

**T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**DEVLET TEŞVİKLERİ VE YARDIMLARI
STANDARDINA GÖRE ŞİRKETLERE SAĞLANAN
DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Seda PAÇACI

**Enstitü Anabilim Dalı : İşletme
Enstitü Bilim Dalı : Muhasebe ve Finansman**

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Selahattin KARABINAR

HAZİRAN-2011

T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

DEVLET TEŞVİKLERİ VE YARDIMLARI
STANDARDINA GÖRE ŞİRKETLERE SAĞLANAN
DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Seda PAÇACI

Enstitü Anabilim Dalı : İşletme
Enstitü Bilim Dalı : Muhasebe ve Finansman

Bu tez 21/06/2011 tarihinde aşağıdaki jüri tarafından Oybirliği ile kabul edilmiştir.

Doç. Dr. Selâhattin KARABINAR

Jüri Başkanı

- Kabul
 Red
 Düzeltme

Doç. Dr. Ahmet Veedi CAN

Jüri Üyesi

- Kabul
 Red
 Düzeltme

Doç. Dr. Habip YILDIZ

Jüri Üyesi

- Kabul
 Red
 Düzeltme

BEYAN

Bu tezin yazılmasında bilimsel ahlak kurallarına uyulduğunu, başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda bilimsel normlara uygun olarak atıfta bulunulduğunu, kullanılan verilerde herhangi bir tahrifat yapılmadığını, tezin herhangi bir kısmının bu üniversite veya başka bir üniversitedeki başka bir tez çalışması olarak sunulmadığını beyan ederim.

Seda PAÇACI

24.06.2011

ÖNSÖZ

Teşvikler temel olarak kalkınma ve refah seviyesini arttırarak, ülkelerin gelişmiş ülke kategorisine girmelerini sağlamak amacıyla uygulanmaktadır. İşletmeler teşvikleri uluslar arası muhasebe standartlarında muhasebeleştirilmeli; mali tablolarına doğru, anlaşılır, dönemler ve işletmeler arası karşılaştırılabilir şekilde yansıtılmaları gerekmektedir.

Bu çalışmanın hazırlanmasında yardımlarını esirgemeyen danışman hocam Doç. Dr. Selahattin KARABINAR ile İşletme Bölümündeki değerli hocalarıma ve beni her zaman destekleyen aileme teşekkürlerimi sunmayı bir borç bilirim.

Seda PAÇACI

24.06.2011

İÇİNDEKİLER

TABLO LİSTESİ	vi
ŞEKİL LİSTESİ.....	vii
KISALTMALAR	viii
ÖZET.....	x
ŞEKİL LİSTESİ.....	xi
GİRİŞ	1
BÖLÜM 1: TEŞVİK VE YARDIM KAVRAMI, AMACI, SINIFLANDIRILMASI ...	6
1.1. Teşvik Kavramı.....	6
1.2. Yardım Kavramı.....	7
1.3. Teşviklerin Özellikleri	8
1.4. Teşviklerin Amacı.....	10
1.4.1. Ekonomik Kalkınmayı Sağlamak	11
1.4.2. Sanayileşme ve Teknolojik Gelişmeyi Hızlandırmak.....	12
1.4.3. Bölgesel Kalkınmayı Sağlamak	12
1.4.4. İşsizlikle Mücadele.....	13
1.4.5. Kıt Kaynakların Rasyonel Dağılımını Sağlamak	13
1.5. Teşviklerin Önemi.....	14
1.6. Teşviklerin Sınıflandırılması.....	16
1.6.1. Amaçlarına Göre Teşvikler	16
1.6.1.1. Ekonomik Amaçlı Teşvikler	16
1.6.1.2. Sosyal Amaçlı Teşvikler	16
1.6.1.3. Teknik ve İdari Amaçlı Teşvikler	16
1.6.2. Kapsamına Göre Teşvikler.....	17
1.6.2.1. Genel Amaçlı Teşvikler	17
1.6.2.2. Özel Amaçlı Teşvikler	17
1.6.3. Kullanılan Araçlara Göre Teşvikler	17
1.6.3.1. Nakdi Teşvikler	17
1.6.3.2. Ayni Teşvikler.....	18
1.6.3.3. Vergi Teşvikleri	18
1.6.3.4. Garanti ve Kefaletler	19

1.6.3.5. Diğer Teşvikler	20
1.7. Teşvik Sisteminin Etkinliği.....	21
BÖLÜM 2: TÜRKİYE' DE UYGULANAN TEŞVİKLER	23
2.1. Türk Teşvik Sistemi	23
2.2. Yatırım Teşvikleri	24
2.2.1. Yatırım Teşvik Belgesi	25
2.2.2. Genel Teşvik Sistemi, Bölgesel ve Büyük Ölçekli Yatırım Teşvik Ayrımı	26
2.2.2.1. Genel Teşvik Sistemi	26
2.2.2.2. Bölgesel Yatırımlar	29
2.2.2.3. Büyük Ölçekli Yatırımlar.....	30
2.2.3. Sabit Yatırım Tutarı ve Asgari Kapasiteler.....	32
2.2.4. Yatırım Teşvik Araçları	33
2.2.4.1. Vergi İndirimi	33
2.2.4.2. Gümrük Vergisi Muafiyeti.....	35
2.2.4.3. Katma Değer Vergisi İstisnası	36
2.2.4.4. Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği.....	39
2.2.4.5. Faiz Desteği.....	42
2.2.4.6. Taşınma Desteği.....	45
2.2.4.7. Yatırım Yeri Tahsisi.....	46
2.3. Ar-Ge Teşvikleri	49
2.3.1. Ar-Ge Faaliyetlerine Uygulanan Mali Teşvikler	50
2.3.1.1. Ar-Ge İndirimi	51
2.3.1.2. Gelir Vergisi Stopajı Teşviki	52
2.3.1.3. Sigorta Primi Desteği	53
2.3.1.4. Damga Vergisi İstisnası	54
2.3.1.5. Teknogirişim Sermaye Desteği.....	55
2.3.2. Teknoloji Geliştirme Bölgelerine Uygulanan Teşvikler	55
2.3.2.1. Yönetici Şirketlere Sağlanan Teşvikler.....	56
2.3.2.2. Yazılım ve Ar-Ge Faaliyetlerine Uygulanan Teşvikler	57
2.3.2.3. Bölgede Çalışan Personel Ücretlerinde İstisna	57
2.3.2.4. Bölgede Faaliyet Gösteren KDV Mükelleflerine Sağlanan Teşvikler	58

2.3.2.5. Diğer Teşvikler	58
2.3.3. Kuruluşlar Tarafından Ar-Ge' ye Sağlanan Teşvikler	59
2.3.3.1. TÜBİTAK' ın Ar-Ge Destekleri	59
2.3.3.2. TTGV' nin Ar-Ge Destekleri.....	60
2.3.3.3. KOSGEB' in Ar-Ge Destekleri	62
2.3.3.4. AB Fonlarından Hibe Destekleri	63
2.4. İhracat Teşvikleri	64
2.4.1. Vergisel Teşvikler	65
2.4.1.1. Vergi, Resim ve Harç İstisnası.....	65
2.4.1.2. İhracatta KDV İstisnası	66
2.4.1.3. İhracatta ÖTV İstisnası	69
2.4.1.4. Serbest Bölgelere Uygulanan İhracat Teşvikleri	70
2.4.2. Dahilde İşleme Rejimi	71
2.4.3. Hariçte İşleme Rejimi	73
2.4.4. Eximbank Uygulamaları	74
2.4.4.1. Kredi Programları	74
2.4.4.2. İhracat Kredi Sigortaları.....	78
2.4.4.3. Ülke Kredi ve Garanti Programları	78
2.4.5. İhracat Faaliyetlerine Uygulanan Nakdi Teşvikler	78
2.4.5.1. Uluslararası Nitelikli Yurtiçi İhtisas Fuarlarının Desteklenmesi	79
2.4.5.2. Çevre Maliyetlerinin Desteklenmesi.....	79
2.4.5.3. Araştırma-Geliştirme (Ar-Ge) Desteği	80
2.4.5.4. İstihdam Yardımı	81
2.4.5.5. Yurtdışında Gerçekleştirilen Fuar Katılımlarının Desteklenmesi.....	81
2.4.5.6. Yurtdışı Birim, Marka ve Tanıtım Faaliyetlerinin Desteklenmesi....	82
2.4.5.7. Türk Ürünlerinin Yurtdışında Markalaşması, Türk Malı İmajının Yerleştirilmesi ve TURQUALITY®' nin Desteklenmesi.....	83
2.4.5.8. Pazar Araştırması ve Pazarlama Desteği.....	85
2.4.5.9. Eğitim Yardımı.....	86
2.4.5.10. Tasarım Desteği	86
2.4.5.11. Tarımsal Ürünlerde İhracat Yardımları.....	87
2.5. Tarımsal Destekler	87

2.5.1. Doğrudan Gelir Desteği	88
2.5.2. Fark Ödeme Uygulaması.....	88
2.5.3. Hayvancılık Destekleri.....	89
2.5.4. Kırsal Kalkınma Destekleri.....	89
2.5.5. Telafi Edici Ödemeler	89
2.5.6. Ürün Sigortası Ödemeleri	90
2.5.7. Çevre Amaçlı Tarımsal Alanların Korunması Programı Desteği	90
2.5.8. Diğer Teşvikler.....	90
2.6. Turizm Teşvikleri.....	90
2.6.1. KOSGEB Kapsamında Sağlanan Destek ve Hizmetler	91
2.6.2. Yatırımlarda Devlet Kararı Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı Kapsamında Uygulanan Teşvik ve Destekler	92
2.6.3. 2634 sayılı Turizmi Teşvik Kanunu ile Sağlanan Teşvikler	92
2.6.4. Enerji Gideri İndirimi.....	93
2.6.5. Emlak Vergisi Muafiyeti.....	93
2.6.6. Eximbank Kredi İmkanları.....	94
2.6.7. Yabancı Sermaye Yatırımlarının Teşviki.....	94

BÖLÜM 3: TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI KAPSAMINDA DEVLET TEŞVİK VE YARDIMLARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ..... 95

3.1. Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardının Gelişimi.....	96
3.2. Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardının Amacı	97
3.3. Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardının Kapsamı.....	98
3.4. Devlet Yardımı ve Türleri	98
3.5. Devlet Teşvikleri, Türleri ve Elde Edilme Şekilleri.....	99
3.6. Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi.....	101
3.6.1. Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ile İlgili Yaklaşımlar	102
3.6.1.1. Gelir Yaklaşımı	102

3.6.1.2. Sermaye Yaklaşımı	104
3.6.2. Devlet Teşviklerini Muhasebeleştirilme Yöntemi	105
3.6.2.1. Koşulsuz ve Geçmiş Zararların Karşılanması İçin Yapılan Teşvikler	105
3.6.2.2. Koşullu Yapılan Teşvikler	107
3.6.3. Devlet Teşviklerinin Geri Ödenmesi	113
3.7. Devlet Yardımlarının Muhasebeleştirilmesi ve Sunumu	114
3.8. Devlet Teşvikleri ile İlgili Finansal Tablolarda Yapılması Gereken Açıklamalar	115
3.9. Örnekler.....	116
SONUÇ.....	131
KAYNAKÇA	137
ÖZGEÇMİŞ.....	145

TABLO LİSTESİ

- Tablo 1:** Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin teşvik uygulama gerekçeleri.
- Tablo 2:** Teşvik araçlarının çeşitleri
- Tablo 3:** Destek alacak bölgeler
- Tablo 4:** Büyük ölçekli yatırımlar
- Tablo 5:** Asgari yatırım tutarı ve kapasiteler
- Tablo 6:** Teşvik belgesi kapsamında uygulanacak indirim ve yatırıma katkı oranları
- Tablo 7:** Teşvik belgesi kapsamında 31/12/2010 tarihine kadar yatırıma başlanması halinde indirim oranları ile yatırıma katkı oranları
- Tablo 8:** Bölgelere uygulanacak sigorta primi işveren hissesi destek süreleri
- Tablo 9:** Bölgeler itibariyle sağlanacak faiz desteği oranları
- Tablo 10:** Azami faiz desteği tutarları
- Tablo 11:** AB 2007-2013 hibelerine genel bakış
- Tablo 12:** Kurumlar ve devlet teşviği/yardıımı ile ilgili düzenlemeler

ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1: Teşvik türlerine göre muhasebeleştirme yöntemi

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
AR-GE	: Araştırma ve Geliştirme
BDDK	: Bankacılık Dzenleme ve Denetleme Kurumu
BKK	: Bakanlar Kurulu Kararı
ÇATAK	: Çevre Amaçlı Tarımsal Alanların Korunması
DFİF	: Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu
DGD	: Doğrudan Gelir Desteği
DTM	: Dış Ticaret Müsteşarlığı
DTSS	: Dış Ticaret Sermaye Şirketleri
EXIMBANK	: Türkiye İhracat Kredi Bankası A.Ő.
FKK	: Fon Kaynaklı Kredi
GATT	: General Agreement of Tariffs and Trade.
GVK	: Gelir Vergisi Kurumlar
IAS	: International Accounting Standards
IASB	: International Accounting Standards Board
IFRS	: International Financial Reporting Standards.
İGEME	: İhracatı Geliştirme Etüd Merkezi
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KKDP	: Kaynak Kullanımını Destekleme Primi
KOBİ	: Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler

KOSGEB	: Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı
KTB	: Kültür ve Turizm Bakanlığı
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
Md	: Madde
OECD	: Organisation for Economic Co-operation and Development
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
R.G.	: Resmi Gazete
SDTŞ	: Sektörel Dış Ticaret Şirketleri
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
STOKP	: Stratejik Odak Konuları Projeleri
Sy.	: Sayılı
T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti
TEYDEB	: Teknoloji ve Yenilik Destek Programları Başkanlığı
TKB	: Tarım ve Köyişleri Bakanlığı
TL	: Türk Lirası
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TTGV	: Türkiye Teknoloji Geliştirme Vakfı
TÜBİTAK	: Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları

Tezin Başlığı: Devlet Teşvikleri ve Yardımları Standardına Göre Şirketlere Sağlanan Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi.

Tezin Yazarı: Seda Paçacı

Danışman: Doç.Dr. Selahattin KARABINAR

Kabul Tarihi: 24.06.2011

Sayfa Sayısı: x1 (ön kısım)+ 145 (tez)

Anabilimdalı: İşletme

Bilimdalı: Muhasebe-Finansman

Gelişen ekonomik faaliyetlerle sınırların kalkması ülkeleri yoğun bir rekabet ortamında bırakmıştır. Ülkemizde teşvik ve yardımlar her faaliyet alanına uygun şekilde, vergi muafiyet-istisnaları, düşük faizli kredi ya da hibe yardımları, ucuz girdi temini için kolaylıkların yanında enerji indirimleri, arsa tahsisi ve finansman kolaylıkları sağlayan bir takım yöntemler uygulanmaktadır.

Bu çalışmada genel olarak; Türkiye’ de uygulanan teşvik ve yardımlar kanunlar kapsamında incelenmiş ve “TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı” na göre muhasebeleştirilmesi ele alınmıştır. Bu kapsamda, teşviklerin muhasebeleştirilmesinde “gelir yaklaşımı” ve “sermaye yaklaşımı” olmak üzere iki yaklaşım söz konusudur. Gelir yaklaşımına göre teşvikler bir veya birden fazla dönemde kar veya zararda muhasebeleştirilerek gelir tablosuna aktarılır. Sermaye yaklaşımına göre muhasebeleştirildiğinde ise, özsermayeyi arttırarak, bilançoya aktarılmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Devlet Teşviği, Devlet Yardımı, Türkiye Muhasebe Standartları.

Title of the Thesis: The Accounting of Government Assistance Granted to Companies According to The Government Incentives and Assistance Standard.

Author: Seda Paçacı

Supervisor: Assoc.Prof.Dr. Selahattin KARABINAR

Date: 24.06.2011

Nu. of pages: x1 (pre text)+ 145 (main body)

Department: Business Administration **Subfield:** Accounting-Finance

With the development of economic activities, the removal of the borders has left the countries in an intense competitive environment. In our country, methods for the providing of tax exemptions, low interest loans or grant aids, energy discounts together with encouragements for the obtaining of cheap input, allocation of land and financial incentives are applied in accordance with all areas of activity.

In this study, the incentives and aids which are carried out in Turkey, as well as their accounting, are examined within the scope of laws and according to the TMS 20 Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance standard. Within this scope, the accounting of the incentives is dealt with under the “income approach” and the “capital approach” headings. According to the income approach, the incentives are transferred to the income table in one or more than one period by accounting in profit or damage. When the accounting according to the capital approach is in question, the equity capital is redounded and is transferred to the balance sheet.

Anahtar Kelimeler: Government Grant, Government Assistance, Accounting Standards of Turkey.

GİRİŞ

Çalışmanın Konusu

Devlet toplumsal kalkınmayı temin etmek üzere ekonomik müdahalelerde bulunmaktadır. Ülkelerin ekonomik kalkınmalarını gerçekleştirmede ve de küreselleşme sürecinin hızlandığı günümüzde ülkeler için teşviklerin önemi daha da artmıştır. Yatırım ve istihdamı arttıran, ihracatı, rekabet gücünü arttıracak ar-ge çalışmalarını destekleyen çeşitli teşvik araçları uygulanabilmektedir. Bu bağlamda, teşvik, ekonomide ulaşılması gereken ekonomik ve sosyal hedeflerin yerine getirilmesi için devlet tarafından işletmelere verilen maddi veya maddi olmayan, koşullu veya koşulsuz olan destek ve özendirme faaliyetleri olarak tanımlanabilir.

Teşviklerin uygulanmasındaki amaçların başında bölgesel gelişmişlik farklarının azaltılması, sermayenin ülkenin her köşesine dağılımının sağlanması, teknolojik yenilikler üzerine kurulu sanayi oluşturma, istihdamı artırma, üretilen mamullerin kalitesiyle dünyada rekabet edilebileceği bir üretim hattı yaratma gelmektedir.

Ancak gelişmiş ülkelerin teşvik politikaları uygulama nedeni daha çok kalkınmanın yarattığı, bölgesel dengesizlikler gibi, ekonomik ve sosyal sorunların çözümü ile rekabet gücünün daha da artırılması iken, gelişmekte olan ülkelerdeki uygulamalar daha çok sanayileşmeye, istihdam yaratmaya, döviz gelirlerini artırmaya, özetle kıt kaynakların en verimli ve ekonomiyi sürükleyici sektörlere dağılımını temin etmeye yönelik olduğu görülmektedir. Amaçlar, kaynaklar, sorunlar arasındaki bu farklılıklar teşvik politikalarının tasarımının da ülkeden ülkeye ve zamandan zamana göre farklılaşmasını beraberinde getirmektedir.

Teşvik verilirken, teşviklerin rekabet ortamını bozmayacak nitelikte olmasına dikkat edilmelidir. Devlet teşviklerinin, etkin olmayan ve yüksek maliyete sahip işletmelere verilmesi, daha etkin ve daha düşük maliyete sahip işletmelerle arasındaki rekabeti etkin olan ve düşük maliyete sahip işletmelerin aleyhine çevirir. Çünkü bu durum mal ve hizmetlerin mümkün olan en düşük maliyetle üretimine bir engeldir. Yoğun rekabet ortamının yaşandığı bir sektörde, sadece belirli işletme gruplarına yapılan yardımlar da sektörün yıpranmasına ve rekabetin bozulmasına neden olacaktır.

2009 yılında çıkarılan Bakanlar Kurulu Kararı ile yatırım ve istihdama yönelik teşvikler revize edilerek yeniden ele alınmıştır. Yeni çalışmalar ile yatırımlar bölgesel dengesizliğe çözüm olabilecek şekilde yönlendirilmekte ve teşvik araçları ile yatırımlar bölgelerin ihtiyaçlarına uygun şekilde uygulanmaktadır. Bu sayede yapılacak yeni yatırımlarla istihdamında arttırılması amaçlanmaktadır. Ancak, son yıllarda verilen yatırım teşvik belgesi ve toplam yatırım tutarına bakıldığında, ülkedeki yerli ve yabancı sermayenin ülkeye homojen olarak dağılmadığı ve istihdamın sağlanmadığı görülmektedir.

Belirli mal ve endüstri gruplarının dış rekabete dayanabilir hale getirilmesinde önemli rol oynamaya ihracat teşviklerinde ise, daha çok vergi muafiyet ve istisnaları ağırlıktadır. İhraç ürünlerine ucuz girdi sağlanmasına yönelik olan teşvikler, ihracata yönelik teşvikler, işletmelerin dış ülkelere açılması ve oradaki pazar payından faydalanması için uygulanan gümrük vergisi muafiyetleri ve KDV istisnaları, DTM tarafından ihracat yönelik yapılan yardımlar, Eximbank tarafından sağlanan uygun olanaklı krediler ihracat teşvikleri arasında yer almaktadır. Ülkemizde ihracat yapan firmalar, teşviklerden haberdar olmalarına rağmen yeterli görmemektedirler. Bunun yanı sıra, teşviklerin uygulanması esnasında prosedür işlemlerinin uzun sürmesi işletmelerin etkin ve hızlı bir şekilde faydalanmasını engellemektedir. Bunların giderilmesi ve ihracat yönelik yapılan teşviklerin arttırılması gerekmektedir.

Gelişmekte olan Türkiye' nin, gelişmiş ülkelerin bilgi birikimi ve teknolojik gelişme seviyesini yakalayabilmeleri Ar-Ge çalışmalarına bağlıdır. Ülkemizde çoğu firma uzun ve pahalı bir süreç olan Ar-Ge çalışmalarına bütçe ayıramamakta, Ar-Ge yatırımlarına başlayan firmalarda ayırdıkları kaynakları kısmaktadır. Bu nedenle ülkemizde, Ar-Ge faaliyetlerini desteklemek için çeşitli teşvik mekanizmaları uygulanmaktadır. Teşviklerin bir kısmı 5476 sayılı Ar-Ge Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun, 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu, KVK ve GVK' da düzenlenmiştir. Diğer kısmı ise, gönüllü olarak kurulan TÜBİTAK, TTGV gibi kuruluşlar tarafından işletmelere tesis edilmektedir. Vergi teşviklerinde GVK, KVK ve Ar-Ge teşviklerine ilişkin özel kanunlarda yer alan farklı uygulama esaslarıdır. Kanunlar arasında aynı uygulamalar için farklı esaslar bulunması çelişki yaratmakta ve işletmeleri yanlış

yönlendirebilmektedir. Bunun için düzenlemelerin revize edilerek uygulama esaslarının farklılığının ortadan kaldırılması gerekmektedir.

Tarım sektöründe üretim, değişken doğa koşulları ve üretim sürecinin uzunluğu nedeniyle risklidir. Üretici firmalar bu riski üstlenmenin zorluğunun yanı sıra tarım ürünlerine olan arz ve talep dengesizliği nedeniyle ülkemizde de tarımsal faaliyetler desteklenmektedir. Tarımı desteklemek için kullanılan araçlar; Doğrudan Gelir Desteği, Fark Ödemeleri, Hayvancılık, Çevre Amaçlı Tarımsal Alanların Korunması Programı, Telafi Edici Ödemeler, Ürün Sigortası Ödemeleri, Kırsal Kalkınma destekleridir. Mevcut tarımsal faaliyetler bu teşvikleri ile desteklenmektedir. Ancak, tarımsal faaliyetlere ilişkin yeni ürün tohum geliştirmeye, sağlıklı gübre üretimine ve özellikli ve tasarruflu sulama tesisleri üretme gibi faaliyetlere de destek verilmelidir.

Coğrafi yapısı nedeniyle çok avantajlı olan Türkiye’ de turizm sektörünün gelişmesi için devlet tarafından turizm yatırımlarına, 2634 sayılı Kanun ile yapılan teşvikler, Eximbank kredi imkanları, Emlak Vergisi Kanunu ile yapılan teşvikler, yabancı yatırımlara uygulanan teşvikler mevcuttur. Günümüzde turizm sektörü için daha çok nakdi devlet yardımlarına oranla vergisel teşvikler ağırlıklıdır. Aynı zamanda turizm yatırımları farklı kanunlarla ve farklı uygulamalarla teşvik edilmektedir. Bu, yatırımcıları belirsizlik ve gereksiz bürokrasi karmaşasında bırakmaktadır. Turizm teşviklerinin, sektörel bazda ele alınıp kanunlaştırılması bu soruna çözüm olabilecektir.

Genel olarak teşvikleri ele aldığımızda, uygulama aşamasında temel sorun aynı sektöre verilen teşviklerin farklı kanunlarda farklı esaslarla uygulanmasıdır. Bu sorun, ancak kanunların revize edilip fonksiyonlarına göre teşviklerin belirlenmesi ve bu şekilde yatırımcı ve teşviklerden yararlanan firmaların uygulamada aksaklık yaşamamasını sağlayacaktır. Ülkemizin gelişmesinde ve belli bölgelerdeki yatırımların arttırılmasında önemli bir unsur olan teşvikler, gerek mükellefler gerek bölgeler arasında haksız rekabete yol açmayacak tedbirlerle birlikte ele alınması, teşvik unsurlarından beklenen amacı gerçekleştirmeleri için kaçınılmaz bir olgudur. Yapılacak düzenlemelerde bu hususun göz önünde bulundurulması, teşviklerden beklenen amaca ulaşmada yararlı olacaktır.

Gelişmekte olan Türkiye’ nin gelişmiş ülkeler kategorisine girmesi için hem teşvik mevzuatının hem de teşvik ve yardımların muhasebeleştirilmesi konusunun uluslararası

normlara uyum sağlaması gerekmektedir. Gelişmiş ülkelerin seviyesinin yakalanması için teşviklerde yapılacak düzenlemelerin yanında teşviklerin raporlanmasının da doğru, anlaşılır ve güvenilir biçimde yapılması gerekmektedir.

Çalışmanın Önemi

Türkiye’ de yatırım ve istihdama, Ar-Ge çalışmalarına, ihracata, tarımsal faaliyetlere, turizm yatırımlarına yönelik teşvikler uygulanmaktadır. Gerek ayrı ayrı gerekse bütün olarak ele alındığında gelişmekte olan ülkemizin kalkınması açısından uygulanan bütün teşvikler önem taşımaktadır.

Devlet tarafından işletmelere sağlanan teşviklerin muhasebeleştirilip raporlanması, işletmelerin teşviklerden ne koşullarda yararlandıklarının belirtmeleri, mali tablolarının dönemler arası karşılaştırılabilir nitelikte olması önem arz etmektedir. Çalışmamızda devlet teşvik ve yardımları ele alınıp, uluslararası düzeyde karşılaştırılabilir ve güvenilir olması açısından TMS-20: Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardına göre muhasebeleştirilmesi ve raporlanması açıklanmıştır.

Çalışmanın Amacı

Bu çalışma, belirtilen teşvik tedbirleri detaylı şekilde ele alınmak suretiyle, UMS-20 esas alınarak hazırlanan “TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı” nın uygulanmasına ilişkin düzenlemeleri ve muhasebe uygulamalarını açıklamayı amaçlamaktadır.

Çalışmanın Yöntemi

Çalışma hazırlanırken yöntem olarak; bir çok kaynaktan yararlanılarak özellikle yürürlükte olan kanunlar incelenerek, literatür taraması yapılmıştır. Çalışmada, Türkiye’ de kanunlar kapsamında şirketlere uygulanan tüm teşvikler yer almaktadır. AB tarafından verilen teşvikler uygulama azlığından dolayı çalışmanın kapsamı dışında tutulmuştur. Tarımsal teşvikler ise şirketlerin yanı sıra daha çok çiftçilere yönelik olduğundan sınırlı şekilde ele alınmıştır. Üç bölümden oluşan bu çalışmanın birinci bölümünde, teşvik ve yardım kavramı, amaçları, önemi ve makro düzeyde sınıflandırılması hakkında bilgiler verilmiştir. İkinci bölümde, Türkiye’ de uygulanan

kanunlar kapsamında; yatırımlara, Ar-ge' ye, ihracata, tarıma ve turizme yönelik teşvikler gerek vergisel olarak gerekse finansal olarak ele alınmıştır. Üçüncü ve son bölümde ise, devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve açıklanmasına yer verilmiştir. Türkiye Muhasebe Standartları kapsamında yatırımlara yönelik devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve devlet yardımlarının açıklanması konusu ayrıntılı şekilde incelenmiş ve örneklerle açıklanmıştır.

BÖLÜM 1: TEŞVİK VE YARDIM KAVRAMI, AMACI, SINIFLANDIRILMASI

Çalışmanın bu ilk bölümünde teşvik, yardım kavramları açıklanmış, teşviklerin amaçları, özellikleri ve sınıflandırılması ele alınmıştır.

1.1. Teşvik Kavramı

Teşvik, bir ekonomide ulaşılması gereken ekonomik ve sosyal amaçlar doğrultusunda gelişmesi istenen ekonomik faaliyetlere devlet eliyle sağlanan maddi, hukuki destekler ve kolaylıkları ifade etmektedir (Durman ve Önder, 2006).

Teşvik kavramının çeşitli tanımları yapılmıştır. Teşvik kavramı; belirli ekonomik faaliyetlerin diğerlerine oranla daha fazla ve hızlı gelişmesini sağlamak amacıyla, kamu tarafından çeşitli yöntemlerle verilen maddi ve/veya gayri maddi destek, yardım ve özendirmeler olarak tanımlanmaktadır.(Çiçek, 2001:199).Teşvikler gelişen ülkelerde çoğunlukla yatırım, üretim ve ihracat faaliyetlerinin plan ve program hedeflerine uygun yer, tutar ve sürelerde gerçekleşmesini sağlamaya yönelik politika uygulamalarıdır.

Geniş anlamli bir sözcük olan teşvik; devlet yardımı, sübvansiyon, iktisadi gayeli mali yardım, üreticilere yapılan transfer harcamaları, primler ve destekler gibi çeşitli şekillerde ifade edilebilmektedir. Bu kavramların her biri kullanılış amacına göre aynı anlama gelebileceği gibi farklı anlamları da içermesi mümkündür (Duran, 2003, s.6).

Ekonomik literatürde teşvik kavramı, “belirli ekonomik faaliyetlerin diğerlerine oranla daha fazla ve hızlı gelişmesini sağlamak amacıyla, kamu tarafından çeşitli yöntemlerle verilen maddi ve/veya gayri maddi destek, yardım ve özendirmeler olarak tanımlanabilir (İncekara,1995:9).

Ekonomi biliminde teşvikler; “hedeflenen ekonomik faaliyetlerin diğer ekonomik faaliyetlere oranla daha fazla ve hızlı bir şekilde gelişmesini sağlamak için, kamu tarafından çeşitli yollarla sağlanan maddi ve/veya gayri maddi destek, yardım ve özendirmeler olarak tanımlanmaktadır.” Teşvikleri mali açıdan dar ve geniş anlamı ile tanımlamak mümkündür. Dar anlamda mali teşvikler, muafiyet, istisna veya indirimler suretiyle vergi harcaması şeklinde ortaya çıkan vergi ve benzeri teşvikleri ifade ederken, geniş anlamda mali teşvikler ise sayılan teşvikleri de kapsayan nakdi ve aynı tüm teşvikler toplamıdır (Serdengeçti, 2000:1).

Tanımlardan da anlaşılacağı üzere teşviklerin temelinde kaynakların ekonomi açısından daha yararlı kabul edilen alanlara yönlendirilmesi söz konusudur. Burada önemli olan nokta, teşviklerle elde edilmesi gereken amaçların ne olduğu ve bunlar karşısında ne gibi ödünler verilecektir. Devletlerin teşvik yoluyla ne amaçladığı, uygulanan ekonomik düzen değişmekle birlikte en temel hedef, refah seviyesinin yükseltilmesi, bazı dengesizliklerin giderilmesi ve belirli mal ve endüstri gruplarının dayanabilir hale getirilmesi şeklinde ifade edilebilir (Çiloğlu, 1997).

1.2. Yardım Kavramı

Yardım kavramı, devlet veya bir kamu kurumu tarafından, kamu yararı ilkesine göre kişi veya kuruluşlara gelir sağlamak amacıyla verilen nakdi veya aynı destek şeklinde teşviklerin tümünü ifade eder. Ayrıca, devletin yine merkezi bütçeden yerel yönetimlere yapmış olduğu gelir transferleri bir tür yardım şeklinde kabul edilir (Kılınç, 2009).

Devlet yardımları, menşe veya ihracatı yapan ülke tarafından bir mamulün üretimi, ihracatı veya taşınması sırasında dolaylı veya dolaysız olarak verilen yardımları ifade eder. Bunun yanında devlet yardımlarını dolaylı ve dolaysız olarak herhangi bir ürünün ihracatını artırmaya veya ithalatını azaltmaya yönelik gelir veya fiyat destekleri şeklinde de tarif etmek mümkündür (Altunyaldız, 1992:5).

Yardımlar da bir teşvik türü sayılır. Fakat arada mahiyet farkı vardır. Devlet bir sektöre veya bir kuruluşa yardım yapmak istediği zaman bunun için merkezi bütçesine bir ödenek koyması ve sonra da bunu bir kamu harcaması şeklinde ve çoğu zaman nakdi bir meblağ olarak ödemesi gerekir. Bu yüzden yardımların ödeneği ve tutarı bellidir. Hâlbuki teşvikte, devlet doğrudan doğruya mali bir külfet altına girmez; sadece bazı gelirlerinden fedakârlık yapmış olur. Bu açıdan devletçe yapılan teşviklerin girdisini, çıktısını ve sağladığı faydayı hesaplamak pek kolay değildir. Hâlbuki yardımlarda katlanılan fedakârlığın tutarı bastan belirlenmiştir (Kılınç, 2009).

Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 20)'ye göre; devlet yardımı; belirli koşulları yerine getiren bir işletme veya işletmeler grubuna bir ekonomik fayda sağlamak üzere devlet tarafından yapılan faaliyetlerdir. Devlet yardımları, gelişmekte olan bölgelerde altyapı sağlanması veya rakipler üzerinde ticari kısıtlamalar getirilmesi gibi genel ticaret

koşullarını etkilemek suretiyle sadece dolaylı olarak sağlanan faydaları içermemektedir (Sağlam ve diğerleri, 2009:569).

Devletler kendi ülke sanayilerindeki belirli teşebbüslere, sektörlere ya da bölgelere avantaj sağlamak amacıyla mali ya da aynı desteklerde bulunabilirler. Bu destekler devlet yardımı adı altında birleşmektedir. Aşağıda devlet yardımına ilişkin çeşitli kaynaklarda yer alan farklı tanımlar verilmiştir:

“Devlet yardımı, ülkelerin genel ekonomi politikası çerçevesinde büyüme, tam istihdam, dış ödemeler dengesi gibi makroekonomik hedeflerin, sanayi, teknoloji ve sosyal politika hedeflerinin gerçekleşmesinde kullanılan ekonomiye müdahale araçlarından biridir”

“Devlet yardımı, günlük dilde yaygınlaşmış teşvik, destekleme ve sübvansiyon kavramlarını içeren bir tanımdır. Kamu kaynaklarının kullanılarak belirli bir bölgeye, sektöre veya işletmeye belirli mal ve hizmetlerin üretimine yönelik olarak verilmesidir”(Ertan, 2010:82).

1.3. Teşviklerin Özellikleri

Teşvik uygulamalarının gerekliliği, ülkelerin gelişmişlik düzeylerine ve benimsedikleri ekonomi politikalarına göre değişebilmektedir. Gelişmiş ülkeler, rekabet gücünü korumak, teknolojik gelişmeyi sürdürmek, sermaye kaçışını engellemek, bölgesel dengesizlikleri gidermek, verimlilik artışını sağlamak, sorunlu sektörleri desteklemek, işsizliği azaltmak gibi amaçlar için teşvik uygulamalarına gereksinim duyarlar (Duran, 2003).

Gelişmekte olan ülkelerde ise; ekonomik kalkınma, geri kalmış bölgelerin kalkındırılması, uluslararası ticarete rekabet edebilme, verimliliği artırma, istihdam yaratma, ihracatı artırma, sanayileşme ve yabancı sermaye çekebilmenin yanında sermaye birikiminin yetersizliği nedeniyle, çeşitli vergi teşvikleri ile yatırımları artırma arzusu teşvik uygulamalarında belirgin etkenlerdir (Erdağ, 2002).

Teşvik kavramının temel özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- a. Teşvikler, devlet tarafından verilir. Teşvikler, kamu kurum ve kuruluşları ve kamu iktisadi teşebbüsleri tarafından bizzat veya görevlendirecekleri kurumlar aracılığıyla verilir.
- b. Teşvikler, genellikle özel kesime verilmekle birlikte kamu teşebbüslerine de verilebilmektedir.
- c. Teşvikleri esasen bir tür “negatif vergi” olarak görmek mümkündür. Devlet belirli kesimleri vergiden muaf tutabilmekte, belirli kesimlere ise toplanan vergilerin bir kısmını bir karşılık mukabilinde veya karşılıksız olarak transfer edebilmektedir. Teşvikler, yukarıda da belirtildiği gibi, bir tür “iktisadi gayeli transfer harcaması”dır.
- d. Teşvikler, devlete bir maliyet yükler. Bu,
 - Nakdi teşvikler ucuz kredi ve hibeler yoluyla yapılan transferler nedeniyle kamu fonlarının azalmasından kaynaklanacağı gibi,
 - Vergi teşviklerinde tahakkuk etmiş veya gelecekte tahakkuk edecek bir devlet gelirin bağışlanmasından kaynaklanan gelir azalması şeklinde de olabilir.
- e. Teşvikler, devlet açısından gelir kaybı veya fon azalmasına neden olurken, firmalar açısından bir “yararı” ifade eder.
- f. Teşvikler, yatırımın mahiyetini, bölgesini, sektörünü, büyüklüğünü ve zamanlamasını etkilemek amacıyla dönük olarak kullanılır (Durman ve Önder, 2006:42).
- g. Teşvikler, dolaylı veya dolaysız verilebilir. Örneğin, dış ticarete ihracatın artırılması amacı doğrultusunda devlet tarafından ihracatçılara doğrudan teşvikler (ucuz ihracat kredisi, yapılan ihracat esas alınarak prim verilmesi v.s.) verilebilir. Bu tür devlet yardımlarına Açık Teşvik veya Doğrudan Teşvik adı verilebilir. Bunun dışında devlet dış ticarete ihraç ürünlerine vergi istisna ve muafiyetleri getirebilir. Ayrıca ihraç ürünlerinin yurtiçi deniz ve demiryolu ulaşımında özel indirimli tarifeler uygulayabilir. Bu ikinci türde teşviklere Gizli Teşvik veya Dolaylı Teşvik adı verilir.
- h. Teşvikler, açık veya gizli olabilir.
- i. Teşvikler ulaşılmak istenen ekonomik ve sosyal hedefler için bir araç olarak görülmüştür (Durman ve Önder, 2006:41).

1.4. Teşviklerin Amacı

Teşvik politikaları; yatırımın konusu, kapasitesi, teknolojisi, ödemeler dengesine katkısı gibi hususlar dikkate alınarak uygulanmalı, ithal edilmekte olan bazı malların bilhassa yatırım mallarının yurt içinde üretilmesine mevcut yapıyı değiştirmeye ve yatırımları sermayeyi harekete geçirmeye dönük olmalıdır.

Teşvik politikalarıyla, mevcut kaynakları sanayi yatırımlarına doğru yönelterek sanayileşmeyi sağlamak, sanayiye yabancı sanayiler karşısında güçleninceye kadar yardımcı olmak gibi amaçlar güdülmelidir. Bu amaçlarla bir taraftan yeni sanayilerin kurulması, diğer taraftan kurulan sanayinin uluslararası pazarlarda rekabete dayanabilmesi sağlanmış olacaktır (Kaya, 1993:5-6).

Genel olarak “belirli ekonomik faaliyetlerin diğerlerine oranla daha fazla ve hızlı gelişmesini sağlamak amacıyla, kamu tarafından çeşitli yöntemlerle verilen maddi ve/veya gayri maddi destek, yardım ve özendirme” olarak tanımlanan teşvik, ekonomik açıdan devletin sağladığı bir kolaylık ve motivasyon aracıdır. Teşvik uygulamalarının ana amacı; yatırımların maliyetlerini düşürmek, finansman ihtiyaçlarını hafifletmek, kolaylıklar sağlamak, karlılığı arttırmak, özel sektör yatırımlarını belirli sektörlere ve yörelere kaydırmaktır (Aydoğuş vd,2000:3).

Teşvik tedbirleri kalkınma ekonomisinin bir parçası olarak kıt kaynakların en verimli kullanımını, tasarruf tedbirlerini, ihracat ve döviz gelirlerinin artırılmasını amaçlar (İncekara, 1995).

Teşvik uygulamaları için öne sürülen gerekçeler, ülkelerin benimsedikleri ekonomi politikasına ve gelişmişlik düzeylerine göre değişebilmektedir.

Gelişmekte olan ülkelerin teşvik uygulamalarına gerek duymalarında başlıca şu gerekçeler ileri sürülmektedir; ekonomik kalkınma, geri kalmış bölgelerin kalkındırılması, uluslararası rekabet gücü kazanma, verimlilik artışı, istihdam imkanlarını genişletme, teknoloji transferi, ihracatı arttırmak, sanayileşme ve yabancı sermaye çekme gibi amaçlar.

Gelişmiş ülkelerde ise; rekabet gücünü korumak, teknolojik gelişmeyi sürdürmek, sermaye kaçışını engellemek, bölgesel dengesizlikleri gidermek, verimlilik artışı,

sorunlu sektörleri desteklemek, işsizliği azaltmak gibi amaçlar için başvurulmaktadır (Duran, 2003).

Ülkelerin gelişmişlik düzeyi ne derecede olursa olsun teşvik tedbirleri hemen hemen her ülkede uygulanmaktadır. Teşvik uygulamalarının temel hedefi, ülkenin refah düzeyini arttırabilmektir. Ülkeleri teşvik tedbiri almaya iten en önemli neden ise, sanayilerini uluslararası düzeyde koruyabilmek ve sanayinin rekabet ortamına ayak uydurabilmesini sağlamaktır (Duran ve Dilik, 1998:60).

Tablo1: Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkelerin Teşvik Uygulama Gerekçeleri

Gelişmiş Ülkeler	Gelişmekte Olan Ülkeler
<ul style="list-style-type: none">* Rekabet gücünü korumak* Teknolojik gelişmeyi sürdürmek* Sermaye kaçışını engellemek* Bölgesel dengesizlikleri gidermek* Verimlilik artışı* Sorunlu sektörleri desteklemek* İşsizliği azaltmak	<ul style="list-style-type: none">* Ekonomik kalkınma* Geri kalmış bölgelerin kalkındırılması* Uluslararası rekabet gücü kazanma* Verimlilik artışı* İstihdam imkanlarını genişletme* Teknoloji transferi* İhracatı arttırmak* Sanayileşme* Yabancı sermaye çekme

Kaynak: Duran (2003:8).

Her ülke kendi ekonomi politikasına ve gelişmişlik düzeyine göre teşvik uygulamaları için bir takım gerekçeler öne sürmektedir. Uluslararası piyasa koşulları, küreselleşme hareketleri ve sosyal devlet anlayışının gelişmesi, özel kesime kaynak transferi yöntemi olarak görülen, rekabeti bozduğu ve ekonomide verimsizlik yarattığı dolayısıyla ciddi ölçüde kısıtlanan devlet yardımlarının görev alanını değiştirmiş ve yeni sorumluluklar getirmiştir (Duran,2003).

1.4.1. Ekonomik Kalkınmayı Sağlamak

Kalkınma yolundaki bir ekonomide gerek iç piyasanın büyütülmesi açısından gerekse dış piyasada rekabete ayak uydurabilmek açısından, (zamanla farklı alanlara yönlendirmek veya ortadan kaldırmak şartıyla) maddi teşvik araçlarının yatırımların çoğaltılmasında ve koordinasyonunda önemli bir yeri vardır. Ülkelerin ekonomik ve mali politikalarının ana amaçlarından biri olan ekonomik kalkınmayı sağlamak, yatırımların teşvik edilmesiyle mümkündür. Ekonomik kalkınma planlarının en önemli

amacı, ülkede üretim miktarını artırarak yeterli büyüme hızına ulaşabilmektir. Üretim miktarının artırılması, devletin ve özellikle de özel sektörün yapacağı yatırımlarla mümkün olmaktadır. Bunun için de çeşitli teşvik uygulamalarıyla, özel sektöre yatırımlarını arttırmalarını sağlayacak imkanlar sunulmalıdır. Uygulanacak teşvik tedbirleriyle ülkedeki tasarruflar, yatırıma dönüşecek ve ekonomik kalkınma sağlanacaktır.

Ekonomik ve sosyal kalkınmanın gerçekleştirilmesi, gerek fertler ve gerekse toplum açısından yasama düzeyinin yükseltilmesi demektir. Yalnız, böyle bir düzeye erişmek, mevcut kaynakların artan oranlarda tasarruf edilerek ileride daha yüksek gelir ve üretim düzeyine ulaştırılacak yatırımlara yöneltilmesi ile mümkün olacaktır (Göncüoğlu, 1993:7).

