şirkete/şubeye yapılacak mal ve hizmet teslimleri KDV'ye tabidir.

Başka bir ifade ile üretilen yazılım ve ar-ge faaliyetlerinin çoğaltılarak satılması veya bir AR-GE faaliyeti sonucunda geliştirilen bir makinenin veya benzer bir şeyin satılması istisnanın konusuna girmemektedir.

İstisna kapsamında fatura düzenlenirken fatura üzerine "3065 Sayılı KDV nun Geçici 20/1 Maddesi hükümlerine göre KDV hesaplanmamıştır" şerhinin düşülmesi gerekmektedir.

Ancak mükelleflerin yine 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu' nun İstisnadan Vazgeçme başlıklı 18. maddesi uyarınca istisnadan vazgeçerek teslim ve hizmetlerinde KDV hesaplaması, buna mukabil de alışlarındaki Katma Değer Vergisini indirim konusu yapması mümkündür.

2.1.3- Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Çalışan Araştırma, Ar-Ge ve Yazılım Personelinin Gelir Vergisi İstisnası

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununa 5035 sayılı kanunla eklenen geçici 2'nci maddesine göre, Bölgede çalışan araştırmacı, yazılımcı ve Ar-Ge personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri 31.12.2013 tarihine kadar her türlü vergiden müstesnadır. Yönetici şirket, ücreti gelir vergisi istisnasından yararlanan kişilerin bölgede fiilen çalışıp çalışmadığını denetler. Bölgede fiilen çalışmayanlara istisna uygulandığının tespit edilmesi halinde, ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin cezalardan yönetici şirket de ayrıca sorumludur. Bu niteliklere 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

⁶ 5035 sayılı Kanunun 11 inci maddesiyle eklenen ve 1.1.2004 tarihinden geçerli olarak yürürlüğe giren madde.

yapılan ücret ödemeleri de istisnaya konu edilmez.

Bu personelin belirtilen istisna kapsamındaki görevleri dışında başka görevleri de (istisna kapsamında olmayacak kazançlar ile ilgili) varsa bu durumun ücretlerin istisna kısmının hesabında dikkate alınması gerekir.

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 amacıyla 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. Bölgedeki çalışma süresi olarak bir yıllık süre dolmadan; bölge dışındaki daha önceki hizmetler nedeniyle yıllık izin kullanımında hakedilen yıllık iznin bölgede çalışmadan önceki döneme tekabül eden bölümü hesaplanarak vergiye tabi tutulması gerekmektedir.

Mükelleflerce, anılan personele çeşitli adlarla yapılan ve ücret olarak değerlendirilecek ödemeler de (prim, ikramiye vb.) istisna kapsamındadır.

2.1.4- Ar-Ge İndirimi

Ar-Ge indirimi, Ar-Ge faaliyetlerine yönelik olarak 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda yer alan teşvik edici düzenlemenin bir tamamlayıcısı niteliğindedir. Ar-Ge indirimi uygulaması açısından, Ar-Ge bölümünün 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

bölemlerinde yapılan harcamalar belirlenen ölçütlere uygunsa Ar-Ge indirimi kapsamındadır.

5520 s. Kurumlar Vergisi Kanununun 10/1-a ve GVK 89/9 maddelerine göre araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden ve tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmayan amortismanla tâbi iktisadî kıymetler için hesaplanan amortisman tutarlarından verilen paylar üzerinden Ar-Ge indirimi hesaplanmaz. Matrahın yetersiz olması nedeniyle ilgili dönemde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki hesap dönemlerine devreder.

Ancak vergiden istisna edilen kazançların giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerden doğan zararların, istisna dışı kazançtan indirilmesi mümkün değildir. Bu nedenle teknoloji geliştirme bölgelerinde gerçekleştirilen Ar-Ge faaliyetlerinden bir kazanç doğması ve bu kazançla ilgili olarak istisnadan yararlanılacak olması durumunda, istisna uygulanacak kazancın elde edilmesine yönelik olarak yapılan harcamalar Ar-Ge indirimi kapsamında değerlendirilmeyecektir. Diğer bir ifadeyle, kazancına istisna uygulanacak Ar-Ge faaliyetleri için yapılan harcamalar dolayısıyla ayrıca Ar-Ge indiriminden yararlanılması söz konusu olmayacaktır.

Ancak, teknoloji geliştirme bölgelerinde yürütülen Ar-Ge faaliyetlerinin işletmenin kendi faaliyetiyle ilgili olması ve anılan kanunda yer alan istisnalara konu olmaması durumunda, bu tür harcamalar Ar-Ge indirimi kapsamında değerlendirilecektir.