1.4.2. Sanayileşme ve Teknolojik Gelişmeyi Hızlandırmak

Teknolojik gelişmeler, toplumsal hayatı etkilerken ekonomide, üretim süreç ve yöntemlerinde de önemli etkilere sebep olmaktadır. Sanayileşmiş ülkelerde uzun vadeli ekonomik büyüme, verimliliği arttıran sanayilerin geliştirilmesini sağlayan teknolojik değişikliklerle meydana gelmektedir. Ekonomide istihdam, verimliliğe bağlı olarak artmakta, verimlilik de teknolojik gelişmeye ayak uydurabilmekle sağlanmaktadır. Uluslararası alanda rekabet edebilmek, ucuz ve kaliteli mal üretimiyle mümkündür.

Bugün dünyada bilinen gelişmiş ülkeler, kalkınmalarını sanayileşme ile sağlamışlar ve teknolojik gelişmelere de hızla intibak etmişler ve etmektedirler. Bizim gibi gelişmekte olan ülkelerde, kaynaklarının elverdiği imkânlar çerçevesinde sanayilerini kurabilmeleri ve teknolojik gelişmelere kısa sürede intibak edebilmeleri için, özel girişimcilerin muhtelif teşvik tedbirleri ile özendirilmesi gerekmektedir. Ancak bu şekilde, hızla sanayileşme sağlandığı gibi, çok süratle değişen teknolojik gelişmelere de ayak uydurmak mümkündür (Göncüoğlu, 1993:8).

1.4.3. Bölgesel Kalkınmayı Sağlamak

Bölgesel kalkınmaya yönelik teşvikler, bugün gelişmiş ülkelerde de halen uygulanmaktadır. Bölgelerarası gelişmişlik farklarını en aza indirebilmek ve dengeli kalkınmayı sağlamak amacıyla bölgesel kalkınmaya gereken önemin verilmesi zorunludur. Bu sadece ülkenin ekonomik gelişmesi üzerinde değil, bununla birlikte

sosyal gelişme üzerinde de önemli etkiler yapacaktır. Dolayısıyla, geri kalmış bölgelere gelişmiş ve normal yörelerin dışında, ayrı muhtelif ek teşviklerle ekonomik ve sosyal kalkınmalarının sağlanması ve diğer yörelerle aleyhlerinde gelişen geri kalmışlık çemberini kırmaları mümkündür (Göncüoğlu, 1993:8-9).

Gelişmekte olan ülkelerde bölgeler arası çeşitli farklılıklar, yatırımların dağılımını etkilemektedir. Bölgeler arası gelişmişlik farkları, kendi kendine düzelebilecek bir durum olmadığı için uygulanacak teşvik tedbirleriyle bu farklılıklar giderilebilir. Bölgesel amaçlı destek uygulamaları ile genellikle bölgeye yeni yatırımların çekilmesi amaçlanmaktadır. Yatırım projelerinin istenilen bölgeye çekilebilmesi için yatırımcılara sunulması gereken ilk imkan, firmaların bu bölgede yatırım yapmaları halinde ekonomik altyapıdan dolayı ortaya çıkacak olan, ekstra maliyetlerin karşılanmasıdır.

1.4.4. İşsizlikle Mücadele

Bölgeler arası gelişim farklılıkları insanları köylerden kentlere göç etmek zorunda bırakmıştır. Kentlere aşırı göç ve hızlı nüfus artışıyla birlikte işsizlik sorunu gündeme gelmiştir. Hızla artan nüfusun işsizlik probleminin çözümü istihdamı arttırmaya, istihdamı arttırmak ise yeni yatırımların yapılmasına bağlıdır.

Dünyanın birçok ülkesinde zaten var olan işsizliğin bir de bunun yanında artan nüfus karşısında, gerekli hassasiyet gösterilmediği takdirde ne boyutlara ulaşacağı açıktır. Anayasaları gereği olarak vatandaşlarına iş sahası açmak durumunda olan devletlerin bu amaca hizmet eden yatırımları teşvik politikaları normal karşılanabilecek bir durumdur. Bir kısım ülkelerde yatırım tercihlerinde teknoloji yoğun sektörlerin yerine emek yoğun sektörleri tercih etmeleri ve bu yönde yatırım teşviklerine ağırlık vermeleri de bu nedenlerden doğaldır (Göncüoğlu, 1993:9).

1.4.5. Kıt Kaynakların Rasyonel Dağılımını Sağlamak

İhtiyaçların sonsuz, kaynakların ise sınırlı olduğu bir dünyada, refah düzeyinin artırılabilmesi için üretim kaynakları etkili ve verimli bir şekilde kullanılmalıdır. Teşvik tedbirlerinin uygulanması ile kıt kaynaklar, ekonominin ihtiyacı doğrultusunda istenen şekilde, istenen bölge ve alanlara yönlendirilmesi mümkün olabilecektir.

Teşvik politikasından istenilen etkinliğin ve başarının elde edilmesi iyi bir teşvik politikası ve mevzuatı oluşturulmasına bağlıdır. Teşvik sistemi aşağıdaki ilkeler ve amaçlar doğrultusunda yeniden yapılandırılmalıdır (Aktan, 2002:109)

- Bölgesel dengesizlikler ve geri kalmış yörelerin kalkındırılması,
- Küreselleşme ve uluslararası rekabet gerçeği konusunda sanayinin rekabet gücünün korunması ve güçlendirilmesi,
- Üretime, yatırıma ve ihracata yapılacak destek ve yardımlarla ekonomik büyüme ve kalkınmanın sağlanması.

Teşviklerin amaçları kısaca şu şekilde de özetlenebilir:

- Belirli bölgelerde ekonomik faaliyetlerin teşviki veya işletmelerin belirli bir bölgede kurulmalarının özendirilmesi,
- Piyasanın tek başına sunmayacağı hizmetlerin sağlanabilmesi,
- Belirli sanayi kollarındaki düşüşün yavaşlatılması (kömür ve demir-çelik sanayi gibi),
- Doğal olaylara bağlı dalgalanmaların azaltılması (tarımda olduğu gibi),
- Belirli üretici gruplarının gelir düzeylerinin korunması (tarımsal üreticiler gibi),
- Belirli gruplarda (genç, kadın ve engelliler gibi) istihdamın teşvik edilmesi,
- Yerli işletmelerin piyasa paylarının diğer ülke işletmelerine göre artırılması,
- Araştırma-geliştirme faaliyetlerinin artırılması ve çevrenin korunması gibi piyasa mekanizmasının zayıf olduğu konuların desteklenmesi.

1.5. Teşviklerin Önemi

Devlet yardımları temel olarak, kamu kaynaklarının, ülkenin gelişmesi bakımından daha yararlı olarak görülen sektörlerle yönlendirilmesidir. Ülkelerin verdiği teşviklerle neleri amaçladığına bağlı olmakla birlikte, sonuçta ülkenin refah seviyesinin artırılması hedeflenmektedir.

Devlet yardımları, müşteriler için satın aldıkları mal ve hizmeti tam rekabet fiyatından daha düşük fiyata alma imkânı sağlarken üreticiler tarafından bakıldığında ise onların gelirini arttıran her türlü devlet tarafından yapılan ekonomik katkıyı ifade etmektedir. Devlet yardımlarının ekonomiye etkilerini, devletin bu programlara mali kaynak sağlama şekline ve desteğin verilmiş biçimine göre sınıflandırmak mümkündür.

Finansman şekli yönünden incelendiğinde, genel olarak devlet yardımlarının, herhangi bir maliye politikası aracı ile benzer ekonomik etkilere sebep olduğu görülmektedir. Uygulamadaki etkileri ise işletme kararları ve kaynak dağılımı üzerinde olmaktadır.

Günümüzde gerek gelişmiş gerekse gelişmekte olan ülkeler, ihracatın artırılması konusunda büyük çabalar harcamaktadırlar. Dünya ekonomisinde yaşanan işsizlik, dış rekabet ve teknolojik yarış ihracat teşviklerinin yoğunlaşmasına neden olmuştur. İhracat teşviklerinin genel olarak bu tedbirleri uygulayan ülkelerin kalkınmasına olumlu etki yaptığı ve teşvik tedbirleri ile kalkınma programlarının yakın ilişki içindedir. Teşvik veya sübvansiyonlar ister yatırım ve üretim aşamasında, isterse ihracat aşamasında yapılsın, kaynak dağılımını değiştiren, maliyetleri azaltan ve bir ekonomik faaliyeti diğerlerine oranla daha karlı ya da avantajlı kılan dolaylı veya dolaysız kamu müdahaleleridir.

Üretime yönelik olarak uygulanan teşviklerde, üreticilerin elde ettiği yardım nedeniyle üretim miktarı artmaktadır. Artan üretim miktarı ile fiyat artacak, bununla birlikte ülkenin yurtdışı alımları azalmaktadır. Üreticilere uygulanan teşvikler tüketimi azaltmayacağından gelir ve kaynak dağılımı açısından başarılı sonuçlar elde edilebilmektedir.

Ülkelerde ihracat teşviklerinin uygulamasında, ihracat sektörüne sağlanan kaynak aktarımı ile kaynak dağılımındaki etkinlik dış ticaret lehine gerçekleşmektedir. İhracatın teşviki aynı zamanda dünya pazarlarında daha fazla sektör ve bölgede yer edinme sonucu getirmektedir.

Teşvik araçlarının rasyonel şekilde uygulanmaları durumunda hedeflenen ekonomik sonuçlara ulaşmak mümkün olur. Bunun yanında, teşvik ve sübvansiyon araçlarının bir ekonomi politikası aracı olarak kullanılması durumunda, teorik anlamda ne tür makroekonomik etkiler doğuracağına da tahmin edilebilmesi mümkündür (İncekara, 1995). Örneğin vergi teşvikleri bir politika aracı olarak genelde yatırım riskinin daha çok olduğu, yerel küçük piyasalarda ve daha düşük dış yabancı yatırım stokunun bulunduğu ve ticaret engellerinin görece daha az olduğu durumlarda kullanılır ve yararlı olmaktadır.

Devlet yardımlarının genel amacı toplumda toplumun refahını arttırmaktır. Devlet yardımlarının sosyal refahı nasıl arttırdığına bakılmak istendiğinde bunu değerlendiren kişilerin görüşlerine ve bakış açılarına göre farklı sonuçlar çıkabilir. Üretim sistemi açısından düşünüldüğünde, üretim sisteminin üstünlüğü sosyal refahın da üstünlüğünün sağlandığının birim göstergesi olacaktır. Ekonomik güç ve gelişmiş üretim sistemi sosyal refahın sürdürülmesine olanak vermektedir (Yavuz, 2010).

1.6. Teşviklerin Sınıflandırılması

Teşvikler amaçlarına, kapsamına, araçlarına, kaynaklarına veya veriliş dönemine göre beş ayrı sınıflandırmaya tabi tutulabilir (Duran, 2003:23).

1.6.1. Amaçlarına Göre Teşvikler

Yatırım ve üretimi arttırmak, ihracatı desteklemek, rekabet gücü kazanmak, yabancı sermaye çekmek, ekonomik kalkınmayı hızlandırmak, bölgesel dengesizliği gidermek, girişimci riskini azaltmak, Ar-Ge ve teknolojik gelişmeyi sağlamak, nitelikli insan gücü yetiştirmek, kalite ve verimlilik artışı sağlamak, KOBİ'leri desteklemek, yarım kalmış yatırımların tamamlanması gibi amaçlarına göre sınıflandırılabilir (Duran, 2006:23).

1.6.1.1. Ekonomik Amaçlı Teşvikler

Ekonomik teşvikler, desteklenen ekonomik faaliyetlerin maliyetini düşürüp karlılığını arttırmaya yönelik sağlanan desteklerdir. Düşük faizli kredi, enerji ve hammadde türü girdilerin düşük fiyatla temini ve insan kaynaklarının geliştirilmesine yönelik faaliyetler bu gruba girmektedir (Durman ve Önder,2006: 43).

1.6.1.2. Sosyal Amaçlı Teşvikler

Sosyal amaçlı teşviklerde kullanılan araçlar, vergi mükelleflerinin özel durumlarını ve bazı toplumsal önceliklerin dikkate alındığı araçlardır. Sosyal amaçlı araçlara sakatlık indirimi ve kültür sanatın teşvikine yönelik düzenlemeler örnek verilebilir.

1.6.1.3. Teknik ve İdari Amaçlı Teşvikler

Teknik ve idari teşvikler, ürünlerin tanıtımı için açılan fuar, sergi, patent ve lisans haklarının sağlanması, yetişmiş insan gücü konusundaki yardımları kapsamaktadır. Ar-

Ge harcamalarının desteklenmesi, lisans ve know-how alma kolaylıkları, yabancı teknik personel çalıştırma imkanı örnek verilebilir (Durman ve Önder, 2006:43).

1.6.2. Kapsamına Göre Teşvikler

Kapsamına göre teşvikler genel amaçlı ve özel amaçlı olmak üzere ikiye ayrılabilir.

1.6.2.1. Genel Amaçlı Teşvikler

Sektör ve bölge ayırımı yapmaksızın, her sektör ve bölgede aynı oranda uygulanan ve ekonominin genelini kapsayan teşviklerdir. Gümrük muafiyeti, KDV istisnası gibi teşvikler genel amaçlı teşviklere örnek verilebilir.

1.6.2.2. Özel Amaçlı Teşvikler

Belli sektörleri, bölgeleri veya firmaları diğerlerine göre avantajlı duruma getiren teşvikleri de özel amaçlı teşvikler olarak sınıflandırmak mümkündür. Ar-Ge yatırımlarına sağlanan uygun koşullu krediler örnek verilebilir (Duran,2003).

Bölgesel teşvikler, herhangi bir bölgenin gelişmesine ve kalkınmasına katkıda bulunmak amacıyla nakit ve nakit olmayan şekillerde verilen teşviklerdir. Bölgesel teşviklerin verilisindeki amaç, ülkelerde bölgeler arası gelişmişlik farklılıklarını azaltılmasıdır.

Sektörel teşvikler, her sektörün gelişmesi aynı önem derecesine sahip değildir. Bazı sektörlerin önceliği vardır. Devletin herhangi bir sektörün gelişmesine yönelik verdiği teşvikler sektörel teşvik olarak nitelendirilir.

1.6.3. Kullanılan Araçlara Göre Teşvikler

Kullanılan araçlarına göre teşvikler dört gruba ayrılmaktadır;

1.6.3.1. Nakdi Teşvikler

Nakit teşvikler, devlet bütçesinden veya devletin yönetiminde olan bir fondan belirli sektörlerle, teşebbüslere ve bölgelere verilen hibeler, primler ve destekleme alımlarıdır (Durman ve Önder, 2006:12).

İşletmelere doğrudan finansman desteği sağlamak amacıyla, karşılıksız ya da karşılıklı olarak verilebilir. Karşılıksız nakdi teşvikler direkt hibe şeklinde olabileceği gibi prim

şeklinde de olabilmektedir. Devletin bir üretim alanına ya da sektöre, piyasa faiz oranından daha düşük faizle verdiği krediler ise karşılık teşviktir.

Nakit nitelikli teşvik araçları iki ayrı kalemden oluşmaktadır (Duran, 2002:2).

- Kaynak kullanımını destekleme primi (KKDP-Hibe)
- Fon kaynaklı kredi (FKK)

- KKDP

Karşılıksız hibe nitelikli bir teşvik aracı olan KKDP, 1985-1991 dönemindeki yatırım teşvik araçları içinde yer alan en cazip teşvik aracı konumunda yer almıştır. KKDP çeşitli oranlarda uygulanmıştır. Öncelikli sektörlerde, Organize Sanayi Bölgelerinde ve Kalkınmada Öncelikli Yörelere daha yüksek oranlarda uygulanmıştır.

- FKK

FKK, 1995 yılından itibaren kapsamı daraltılarak istisnai kullanılan bir teşvik aracı konumuna gelmiştir. Uygun koşullu kredilerin piyasadan temin edilen benzerlerine oranla (faiz, vade, teminat gibi) daha cazip olanaklar sunmaktadır. Bu tür teşvik araçlarına aşırı rağbetin altında yatan gerekçe piyasada yatırım finansman olanaklarının kısıtlı ve pahalı olmasıdır.

1.6.3.2. Ayni Teşvikler

Ayni teşvikler, finansal yönden işletmelere avantajlar sağlayan ve genellikle maliyet unsurlarını azaltan veya ortadan kaldıran bir takım imtiyazlardır. Burada, devlet bütçesinden bir transfer yapılmamakta, ancak devlet bütçesine gelecek bir takım gelirlerden vazgeçilmektedir. Teşebbüs açısından ise bu çeşitli yardımlar, nakdi olmayan ancak bazı iktisatçılara göre nakit olarak ifade edilebilecek türden olup finansal açıdan avantaj sağlamaktadır. Bunlar daha ziyade kamu arazisi tahsis, bina, makine teçhizat ve danışmanlık gibi nakit ödeme içermeyen teşviklerdir.

1.6.3.3. Vergi Teşvikleri

Vergi teşvikleri, belirli makroekonomik hedeflere ulaşabilmek için, vergi kanunlarında değişiklik yapmak suretiyle bazı ekonomik faktörlere ya da faaliyetlere vergisel kolaylıklar ve ayrıcalıklar sağlamak şeklinde tanımlanabilir (Duran, 2003:34).

Vergi teşvikleri başlıca; belirli bazı sektörler için düşük vergi oranlarının uygulanması, gelir ve kurumlar vergisinden yatırım indirimi sistemi, hızlandırılmış amortisman, vergi istisna ve muafiyetleri, vergiye tabi gelirden bazı indirimlerin (bağış, yardımlar, sağlık giderleri vb.) yapılmasına izin verilmesi, zarar mahsubu şekillerinde olabilir (Duran, 2002).

Vergi teşvikleri üç ana başlık altında sınıflandırılabilir. Bunlar; Gelir ve Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi, Gümrük Vergileridir (Duran, 2003:34).

- Gelir ve Kurumlar Vergisi

Teşvik belgeli işletmelerin, sektörel ve bölgesel ayrıma tabi tutularak yaptıkları yatırım sonrasında, işletmeye geçtikleri dönemde elde ettikleri gelir veya kurum kazancından alınan vergilerin yatırıma katkı payına ulaşınca kadar olan kısmından belirli oranlarla vazgeçilmektedir.

- Gümrük Vergisi İstisnası

Gümrük Vergisi, teşvik belgesi kapsamında bulunan ithal mallarının gümrükleme işlemleri sırasında ödenmesi gereken gümrük vergisinin ödenmemesi anlamını taşımaktadır. Özellikle gümrük duvarlarının yüksek olduğu dönemlerde önemli bir teşvik etkisine sahiptir.

- Katma Değer Vergisi İstisnası

Tüketim bazlı vergilerden sermaye malları üzerinden alınan KDV'ye uygulanmaktadır. Son dönemlerde, teşvik belgesi kapsamındaki ithal ve yerli makine ve teçhizat için KDV'nin ödenmemesi şeklinde uygulanmaktadır. Bu da yatırım aşamasında firmaların finansman giderlerinin azalması bakımından önemlidir.

1.6.3.4. Garanti ve Kefaletler

Devletin, belirli bazı sektörlerde veya üretim dallarında faaliyet gösteren işletmelere borç temini için garanti vermesi yani kefil olmasıdır. Kredi Garanti Fonu İşletme ve Araştırma Anonim Şirketi tarafından küçük ve orta ölçekli işletmelere finans kurumlarından aldıkları krediler için istenen teminat garantisi ya da kefaletleri hizmetinin sunulması, bir garanti ve kefalet teşviğidir.

1.6.3.5. Diğer Teşvikler

Devlet tarafından altyapı hazırlanması ve yatırım öncesi hizmetler (yatırım projesi hazırlama, pazar araştırması vb.) sunulması gibi teşviklerdir (Duran, 2003:27).

Tablo 2: Teşvik Araçlarının Çeşitleri

Aynı Teşvikler	- Arazi-arsa tahsisi - Bina temini
Nakdi Teşvikler	Karşılıksız - Hibeler - Primler Karşılıklı - Uygun koşullu krediler (düşük faizli, uzun vadeli)
Vergi Teşvikleri	Gelir ve Kurumlar Vergisi Teşvikleri - Düşük oranlı gelir ve kurumlar vergisi - Vergi muafiyeti - Zarar mahsubu - Hızlandırılmış amortisman - Yatırım indirimi - Bazı harcamaların vergiden düşülmesi (Sosyal güvenlik katkısı, İstihdamla ilgili harcamalar, Reklam, tanıtım ve pazarlama, Sağlık harcamaları vb.) KDV Teşvikleri - Sermaye mallarına KDV istisnası - Gelişmemiş bölgelere ve/veya bazı ürünler düşük KDV oranı Gümrük Vergisi Teşvikleri - Makine-teçhizat, hammadde, parça ve yedek parça gibi sermaye mallarına gümrük muafiyeti - Gümrük vergisi iadesi
Garanti ve Kefaletler	- Kredi garantileri - Yüksek ticari risk taşıyan projelere kamu kaynaklı risk sermayesi katılımı - Ekonomik ve ticari riskleri kapsayan ayrıcalıklı kamu sigortası (devalüasyon, politik karmaşa vb.)
Diğer Teşvikler	- Alt yapı hazırlanması - Ucuz enerji desteği - Yatırım öncesi hizmetler; finansman kaynakları, yatırım projesi hazırlama ve yönetme, pazar araştırması, hammadde ve alt yapı durumu, üretim prosesi ve pazarlama teknikleri, eğitim, know-how veya kalite kontrol geliştirme teknikleri ile ilgili yardımlar - Ayrıcalıklı kamusal anlaşmalar

Kaynak: Duran, (2003:27).

1.7. Teşvik Sisteminin Etkinliği

Teşviklerin başarısı, sağladığı faydanın piyasa mekanizmasında yarattığı tahribattan fazla olmasını gerektirir. Çünkü kamu gücü kullanılarak toplanılan kaynakların, bazı amaçlar çerçevesinde öncelikli görülen alanlara transferi ile piyasa mekanizmasında bir sapma yaratılmaktadır. Bu kaynağın piyasa mekanizması dışı bir yöntem ile tahsisi, liberal ekonomik sistemin mantığı gereği kaynak kullanımında etkinliğin azalması anlamına gelmektedir. Buna karşılık piyasa mekanizmasının öngörmediği dışsal faydalar teşviklerin olumlu yönünü oluşturmaktadır (Çiloğlu, 2000:13).

Devlet kaynaklarından özel kesim kaynaklarına pozitif katkıları ifade eden teşvik sistemi aşağı yukarı tüm piyasa ekonomilerinde değişik biçimde uygulanmaktadır. Fakat teşvik sisteminin hangi seviyedeki ve sahalardaki yatırımlar için kullanılacağı ile ne miktarda bir pozitif net transferin gerçek manada teşvik sayılacağı tartışılmaktadır (Duran, 1998:19). Bu konuda “yatırımların teşvik esnekliği” adıyla bir kavram geliştirilmiştir. Bu kavrama göre, özel kesimi istenilen sahada bir yatırım yapmaya razı etmek için herhangi bir teşvik oranı yetmemekte, yatırımdan doğan riskleri karşılayacak ölçüde bir “telafi oranı” uygun teşvik sayılmaktadır. Tabii olarak burada yatırımlardaki riskin büyüklüğünü yatırımın türü, büyüklüğü, yapılacağı bölge ve ekonomik konjonktür tayin etmektedir (Duran, 2003:20).

Bir teşvik sisteminin uygulanmasındaki en kritik nokta, teşviğin hangi dönemde uygulanması gerektiğinin belirtilebilmesidir. Enflasyonist bir ekonomik ortamda yatırım dönemi veya yatırım öncesi dönemde teşvik vermek etkilidir. Çünkü enflasyonist bir ortamda yapılacak olan yatırım harcamasının bitirilinceye kadar ne olacağı bilinmemektedir. Bu nedenle yatırım sonrası teşviklerin fazla bir cazibesi olmamaktadır.

Ekonomik ve siyasi istikrarsızlık, teşvik sisteminin etkinliğini, teşvikler hangi kademedeyse uygulanırsa uygulansın kendilerinden beklenen performansın oluşmasına negatif etki yapar. Beklenen ideal sonuçların çıkma ihtimali azalır. Diğer bir konu ise, ekonomi politikalarının yeterli bir sürekliliğinin olmasıdır. Sürekli değiştirilen ekonomik politikalar, gerçek üretken yatırımları beslemekten aciz kalır ve yatırımcının yatırım konusunda hevesini kırar.

Teşviklerin etkinliğinde en önemli ilkelere birincisi açıklık ilkesidir. Bu ilke teşviğin düzenlendiği mevzuatın, uygulamanın ve bu uygulamanın sonuçlarının açık olması yani; teşvik uygulamasının nasıl yapıldığı ya da yapılacağı, kime verildiği ve verilen destek miktarının boyutu hakkında fedakarlıkta bulunan vergi yükümlüleri ile kamuoyunun bilgilendirilmesi gerektiğini ifade etmektedir (Çiloğlu, 1997:3).

Teşvik mevzuatlarının kamu tarafından desteklenmesi öngörülen faaliyet konularında (veya alanlarında) faaliyet gösteren tüm birimleri kapsamına alması ve bu birimleri eşit olarak desteklemesi yani genel nitelikli olması gerekmektedir. Yürürlüğe konulan teşvik mevzuatları yanında uygulamanın da genellik ilkesine uyması ve mevcut rekabet sistemini aksatmaması gerekmektedir (Çiloğlu, 1997:4).

Son bir nokta ise, bu harcamaların yerine ulaşp ulaşmadığını belirleme çalışmalarıdır. Teşvikler kamu harcaması niteliğinde olup, kaynağı da bütçe olduğu için, pek tabidir ki yasal ve idari denetimlerden geçmektedir. Fakat günümüz kamu kesimi finansman problemleri de dikkate alındığında sadece yapılan harcamaları denetlemenin yeterli olmadığı, harcamaların etkinliğine yönelik araştırmaların da zorunlu olduğu hususu ortaya çıkmıştır. Desteklerin etkinlikleri ile ilgili yapılacak çalışmalar desteğin hedeflere ulaşp ulaşmadığı yanında, teşvik enstrümanlarının daha etkin hale getirilmesi çalışmalarına da ışık tutmalıdır. Bu sayede teşvik enstrümanları arasında etkinlik yönünden karşılaştırma yapma imkanı olacaktır.

BÖLÜM 2: TÜRKİYE’ DE UYGULANAN TEŞVİKLER

Çalışmanın bu bölümünde, Türkiye de uygulanan yatırım, Ar-Ge, ihracat, tarım turizm teşvikleri işleyişleri ile birlikte ele alınmıştır.

2.1. Türk Teşvik sistemi

Türkiye’ de teşviklerin genel amacı kısaca bölgeler arası dengesizlikleri gidermek, istihdam yaratmak ve uluslar arası rekabeti artırmak olarak ifade edilebilirse de teşvikler ülkemizde sanayileşme, kalkınma ve refah artısını sağlayabilmek için temel enstrüman olarak ta kullanılmıştır. Türk teşvik sisteminin tarihi 1863’teki Islahat-ı Sanayi Komisyonunun kurulmasına kadar uzanır. O tarihten bugüne kadar bu alandaki başlıca tarihler ve gelişmeler şöyle özetlenebilir:

- 1913 yılında çıkarılan Teşviki-i Sanayi Kanunu,
- Birinci ve ikinci İktisat Kongresinde alınan kararlar,
- 1950 sonrası dönemde çıkarılan “Yabancı Sermaye Kanunu” ve “Türkiye Sınayi ve Yatırım Bankasının kurulması”,
- Planlı dönemle birlikte yerli sanayinin kurulması ve kolların açılması amacıyla getirilen vergi teşviklerinin kalkınmada öncelikli yörelere uygulanmasının başlaması, sistemin kurumlaşması ve belgeli sisteme geçilmesi,
- 1980 sonrası dönemde “ihracata dayalı kalkınma stratejisi” ile gelişen ihracata ve yatırımlara cazip teşviklerin verilmesi,
- 1990 sonrası dönemde kamuda yaşanan kaynak dar boğazı ile birlikte cazip parasal teşviklerin kaldırılarak vergisel ağırlıklı normal ve genel teşvik araçlarından oluşan yaygın bir teşvik sistemine geçişin gerçekleşmesi,
- 2004 yılının ortalarında mevcut teşvik yasasının yeniden düzenlenerek Türkiye’nin yarısından fazlasını kapsayacak 5084 no’ lu yeni bir teşvik yasasının çıkarılması (Yavuz, 2010).
- 2009 yılında 2009/15199 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yatırımlar devlet yardımları ile ilgili yapılan yeni düzenlemeler.

Türkiye ekonomisi gelişmekte olan bir yapıda olması nedeniyle zaman içinde yatırımların özendirilmesine ihtiyaç duyulmuştur. Yatırımların teşviki hem yatırım

kapasitesinin arttırılmasına, hem yabancı kaynak sağlanmasına katkıda bulunarak ekonomik ürünlerin uluslararası rekabet edebilir seviyeye ulaşmasına destek olacaktır.

2.2. Yatırım Teşvikleri

Yatırım teşviklerinin genel bir tanımı OECD tarafından yapılmıştır. Bu tanıma göre yatırım teşvikleri; “bir yatırımın maliyetini veya potansiyel kârını etkileyerek veya yatırımla ilgili risklerini değiştirerek yatırımın büyüklüğünü, bölgesini ve sektörünü etkilemek için hazırlanan hükümet önlemleridir” (Duran,2003:6).

Türkiye’de yatırımlara yönelik devlet yardımlarının temel amacı ilgili Bakanlar Kurulu Kararında belirtildiği gibi Kalkınma Planları ve Yıllık Programlarda öngörülen hedefler ile Avrupa Birliği normları ve uluslararası anlaşmalara uygun çerçevede ele alınır. Devlet yardımları ile makro planda tasarrufları katma değeri yüksek, ileri ve uygun teknolojileri kullanan yatırımlara yönlendirmek, istihdam yaratmak, yatırım eğiliminin devamlılığını ve sürdürülebilir kalkınmayı sağlamak, bölgeler arası dengesizliklerin giderilmesi temel hedeflerdir. Aynı zaman küçük ve orta ölçekli işletmelerin uluslar arası düzeyde rekabet edebilmelerini sağlayarak yatırım, üretim, kalite ve standartlarını artırmalarını ve istihdam yaratmalarını sağlamak, çevre korumaya yönelik yatırımlar, ileri teknoloji gerektiren yatırımlar ile bu yatırımlara ilişkin araştırma ve geliştirme faaliyetlerini desteklemek diğer amaçlardır (Aydoğmuş vd., 2010: 91).

Ülke uygulamaları açısından “yatırım teşvikleri” coğrafi bölgeler ve kıtalar açısından benzer yönlerle sahip olmakla beraber önemli farklılıklar da göstermektedir. Altyapı hizmetleri ve yer tahsisinin devlet tarafından sübvansede edildiği ihracat ve sanayi bölgeleri dışında teşvik politikaları açısından, gelişmiş ülkeler ile gelişmekte olan ülkeler arasında farklılıklar bulunmaktadır. Gelişmekte olan ülkelerin yatırım teşvikleri genellikle vergi erteleme veya belirli bir dönem boyunca vergi alınmaması ya da vergi oranının indirilmesi gibi kıt kamu kaynaklarından doğrudan ödeme yapılmasını gerektirmeyecek şekilde tasarlanmaktadır. Buna karşın gelişmiş ülkeler, hibeler de dahil olmak üzere çok daha farklı araçlar kullanabilmektedirler (Karakurt,2010:150).

2009 yılında Türkiye’de yeni bir teşvik sistemi hayata geçirilmiştir. Sektörel-bölgesel ve büyük proje bazlı yeni teşvik sistemi, özünde oldukça geniş çaplı teşvik araçlarının kullanıldığı üç ayaklı bir yapıdır. Söz konusu sistemin hukuki altyapısı 18.02.2009 tarih

ve 5838 sayılı “Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” da yer almaktadır (Karakurt,2010:158). Bu Kanun ile kalkınmanın hızlandırılması, istihdamın artırılması, bölgelerarası gelişmişlik düzeyi farkının en aza indirilmesi ve sektörel olarak da kümelenme olgusunun öne çıkarılarak yatırımların teşvik edilmesi amaçlanmıştır (Karadeniz,2010).

Kalkınma Planları ve yıllık Programlarda öngörülen hedefler ile uluslararası anlaşmalara uygun olarak, tasarrufları katma değeri yüksek yatırımlara yönlendirmek, üretimi ve istihdamı arttırmak, yatırım eğiliminin devamlılığını ve sürdürülebilir kalkınmayı sağlamak, uluslararası rekabet gücünü arttıracak teknoloji ve araştırma-geliştirme içeriği yüksek büyük ölçekli yatırımları özendirmek, doğrudan yabancı yatırımları arttırmak, bölgesel gelişmişlik farklılıklarını gidermek, çevre korumaya yönelik yatırımlar ile araştırma ve geliştirme faaliyetlerini desteklemek amacıyla bölgesel, sektörel ve büyük ölçekli yatırıma göre 2009/15199 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı alınmıştır.

Söz konusu kararnamede yerli veya yabancı yatırımcılara sağlanacak devlet destekleri sistematik olarak belirlenmiştir. Bu kararname ile sağlanacak destekler şunlardan ibarettir:

- Gümrük Vergisi Muafiyeti
- KDV istisnası
- Vergi indirim
- Sigorta primi işveren hissesi desteği
- Yatırım yeri tahsisi
- Faiz desteği
- Taşınma desteği’ dir.

2.2.1. Yatırım Teşvik Belgesi

Teşvik belgesi, yatırımın karakteristik değerlerini ihtiva eden, yatırımın bu değerler ve tespit edilen şartlara uygun olarak gerçekleştirilmesi halinde üzerinde kayıtlı destek unsurlarından istifade imkanı sağlayan, 2009/15199 sayılı B.K.K. ‘ın amaçları doğrultusunda gerçekleştirilecek yatırımlar için düzenlenen belgedir.

Yatırımların destek unsurlarından yararlanabilmesi için, makro ekonomik programlar, arz-talep dengesi, sektörel, mali ve teknik değerlendirmeler çerçevesinde projenin uygun görülmesi ve teşvik belgesi düzenlenmesi gerekir.

Finansal kiralama şirketleri aracılığıyla gerçekleştirilecek yatırımlar için finansal kiralama şirketi adına ayrı bir teşvik belgesi düzenlenmez. Yatırımcının mükellefiyetlerini yerine getirmemesi halinde uygulanacak olan müeyyidelerden finansal kiralamaya konu makine ve teçhizata tekabül eden bölümü kısmen veya tamamen finansal kiralama şirketlerine de uygulanır.

Teşvik belgesi düzenlemesine yönelik müracaat tarihinden önce gerçekleştirilmiş bulunan yatırım harcamaları teşvik belgesi kapsamına alınmaz (R.G.,2009/15199 sy. B.K.K., md.3).

Yatırıma başlama tarihi, teşvik belgesinde öngörülen yatırıma başlama tarihi teşvik belgesi için Müsteşarlığa veya sanayi odasına müracaat tarihidir. Harcama tutarının; bölgesel uygulama kapsamında gerçekleştirilen yatırımlar için teşvik belgesinde kayıtlı olan sabit yatırımın en az % 10' u, büyük ölçekli yatırımlar için ise en az 5 milyon TL olması halinde yatırıma başlanmış sayılır. İşletmeye geçiş tarihi, ilgili bakanlıklardan işletme belgesi, uygunluk belgesi, izin belgesi, ruhsat veya lisansın alınmasını müteakip teşvik belgesinin tamamlama vizesinin yapıldığı tarihtir.

2.2.2. Genel Teşvik Sistemi, Bölgesel ve Büyük Ölçekli Yatırım Teşvikleri Ayrımı

Yürürlüğe giren yeni teşvik sistemi genel teşvik sistemi, bölgesel teşvik sistemi ve büyük ölçekli yatırımlara yönelik teşvik sistemi olmak üzere üç ayaklı bir yapıdadır.

2.2.2.1. Genel Teşvik sistemi

Bölgesel ayırım yapılmaksızın kapsam dahilinde olmak ve şartları sağlamak kaydıyla gümrük vergisi muafiyeti ile Kdv istisnasından yararlanılması öngörülmüştür (Yıldız, 2010: 188).

Teşvik edilmeyecek yatırım konuları hariç olmak üzere ve teşviki şartlara bağlanmış yatırım konuları genel teşvik sistemi dahilinde bölge ayırımı yapılmadan Gümrük vergisi muafiyeti ve Kdv istisnasından yararlanır. 2009/15199 sayılı B.K.K. 'nın ek-4'

te, genel teşvik sistemi kapsamında teşviki belirli şartlara bağlı ve teşvik edilmeyecek yatırım konuları değerlendirilmiştir.

Teşvik edilmeyecek yatırım konuları (Tekin, 2010: 55-57);

Tarım ve tarımsal sanayi: Öğütülmüş tahıl ürünleri, nişasta ve nişastalı ürünler ve hazır hayvan yemleri imalatı (pirinç, bulgur, ev hayvanları için hazır yemler, balık yemi ve entegre hayvancılık yatırımları içerisindeki yem üretimi hariç); bisküvi; yufka ve kadayıf; makarna, irmik, şehriye, kuskus vb ürünler; dışarıya yemek hizmeti sunan işletmeler (hazır yemek); küp şeker; bitkisel üretim (seracılık, kültür mantarı yetiştiriciliği ve entegre hayvancılık yatırımları içerisindeki yem bitkileri yetiştiriciliği hariç); bölgesel yatırımlar kapsamında teşvik edilecek entegre hayvancılık yatırımları ve şartlı desteklenecek hayvancılık yatırımları dışındaki hayvancılık yatırımlarıdır.

İmalat ve Madencilik Yatırımları: 01.08.1996 tarihli ve 22714 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren "Türkiye Cumhuriyeti ve Avrupa Kömür Çelik Topluluğu Arasında Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğunu Kuran Andlaşmanın Yetki Alanına Giren Ürünlerin Ticareti ile İlgili Anlaşma" Eki ürün listesinde yer alan ürünlerin üretimine yönelik yatırımlar; tuğla ve kiremit üretimine yönelik modernizasyon cinsi dışındaki yatırımlar; kamu kurum ve kuruluşları ile yapılanlar da dahil olmak üzere rödovanslı madencilik yatırımları; kütlü pamuk işleme yatırımları; sentetik elyaf ve sentetik iplik üretimine yönelik komple yeni, tevsi ve entegrasyon cinsindeki yatırımlar; iplik ve dokuma (yün ipliği, akıllı ve çok fonksiyonlu teknik tekstil, halı, tafting, dokunmamış ve örülmemiş kumaş, çuval hariç) konularında modernizasyon yatırımları haricindeki yatırımlar.

Hizmetler sektörü: Okul öncesi eğitim, ilköğretim, lise, yüksekokul, üniversite, yükseköğretim ve teknik ve mesleki öğretim dışında kalan eğitim yatırımları ile yetişkinlerin eğitilmesine yönelik (kurslar, dershaneler vb) yatırımlar; hastane yatırımları, tıp merkezleri, diyaliz merkezleri, tahlil laboratuvarları ve manyetik görüntüleme merkezleri dışında kalan sağlık yatırımları; oteller, tatil köyleri, apart oteller, dağ (yayla) evleri dışında kalan turizm konaklama tesisleri, ulusal çapta yayım yapan günlük gazete basım hizmetleri, televizyon ve radyo yayıncılığı dışındaki basın ve yayın yatırımları; kayıt amaçlı stüdyo yatırımları; konut üretimi ve müteahhitlik hizmetleri yatırımları; yolcu ve yük taşımacılığına yönelik otobüs ile çekici ve treyler yatırımları

(Belediyelerin yapacakları yatırımlar hariç); hipermarket, ticaret merkezi, alışveriş merkezi ve otopark yatırımları dahil toptan ve perakende ticarete yönelik yatırımlar; kara taşıtları bakım, onarım ve servis istasyonu yatırımları; petrol ürünleri (LPG dahil) dağıtım yatırımları, akaryakıt istasyonu yatırımları; karayolları dinlenme tesisi yatırımları; lokantalar; yat ithali yatırımları; taşıt kiralama yatırımları; çamaşırhane ve halı yıkama yatırımları; sınai üretim tesisleri ile altyapı yatırımlarının otomasyonu dışında yapılacak diğer otomasyon yatırımları; yazılım ve Ar-ge faaliyetleri hariç olmak üzere gayri menkul kiralama ve iş faaliyetleri; finansal kiralama faaliyetleri hariç olmak üzere mali aracı kuruluşların yatırımları; gösteri merkezi yatırımları; kapalı alanı 500 metrekare' nin altında olan soğuk hava deposu yatırımları.

Teşviki belirli şartlara bağlı yatırım konuları (Tekin, 2010; 57-58).

Tarım ve Tarımsal Sanayi: Süt inekçiliği yatırımlarında asgari 150 büyükbaş süt inekçiliği ve süt mamulleri üretimi başlangıç olmak kaydıyla, yem ünitesi ve/veya soğuk hava deposu ile entegre olması şartı aranır. Besicilik yatırımlarında asgari 150 büyükbaş/dönem besicilik ve kesim- hane başlangıç olmak üzere, soğuk hava deposu ve/veya yem ünitesi ve/veya et mamulleri üretimi ile entegre olması şartı aranır.

Hizmetler sektörü: Ulaştırma Bakanlığında alınmış L2 belgesini haiz, bir veya birkaç yerde gümrükleme ve sigortacılık hizmetlerinin de sunulduğu antrepo, elleçleme-paketleme ve otomasyon hizmetlerini birlikte içeren, asgari toplam kapalı alanı 10.000 metrekare olan, ulusal ve/veya uluslararası yük taşımacılığına yönelik araçları içerebilen entegre lojistik yatırımları için teşvik belgesi düzenlenebilir. Boru hattıyla taşımacılık, petrol ve doğalgaz ürünleri, dolum ve depolama tesisi yatırımlarında dağıtım araçları ve tüpler hariç olmak üzere, sadece sabit tesise yönelik harcamalar için teşvik belgesi düzenlenebilir. Alışveriş, iş ve/veya ticaret merkezi hüviyetinde olmayan ve müstakil olarak inşa edilen fuar, kongre, sergi ve kültür merkezi yatırımları teşvik belgesine bağlanabilir. Fuar ve sergi merkezlerinde, otopark hariç asgari kapalı alanın 5000 m2, kongre merkezlerinde ise asgari koltuk sayısının 1000 olması şartı aranır. Kültür yatırımları için Kültür ve Turizm Bakanlığı' ndan alınacak kültür yatırımı belgesine istinaden proje bazında yapılacak değerlendirme sonucunda teşvik belgesi düzenlenebilir. Spor tesisi yatırımlarında asgari 10 Milyon TL sabit yatırım şartı aranır. Konteyner kiralama yatırımları hariç olmak üzere karayolu, denizyolu, havayolu ve

demiryolundan en az ikisinde kombine taşımacılık yaptığını tevsik eden yatırımcıların gerçekleştirecekleri kara, deniz, hava ve demiryolu kombine konteyner taşımacılığı yatırımları için teşvik belgesi düzenlenebilir. Havaalanı yer hizmeti yatırımlarında teşvik belgesi kapsamına trafiğe çıkmayan ve sadece apronda kullanılan motorlu taşıtlar dahil edilebilir. Binek otomobilleri proje kapsamına dahil edilmez. Havayolu işletmeciliği ve kargo taşımacılığı yatırımlarında temin edilecek uçaklarda birim başına asgari kapasitenin 100 koltuk, kargo uçaklarında ise asgari kargo kapasitesinin 30.000 kg. olması şartı aranır. Faaliyet konusu bizatihi havayolu işletmeciliği ve/veya kargo taşımacılığı olan yatırımlar dışında genel amaçlı ve hava taksi işletmeciliği amaçlı yatırımlar için teşvik belgesi düzenlenmez. Uydu, telsiz, kablo vb iletişim ortamlarından gelen haberleşme, radyo, televizyon ve veri sinyallerini birleştirip tek bir paket halinde nihai tüketiciye iletimini sağlayan hizmet yatırımları proje bazında değerlendirilerek teşvik belgesine bağlanabilir. Ancak nihai hizmeti alanlar tarafından kullanılan yatırım malları destek unsurlarından faydalandırılmaz. Gümrük kapılarında yap-işlet veya yap-işlet-devret modeli ile gerçekleştirilecek, yerli ve yabancılara hizmet sağlamaya yönelik gümrük muhafaza kontrol ünitelerini de ihtiva eden tesislere yönelik yatırımlar için teşvik belgesi düzenlenebilir. Altyapı yatırımları proje bazında değerlendirilerek uygun görülenleri teşvik belgesine bağlanabilir. Kamu kurum ve kuruluşları, belediyeler, il özel idareleri, birlik, kooperatif vb. kuruluşların görev alanlarına yönelik olarak yapacakları yatırımlar proje bazında değerlendirilerek teşvik belgesi düzenlenebilmektedir.

2.2.2.2. Bölgesel Yatırımlar

Yatırım desteklerinin uygulanması açısından 28.08.2002 tarihli ve 2002/4720 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında yer alan İstatistikî Bölge Birimleri Sınıflandırılması-Düzen 2 bölgeleri, sosyo-ekonomik gelişmişlik seviyeleri dikkate alınarak aşağıdaki tabloda belirtildiği gibi dört gruba ayrılmıştır. Bölgesel desteklerden yararlanacak yatırım konuları her bir il grubunun yatırım potansiyeli ve rekabet gücü dikkate alınarak belirlenmiştir (Mat, 2010: 38).

- **1. Bölgede**, motorlu kara taşıtları ve yan sanayi, elektronik, ilaç, makine imalat ve tıbbi, hassas ve optik alet yatırımları gibi yüksek teknoloji gerektiren yatırımlar teşvik edilecektir.

- **2. Bölgede** nispeten teknoloji yoğun sektörler desteklenecektir. Bu çerçevede; ağırlıklı olarak, makine imalat, akıllı çok fonksiyonlu tekstil, metalik olmayan mineral ürünler (cam, seramik, karo, yalıtım malzemeleri vb) kağıt, gıda ve içecek imalatı sektörleri teşvik edilecektir.
- **3. ve 4. Bölgeleri** oluşturan doğu ve güneydoğu bölgelerinde, tarım ve tarıma dayalı imalat sanayi, konfeksiyon, deri, plastik, kauçuk, metal eşya gibi emek yoğun sektörlerin yanı sıra turizm, sağlık ve eğitim yatırımları teşvik edilecektir.

Tablo 3: Destek Alacak Bölgeler

I. BÖLGE	II. BÖLGE	III. BÖLGE	IV. BÖLGE
İstanbul	Balıkesir-Çanakkale (Bozcaada, Gökçeada hariç)	Konya-Karaman	Kastamonu Çankırı Sinop
Tekirdağ-Edirne Kırklareli	Aydın-Denizli Muğla	Hatay- Kahramanmaraş- Osmaniye	Trabzon-Ordu Giresun-Rize Artvin-Gümüşhane
İzmir	Antalya- Isparta Burdur	Kırıkkale-Aksaray Niğde-Nevşehir Kırşehir	Erzurum Erzincan Bayburt
Bursa-Eskişehir Bilecik	Adana-Mersin	Manisa-Afyonkarahisar Kütahya-Uşak	Ağrı-Kars Ardahan-Iğdır
Kocaeli-Sakarya-Düzce Bolu-Yalova		Kayseri-Sivas Yozgat	Van-Muş-Bitlis Hakkari
Ankara		Samsun-Tokat Çorum-Amasya	Malatya-Elazığ Bingöl-Tunceli
		Gaziantep-Adıyaman Kilis	Şanlıurfa-Diyarbakır
			Çanakkale ili Bozcaada ve Gökçeada İlçeleri

Kaynak: Mat, (2010: 38).

Bölgesel desteklerden yararlanacak yatırımlar, aşağıdaki destek unsurlarından faydalanabilirler (R.G.,2009/15199 sy. B.K.K, md.3/3):

I. ve II. Bölgelerde; Gümrük Vergisi Muafiyeti, KDV İstisnası, Vergi indirimi, Sigorta primi işveren hissesi desteği, Yatırım yeri tahsis

III. ve IV. Bölgelerde; Gümrük vergisi muafiyeti, KDV istisnası, Vergi indirimi, Sigorta primi işveren hissesi desteği, Yatırım yeri tahsisi, Faiz desteği.

Herhangi bir ilde yapılacak bir yatırımın teşviklerden yararlanabilmesi için hem bölge ve il grubu itibariyle belirlenen yatırım konularından birine ilişkin olması hem de belirlenen asgari yatırım tutarını veya asgari kapasite şartlarını sağlaması gerekmektedir.

2.2.2.3. Büyük Ölçekli Yatırımlar

2009/15199 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 50 milyon Türk Lirasının üzerindeki yatırımlardan anılan Kararın (3) sayılı ekinde yer alan listede belirtilen yatırımların büyük ölçekli yatırım olduğu belirtilmiştir.

Tablo 4: Büyük Ölçekli Yatırımlar

Sıra No	Sektör	50 Milyon TL' nin Üzerindeki Asgari Sabit Yatırım Tutarları (Milyon TL)
1	Kimyasal madde ve ürünleri imalatı	
1-a	Ana kimyasal maddelerin imalatı	1000
1-b	Diğer kimyasal ürünlerin imalatı	300
2	Rafine edilmiş petrol ürünleri imalatı	1000
3	Transit boru hattıyla taşımacılık hizmetleri yatırımları	
4	Motorlu kara taşıtlarının imalatı yatırımları	250
5	Demiryolu ve tramvay lokomotifleri ve/veya vagon imalatı yatırımları	
6	Liman ve liman hizmetleri yatırımları	250
7	Elektronik sanayi yatırımları	
7-a	LCD/Plazma üretimi yatırımları	1000
7-b	Modül panel üretimi yatırımları	150
7-c	Lazer televizyon, üç boyutlu televizyon ve OLED televizyonlar ve benzeri televizyon üretimi yatırımları	
7-d	Diğer elektronik sektörü yatırımları	
8	Tıbbi alet, hassas ve optik aletler imalatı yatırımları	
9	İlaç üretimi yatırımları	100
10	Hava ve uzay taşıtları imalatı yatırımları	
11	Makine imalat yatırımları	
12	Madencilik yatırımları	

Kaynak: R.G., 2009/15199 sy. B.K.K. Ek-3.

Bu yatırımlar özel önem verilen yatırımlar olarak karşımıza çıkmakta ve indirimli vergi uygulamasında, daha yüksek oranlı katkılardan ve vergi indirimlerinden faydalanmaktadır.

Bu ayırmadan da anlaşılacağı üzere, gümrük vergisi muafiyeti, katma değer vergisi istisnası, vergi indirimi, sigorta primi işveren hissesi desteği ve yatırım yeri tahsisi tüm bölgeler ve büyük ölçekli yatırımlar için sağlanacak desteklerdir. Ancak, bu destek unsurlarından yararlanacak sektörler bölgesel olarak farklılık göstermektedir (Kartaloğlu,2010:19).

2.2.3. Sabit Yatırım Tutarı ve Asgari Kapasiteler

Yatırımın teşvik belgesine bağlanabilmesi için yatırım tutarının, söz konusu yatırımın yapılacağı bölgeler ve sektörler itibariyle belirlenmiş bulunan asgari sabit yatırım tutarına ilişkin hadleri aşması gerekmektedir. Sabit yatırım tutarı, arazi-arsa, bina- inşaat, makine ve teçhizat ile diğer yatırım harcamaları kalemlerinin toplamını ifade etmektedir.

Buna göre asgari sabit yatırım tutarının, (I) ve (II). bölgeye dahil illerde yapılacak yatırımlarda 1 milyon Türk Lirası, (III) ve (IV). bölgeye dahil illerde yapılacak yatırımlarda ise 500 bin Türk Lirası olması gerekmektedir. Aynı zamanda yatırım büyük ölçekli sayılabilmesi için 50 milyon Türk Lirası üzerinde bir yatırım harcaması olması gerekmektedir. Ancak; büyük ölçekli yatırımlar, bölgesel yatırımlar ile genel teşvik sisteminden yararlanacak yatırımların asgari sabit yatırım tutarı ve/veya asgari kapasite şartlarını sağlaması gerekmektedir.

Diğer taraftan finansal kiralama şirketleri aracılığı ile yapılacak yatırımlarda finansal kiralamaya konu makine ve teçhizatlara ait toplam tutarın her bir finansal kiralama şirketi için asgari 200 bin Türk Lirası olması gerekmektedir.

Tekstil, konfeksiyon ve hazır giyim, deri ve deri mamulleri sektörlerinde faaliyette bulunan ve taşınma desteğinden yararlanacak üretim tesisleri için asgari sabit yatırım tutarı şartı aranmayacak olmakla birlikte bu tesislerde taşınma sonrasında asgari 50 kişilik istihdam şartının sağlanması gerekmektedir (Tekin, 2010:15).

Tablo 5: Asgari Yatırım Tutarı ve Kapasiteler

Yatırım	Asgari yatırım tutarı-Kapasite
I ve II. Bölge yatırımları	1.000.000 TL
III e IV. Bölge yatırımları	500.000 TL
Büyük ölçekli yatırımlar	50.000.000 TL
Finansal kiralama ile yapılan yatırımlar	200.000 TL
Taşınma desteği	50 kişi

Kaynak: Tekin,2010.

2.2.4. Yatırım Teşvik Araçları

Yenilenen teşvik sisteminde yatırım teşvikleri için çeşitli araçlar yer almaktadır. Bu bölümde bu araçlara ve işleyişlerine yer verilmiştir.

2.2.4.1. Vergi İndirimi

Yeni teşvik sistemi ile yatırımcılara sağlanan en önemli teşvik unsuru; yeni yatırımlar sonucunda elde edilecek kazançların indirimli gelir ve kurumlar vergisi oranları üzerinden vergilendirilmesi olup, söz konusu teşvik uygulaması 28.02.2009 gün ve 27155 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 5838 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 9. maddesi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesinde düzenlenmiştir.

Finans ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar, iş ortaklıkları, taahhüt işleri, yap-işlet ve yap-işlet-devret modeliyle yapılan enerji yatırımları ile rödovans sözleşmelerine bağlı olarak yapılan yatırımlar bu uygulamadan yararlanamayacaktır. Bunun dışında kalan ve Hazine Müsteşarlığı'nca teşvik belgesine bağlanan yatırımlar bu uygulamadan yararlanabilecektir.

Öte yandan indirimli gelir/kurumlar vergisi uygulamasında, yatırım harcamalarının kapsamı da önemlidir. Arazi- arsa bedeli, etüd ve proje giderleri, arazi düzenlemesi ve hazırlık yapıları, bina-inşaat giderleri, mal veya hizmet üretimine yönelik ana makine ve teçhizat giderleri, yardımcı işletmeler makine ve teçhizat giderleri, mefruşat giderleri, ithalat ve gümrükleme giderleri, taşıma ve sigorta giderleri, montaj giderleri, genel giderler ve başta yatırım dönemi finansman giderleri olmak üzere, çeşitli fon, vergi vb. masraflar yatırım harcamaları kapsamında değerlendirilecektir (Tekin,

2010:113). Bu kapsamda yapılan yatırımlardan elde edilen kazançlar; yatırımın kısmen ya da tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden başlamak üzere, yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

Yatırıma katkı tutarı, İndirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların Devletçe karşılanacak tutarını ifade eder. Yatırıma katkı oranı, Yatırıma katkı tutarının, yapılan toplam yatırıma bölünmesi suretiyle bulunacak orandır (Küçük, 2010:94).

Büyük ölçekli yatırımlar ile bölgesel uygulama kapsamında gerçekleştirilen yatırımlarda, kurumlar vergisi veya gelir vergisine uygulanacak indirim oranları ile yatırıma katkı oranları aşağıdaki gibidir:

Tablo 6 : Teşvik belgesi kapsamında uygulanacak indirim ve yatırıma katkı oranları

Bölgeler	Bölgesel Uygulama		Büyük Ölçekli Yatırımlar	
	Yatırıma Katkı Oranı (%)	Kurumlar Vergisi veya gelir vergisi indirim oranı (%)	Yatırıma Katkı Oranı (%)	Kurumlar Vergisi veya gelir vergisi indirim oranı (%)
I	10	25	25	25
II	15	40	30	40
III	20	60	40	60
IV	25	80	45	80

Kaynak: R.G., 2009/15199 sy. B.K.K. Md.10/1.

Tablo 7: Teşvik belgesi kapsamında 31/12/2010 tarihine kadar yatırıma başlanması halinde indirim oranları ile yatırıma katkı oranları

Bölgeler	Bölgesel Uygulama		Büyük Ölçekli Yatırımlar	
	Yatırıma Katkı Oranı (%)	Kurumlar Vergisi veya gelir vergisi indirim oranı (%)	Yatırıma Katkı Oranı (%)	Kurumlar Vergisi veya gelir vergisi indirim oranı (%)
I	20	50	30	50
II	30	60	40	60
III	40	80	50	80
IV	60	90	70	90

Kaynak: R.G., 2009/15199 sy. B.K.K. Md.10/1.

Yatırıma katkı ve vergi oranı farklı illerde aynı mükellef tarafından yapılan yatırımlarda, toplam yatırımın her bir ile isabet eden oranına göre ilgili ilin yatırıma katkı oranı ve indirimli vergi oranı uygulanır.

Tevsi yatırımlarda, elde edilen kazancın işletme bütünlüğü çerçevesinde ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilebilmesi halinde, indirimli oran bu kazançta uygulanır. Kazancın ayrı bir şekilde tespit edilememesi halinde ise indirimli oran uygulanacak kazanç, yapılan tevsi yatırım tutarının, dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına (devam eden yatırımlara ait tutarlar da dahil) oranlanması suretiyle belirlenir. Bu hesaplama sırasında işletme aktifinde yer alan sabit kıymetlerin kayıtlı değeri, yeniden değerlendirilmiş tutarları ile dikkate alınır. İndirimli oran uygulamasına yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçtiği geçici vergi döneminde başlanır.

Yatırımın faaliyete geçmesinden önce devri halinde, devralan kurum, aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla indirimli vergi oranından yararlanır. Yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçmesinden sonra devri halinde indirimli vergi oranından devir tarihine kadar devreden, devir tarihinden sonra ise devralan, aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla yatırıma katkı tutarının kalan kısmı için yararlanır (5520 sy. KVK. Md.32/A).

Yukarıda belirtilen kurumlar vergisi açısından uygulanan yatırım teşvik koşulları gelir vergisi içinde geçerli bulunmaktadır.

2.2.4.2. Gümrük Vergisi Muafiyeti

Yeni teşvik sistemi ile yatırımcılara sağlanacak diğer bir destek unsuru gümrük vergisi muafiyeti olup, yatırımcıların teşvik belgesi kapsamında ithal edecekleri bir kısım yatırım mallarının (makine ve teçhizat) ithali aşamasında yürürlükteki İthalat Rejimi Kararı gereğince ödenmesi gereken gümrük vergisinden muaf olması esasına dayanmaktadır. Gümrük vergisi muafiyetinin kapsamına, teşvik edilmeyecek yatırım konuları ile aranan şartları sağlayamayan yatırım konuları hariç olmak üzere, asgarî sabit yatırım tutarının üzerindeki tüm yatırımlar, bölgesel ayırım yapılmaksızın dahil bulunmaktadır.

“Teşvik belgesi kapsamındaki yatırım malları ile otomobil ve hafif ticarî araç yatırımlarında yatırım dönemi içinde kalmak kaydıyla, CKD aksam ve parçalarının ithali, gemi ve elli metrenin üzerindeki yat inşa yatırımları ile ilgili tekne kabuğu ithali, yürürlükteki İthalat Rejimi Kararı gereğince ödenmesi gereken gümrük vergisinden muaftır.

Makine ve teçhizat bedelinin yüzde beşini geçmemek kaydıyla yedek parçaların, otobüs, çekici (Euro normlarına uygun yeşil motoru haiz olanlar hariç), treyler (frigorifik olanlar hariç), mobilya, motorbot, kamyon (off- road truck tipi karayoluna çıkması mümkün olmayan kaya tipi damperli kamyonlar hariç), transmikser, beton santrali, forklift ve beton pompası ithal edilmesi hâlinde yürürlükteki İthalat Rejimi Kararında öngörülen oranlarda gümrük vergisi tahsil edilir.

Ham madde, ara malı ve işletme malzemesi ithal edilemez. Ayrıca, binek aracı, inşaat malzemeleri, porselenden ve seramikten mamul sofraya mutfak eşyası teşvik belgesi kapsamına alınmaz. Tekstil, hazır giyim ve konfeksiyon yatırımlarına yönelik teşvik belgeleri kapsamında kullanılmış makine ve teçhizat ithal edilemez” (R.G., 2009/15199 sy. B.K.K. md.6).

İthalat rejimi kararı uyarınca yayımlanan “ Eski, Kullanılmış veya Yenileştirilmiş Olarak İthal Edilebilecek Maddelere İlişkin Tebliğ” hükümleri uyarınca ithali mümkün olan makine ve teçhizat (karayolu nakil vasıtaları hariç), ithaline izin verilen makine ve teçhizat, bölgesel ve sektörel kısıtlamalar dikkate alınmak suretiyle yatırım teşvik belgesi kapsamındaki makine ve teçhizattan kullanılmış olanları izin alınmak şartıyla gümrük vergisi muafiyeti uygulanarak ithal edilebilecektir. Bunların yanı sıra kullanılmış komple tesisler, bölgesel ve sektörel kısıtlamalar dikkate alınmaksızın Hazine Müsteşarlığı’ nca proje bazında yapılacak değerlendirme sonucunda uygun görülmesi halinde teşvik belgesi kapsamında ithal edilebilecektir.

Finansal kiralama aracılığıyla gerçekleştirilen yatırımlarda, finansal kiralama şirketi, finansal kiralama işlemine konu makine ve teçhizatlar için, teşvik belgesi sahibi yatırımcı ile sözleşme yapması ve sözleşme kapsamı yatırım mallarını sözleşme yaptığı yatırımcıya kiralaması durumunda gümrük muafiyeti desteğinden yararlanabilir (Akyol, 2010: 66).

Gümrük vergisi muafiyeti, şartların mevcut olması kaydıyla tüm bölgeler itibariyle uygulanabilecek genel bir teşvik uygulamasıdır.

2.2.4.3. Katma Değer Vergisi İstisnası

KDV istisnası uygulaması açısından bölgesel ayrımın herhangi bir önemi bulunmayıp, teşvik edilmeyecek yatırım konuları ile aranan şartları sağlayamayan yatırım konulan

hariç olmak üzere, asgari sabit yatırım tutarının üzerindeki tüm yatırımlar, bölgesel ayırım yapılmaksızın katma değer vergisi (KDV) istisnasından yararlanabilmektedir. Aynı zamanda KDV istisnasından yararlanmanın diğer bir koşulu da yatırımların teşvik belgesine bağlanmış olmasıdır.

Teşvik belgesi kapsamında uygun görülen makine ve teçhizatın ithali ve yerli teslimleri katma değer vergisinden istisna edilebilecektir (R.G., 2009/15199 sy. B.K.K. md.7).

Yatırımcılara teşvik belgesi kapsamındaki makine ve teçhizatın teslimi aşamasında uygulanacak KDV istisnasının usul ve esasları 2009/1 sayılı Tebliğin "Katma Değer Vergisi İstisnası" başlıklı 16. maddesinde düzenlenmiştir:

“25/10/1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu gereğince, teşvik belgesini haiz yatırımcılara teşvik belgesi kapsamında yapılacak makine ve teçhizat ithal ve yerli teslimleri katma değer vergisinden istisna edilir. Aynı hüküm teşvik belgesinin veya teşvik belgesi kapsamı makine ve teçhizatın devir işlemlerinde ve makine ve teçhizat listelerinde set, ünite, takım vb. olarak belirtilen malların kısmi teslimlerinde de uygulanır" (R.G., 2009/15199 B.K.K. 2009/1 sy. Tebliğ, md.16).

Bir sabit kıymetin istisnadan yararlanabilmesi için, öncelikle makine teçhizat niteliğinde olması, ayrıca mal ve hizmet üretiminde kullanılması gerekmektedir. Sektörlerin yapısı itibarıyla üretim faaliyetinin yanı sıra idari ve pazarlama gibi üretim dışı alanlarda kullanılan aynı cins sabit kıymetler ise bu kapsama girmeyecektir. Sarf malzemeleri ve yedek parçalar ile hizmet üretiminde doğrudan ve zorunlu olarak kullanılanlar dışındaki masa, sandalye, koltuk dolap, mefruşat gibi demirbaşlar makine ve teçhizat kapsamına girmediğinden istisnadan yararlanmayacaktır (Kızılot, 2010:791).

Taşıt araçları da makina ve teçhizat kapsamına girmemektedir. Bu nedenle otomobil, panel, arazi taşıtı, otobüs, minibüs, kamyonet, kamyon, treyler ve çekici (Euro I ve Euro II normlarına uygun yeşil motoru haiz olanlar hariç) gibi taşıt araçları istisnadan faydalanamayacaktır. Ancak; yüklü ağırlığı 45 tonu geçen off road truck tipi kamyonlar ile karayoluna çıkması mümkün olmayan kaya tipi damperli kamyonlar, madencilikte kullanılan damperli kamyonlar, frigorifik kamyonlar, forkliftler, iş makinaları, vinçler, tarım makinaları ve benzerlerinin teslim ve ithalinde istisna kapsamında işlem yapılacaktır. Hava, deniz ve demiryolu taşıma araçları da makina ve teçhizat kapsamına girmemekle birlikte yalnızca havaalanlarında yolcuları terminalden uçağa ve uçaktan terminale taşımak için kullanılan ve trafiğe çıkmayan apron otobüslerinin; yatırım

teşvik belgesi eki listelerde yer almaları, indirim hakkı tanınan işlemlerde kullanılmaları, apron dışında taşımacılık işi yapmamaları, şartıyla istisna kapsamında değerlendirilmesi uygun görülmüştür (Tekin, 2010).

Teşvik belgesi kapsamı makine ve teçhizatın tamamının veya bir kısmının finansal kiralama yolu ile temini mümkündür. Finansal kiralama şirketi, finansal kiralama işlemine konu makine teçhizatlar için, teşvik belgesi sahibi yatırımcı ile sözleşme yapması ve sözleşme kapsamı yatırım mallarını sözleşme yaptığı yatırımcıya kiralaması durumunda KDV istisnası desteğinden yararlanabilir (R.G., 2009/15199 sy. B.K.K. 2009/1 sy. Tebliğ md.29).

Teşvik belgesi kapsamında ithaline izine verilen kullanılmış makine ve teçhizatın ithal işlemleri KDV' den istisna olacaktır. Tekstil hazır giyim ve konfeksiyon yatırımlarına yönelik teşvik belgeleri kapsamında kullanılmış makine ve teçhizat ithal edilemeyeceğinden, bu ithalatlar KDV' ye tabi olacaktır.

Yerli makine ve teçhizat listesi kapsamında yer alan makine ve teçhizat bazında %30' a kadar olan artış ve azalışlarda liste tadilatı yapılmaksızın KDV istisnası uygulanabilecektir. %30' un üzerindeki değişikliklerde KDV istisnası uygulanabilmesi için teşvik belgesini düzenleyen mercie başvurularak ilgili değişikliklerin onaylatılması gerekir. Aksi halde, KDV istisnası uygulanmayacaktır (Kızılot, 2010: 801).

Bu açıklamalar çerçevesinde, yatırımcıların bu istisnadan yararlanmasının şartları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Kızılot, 2010: 792):

- Yatırımcının yatırım teşvik belgesine sahip olması,
- Yatırım teşvik belgesine sahip olan yatırımcının, KDV mükellefiyetinin bulunması,
- Yatırım teşvik belgesine sahip olan yatırımcının belge kapsamında bulunan makine ve teçhizatı KDV Kanunu' nda belirtilen indirim hakkı tanınan işlemlerde kullanılması,
- Yatırım teşvik belgesinde yer alan makine ve teçhizatın bedelinin 2004/8127 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen 100 TL' lik limitin üzerinde olması gerekmektedir.

2.2.4.4. Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği

Sigorta primi işveren hissesi desteği, yatırımcıların yarattıkları ilave istihdam üzerinden ödenmesi gereken sigorta primi işveren hissesinin asgari ücrete isabet eden kısmının, bölgeler ve yatırıma başlama tarihi itibarıyla, belirlenmiş oranlar esas alınmak suretiyle belirlenen tutarının belirli bir süre boyunca Hazine tarafından karşılanması esasına dayanmaktadır.

Yatırımın konusuna, büyüklüğüne ve yatırımın bulunduğu illerin gelişmişlik seviyesine göre uygulama süresi, karşılama oranı ve kapsam; yatırımın sektörü, büyüklüğü ve bulunduğu il göre belirlenmektedir. Sigorta primi işveren hissesi teşviki yatırımcıların işletme döneminde yararlanabilecekleri bir teşvik unsurudur (Tekin,2010).

Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkındaki 2009/15199 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 9. Maddesinde sigorta primi işveren hissesi desteğine ilişkin esaslar şu şekildedir:

“Büyük ölçekli yatırımlar ile bölgesel uygulama kapsamında desteklenen yatırımlardan, teşvik belgesinde kayıtlı istihdam öngörülerini ile tutarlı olmak kaydıyla;

a) Komple yeni yatırımlarda, işletmeye geçiş tarihinden itibaren sağlanan,

b) Diğer yatırım cinslerinde, yatırımın tamamlanmasını müteakip, yatırıma başlama tarihinden önceki son altı aylık dönemde (mevsimsel özellik taşıyan yatırımlarda bir önceki yıla ait mevsimsel istihdam ortalamaları dikkate alınır) Sosyal Güvenlik İl Müdürlüğüne verilen aylık prim ve hizmet belgesinde bildirilen ortalama işçi sayısına ilave edilen, istihdam için ödenmesi gereken sigorta primi işveren hissesinin asgari ücrete tekabül eden kısmı belirtilen sürelerde Hazinece karşılanır” (R.G., 2009/15199 sy. B.K.K. md.9).

Tablo 8: Bölgelere uygulanacak sigorta primi işveren hissesi destek süreleri

Bölgeler	31.12.2010 Tarihine Kadar Başlanılan Yatırımlar	31.12.2010 Tarihinden Sonra Başlanılan Yatırımlar
I	2 Yıl	-
II	3 Yıl	-
III	5 Yıl	3 Yıl
IV	7 Yıl	5 Yıl

Kaynak: R.G., 2009/15199 sy. B.K.K. md.9.

Bölgeler itibariyle belirlenmiş bulunan sektörlerde ya da büyük ölçekli yatırım yapan ve bu yatırımları teşvik belgesine bağlanmış bulunan yatırımcıların, sigorta primi işveren hissesi desteği uygulamasından yararlanabilmeleri için;

- Aylık prim ve hizmet belgelerini yasal süresi içinde vermesi,
- Hazine tarafından karşılanmayan sigorta primlerinin tamamının ödenmesi,

gerekmektedir. Aksi takdirde anılan şartların mevcut olmaması durumunda sigorta primi işveren hissesi teşviki uygulamasından yararlanılması mümkün olmayacaktır. İşveren tarafından ödenmesi gereken primlerin geç ödenmesi halinde, Hazineden Sosyal Güvenlik Kurumuna yapılacak ödemenin gecikmesinden kaynaklanan gecikme zammı işverenden tahsil edilir (R.G. 27736, 2010/2: md.20/4).

Tamamlama vizesi yapılan ve sigorta primi işveren hissesi desteğinden yararlanabilecek teşvik belgesi sahibi işletmeler için;

- Desteğin uygulanacağı aya ait prim ve hizmet belgesinde belirtilen sigortalıların tamamına ait sigorta primlerinin, sigortalı hissesine isabet eden tutarın Hazinece karşılanmayan işveren hissesine ait tutarın tamamının ödenmiş olması,
- 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu uyarınca Türkiye genelinde Sosyal Güvenlik Kurumuna muaccel olmuş prim ve idari para cezası borçlarının bulunmadığının veya tecil ve taksitlendirildiğinin ya da yapılandırıldığının ve yapılandırmanın bozulmadığının belirlenmiş olması,
- 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 22/A maddesi uyarınca Maliye Bakanlığı tahsilat dairelerine müracaat tarihinden önceki 15 gün içinde vadesi geçmiş borcunun olmadığı tespit edilmiş olması,
- Sigorta primi işveren hissesi desteğinin sadece teşvik belgesi kapsamı yatırımda istihdam edilen ilave işçi için ve belirtilen sürelerde uygulanması,

gerekmektedir (R.G. 27736, 2009/15199 B.K.K. 2010/2 sy. Teb.: md.20/7).

Yatırımların sosyo-ekonomik gelişmişlik seviyesi daha yüksek bölgelere veya ilgili yatırım konusunun desteklenmediği bölgelere nakli durumunda, fazladan yararlanılan destekler ilgili mevzuatı çerçevesinde geri alınır. İşletmeye geçiş tarihinden itibaren beş yıllık süre ile bulunduğu bölgede faaliyette bulunan yatırımların diğer bölgelere taşınması serbesttir. Ancak bu durumda, taşınma tarihinden itibaren sigorta primi işveren hissesi teşvikinden yararlanılamaz (R.G., 2009/15199 B.K.K. 2009/1 sy.tebliğ).

Halihazırda yürürlükte bulunan mevzuat uyarınca işverenlerin istihdam ettikleri çalışanlar dolayısıyla yararlanabilecekleri bir kısım teşvik unsuru bulunmakta olup, bunlardan başlıcaları şunlardır;

- Özürlü sigortalıların, sigorta primine ait işveren hisselerinin Hazinece karşılanması,
- Yeni işe alınan kadın ve 18-29 yaş arası gençlere ait sigorta primi işveren hissesinin 5 yıl boyunca kademeli olarak işsizlik Sigortası Fonundan karşılanması,
- Sigorta primi işveren hissesinin beş puanlık kısmının Hazinece karşılanması,
- Ar-Ge personelinin ücretleri üzerinden hesaplanan sigorta primi işveren hissesinin yansının beş yıl süreyle Hazinece karşılanması,
- Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde çalışan araştırmacı, yazılımcı ve AR- GE personelinin ücretlerinin her türlü vergiden müstesna tutulması,
- Serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunanların, çalıştırdıkları personele ödedikleri ücretlerin gelir vergisinden müstesna olması,
- 5084 sayılı Kanun kapsama giren 49 ilde istihdam edilen işçilerin ücretleri üzerinden hesaplanan gelir vergisinin terkin edilerek ödenmemesi,
- 49 ilde yer alan işyerlerinde çalışan işçilerin sigorta primlerinin işveren hisselerinin Hazinece karşılanması,
- Kültür yatırım ve girişimlerde çalıştırılan işçilerin ücretleri üzerinden hesaplanan gelir vergisinin bir kısmının terkini,

- Kültür yatırım ve girişimde çalıştırılan işçilerin sigorta primlerinin işveren hissesinin, bir kısmının Hazine'ce karşılanması,

Yatırımcıların aynı anda birden farklı düzenleme çerçevesinde sigorta primi işveren hissesi teşviki uygulamasından yararlanması mümkün değildir (Tekin, 2010:180).

5084 sayılı Kanun kapsamındaki desteklerden yararlanmakta olan işletmeler için, anılan Karar kapsamında ayrıca prim desteği uygulanmayacağı, ancak, söz konusu işletmelerde düzenlenecek teşvik belgeleri kapsamında gerçekleştirilecek yatırımlara istinaden oluşacak ilave istihdam için de prim desteği uygulanacağı belirtilmiştir (R.G., 2009/15199 B.K.K., md.9).

2.2.4.5. Faiz Desteği

Faiz Desteği, bölgesel desteklerden yararlanacak yatırımlar için bankalardan kullanılacak en az bir yıl vadeli kredilerin teşvik belgesinde kayıtlı sabit yatırım tutarının %70' ine kadar olan kısmı için ödenecek faizin veya kar payının Hazine tarafından karşılanması esasına dayanmaktadır.

Faiz desteği uygulamasından sadece (III) ve (IV). bölge kapsamına dahil bulunan illerde teşvik belgesine bağlanmış yatırım yapan yatırımcılar yararlanabilecek olup, (I) ve (II). bölge kapsamındaki illerde yatırım yapan yatırımcıların diğer şartların mevcut olması durumunda dahi faiz desteği uygulamasından yararlanması mümkün değildir.

Öte yandan bölge ayrımı yapılmaksızın araştırma ve geliştirme yatırımları ile doğrudan ticari mal üretimine yönelik olmayan, mevcut veya gerçekleştirilecek tesisin katı, sıvı veya gaz gibi atıklarının temizlenmesi veya yok edilmesine yönelik evre yatırımları kapsamında da faiz desteği uygulamasından yararlanılması mümkündür.

Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkındaki 2009/15199 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 8, maddesinde faiz desteğine ilişkin usul ve esaslar belirlenmiş olup, anılan madde şu şekildedir;

“Talep edilmesi hâlinde, bölgesel desteklerden yararlanacak yatırımlar için bankalardan kullanılacak en az bir yıl vadeli kredilerin teşvik belgesinde kayıtlı sabit yatırım tutarının yüzde yetmişine kadar olan kısmı için ödenecek faizin veya kar payının;

- a) III. bölgede yapılacak yatırımlarda Türk Lirası cinsî kredilerin üç puanı, döviz kredileri ve dövize endeksli kredilerin bir puanı,
- b) IV. bölgede yapılacak yatırımlarda Türk Lirası cinsi kredilerin beş puanı, döviz kredileri ve dövize endeksli kredilerin iki puanı,
- c) Bölge ayrımı yapılmaksızın araştırma ve geliştirme yatırımları ile doğrudan ticarî mal üretimine yönelik olmayan, mevcut veya gerçekleştirilecek tesisin katı, sıvı veya gaz gibi atıklarının temizlenmesi veya yok edilmesine yönelik çevre yatırımlarında ise Türk Lirası cinsi kredilerin beş puanı, döviz kredileri ve dövize endeksli kredilerin iki puanı,

Müşteşarlıkça da uygun görülmesi halinde azami ilk beş yıl için ödenmek kaydıyla bütçe kaynaklarından karşılanabilir” (R.G., 2009/15199 B.K.K. md.8).

Tablo 9: Bölgeler itibariyle sağlanacak faiz desteği oranları

Bölgeler	Bölgesel ve Sektörel Faiz Desteği Oranları		
	TL Kredisi (%)	Döviz Kredisi (%)	Dövize Endeksli Kredi (%)
I	-	-	-
II	-	-	-
III	3	1	1
IV	5	2	2
Bölge ayrımı olmaksızın yapılan Ar-Ge ve Çevre Yatırımları	5	2	2

Kaynak: Tekin, (2010).

Faiz desteği tutarı proje bazında azami (R.G. 27302, 2009:md.18);

- Ar-Ge ve çevre yatırımları için üç yüz bin Türk Lirası,
- III üncü ve IV üncü bölgede yapılacak yatırımlar için beş yüz bin Türk Lirasıdır.

Tablo 10: Azami Faiz Desteği tutarları

Yatırımın Türü/Bölgesi	Azami Faiz Desteği Tutarı
Ar-Ge ve çevre yatırımları	300.000 TL
III. ve IV. Bölgede yapılacak yatırımlar	500.000 TL

Kaynak: Tekin, (2010).

Teşvik belgesinde faiz desteği öngörülen yatırımcılar faiz desteğinden yararlanabilmek için, Müşteşarlık ile protokol imzalayan bankalardan birine başvurabilirler. Bankaca yapılan değerlendirme sonucunda kredi kullandırılması uygun görülen projelere ilişkin faiz desteği müracaatları, yatırımcı adına protokolde belirtilen esaslar çerçevesinde bankaca Müşteşarlığa yapılır (R.G. sy.27302, 2009:md.19/1).

Aynı teşvik belgesi kapsamı yatırım için faiz desteği uygulamasına yönelik olarak birden fazla banka talepte bulunamaz. Aynı teşvik belgesi kapsamında faiz desteğinden yararlanabilmek amacıyla bankadan kullanılan kredi ve finansal kiralama işlemleri için birlikte talepte bulunulamaz. Bu tür durumlarda faiz desteği müracaatı yatırımcının tercihinin göre finansal kiralama şirketi veya bankalardan birisi tercih edilerek yapılır. Aracı kurum değiştirilmemek kaydıyla aynı teşvik belgesi kapsamı yatırım için birden fazla itfa tablosuna göre işlem yapılabilir (R.G. sy.27302, 2009:md.19/2).

Kullanılmış makine ve teçhizat için ve kamu iktisadi teşebbüsleri dâhil kamu kurum ve kuruluşları ile kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının yapacağı yatırımlar için faiz desteği öngörülmez. Ayrıca, diğer kamu kurum ve kuruluşlarınca kullandırılan veya kamu kaynaklarından sübvansede edilen krediler için de faiz desteği uygulanmaz (R.G. sy.27302, 2009:md.19/3).

Teşvik belgesi kapsamı yatırımın başka bir yatırımcıya devredilmesi durumunda, devralan yatırımcının teşvik belgesinde faiz desteğinin öngörölmüş olması ve aracı kurumca da uygun görülmesi hâlinde, yeni yatırımcı için eski itfa planındaki vade, faiz desteği miktarı ve benzeri şartlar değiştirilmeksizin bakiye kredi için düzenlenecek yeni itfa planına göre faiz desteği ödenmesine devam edilir. Aksi takdirde, devredilen makine ve teçhizata yönelik faiz desteği uygulaması durdurulur (R.G. sy.27302, 2009:md.19/5).

Faiz desteği uygulaması kapsamında yatırımcılar tarafından kullanılan kredilerin faiz, kâr payı veya anaparalarının yatırımcı tarafından itfa planlarında belirtilen sürelerde ilk defa geri ödenmemesi hâlinde, bu durum ilgili aracı kurumlar tarafından en kısa sürede Hazine Müsteşarlığı'na bildirilir ve Müsteşarlıkça faiz desteği ödemeleri durdurulur.

Bununla birlikte faiz desteği uygulamasından yararlanan yatırımcının kredi geri ödeme yükümlölüklerini yerine getirdiğinin daha sonra ilgili aracı kurumca Müsteşarlığa bildirilmesi hâlinde, bildiri takip eden dönemler için faiz desteği ödemeleri başlangıçta öngörölen ödeme tarihlerinde herhangi bir uzatmaya gidilmeksizin tekrar başlatılır. Ancak yatırımcılar tarafından kredi geri ödemesine ait yükümlölüklerin yeniden aksatılması hâlinde faiz desteği ödemesine son verilir (Tekin,2010:195).

Kredinin amacı dışında kullanıldığının tespiti halinde; bankalarda Müsteşarlıkça kullandırılan faiz desteği tutarına ilgili bankanın bu kapsamdaki krediye uygulanan faiz oranı uygulanmak suretiyle tespit edilecek tutar, finansal kiralama şirketlerinde ise itfa planında belirtilen toplam faiz desteği tutarı kamu tüzel kişiliğince geri alınır (Küçük, 2010:77).

2.2.4.6. Taşınma Desteği

Taşınma desteği ülkemizde ilk kez uygulanan bir teşvik unsurudur. 2009/15199 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı' nın 12. Maddesi ile aşağıdaki gibi açıklanmıştır.

“Tekstil, konfeksiyon ve hazır giyim, deri ve deri mamulleri sektörlerinde I. ve II. bölgelerdeki illerde faaliyette bulunan işletmelerin IV. bölgedeki illere 31/12/2010 tarihine kadar bütünüyle taşınması ve en az elli kişilik istihdam sağlanması hâlinde bu tesisler için;

- a) 5520 sayılı Kanunun geçici 4. maddesi uyarınca kurumlar vergisi veya gelir vergisi beş yıl süreyle yüzde yetmiş beş oranında indirimli olarak uygulanır,
- b) Bu Kararda belirtilen esaslar çerçevesinde yatırım yeri tahsis edilebilir,
- c) Çalışanların asgari ücrete tekabül eden sigorta primi işveren hissesinin tamamı taşınma tarihinden itibaren beş yıl süre ile bütçeden karşılanır

Tesislerin taşınma işleminin 2009 yılı sonuna kadar tamamlanması halinde taşınma giderleri bütçeden karşılanabilir” (R.G., 2009/15199 sy. B.K.K. md.12).

31/12/2010 tarihinden önce başlanılan yatırımlarla ilgili olarak yapılacak ilave yatırımlarda çalışan istihdam için yedi yıl süre ile sigorta primi işveren hissesi desteği uygulanır.

Tesislerin taşınma işleminin 2009 yılı sonuna kadar tamamlanması halinde taşınma ile ilgili nakliye giderlerinin tamamı yeminli mali müşavir raporlarına istinaden bütçeden karşılanabilir.

5084 sayılı Kanun kapsamı desteklerden yararlanmakta olan I. ve II. bölgedeki işletmeler IV. bölgeye taşındıkları tarihten sonraki dönem için sigorta primi işveren hissesi desteği uygulamasından yararlanabilirler (R.G. 27302 sy. 2009:md.23/c).

Taşınma desteğinden tekstil, konfeksiyon ve hazır giyim, deri ve deri mamulleri sektörlerinde I. ve II. bölgelerde buluna üretim tesisleri için yararlanılabilecektir (Küçük, 2010:79). Sadece üretim tesislerinin taşınması durumunda destek

uygulamasından yararlanılabileceği belirtildiğinden anılan sektörlere ait olsa dahi üretim tesisleri dışındaki (örneğin satış ünitelerinin) diğer işletmelerin taşınması durumunda taşıma desteği uygulamasından yararlanılması mümkün değildir.

Tekstil, konfeksiyon ve hazır giyim, deri ve deri mamulleri sektörlerinde faaliyette bulunan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabilecek olup, bu sektörlerin dışında kalan diğer sektörlerde faaliyette bulunan mükellefler ile gelir ve kurumlar vergisi mükellefiyetini haiz olmayan gerçek ve tüzel kişilerin anılan destek uygulamasından yararlanması mümkün değildir.

Teşvik belgesine bağlanmış olmak kaydıyla IV. bölge kapsamındaki illerde yatırım yapan yatırımcılar; vergi indirim, sigorta primi işveren hissesi desteği, yatırım yeri tahsis ve faiz desteği uygulamalarından yararlanabilirler. Bu kapsamda olmak üzere I ve II. bölge kapsamındaki illerde bulunan tekstil üretim tesislerini bütünüyle IV. bölge kapsamındaki illere taşıyan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin ayrıca ilave yatırım yapmaları durumunda teşvik belgesi kapsamı yatırımlar için yatırım yeri tahsis edilebilir. Buna karşılık sadece tekstil üretim tesislerini taşıyan ve ilave yatırım yapmayacak işletmeler için yatırım yeri tahsis edilmesi mümkün değildir.

2.2.4.7. Yatırım Yeri Tahsisi

2009/15199 sayılı Devlet Yardımları Hakkında Kararın 11. maddesi uyarınca 29.06.2001 tarihli ve 4706 sayılı Kanunun ek 3. maddesi hükmü çerçevesinde Hazine Müsteşarlığınca teşvik belgesi düzenlenmiş büyük ölçekli yatırımlar ile bölgesel desteklerden yararlanacak yatırımlar için Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde yatırım yeri tahsis edilebilecektir.

2009/15199 sayılı Karar gereğince gruplandırılan illerde ve teşvik edilen sektörlerde yatırım yapacak yatırım teşvik belgesi sahibi gerçek ve tüzel kişilere ön izin ve kullanma izni verilmesi veya irtifak hakkı tesis edilmesi suretiyle teşvik uygulanacaktır.

Bu kapsamda olmak üzere Maliye Bakanlığı tarafından irtifak hakkı, kullanım izni ve ön izin kavramları şu şekilde açıklanmıştır;

- *İrtifak hakkı*: Bir taşınmaz üzerinde yararlanmaya ve kullanıma rıza göstermeyi veya mülkiyete ilişkin bazı hakların kullanılmasından vazgeçmeyi kapsayan ve diğer bir taşınmaz veya kişi lehine aynî hak olarak kurulan yükümlülüğü,

- *Kullanma izni*: Devletin hüküm ve tasarrufu altında bulunan yerler üzerinde Maliye Bakanlığınca kişilere verilen izni,

- *Ön izin*: İrtifak hakkı tesis edilecek veya kullanma izni verilecek taşınmazlardan imar plânı bulunmayanların imar plânlarıyla İmar uygulamalarının ve yapılacak tesislere ilişkin uygulama projelerinin yaptırılması, gereken hallerde tescil, ifraz, tevhit, terk ve benzeri işlemlerin yapılması amacıyla, fiili kullanım olmaksızın bir yıl süreyle ve bedelsiz olarak yatırımcıya taşınmaz maliki idarece verilen izni, ifade etmektedir (Tekin,2010:204).

Yatırım yeri tahsisi teşvikinden yararlanmak isteyen gerçek ve tüzel kişi yatırımcıların öncelikle aşağıdaki şartları yerine getirmeleri gerekir (Mat,2010:40);

- a) Hazine Müsteşarlığı' nca verilmiş yatırım teşvik belgesi sahibi olması,
- b) İrtifak hakkı veya kullanma iznine konu taşınmazlar üzerinde gerçekleştirilecek toplam yatırım tutarı, taşınmaz maliki idarelerce bu taşınmazlara takdir edilecek rayiç değer, tarım ve hayvancılık yatırımı için bir, turizm yatırımları için iki, diğer yatırımlar için üç katından az olmaması ancak bununla birlikte; toplam sabit yatırım tutarı, I ve II. Bölgelerde birmilyon Türk Lirası, III ve IV. Bölgelerde ise beşyüzbin Türk Lirasından az olmaması,
- c) Talep edilen taşınmazın bulunduğu ilçenin mülki sınırları içinde organize sanayi veya endüstri bölgesi bulunması halinde, bu bölgelerde yer alabilecek yatırımlar için tahsis edilecek boş parsel bulunmaması veya bu bölgelerde yapılması uygun görülmeyen yatırımlardan olması şartlarını taşıması,
- d) Taahhüt edilen yatırımın en az yüzde yirmisini karşılayacak miktarda net özkaynağa sahip olması,
- e) Yatırımın ne şekilde finanse edileceğini beyan etmesi,

f) Taahhüt edilen yatırımın toplam tutarı on milyon Türk Lirasını aşan yatırımlarda fizibilite raporu ve finansman tablosunu vermesi,

g) Bu usul ve esaslardaki diğer şartları yerine getirmesi,

gereklidir.

Yatırım yeri tahsisi teşvikinden; finans ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ve iş ortaklıkları ile taahhüt işleri ve 4283 sayılı Yap- İşlet Modeli ile Elektrik Enerjisi Üretim Tesislerinin Kurulması ve İşletilmesi ile Enerji Satışının Düzenlenmesi Hakkındaki Kanun ile 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanun kapsamında gerçekleştirilen yatırımlar ve rödovans sözleşmelerine bağlı olan yatırımlar yararlanamamaktadır (R.G., 2009/15199 B.K.K/2009/1 Tb.: md.22/2).

Teşvikten yararlanacak gerçek veya tüzel kişiler lehine; taşınmazlar üzerinde, ilk yıl için emlak vergi değerinin yüzde üçü oranında takdir edilecek bedel karşılığında kırkdokuz yıl süreli bağımsız ve sürekli nitelikte irtifak hakkı tesis edilir. Devletin hüküm ve tasarrufu altında bulunması ve tapuya tescil edilememesi nedeniyle irtifak hakkı tesis edilemeyen taşınmazlar üzerinde ise, ilk yıl için taşınmazın emlak vergi değerinin yüzde üçü oranında takdir edilecek bedel karşılığında kırkdokuz yıl süreli kullanma izni verilebilir.

Emlak vergi değeri tespit edilmemiş olan taşınmazlarda irtifak hakkı ve kullanma izni bedelinin tespitinde emsal taşınmazların emlak vergi değeri, emsal taşınmazın bulunamaması halinde ise taşınmaz maliki idarece belirlenen bedel esas alınır.

İrtifak hakkı tesis edilen veya kullanma izni verilen taşınmazlar üzerindeki yapı ve tesislerin işletilmesinde elde edilen hasıllardan, bunların üçüncü kişilere kiralanması dahil pay alınmaz.

Üzerinde kamuya ait ve ihtiyaç dışı bina ve müstemilat ile henüz faaliyete geçmemiş yatırım bulunan taşınmazlar da emlak vergi değerinin yüzde üçü oranının belirlenecek bedel üzerinden değerlendirilir (Mat,2010:41).

2.3. Ar-Ge Teşvikleri

Araştırma-geliştirme faaliyeti; kültür, insan ve toplumun bilgisinden oluşan bilgi dağarcığının artırılması ve bunun yeni süreç, sistem ve uygulamalar tasarlamak üzere kullanılması için sistematik bir temelde yürütülen yaratıcı çalışmaları, çevre uyumlu ürün tasarımı veya yazılım faaliyetleri ile alanında bilimsel ve teknolojik gelişme sağlayan, bilimsel ve teknolojik bir belirsizliğe odaklanan, çıktıları özgün, deneysel, bilimsel ve teknik içerik taşıyan faaliyetleri ifade etmektedir.

Ülkeler arasındaki gelişmişlik düzeyi kıyaslamasında kullanılan ölçülerden biriside milli gelirden araştırma geliştirme faaliyetlerine ayrılan payların oranıdır. Aslında konu tersten bakıldığında daha farklı sonuçlar ortaya çıkmaktadır. Şöyle ki bugün gelişmiş ülkeler arasında sayılan ve dünya ekonomisine ve ticaretine yön veren ülkelerin Ar-Ge faaliyetlerine ayırdıkları kaynaklar yadsınamaz büyüklüklere ulaşmıştır. İşte bu aşamada Ar-Ge faaliyetlerine ayrılan kaynakların büyüklüğü hem ülkelerin gelişmişlik düzeyini göstermekte hem de ülkelerin gelişme yolundaki itici kuvveti olmaktadır. Ar-Ge faaliyetlerine daha fazla kaynak ayırmak katma değeri daha yüksek ürünler elde etmeyi veya aynı ürünü daha az maliyetle üretmeyi sağlamaktadır (Sazak,2007).

Katma değeri yüksek ürünlerin meydana getirilebilmesi uzun ve masraflı bir araştırma süreci gerektirmektedir. Firmalar içinse çoğu zaman bu maliyet üstlenilmemekte ve emek yoğun sektörlerde üretime devam edilmektedir. Ülkemizde üretim yapısının değiştirilmesi suretiyle ihraç ürünlerinin kompozisyonunda katma değeri yüksek ürünler lehine bir değişiklik gerçekleştirebilmek için firmalar üzerindeki maliyetlerin azaltılmasına yönelik teşvik unsurları uygulamaya konulmuştur (Taşdöken, 2010)

Ülkemizde araştırma-geliştirme çalışmaları ile ilgili olarak birçok çalışma yapılmıştır. Bu çalışmalar sonucunda, araştırma-geliştirme faaliyetleri çeşitli mali araç ve gereçlerle desteklenmektedir.

Bu alanda ilk girişim örneği sayılan TÜBİTAK: Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu' nun kuruluşu planlı döneme geçildikten sonra 17.07.1963 tarih ve 278 sayılı Yasa ile mümkün olabilmıştır. Bunun yanı sıra Türkiye' de Ar-Ge faaliyetlerinin teşviki ile ilgili ilk ciddi yasal düzenleme 1985 yılında 3143 sayılı Yasa ile Sanayi ve Ticaret Bakanlığı Teşkilat Yasası' nda yapılan değişiklik ile bu Bakanlık

bünyesinde Sanayi Araştırma ve Geliştirme Genel Müdürlüğü başlıklı yeni hizmet biriminin eklenmesi ile başlamıştır. Bu değişiklikle Türkiye’ de Devlet Teşkilatına bir Ar-Ge birimi eklenmiş ve bu faaliyetlere bizzat katılmasa bile, Ar-Ge’ nin geliştirilmesi ve desteklenmesi bir ilke olarak benimsenmiş çalışmalar bu çizgide devam etmiştir (Tuncer, 2010:46). Söz konusu düzenlemelerle Maliye Bakanlığı, vergi indirim ve kazanç istisnası gibi işletmenin vergi yükünü azaltma yönünde teşvikler sağlamıştır. Bunun dışında, TÜBİTAK, TTGV, KOSGEB, “ihracat teşvikleri” kapsamında Dış Ticaret Müsteşarlığı, “yatırımlarda devlet yardımları” kapsamında Hazine Müsteşarlığı gibi kuruluşlar da hibe veya borç şeklinde sermaye desteği sağlayarak işletmelerin Ar-Ge faaliyetlerine katkıda bulunmaktadırlar.

Türkiye’ de Ar-Ge faaliyetlerinin desteklenmesine yönelik çalışmalar, değişik yasalarla düzenlenen üç aşamalı bir seyir izlemektedir:

- 26.06.2001 tarih ve 4691 sayılı TEKNO PARK: Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Yasası’ nın kabulü,
- 31.07.2004 tarih ve 5228 sayılı Yasa ile Gelir ve Kurumlar Vergisi Yasalarında yapılan değişiklik ile Ar-Ge indiriminin kabulü,
- 28.02.2008 tarih ve 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi ile ilgili Yasa’ nın yürürlüğe girmesi.

2.3.1. Ar-Ge Faaliyetlerine Uygulanan Mali Teşvikler

Teşvik sisteminde gerçekleştirilen yapılandırma sürecinde Ar-Ge faaliyetlerine uygulanan teşvikler önemli bir rol oynamaktadır. Nitekim bu konuda yapılan çeşitli çalışmalar sonucunda son olarak 2008 yılında yürürlüğe giren 5746 sayılı Araştırma-Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun’ la birlikte işletmelerin Ar-Ge desteği anlamındaki teşvik ihtiyacına daha etkin bir şekilde cevap verilmeye çalışılmıştır. Aynı zamanda 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile teşvik sisteminde yeni düzenlemelere katkıda bulunulmuştur.

En son yasal düzenleme olan 5746 Sayılı Kanun dışında diğer önemli bir yasal metin de 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu’dur. Bu kanunda da hem bazı vergisel teşvikler hem de bazı finansal destek statüsünde sayılabilecek teşvikler

mevcuttur. 5746 Sayılı Kanun ile vergisel teşvik açısından; Ar-Ge Vergi İndirimi, Gelir Vergisi stopajı Teşviki, Damga Vergisi İstisnası gibi teşvik unsurlarına, finansal teşvikler açısından ise, Sigorta Primi Desteği ve Teknogirişim Sermaye Desteği gibi teşvik unsurlarına ilişkin düzenlemeler getirilmiştir.

Anılan kanun ile mükellefler, 31.12. 2023 tarihine kadar sağlanan teşvik unsurlarından faydalanabilmektedirler (Taşdöken,2010).

2.3.1.1. Ar-Ge İndirimi

5746 sayılı Kanuna göre, ticari kazanç elde eden bütün gelir vergisi mükellefleri, bütün kurumlar; faaliyet alanına, büyüklüğüne ve tam veya dar mükellef olup olmadığına bakılmaksızın Ar-Ge indiriminden yararlanabilirler.

5746 sayılı Kanununun 3/1 maddesinde ar-ge indirimini şu şekilde yer almaktadır:

“Teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, rekabet öncesi iş birliği projelerinde ve teknogirişim sermaye desteklerinden yararlananlarca personeli istihdam eden Ar-Ge merkezlerinde ayrıca o yıl yapılan Ar-Ge ve yenilik harcamasının bir önceki yıla göre artışının yarısı, 13/06/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesine göre kurum kazancının ve 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesi uyarınca ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılır (R.G.26814 say.12/03/2008)”

Teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, rekabet öncesi iş birliği projelerinde ve teknogirişim sermaye desteklerinden yararlananlarca gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik harcamalarının tamamı ile 500 ve üzerinde tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam eden Ar-Ge merkezlerinde ayrıca o yıl yapılan Ar-Ge ve yenilik harcamasının bir önceki yıla göre artışının yarısı indirim konusu yapılmaktadır (Tuncer,2010).

Yapılan Ar-Ge harcamaları, 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre aktifleştirilmek suretiyle amortisman yoluyla itfa edileceğini, bir iktisadi kıymet oluşmaması halinde ise doğrudan gider yazılacaktır.

Vergi sistemimizde Ar-Ge indirimini; KVK ve GVK'da düzenlenmiştir. GVK' da "diğer indirimler" başlıklı 89/9. Maddesinde ve KVK' da "diğer indirimler" başlıklı 10/a maddesinde şöyle açıklanmıştır:

"Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 100' ü oranında hesaplanacak "Ar-Ge indirimini".

Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden ve tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmayan amortisman tabi iktisadi kıymetler için hesaplanan amortisman tutarlarından verilen paylar üzerinden Ar-Ge indirimini hesaplanmaz. Ar-Ge indiriminden yararlanılacak harcamaların kapsamı ile uygulamadan yararlanılabilmesi için gerekli belgeleri ve usulleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir (Ferhatoğlu,Köse,2009)"

Mükellefler, Ar-Ge indiriminden projenin başladığı geçici vergi döneminden itibaren faydalanmaya başlayabilirler. İster aktifleştirilsin ister doğrudan gider yazılsın ilgili dönemde yapılan Ar-Ge harcamalarının tamamı üzerinden %100 oranında Ar-Ge indirimini ayrıca hesaplanacak ve indirim konusu yapılacaktır. Dönem kazancının yetersiz olması halinde kazançtan indirilemeyen Ar- Ge indiriminin, izleyen hesap dönemlerine devredilmesi ve yıl sınırlaması olmaksızın kazanç oluşan ilk dönemde matrahtan indirilmesi de mümkündür (Ferhatoğlu,Köse, 2009:38). Devredilen tutarlar, takip eden yıllarda her yıl belirlenen yeniden değerlendirme oranına göre arttırılarak dikkate alınır.

Ar-Ge indiriminde diğer önemli bir husus, 5746 sayılı Kanun kapsamındaki indirim istisna, destek ve teşviklerden yararlananlar; 193 sayılı Kanundan ve 5520 Sayılı kanundan ve 5084 sayılı Kanun'un aynı mahiyetteki hükümlerinden ayrıca yararlanamayacaktır.

2.3.1.2. Gelir Vergisi Stopajı Teşviki

Kamu personeli hariç olmak üzere teknoloji merkezlerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge yenilik projelerinde, teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde ve rekabet öncesi işbirliği projelerinde çalışan Ar-Ge ve destek personelinin; bu çalışmalarını karşılığında elde ettikleri ücretlerinin doktoralı olanlar için yüzde doksanı, diğerleri için yüzde sekseni gelir vergisinden müstesnadır.

Gelir vergisi stopajı teşviki, yapılan düzenlemeler ile işverene yönlendirilmiştir. Böylece çalışanlar için gelir vergisi hesaplaması asgari geçim indirimi de dikkate alınarak yapılacak, hesaplanan verginin doktoralı olanlar için % 90' ı, diğerleri için % 80' i verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilecektir.

Gelir vergisi stopajına ilişkin teşviklerden yararlanacak olan destek personelinin tam zaman eşdeğeri sayısı, toplam zamanlı Ar-Ge personeli sayısının %10' unu geçemeyecektir (Tuncer,2010: 138-139). Destek personelinin toplam tam zaman eşdeğer sayısı, toplam tam zamanlı Ar-Ge personeli sayısının %10'unu aşması hâlinde, brüt ücreti en az olan destek personelinin ücretinden başlamak üzere hangi personelin istisnadan yararlanacağı belirlenir. İstisnadan yararlanacak olanların brüt ücretleri eşit ise bu durumda, ücretine gelir vergisi istisnası uygulanacak destek personeli işverence belirlenir. Hesaplama da çıkan küsurat tama tamamlanır (R.G.26814 say.12/03/2008).

Gelir Vergisi Stopajı Teşviki' nden yararlanabilmek için söz konusu personelin Ar-Ge merkezinde istihdam edilmiş olması gerekir. Ar-Ge merkezlerinde en az 50 tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam edilmesi zorunlu olduğundan; bu yüzden gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanmak için Ar-Ge merkezlerinde en az 50 tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam edilmesi gerekmektedir. Ar-Ge merkezleri dışında, teknoloji merkezi işletmelerinde Ar-Ge ve yenilik projelerinde, teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde ve rekabet öncesi işbirliği projelerinde gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanmak için personel sınırlaması bulunmamaktadır.

Tamamlanmamış bir Ar-Ge ve yenilik projesinin devredilmesi durumunda, Ar-Ge ve yenilik projesini devralan işletme, Gelir Vergisi Stopajı Teşviki Uygulaması Esasları çerçevesinde gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanır (Tuncer,2010: 139).

2.3.1.3. Sigorta Primi Desteği

5746 sayılı Yasanın 3/3 maddesinde sigorta primi desteği şu şekilde yer almaktadır:

“Kamu personeli hariç olmak üzere teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projeleri ile rekabet öncesi işbirliği projelerinde ve teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde çalışan Ar-Ge ve destek personeli ile 26/6/2001 tarihli ve 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun geçici 2

nci maddesi uyarınca ücreti gelir vergisinden istisna olan personelin; bu çalışmalarını karşılığında elde ettikleri ücretleri üzerinden hesaplanan sigorta primi işveren hissesinin yarısı, her bir çalışan için beş yıl süreyle Maliye Bakanlığı bütçesine konulacak ödenekten karşılanır (R.G. 268814 sy.12/03/2008)”

İşveren hissesi sigorta primi desteğinden yararlanacak olan destek personelinin tam zaman eşdeğer sayısı toplam tam zamanlı Ar-Ge personeli sayısının %10'unu aşamaz. Sigorta primi işveren hissesi desteğinin hesaplanmasında, bu kapsamdaki personelin fiilen Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ayırdıkları zamanın, toplam çalışma zamanına oranı dikkate alınır. Kapsama giren personelin ay içindeki çalışmalarının tamamının Ar-Ge ve yenilik faaliyetleriyle ilgili olması hâlinde hak kazanılmış hafta tatili ve yıllık ücretli izin süreleri de bu kapsamda değerlendirilir. Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde kısmi zamanlı olarak çalışan personelin hak kazanılmış hafta tatili ve yıllık ücretli izin süreleri sigorta primi işveren hissesi desteği uygulamasında dikkate alınmaz.

Kanun kapsamına giren sigortalılara ücret dışında yapılan ödemeler, Kanun kapsamında düzenlenen aylık prim ve hizmet belgesinde yer alan prime esas kazanç dâhil edilmez. Kanun kapsamında düzenlenen aylık prim ve hizmet belgelerinden dolayı tahakkuk eden işsizlik sigortası primleri hakkında işveren hissesi sigorta primi desteği uygulanmaz.

Tamamlanmamış bir Ar-Ge ve yenilik projesinin devredilmesi durumunda, Ar-Ge ve yenilik projesini devralan işletme, gerekli şartları taşıması hâlinde işveren hissesi sigorta primi desteğinden yararlanır. Buna karşın, tamamlanmış bir Ar-Ge ve yenilik projesinin devredilmesi durumunda, Ar-Ge ve yenilik projesini devralan işletme, işveren hissesi sigorta primi desteğinden yararlanamaz (Tuncer,2010: 141).

2.3.1.4. Damga Vergisi İstisnası

5746 Sayılı Kanun kapsamındaki her türlü Ar-Ge ve yenilik faaliyeti ile ilgili düzenlenen kağıtlar damga vergisinden istisnadır. Düzenlenen kağıdın Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine yönelik olması, değerlendirme raporunun olumlu olması kağıtların damga vergisinden istisna olması için yeterlidir. Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında yapılacak işlemleri belirten ve desteği veren (Ar-Ge merkezleri ile rekabet öncesi işbirliği projeleri için başvuru yapılan) kamu kurum ve kuruluşlarınca onaylı listenin işlem esnasında işlemi yapan kurum ve kuruluşlara (noterler, resmi daireler, diğer kamu kurum ve kuruluşları vb.) ibraz edilmesi gerekli ve yeterlidir. İşlem esnasında, söz

konusu onaylı listenin herhangi bir sebeple ibraz edilememesi durumunda, kağıtlara ilişkin damga vergisi ilgililerce ödenir. Kanun kapsamına giren sigortalılar için düzenlenecek aylık prim ve hizmet belgeleri de bu kapsama dahildir ve onlardan da damga vergisi alınmaz (R.G. 268814 sy.12/03/2008).

2.3.1.5. Teknogirişim Sermaye Desteği

Ar-Ge faaliyetleri ile ilgili bir yenilik de karşılıksız yardım (fon) şeklinde, genç girişimcilere verilecek olan 100 bin TL' ye kadar sermaye desteği olmuştur.

Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından, örgün öğrenim veren üniversitelerin herhangi bir lisans programından bir yıl içinde mezun olabilecek durumdaki öğrenci, yüksek lisans veya doktora öğrencisi ya da lisans, yüksek lisans veya doktora derecelerinden birine ön başvuru tarihinden en çok beş yıl önce almış kişilere, teknoloji ve yenilik odaklı iş fikirlerini, desteği veren merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından desteklenmesi uygun bulunan bir iş planı çerçevesinde, katma değer ve nitelikli istihdam yaratma potansiyeli yüksek teşebbüslere dönüştürebilmelerini teşvik etmek için yapılan sermaye desteğidir. Bu destek 100.000 Türk Lirası' na kadar bir defaya mahsus olmak üzere ve teminat alınmaksızın hibe olarak verilmektedir (Taşdöken, 2010:77).

Ar-Ge personelini desteklemek amacıyla, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin tümü tarafından ayrılacak ödeneklerin tutarı her yıl için 10 Milyon TL' den az olamayacaktır. Ayrıca bu tutarlar her yıl belirlenen yeniden değerlendirme oranında uygulanmak suretiyle arttırılacaktır.

2.3.2. Teknoloji Geliştirme Bölgelerine Uygulanan Teşvikler

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

bütünleştigi siteyi veya bu özelliklere sahip teknopark olarak tanımlanmaktadır (Organ,2006:154).

4961 Sayılı Kanun'un geçici 8. maddesinde süre sınırı olmaksızın uygulanacak teşvikler yer almaktadır (R.G. sy. 22454, 06.07.2001);

- Bölgelerin kurulması için gerekli arazi temini, altyapı ve idare binası inşası ile ilgili giderlerin yönetici şirketçe karşılanamayan kısmı, yardım amacıyla Bakanlık bütçesine konulan ödenekle sınırlı olmak üzere karşılanabilir.
- Bölgenin yönetilmesi ve işletilmesinden sorumlu şirket, bu Kanun' un uygulanması ile ilgili işlemlerde her türlü vergi resim ve harçtan muaf olacaktır.
- Atık su arıtma tesisi işleten bölgelerden, belediyelerce atık su bedeli alınmayacaktır.

Teknoloji geliştirme bölgelerine uygulanan 31.12.2013 tarihine kadar uygulanabilecek teşvikler arasında; bu bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflere ve yönetici şirketlere sağlanan destek ve muafiyetler, mükelleflerin tam veya dar mükellefiyet esasına göre gelir veya kurumlar vergisine tabi olması açısından bir ayırım olmaksızın, teknoloji geliştirme bölgelerinde yürüttükleri yazılım ve Ar-Ge' ye dayalı faaliyetlerinden temin ettikleri kazançlara uygulanan gelir ve kurumlar vergisi muafiyeti, bölgede çalışan personel ücretlerine uygulanan istisna ve bu bölgelerde üretilen ürünlere uygulanan KDV istisnası bulunmaktadır.

2.3.2.1. Yönetici Şirketlere Sağlanan Teşvikler

Yönetici şirketlerin istisna edilen kazançları; 4961 sayılı Kanun kapsamında bölgenin kurulmasına, yönetilmesine ve işletilmesine ilişkin faaliyetlerden kaynaklanan kazançlardır. Bu kazançlar, 01.01.2004 tarihinden geçerli olmak üzere 31.12.2013 tarihine kadar Gelir ve Kurumlar Vergisinden muaf tutulmuştur. Bir kazanç istisnası olduğundan, istisna kapsamındaki faaliyetlerden elde edilen hasıllardan bu faaliyet nedeniyle yüklenilen gider ve maliyet unsurlarının düşülmesi sonucu bulunacak kazancın tamamı istisna olacaktır (Özkanlı,Çaltekin,2006).

Faaliyetlerden sonucu doğan kazanç eğer zararlı sonuçlanmış ise, bu kazancın diğer faaliyetler sonucu oluşan kardan indirilmesi mümkün değildir. Zararın kanunen kabul

edilmeyen giderler satırında gösterilerek muhasebeleştirilmesi yapılacaktır (Güneş,2009:165).

Yönetici şirketlerin teşvik kapsamındaki faaliyetleri dışındaki diğer normal ticari işlemleri kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Bu kapsamda nakitlerin değerlendirilmesi sonucu oluşan faiz gelirleri, yabancı para cinsinden aktifler dolayısıyla oluşan kur farkları, iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasında doğan gelirler istisna kapsamında değerlendirilmez.

Yönetici şirketlerin istisna kapsamında değerlendirilen kazançlarını dağıtmaları halinde ise, kar dağıtımına bağlı tevkifatın yapılması gerekmektedir.

2.3.2.2. Yazılım ve Ar-Ge Faaliyetlerine Uygulanan Teşvikler

Teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından, bölgede gerçekleştirilen yazılım ve Ar-Ge' ye dayalı üretim faaliyetlerinden temin edilen kazançlar, gelir ve kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur. Söz konusu faaliyetlerden sağlanan kazançlar, faaliyete geçilmesinden itibaren beş yıl süre ile teşvik kapsamına alınmıştır. Ancak belirli teknolojik alanlar ve ürünler için bu sürenin 10 yıla kadar uzatılma imkanı bulunmaktadır (Arslan, 2007).

Bölgede faaliyette bulunan mükelleflerin, bölge dışında gerçekleştirdikleri faaliyetlerinden elde ettiği kazançların, yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilmiş olsa dahi, istisnadan yararlanması söz konusu 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. Ancak mükelleflerin bölgede faaliyete geçtikleri tarih itibariyle tamamlamış oldukları yazılım ve Ar-Ge' ye dayalı projelerden elde edecekleri kazançların istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır (Güneş,2009:166).

2.3.2.3. Bölgede Çalışan Personel Ücretlerinde İstisna

Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde görev alan yazılım ve Ar-Ge personelinin, bu görevlerine ilişkin ödenen ücretleri de gelir vergisinden 10 yıl süre ile istisna edilmiştir.

Personelin; araştırma, yazılım ve Ar-Ge faaliyetleri dışında kalan görevlerinden elde ettikleri ücretleri ise istisna kapsamında yer almamaktadır. Aynı şekilde, bölgede araştırmacı, yazılımcı ve Ar-Ge personeli dışında kalan diğer personele yapılan ücret ödemeleri de tamamen istisna dışında tutulmaktadır (Kavak, 2002).

İstisna kapsamında yer alan personel ücretleri vergilendirilmediğinden, özel gider indiriminden yararlanmaları da mümkün değildir. Personelin hem bölge içinde hem de bölge dışındaki projelerde çalıştırılan süreye karşılık gelen ücret, gelir vergisinden muaf tutulmaktadır. Öte yandan, ücret istisnasının uygulanması süreci 2013 yılına kadar uzatılmıştır.

2.3.2.4. Bölgede Faaliyet Gösteren KDV Mükelleflerine Sağlanan Teşvikler

Bölgede faaliyette bulunan girişimcilerin kazançları vergiden muaf tutulduğu sürece, bölgede ürettikleri bazı hizmetleri katma değer vergisinden muaf tutulmuştur. Bu hizmetler arasında; sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel internet, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımı şeklindeki teslim ve hizmetler yer almaktadır (Arslan, 2007).

Söz konusu istisna sadece, bölgede üretilecek yazılım, program ve lisansını kapsayacak bölge dışında yaratılan katma değeri kapsamayacaktır. Ayrıca Katma Değer Vergisi istisnası sadece bölgede faaliyet gösteren kişi ve kurumlara tanınmış olup, bölgede yönetici şirket konumunda olan firmaların bu istisnadan yararlanması söz konusu değildir (Güneş,2009).

Teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunanlara yönelik istisna kısmi istisna niteliğindedir. İstisnaya konu bu işlemlerle ilgili yüklenilen katma değer vergilerinin mükelleflerin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesapladıkları katma değer vergisinden indirmeleri söz konusu değildir.

2.3.2.5. Diğer Teşvikler

Ar-Ge faaliyetlerinde bulunan kişi, kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığı sponsor olarak yapılan bağış ve yardımlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanun' larında belirtilen oranlar esas alınarak indirime tabi tutulur. Bu oran, bilindiği gibi, o yıla ait beyan

edilecek gelirin veya o yıla ait kurum kazancının yüzde 5' i kadarlık kısmını içermektedir (Arslan, 2007).

Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde faaliyet gösteren firmaların, üniversite vakıflarına yapacakları kira ödemeleri üzerinden, Gelir Vergisi Kanunu' nun 94/5-b maddesi hükmü gereğince 01.01.2004 tarihinden itibaren %22 oranında gelir vergisi tevkifatı yapmaları gerekmektedir. Yönetici şirketlerden yapılan kiralamalarda, kurumlar vergisi mükellefi olmaları dolayısıyla, yapılacak kira ödemeleri üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır (Yargıç, 2005:259).

2.3.3. Kuruluşlar Tarafından Uygulanan Ar-Ge Teşvikleri

Teknolojik gelişmenin sağlanması açısından önemli olan Ar-Ge çalışmaları için ülkemizde TÜBİTAK, TEYDEB ve KOSGEB gibi kuruluşlar tarafından uygulanan çeşitli Ar-Ge teşvikleri mevcuttur. Bu bölümde kuruluşlar tarafından uygulanan teşvikler ele alınmıştır.

2.3.3.1. TÜBİTAK' ın Ar-Ge Destekleri

TÜBİTAK, bünyesinde yer alan Teknoloji ve Yenilik Destek Programları Başkanlığı (TEYDEB) aracılığıyla, özel sektörün Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerini teşvik etmek üzere bir takım destekler sunmaktadır. Sayıca desteklenen firmaların çoğunu KOBİ'ler oluşturmaktadır. TEYDEB tarafından sağlanan destek programları; Sanayi Ar-Ge Projeleri Destekleme Programı, KOBİ Ar-Ge Başlangıç Desteği Programı ve Uluslararası Sanayi Ar-Ge Projeleri Destekleme Programı olmak üzere üç tanedir.

- Sanayi Ar-Ge Projeleri Destekleme Programı

1995 yılından beri Dış Ticaret Müsteşarlığı-TÜBİTAK işbirliği ile gerçekleştirilen bu program kapsamında, yeni bir ürün üretilmesi, mevcut bir ürünün geliştirilmesi, iyileştirilmesi, ürün kalitesi veya standardının yükseltilmesi veya maliyet düşürücü nitelikte yeni tekniklerin, yeni üretim teknolojilerinin geliştirilmesi konularında özel sektör tarafından yürütülen Ar-Ge nitelikli projeler desteklenmektedir. Başvuruda bulunan kuruluşların sektör ve ölçeğine bakılmaksızın, %50'si hibe şeklinde desteklenmektedir. Hibe desteklerinin %25' i Dış Ticaret Müsteşarlığı, kalan %75' i ise

TÜBİTAK kaynaklarından sağlanmaktadır. Destek oranı belli koşulların sağlanması halinde %60'a çıkabilmektedir (Yetiş, 2009:31).

- **KOBİ Ar-Ge Başlangıç Desteği Programı**

Mevcut bir ürünün geliştirilmesi, iyileştirilmesi, ürün kalitesi veya standardının yükseltilmesi veya maliyet düşürücü nitelikte yeni tekniklerin, yeni üretim teknolojilerinin geliştirilmesi konularında KOBİ'ler tarafından yürütülen 400 bin TL bütçe ve 18 ay süre ile sınırlı ilk iki projeye TÜBİTAK tarafından %75 oranında hibe şeklinde mali destek sağlanmaktadır(<http://www.tubitak.gov.tr/home.do?sid=696&pid=478>). Bu programda değerlendirme ve karar süresi ortalama 90 gün içinde sonlandırılmaktadır. TÜBİTAK, özellikle KOBİ'lerin ilk iki Ar-Ge projesini desteklemek için oluşturduğu bu programda, proje hazırlamak için alınan danışmanlık hizmet giderlerini de destek kapsamına almıştır.

- **Uluslararası Sanayi Ar-Ge Projeleri Destekleme Programı**

Özel sektörün, uluslararası ortak araştırma, teknoloji geliştirme ve yenilik projelerinde etkin bir biçimde yer alması, dünyadaki teknolojik gelişmeleri takip edebilmesi ve yeni dış pazarlara açılması amacıyla, 2007 yılında Uluslararası Sanayi Ar-Ge Projeleri Destekleme Programı başlatılmıştır. Program kapsamında, uluslararası ortak destek programlarında (EUREKA, EUROSTARS, Avrupa Birliği Çerçeve Programları altında ortak proje çağrılarında çıkan programlar ve benzeri uluslararası program ve projeler) yer alan ve Türkiye'de yerleşik katma değer yaratan kuruluşların, sektör ve büyüklüğüne bakılmaksızın nitelikli Ar-Ge ve yenilik projelerine TÜBİTAK tarafından %75'e varan oranlarda hibe destek sağlanmaktadır. Bu üç temel finansal destek dışında, TÜBİTAK tarafından 5746 Sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun'da yer alan Teknogirişim Sermaye Desteği de verilmektedir.

2.3.3.2. TTGV' nin Ar-Ge Destekleri

Türkiye Teknoloji Geliştirme Vakfı (TTGV), 1991 yılında Türkiye Cumhuriyeti ile Dünya Bankası arasında imzalanmış bulunan bir uluslararası borç anlaşması gereğince kurulmuştur. TTGV' nin kurucuları; kamu kurumları, özel kuruluşlar, şemsiye örgütler ve şahıslardan oluşmaktadır.

- Ar-Ge Proje Destekleri

TTGV' nin ardışık ve tümleşik mekanizmalar içeren bir destek uygulaması olan Ar-Ge Proje Destekleri, Teknoloji Geliştirme Projeleri Desteği, Ticarileştirme Proje Desteği ve Ortak Teknoloji Geliştirme Desteği olmak üzere, bünyesinde üç destek unsurundan oluşmaktadır.

Teknoloji Geliştirme Projeleri Desteği: Teknolojik Ürün ve Teknolojik Proses İnovasyonu kavramları çerçevesinde, bilgi birikimi projeyi gerçekleştiren firmada kalmak üzere, ticari değeri olan ürünlerin elde edildiği teknoloji geliştirme düzeyindeki Ar-Ge faaliyetleri desteklenmektedir. Altyapı veya üretim yatırımına dayalı projeler TGP destek kapsamı dışında kalmaktadır. Sanayi kuruluşları ve yazılım şirketlerinin Ar-Ge faaliyetlerini desteklemek amacıyla oluşturulan desteğin tamamı geri ödemeli olup, destek miktarı en fazla 1.000.000 ABD Doları olarak belirlenmiştir. Destek süresi azami 2 yıldır.

Ticarileştirme Projeleri Desteği: TTGV' nin Teknoloji Geliştirme Projeleri desteğinden yararlanarak prototip geliştirme aşamasını başarı ile tamamlamış firmaların faydalanabileceği Ticarileştirme Projeleri Desteği, bu projeler sonucunda oluşan çıktılarının ölçek ekonomisine uygun şekilde ticarileştirilmesine yönelik geliştirilecek projelere destek sağlamayı amaçlamaktadır. TTGV' nin Teknoloji Geliştirme Projeleri desteğinden yararlanarak prototip geliştirme aşamasını başarı ile tamamlamış sanayi kuruluşları ve yazılım şirketlerine uygulanmak üzere, Üst limiti 1.000.000 ABD Doları olarak belirlenen geri ödemeli desteğin çerçevesi ticarileşme sürecinin gereklerine uygun olarak genişletilmiş, tamamlanan Ar-Ge projesi sonrasında uluslararası pazarlarda rekabet gücüne kavuşmak amacıyla yapılması gerekli üretim ve satışa yönelik hazırlık çalışmaları destek kapsamına dahil edilmiştir. Destek süresi azami 1 yıldır.

Ortak Teknoloji Geliştirme Projeleri Desteği: Kuruluşları arasında beraber çalışma pratiği ve tecrübesinin "Araştırma ve Teknoloji Geliştirme" çalışmalarında teşvik edilmesi amacı ile tasarlanmıştır. Destek ile ortaklıktan doğan artı değeri artırmak üzere kuruluşların uzmanlık alanlarındaki Ar-Ge birikimlerinin bütünü tamamlayacak tarzda bir araya getirilmesi ve daha kapsamlı Ar- Ge faaliyetlerinde entegrasyonu ve kapasite gelişimini sağlamak temel hedef olacaktır. Destek ile ortak faaliyet alanlarında rekabet

öncesi veya rekabet içi işbirliği oluşturmak için bir araya gelen kuruluşların projeleri de desteklenecektir. Sanayi kuruluşları ve yazılım şirketlerine, en az 3 kuruluşun ortaklaşa Ar-Ge projesi yürütmek amacıyla bir Ortak Girişim oluşturması gerekmektedir. Temel ve uygulamalı araştırma süreçlerini de kapsayabilecek projeler için sağlanacak tamamı geri ödemeli desteğin üst limiti 2.500.000 ABD Doları' na çıkarılmıştır. Destek süresi azami 2 yıldır. Ayrıca Üniversite ve araştırma kurumlarından alınması planlanan hizmet alımlarını özendirilmeye yönelik teşvikler sağlanmış, projelerin nakit akış yönetimlerini kolaylaştırıcı destek şartları geliştirilmiştir (<http://www.ttgiv.org.tr/>).

- Diğer Destekler

TTGV' nin Ar-Ge Proje Destekleri dışında teknolojik inovasyon faaliyetlerine yönelik Teknolojik Girişimcilik Destekleri, Stratejik Odak Konuları Projeleri (STOKP) Desteği ve Girişim Sermayesi Destekleri de mevcuttur.

Teknolojik Girişimcilik Desteği, teknolojik içerikli fikirlerin ticarileşmesine olanak sağlamak, girişimci adaylarını ortaya çıkarmak, yapacakları yatırımlarda yol göstermek ve onları desteklemek amacı dayalı olarak oluşturulmuş ve içinde “Ön Kuluçka Desteği, Risk Paylaşım Desteği ve Başlangıç Sermayesi Destekleri” şeklinde üç tip destek mekanizması barındıran bir finansal teşvik uygulamasıdır.

Stratejik Odak Konuları Projeleri, kapsamında yüksek katma değerli ve ihracat potansiyeli olabilecek teknolojik, ya da sektörel alanların belirlenmesinde ya da mevcut sektörler ve teknolojilerde daha yüksek katma değer yaratacak ve Ar-Ge ve inovasyona dayalı rekabetçi uygulamalara temel oluşturacak çalışmalar, üniversite-sanayi işbirliğini geliştirecek yöntemlerin oluşturulmasına yönelik çalışmalar, yürütülen veya geliştirilmesinde yarar görülen araştırma, teknoloji geliştirme ve inovasyon destek faaliyetlerine yönelik etki izleme, değerlendirme ve proje geliştirme ve benzeri faaliyetler desteklenmektedir. Girişim sermayesi desteği ise, bünyesinde barındırdığı fonlar ya da firmalarla başlangıç ve büyüme aşamasındaki teknoloji firmalarına yatırım yapılmasına amacına yönelik bir destek türüdür. Bu çerçevede; çalışmanın ikinci bölümde açıklanan özsermaye ve borç (kredi) desteği uygulaması bu fonlar ve firmalar aracılığıyla hayata geçirilmektedir (<http://www.ttgiv.org.tr/>).

2.3.3.3. KOSGEB' in Ar-Ge Destekleri

KOSGEB, T.C. Sanayi Bakanlığı ile ilgili bir kurum olup, 20 Nisan 1990 tarihinde 3624 sayılı yasa ile kurulmuştur. KOSGEB tarafından, “Teknoloji Geliştirme ve Yenilik Destekleri” başlığı altında verilen üç temel destek unsuru bulunmaktadır. Bunlar; Teknoloji Araştırma Geliştirme Destekleri, Sınai Mülkiyet Hakları Desteği ve Teknogirişim Sermaye Desteği’ dir.

KOSGEB’in sağladığı teknoloji araştırma ve geliştirme desteğinin konusunu, bilim ve teknolojiye dayalı yeni fikir ve buluşlara sahip işletmelerin, ulusal ve uluslararası platformlarda rekabet edebilecek teknolojik düzeyde kurulması, gelişmesi ve yeni ürün üretilmesi veya geliştirilmesi amacı ile bu işletmelere teknolojik araştırma ve geliştirme desteği verilmesi oluşturmaktadır. Teknoloji Araştırma ve Geliştirme Desteği geri ödemeli ve geri ödemesiz olmak üzere iki ayrı destek unsurlarını içermektedir (<http://www.kosgeb.gov.tr/>)

- Geri ödemeli destekler, teminat karşılığında verilir, faiz, komisyon v.b. uygulanmaz. Bu destekler iki türdür; Malzeme, teçhizat ve prototip üretimi ile ilgili giderler ve deneme amaçlı hammadde temini desteği ve Projesi KOSGEB tarafından desteklenerek başarı ile tamamlanan işletmelere yönelik olan kalite geliştirme ve teknolojik donanım temini desteğidir.
- Geri ödemesiz destekler ise; Danışmanlık Desteği, Ar-Ge sonuçlarını yayınlama desteği, Teknopark kira desteği, İşlik tahsisi desteği, İşletmelerin, Ar-Ge konusuna ilişkin yurtdışı kongre, konferans, panel, sempozyum, teknoloji fuarları ile teknoloji transfer amaçlı yurtdışı toplantılara katılım ve ziyaret desteği, başlangıç sermayesi desteği ve iş geliştirme desteğidir.

2.3.3.4. AB Fonlarından Hibe Destekleri

2007-2013 dönemi itibariyle Avrupa Birliği (AB)’ nin Destek Programları uygulanmaktadır. Avrupa Birliği tarafından aday konumunda olan Türkiye’ nin de bu programlardan yararlanması öngörülmüştür. Bu programdan pay almak, proje performansına bağlı bulunmaktadır. Türkiye Avrupa Birliği’ ne 2500’ e yakın proje sunmuş, %5’ i kabul edilmiştir. Ülkemiz AB destek havuzuna son 43 yılda 15,4 milyar

EURO katkıda bulunmuş olup, ancak %5 projeye karşılık gelen 2,2 milyar EURO hibe alabilmiştir (Bağrıaçık ve Yıldırım,2008:57).

Tablo 11: AB 2007-2013 Hibelerine Genel Bakış

2004 Fiyatlarıyla Milyar €	2007-2013			% Değişim 2013/06
	2006	2013	TOPLAM	
IPA (Katılım Öncesi Yardım Aracı)	1,121	1,700	10,213	% 52
ENPI (Avrupa Komşuluk ve Ortaklık Aracı)	1,274	1,720	10,587	% 35
DCEC (Kalkınma İşbirliği ve Ekonomik İş Birliği Aracı)	1,862	2,324	15,103	% 25
İFS (İstikrar için Araç)	531	500	2,531	% -6
Ortak Dış & Güvenlik Politikası	99	340	1,74	% 245
Kredi Garanti Fonu Provizyonu	220	167	1,244	% -24
Acil Yardım Rezervi	221	-	-	% -100
Diğer	894	1,278	8,046	% 43
Global Ortak Olarak AB İçin Toplam	6,222	8,029	49,463	% 49

Kaynak: Bağrıaçık ve Yıldırım, (2008).

2.4. İhracat Teşvikleri

İhracat teşvikleri, kısa dönemde ihracatın ve böylelikle döviz gelirlerinin arttırılmasını, uzun dönemde ise ülke kaynaklarının ihracat endüstrilerine kaymasını sağlamak amacıyla alınan önlemler bütünü olarak tanımlanabilmektedir (Kalkan,2001:3).

Diğer bir ifadeyle, bir hammadde fabrikaya gelip işlendikten sonra ürün halinde satışına ve satış sonrası hizmetlere varıncaya kadar akla gelebilecek tüm maliyet unsurlarının tamamını veya bir kısmını düşürerek ve bunun sonucunda ihracattan kazanılacak döviz gelirlerini arttırarak ihracatı karlı kılan tüm tedbirlerdir (Kemer, 2003:32).

Gerek gelişmiş ve gerekse gelişmekte olan ülkeler, ihracatlarının arttırılması konusunda büyük çabalar harcamaktadır. Bazı ekonomiler ihracatı ekonomik büyüme ve kalkınma aracı olarak kullanırken, bazıları uluslararası ticarete rol etkinliği gibi başka amaçlarına hizmet etmek üzere kullanmaktadır.

Ülkemizde yürürlükte olan ihracat destek enstrümanları; kredilendirmeden hibe yardımlara uzanan oldukça geniş bir yelpaze içinde yer almaktadır. En yaygın şekilde kullanılan araç ise, gümrük vergilerinden muafiyet sağlayan dahilde işleme rejimidir. Son yıllarda mahsup sistemi, prim ödemesi ve ihracat iadesi gibi isimler altında vergi

iadesi sistemine benzer uygulamalar kullanılmaktadır. Eximbank tarafından sunulan ihracat kredi programları da yaygın şekilde kullanılan enstrümanlardandır.

İstisna ve muafiyet sağlayan yardımlar Yüksek Planlama Kurulu Kararlarını müteakiben Bakanlar Kurulu Kararları ile uygulamaya konulurken, çoğunlukla daha fazla kaynak aktarımını gerektiren hibe devlet yardımları, Para-Kredi ve Koordinasyon Kurulu Kararları ile yürürlüğe konulabilmektedir.

Doğrudan nakdi hibe yardım uygulamaları 94/6401 sayılı “İhracata Yönelik Devlet Yardımları” na ilişkin Bakanlar Kurulu Kararı ve bu karara dayanarak çıkarılan Para-Kredi ve Koordinasyon Kurulu tebliğleri ile yürütülen ve başlıcaları Tarımsal İhracat İadeleri, Sanayi Geliştirme Yardımı, Ar-Ge Yardımı, Fuar Yardımı, Yurt Dışı Ofis-Mağaza Yardımı, Çevre Yardımı, Eğitim Yardımı, İstihdam Yardımı, Pazar Araştırması, Patent ve Endüstriyel Tasarım Yardımı şeklindeki yardımlardan oluşmaktadır.

2.4.1. Vergi Teşvikleri

İhracat faaliyetleri ile ilgili resim, harç, KDV, ÖTV gibi vergilerde istisna muafiyet uygulamaları ile ihracat teşvik edilmektedir.

2.4.1.1. Vergi, Resim ve Harç İstisnası

İhracatta vergi muafiyeti sağlayan düzenleme 23/12/1999 Tarih ve 99/13812 Sayılı “İhracat, İhracat Sayılan Satış ve Teslimler İle Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetlerde Vergi, Resim Ve Harç İstisnası Uygulanmasına İlişkin Karar” la uygulamaya konulmuştur.

Vergi, resim ve harç istisnası ile, ihracat faaliyetinde bulunan işletmelerin maliyetlerinin azaltılması suretiyle; ihracatı artırmak, ihraç pazarlarını geliştirmek ve ihraç ürünlerine uluslar arası piyasalarda rekabet gücü kazandırılması amaçlanmaktadır.

Vergi, resim ve harç istisnası kapsamında;

- İhracat, ihracat sayılan satış ve teslimler, döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetler ile transit ticaretin finansmanında kullanılmak kaydıyla kredi kuruluşlarınca

kullandırılan her türlü sevk öncesi ve sevk sonrası krediler ve firmaların sağladıkları prefinansman ile bunların geri ödenmesi,

- İhracatla ilgili işlem yapan bankaların (Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası dahil), özel finans kurumlarının, faktoring şirketlerinin, sigorta şirketlerinin, noterlerin ve diğer kuruluşların ihracat, ihracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetlerle ilgili olarak yapmış oldukları bütün hizmet ve muameleler dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paralar ve kambiyo işlemleri,
- Dahilde işleme rejimi kapsamında yapılan ithalat ve/veya yurtiçi alımlar ile ilgili işlemler ve bunların finansmanı amacıyla kullanılan krediler,
- İhracat karşılığı yapılacak her türlü ödemeler, ihracat, ihracat sayılan satış ve teslimler, döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetler ile transit ticaretle ilgili işlemler ve bu işlemler sebebiyle düzenlenen kağıtlar, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, Damga Vergisi,492 sayılı Harçlar Kanunu gereğince alınan harçlar ve diğer kanunlarda yer alan vergi, resim ve harçlar ile hal rüsumundan müstesnadır (Vergi, Resim ve Harç İstisnası Hakkında Tebliğ, Sayı:2000/1, Madde:4).

2.4.1.2. İhracatta KDV İstisnası

Katma değer vergisi teorisinde yer alan ve uluslararası uygulamada kabul edilen, varış yerinde vergileme prensibi gereği ihracat kapsamlı teslimlerde katma değer vergisi uygulanmamaktadır. İhraç edilen malların üretimi amacıyla, hammadde ve diğer girdilerin tedariki esnasında ödenmiş olan Katma Değer Vergileri'nden, imalatçı ihracatçı ya da ihraç edilen malların imalatını yapan firmalar üzerinde kalan kısmı, ihracattan sonra ilgili firmalara iade edilmektedir. Diğer ifadeyle bu firmalar vergiden istisna edilmektedir (Tuncer, 1999:78).

Mal ve Hizmetlerin üzerindeki vergi yükünden arındırılması gereği, yüklenilen vergilerin telafisi için; “indirim” ve “iade” olmak üzere iki yöntem benimsenmiştir. Yüklenilen vergilerin ana telafi yöntemi indirimdir. Yasa koyucu, indirim yönteminin yetersiz kalabileceğini düşünerek, ihracatta iade hakkı doğuran işlemlerde iade yöntemini de düzenlemiştir. Böylelikle ihracatta yüklenilen vergiler öncelikler indirim

yolu ile telafi edilecek, indirimi mümkün olmayan ve indirilmeyen KDV kalması halinde, kalan vergiler mükellefe iade edilecektir.

İhracatta KDV istisnası, ihracatçıların dünya pazarlarında rekabet gücünün artırılması amacıyla 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 11. ve 12. maddesi ile yapılan düzenlemelerle Türk Vergi Sisteminde yerini almıştır.

KDVK' nın 11. maddesine göre aşağıdaki teslim ve hizmetler vergiden istisna edilmiştir (Pehlivan, 2008:347):

- İhracat Teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler ve karşılıklı olmak koşulu ile uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye' de verilen roaming hizmetleri,
- Türkiye'de ikamet etmeyen yolcuların satın alarak Türkiye dışına götürdükleri malların teslimi anında KDV tahsil edilir. Ancak gümrükten malın çıkışı anında fatura veya belgenin ibrazında tahsil edilen KDV iade olunur.
- İhraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait katma değer vergisi, ihracatçılar tarafından ödenmez. Mükelleflerce tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu vergi, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunur.

- Mal İhracatı

KDVK' nın 11/1-a maddesi uyarınca ihracat teslimleri vergiden istisna edilmiştir. Bu nedenle ihraç edilen malın teslimi dolayısıyla alıcıdan KDV tahsil edilmez.

KDV istisnasında, bir teslimin ihracat sayılabilmesi için (Şahin, 1997:45);

- Teslimin yurt dışındaki müşteriye yapılması,
- Teslim konusu olan malın T.C Gümrük hattından geçerek bir dış ülkeye ulaşmış olması gerekmektedir.

Bu yüzden Katma Değer Vergisi istisnasından yararlanabilmek için prensip olarak ihracattan önce vergi dairesine başvurulmasına gerek yoktur. Ancak ihracat faturasının yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi zorunludur. Bundan da anlaşılıyor ki mal ve hizmet ihraç edilinceye kadar bu mal ve hizmetin meydana getirilmesi ile ilgili her türlü

mal ve hizmet alımları katma değer vergisine tabi bulunmaktadır. İhracat istisnasının uygulanacağı dönem olarak, malların fiilen yurt dışına çıkarıldığı dönem esas alınacaktır. Dolayısıyla bundan önce ihraç edilen mal ve hizmetin meydana getirilmesi ile ilgili yüklenilen KDV'ler ihracatın gerçekleşmesini beklemeden yüklenildikleri döneme ait beyannamede indirim konusu yapılır.

- Hizmet İhracatı

KDVK' nın 11. Maddesi hükmüne göre; mal ihracatı yanında, ihraç edilen mallara yönelik olarak yapılan hizmetler ile yurt dışında bulunan müşteriler için yapılan hizmetler vergiden istisna edilmiştir.

26 seri no.lu KDV Genel Tebliği' nin (K) bölümü uyarınca hizmet ihracatında katma değer istisnası uygulanabilmesi için aşağıdaki şartların birlikte gerçekleşmiş olması zorunludur (Ceyhan, 2007):

- Hizmet yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır.
- Fatura ve benzeri belge yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmelidir.
- Hizmetin bedelinin döviz olarak Türkiye' ye getirilmesi gerekmektedir.
- Hizmetten yurt dışında yararlanılmalıdır.

Hizmet ihracatından uygulanan KDV istisnası tam istisna niteliğindedir. Yani yüklenilen verginin KDVK' nın 32. Maddesine göre, iadesi mümkündür.

İstisna kapsamına girdiği belirlenen hizmetin faturası bu işlemin yapıldığı dönem itibariyle düzenlenecek ve ilgili dönem KDV beyannamesinde teslim hizmet bedeli olarak gösterilecektir. Daha sonra beyannamenin istisna ile ilgili bölümünde gösterilmek suretiyle KDV matrahına girmemesi sağlanmış olacaktır (Ürel, 2010:125).

- İhraç Kaydıyla Yapılan Teslimlerde KDV İadesi (Tecil-Terkin Uygulaması)

KDV Kanunu' nun 11/1-c maddesine göre, imalatçılar tarafından ihraç edilmek şartıyla kendilerine yapılan teslimlere ait KDV, ihracatçılar tarafından ödenmemekte, ancak imalatçılar tarafından tahsil edilmediği halde ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu vergi, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunmaktadır.

İhracatçılara, tecil-terkim müessesesi kapsamında mal teslim edebilecek nitelikte olan imalatçılardan ihraç kaydıyla alacakları mallara KDV ödememeleri imkanı sağlamıştır.

İmalatçının ise KDV' li fatura kesmek ve bunu beyannamesinde göstermekle beraber, teslim KDV' si kadar olan KDV borcunu faizsiz olarak tecil ettirmek suretiyle finansman yükünden kurtulmasına, hatta KDV borcu çıkmamışsa veya çıkan KDV borcu tecili gereken miktardan az ise, aradaki farkı nakden veya başka vergi borçlarına mahsubu suretiyle, ihracatçıdan alamadığı KDV' nin tamamını, vergi dairesinden alabilmesi mümkün kılınmıştır. Ancak, ihracatın belirtilen sürede gerçekleştirilmemesi halinde, tecil edilen vergiye uygulanacak müeyyideler yönünden ihraç kaydıyla mal teslim edenlerin muhatap alınması, bu kapsamda mal teslim edenler açısından aleyhte bir durum yaratmaktadır. İhraç kaydıyla mal teslim edenlerin, söz konusu müeyyidelere muhatap kalmamaları için, ihracatçılarla devamlı suretle irtibat kurarak, ihracatın üç aylık süre içerisinde gerçekleştirilmesini sağlamak gerekir (Kızılot, 2010).

2.4.1.3. İhracatta ÖTV İstisnası

İhracatta ÖTV istisnası iki şekilde uygulanabilmektedir. Bunlardan ilki, ÖTV mükelleflerinin vergiye tabi mallarını doğrudan ihraç etmesi halinde ÖTV uygulanmamasıdır. Doğrudan ihracat yapılması halinde ÖTV hesaplanmaması için; ihraç konusu malın T.C. Gümrük Bölgesini terk edip, ÖTV kapsamına giren mal yurtdışındaki müşteriye teslim edilmesi şartlarının gerçekleşmesi gerekmektedir. İkincisi ise, ÖTV mükelleflerinden alınan malların ihracında ÖTV'nin geri alınmasıdır. ÖTV mükelleflerinden vergi ödenerek satın alınan veya doğrudan ithal edilen malların ihraç edilmesi durumunda, bu alımlar ile ilgili olarak ödenen ÖTV fatura veya benzeri belgelerde ya da gümrük makbuzu ile kanıtlanması halinde, ihracatçı ödediği vergiyi vergi dairesinden geri alabilmektedir. ÖTV imalat veya ithalat safhasında sadece bir kez uygulanmakta, bu safhadan sonraki safhalarda satın alınan mallar için ÖTV iadesi yapılmamaktadır. Dolayısıyla, sadece ÖTV mükelleflerinden alınan veya ÖTV ödeyerek ithal ettiği malı ihraç edenlere vergi iadesi yapılmaktadır.

ÖTV Kanunu'nun verginin tecili başlıklı 8.maddesinin 2 numaralı bendi çerçevesinde, ihraç edilmek şartı ile ihracatçılara teslim edilen mallar için ÖTV tahsil edilmeyerek tecil edilmektedir. İhraç edilecek malın satışından itibaren 3 ay içinde ihracatın gerçekleşmesi halinde ertelenen vergi terkin edilecektir

Dahilde İşleme Rejimi kapsamında ÖTV istisnası iki şekilde uygulanmaktadır. İlk olarak, şartlı muafiyet sisteminde ithalatı ÖTV kapsamına giren ürün ihracatçı

tarafından Dahilde İşleme İzin Belgesi kapsamında ithal edildiğinde, ÖTV dahil tüm vergiler teminat karşılığı ertelenmektedir. Diğer şekilde ise geri ödeme sistemi ile ithalat sırasında ödenen ÖTV öteki vergiler ile birlikte geri ödenmektedir (Horoz, 2006).

2.4.1.4. Serbest Bölgelere Uygulanan İhracat Teşvikleri

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu' nun 6. Maddesine göre; serbest bölgeler, Türkiye Gümrük Bölgesinin parçaları olmakla beraber; serbest dolaşımda olmayan eşyanın herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın ve serbest dolaşıma sokulmaksızın, gümrük mevzuatında öngörülen haller dışında kullanılmamak ya da tüketilmemek kaydıyla konulduğu, ithalat vergileri ve ticaret politikası önlemlerinin ve kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından Türkiye Gümrük Bölgesi dışında olduğu kabul edilen ve serbest dolaşımdaki eşyanın bir serbest bölgeye konulması nedeniyle normal olarak eşyanın ihracına bağlı olanaklardan yararlandığı yerlerdir.

Serbest bölgeler gümrük hattı dışında sayıldığından, serbest bölgeler ile Türkiye'nin diğer yerleri arasında yapılan ticarete dış ticaret rejimi hükümleri uygulanır. Başka bir deyişle, Türkiye'den serbest bölgeye satılan mallar ihracat rejimine, serbest bölgeden Türkiye'ye satılan mallar ise ithalat rejimine tabidir. Diğer taraftan, serbest bölge ile diğer ülkeler ve diğer serbest bölgeler arasında dış ticaret rejimi hükümleri uygulanmaz. Mallar serbest bölgeden Türkiye dışındaki ülkelere ve Türkiye'deki diğer serbest bölgelere ihracat rejimine tabi olmadan sevk edilir ve ithalat rejimine tabi olmadan buralardan serbest bölgeye getirilir. Bu durumda, serbest bölgeden diğer ülkelere Türkiye üzerinden sevk edilen mallar ile yurtdışından getirilen serbest bölge adresli malların Türkiye'den geçişi transit rejimine tabidir (Akça, 1998).

Serbest bölgeye getirilen Türkiye veya AB menşeli ya da buralarda serbest dolaşımda bulunan Gümrük Birliği kapsamındaki malların, serbest dolaşımda bulunma statüsü değişmediğinden, Türkiye' ye veya AB üyesi ülkelere girişinde gümrük vergisi ödenmez. Ayrıca, üçüncü ülke menşeli malların serbest bölgeye girişinde ve bu malların Türkiye ve AB üyesi ülkeler dışındaki üçüncü ülkelere gönderilmesi halinde de gümrük vergisi ödenmez (İTO, 2007:212).

2.4.2. Dahilde İşleme Rejimi

İhracata dayalı büyüme modelinin benimsendiği dönemden itibaren ihracatın geliştirilmesi ve arttırılması yönünde çok yoğun çalışmalar yapılmış, özellikle teşvik uygulamaları ile ihracat sektörlerinin uluslararası ekonomide rekabet edebilmesi desteklenmeye çalışılmıştır. Bu yönde ihracat sektörlerinin asıl ihtiyacı olan ucuz ve kaliteli girdi temini kolaylaştırmak amaçlanmıştır.

İhraç ürünlerine ucuz girdi sağlanmasına yönelik araçlardan biri olan dahilde işleme rejimi, ülkemiz dış ticaretinin yapısı ve ihracat potansiyeli dikkate alınarak hazırlanan 25/12/1995 tarihli ve 95/7615 sayılı Dahilde İşleme Rejimi Kararı ve bu Karar' a istinaden 5/1/1996 tarihli ve 22514 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 96/1 sayılı Dahilde İşleme Rejimi Tebliği, 1/1/1996 tarihi itibarıyla İhracatı Teşvik Mevzuatı yerine ikame edilmiştir (Demir,2003).

Dahilde İşleme Rejimi, firmaların, öngörülen süre zarfında işlendikten sonra ihraç edilmek şartıyla, ihraç ürünlerinin üretiminde ihtiyaç duydukları malları, ithalatta alınması gereken her türlü vergiden muaf olarak ve ticaret politikası önlemlerine tabi olmaksızın, getirmelerine imkan sağlayan bir sistemdir (Altunyaldız, Başer,1999).

Firmalar, ihraç edilmesi düşünülen malların üretiminde kullanılacak olan hammadde, yardımcı madde, yarı mamul, mamul, ara malı ve ambalaj malzemelerinin başta çeşitli vergisel yüklerden muaf olmak üzere ve devlete ihracat taahhüdünde bulunmak koşulu ile, çeşitli kolaylıklar ve teşviklerden yararlanabilirler. Teşviklerden yararlanabilmek için Dahilde İşleme İzin Belgesi alınması zorunludur. Dahilde İşleme İzin Belgesi, Gümrük muafiyetli ithalat ve/veya yurtiçi alımlara imkan sağlayan Dış Ticaret Müsteşarlığı' nca düzenlenen bir belgedir (Maç,Yavuz,2003).

Dahilde işleme tedbirleri, Şartlı Muafiyet Sistemi ve Geri Ödeme Sistemi olarak iki ana kısımdan oluşmaktadır.

Şartlı Muafiyet Sistemi: Dahilde İşleme İzin Belgesi kapsamında ihracı taahhüt edilen işlem görmüş ürünlerin üretiminde gerekli olan ve serbest dolaşımda bulunmayan hammadde, yardımcı madde, yarı mamul, mamul, ile ambalaj ve işletme malzemelerinin, Türkiye Gümrük Bölgesinde (serbest bölgeler hariç) yerleşik firmalarca ithaline, Ticaret Politikası Önlemlerine tabi tutulmaksızın ve bu ithalattan

doğan vergi kadar teminat alınarak izin verilir. Yapılan düzenlemeler çerçevesinde hammadde, yarı madde, yarı mamul, mamul ile ambalaj malzemelerinin temini yurt içinden de yapılabilmektedir.

Bu sistemde ihracatçılar, ithal ettikleri girdilere karşılık gelen vergileri ödemeyip, ithalatın yapıldığı gümrük idaresi saymanlıklarına, hesaplanan vergi tutarı kadar bir teminat yatırmak suretiyle vergileri askıya aldırma hakkına sahiptirler. İthalatla ilgili vergi muafiyetinden yararlanmak, ancak ihracat taahhüdünün yerine getirilmesi ile kesinlik kazanmaktadır (Maç,Yavuz,2003).

Geri Ödeme Sistemi: Serbest dolaşımda buluna eşyanın işlem görmüş ürünlerin üretiminde kullanılmasından sonra Türkiye Gümrük Bölgesinden ihraç edilmesi halinde, bu eşyanın serbest dolaşıma girişi esnasında tahsil edilmiş olan ithalat vergileri, dahilde işleme rejimi kapsamında geri verilir. Eşyanın bu şekilde dahilde işleme rejiminden yararlanmasına geri ödeme sistemi denir (Kartal, 2010:101).

Firma ihracat yapma düşüncesinde ise, ithalat esnasında Gümrük Beyannamesi üzerine malların “geri ödeme sistemi” çerçevesinde ithal edildiğinin kaydı yapılır. İthalat esnasında ödenmiş olan vergilerin geri alınabilmesi için, ithalatı takip eden 6 ay içerisinde dahilde işleme izin belgesi almak için müracaat edilmesi gerekmektedir. Geri ödeme sistemi çerçevesinde düzenlenen Dahilde İşleme İzin Belgesi ihracat taahhüdünün kapatılmasını müteakip 3 ay içinde, ithalat sırasında ödenen vergilerin iadesi için ilgili gümrük adresine müracaat edilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, KDVK’ nun 49. maddesine göre, Gümrük Kanunu ile diğer kanunlar gereğince gümrük vergisi teminata bağlanarak işlem gören her türlü madde ve kıymetlere ait katma değer vergisi de aynı usule tabi tutulur. Yukarıdaki hükümlere göre, dahilde işleme belgesi kapsamında ithal edilip ihraç etmek üzere üretilen ürünlerin üretim aşamasında kullanılan hammadde ve yardımcı maddelerin ithali sırasında doğan KDV; gerek Şartlı Muafiyet Sistemi ile gerekse Geri Ödeme sistemi ile telafi edilir. Her iki durumda da, dahilde işleme belgesi kapsamında ithal edilip ihraç etmek üzere üretilen ürünlerin üretim aşamasında kullanılan hammadde ve yardımcı maddelerin ithalinde KDV yükü bulunmadığı sonucuna ulaşılmaktadır.

Özel Tüketim Vergisi Kanunu uyarınca Gümrük Kanunu ve diğer kanunlar gereğince ithalat vergileri teminata bağlanarak işlem gören mallara ait ÖTV de aynı usule tabi tutulur. İthalat sırasın da doğan ÖTV, aynen KDV için belirtilen işlemlere tabi tutulur ve mal bir vergi yükü taşımaksızın yurda getirilir (Kartal, 2010:103).

2.4.3. Hariçte İşleme Rejimi

Hariçte İşleme Rejimi Tebliğ' ne göre; bu rejim, serbest dolasımındaki eşyanın, islenmek üzere, Türkiye Gümrük Bölgesinden geçici olarak üçüncü ülkelere (Türkiye Gümrük Bölgesindeki Serbest Bölgeler dâhil) ihraç edilmesi ve isleme faaliyetleri sonucunda elde edilen ürünlerin tekrar serbest dolasına girmesi ile ilgili faaliyetleri kapsar (R.G.,sy.24107,2000/8).

Hariçte isleme faaliyeti; serbest dolasında bulunan eşyanın, daha ileri safhada işlenmek, tamir edilmek veya yenilenmek üzere geçici olarak Türkiye Gümrük Bölgesi dışına veya serbest bölgelere ihraç edilmesi ve bu faaliyetler sonucunda elde edilen ürünlerin; üçüncü ülkelere (serbest bölgeler hariç) islenenler için giden eşya ile işlem görmüş eşyanın kıymeti arasındaki farkın Gümrük Mevzuatı çerçevesinde ithal vergisi alınarak, garanti kapsamında tamirat amacıyla yurt dışına gönderilen eşyanın yerine gelen mallar ile, serbest dolasımındaki eşyanın Türkiye'deki serbest bölgelerde işlem görmesini müteakip ithaline tam muafiyet uygulanarak, Türkiye'deki Serbest Bölgelerde üçüncü ülke menşeli girdiler kullanılarak üretilen ürünlerde ise kullanılan girdilerin Ortak Gümrük Tarifesi oranında vergisi alınarak, tekrar serbest dolasına girmesi ile ilgili faaliyetlerdir.

Hariçte İşleme Rejimi Tebliğ' ne göre; Türkiye Gümrük Bölgesinde (serbest bölgeler hariç) yerleşik kişilerce yapılacak müracaatlar (Argun,2003:29);

- Geçici ihracat eşyasının işlem görmüş ürünlerin üretiminde kullanıldığının tespitinin mümkün olması,
- Türkiye Gümrük Bölgesinde (serbest bölgeler hariç) üreticilerin temel ekonomik çıkarlarının olumsuz etkilenmemesi kriterleri çerçevesinde değerlendirilir.

Ancak; ihracı, ödenmiş ithalat vergilerinin geri verilmesine veya teminata bağlanmış ithalat vergilerinin kaldırılmasına yol açan, ihracından önce, nihai kullanımları nedeniyle tam muafiyet suretiyle serbest dolasına giren ve bu muafiyetin tanınması için

gerekli koşulları taşımaya devam eden, ihracı, ihracat vergi iadesini gerektiren veya ihracı nedeniyle tarım politikası çerçevesinde vergi iadesi dışında bir mali avantaj sağlanan, serbest dolasımdaki eşyanın hariçte islenmesine izin verilmez.

2.4.4. Eximbank Uygulamaları

Türk Eximbank' ın temel amacı; ihracatın geliştirilmesi, ihraç edilen mal ve hizmetlerin çeşitlendirilmesi, ihraç mallarına yeni pazarlar kazandırılması, ihracatçıların uluslararası ticarete paylarının artırılması ve girişimlerinde gerekli desteğin sağlanması, ihracatçılar ile yurt dışında faaliyet gösteren müteahhitler ve yatırımcılara uluslararası piyasalarda rekabet gücü ve güvence kazandırılması, yurt dışında yapılacak yatırımlar ile ihracat maksadına yönelik yatırım malları üretim ve satışının desteklenerek teşvik edilmesidir.

Bu amaçlara uygun olarak, ihracatçılar, ihracata yönelik üretim yapan imalatçılar ve yurtdışında faaliyet gösteren müteahhit ve girişimciler kısa, orta ve uzun vadeli nakdi ve gayri-nakdi kredi, sigorta ve garanti programları ile desteklenmektedir (Türk Eximbank, 2010 a).

2.4.4.1. Kredi Programları

- Kısa Vadeli İhracat Kredileri

Türk Eximbank ihracatçı ve ihracat bağlantılı mal üreten imalatçı firmalara, özellikle ihracata hazırlık döneminde finansman gereksinimlerinin karşılanması amacıyla, kısa vadeli ihracat kredileri tahsis etmektedir. Bu krediler TL ve döviz cinsinden, bankalar aracılığıyla veya doğrudan Türk Eximbank tarafından firmalara kullandırılmaktadır (Türk Eximbank, 2010 b).

Türk Eximbank tarafından verilen Kısa Vadeli İhracat Kredileri (Türk Eximbank, 2010 b);

- Sevk Öncesi İhracat Kredileri: Sevk öncesi Türk Lirası ihracat kredisi ve sevk öncesi döviz ihracat kredisi' nden oluşan Sevk Öncesi İhracat Kredileri, bütün sektörleri kapsayan ve ihracatçıların imalat aşamasından başlanarak desteklenmesi amacıyla kullanılan kısa vadeli kredilerdir.
- Dış Ticaret Şirketleri Kısa Vadeli İhracat Kredisi: İhracatçıların Türk Eximbank' tan direkt olarak kredi kullanmalarına imkan sağlayan Dış Ticaret Şirketleri Kısa Vadeli İhracat Kredisi ile Dış Ticaret Sermaye Şirketleri (DTSS) ve Sektörel Dış

Ticaret Şirketleri (SDTŞ)'nin ihracata hazırlık dönemi finansman ihtiyaçlarının uygun vade ve maliyet ile karşılanması, böylece ihracat performanslarının artışının teşvik edilmesi amacıyla uygulanan kredilerdir.

- İhracata Hazırlık Kredileri: İhracatçıların Türk Eximbank' tan direkt olarak kredi kullanmalarına imkan sağlayan İhracata Hazırlık Kredileri ile ihracata yönelik mal üreten imalatçı ve ihracatçıların uluslararası piyasalarda rekabet güçlerinin artırılması ve ihracat projelerinin ihracata hazırlık aşamasında desteklenmesi amacıyla uygulanan kredilerdir.
- KOBİ İhracata Hazırlık Kredileri: Yasal statüsü ne olursa olsun, bir veya birden çok gerçek veya tüzel kişiye ait olup; 250 kişiden az yıllık çalışan istihdam eden, yıllık net satış hasılatı ve/veya mali bilançosu yirmibeş milyon TL' ni aşmayan, bağımsız işletme tanımına giren, imalatçı, imalatçı-ihracatçı özelliğine sahip mikro, küçük ve orta büyüklükteki işletmeler kısaca "KOBİ" ler, ihracat taahhüdü karşılığında ve malların serbest dövizle ihraç edilmesi koşulu ile kredilendirilir. Kredinin limiti 100.000.-Dolar, vadesi 360 gündür.

- **Özellikli Krediler**

Türk Eximbank, ihracatçıları ve yurt dışında yatırım yapan müteşebbisleri özellikli kredi programları ile de desteklemektedir. Söz konusu kredi programları, standart kredi ve garanti programlarının dışında kalan, ancak bunları tamamlayıcı nitelikteki programlardır.

Özellikli Kredi Programları (Türk Eximbank, 2010 b):

- Yurt Dışı Mağazalar Yatırım Kredisi: Bu kredi programı ile; ihracatta kalıcı pazarlar edinilmesi ve net döviz girdisinin artırılmasını teminen, Türk firmalarının değişik pazarlarda Türk menşeli her türlü tüketim malı niteliğindeki ürünleri doğrudan pazarlaması amacıyla, herhangi bir ülkede değişik ürünlerin sergilendiği çeşitli bölümleri içeren satış mağazaları ile bir ya da birden fazla firmanın bir araya gelerek kuracakları alışveriş merkezleri oluşturulmasına yönelik yatırım harcamaları finanse edilir.
- Özellikli İhracat Kredisi: Program kapsamında, Türkiye'de yerleşik ihracata yönelik mal üreten firmaların Türk Eximbank'ın mevcut kredi programları

çerçevesinde kredilendirilemeyen ancak Bankamızca uygun bulunan mal ve hizmet projelerine orta vadeli finansman imkanı sağlanmaktadır.

- Gemi İnşa ve İhracatı Finansman Programı: Gemi inşa/ihraç edecek Türk firmalarının gemi inşa aşamasındaki finansman ihtiyaçlarının karşılanması, rekabet güçlerinin desteklenmesi, yurtdışındaki müşterileri ve kreditor kuruluşlar nezdindeki kredibilitelerinin artırılması hedeflenmektedir. Alıcı firma ile imzalanmış belli bir kontrat kapsamında, gemi inşa/ihraç edecek Türk firmalarının gemi inşa aşamasındaki harcamaları proje bazında finanse edilir.
- Yurtdışı Müteahhitlik Hizmetlerine Yönelik Teminat Mektubu Programı: Müteahhitlik sektöründe faaliyet gösteren firmaların mevcut pazarlarda kalıcılığının sağlanmasının yanı sıra, yeni pazarlara açılmalarını teminen yurt dışında üstlenilen projelerin teminat mektubu ile desteklenmesi amacıyla verilen kredilerdir.

- Döviz Kazandırıcı Hizmet Kapsamında Krediler

Döviz kazandırıcı hizmetler kapsamındaki krediler; Uluslararası Nakliyat pazarlama Kredisi (Karayolu-Denizyolu-Havayolu), Turizm Pazarlama Kredisi, Döviz Kazandırıcı Hizmetler Kredisi olmak üzere üç başlık halinde incelenebilir (Türk Eximbank, 2010 b):

- Uluslararası Nakliyat pazarlama Kredisi: Uluslararası nakliyat firmaları, uluslararası lojistik işletmeciliği yapan firmalar ile uluslararası taşıma işleri organizatörlüğü yapan firmaların finansman ihtiyaçlarının karşılanarak rekabet güçlerinin artırılması ve bu yolla ülkenin döviz kaynaklarının zenginleştirilmesi amacıyla verilen kredilerdir.
- Turizm Pazarlama Kredisi: A grubu seyahat acentaları, tur operatörleri, özel havayolu şirketleri ve turizm işletmeleri tarafından yurtdışından getirilen turistlere yurtiçi ve yurtdışında verilen hizmetler karşılığında yurdumuza sağlanan döviz girdisinin artırılması ve bunun sonucunda turizm sektörüne ve ödemeler dengesine katkıda bulunulması amacıyla verilen kredilerdir.
- Döviz Kazandırıcı Hizmetler Kredisi: Türkiye’de yerleşik firmaların yurtdışında gerçekleştirecekleri döviz kazandırıcı hizmetler ile yurtdışına ihraç edilecek proje niteliğindeki yazılım, projelendirme ve danışmanlık gibi hizmetlerin

finansmanına yönelik olarak hazırlanan Döviz Kazandırıcı Hizmetler Kredisi programını uygulamaya koymuştur.

- Dünya Bankası Kaynaklı Krediler

İhracat Finansmanı Aracılık Kredisi: Türkiye İhracat Kredi Bankası A.Ş. (Türk Eximbank) ile Uluslararası İmar ve Kalkınma Bankası (Dünya Bankası) arasında imzalanan İhracat Finansmanı Aracılık Kredisi Anlaşması 7539-TU (EFIL-IV) çerçevesinde; gemi/yat yapımı ve makine imalat sektörlerinde faaliyet gösteren imalatçı-ihracatçı veya ihracata yönelik mal üreten imalatçı vasfını haiz firmalarımızın orta/uzun vadeli işletme sermayesi ve sabit sermaye yatırımlarının finansmanı amaçlanmaktadır. Kredinin toplam tutarı 300 milyon ABD Doları olup, ABD Doları ve EURO olmak üzere iki ayrı para biriminden kullanılması/kullanılması hedeflenmektedir (Türk Eximbank, 2010 b).

- İhracata Dönük Üretim Finansman Kredisi

Türkiye İhracat Kredi Bankası A.Ş. (Türk Eximbank) ile Uluslararası Ticaret Finansmanı İslami Kurumu (International Islamic Trade Finance Corporation-ITFC) arasında imzalanan 1430/TF3/TU/0017 no'lu anlaşma (Two Step Murabaha Agreement) çerçevesinde; imalatçı-ihracatçı veya ihracata yönelik mal üreten imalatçı vasfını haiz firmalarımızın Türkiye'de üretilecek mallarının serbest dövizle, kesin olarak ihracı taahhüdü karşılığında hammadde, ara malı ve yatırım malları alımlarının finansmanı amacıyla kullanılması planlanmaktadır. Kredinin toplam tutarı 50 milyon ABD Doları olup ABD Doları cinsinden kullanılması planlanmaktadır (Türk Eximbank, 2010 b).

- Yurt Dışı Fuar Katılım Kredisi

Türkiye' de yerleşik kurum ve kuruluşlar ile gerçek kişi tacir veya ticaret şirketi şeklinde faaliyet gösteren, yurt dışı fuar (Türk İhraç Ürünleri Fuarı, Sektörel Türk İhraç Ürünleri Fuarı veya Milli Katılım organizasyonu) düzenlemek üzere DTM tarafından görevlendirilen organizatörlerin; organizatörler tarafından gerçekleştirilen yurt dışı fuarlara toplu katılım sağlayan firmaların; DTM tarafından ilan edilen sektörel nitelikteki uluslararası fuarlara bireysel katılım sağlayan firmaların yurt dışı fuar organizasyon ve katılım harcamalarının finansmanına yönelik olarak kullanılır. Firma

limiti; A sınıfı belgeye sahip organizatörler için 1.000.000.- TL, B sınıfı belgeye sahip organizatörler için 750.000.-TL, C sınıfı belgeye sahip organizatörler için 500.000.- TL, Milli Katılımcı ve Bireysel Katılımcı firmalar için 100.000.- TL' dir (Türk Eximbank, 2010 b).

2.4.4.2. İhracat Kredi Sigortaları

İhracat kredi sigortasının temel amacı, ihracatçının ihraç ettiği mal bedelini politik ve ticari risklere karşı belirli oranlarda teminat altına almaktır. Başlangıç itibariyle yalnızca kısa vadeli ihracat bedeli alacaklarının ticari ve politik risklere karşı teminat altına alınmasında kullanılan ihracat kredi sigortası sisteminin zaman içerisinde kapsamı genişletilmiş, muhtelif programlar ile orta ve uzun vadeli mal ve hizmet ihracatı da sigorta kapsamına alınmıştır (Türk Eximbank,2010 c).

2.4.4.3. Ülke Kredi ve Garanti Programları

Türk firmaları tarafından yurtdışında üstlenilen projelerin veya gerçekleştirilecek sermaye malı ihracatının orta ve uzun vadeli nakdi ve gayri nakdi krediler ile desteklenmesi amaçlanmaktadır. Program kapsamındaki faaliyetler arasında nakdi kredi verilmesi, gayri nakdi kredi verilmesi, niyet mektubu düzenlenmesi, tavizli kredi verilmesi gibi araçlar yer almaktadır. Ülke kredileri, “alıcı kredisi” niteliğinde olup devlet garantisi teminatı altında ilgili ülkenin kamu kurum/kuruluş/bankalarına açılabileceği gibi hükümetler arasında imzalanan protokollerle belirlenen bankalara, Türk Eximbankça muteber kabul edilen bankalara ve bu bankaların garantisi altında alıcılara açılabilir (Türk Eximbank, 2010 d).

2.4.5. İhracat Faaliyetlerine Uygulanan Nakdi Teşvikler

Ülkemizde devlet desteği uygulamaları, 27/12/1994 tarihli ve 94/6401 sayılı İhracata Yönelik Devlet Yardımları Kararı kapsamında, prensip olarak gelişmiş ve batılı ülkelerin uygulamalarına paralel bir şekilde ve “bir faaliyetin yapılması” şartına bağlı olarak gerçekleştirilmektedir.

27/12/1994 tarihli ve 94/6401 sayılı Kararı'nın 4'üncü maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından AB ve GATT normlarına uygun olarak hazırlanan devlet yardımları enstrümanlar aşağıdaki gibidir:

2.4.5.1. Uluslararası Nitelikteki Yurt İçi İhtisas Fuarlarının Desteklenmesi (95/7 Sayılı Tebliğ)

Uluslararası nitelikteki yurt içi ihtisas fuarlarının dış dünyaya tanıtımının yapılması ve söz konusu fuarlara uluslararası düzeyde katılımın artırılması amacına yönelik bir destektir. Müsteşarlıkça belirlenecek kriterlere uygun yerli organizatörlerin fuar öncesinde ve esnasında gerçekleştirecekleri tanıtım ve promosyon faaliyetlerine ilişkin giderleri belli bir oranda Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu'ndan karşılanmaktadır (DTM,2010 b). Uygulamacı kuruluş olan İhracatçı birlikleri tarafından Tekstil-konfeksiyon-halı, Deri (ayakkabı dahil), Taşıt araçları ve yan sanayii, Gıda ve gıda teknolojisi, Elektrik/elektronik sanayii, Madeni eşya sanayii, Toprak sanayii, İnşaat malzemeleri, Mobilya sanayi sektöründeki fuarlar desteklenecektir (DTM, 2010 a).

- Yurt dışı tanıtım faaliyetleri 25.000 ABD Dolarına kadar %50 oranında,
- Önemli alıcıların ulaşım giderleri 15.000 ABD Dolarına kadar %50 oranında,
- Fuarın konusuyla ilgili seminer, konferans, panel ve ödüllü yarışma giderleri 5.000 ABD Dolarına kadar %50 oranında desteklenecektir.

2.4.5.2. Çevre Maliyetlerinin Desteklenmesi (97/5 sayılı Tebliğ)

Uluslararası pazarlarda imalat ve yazılım sektörünün rekabet gücünün artırılması ve çevre, kalite ve insan sağlığına yönelik teknik mevzuata uyum sağlanabilmesini teminen akredite edilmiş kurum ve/veya kuruluşlardan alınacak kalite, çevre belgeleri ile insan can, mal emniyeti ve güvenliğini gösterir işaretlere ilişkin harcamaların belirli bir bölümü Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu'ndan karşılanmaktadır. Başvuru mercii İhracatçı Birlikleri olup, Türkiye'de ticari ve sınai faaliyette bulunan veya tarım ya da yazılım sektörlerinde işigal eden şirketler, Dış Ticaret Sermaye Şirketleri (DTSS) ile Sektörel Dış Ticaret Şirketleri (SDTŞ) yararlanabilmektedir.

ISO 9000 Serisi, ISO 14000, CE İşareti, Uluslararası Nitelikteki Diğer Kalite ve Çevre Belgeleri, ISO 22000 Gıda Güvenliği Yönetimi Sistemi Belgeleri, Tarım Ürünlerine İlişkin Belgelendirme İşlemleri ve Olumlu Sonuçlanmak Kaydıyla Laboratuar Analiz Raporların alımına yönelik olarak yapılan belgelendirilmiş harcamalarının belge ve/veya analiz başına % 50 oranında ve en fazla 50.000 ABD Doları'na kadar desteklenmesini kapsamaktadır (DTM, 2010 b).

2.4.5.3. Araştırma-Geliştirme (Ar-Ge) Desteği (98/10 sayılı Tebliğ)

Mezkur Tebliğ kapsamındaki düzenlemeler doğrultusunda Araştırma-Geliştirme (AR-GE) Projeleri, yeni bir ürün üretilmesi, ürün kalitesi veya standardının yükseltilmesi, maliyet düşürücü ve standart yükseltici mahiyette yeni tekniklerin uygulanması, üretimle ilgili olarak yeni bir teknoloji geliştirilmesi veya yeni teknolojinin yurt koşullarına uyumu konusunda bilimsel esaslara uygun ve araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin her safhasını belirleyecek mahiyette hazırlanacak çalışma ve teknoloji uyarlamasını, ifade etmektedir. Yetkili kuruluş Dış Ticaret Müsteşarlığı olmakla birlikte, başvuru mercii TÜBİTAK ve TTGV' dir. Sanayi kuruluşları, yazılım geliştirmeye yönelik firmalar/kuruluşlar ile sektör ve büyüklüğüne bakılmaksızın firma düzeyinde katma değer yaratan bütün kuruluşlar bu yardımdan yararlanmaktadır (DTM, 2010 b).

- AR-GE Faaliyetlerinin Proje Bazında Desteklenmesi

Kuruluşların kendi bünyelerinde veya Türkiye'de olmak kaydıyla bünyeleri dışında gerçekleştirdikleri AR-GE faaliyetleriyle ilgili giderlerinin belli bir kısmının karşılanmasına yöneliktir. Bir önceki dönemle ilgili ve ölçülebilir olmak koşuluyla; Personel giderleri (araştırmacı ve araştırmada kullanılan teknisyen), Araştırma faaliyeti için kullanılan alet, teçhizat, yazılım giderleri, Araştırma için kullanılan danışmanlık hizmeti ve eşdeğer hizmet alım giderleri, Ülke içindeki Ar-Ge kurum ve kuruluşlarına yaptırılan Ar-Ge hizmet giderleri, Doğrudan Ar-Ge faaliyetleri ile ilgili malzeme alımı vb. giderleri, Patent başvuru giderleri destek kapsamında yer almaktadır.

TÜBİTAK tarafından uygulanan bu desteğin süresi 3 yıl olup, temel destek oranı en fazla %50, ilave desteklerle beraber en fazla % 60' a kadardır (DTM, 2010 a).

- Projelere Sermaye Desteği Sağlanması

TTGV ile proje sahibi kuruluş arasında bir sözleşme imzalanması esasına dayanmaktadır. Sermaye desteği iki şekilde sağlanmaktadır.

- Ürün Geliştirme Projelerine Sermaye Desteği: Desteğin amacı; ticari değeri olan yeni ürün oluşturulması veya mevcut ürünlerin rekabet gücünün yükseltilmesine ya da bu amaçla üretim yöntemi, sistemi ve tekniklerinin araştırılması ve

geliştirilmesine yönelik AR-GE projelerine destek sağlanmasıdır. Azami destek süresi 2 yıl olmakla birlikte, destek tutarı 1 milyon ABD Dolarıdır.

- Stratejik Odak Konuları Projelerine Sermaye Desteği: Ülkemizde mevcut sanayi yapısı, teknoloji ve insan gücü birikimi ve uluslararası karşılaştırmalı üstünlüklerin dinamiği esas alınarak, alınması gereken tedbirleri tespit eden projelerin desteklenmesidir. Azami destek süresi 1 yıldır. 100.000 ABD Doları destek sağlanmaktadır (DTM, 2010a).
- Desteklenen Diğer Projeler: EUREKA projelerinin süre kısıtlaması olmaksızın % 50 oranında; bu kapsamda üniversitelerin yapacakları harcamaların 100.000 \$'a kadar, birden çok sanayi kuruluşunun TÜBİTAK/TTGV ile birlikte kurdukları şirketlerin AR-GE harcamalarının % 60 oranında desteklenmektedir (DTM, 2010b).

2.4.5.4. İstihdam Yardımı (2000/1 sayılı Tebliğ)

SDŞ statüsünü haiz şirketlerin münhasıran dış ticarete ilişkin işlemlerini yürütmek üzere, konusunda tecrübeli ve yüksek öğrenimli yönetici ve eleman istihdamının sağlanması amacıyla verilen desteklerdir. Bir SDŞ' ye istihdam edeceği en fazla bir yönetici ile iki elemanın ücretleri için ve bir defa destek sağlanmasıdır.

İstihdam yardımı kapsamında, yönetici/eleman/elemanların aylık brüt ücreti en fazla % 75 oranında karşılanacaktır. Yıllık destek miktarı yönetici için 18.000 ABD Doları, her bir eleman için 9.000 ABD Doları karşılığı TL tutarını geçemez (DTM, 2010a).

2.4.5.5. Yurt Dışında Gerçekleştirilen Fuar Katılımlarının Desteklenmesi (2009/5 Sayılı Tebliğ)

Başvuru mercii İhracatçı Birliklerine yapılmaktadır. Yurt dışı fuar organizasyonunu düzenlemek üzere Müsteşarlıkça görevlendirilen organizatöre katılımcı tarafından ödenecek katılım bedelinin %50'si katılımcıya ödenmektedir. Destek tutarı; yurt dışı fuarın genel nitelikli Milli Katılım veya Türk İhraç Ürünleri Fuarı olması halinde 10.000 ABD Dolarına, sektörel nitelikli Milli Katılım veya Sektörel Türk İhraç Ürünleri Fuarı olması halinde ise 15.000 ABD Dolarına kadardır.

Sektörel nitelikli uluslararası fuarlara bireysel iştirak gerçekleştirilmesi durumunda; sektörel nitelikli uluslararası fuarlar için, katılımcının ödeyeceği boş stand kirasının ve

nakliye harcamalarının % 50' si, 15.000 ABD Doları' nı aşmamak üzere, sektörel nitelikli uluslararası fuarlara bireysel iştirak gerçekleştiren katılımcının Sektörel Dış Ticaret Şirketi (SDŞ) olması durumunda, boş stand kirasının tamamı ve nakliye harcamalarının % 75' i, 15.000 ABD Doları'nı aşmamak üzere, desteklenmektedir.

Diğer taraftan; Organizatör tarafından yurt dışında fuar için yapılan tanıtım faaliyetlerine yönelik harcamalar %75 oranında; yurt dışı fuarın genel nitelikli milli katılım veya Türk İhraç Ürünleri Fuarı olması halinde 80.000 ABD Dolarına, sektörel nitelikli milli katılım veya Sektörel Türk İhraç Ürünleri Fuarı olması halinde ise en fazla 120.000 ABD Dolarına kadar, sektörel Türk İhraç Ürünleri Fuarları ve sektörel nitelikli Milli Katılımlarda, Müsteşarlığa sunulacak tanıtım projesine verilecek ön uygunluğa istinaden, proje kapsamında yapılacak harcamalar azami % 75 oranında 80.000 ABD Dolarına kadar, karşılanmaktadır (DTM, 2010b).

2.4.5.6. Yurt Dışı Birim, Marka ve Tanıtım Faaliyetlerinin Desteklenmesi (2010/6 Sayılı Tebliğ)

Yurt dışı onay mercii Ticaret Müsteşarlığı/Ataşeliği, yetkili kuruluş Dış Ticaret Müsteşarlığı, başvuru mercii ise İhracatçı Birlikleridir. Başvuru süresi 6-18 ay olup, bu destekten Türkiye'de yerleşik, sınai/ticari veya ticari faaliyette bulunan firmalar, SDŞ' ler, DTSS' ler ve yazılım sektöründe iştigal eden şirketler yararlanabilmektedir.

- Mağazaların Desteklenmesi: Sınai/Ticari veya yazılım şirketleri ile İşbirliği Kuruluşları için, kira giderleri % 60 oranında ve yıllık en fazla 120.000 \$; ticari şirketler için, kira giderleri % 50 oranında ve yıllık en fazla 100.000 \$ olarak,
- Ofis, Showroom ve Reyonların Desteklenmesi: Sınai/Ticari veya yazılım şirketleri ile İşbirliği Kuruluşları için, kira giderleri, % 60 oranında ve yıllık en fazla 100.000 \$; ticari şirketler için, kira giderleri, % 50 oranında ve yıllık en fazla 75.000 \$ olarak,
- Depoların Desteklenmesi: Sınai/Ticari veya yazılım şirketleri ile İşbirliği Kuruluşları için, kira ve/veya hizmet giderleri, % 60 oranında ve yıllık en fazla 100.000 \$; ticari şirketler için, kira ve/veya hizmet giderleri, % 50 oranında ve yıllık en fazla 75.000 \$ olarak,

- Tanıtım Faaliyetlerinin Desteklenmesi: Yurt dışı birimi bulunan, şirket ve İşbirliği Kuruluşlarının Türk ürünleri ve birimleri ile ilgili olarak yurt dışında gerçekleştireceği reklâm, tanıtım ve pazarlama giderleri, % 60 oranında ve yıllık en fazla 150.000 \$; yurt dışı birimi bulunmayan, ancak yurt içi ve tanıtım yapacağı ülkede marka tescil belgesine sahip şirketlerin ürünleriyle ilgili olarak yurt dışında gerçekleştireceği reklâm, tanıtım ve pazarlama giderleri % 60 oranında ve yıllık en fazla 250.000 \$ olarak,
- Yurt Dışı Marka Tescil Faaliyetlerinin Desteklenmesi: Şirketlerin yurt içi marka tescil belgesine sahip oldukları markalarının yurt dışında tescili ve korunmasına ilişkin giderleri, % 50 oranında ve yıllık en fazla 50.000 \$; Şirketler ve İşbirliği Kuruluşları için, kira giderleri desteğinden her bir birim için en fazla dört yıl süresince yararlandırılır. Şirketler en fazla 15 adet yurt dışı birimi için desteklenmektedir.

2.4.5.7. Türk Ürünlerinin Yurtdışında Markalaşması, Türk Malı İmajının Yerleştirilmesi ve TURQUALITY®' nin Desteklenmesi (2006/4 sayılı Tebliğ)

Yurtdışı pazarlarda Türk ürünlerinin markalaşması amacıyla gerçekleştirilecek faaliyetlere ilişkin giderler ile İhracatçı Birliklerinin TURQUALITY® Programı kapsamında firmalara yurt içinde ve yurt dışında markalaşma sürecinde vereceği desteklerin karşılanması amacıyla uygulanan desteklerdir. İhracatçı Birlikleri, Üretici Dernekleri, Üretici Birlikleri, Türkiye de ticari ve/veya sınai faaliyette bulunan şirketler, Dış Ticaret Sermaye Şirketleri ve SDŞ' lerin markalaşma faaliyetlerini içeren bir proje ile doğrudan Dış Ticaret Müsteşarlığına müracaat edeceklerdir. Destek oranı şirketler için %50, İhracatçı Birlikler için % 80 olarak uygulanmaktadır (DTM, 2010a).

İhracatçı Birliklerinin, Sektörleri ile ilgili olarak yapacakları tanıtım ve reklam harcamaları en fazla 250.000 \$;

Üretici dernekleri ve birliklerinin, sektörleri ile ilgili olarak yapacakları tanıtım ve reklam harcamaları en fazla 100.000 \$;

Şirketler, SDŞ ve DTSS' lerin, ilgili ülkelerde destek kapsamına alınan markaları ile ilgili olarak;

Marka destek programındaki firmalar için, marka tesciline ilişkin harcamaları en fazla 50.000 \$, reklam, tanıtım ve pazarlama faaliyetleri en fazla 300.000 \$, açmış oldukları ve/veya açacakları yurtdışı birimlere ilişkin kira harcamaları en fazla 300.000 \$, açmış oldukları ve/veya açacakları mağazalara ilişkin konsept mimari çalışmaları ve dekorasyon giderleri en fazla 200.000 \$, kiraladıkları ve/veya kiralayacakları reyonlara ilişkin kira ve/veya komisyon giderleri en fazla 200.000 \$, açmış oldukları ve/veya açacakları showroamlara ilişkin kira ve/veya komisyon giderleri en fazla 200.000 \$, ürünleri ile ilgili kalite belgeleri ile insan can, mal emniyeti ve güvenliğini gösterir işaretlere ilişkin harcamaları en fazla 50.000 \$, franchise vermesi halinde franchising sistemi ile yurt dışında açılacak ve faaliyete geçirilecek mağazalara ilişkin dekorasyon harcamaları mağaza başına en fazla 50.000 \$ olmak üzere toplam 10 mağaza, yurtdışında düzenlenen uluslararası nitelikteki sektörel fuarlara katılım halinde, stand dekorasyonu ile fuar katılım bedeline ilişkin harcamaları yılda bir defaya ve tek bir fuar katılımına mahsus olmak üzere (Reklam, tanıtım ve pazarlama faaliyetlerine dahildir) desteklenmektedir.

TURQUALITY® destek programı kapsamındaki firmalar için, Patent, faydalı model ve endüstriyel tasarım tesciline ilişkin harcamaları ile TURQUALITY® Sertifikasını haiz markalarının yurtdışında tescili ve korunmasına ilişkin giderleri, ürünleri ile ilgili kalite belgeleri ile insan can, mal emniyeti ve güvenliğini gösterir işaretlere ilişkin harcamaları, TURQUALITY® Sertifikasını haiz markalı ürünleriyle ilgili olarak istihdam edilen moda/endüstriyel ürün tasarımcısı giderleri (aynı anda en fazla 3 tasarımcı), reklam, tanıtım ve pazarlama faaliyetleri, mağazalara ilişkin uygun mahal araştırmasına yönelik danışmanlık, konsept mimari çalışmaları, dekorasyon, demirbaş, kira harcamaları ile mağazanın, kiralanmasıyla ilgili hukuki danışmanlık ve belediye giderleri (1 yıl içinde en fazla 10 olmak üzere 5 yılda 50 mağaza); demirbaş-dekorasyon giderleri en fazla 100.000 \$, ofis, depo, showroom, satış sonrası servis vb. yurtdışı birimlerine ilişkin kira, dekorasyon, demirbaş, komisyon giderleri, farklı markaların satıldığı showroom/büyük mağaza (department store), hipermarketlerde kiraladıkları reyon/showroom/gondol/satış alanlarına (floor display) ilişkin kira, dekorasyon, hizmet ve/veya komisyon harcamaları, franchise vermesi halinde, franchising sistemi ile yurt dışında açılacak ve faaliyete geçirilecek mağazalara ilişkin dekorasyon harcamaları mağaza başına en fazla 50.000 \$ olmak üzere 1 yılda 10 mağazaya, 5 yılda toplam 50

mağazaya kadar, iş yönetimi kapsamında satın alacakları her türlü danışmanlık giderleri, yurtdışında düzenlenen uluslararası nitelikteki sektörel fuarlara katılım halinde, stand dekorasyonu ile fuar katılım bedeline ilişkin harcamaları yılda bir defaya ve tek bir fuar katılımına mahsus olmak üzere desteklenmektedir (DTM, 2010b).

2.4.5.8. Pazar Araştırması ve Pazarlama Desteği (2006/6 sayılı Tebliğ)

Yetkili kuruluş Dış Ticaret Müsteşarlığı olmakla birlikte, başvuru mercii İGEME ve İhracatçı Birlikleridir. Türkiye’ de sınai ve/veya ticari faaliyette bulunan şirketler ile yazılım sektöründe iştigal eden şirketler bu destekten yararlanabilmektedir. Desteğin kapsamı (DTM, 2010b):

- Sınai ve/veya ticari şirketler ile yazılım sektöründe faaliyet gösteren şirketlerce gerçekleştirilen yurt dışı pazar araştırması gezilerine ilişkin giderler %70 oranında ve yurt dışı pazar araştırması gezisi başına en fazla 7.500 ABD Doları tutarında,
- Şirketler ile İşbirliği Kuruluşlarının yurt dışına yönelik pazara giriş stratejileri ile eylem planlarının oluşturulabilmesi amacıyla uluslararası kuruluşlara yaptırılan ve satın alınan sektör, ülke, yabancı şirket veya marka odaklı raporlar (mali ve hukuki raporlar dahil) ile yabancı şirket alımlarına yönelik danışmanlık hizmetlerine (mali ve hukuki danışmanlık dahil) ilişkin giderleri, şirketler için %60, İşbirliği Kuruluşları için %75 oranında ve yıllık en fazla 200.000 ABD Dolarına kadar ,
- Türkiye’de yerleşik yüksek öğretim kuruluşları ve sağlık sektöründe tedavi amaçlı faaliyet gösteren kuruluşlar ile Yazılım sektörü ve film sektöründe faaliyet gösteren şirket ve kuruluşların yurt dışında tanıtımı amacıyla yapılan faaliyetler çerçevesinde; ulaşım, konaklama ve tanıtım giderleri %50 oranında ve yıllık en fazla 300.000 ABD Dolarına kadar
- Müsteşarlık koordinasyonunda Organizatör Kuruluşlarca düzenlenen sektörel ticaret heyeti ile alım heyeti programlarına ilişkin giderler %50 oranında ve program başına 150.000 ABD Dolarına kadar,
- Ürünlerinin yurt dışına yönelik olarak elektronik ortamda pazarlanabilmesi amacıyla Müsteşarlıkça uygun görülen ve nihai tüketiciye

yönelik olmayan e-ticaret sitelerine üyelik giderleri, şirketler için %70 oranında ve yıllık en fazla 10.000 ABD Dolarına kadar destek sağlanmaktadır.

2.4.5.9. Eğitim Yardımı (2010/8 sayılı Tebliğ)

Türkiye’de sınaî ve/veya ticari faaliyette bulunan veya yazılım sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin uluslararası pazarlarda rekabet gücünü arttırmaya yönelik eğitim ve danışmanlık giderleri ile İşbirliği Kuruluşlarının Müsteşarlıkça uygun görülen proje bazlı giderlerini Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonundan (DFİF) karşılanmaktadır.

Şirketlerin, Müsteşarlıkça uygun görülen diğer konularda, İGEME’den eğitimci statüsü alan eğitimci şirketlerden alacağı yurtiçi eğitimlere ilişkin giderleri yıllık toplam 20.000 ABD Dolarını aşmamak üzere % 70’i desteklenir.

Proje Bazlı Eğitim ve/veya Danışmanlık Programlarında; İşbirliği Kuruluşlarının, düzenlenen eğitim ve/veya danışmanlık programları çerçevesinde verilen eğitim, danışmanlık faaliyet giderleri ile program organizasyonuna yönelik faaliyet giderlerinin en fazla %75’i proje bazında 400.000 ABD Dolarına kadar karşılanır.

Projelerde istihdam edilen uzman personelin her biri için proje süresince ve toplamda 3 (üç) yılı aşmamak üzere, ilgili İşbirliği Kuruluşunun emsal personeli brüt ücreti tutarı kadar destek verilir. 3 (üç) yıllık süre uzman personelin işe başlama tarihiyle başlar.

Proje Bazlı Yurt Dışı Pazarlama veya Alım Heyeti Programlarında; İşbirliği Kuruluşunca düzenlenen 5 (beş) adet yurt dışı pazarlama programları (ortak pazar araştırmaları, pazar ziyaretleri, küme tanıtım faaliyetleri, ticaret heyetleri, yurt dışı fuar ziyaretleri, eşleştirme vb organizasyonlar) için her bir program bazında 150.000 ABD Dolarına kadar, 10 (on) adet yurt dışındaki alıcı firmaların Türkiye’den alım yapmaları amacıyla düzenlenen alım heyeti programları için ise her bir program bazında 100.000 ABD Dolarına kadar, aşağıda yer alan giderlerinin en fazla %75’i karşılanır.

Proje Bazlı Bireysel Danışmanlık Programında; Proje bazlı faaliyetler kapsamında, eğitim ve/veya danışmanlık programına/programlarına ve yurt dışı pazarlama veya alım heyeti programına/ programlarına katılan şirketler, Müsteşarlıkça uygun görülen konularda proje bazlı bireysel danışmanlık hizmeti alabilir.

Şirketlerin yıllık 50.000 ABD Dolarına kadar 3 (üç) yıl alacakları danışmanlık hizmetlerine ilişkin giderleri % 70 oranında karşılanır (DTM, 2010b).

2.4.5.10. Tasarım Desteği (2008/2 sayılı Tebliğ)

Yetkili kuruluş Dış Ticaret Müsteşarlığı, başvuru mercii ise İhracatçı Birlikleridir. Tasarımcı Şirketleri, Tasarım Ofisleri, Birlikler ve Tasarım Dernekleri-Birlikleri bu destekten yararlanabilmektedir. Destek süresi olarak; Tasarımcı Şirketleri ve Tasarım Ofisleri en fazla 4 yıl, Birlikler ve Tasarım Dernekleri-Birlikleri proje bazında yararlanabilmektedir. Destek oranı %50 olup, tasarımcı şirketlerin desteklenmesinde en az 50.000 en fazla 300.000 ABD Doları destek verilmektedir. Tasarım ofislerinin desteklenmesinde 50.000 ile 150.000 ABD Doları arasında, Birlikler tasarım dernek-birliklerinin desteklenmesinde yıllık en fazla 300.000 ABD doları destek verilmektedir (DTM, 2010b).

2.4.5.11. Tarımsal Ürünlerde İhracat Yardımları

Bazı tarım ürünlerinin desteklenmesi amacıyla tarım ürünleri ihracatçıların desteklendiği ihracat teşviğidir. Buket yapmaya elverişli veya süs amacına uygun cinsten çiçekler ve tomurcuklar, sebzeler, kurutulmuş sebzeler, meyveler ve sert çekirdekli meyveler, dondurulmuş meyve ve sebze ile meyve ve sebze işleme sanayiine dayalı gıda maddeleri, bal, reçel, jöle, marmelat, meyve veya sert kabuklu meyve püreleri veya pastaları, meyve suları, zeytinyağı, hazırlanmış, konserve edilmiş balıklar, kümes hayvanlarının etleri, yumurta, kümes hayvanları etinden, sakatatından yapılmış sosisler ve benzeri ürünler ile kümes hayvanları etinden hazırlanmış veya konserve edilmiş ürünler, çikolata ve kakao içeren gıda müstahzarları, bisküviler, gofretler, makarnalar desteklenen tarımsal ürünler arasında yer almaktadır. Uygulaması ihracatçı kuruluş tarafından yapılan bu destek, İhraç edilen ürünlerin ihracat miktar ve değerleri göz önüne alınarak hesaplanan tutarların, ihracatçıların kamu kuruluşlarına yapmış oldukları vergi, SSK primi, haberleşme ve enerji giderleri ödemelerden mahsup edilmesidir (DTM, 2010a).

2.5. Tarımsal Destekler

Tarım sektörü, yapısı gereği gelişmiş ve gelişmekte olan bütün ülkelerde teknik ve mali yönden devlet desteğini zorunlu kılmaktadır. Üretimin doğal koşullara bağlı olmasından

kaynaklanan arz katılığı, tüketicinin daha çok beslenmeye yönelik olmasından kaynaklanan talep katılığı, tarım piyasalarında fiyatın ve üretici gelirlerinde istikrarın oluşumunu güçleştirmektedir. Fiyat ve gelir istikrarsızlığı, sonuç olarak tarım kesimine yapılan müdahalelere temel oluşturmaktadır (Ay ve Yapar, 2004:58).

Tarım destekleme araçları olarak; Doğrudan Gelir Desteği (DGD) Ödemeleri, Fark Ödemeleri, Hayvancılık Destekleri, Çevre Amaçlı Tarımsal Alanların Korunması (ÇATAK) Programı Destekleri, Telafi Edici Ödemeler, Ürün Sigortası Ödemeleri, Kırsal Kalkınma Destekleri ve diğer destekleri ele alınacaktır.

2.5.1. Doğrudan Gelir Desteği (DGD)

DGD Ödemeleri tarımsal üretim amacıyla işlenen araziler üzerinden her yıl tespit edilen birim ödeme miktarı (dekar başına TL) üzerinden yapılacaktır. Ödeme miktarları, üreticilerin tarım politikaları amaçlarına uyumunu kolaylaştırmak üzere farklı düzeylerde belirlenebilecektir. Çiftçi kayıt sisteminin geliştirilmesine paralel olarak, ödemeler belli ürünleri yetiştiren üreticilere yapılacaktır. Sera üreticileri, meyve ve sebze yetiştiricileri ve Çevre Amaçlı Tarımsal Alanların Korunması (ÇATAK) Program alanları DGD uygulamalarının dışında tutulacaktır. Ancak bu alan ve üreticiler kırsal kalkınma destek ve ÇATAK programına dahil edilecektir. DGD sistemi için ayrılan % 78'lik bütçe payı aşamalı olarak azaltılarak % 45'e indirilecek ve ihtiyaç duyulduğunda Bakanlar Kurulu tarafından artırılıp, azaltılabilecektir (R.G.sy.26449,25/04/2006:5488 Nolu Kanun).

2.5.2. Fark Ödeme Uygulaması

Fark Ödeme uygulamasının temel amacı arz açığı olan ürün yetiştiricilerini desteklemektir. Mevcut durumda pamuk, ayçiçeği, soya fasulyesi ve diğer yağlı bitkileri kapsayan uygulama, mısır ve bazı yemeklik baklagilleri kapsayacak şekilde genişletilecektir. Uygulama ile hedef fiyat ve pazar fiyatı arasındaki fark üreticilere prim olarak ödenecektir. Uygulamanın kapsamı ve uygulama alanının genişlemesi ile birlikte, fark ödeme uygulamasının tarım destekleme bütçesi içindeki payı % 9' dan % 13' e yükselecektir (R.G.sy.26449,25/04/2006:5488 Nolu Kanun).

2.5.3. Hayvancılık Destekleri

Hayvancılık faaliyetlerinde ırk ıslahı, kaba yem üretiminin artırılması, verimliliğin artırılması, işletmelerin ihtisaslaşması, işletmelerde hijyen şartlarının sağlanması, hayvan sağlığı ve refahı, hayvan kimlik sisteminin teşviki, hayvansal ürünlerin işlenmesi ve pazarlanması ile bunlarla ilgili kontrol, takip ve standartların iyileştirilmesi amacıyla mevcut destekleme araçlarına ek olarak et primleri, pazarlama destekleri, hayvancılık işletmelerinin modernizasyonu destekleri ile çevresel önlemlere yönelik tedbirler uygulamaya konulacaktır. Su ürünleri üretiminin artırılması amacıyla, iç su ve deniz balıkçılığının geliştirilmesi, avcılığın kontrolü ve desteklenmesi, işletmelerin kurulması ve modernizasyonu, su ürünleri işleme tesislerinin iyileştirilmesine yönelik desteklemeler yapılacaktır. Yeni destekler yoluyla hayvancılık alt sektöründe ihtisaslaşmış hayvancılık işletmelerinin sayısının artırılması da sağlanacaktır (TKB, 2005).

2.5.4. Kırsal Kalkınma Destekleri

Kırsal kalkınma program, proje ve faaliyetlerinde; katılımcılık, tabandan yukarı yaklaşım, yerel kapasitenin geliştirilmesi ve kurumsallaşması ilkesi çerçevesinde, tarım dışı sektörlerde istihdamın geliştirilmesi, üretici gelirlerinin artırılması ve farklılaştırılması, kadın ve genç nüfusun eğitim ve girişimcilik düzeyinin yükseltilmesi ile uygun kırsal teknolojilerin geliştirilmesi ve yaygınlaştırılması esas alınacaktır.

Kırsal kalkınma yardımları; çiftçi ve çiftçi grupları tarafından yapılan köy bazlı yatırımları, özel sektör, Sivil Toplum Kuruluşları ve çiftçi kuruluşları tarafından yapılan kırsal yayım hizmetleri, arazi toplulaştırma faaliyetleri, mikro-finans faaliyetleri, kadın ve dezavantajlı gruplara yönelik programlar başlıklarını kapsayacaktır (TKB, 2005).

2.5.5. Telafi Edici Ödemeler (Alternatif Ürün Programı)

Mevcut durumda fındık ve tütün üretiminden vazgeçip alternatif ürün yetiştiren üreticilere yapılmakta olan telafi edici ödemeler, yine aynı çerçevede üreticilerin arz fazlası olan diğer ürünlerin üretiminden vazgeçerek alternatif ürünlere yönelmeleri durumunda, gelir kayıplarının telafi edilerek teşvik edilmesi ve bu sayede aşırı arz problemlerinin önlenmesi amacıyla uygulanacaktır. Uygulama kapsamında hem ürün kapsamının hem de uygulama alanının genişletilmesi hedeflenmektedir (TKB, 2005).

2.5.6. Ürün Sigortası Ödemeleri

Tarım üreticilerinin üretim, fiyat ve gelir risklerine karşı korunmasında tarımsal sigorta ve risk yönetim araçlarının geliştirilmesi esas alınacaktır. Ürün sigorta destek programı, gerekli teşviklerin sağlanması için başlangıç aşamasında sigorta priminin belirli bir oranının desteklenmesini içermektedir. Tarımsal sigorta sisteminde devlet tarafından karşılanacak prim destek oranı azami yüzde 50 ile sınırlandırılacaktır (TKB, 2005).

2.5.7. Çevre Amaçlı Tarımsal Alanların Korunması Program Desteği (ÇATAK)

Erozyon ve olumsuz çevresel etkilere maruz kalan tarım arazilerinde, işlemeli tarım yapan üreticilerin, arazilerini doğal bitki örtüleri, çok yıllık yem bitkileri, organik tarım ve ağaçlandırma gibi yöntemleri kullanmalarını teşvik etmek üzere, talep etmeleri durumunda tarım tüzel kişileri/üretici grupları ile devlet arasında en az beş yıl süreyle ve birim alan başına belirlenen yıllık ödemelere dayalı sözleşme karşılığında yem ve örtü bitkileri ile ağaçlandırma faaliyetleri yapılacaktır (TKB, 2005).

2.5.8. Diğer Destekler

Araştırma, geliştirme ve tarımsal yayım desteği, pazarlama teşvikleri, özel depolama yardımı, kalite desteği, piyasa düzenlemeleri desteği, organik üretim desteği, imha desteği, ürün işleme desteği, gerektiğinde bazı girdi destekleri ile tarım havzaları destekleri ve benzer konularda destekleme araçlarının kullanılması bu kanunla mümkün kılınmıştır. Kanunda belirlenen ulusal tarım politikaları çerçevesinde çalimsalar yapmak üzere ürün bazında üreticilere, tüccarlara, sanayicilere ve/veya bunların oluşturdukları birlikler ile kamu ve araştırma kurumlarına, meslek odalarına ve derneklere, bir araya gelerek tüzel kişiliği haiz ürün konseyleri kurma imkânı tanınmıştır.

Rekabete dayalı araştırma hibeleri dahil AR-GE Hizmetleri, ihracat teşvikleri, gerektiğinde bazı girdi destekleri, kredi destekleri ve benzer destekleme araçları kullanılacaktır. Geçmiş bölümlerde bu desteklere değinildiğinden bu bölümde ele alınmayacaktır.

2.6. Turizm Teşvikleri

Turizm sektörünün diğer sektörlerle olan uyarıcı etkisi ile doğrudan ve dolaylı yoldan ekonomiye olan önemli katkısının yanında, turizm yatırımları normal koşullarda geri

dönüşü uzun yıllar alan, sermaye/hasıla oranı yüksek, siyasal, sosyal, doğal ve ekonomik olaylara son derece duyarlı ve kırılgan, dolayısıyla da girişimciler için riskli yatırımlardır (Ataer ve Diğerleri,2003). Bu durum devletlerin turizm sektörünün sağladığı ekonomik ve sosyal faydaların artarak devam etmesini sağlamak için politik, ekonomik ve sosyal yönlerden sektörün yapısının gerektirdiği yasal düzenlemeleri uygulamaya koyma gerekliliklerini ortaya çıkarmaktadır. Bu uygulamalar arasında özel sektörü turizm alanında yatırıma yönlendirici teşvikler önemli yer tutmaktadır.

Turizm sektöründe teşvik araçları özellikle turistik üst ve alt yapı arzının oluşturulmasında kullanılmaktadır. Sektörde teşvik uygulamaları genel olarak kamu arazisi tahsisi, ucuz turizm kredileri, vergi resim ve harçlardan muafiyet, enerji desteği, personel çalıştırma kolaylığı, altyapı yatırımlarında destek ve öncelik gibi alanlarda gerçekleştirilmektedir (Aydoğuş ve Diğerleri, 2006).

Türkiye’ de turizm sektörüne yönelik olarak çeşitli teşvik ve destekler bulunmaktadır. Bu teşvik ve destekleri aşağıdaki gibi gruplandırmak mümkündür (KTB, 2009):

- Kosgeb kapsamında sağlanan destek ve hizmetler
- Yatırımlarda Devlet Kararı Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı kapsamında uygulanan teşvik ve destekler
- 2634 sayılı Turizmi Teşvik Kanunu ile sağlanan teşvikler
- 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun kapsamında Enerji Gideri İndirimi
- 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu’ nda yer alan muafiyetler
- Türkiye İhracat Kredi Bankası (EXIMBANK) tarafından sağlanan kredi imkanları
- Yabancı sermaye yatırımlarının teşviki.

2.6.1. KOSGEB Kapsamında Sağlanan Destek ve Hizmetler

2009 yılında yapılan çalışmalar ile Kosgeb hizmetleri kapsamına hizmet sektöründe dahil edilmiştir. Böylelikle hizmet sektöründe payı büyük olan turizm işletmeleri de Kosgeb destek ve hizmetlerinden yararlanabilecektir. Yapılan değişiklik çalışmalarının ardından oteller, moteller, kamp yerleri, diğer kısa süreli konaklama yerleri, gençlik hostelleri, dağ barınakları, kamp yerleri (karavan alanları dahil), başka yerlerde

sınıflandırılmamış diğerkonaklama yerleri, lokantalar, pastaneler, seyahat acenteleri, tur işletmelerinin faaliyetleri, başka yerde sınıflandırılmamış turistlere yardımcı faaliyetler Kosgeb destekleri kapsamına alınmıştır. Danışmalık, eğitim, teknoloji araştırma geliştirme, sınaimülkiyet hakları, bilgisayar yazılım, genel test analiz, CE işaretlemesine ilişkin test ve analiz, sistem belgelendirme, milli katılım dahilinde veya dışındaki yurtdışı fuarlara katılım, tanıtım, markaya yönlendirme, ihtiyaç amaçlı yurtdışı iş gezisi, eşleştirme, yerel ekonomik araştırma ortak kullanım amaçlı makine teçhizat, nitelikli eleman istihdamı desteklerinden turizm sektöründeki şirketlerinde açılacak programların şartlarına bağlı olarak yararlanabilecektir (KTB, 2009).

2.6.2. Yatırımlarda Devlet Kararı Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı Kapsamında Uygulanan Teşvik ve Destekler

Turizm sektörüne ilişkin yatırım destekleri genel olarak İstanbul dışındaki, 3 yıldız ve üzerindeki otelleri kapsamaktadır. 2009/15199 sayılı B.K.K. ile turizm sektörü adına teşvik edilmeyecek yatırımlar oteller, tatil köyleri, apart oteller, dağ (yayla) evleri dışında kalan turizm konaklama tesisleri, lokantalar, yat ithali yatırımları, taşıt kiralama yatırımları, gösteri merkezi yatırımları olarak belirlenmiştir. Bu yatırımlar haricindeki turizm sektörüne ait bütün yatırımlar 2009/15199 sayılı B.K.K.’na uygun olarak teşviklerden yararlanabilecektir. Geçmiş bölümlerimizde bu konuya yer verildiğinden burada tekrar değinilmeyecektir.

2.6.3. 2634 sayılı Turizmi Teşvik Kanunu ile Sağlanan Teşvikler

Turizmi Teşvik Kanununun 13. maddesinde yer alan hükümler aşağıdaki gibidir.

“Turizm sektöründeki teşvik tedbirleri ile turizm yatırım ve işletmelerinin bu teşviklerden yararlanma usul ve esasları, Bakanlığın koordinatörlüğünde ilgili bakanlıklar ve Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığınca müştereken tespit edilir. Yatırımlar için öncelik sırası; kültür ve turizm koruma ve gelişimbölgeleri ve turizm merkezleri ve Bakanlıkça tespit edilen yerlerdir. Belgeli işletmelerden Bakanlar Kurulunca her yıl belirlenen döviz miktarını sağlayanlar, ihracatçı sayılırlar (KTB, 2009)”.

Kanunda yer alan teşvikler aşağıdaki gibidir:

- Taşınmaz malların turizm amaçlı kullanımı amacıyla yapılan tahsisler:
Turizm Teşvik Kanunu’ nun 8. Maddesine göre, hazine ve orman

arazilerinin kanunda belirtilen sürelerde turistik tesis yatırımlarına tahsisi sağlanmaktadır.

- Orman fonuna katkının taksitlendirilmesi: Ormanlarda yer alacak turizm yatırımı belgeli tesislerin, ödemek zorunda oldukları bedel, tahsis tarihini takip eden üçüncü yıldan itibaren, beş yıl vade ve beş eşit taksitte ödeyebilmektedirler.
- Elektrik, havagazı ve su ücretleri: Turizm belgeli yatırım ve işletmeler elektrik, gaz ve su ücretlerini o bölgedeki sanayi ve meskenlere uygulanan tarifelerden en düşüğü üzerinden ödeyebilmektedirler.
- Haberleşme kolaylıkları: Belgeli yatırım ve işletmelerin telefon ve teleks taleplerine ilişkin her türlü işlem ve tahsisin öncelikle yapılmak suretiyle destek sağlanmaktadır.
- Yabancı personel ve sanatkar çalıştırılması: belgeli işletmelerde, Çalışma ve Sosyal güvenlik Bakanlığı' nca verilen izinle yabancı uzman personel ve sanatkarların çalışmasına izin verilmektedir (KTB, 2009).

2.6.4. Enerji Gideri İndirimi

5084 sayılı Kanun uyarınca,1/4/2005 tarihinde itibaren faaliyete geçen ve asgari on işçi çalıştıran işletmeler ile 1/4/2005 tarihinden önce faaliyete geçmiş ve asgari on işçi çalıştıran işletmelerden; turizm konaklama tesisi faaliyetinde bulunan işletmelerin elektrik enerjisi giderlerinin yüzde yirmisi Hazine tarafından karşılanmaktadır. Bu orana, 1/4/2005 tarihinden sonra faaliyete geçen işletmelerde asgari sayıdan sonraki her bir işçi için, 1/4/2005 tarihinden önce faaliyete geçmiş işletmelerde ise bu tarihten sonra işe başlayan ve asgari işçi sayısından sonraki her bir işçi için 0,5 puan eklenir. Bu oran, organize sanayi veya endüstri bölgelerinde faaliyette bulunan işletmeler için % 50' yi, diğer alanlarda faaliyette bulunan işletmeler için % 40' ı geçemez (KTB, 2009).

2.6.5. Emlak Vergisi Muafiyeti

1319 sayılı Kanun kapsamında turizm teşvik belgesi almış Gelir veya Kurumlar Vergisi mükelleflerinin tahsis edip işletmelerine dahil ettikleri binaları, inşalarının sona erdiği veya mevcut binaların turizm faaliyetine tahsisi halinde, teşvik

belgesinin alındığı yılı takip eden yıldan itibaren 5 yıl süre ile emlak vergisinden muaf tutulmaktadır (KTB, 2009).

2.6.6. Eximbank Kredi İmkanları

Türk Eximbank' ın uygulamaya koyduğu Turizm Pazarlama Kredisi programı ile kredi TL ve döviz cinsinden kullanılmaktadır. Söz konusu kredi uygulaması ile tanıtım ve pazarlama faaliyetlerinin finanse edilmesi suretiyle özel havayolu şirketleri ile seyahat acentelerinin güçlenmesi amaçlanmaktadır. Bu krediden turizm ve döviz kazandırıcı faaliyetlerde bulunan, KOBİ olarak tanımlanan, bilançosundaki net sabit aktifleri proje öncesinde 75 milyon €' yu aşmayan ve 500' den az çalışanı olan Türkiye' de yerleşik firmalar yararlanabilmektedir. Krediler 360 gün vadeli bir şekilde kullanılmaktadır. Toplam tutarı 200 milyon € olup, ABD Doları ve Avro olmak üzere iki ayrı para cinsinden kullanılabilir (KTB, 2009).

2.6.7. Yabancı Sermaye Yatırımlarının Teşviki

Türkiye'de turizm sektörü %100 oranında yabancı sermayeye açık sektör haline getirilmiş olup; yabancı sermaye yatırımlarına sağlanan teşviklere ilişkin uygulama, 4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu kapsamında Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü' nce yapılmaktadır (Toker, 2007:89).

BÖLÜM 3: TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI KAPSAMINDA DEVLET TEŞVİK VE YARDIMLARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Devletin desteği olmadan, işletmeler tarafından yapılma ihtimali zayıf olan faaliyetleri özendirmek, teşvik etmek amacıyla; sektörlerle, bölgelere, iş kollarına ve ürünlere göre çeşitli devlet teşvikleri uygulamaya konmaktadır.

Literatürde teşvik kavramı, belirli ekonomik faaliyetlerin, diğer faaliyetlere göre daha hızlı gelişmesini sağlamak amacıyla, devlet tarafından verilen nakdi ve nakdi olmayan yardım, destek ve özendirmeler şeklinde tanımlanmaktadır (Sevim, 2009:565).

Ülkemizde uygulanan devlet teşviklerini aşağıdaki gibi sınıflandırmak ve açıklamak mümkündür (<http://www.tbb.org.tr>,2010):

- Devlet teşvikleri; devletin belirli koşulların geçmişte yerine getirilmiş olması veya gelecekte yerine getirilmesi şartıyla ve kaynak aktarımı yoluyla yaptığı yardımları,
- Varlığa ilişkin teşvikler; uzun vadeli varlıkların satın alınması, oluşturulması veya elde edilmesi şartlarına bağlı olarak, varlıkların cinslerine, yerlerine veya elde edilme ve tutulma sürelerine sınırlamalar da getirebilen teşvikleri,
- Gelire ilişkin teşvikler; varlıklarla ilgili olmayan diğer devlet teşviklerini,
- Feragat edilebilir krediler; devletin, belirli durumların varlığı halinde geri ödenmesinden feragat ettiği kredileri,
- Rayiç değer; sözleşmeye konu varlığın bilgili ve istekli taraflar arasında muvazaadan ayrı olarak el değiştirmesine veya yükümlülüğün yerine getirilmesine esas olmak üzere, öncelikle ilgili varlığın borsa değerini, borsa değerinin oluşmaması durumunda ise değerlendirme gününde bu tanıma uygun alım-satım değerini ifade eder.

Devlet teşviki ve yardımlarının muhasebeleştirilmesi mali tabloların hazırlanması iki temel nedenden dolayı önemlidir. Bunlar; kaynak aktarımı var ise, bunun için uygun bir muhasebe yöntemi bulunması ve devlet yardımlarından fayda elde edilmesi halinde, mali tabloların önceki dönemdeki mali tablolarla ve diğer işletmelerin mali tablolarıyla karşılaştırılmasının kolaylaştırılmasıdır. Bu amaçla, TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması standardı, Türkiye

Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından 1 Kasım 2005 tarih ve 25983 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

3.1. Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardının Gelişimi

Ülkemizde ve diğer ülkelerde; devletin bir takım faaliyetleri özendirmek ve teşvik etmek amacıyla uygulamaya koyduğu teşvik ve devlet yardımları mevcuttur. Temel amacı muhasebe uygulamalarına yön vermek olan muhasebe standartları, bu konu ile ilgili olarak da çeşitli uygulamaları içermektedir. Dünyada konu ile ilgili muhasebe standartları incelendiğinde genel uygulamanın, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu’ nun (International Accounting Standards Board-IASB) Eylül 1981’de taslağını hazırladığı, Nisan 1983’te yayımladığı, 1 Ocak 1984’ te yürürlüğe koyduğu ve 1994 yılında revize ettiği “IAS-20 Accounting for Government Grants and Disclosure of Government- UMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” standardının ülkelere uyarlaması şeklinde olduğu görülmektedir. Bir başka ifade ile UMS-20’ nin ülkelerin yasa ve mevzuatlarına uygun şekilde uyarlanarak uygulamaya konduğu gözlemlenmiştir (Sevim, 2009:567).

İşletmeler tarafından devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması konusu yayınlanan çeşitli standart ve tebliğler yoluyla Türk Muhasebe Hukuku’ nda incelenmiş bulunmaktadır. IAS-20, TMS-20 ve SPK Tebliği Seri: XI, No:25 Kısım 26 sadece devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasının ele alınıp incelenmesine özgü standartlar ve ilgili tebliğ kısmıdır. TMS-20 ve SPK Tebliği seri: XI, No:25 Kısım 20’ da devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması konularının ele alınışı IAS-20 ile uyum içindedir (Uluslan, 2008:419).

TMS-20 standardı, on bir adet konu başlığı altında kırk bir adet madde hükmü içermektedir. TMSK’ nın alışıldığı formatta ele aldığı standart taslağının birinci kısmında standardın amacı, ikinci kısımlarda tanımlara yer verilmiştir (Sönmez, 2005:132).

Ülkemizde devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve açıklanması ile ilgili çeşitli kurum ve kuruluşların çalışmaları olmuştur. Aşağıdaki tabloda konu ile ilgili standart

oluşturmuş kurum ve kuruluşlar yer almaktadır (http://www.tmud.org.tr/Standartlar-karsilastirmali_liste.doc).

Tablo 12: Kurumlar ve Devlet Teşviği/Yardımları ile İlgili Düzenlemeler

ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI (UFRS/IFRS)	TMS/TFSK (TMKS)	SPK TEBLİĞ KISIMLARINDA DÜZENLENEN KONULAR	BDDK MUHASEBE UYGULAMA YÖNETMELİĞİNDE DÜZENLENEN KONULAR
IAS-20 Accounting for Government Grants And Disclosure of Government Assistance	TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması	KISIM-26 Devlet Teşvik ve Yardımları	9 SAYILI TEBLİĞİ Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Dipnotlarda Açıklanması

Kaynak: Sevim, (2009).

3.2. Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardının Amacı

Standardın 4. maddesine göre, devlet yardımları, verilen yardımın değişen doğasına ve ona bağlanan şartlara göre birçok şekil alabilmektedir. Yardımın amacı, normal olarak yardımın sağlanamaması durumu da yapılmayacak işlemlerin işletme tarafından yapılmasını teşvik etmektir.

İşletme tarafından alınan devlet yardımı mali tabloların hazırlanmasında iki nedenden dolayı önemli olabilir. İlk olarak, eğer kaynaklar transfer edilmişse, söz konusu transfer için uygun bir muhasebeleştirme yöntemi bulunmalıdır. İkincisi, rapor döneminde işletmenin söz konusu yardımdan ne ölçüde yararlandığı hususuna işaret edilmesi istenen bir şeydir. Bu, işletmenin mali tablolarının önceki dönem mali tablolarıyla ve başka işletmelerin mali tablolarıyla karşılaştırılmasını kolaylaştırır (Sönmez, 2005).

Devlet teşvikleri ve yardımlarının muhasebeleştirilmesi ve raporlanması standardın amacını oluşturmaktadır. Standart, teşvik ve yardımlardan sağlanan yararın raporlanması yoluyla işletmenin gerçek performansının belirlenebilmesini, işletmenin dönemler ve diğer işletmelerle karşılaştırılabilirliğinin sağlanmasını amaçlamaktadır.

Fon transferini içeren bir yardım söz konusu olduğunda önemli olan husus, muhasebeleştirmede kullanılacak yöntemin belirlenmesidir. Muhasebeleştirmede, birden çok yöntem söz konusu olabilmektedir. Bu yöntemlerin kapsamının belirlenmesi standardın amacını oluşturmaktadır (Civan, 2008).

3.3. Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardının Kapsamı

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve açıklanması ile diğer şekillerdeki devlet yardımlarının açıklanmasında TMS-20 standardı uygulanır. Bu standart, aşağıdaki konuları kapsamaz (TMSK, 2007:651).

- Fiyat değişiminin etkilerini yansıtan finansal tablolarda devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde veya benzeri nitelikteki ek bilgilerde ortaya çıkan özel sorunlar,
- İşletmelere vergilendirilebilir gelirin hesaplanmasında yararlanmak üzere sağlanan faydalar (gelir/ kurumlar vergisi istisnaları, yatırım teşvik amaçlı vergi indirimleri, hızlandırılmış amortisman uygulaması ve indirilmiş vergi oranları) veya vergi yükümlülüğüne bağlı olarak belirlenen ya da vergi yükümlülüğü ile sınırlı olarak sağlanan devlet yardımları,
- Devletin bir işletmeye iştirak etmesi,
- TMS- 41 Tarımsal Faaliyetler kapsamındaki devlet teşvikleri.

3.4. Devlet Yardımı ve Türleri

Devlet Yardımı, belirli koşulları yerine getiren bir işletme veya işletmeler grubuna bir ekonomik fayda sağlamak üzere devlet tarafından yapılan faaliyetlerdir. Bu standart kapsamındaki devlet yardımları; gelişmekte olan bölgelerde altyapı sağlanması veya rakipler üzerine ticari kısıtlamalar getirilmesi gibi genel ticaret koşullarını etkilemek suretiyle sadece dolaylı olarak sağlanan faydaları içermez.

Devlet yardımları, verilen yardımın niteliği ve tabi olduğu koşullara bağlı olarak birçok şekilde olabilir. Yardımın amacı, bir işletmeyi devlet yardımı sağlanmadan normal koşullar altında yapmayacağı bir takım işlere girebilmesini teşvik etmek olabilir (TMSK, 2007:652).

Devlet yardımı, devlet teşviklerini de içine alan genel bir kavramdır. Devlet teşvikleri, belirli özelliklere sahip olan devlet yardımlarıdır. (Örten ve Diğerleri, 2007:311).

TMS-20' ye göre devlet yardımları üç türde yapılmaktadır (Civan, 2008:7-8):

Kaynak Transferi Yoluyla Yardım: Bu tür yardımlar, devlet, işletme veya işletme gruplarına parasal (nakden veya borç tutarı azaltılarak) veya parasal olmayan varlıkların transferi yoluyla gerçekleştirilir. Kaynak transferini içeren bu tür yardımlar devlet teşvikleri olarak tanımlanır.

Bir Değer Atfedilmeyen Yardımlar: Devlet tarafından yapılan bu yardımlarda, işletmeye doğrudan bir fon transferi söz konusu değildir. Devlet tarafından, işletme veya işletme gruplarına çoğunlukla bir hizmet sunulmaktadır. Bu hizmet, işletmeye fayda sağlamaktadır. Ancak, bu fayda dolaylı bir faydadır ve ölçümü oldukça zordur. Bu yardımlara örnek olarak, ücretsiz teknik yardım, pazarlama önerileri veya garanti sağlama verilebilir.

Devletle Yapılan İşlemler Kapsamında Yardımlar: Bu yardımlar, işletmenin normal ticari faaliyetleri kapsamında yapılan faaliyetlerdir. Tek farkı işlemin devletle yapılıyor olmasıdır. İşletmenin satışlarının bir bölümünün devlet satın alma politikası ve garanti edilmesi, bu tür yardımlara örnek olarak verilebilir. Yardımın varlığı kesin olabilir, ancak devlet yardımlarının ticari faaliyetlerden ayrıştırılması tamamen ihtiyaridir.

Bir değer atfedilmeyen yardımlar ve devletle yapılan işlemler kapsamında yardımlar için örneklenen faydaların önemli boyutta olması durumunda, finansal tabloların yanıltıcı olmaması için devlet yardımlarının türü, kapsamı ve süresi açıklanır.

3.5. Devlet Teşvikleri, Türleri ve Elde Edilme Şekilleri

Devlet Teşvikleri, işletmenin faaliyet konuları ile ilgili belirli koşulların geçmişte veya gelecekte yerine getirilmesi karşılığında işletmeye kaynak transferi şeklindeki devlet yardımlarıdır. Bu teşvikler, bir değer atfedilemeyen devlet yardımlarını ve işletmenin normal ticari işlemlerinden ayırt edilemeyen devlet ile yaptığı işlemleri kapsamaz. Bazı hallerde devlet teşvikleri; destek, sübvansiyon veya prim olarak da adlandırılır (TMSK, 2007:652).

Devlet teşviklerinin iki temel özelliği bulunmaktadır (Civan, 2008:9):

- İşletmenin faaliyet konuları ile ilgili belirli koşulların geçmişte ve gelecekte yerine getirilmesi
- İşletmeye kaynak transferi yapılmasıdır.

Standarda göre devlet teşvikleri; işletmelerin belirli harcamaları üstlenmesini teşvik etmek, önceden gerçekleşmiş gider veya zararlarını karşılamak ya da işletmeye gelecekte herhangi bir maliyet gerektirmeksizin acil finansman desteği sağlamak amaçları gözetilerek devlet tarafından verilmektedir.

Teşvikler koşullu ve koşulsuz olmak üzere üç gruba ayrılmaktadır:

Geçmişte Gerçekleşmiş Gider ve Zararların Karşılanması Amacıyla Yapılan Teşvikler:

Bu tür teşviklerin amacı, işletmenin geçmişte katlanmış olduğu bir maliyetin karşılanmasıdır. Örneğin, deprem bölgesindeki işletmelerin, zararlarını telafi etmek için SSK yükümlülüklerinin bir kısmının silinmesi bu tür bir teşviktir (Civan, 2008:11).

Koşulsuz Yapılan Teşvikler: Bu tür teşvikleri hak etmek için işletmenin belirli bir yükümlülük altına girmesi gerekmez. Teşvik çoğunlukla işletmelerin genel finansman ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla yapılır. Örneğin, organik tarımın özendirilmesi amacıyla, organik tarımla uğraşan işletmelere yapılan maddi yardımlar bu tür bir teşvik türüdür (Örten ve Diğerleri, 2007:315).

Koşullu Yapılan Teşvikler: Bu tür teşviklerde, işletmelerin belirli yükümlülükleri yerine getirmeleri veya getirmeyi taahhüt etmeleri istenmektedir. Koşullu teşvikler ikiye ayrılır (Civan, 2008:11-12).

- *Varlıklara İlişkin Teşvikler:* Teşvike hak kazanan işletme tarafından duran varlık satın alınması, inşa etmenin veya edinmenin ilk koşul olduğu devlet teşvikleridir. Bu tür devlet teşviklerine duran varlığın türünü, yerini, edinme veya elde tutma dönemlerini sınırlayan tali koşullar da eklenebilir (TMSK, 2007:652). Burada amaç işletmenin belirli nitelikte duran varlık edinmesini sağlamaktır. Örneğin, Tarım Bakanlığı tarafından sulama sistemlerinin % 50' sinin karşılanması bu tür teşviklerdendir.
- *Gelire İlişkin Teşvikler:* Varlıklara ilişkin teşvikler dışında kalan devlet teşvikleridir. Bu teşvikteki amaç, işletmeyi, katlanacağı giderleri karşılayarak

belirli alanlarda teşvik etmektir. Örneğin, özel tiyatrolarda sergileyecekleri oyun karşılığında yapılan maddi yardımlar bu tür teşviktir.

Teşvikler elde edilme şekilleri itibariyle; nakden (para veya nakde eşdeğer varlık) elde edilen teşvikler, devlete olan bir yükümlülüğün azaltılması şeklinde elde edilen teşvikler ve parasal olmayan biçimde (işletmenin kullanması için verilen arsa veya diğer kaynaklar gibi) elde edilen teşvikler olarak sınıflandırılabilir.

Devletten temin edilen feragat edilebilir kredi, feragat koşullarının işletme tarafından yerine getirileceğine dair makul bir güvencenin oluşması durumunda devlet teşviği olarak kabul edilir. Devletten piyasa faiz oranından düşük bir oranla alınan kredinin faydası, devlet teşviği olarak kabul edilir. Söz konusu kredi “TFRS 9 Finansal Araçlar” Standardı uyarınca muhasebeleştirilir ve ölçülür. Düşük faiz oranının yarattığı fayda, kredinin TFRS 9 uyarınca belirlenen başlangıçtaki defter değeri ile elde edilen kazanımlar arasındaki fark olarak ölçülür. Söz konusu fayda, bu Standarda göre muhasebeleştirilir. Krediden sağlanan fayda ile karşılanması planlanan maliyetlerin belirlenmesinde, yerine getirilen veya yerine getirilmesi gereken koşul ve yükümlülükler göz önünde bulundurulur (TMSK, 2010).

3.6. Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi

Bir işletmenin devlet yardımı alması finansal tabloların hazırlanmasında iki nedenden ötürü önemli olabilir. İlk olarak, eğer bir kaynak transferi gerçekleştiyse, transferin muhasebeleştirilmesi için uygun bir yöntem bulunmalıdır. İkinci olarak, raporlama döneminde işletmenin söz konusu yardımlardan ne kadar fayda sağladığının belirtilmesi beklenir. Bu durum, işletmenin finansal tablolarının önceki dönemlerle ve diğer işletmelerle karşılaştırılmasını kolaylaştırır.

Gerçeğe uygun değerleri (karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutarları) ile izlenen parasal olmayan biçimde elde edilen devlet teşvikleri de dahil olmak üzere tüm devlet teşvikler; elde edilmesi için gerekli koşulların işletme tarafından yerine getirilmesi ve teşvikin işletme tarafından elde edilmesi koşullarının gerçekleşeceğine dair makul bir güvence olduğunda finansal tablolara yansıtılır. Bu koşulların gerçekleşeceğine ilişkin makul bir güvencenin oluşmaması durumunda ise

tüm devlet teşvikleri finansal tablolara yansıtılamaz. Devlet teşvikinin fiilen elde edilmesi, teşvike ilişkin koşulların yerine getirildiği veya getirileceği anlamına gelmez (TMSK, 2007).

İşletmenin kullanması amacıyla devlet tarafından verilen ve dolayısıyla işletme tarafından elde edilen arsa veya diğer kaynaklar gibi parasal nitelikte olmayan teşviklerin, finansal tablolara kaydedilmesinde yani yansıtılmasında, genel uygulama olarak öncelikle bu tür varlıkların gerçeğe uygun değeri belirlenmeli ve daha sonrada bu değer üzerinden de (gerçeğe uygun değer) finansal tablolara kaydedilmeleri gerekmektedir.

Devlet teşvikleri finansal tablolara yansıtıldıktan sonra, bunlara ilişkin koşullu borç ve koşullu varlıklar, karşılıklar, “TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar” Standardı uyarınca muhasebeleştirilir. Devlet teşvikleri, bu teşviklerle karşılanması amaçlanan maliyetlerin gider olarak muhasebeleştirildiği dönemler boyunca sistematik şekilde kâr veya zarara yansıtılır. Devlet teşvikleri, doğrudan özkaynaklar ile ilişkilendirilemez (TMSK, 2007).

3.6.1. Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ile İlgili Yaklaşımlar

TMS-20’ nin 13. Maddesine göre; devlet teşviklerinin muhasebe işlemlerinde iki geniş yaklaşım bulunmaktadır. İlki bağışın, bir dönem veya dönemler boyunca gelir olarak kabul edildiği “Gelir Yaklaşımı”, ikincisi ise direkt olarak pay sahiplerinin menfaatine geçirildiği “Sermaye Yaklaşımı”dır.

TMS-20’ de; devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde temel yaklaşım Gelir Yaklaşımı olup, Sermaye Yaklaşımı alternatif bir yaklaşım olarak ele alınmıştır.

3.6.1.1. Gelir Yaklaşımı

Bu yaklaşıma göre; elde edilen devlet teşviki bir veya daha fazla dönemde kar ya da zararda muhasebeleştirilmelidir. Yani devlet teşvikleri, bu teşviklerle karşılanması amaçlanan maliyetlerin gider olarak muhasebeleştirildiği dönemler boyunca sistematik bir biçimde kâr ya da zarara alınması esastır. Devlet teşviklerinin tahsil edildiği anda kâr ya da zararda muhasebeleştirilmesi tahakkuk esasına (bakınız: “TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu” Standardı) uygun değildir ve yalnızca tahsil edildiği dönemden

farklı dönemlerde finansal tablolara yansıtılmasına ilişkin bir esasın bulunmaması durumunda bu uygulama kabul edilebilir (TMSK, 2010).

Gelir yaklaşımı ile ilgili özellik arz eden bazı durumlar mevcuttur. Bu durumlar ve bu durumlarda benimsenecek olan hareket tarzları aşağıdaki gibidir (TMSK, 2010):

- Çoğunlukla, bir işletmenin bir devlet teşviği ile ilgili maliyet ve harcamaları finansal tablolarına yansıttığı dönemler kolayca belirlenebilir. Böylece belirli harcamalardaki devlet teşvikleri, ilgili harcamaların finansal tablolara yansıtıldığı dönemde kâr ya da zararda muhasebeleştirilir. Benzer şekilde, amortismanına tabi varlıklara ilişkin teşvikler, genellikle bunların amortismanları oranında ilgili dönemler boyunca kâr ya da zararda muhasebeleştirilir.
- Amortismanına tabi olmayan varlıklara ilişkin teşvikler belirli yükümlülüklerin yerine getirilmesini gerektirebilir ve ilgili yükümlülüklerin yerine getirilmesinde katlanılan maliyetlerin gerçekleştiği dönemler boyunca kâr ya da zararda muhasebeleştirilir. Örneğin, üzerine bina inşa edilmesi koşuluyla alınan bir arsa teşviğinin, binanın ömrü boyunca kâr ya da zararda muhasebeleştirilmesi uygun olacaktır.
- Teşvikler bazı durumlarda birçok koşulun yerine getirilmesini gerektiren bir finansal veya mali yardım paketinin parçası olarak alınabilir. Böyle durumlarda, teşviğin kazanılacağı dönemleri belirleyen maliyet ve giderleri ortaya çıkaran koşulların belirlenmesinde özen gösterilmelidir. Bu gibi durumlarda teşviğin bir bölümünü belli bir esasa göre, diğer bölümünü de başka bir esasa göre ilgili dönemlere dağıtmak uygun olabilir.
- Önceden gerçekleşmiş gider veya zararları karşılamak ya da işletmeye gelecekte herhangi bir maliyet gerektirmeksizin acil finansman desteği sağlamak amacıyla verilen devlet teşvikleri, tahsil edilebilir hale geldiği dönemde kâr ya da zararda muhasebeleştirilir.
- Bazı durumlarda, devlet teşvikleri işletmenin belirli harcamaları üstlenmesini teşvik etmek yerine, acil finansman desteği sağlamak amacıyla verilebilir. Bu tür teşvikler belirli bir işletmeyle sınırlandırılabilir ve aynı durumdaki tüm işletmelere tanınmayabilir. Bu durumlar işletmenin teşviğe hak kazandığı dönemde teşviğin,

etkisinin açıkça anlaşılabilmesi için gereken açıklamalar ile birlikte, kâr ya da zararda muhasebeleştirilmesine olanak sağlayabilir.

- Bir devlet teşviğine, geçmiş bir hesap döneminde gerçekleşmiş gider ve zararların karşılanmasına yönelik olarak hak kazanılmış olabilir. Bu tür teşvikler finansal tablolara olan etkisinin açıkça anlaşılabilmesi için gerekli açıklamalar ile birlikte, tahsil edilebilir hale geldiği dönemin kâr ya da zararında muhasebeleştirilir.

Gelir yaklaşımının dayandığı gerekçeler şunlardır (Sönmez, 2005:133):

- Devlet teşvikleri, hissedarlar dışındaki bir kaynaktan elde edilmiş olmaları nedeniyle, doğrudan özkaynak olarak kaydedilmemeli, fakat uygun dönemlerde kâr ya da zarar olarak muhasebeleştirilmelidir;
- Devlet teşvikleri nadiren karşılıksızdır. İşletmeler koşullara uymakla ve önceden konan yükümlülüklerini yerine getirmekle teşvikleri kazanır. Bu nedenle bu teşvikler sözü edilen teşviklerle karşılanması amaçlanan maliyetlerin gider olarak muhasebeleştirildiği dönemler boyunca kâr ya da zararda muhasebeleştirilmelidir ve
- Gelir vergisi ve diğer vergilerin bir tür harcama olması göz önüne alındığında, mali politikaların bir uzantısı olan devlet teşvikleri de kâr veya zarar ile ilişkilendirilmelidir.

3.6.1.2. Sermaye Yaklaşımı

Bu yaklaşıma göre, elde edilen devlet teşviki kar ya da zarar dışında muhasebeleştirilmelidir. TMS-20' nin 14. maddesinde sermaye yaklaşımının dayandığı gerekçeler yer almıştır.

Sermaye yaklaşımına göre;

- Bir finansman aracı olan devlet teşvikleri, finanse ettikleri harcama kalemini netleştirmek amacıyla kâr veya zararda muhasebeleştirilmek yerine, finansal durum tablosu (bilanço) ile ilişkilendirilmelidir. Geri ödeme beklenmediğinden, bu tür teşvikler kâr ya da zarar dışında muhasebeleştirilmelidir; ve
- Kazanılmış bir gelir olmamaları, aksine herhangi bir maliyeti olmaksızın devlet tarafından sağlanan bir teşviği temsil etmeleri nedeniyle, devlet teşviklerine kar veya zararda yer verilmemelidir (Sönmez, 2005:133).

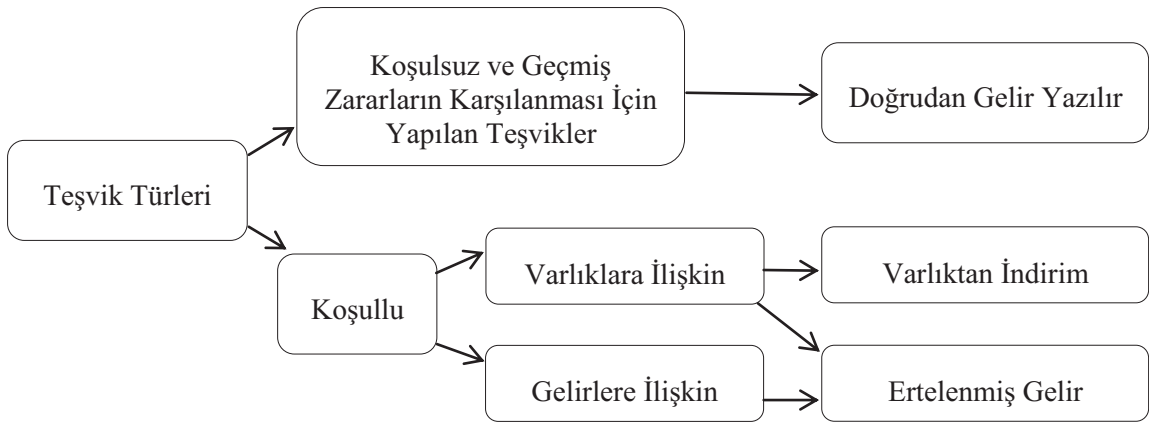
3.6.2. Devlet Teşviklerini Muhasebeleştirilme Yöntemi

Devlet teşviğinin elde edilme şekli, teşviğin muhasebeleştirilme yöntemini etkilemez. Teşvik nakit ya da devlete karşı olan bir yükümlülüğün azaltılması şeklinde de olsa aynı şekilde muhasebeleştirilir (Sönmez, 2005:133).

Devletten temin edilen feragat edilebilir kredi, feragat koşullarının işletme tarafından yerine getirileceğine dair makul bir güvence oluşması durumunda devlet teşviği olarak kabul edilir (Civan, 2008:14).

Devlet teşviğinin elde edilmesi için gerekli koşulların yerine getirilmesi, bundan sonra teşviğin işletme tarafından kullanılması, teşviğin elde edilmesi için gerekli koşulların yerine getirileceğine dair makul bir güvencenin sağlanmasına bağlı olarak kayıt altına alınır ve mali tablolara yansıtılır. Devlet teşviğinin nakden veya bir yükümlülüğün azaltılması şeklinde sağlanması muhasebeleştirme yöntemini etkilememektedir. Gelir yazılma zamanı ve şekli teşvik türüne göre değişiklik gösterir. Teşvikler, koşulsuz yapılan teşvikler ile geçmişte gerçekleşmiş gider ve zararların karşılanması amacıyla yapılan teşvikler ve koşullu teşvikler olarak iki grupta değerlendirilmektedir (Civan, 2008:14-15).

Şekil 1: Teşvik Türlerine Göre Muhasebeleştirme yöntemi



Kaynak: Elitaş, 2010:130.

3.6.2.1. Koşulsuz ve Geçmiş Zararların Karşlanması İçin Yapılan Teşvikler

Bir devlet teşviğine, geçmiş bir hesap döneminde gerçekleşmiş gider ve zararların karşılanmasına yönelik olarak hak kazanılmış olabilir. Bu tür teşvikler finansal tablolara

olan etkisinin açıkça anlaşılabilmesi için gerekli açıklamalar ile birlikte, tahsil edilebilir hale geldiği dönemin geliri olarak muhasebeleştirilir (TMSK, 2010).

Devlet teşvikleri, işletmenin belirli maliyetleri üstlenmesini teşvik etmek yerine, acil finansman desteği sağlamak amacıyla da verilebilir. Bu tür teşvikler sadece bir işletmenin faydalanabilmesi için olabilir ve aynı durumdaki tüm işletmelere teşvikten faydalanma hakkı tanınmayabilir. İşletme teşviğe hak kazandığı dönemde, teşviğin etkisinin açıkça anlaşılabilmesi için gereken açıklamalar ile birlikte, gelir olarak finansal tablolara yansıtılabilir. Teşvik gelir tablosunda, iki ayrı şekilde raporlanabilir (Civan, 2008:16):

- Gelir tablosunda ayrı bir kalem olarak veya Diğer Gelirler genel başlığı altında veya
- Giderlerden indirilerek.

Örnek yevmiye kayıtları aşağıdaki gibidir (Elitaş, 2010:130):

“Diğer Gelirler” genel başlığı altında gösterilmesi halinde yevmiye kaydı:

_____	.../.../....	_____	
100 Kasa Hesabı (ilgili hesap)			XXX
		649 Diğ.Olağan Gelir ve Karlar	XXX
_____	/	_____	

Giderlerden indirilerek gösterilmesi halinde yevmiye kaydı:

_____	.../.../....	_____	
136 Diğ. Alacaklar (ilgili hesap)			XXX
		740 Hizmet Üretim Maliyeti (ilgili gider hesabı)	XXX
_____	/	_____	

Örnek: X A.Ş. Mart ayında 8000 TL’ lik elektrik faturası ödemiş ve faturayı ibraz etmiştir. Hazine Müsteşarlığı gerekli araştırmayı yaparak, işletmeye 3000 TL’ lik bir ödeme yapmıştır. Geçmişte gerçekleşen bu gider devlet tarafından karşılanmaktadır. Bu durumda 3000 TL’ lik bedeli geçmişte gerçekleşen giderden indirilebilir.

13.03.2010	
740 Hizmet Üretim Maliyeti	8.000
740.01 Elektirik Gideri	
	102 Bankalar Hs.
Elektrik faturasının ödenmesi	8.000
/	
20.04.2010	
136 Diğ. Alacaklar Hs.	3.000
	740 Hizmet Üretim Maliyeti
Hazinenin yapacağı ödeme tutarının bildirilmesi	3.000
740.01 Elektrik Gideri	
/	

Tarife farkından doğan alacak tahsil edildiğinde aşağıdaki kayıt yapılır:

20.04.2010	
102 Bankalar Hs.	3.000
	136 Diğer Alacaklar Hs.
Ödemenin tahsili	3.000
/	

Örnek: Tarım Bakanlığı, tarım işletmelerinin modernizasyonu için 50 büyük baştan fazla hayvanı olan işletmelere, bir adet süt sağma makinesi vermektedir. Y işletmesi bu kapsamda bir adet makineyi teslim almıştır. Makinenin gerçeğe uygun değeri 10.000 TL' dir.

İşletme makineyi teslim aldığı anda aşağıdaki gibi kayıt yapılır.

13.06.2010	
253 Makine, Tesis ve Cihazlar Hs.	10.000
	649 Diğ. Olağan Gelir ve Karlar
649.01 Devlet teşviklerinden gelir ve karlar	10.000
/	

3.6.2.2. Koşullu Yapılan Teşvikler

Devlet teşviklerinin birtakım koşullara bağlandığı finansal yardım paketi olduğu durumda, teşviğin kazanıldığı dönemleri belirleyen maliyet ve harcamaları, ortaya

çıkaran koşulların saptanması gerekir ve maliyet dönemleriyle orantılı olarak teşvik tutarını dağıtmak gerekmektedir (Sönmez, 2005).

“Bir işletmenin, devlet teşviği ile ilgili olarak yaptığı harcamaları finansal tablolarına yansıttığı dönemler kolayca belirlenebilir ve böylece belirli harcamalardaki devlet teşvikleri, ilgili harcamanın finansal tablolara yansıtıldığı dönemlerde gelir olarak muhasebeleştirilir. Benzer şekilde, amortisman tabi varlıklara ilişkin teşvikler, genellikle bunların amortismanları oranlarında, ilgili dönemler boyunca gelir olarak finansal tablolara yansıtılır.

Amortisman tabi olmayan varlıklara ilişkin teşvikler belirli yükümlülüklerin yerine getirilmesini gerektirebilir ve ilgili yükümlülüklerin yerine getirilmesinde katlanılan maliyetlerin gerçekleştiği dönemler boyunca gelir olarak muhasebeleştirilir. Üzerine bina inşa edilmesi koşuluyla alınan bir arsa teşviğinin, binanın ömrü boyunca finansal tablolara gelir olarak yansıtılması uygun olacaktır (TMSK, 2007:655)”

Teşvikler bazı durumlarda birçok koşulun yerine getirilmesini gerektiren bir finansal veya mali yardım paketinin parçası olarak alınabilir. Böyle durumlarda, teşviğin kazanılacağı dönemleri belirleyen maliyet ve giderleri ortaya çıkaran koşulların belirlenmesinde özen gösterilmelidir. Bu gibi durumlarda teşviğin bir bölümünü belli bir esasa göre, diğer bölümünü de başka bir esasa göre ilgili dönemlere dağıtmak uygun olabilir.

Koşullu yapılan teşvikler; varlıklara ilişkin, gelire ilişkin ve parasal olmayan teşviklere ilişkin olmak üzere açıklanmaktadır.

- Varlıklara İlişkin Teşviklerin Raporlanması

Gerçeğe uygun değeri ile izlenen parasal olmayan devlet teşvikleri de dahil olmak üzere, varlıklara ilişkin teşvikler finansal durum tablosunda (bilançoda) ertelenmiş gelir olarak veya varlığın defter değerinden indirilerek gösterilir (TMSK, 2007:657).

Varlıklara ilişkin devlet teşviklerinin (veya teşviklerin varlıklarla ilgili uygun bölümlerinin) finansal tablolarda sunumunda iki alternatif yöntem kabul edilir (TMSK, 2007:657):

İlk yöntemde, teşviği varlığın faydalı ömrü boyunca sistematik ve makul bir şekilde, bilançoda ertelenmiş gelir olarak kat veya zararda muhasebeleştirilir (Sevim, 2009:583).

Bu doğrultuda kayıtlarda uzun vadeli ertelenmiş gelirler için, “480 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER”, kısa vadeli ertelenmiş gelirler için ise, “380 GELECEK

AYLARA AİT GELİRLER” hesapları kullanılabilir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007). Ancak gelecek dönemlere ait gelirler ile ertelenmiş gelir kavramı birbirinden farklı kavramlardır. Gelecek dönemlere ait gelirlerde peşin yapılmış bir tahsilat söz konusu iken, ertelenmiş gelirlerde ise bir vade ya da süre söz konusudur. Bu nedenle Tek Düzen Hesap Planı’ nda aynı gruplar içerisinde “482 ERTELENMİŞ GELİR” ve “382 ERTELENMİŞ GELİR” hesaplarının kullanılması uygun görülmektedir (Sevim, 2009:584).

Ertelenmiş gelir yöntemine örnek olarak; alınan bir makine için devletin makine bedelini kısmen desteklemesi verilebilir (Elitaş, 2010:131):

İlk kayıt:

_____	01.03.2010	_____	
136 Diğer Çeşitli Alacaklar Hs.			XXX
		382/ 482 Ertelenmiş Gelirler Hs.	XXX
_____	/	_____	

Ertelenmiş gelirin “Diğer gelirler” e aktarılması:

_____	31.03.2010	_____	
382/ 482 Ertelenmiş Gelirler Hs.			XXX
		649 Diğ.Olağan Gelir ve Karlar Hs.	XXX
_____	/	_____	

İkinci yöntemde de, varlık ve teşviğin varlığın ömrü boyunca, varlığın taşıdığı bedelden indirim şeklinde (azaltılmış bir amortisman tutarı şeklinde gelir olarak gösterimi) gösterilmelidir (Sönmez, 2005:134). Yani teşvik, varlığın defter değerinin hesaplanması sırasında indirilir. Amortisman tabi varlığın faydalı ömrü boyunca amortisman giderinin azaltılması yoluyla teşvik, kâr ya da zararda muhasebeleştirilmiş olur.

Varlıktan indirim şeklinde yapılan için de aynı örnekle devam edildiğinde yevmiye kaydı aşağıdaki gibi yapılır:

_____	.../.../....	_____
102 Bankalar Hs.		XXX
	253 Tesis, Makine ve Cihazlar Hs.	XXX
_____	/	_____

253 Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabındaki defter değerinden teşvik tutarı yukarıdaki kayıta düşülmüştür.

TMS-20, bu her iki yöntemden birine doğru taraflılık göstermez ve her iki yöntemin kullanılmasına da izin verir (Uluslan, 2008:423).

Varlıkların satın alımı ve ilgili teşviklerin elde edilmesi işletmenin nakit akımında önemli hareketlere sebep olabilir. Bu nedenle ve varlıklara yapılan yatırım tutarının gösterimini sağlamak amacıyla, bu tür hareketler genellikle, finansal durum tablosu (bilanço) sunumu sırasında teşviğin ilgili varlıktan indirilip indirilmediğine bakılmaksızın, nakit akım tablosunda ayrı kalemler olarak gösterilir (TMSK, 2007).

- Gelire İlişkin Teşviklerin Raporlanması

Gelire ilişkin teşvikler bazı durumlarda kapsamlı gelir tablosunda ayrı bir kalem olarak veya “Diğer Gelirler” genel başlığı altında, alternatif olarak da ilgili giderlerden düşülerek gösterilir.

Gelir tablosunda ayrı bir kalem olarak veya “Diğer Gelirler” genel başlığı altında gösterme yönteminin savunulara göre; gelir ve harcamaların birbiriyle mahsup edilmesinin uygun olmadığını, ayrıca teşviğin harcamadan ayrılmasının karşılaştırma yapmayı kolaylaştırdığını ileri sürmektedir (Sönmez, 2005:134).

Diğer gelirler başlığı altında gösterme yöntemine ilişkin devletin tohum alımındaki desteğini örnek olarak ele alırsak yevmiye kayıtları aşağıdaki gibi yapılmaktadır (Elitaş, 2010:131):

_____	12.04.2010	_____
150 İlk Madde ve Malzeme Stokları Hs.		XXX
	382 Ertelenmiş Gelirler	XXX
_____	/	_____

30.04.2010

382 Ertelenmiş Gelirler	XXX
649 Diğ.Olağan Gelir ve Karlar	XXX

İlk yöntemin muhasebeleştirilmesinde “649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR HESABI” kullanılmıştır. Bu hesapta izlenecek gelirler arasında sayılan devlet yardımlarının muhasebeleştirilme esasları TMS-20’ de düzenlenmiştir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007).

Sadeleştirme yöntemi olarak da anılan, teşviklerin ilgili giderden düşülmesi yönteminde ise; teşviğin olmaması durumunda işletme tarafından ilgili giderlerin yapılmayabileceği, dolayısıyla da giderler ile teşvikten doğan gelirin netleştirilmesinin uygun bir sunum olmayacağı ileri sürülmektedir.

Sadeleştirme yöntemi için de yapılabilecek muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir (Elitaş, 2010:132):

12.04.2010

150 İlk Madde ve Malzeme Stokları	XXX
382 Ertelenmiş Gelirler	XXX

30.04.2010

382 Ertelenmiş Gelirler Hs.	XXX
151 Yarı Mamul-Üretim	XXX

Yukarıdaki örnekte alınan tohumların ekildiği varsayılarak 151 Yarı Mamul- Üretim Hesabı kullanılmıştır.

Her iki yöntem de gelirlere ilişkin teşviklerin sunumu açısından kabul edilebilir yöntemlerdir. Finansal tabloların tam anlaşılması amacıyla teşviğe ilişkin açıklamalar gereklidir. Teşviğin, ayrıca gösterilmesi gereken herhangi bir gelir veya gider kalemi üzerindeki etkisinin kamuya açıklanması genellikle uygundur (TMSK, 2010).

- Parasal Olmayan Teşviklerin Raporlanması

Bir devlet teşviği, işletmenin kullanması amacıyla kullanım hakkı olarak verilen arsa veya diğer kaynaklar gibi parasal olmayan teşvikler şeklinde olabilir. Böyle durumlarda teşvik konusu parasal olmayan varlığın gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi ve teşviğin ve varlığın belirlenen gerçeğe uygun değer ile finansal tablolara kaydedilmesi genel uygulamadır. Bazı durumlarda izlenen alternatif yöntem, varlık ve teşviğin nominal değeri üzerinden kaydedilmesidir (TMSK, 2010).

Örnek: U A.Ş.' ye teşvik kapsamında organize sanayi bölgesinde 10 yıllığına kullanılmak üzere bir arsa tahsisi edilmiştir. Arsanın yapılan ekspertiz sonucu değeri 302.000 TL' dir.

Yapılacak kayıt aşağıdaki gibidir:

_____	06.08.2010	_____
260 Haklar.		302.000
260.01 Arsa ve Arazi kullanım hakkı		
	549 Özel Fonlar Hs.	302.000
	549.01 Yatırım ve Geliştirme Fonları	
_____	/	_____

Örnekte, işletmeye arsayı kullanım hakkı verildiğinden “250 ARAZİ VE ARSALAR HESABI” yerine “260 HAKLAR HESABI” kullanılmıştır. Bu hesaba karşılık olarak “549 ÖZEL FONLAR HESABI” kullanılmıştır. Bunun yerine gelir yaklaşımına uygun olarak ileri ki dönemlerde gelir tablosuna taşınmak üzere “480 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER HESABI” da kullanılabilir.

Bu örnekten hareketle, arsanın kullanım hakkını iz bedeli ile de muhasebeleştirilebilir. İz bedeli, ekonomik ömrünü tamamladığı halde fiilen kullanılmasına devam edilen iktisadi kıymetler ile gerçek değeri tespit edilemeyen veya edilmesi uygun görülmeyen ancak, hesaplarda izlenmesi gereken iktisadi kıymetlerin muhasebeleştirilmesinde kullanılan ve muhasebe kayıtlarında yer verilen en düşük tutarını ifade etmektedir. İz bedeli ile yapılan muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

06.08.2010	
260 Haklar	
260.01 Arsa ve Arazi kullanım hakkı	1
549 Özel Fonlar	
549.01 Yatırım ve Geliştirme Fonları	1

İz bedeli olarak 1 TL yazılmak suretiyle, sadece kullanım hakkını alınan arsanın amortismanı ayrılmadan “260 HAKLAR” ve “549 ÖZEL FONLAR” hesaplarında takip edilebilmektedir. 10 yıllık süreç tamamlandığında ise yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir:

06.08.2020	
549 Özel Fonlar	
549.01 Yatırım ve Geliştirme Fonları	1
260 Haklar	
260.01 Arsa ve Arazi kullanım hakkı	1

3.6.3. Devlet Teşviklerinin Geri Ödenmesi

Teşvikler, işletmenin faaliyet konuları ile ilgili belirli koşulların geçmişte ve gelecekte yerine getirilmesi karşılığında verilmektedir. İşletme faaliyetleri kapsamında verilen teşvikler için gereken koşulların yerine getirilmemesi durumunda devlet verdiği teşviklerin geri ödenmesini istemektedir.

Geri ödenmesi gereken devlet teşvikleri, bir muhasebe tahmininin değiştirilmesi olarak muhasebeleştirilir (“TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar” Standardına göre) (TMSK, 2007:657).

Gelire ilişkin bir teşviğin geri ödenmesi durumunda, ödenen tutar öncelikle bu tutarın muhasebeleştirildiği itfa edilmemiş ertelenmiş gelir kaleminden düşülür. Geri ödenen tutarın ertelenmiş gelir bakiyesini aşması veya ertelenmiş gelir kaleminin olmaması durumunda, söz konusu tutar doğrudan kâr ya da zararda muhasebeleştirilir (TMSK, 2007:657).

Varlıklara ilişkin devlet teşviklerinin geri ödenmesi durumunda, ilgili varlığın defter değeri geri ödenecek tutar kadar artırılır veya ertelenmiş gelir hesabı geri ödenecek tutar kadar azaltılır. Teşvik alınmamış olsaydı önceki dönemlerde kâr ya da zararda muhasebeleştirilmiş olacak olan birikmiş amortisman tutarı, teşviğin geri ödenmesiyle

birlikte o anda kâr ya da zararda muhasebeleştirilir. Varlıklara ilişkin devlet teşviklerinin geri ödenmesini gerektiren durumlarda, ilgili varlıkların yeni defter değerlerindeki olası değer düşüklükleri dikkate alınır (TMSK, 2007:658).

Devlet teşviklerinin geri ödenmesi, hiç ertelenmemiş kredi olmadığı durumda, bir gider olarak kabul edilmektedir. Bir varlığa ilişkin bir teşviğin geri ödenmesi, ertelenmiş gelir dengesi, ödenecek oranda azaltılarak kaydedilecektir. Ayrıca ödenebilir hale gelen bir devlet teşviğinin, muhasebe tahminlerinin yeniden gözden geçirilmesi olarak kabul edileceği (TMS-10 hükümlerine göre) belirtilmiştir (Sönmez, 2005:135).

Örnek: Z A.Ş.’ ye organize sanayi bölgesinde 132.000 TL değerinde arsa tahsis edilmiştir. Teşvik koşullarından olan yatırım tutarının %20’ sini karşılayacak kadar özkaynağı olmadığı tespit edilmiştir. Koşulları sağlayamaması nedeniyle tahsis edilen arsa devlet tarafından geri alınmıştır.

22.02.2010	
689 Diğ.Olağandışı Gider ve Zararlar Hs.	132.000
	258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hs. 132.000
	/

3.7. Devlet Yardımlarının Muhasebeleştirilmesi ve Sunumu

Devlet teşvikleri tanımı dışında kalan devlet yardımları, kendilerine bir değer atfedilemeyen devlet yardımlarını ve işletmenin olağan ticari faaliyetlerinden ayırt edilemeyen devletle yapılan işlemleri kapsar (TMSK, 2007:658).

Ücretsiz teknik yardım, pazarlama önerileri veya garanti sağlama gibi yardımlar, kendilerine bir değer atfedilemeyen yardımlara örnektir. İşletmenin satışlarının bir bölümünün devlet satın alma politikası ile garanti edilmesi işletmenin normal ticari işlemlerinden ayrıştırılması mümkün olmayan devlet yardımlarına bir örnektir. Fayda sağladığı kesin olmakla birlikte devlet yardımlarının normal ticari faaliyetlerden ayrıştırılması nesnel verilere dayanılarak yapılamayabilir. Yukarıda örneklenen faydaların önemli boyutta olması durumunda, finansal tablolarının yanıltıcı olmaması için devlet yardımlarının türü, kapsamı ve süresi açıklanır (TMSK, 2007:658).

Faizsiz veya düşük faizli krediler devlet yardımı niteliğindedir. Ancak, piyasa faiz hadleri üzerinden borçlanması halinde ödenecek olan faiz tutarı ile söz konusu düşük oranlar üzerinden ödenen faiz arasındaki fark nedeniyle sağlanan fayda finansal tablolara yansıtılmaz (TMSK, 2007:658).

TMS-20 kapsamında devlet yardımları genel ulaşım ve iletişim şebekesi iyileştirilmesi ile sulama veya su tesisatı döşeme gibi tüm topluma fayda sağlamak için sürekli bir şekilde verilen hizmetleri kapsamaz (TMSK, 2007:658).

3.8. Devlet Teşvikleri ile İlgili Finansal Tablolarda Yapılması Gereken Açıklamalar

Muhasebe standartları terminolojisine göre, finansal tablolarda yapılması gereken açıklamalar hazırlanan finansal tablolardaki gösterilmesi gereken dipnot ve açıklamaları kapsamaktadır.

Aşağıdaki hususların finansal tablolarda açıklanması gereklidir (TMSK, 2007:659):

- Finansal tablolardaki sunum yöntemleri de dahil olmak üzere, devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi için benimsenen muhasebe politikaları;
- Finansal tablolara yansıtılan devlet teşviklerinin türü, tutarı ve süresi ile işletmenin doğrudan faydalandığı diğer devlet yardımları; ve
- Finansal tablolara yansıtılmış devlet yardımlarına ilişkin yerine getirilmemiş koşullar ve diğer koşullar.

TMS-20' yi ilk kez uygulayacak işletmeler (TMSK, 2007:659):

- Gereken konularda açıklama gerekliliklerine, uymalı ve;
- Finansal tablolarını “TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar” uyarınca muhasebe politikası değişikliğine göre düzeltilmeli; veya standardın yürürlük tarihinden sonra tahsil edilebilir veya geri ödenecek hale gelen teşvikler veya teşvik bölümleri için bu standart hükümlerini uygulamalıdır.

3.9. Örnekler

Örnek: 2010 yılı itibariyle teşvik belgesine sahip olan SERHAT A.Ş. yönetim kurulu yeni yatırım yapma kararı almıştır. Sabit yatırımlarda yapılan harcamaların toplamı 3.000.000 TL olup büyük ölçekli yatırım kategorisindedir. 2011 yılında sabit yatırımlarına devam eden şirket Merkez Bankasından 200.000 TL destekleme primi almıştır.

- Yukarıdaki örneğin gelir yaklaşımına göre muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibi yapılmaktadır.

“Diğer Gelirler” hesapları kullanılarak gelir tablosuna aktarıma yöntemi ile muhasebe kaydı:

03.01.2011	
100 Kasa	200.000
	649 Diğ.Olağan Gelir ve Karlar 200.000

Sadeleştirme yöntemi ile yapılan muhasebe kaydı:

03.01.2011	
100 Kasa	200.000
	258 Yapılmakta Olan Yatırımlar 200.000

Örnek: X A.Ş. Adıyaman’ da (III. bölge) tamamlayıp faaliyete geçirdiği yatırımında 105 işçi çalıştırmaktadır. Nisan ayı içinde 3 yeni personel istihdam edilmiştir. 2 personel asgari ücret 1 personelde 800 TL ücret almaktadır. İşyeri tehlike derecesi dikkate alındığında işveren sigorta prim oranı % 20’ dir. 2009/15199 sayılı B.K.K. kapsamında ilave alınan personel için sigorta primi işveren hissesi desteğinden 5 yıl süre ile faydalanabilecektir.

	Ücret	SSK Primi İşveren Payı	SSK prim teşviğine esas tutar	Teşvik oranı	Teşvik tutarı
	800,00	160,00	127,74	%100	127,74
(638,70*2)	1.277,40	255,48	255,48	%100	255,48
Toplam	2.077,40	415,48	383,22		383,22

- Yukarıdaki örneğin gelir yaklaşımına göre muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibi yapılmaktadır.

“Diğer Gelirler” hesabının kullanılması yöntemi:

21.04.2011	
720 Direkt İşçilik Giderleri	2.492,88
720 100 101 Personel ücretleri	
720 100 102 Sigorta Primi İşveren Payı	
360 Ödenecek Vergiler ve Fonlar	267,99
361 Ödenecek Sosyal Güv.Kes.	706,32
381 Gider Tahakkukları	1.518,57
Ücret bordrosu tahakkuku	24.04.2011
361 Ödenecek Sosyal Güv.Kes.	383,22
649 Diğ.Olağan Gelir ve Karlar	383,22
649 01 Sigorta Primi İşveren Payı Teşviği	

Ücret bordrosu tahakkuk kaydıyla giderleştirilen sigorta primi işveren payı, yapılan teşvik kaydı ile gelir olarak kaydedilmiştir. Bu yöntem ile gelir gider dengesi kurularak teşviğin mali tablodaki etkisi görülmektedir.

Sadeleştirme yöntemi ile kayıt:

24.04.2011	
361 Ödenecek Sosyal Güv.Kes.	383,2
720 Direkt İşçilik Giderleri	383,22
720 100 102 Sigorta Primi İşveren Payı	

- Yukarıdaki örneğin sermaye yaklaşımına göre muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibi yapılmaktadır.

24/04/2011	
361 Ödenecek Sosyal Güv.Kes.	383,22
549 Özel Fonlar Hs.	383,22
549 01 Sigorta Primi İşveren Payı Hs	

Örnek: İşletme aldığı teşvik belgesi kapsamında 90.000 TL tutarında makine ithal edilmiştir ve bankaya akreditif açtırmıştır. Yatırım teşvik kanunları kapsamında gümrük vergisi muafiyetinden faydalanabilmektedir. İthal edilen makineye ilişkin gümrük vergisi tutarı 9.000 TL' dir.

- Yukarıdaki örneğin gelir yaklaşımına göre muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibi yapılmaktadır.

27.06.2010	
258 Yapılmakta olan yatırımlar	99.000
102 Bankalar	90.000
360 Ödenecek vergi ve fonlar	9.000
29.06.2010	
253 Tesis, makine ve teçhizat	90.000
360 Ödenecek vergi ve fonlar	9.000
258 Yapılmakta olan yatırımlar	90.000
679 Diğ.Olağandışı gelir ve karlar	9.000
Makinenin gümrükten çekilmesi	/

- Yukarıdaki örneğin sermaye yaklaşımına göre muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibi yapılmaktadır.

29.06.2010	
253 Tesis, makine ve cihazlar	90.000
360 Ödenecek vergi ve fonlar	9.000
258 Yapılmakta olan yatırımlar	90.000
549 Özel fonlar	9.000
Makinenin gümrükten çekilmesi	/

Örnek: Mafsal istavrozu üreten As A.Ş. yurtdışından üretim hızını arttıracak yeni torna makinesi almaya karar vermiştir. Yatırım teşvik belgesine sahip olan işletme gerekli işlemleri tamamlamış ve makineleri teslim almış ve çalışır duruma getirmiştir. Teşvik kapsamında alınan makinelerin bedeli 120.000 TL diğer giderler 40.000 TL olmak üzere 160.000 TL fatura bedeli için banka nezdinde akreditif açmıştır. Makineler ve

diğer giderlere ilişkin KDV tutarı 28.800 TL' dir. As A.Ş. KDV muafiyeti yazısını almıştır.

14.02.2011	
258 Yapılmakta olan yatırımlar	160.000
	102 Bankalar 160.000
24.02.2011	
Teşvik belgeli makine alımı	
192 Diğer KDV	28.800
Teşvikli yatırım malları ithal KDV	
	392 Diğer KDV 28.800
	Teşvikli yatırım malları ithal KDV
01.03.2011	
KDV' nin Ertelenmesi	
253 Tesis, makine ve cihazlar	160.000
	258 Yapılmakta olan yatırımlar 160.000
23.03.2011	
Makinenin kullanılmaya başlanması	
392 Diğer KDV	28.800
	192 Diğer KDV 28.800
/	
KDV' nin terkini	

Örnek: İşletmeye teşvik belgesi kapsamında organize sanayi bölgesinde 10 yıllığına kullanmak üzere bir arsa tahsis edilmiştir. Arsanın yapılan ekspertiz sonucunda değeri 300.000 TL' dir.

10.07.2010	
260 Haklar	300.000
	549 Özel Fonlar 300.000
/	
Arsanın kullandırılması	

Örnek: İstanbul' da faaliyet gösteren P Tekstil A.Ş. yatırımını III. bölgede Şanlıurfa' a taşımıştır. 2009/15199 B.K.K. ile en az 50 kişi istihdam etme koşulu ile işletmeye bedelsiz arsa teşviğinden 40 yıllığına faydalanma hakkı tanınmıştır. Yapılan incelemeler sonucunda arsa bedeli 360.000 TL olarak tayin edilmiştir.

29.12.2010

260 Haklar		360.000
260.01 Teşvikli arsa ve araziler		
	480 Gelecek yıllara ait gelirler	360.000
	480.01 Arazi teşvik gelirleri	
Arsanın Kullanılması	/	

İlgili dönem (yıl) sonunda işletme dönemsellik ilkesine göre 480. Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hs.'nı 380. Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hs.'na aktararak kapatır. Aşağıdaki kayıt her dönem sonunda yapılır (360.000 TL /40 Yıl=9.000 TL):

31/12/2010

480 Gelecek yıllara ait gelirler		9.000
480.01 Arazi teşvik gelirleri		
	380 Gelecek aylara ait gelirler	9.000
	380.01 Arazi teşvik gelirleri	
Dönem sonu gelir aktarımı	31.12.2010	
380 Gelecek aylara ait gelirler		9.000
380.01 Arazi teşvik gelirleri		
	679 Diğ.Olağandışı gelir ve karlar	9.000
Dönem itibariyle teşviğin gelir kaydı	/	

Örnek: F benzin istasyonu, yakıt depolarını temizlemek amacıyla kullandığı suyu arıtmak için su arıtma sistemi kurmak amacıyla Hazine Müsteşarlığı' nın kredi faiz desteğinden faydalanmaya hak kazanmıştır, bu oran kullanılan kredi faizinin üçte biridir. Kullanılan krediye 27.000 TL faiz ödemiş ve faizin 9.000 TL' lik kısmı devletten alınmıştır.

- Yukarıdaki örneğin gelir yaklaşımına göre muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibi yapılmaktadır:

16.06.2010

780 Finansman giderleri		27.000
	100 Kasa	27.000
Kredi faizinin ödenmesi	/	

01.07.2010			
136 Diğer alacaklar			9.000
		649 Diğ.Olağan gelir ve karlar	9.000
		649.01 Teşvikli faiz desteği	
Devletin faiz desteği	02.07.2010		
102 Bankalar			9.000
		136 Diğer alacaklar	9.000
Desteğin bankaya havalesi	/		

Örnek: G firması Kasım ayında Ar-Ge Projesi kapsamında çalışan personeller için 3.000 YTL ücret tahakkuk ettirmiştir. İşyeri tehlike derecesi dikkate alındığında işveren sigorta prim oranı %20.dir. İşveren Aylık Prim ve Hizmet Belgesinin süresi içerisinde ilgili Sigorta Müdürlüğüne vermiştir.

21.11.2010			
750 Ar-Ge giderleri			3.600
750 01 01 Personel giderleri			
3.000.			
750 01 02 Sigorta primi işveren payı 600.			
		360 Ödenecek vergi ve fonlar	387
		361 Ödenecek sos.güv.kes.	1.020
		381 Gider tahakkukları	2.193
Ücret bordrosu tahakkuku	/		

- Yukarıdaki örneğin gelir yaklaşımına göre muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibi yapılmaktadır:

“Diğer Gelirler” yönteminde muhasebe kaydı:

30.11.2010			
361 Ödenecek sos.güv.kes.			300
		649 Diğer gelirler	300
		649 01. 5746 sig.pr.işv.payı	
		teşviği	
İşveren sigorta primi %50 devlet desteği kaydı	/		

Sadeleştirme yöntemine göre muhasebe kaydı:

30.11.2010	
361 Ödenecek sos.güv.kes.	300
	750 Ar-Ge giderleri
	750 01 01 Personel giderleri
	750 01 02 Sgorta primi işveren payı
İşveren sigorta primi %50 devlet desteği kaydı	/

- Yukarıdaki örneğin sermaye yaklaşımına göre muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibi yapılmaktadır:

30.11.2010	
361 Ödenecek sos.güv.kes.	300
	549 Özel fonlar
	549 01 01 5746 sigorta primi işveren payı desteği
İşveren sigorta primi %50 devlet desteği kaydı	/

Örnek: J firması Ar-Ge Projesi kapsamında çalışan personeller için 3.000 YTL ücret tahakkuk ettirmiştir. İşyeri tehlike derecesi dikkate alındığında işveren sigorta prim oranı %20.dir. İşveren Aylık Prim ve Hizmet Belgesinin süresi içerisinde ilgili Sigorta Müdürlüğüne vermiştir. Kapsamda çalışanlardan bir tanesi Doktoralı olup ücreti tutarı 1.000 YTL. dir. 5746 sayılı kanun kapsamında Ar-Ge personeli için sağlanan Gelir Vergisi Stopaj desteği %50' dir.

Personel	Ücret	SSK Primi	G.Vergi Matrahı	G.Vergi Stopajı	Destek Oranı	Destek Tutarı
Doktoralı	2.000	280	1.720	258	% 90	232,2
Diğer	2.000	280	1.720	258	% 80	206,4
Toplam	4.000	560	3.440	516		438,6

Gerek gelir gerekse sermaye yaklaşımı kullanılsın yukarıda örnek verilen kayıtlar yapıldıktan sonra yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

26.03.2010	
361 Ödenecek sos.güv.kes.	438,60
	335 Personel borçlar
	335 01 01. 5746 Gelir ver.stop.desteği
Gelir Vergisi Stopajı Desteği Kaydı	/

Örnek: C şirketi ürettiği cep telefonuna yeni teknolojik yenilikler getirmek suretiyle, ürününü geliştirmeyi amaçlamaktadır. Konuyla ilgili başvurusunu TÜBİTAK’ a yapmış ve kurum tarafından projesi onaylanmıştır. Onaylanan proje için yapılacak harcamaların % 75’ i TÜBİTAK tarafından karşılanmaktadır. Proje kapsamında Ekim ayında yapılan harcamaların tutarı 100.000 TL olarak bildirilmiştir.

23.10.2010	
750 Ar-Ge giderleri	100.000
100 Kasa	100.000
Ar-Ge harcamalarının kaydı	/

- Yukarıdaki örneğin gelir yaklaşımına göre muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibi yapılmaktadır :

“Diğer Gelirler” yöntemiyle muhasebe kaydı:

12.12.2010	
136 Diğer Çeşitli Alacaklar	75.000
649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar	75.000
TÜBİTAK teşviğinin kaydı	/

Sadeleştirme yöntemiyle muhasebe kaydı:

12.12.2010	
136 Diğer Çeşitli Alacaklar	75.000
750 Ar-Ge giderleri	75.000
TÜBİTAK teşviğinin kaydı	13.12.2010
100 Kasa	75.000
136 Diğer Çeşitli Alacaklar	75.000
TÜBİTAK teşviğinin tahsil kaydı	/

- Yukarıdaki örneğin sermaye yaklaşımına göre muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibi yapılmaktadır:

12.12.2010	
136 Diğer Çeşitli Alacaklar	75.000
	549 Özel fonlar 75.000
TÜBİTAK teşviğinin kaydı	13.12.2010
100 Kasa	75.000
	136 Diğer Çeşitli Alacaklar 75.000
TÜBİTAK teşviğinin tahsil kaydı	/

Örnek: Nokta imalat işletmesi, bir bilgisayar yazılım programı satın almak istemektedir. Bunun için KOSGEB desteğinden yararlanmak üzere başvurusunu yapmıştır. İşletme programı 18.000 TL' ye temin etmiş ve KOSGEB' e bildirmiştir. KOSGEB tarafından uygulanacak destek % 75' tir. İşletme hesabına destek tutarı yatırılmıştır. Yazılım, 3 yılda doğrusal amortismanına tabi tutulacaktır.

Destek tutarı: $18.000 \times 0,75 = 13.500$ TL

Amortisman: $18.000 / 3 = 6.000$ TL

$13.500 / 3 = 4.500$ TL (Teşviğin amortisman oranında kaydedilmesi için).

15.08.2010	
260 Haklar	18.000
	102 Bankalar 18.000
Yazılımın satın alınması	/

- Yukarıdaki örneğin gelir yaklaşımına göre muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibi yapılmaktadır:

“Diğer gelirler” yöntemiyle muhasebe kaydı:

20.11.2010	
102 Bankalar	13.500
	380 Gelecek aylara ait gelirler 4.500
	480 Gelecek yıllara ait gelirler 9.000
Desteğin Kosgeb tarafından yatırılması	31.12.2010
770 Genel yönetim giderleri	6.000
	268 Birikmiş Amortismanlar 6.000
Amortisman kaydı	/

	31/12/2010		
380 Gelecek aylara ait giderler		4.500	
			649 Diğ. Olağan gelir ve karlar
			4.500
Teşviğin gelir olarak kaydedilmesi	31/12/2010		
480 gelecek yıllara ait giderler		4.500	
			380 Gelecek aylara ait giderler
			4.500
Dönemler arası gelir aktarımı	/		

Sadeleştirme yöntemiyle muhasebe kaydı:

	20.11.2010		
102 Bankalar		13.500	
			260 Haklar
			13.500
Desteğin Kosgeb tarafından bankaya yatırılması	31.12.2010		
770 Genel yönetim giderleri		1.500	
			268 Birikmiş amortismanlar
			1.500
Amortisman kaydı	/		

“260 HAKLAR HESABI” 13.500 TL azaldığından amortisman kalan bakiye üzerinden alınmıştır.

- Yukarıdaki örneğin sermaye yaklaşımına göre muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibi yapılmaktadır:

	19.11.2010		
136 Diğer Çeşitli Alacaklar		13.500	
			549 Özel fonlar
			13.500
	20.11.2010		
102 Bankalar		13.500	
			136 Diğer Çeşitli Alacaklar
			13.500
Desteğin Kosgeb tarafından yatırılması	/		

Örnek: İşletme 4.500 TL stand kirası, 5.600 TL stand yapım gideri, 3.000 TL dekorasyon gideri, 4.100 TL nakliye ve taşıma gideri ve 1.300 TL personel gideri olmak üzere toplam 18.500 TL tutarında bir harcama yaparak yurtdışında bir fuara katılmıştır

ve bu harcamalara ilişkin belgeler ile birlikte destek için İhracatı Geliştirme Merkezi' ne başvurmuş ve Yurtdışı Fuarlara Katılım Desteği almıştır. İşletme destek tutarı olan 18.500 TL'nin hesabına yattığını bankadan gelen dekonttan öğrenmiştir.

		22.03.2010	
760 Pazarlama, Satış ve Dağıtım			18.500
760 01 Stand Kirası	4500		
760 02 Stand Yapım Gideri	5600		
760 03 Dekorasyon Gideri	3000		
760 04 Nakliye ve Taş. Gideri	4100		
760 05 Personel Gideri	1300		
		100 Kasa	18.500
		23.03.2010	
102 Bankalar			18.500
		679 Diğ.Olağandışı gelir ve karlar	18.500
		/	

Örnek: Tarım Bakanlığı, sulama sistemlerine yapılan harcamanın % 50' sini, yerinde inceleme sonucunda bir ay içinde ödemektedir. Sakarya' da faaliyet gösteren bir tarım işletmesi Mart ayında damlama sistemi için 50.000 TL harcama yapmıştır. Bakanlık uzmanları, Nisan ayında inceleme yapmıştır. Bakanlık aynı ay içinde 30.000 TL ödeyeceğini bildirmiştir. İşletme, sulama sistemi için 5 yıl faydalı ömür öngörmektedir.

- Yukarıdaki örneğin gelir yaklaşımına göre muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibi yapılmaktadır:

“Diğer Gelirler” yöntemi ile muhasebe kaydı:

		13.04.2011	
136 Diğer çeşitli alacaklar			30.000
		382/482 Ertelenmiş gelirler	30.000
		30.04.2011	
382/482 Ertelenmiş gelirler			6.000
		649 Diğ.Olağan gelir ve karlar	6.000
30.000/5=6.000		/	

Sadeleştirme yöntemiyle muhasebe kaydı:

30.04.2011	
102 Bankalar	30.000
253 Tesis,makine ve cihazlar	30.000

- Yukarıdaki örneğin sermaye yaklaşımına göre muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibi yapılmaktadır:

30.04.2011	
136 Diğer çeşitli alacaklar	30.000
549 Özel fonlar	30.000

30.04.2011	
102 Bankalar	30.000
136 Diğer çeşitli alacaklar	30.000

Örnek: Tarımın geliştirilmesi ve yurtdışında rekabet etme kolaylığı için tarım işletmelerine bedelsiz soya fasulyesi tohumu verilmektedir. K Tarım A.Ş. Ekim ayında 300 kg tohum almıştır. Tohumun gerçeğe uygun değeri 680 TL' dir.

09.10.2010	
150 İlk madde ve malzeme	680
382 Ertelenmiş gelir	680

31.10.2010	
Tohumların alınması	
382 Ertelenmiş gelir	680
649 Diğ.Olağan gelir ve karlar	680

Örnek: T A.Ş. tarımsal alanda yatırım yapma kararı almıştır. Gerekli şartları sağlayarak tarımsal teşviklerden yararlanma hakkı kazanmıştır. Devlet teşviği olarak 20 adet inek verilmiştir. İneklerin gerçeğe uygun değeri 12.000 TL' dir.

22.12.2010	
256 Diğ.Maddi duran varlıklar	12.000
480 Gelecek yıllara ait gelirler	12.000
30.12.2010	
480 Gelecek yıllara ait gelirler	3.000
480 02 Büyükbaş hayvan teşviği 3000	
380 Gelecek aylara ait gelirler	3.000
380 02 Büyükbaş hayvan teşviği 3000	
30.12.2010	
380 Gelecek aylara ait gelirler	3.000
649 Diğ.Olağan gelir ve karlar	3.000
/	

Örnek: N Otel A.Ş. Temmuz ayında 10.000 TL' lik elektrik faturası ödemiş ve bu faturayı ibraz etmiştir. Hazine Müsteşarlığı tarafından 2.000 TL' lik işletmeye ödeme yapmıştır. Ödeme Ağustos ayında yapılmıştır. Örnekteki işletmenin geçmişte gerçekleşmiş bir gideri devlet tarafından karşılanmaktadır.

10.07.2010	
740 Hizmet üretim maliyeti	10.000
102 Bankalar	10.000
Elektrik faturasının ödenmesi	/
18.07.2010	
136 Diğer alacaklar	2.000
649 Diğ.Olağan gelir ve karlar	2.000
Hazinenin yapacağı ödeme tutarının bildirilmesi	/

Tarife farklarından doğan alacak tahsil edildiğinde:

19.07.2010	
102 Bankalar	2.000
136 Diğer alacaklar	2.000
Ödemenin tahsili	/

Örnek: Bir turizm işletmesi olan Cas A.Ş. faaliyetleri kapsamında kredi faiz desteği almaya hak kazanmıştır. Aldığı krediye 15.000 TL faiz ödemiştir. Ödediği Faizin 1/3' ü Hazine Müsteşarlığı tarafından karşılanmaktadır.

19.11.2010			
780 Finansman giderleri			15.000
		100 Kasa	15.000
Kredi faizinin ödenmesi	20.11.2010		
136 Diğer alacaklar			5.000
		649 Diğ.Olağan gelir ve karlar	5.000
		649.01 Teşvikli faiz desteği	
Devletin faiz desteği	23.11.2010		
102 Bankalar			5.000
		136 Diğer alacaklar	5.000
Desteğin bankaya havalesi	/		

Örnek: 2010 yılında S&S A.Ş. tarafından 100 ton çikolata ihracı yapılmıştır. Destekleme İhracat ve Fiyat İstikrar Fonu (DFİF) kapsamında ton başına 20 \$ destekleme Hazinece yapılmaktadır. 2011 yılı elektrik giderinden mahsup edilecektir. Elektrik gideri 4000 TL tutarındadır. (1 \$= 1,6 TL olarak alınacaktır).

100 ton x 20 \$=2000 \$

2000 x 1,6= 3200 TL

10.02.2011			
730 Genel Üretim Gideri			4000
730.01 Elektrik gideri		320 Satıcılar	4000
		320.01 Elektrik İdaresi	
	12.02.2011		
320 Satıcılar			3200
320.01 Elektrik İdaresi		649 Diğ.Olağan Gelir ve Karlar	3200
		649.01 DFİF Destekleme Hs.	
	/		

	14.02.2011		
320 Satıcılar			800
320.01 Elektrik İdaresi			
	/	100 Kasa	800

Örnek: 120.000 TL' lik bedelsiz yatırım yeri tahsisi teşviğinden yararlanan T imalat işletmesi yatırımını zamanında tamamlayamaması nedeniyle yapılan parsel tahsisi iptal edilmiş ve parsel geri alınmıştır.

	22.03.2011		
689 Diğ.Olağandışı gider ve zararlar			120.000
	/	258 Yapılmakta olan yatırımlar	120.000

Örnek: D A.Ş. yararlandığı enerji desteği yanılıcı belge kullandığı için iptal edilmiştir. Destek kapsamında elde ettiği tutar 2.500 TL' dir.

	26.06.2011		
730 Genel üretim giderleri			2.500
	/	100 Kasa	2.500

SONUÇ

Ülkemizde yaşanan işsizlik, ekonomik istikrarsızlık, bölgesel dengesizliklerin varlığı, işletmelerin uluslararası pazarlarda gerek teknolojik gelişim gerekse düşük maliyetler açısından rekabet gücünün artırılması gibi sorun ve gerekliliklerin varlığı teşviklerin uygulanmasını gerekli kılmaktadır.

Ekonomik istikrarsızlık, yerli ve yabancı yatırımcıların ülkeye yatırım yapmasını zorlaştırmaktadır. Aynı zamanda, ülkedeki bölgesel dengesizlikler nedeniyle yatırımcılar, yatırımlarını belirli bölgelerde yoğunlaştırmıştır. Doğru bölge ve sektörlerde yapılacak yeni yatırımlar veya üretim kapasitelerinin artırılması işsizliğe, bölgesel dengesizliğe ve ekonomik istikrarsızlığa çözüm olabilecektir. Bu amaçla; vergi indirimi, vergisel istisna-muafiyetler, yatırım yeri tahsisi ve istihdama yönelik teşvik araçlarından yararlanılması öngörülmektedir.

Uluslararası rekabetin yoğunluğu, ülkenin kalkınması büyük oranda ihracat performansına bağlıdır. Yurtdışından ithal edilen makine ve teçhizat, üretim kapasitesini arttırmaktadır. Bunu sonucunda kalkınmanın sağlanması için yurtdışına ürün ihracatının gerçekleşmesini gerekmektedir. İhracatçıyı korumak ve ihracat seviyesini yukarılara çekmek amacıyla çeşitli muafiyetler, vergi istisnaları, ithalat ve ihracat rejimleri uygulanmaktadır.

Teknolojinin uluslararası rekabette ülkelerin gücünü belirleyen önemli bir faktör olduğu düşünüldüğünde; Türkiye ekonomisinin uluslararası düzeyde daha iyi rekabet edebilmesi ve bunu sürdürebilmesi için, Ar-Ge faaliyetlerine daha fazla kaynak ayırması kaçınılmaz bir zorunluluk haline gelmiştir. Bu zorunluluk ile işletmelere yeni ürün üretme ve geliştirme olanakları devlet teşvikleri ile sağlanmaktadır. Teşvik yasaları ile vergisel ve finansal teşvikler uygulanabilir durumdadır. Gerek teknoloji geliştirme bölgelerinde gerekse yapılan ar-ge yatırımları için uygulanan vergisel destekler ve kuruluşlar tarafından sağlanan destekler önemli teşvik araçları arasında yer almaktadır.

Ülkemizde tarımsal alan ve imkanlarının çok olması nedeniyle, ülkemize bir çok ülkeye göre avantajlı bir konum sağlamıştır. Tarım ürünlerinin arz ve talep esnekliklerinin küçük olması, üretim sürecinin diğer sektörlerle göre uzun olması, toplumda sosyal dengelerin sağlanması ve korunmasına katkıları, tarımsal ürünlerin muhafazasının ve

pazarlanmasının zor olması ve diğer sektörler göre gelirlerinin düşük olması gibi etkenlerden dolayı ülkemizde de desteklenmektedir.

Ülkemizin coğrafi ve kültürel yapısı nedeniyle turizm kapasitesi yüksektir. Bu durum dış ülkelerden hem yabancı yatırımcıları hem de turistleri ülkemize çekmektedir. Turizmin gelişmesi için turizm yatırımlarının artırılması ve mevcut bulunan yatırımcıların hizmet kalitelerini yükseltmesi için çeşitli teşvik araçlarıyla yapılan destekler söz konusudur.

Tüm bu teşvikler dikkate alındığında, işletmeler adına önemli bir husus da ortaya çıkmaktadır. Teşviklerin muhasebeleştirilip finansal tablolara aktarılması, işletmelerin teşvik kullanımı ve bu kullanım sonrası performanslarını ölçme, ayrıca teşviklerin doğru, anlaşılır ve finansal tablolara uygun açıklamalar ile kayıt altına alınması açısından önem arz etmektedir. Bu nedenle, teşviklerin finansal tablolara aktarılması ve muhasebeleştirilmesi uluslararası standartlara uygun olmalıdır.

Devlet teşvik yardımlarının muhasebeleştirilmesine ilişkin olarak; Türkiye’ de de Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) 09.04.2008 tarihinden itibaren SPK'ya tabi işletmelerin UFRS’ ye paralel muhasebe uygulamasını zorunlu kılmıştır. Bu uygulama sadece SPK’ ya tabi işletmelerle sınırlı kalmakta diğer işletmeler için uygulama imkanı bulunmamaktadır. Ancak, yeni Türk Ticaret Kanunu’ nda her türlü muhasebe uygulaması TMSK’ nın standartlarına uygun bir şekilde yapılacağı yer almaktadır. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’ nun (TMSK) çıkardığı Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) UFRS ile paralellik göstermektedir.

Asıl amacı, muhasebe uygulamalarına yön vermek olan muhasebe standartları, bu konu ile ilgili olarak da çeşitli uygulamaları içermektedir. Dünyada konu ile ilgili muhasebe standartları incelendiğinde genel uygulamanın, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu’nun (International Accounting Standards Board-IASB) Nisan 1983’ te yayımladığı, 1 Ocak 1984’te yürürlüğe koyduğu “IAS-20 Accounting for Government Grants and Disclosure of Government- UMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” standardının ülkelere uyarlanması şeklindedir.

Türkiye’de de devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve devlet yardımlarının açıklanması konusu ile ilgili çeşitli kurum ve kuruluşların çalışmaları olmuştur. Bu uygulamalarda da UMS-20’ nin esas alındığı ve bir takım düzenlemeler yapılarak uygulamaya konulduğu görülmektedir. Bu amaçla; “TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı”, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından 1 Kasım 2005 tarih ve 25983 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Ülkemizdeki uygulamalarda sadece, TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı’ nda teşvik ve devlet yardımı kavramları ayrı ayrı tanımlanmıştır. Bu standarda göre, teşvik ve devlet yardımı birbirinden farklı kılan unsur; devlet teşviki işletmenin geçmişte veya gelecekte yerine getirilmesi gereken koşullar karşılığında işletmeye yapılan kaynak transferi olarak nitelendirilirken, devlet yardımı tanımında “geçmiş ve gelecek” kavramları yerine belirli koşulları yerine getiren işletmeye sağlanan ekonomik fayda olarak tanımlanmaktadır.

TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı’ na göre, devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde iki yaklaşım bulunmaktadır. Birincisi TMS-20’ ye göre temel yaklaşım olarak ele alınan Gelir Yaklaşımı olup, ikincisi Sermaye Yaklaşımı’ dır.

Sermaye Yaklaşımı’ na göre, sağlanan teşvik kar veya zararda muhasebeleştirilmek yerine finansal durum tablosu (bilanço) ile ilişkilendirilir. Bu tür teşviklerin geri ödenmesi beklenmediğinden kar ya da zarar dışında muhasebeleştirilmelidir. Kazanılmış bir gelir olmamaları, aksine herhangi bir maliyeti olmaksızın devlet tarafından sağlanan bir teşviki temsil etmeleri nedeniyle, devlet teşviklerine gelir tablosunda yer verilmemelidir.

Gelir Yaklaşımı’ na göre ise, elde edilen devlet teşviği bir veya daha fazla dönemde kar ya da zararda muhasebeleştirilir. Yani, ilgili teşviklerle karşılanması amaçlanan maliyetlerin gider olarak muhasebeleştirildiği dönemler boyunca sistematik bir biçimde kar ya da zarara alınması esastır.

Gelire ilişkin teşvikler bazı durumlarda gelir tablosunda ayrı bir kalem olarak veya “Diğer Gelirler” genel başlığı altında, alternatif olarak da ilgili giderlerden düşülerek gösterilmelidir. Varlıklara ve gelire ilişkin teşviklerin bir arada olması halinde ise, teşviğin bir bölümünün varlıklara ilişkin esaslara göre kalan bölümünün de gelire ilişkin esaslara göre ilgili dönemlere dağıtılması gerekmektedir.

Devlet teşviklerinin elde edilme şekli muhasebeleştirilme yöntemini etkilememektedir. Gelir yazılma zamanı ve şekli, teşvik türüne göre değişiklik gösterir. Koşulsuz veya geçmişte gerçekleşmiş gider veya zararların karşılanması amacıyla verilen teşvikler, gelir hesaplarından ya da gider hesaplarından indirilerek muhasebeleştirilir. Koşullu verilen teşvikler, bilançoda ertelenmiş gelir olarak veya varlığın defter değerinden indirilerek muhasebeleştirilir.

Esas itibarıyla devlet teşviki ve yardımlarının muhasebeleştirilmesi ve mali tabloların hazırlanması iki temel nedenden dolayı önemlidir. Bunlar; kaynak aktarımı var ise, bunun için uygun bir muhasebe yöntemi bulunması ve devlet yardımlarından fayda elde edilmesi halinde, mali tabloların önceki dönemdeki mali tablolarla ve diğer işletmelerin mali tablolarıyla karşılaştırılmasının kolaylaştırılmasıdır. Bu sayede, işletmelerin gerçek performansları belirlenebilecek, dönemler itibarıyla diğer işletmeler ile karşılaştırılabilecek, bilgi kullanıcıları sağlıklı sonuçlara ulaşabilecektir.

Türk muhasebe sisteminde Tek Düzen Muhasebe Sistemi bütün işletmelerde zorunlu olarak uygulanmaktadır. Tek Düzen Muhasebe Sisteminde de devlet teşvikleri “Diğer Gelirler” hesabı altında kaydedilerek izlenmektedir. İşletmenin korunması, ihracatı teşvik ya da hükümet politikasına uyma zorunluluğu karşısında oluşan işletmenin faaliyet hasılatındaki düşüklüğü veya faaliyet zararını gidermek için, sermaye katkısı niteliğinde olmayan, mali yardımlar (sübvansiyonlar), devletin bazı malları vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerden istisna etmesi yoluyla yaptığı yardımlar (vergi iadeleri) ve satış tarihindeki vade farkları, ihracatla ilgili fiyat istikrar destekleme primi v.b. hasılat kalemleri bu hesapta izlenmektedir. Teşviklerin muhasebeleştirilmesi tekdüzen hesap planı içerisinde “602 DİĞER GELİRLER HESABI” nda takip edilmektedir. İhracat teşvik primleri, vade farkları, vergi iadeleri, destekleme ve fiyat istikrar primi, navlun primi, alınan sübvansiyonlar, diğer çeşitli satış gelirleri gibi alt hesaplar açılarak, teşvikler muhasebeleştirilebilir.

Tek Düzen Muhasebe Sisteminde teşvikler tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilir. Muhtemelen ileride işletmeye ekonomik yarar sağlayacak veya işletmeden ekonomik yarar çıkışına neden olan, maliyeti veya değeri güvenilir bir şekilde ölçümlenebilen bir kalem unsur tanımına girmektedir. Tahakkuk, unsur tanımına giren bir kalemin bu ölçütleri taşıması bilançoya veya gelir tablosuna dahil edilmesi sürecini ifade etmektedir. Bu süreç bir kalemin sözel olarak ve parasal tutar olarak tarifini ve bu tutarın bilanço ve gelir tablosu toplamları içine dahil edilmesini içermektedir. Tahakkuk ölçütlerine uyan ve bunları geçen kalemler bilançoda veya gelir tablosunda gösterilmelidirler. Unsurlar arasındaki ilişkinin bir sonucu olarak, bir kalem, unsur tanımına giriyor ve tahakkuk için gereken ölçütleri taşıyorsa ve bu varlığın tahakkuk ettirilmesi gerekiyorsa, otomatik olarak buna karşılık gelen başka bir unsurun tahakkuku ettirilmesi gerekmektedir.

Tek düzen Muhasebe Sisteminde sadece “602 DİĞER GELİRLER” hesabında izlenmektedir. Bu yöntem ile teşvikler sadece gelir olarak kaydedilmekte ve alternatif yaklaşımlar bulunmamaktadır. İşletmelere uygulanan teşvikler sadece gelirleri arttırma ya da giderleri azaltma etkisi yapmamakta, özsermayeyi arttırıcı etkisi bulunan teşviklerde işletmelere uygulamaktadır. Aynı zamanda bu yaklaşım uygulanırken, “Diğer gelirler” başlığı altına alınan teşvikler, ilgili giderlerle karşılaştırılmamaktadır. Buda teşviklerin türleri, elde edilme şekilleri, elde edilme zamanları dikkate alındığında esnek olmayan ve her türlü teşvik uygulamasıyla uyumlu olmayan bir muhasebeleştirilme şekli ortaya çıkarabilmektedir.

TMS-20 Standardında devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi konusunda sermaye ve gelir yaklaşımının her ikisinin de uygulanabilme olanağı mevcut olmasına rağmen Tek Düzen Muhasebe Sistemi ile uyumlu olması açısından gelir yaklaşımının uygulanması benimsenmiştir. Bunun yanı sıra, finansal tablo kullanıcılarının, işletmenin yararlandığı devlet teşvik ve yardımlarını açıkça görebilmeleri aynı zamanda yararlanılan teşvik tutarlarının muhasebe kayıtları üzerinde kolaylıkla izlenebilmesi amacıyla şu anda tekdüzen hesap planında kullanılmayan ertelenmiş giderler hesabının teşvik tutarlarının muhasebeleştirilmesi sırasında kullanılması önerilmiştir. Diğer bir yöntem olan giderlerden düşme yöntemiyle kayıt yapıldığında teşviğin, finansal performans tablosunda sonuç hesaplarına aktarıldıkları dönemde eşleştirilmesi sağlanarak,

aktifleştirilen (Yapılmakta Olan Yatırımlar, Yıllara Yaygın İnşaat Onarım Maliyetleri v.b) ve finansal performans tablosuna sonraki dönemlerde gider olarak yansıyacak teşviklerin cari dönemde gelir yazılması önlenmiş olmaktadır.

Finansal tabloların güvenilirliğini ve kalitesini arttıran en önemli niteliksel özellikler bu tabloların ihtiyaca uygun, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir ve tutarlı olmalarıdır. Bu özellikler ise muhasebe standartlarına uygun kayıt ve değerleme ölçüleri kullanılarak elde edilen sonuçların, finansal tablolar aracılığıyla bilgi kullanıcılarına raporlanmasıyla sağlanabilir.

KAYNAKÇA

- AKÇA, Yüksel (1998), “*Serbest Bölgeler Ve Serbest Bölge Faaliyetlerinin Esasları*” Dış Ticaret Dergisi, Sayı: 9, <http://www.dtm.gov.tr/dtmweb/index.cfm?action=detayrk&yayinID=783&icerikID=885&dil=TR>, 29.10.2010.
- AKDOĞAN, Nalan ve Orhan Sevilengül (2007), *Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*, İSMMM Yayınları, Yayın no 7, İstanbul.
- AKTAN, Coşkun Can (2002), *Yolsuzlukla Mücadele Stratejileri*, Hak-İs Yayınları, Ankara.
- AKYOL, Mehmet Emin (2010), “*Yeni Teşvik Sisteminde Finansal Kiralama Uygulaması*” Yaklaşım Dergisi, Yıl 18, Sayı 210, s.66.
- ALTUNYALDIZ Ziya ve Feridun BAŞER (1999), “*Türkiye ve Avrupa Birliğinde Dahilde İşleme Rejimi Uygulamaları*”, Dış Ticaret Dergisi, Sayı:13, <http://www.dtm.gov.tr/dtmweb/index.cfm?action=detayrk&yayinID=632&icerikID=727&dil=TR>, 18.11.2010.
- ARGUN, Doğan (2003), “*Hariçte İşleme Rejimi Kapsamında Gerçekleşen İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi – I*”, Yaklaşım Dergisi, Yıl 11, Sayı 130, s.29.
- ARSLAN, Sinan, (2007), “*Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Faaliyet Gösteren İşletmelerin Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Göre Muhasebeleştirilmesi*”, Mali Çözüm Dergisi.
- ATAER Uğur, S. Erdemli ve A. Varışlı (2003), “*Turizm Sektörüne Sağlanan Devlet Yardımları*”, Hazine Dergisi, Yıl 2003, sayı 16, Ankara,s.1.
- AY, Ahmet ve Sinem YAPAR (2004), “*Dünya Ticaret Örgütü Tarım Anlaşması ve Türkiye*”, Selçuk Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi, Konya, http://www.sosyalbil.selcuk.edu.tr/sos_mak/makaleler%5CAhmet%20AY-%20Sinem%20YAPAR%5C57-80.pdf, 08.07.2010.

- AYDOĞUŞ, İsmail ve Hüseyin SOYBALI (2006), “Yunanistan ile Türkiye’de Uygulanan Turizm Yatırım Teşviklerinin Karşılaştırılması”, Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi, C.VIII, Sayı 1, Afyon.
- BAĞRIAÇIK, Atilla ve Muhsin YILDIRIM (2008), *Maliyet Muhasebesi Ar-Ge Destekleri ve Muhasebesi Uygulama Örnekleri*, Yaklaşım Yayınları, Ankara, s.57.
- BAŞAK, Levent (2010), “2009/15199 sayılı B.K.K.’ na Göre ‘Yatırım Teşvik Belgesi’ Alınmasına İlişkin Usul ve Esasların Analizi”, Maliye Postası, Yıl 31, Sayı 715, 15 Haziran, s.72.
- CEYHAN, Murat (2007), “Hizmet İhracatında KDV İstisnası” Mali Çözüm Dergisi, Yıl 2007, Sayı 81, Mayıs Haziran, s.208.
- CİVAN, Mehmet (2008), *TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması*, Yayın no:81, Tesmer Yayınları, Ankara.
- ÇİÇEK, Halit (2001), “Teşvikler, Gerekçeleri ve Türkiye’de Vergisel Teşvikler-I”, Vergi Sorunları, Sayı:150, Mart, s.199.
- ÇİLOĞLU, İsmail (1997), *Teşvik Sisteminin Değerlendirilmesi*, T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Yayını, Sayı:8, Ekim.
- ÇİLOĞLU, İsmail (2000), “Teşvik Politikalarının Yönlendirme Gücü”, Hazine Dergisi, Sayı 13, Ocak, s.29.
- DEMİR, Musa (2003), “Dış Ticaret Politikasının Bir Aracı Olarak İhracat Teşvikleri ve İhracata Yönelik Devlet Yardımlarının Analizi”, Dış Ticaret Müsteşarlığı, Türk Dış Ticaret Vakfı Yayınları, Ankara, s.12.
- DTM (2010 b), <http://www.dtm.gov.tr/dtmadmin/upload/IHR/DevletYardimlariDb/devyardnot.doc>, 11.01.2011.
- DTM (2010 a), <http://www.dtm.gov.tr/dtmadmin/upload/EAD/9.pdf>, 03.01.2011.
- DURAN, Mustafa (2002), *Türkiye’ de Yatırımlarda Sağlanan Teşvikler ve Etkinliği*, T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Yayını, Kasım.

- DURAN, Mustafa (2003), *Teşvik Politikaları ve Doğrudan Sermaye Yatırımları*, T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Yayını, Ocak.
- DURAN, Sungur Mustafa (1998), *Türkiye' de Uygulanan Yatırım Teşvik Politikaları*, T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Yayını, Aralık.
- DURMAN Mustafa ve Hüseyin Önder (2006), *Sanayileşme Sürecinde Tesvikler*, Alfa Aktüel Yayıncılık, Bursa.
- ELİTAŞ, Cemal ve ELİTAŞ, Bilge Leyli (2010), *Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları Üzerine Yorumlar ve Örnek Uygulamalar*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- EMRAHOĞLU, Ferhat ve Tunç Köse (2009), “*Ar-ge İndiriminin Gelir Vergilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 12) Bakımından Değerlendirilmesi*”, Mali Çözüm Dergisi, Yıl 2009, Sayı 94, Temmuz-Ağustos, s.38.
- ERDAĞ, Nevzat (2002), *Türk Vergi Sistemi, Vergi Avantajları Vergi Cezaları*, Beta Yayınları, İstanbul.
- ERTAN Figen (2010), *Küçük Ve Orta Büyüklükteki İşletme (Kobi) ' lere Sağlanan Kamusal Ar-Ge Teşvikleri: Kamusal Ar-Ge Teşviklerinin Kobi' ler Üzerindeki Etkilerine Yönelik Bir Anket Çalışması*, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye (Kamu Ekonomisi) Ana Bilim Dalı.
- GÖNCÜOĞLU, Cengiz (1993), “*Yatırım Teşvikleri ve Yeni Politikalar*”, Uzmanlık Tezi, Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı, Ankara.
- GÜNEŞ, Şibli (2009), “*Teknoloji Geliştirme Bölgelerine (Teknopark) Sağlanan Vergisel Avantajlar*” Mali Çözüm Dergisi, Yıl 2009, Sayı 91, Ocak-Şubat, s.165.
- Hazine Müsteşarlığı Teşvik ve Uygulama Genel Müdürlüğü Yayınları, Ankara, s.1.
- HOROZ, Yeşim (2006), *İhracata Yönelik Vergi Teşvikleri ve Türkiye Uygulaması*, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Entitüsü.
- <http://www.kosgeb.gov.tr/Destekler/destek.aspx?dID=17>, 23.06.2010.

http://www.tmud.org.tr/Standartlar-karsilastirmali_liste.doc, 12.01.2011.

<http://www.ttg.gov.tr/>, 22.06.2010.

<http://www.ttg.gov.tr/page.php?id=1019>, 22.06.2010.

<http://www.tubitak.gov.tr/home.do?sid=696&pid=478>, 22.06.2010.

İNCEKARA, Ahmet (1995), *Türkiye’de Teşvik Sistemi*, İstanbul Ticaret Odası Yayını, İstanbul.

İTO (İstanbul Ticaret Odası), (2007), *Türkiye İçin Model Olabilecek Ülkelerde Uygulanan Teşvik Uygulamaları ve Ülkemize Uygulanabilirliği*, İTO Yayınları-51.

KALKAN, Göktürk (2001), “*Türkiye’de İhracat Teşvik Tedbirleri*”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, s.3.

KARADENİZ, Salim (2010), “*İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması*” Yaklaşım Dergisi, Yıl 18, Sayı 205, Ocak, s.83.

KARAKURT, Alper (2010), “*Küresel Kriz Ortamında Yatırım Teşvikleri*”, Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, s.65.

KARTAL, Zihni (2010), “*Dahil İşleme Affi-I*”, Yaklaşım Dergisi, Yıl 19, Sayı 217 Ocak.

KARTALOĞLU, Emre, *Yeni Teşvik Sistemi Rehberi*, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/129/1_kitap.pdf, 05.07.2010.

KAVAK, Ahmet (2002), “*Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu ile Öngörülen Destekler ve Vergi İstisnaları*”, Mali Çözüm Dergisi, Yıl 12, Sayı 61, Ekim-Kasım-Aralık, s.93.

KAYA, Mehmet (1993), “*Yatırımları Teşvik Politikasında Kredi Desteği ve Uygulamaları*”, Uzmanlık Tezi, Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı, Ankara.

KEMER, Osman Barbaros (2003), *Bir Dış Ticaret Politika Aracı Olarak İhracat Teşvikleri Teori-Uygulama*, Alfa Yayınları, s. 32.

- KILINÇ, Kanber, “*Türkiye’de Vergi Teşvikleri*”, <http://www.kanberkilinc.com.tr/turkiye%e2%80%99de-vergi-tesvikleri.htm>, 27.05.2010.
- KIZILOT, Şükrü (2010), *Açıklamalı ve İçtihatlı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması*, Yaklaşım Yayınları, 5. Baskı, Ankara.
- KÜÇÜK, Sema (2010), “*İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması Yoluyla Yatırımların Teşviki-I*”, *Yaklaşım Dergisi*, Yıl 18, Sayı 209, Mayıs, s.94.
- KÜÇÜK, Sema (2010), “*Vergi İndirimi Dışında Diğer Yatırım Teşvikleri*” *Yaklaşım Dergisi*, Yıl 18, Sayı 211, Temmuz, s.77-79.
- MAÇ Mehmet ve Yavuz EYLEM (2003), “*Dahilde İşleme İzin Belgesi*”, *Vergi Dünyası*, Yıl 22, Sayı 262, Haziran.
- MAT, Hidayet (2010), “*Yeni Teşvik Düzenlemelerine Göre Hazine Arazilerinde Yatırım Fırsatları*”, *Yaklaşım Yayınları*, Ankara.
- ORGAN, İbrahim ve Arzu ORGAN (2006), “*Vergisel Avantajlı İki Bölge: Serbest Bölge-Teknoloji Geliştirme Bölgeleri*” *Vergi Dünyası*, Yıl 25, Sayı 294, Şubat, s.154.
- ÖRTEN, Remzi, H. Kaval ve A. Karapınar (2007), *Türkiye Muhasebe Finansal Raporlama Standartları*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- ÖZKANLI, M.Sedat ve Mehmet ÇALTEKİN (2006), “*Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Vergi Uygulamaları*” *Mali Çözüm Dergisi*, Yıl 2006, Sayı 77, Ocak-Şubat, s.157.
- PEHLİVAN, Osman (2008), *Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi*, Derya Kitabevi, Trabzon, s.347-348.
- Resmi Gazete (14.01.2000), *İhracat 2000/1 Sayılı İhracat, İhracat Sayılan Satış ve Teslimler ile Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetlerde Vergi, Resim ve Harç İstisnası Hakkında Tebliğ*, Sayı 23933.
- Resmi Gazete (16.07.2009), *2009/15199 sayılı “Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında” Bakanlar Kurulu Kararı*, Sayı 27290.

- Resmi Gazete (21/10/2010), Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin 2009/1 Sayılı Tebliği' de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ, Sayı 27736.
- Resmi Gazete (25/04/2006), 5488 Sayılı Tarım Kanunu, Sayı 26149.
- Resmi Gazete (28.07.2009), Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (Tebliğ No:2009/1), Sayı 27302.
- SAĞLAM, Necdet, S. Şengel, ve B. Öztürk (2009), *TMS Türkiye muhasebe standartları uygulaması*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- SAZAK, Cengiz (2007), “*Ar-ge İndirimi Uygulama Usul ve Esasları*”, Mali Çözüm Dergisi, Yıl 2007, Sayı 80, Mart-Nisan, s.241.
- SERDENGECİ, Turan (2000), *Türkiye’de Yatırım Teşvik Uygulamaları*, T.C. Başbakanlık.
- SEVİM, Adnan (2009), *TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması*, Editörler: SAĞLAM N, ŞENGEL S. Ve ÖZTÜRK B., TMS Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması, Maliye ve Hukuk Yayınları, s.565.
- SÖNMEZ, Feriştah (2005), “*Devlet Teşvik ve Yardımlarının Muhasebeleştirilmesi*”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, İstanbul: Mufad Yayınları, Sayı: 28, Ekim.
- ŞAHİN, Arif (1997), *İhracata Yönelik Finansman Araçları: Türkiye’ de Mevcut Uygulamalar*, İGEME Yayınları, 2. Baskı, Ankara, s. 45.
<http://www.scribd.com/doc/6867685/hracata-Yonelik-Finansman-Araclar>.
- TAŞDÖKEN, Serdar (2010), “*Araştırma-geliştirme Faaliyetlerine Sağlanan Mali Teşvikler*” Yaklaşım Dergisi, Yıl 18, Sayı 216, Aralık, s.72-74.
- TEKİN, Cem (2010), *Yeni Teşvik Sistemi Uygulama Rehberi*, Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- TKB (Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı), (2005), “*Türkiye’ de Tarım*”, Editör: YAVUZ Fahri, Atatürk Üniversitesi Ziraat Fakültesi, Ankara.

- TMSK (Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu); (2007). *Türkiye Muhasebe Standartları-(Uluslararası Finansal Raporlama Standartları IFRS/ IAS ile Uyumlu)*, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Yayınları, Ankara.
- TMSK, (2010) http://www.tmsk.org.tr/tms_seti/TMSTFRS2010ktp/TMS/TMS20.doc, 04.02.2011.
- TOKER, Boran (2007), “*Türkiye’ de Turizm Sektörü Teşviklerinin Değerlendirilmesi*”, Celal Bayar Üniversitesi, yıl 2007, Cilt 14, sayı 2, Manisa, s.89.
- TUNCER, Ertuğrul (1999), *Yatırım ve İhracatla İlgili Mali Tesvikler ve Uygulaması*, Yaklaşım Yayınları, Ankara, s. 78.
- TÜRK EXİMBANK, (2010a), <http://www.eximbank.gov.tr/htmlfiles/kisaeximbankpg.htm>, 13.12.2010.
- TÜRK EXİMBANK,(2010b), http://www.eximbank.gov.tr/html_files/MENU-2.htm, 13.12.2010.
- TÜRK EXİMBANK (2010c), http://www.eximbank.gov.tr/html_files/ihkrdsig.htm, 13.12.2010.
- TÜRK EXİMBANK (2010d), http://www.eximbank.gov.tr/html_files/ulkekrgr.htm, 13.12.2010.
- ULUSAN, Hikmet (2008), “*Türk Muhasebe Hukuku Çerçevesinde Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması*”, İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt 22, Sayı 2, s.419.
- ÜREL, Gürol (2010), “*Hizmet İhracatında KDV İstisnası Uygulamasında Son Durum-I*”, Yaklaşım Dergisi, Yıl 18, Sayı 209, Mayıs, s. 125.
- YARGIÇ, Bora (2005), “*Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde (Teknoparklar) Uygulanan Vergisel Teşvikler*”, Mali Çözüm Dergisi, Yıl 2005, Sayı 72, Kasım-Aralık, s.259.
- YAVUZ, Ali (2010), “*Bir Maliye Politikası Aracı Olarak Yatırım Teşviklerinin Rekabet Koşulları Altında Özel Kesim Yatırımları ve İstihdam Üzerine Bir Etkisi: Ekonometrik Bir Analiz*”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt 15, Sayı 1, s.87.

YETİŞ, Nüket (2009), “TÜBİTAK, Ar-Ge ve Yenilik”, MÜSİAD Çerçeve Dergisi, Eylül, s. 311.

YILDIZ, Ramazan (2010), ”2009/15199 Sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Bakanlar Kurulu Kararındaki İşveren Hissesi Sigorta Primi Teşvik Uygulaması” Yaklaşım Dergisi, Yıl 18, sayı 210, Haziran, s.188.

ÖZGEÇMİŞ

1987 yılında dünyaya gelen Seda PAÇACI, 2004 yılında Sakarya Ali Dilmen (Y.D.A) Lisesi' nden mezun olmuştur. Aynı yıl Sakarya Üniversitesi İ.B.F.F. İşletme Bölümüne başlamış ve 2008 yılında mezun olmuştur. 2008 yılında Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü' nde yüksek lisans eğitimine başlamıştır.