

7. ÇERÇEVE PROGRAMI KAPSAMINDA ALINAN MALİ YARDIMLARIN; "TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİ KANUNU" VE "SERBEST BÖLGELER KANUNU"DA YER ALAN KURUMLAR VERGİSİ İSTİSNALARI ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ

Yazar:Alp AKTAŞ*

E-Yaklaşım / Mart 2011 / Sayı: 219

I- GİRİŞ[1]

Avrupa'nın bilimsel ve teknolojik temelini güçlendirilmesi, endüstriyel rekabetin desteklenmesi ve ülkeler arası işbirliğinin teşvik edilmesi amacıyla 1984 yılından beri uygulanmakta olan Avrupa Birliği (AB) Çerçeve programları, AB'de çok uluslu araştırma ve teknoloji geliştirme projelerinin desteklediği programlardan biridir. AB Çerçeve Programları, ülkelere tahsis edilen maddi bir yardım değil, AB'nin daha önce bahsedilen hedeflerinin hayata geçirilmesine katkıda bulunacak ve Avrupa'da ekonomik ve toplumsal katma değer yaratacak "projelere" verdiği maddi destektir.

"Bütünleştirilmiş bir Avrupa Araştırma Alanı oluşturma"yı hedefleyen ve 2002-2006 döneminde yürürlükte olan 6. Çerçeve Programı (6.ÇP) yerine, "araştırmayla ilgili tüm AB girişimlerini ortak bir çatı altında toplamayı ve Avrupa'da bilgi temelli ekonomi ve toplumu inşa etme"yi hedefleyen, 2007-2013 yıllarında yürürlükte olacak 7. Çerçeve Programı (7.ÇP) oluşturulmuştur. 7.ÇP, İşbirliği Özel Programı, Fikirler Özel Programı, Kişiyi Destekleme Özel Programı ve Kapasiteler Özel Programı'ndan oluşmaktadır.

Çerçeve programlarına, ulusal/uluslararası kanunlar ve AB kanunlarına göre kurulmuş tüzel ve gerçek kişiler, üniversiteler, araştırma merkezleri, kamu kurumları, sanayi kuruluşları ve sivil toplum örgütleri katılabilirler. AB'ye üye ülke kuruluşları ile aday ülke kuruluşlarının aynı haklara sahip olmaları nedeniyle, Türkiye'deki tüzel ve gerçek kişiler de çerçeve programlarına katılabilmektedirler.

AB'nin 6.ÇP programına kıyasla %41 artışla 7.46 milyar euro (yıllık yaklaşık 1 milyar euro)'luk maddi destek bütçesi bulunan 7.ÇP; kişi, kurum ve kuruluşlar için, çok ciddi bir finansman kaynağı olabilmektedir.

Çerçeve Programları ile ilgili bu genel bilgileri verdikten sonra; bu yazımızda, çerçeve programları sırasında (avans) veya sonucunda (mali yardım/hibe) ortaya çıkacak gelirlerin, Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde ya da Serbest Bölgelerde mukim firmalarda oluşması durumunda, Kurumlar Vergisi kapsamında değerlendirilecektir. Bu kapsamda önce, Kurumlar Vergisinde istisnaların uygulanması hakkında bilgi verilecek, daha sonra konu, önce uluslararası mevzuat daha sonra da yerel mevzuat açısından incelenecektir. Ayrıca, incelenen konu ile ilgili olarak Gelir İdaresi'nin de görüşleri üzerinde durulacaktır.

II- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NDA MUAFİYET, İSTİSNA VE İNDİRİMLERLE İLGİLİ UYGULAMA

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu[2]'nin 35 ve geçici 1. maddelerinde, 1 Ocak 2007 tarihinden itibaren;

- Diğer kanunlardaki "muafiyet, istisna ve indirimler"e ilişkin hükümlerin, Kurumlar Vergisi bakımından geçersiz olduğu,

- Kurumlar Vergisi ile ilgili “**muafiyet, istisna ve indirimler**”e ilişkin hükümlerin, ancak “**Kurumlar Vergisi Kanunu**”na, “**Gelir Vergisi Kanunu**”na ve “**Vergi Usul Kanunu**”na hüküm eklenmek veya bu kanunlarda değişiklik yapılmak suretiyle düzenleneceği,

- “**muafiyet, istisna ve indirimler**”e ilişkin uluslararası anlaşma hükümlerinin saklı olduğu,

- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun yürürlüğe girmesinden önce Kurumlar Vergisi’ne ilişkin olarak özel kanunlarda yer alan “**muafiyet, istisna ve indirimler**”e ait hükümlerin uygulanabileceği hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, 31 Aralık 2006 tarihi itibarıyla yürürlükte olan özel kanunlardaki “**muafiyet, istisna ve indirimler**”e ilişkin hükümler, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nu uygulanmasında da geçerli olacak, bu tarihten sonra yürürlüğe girecek özel kanunlarda yer alacak kurumlar vergisine ilişkin istisnalar ise kurumlar vergisi bakımından geçersiz sayılacaktır. 01.01.2007 tarihinden itibaren, kurumlar vergisi ile ilgili istisnalara ilişkin hükümler, ancak Kurumlar Vergisi Kanunu’na, Gelir Vergisi Kanunu’na veya Vergi Usul Kanunu’na hüküm eklenmek veya bu kanunlarda değişiklik yapılmak suretiyle yapılacaktır.

Yukarıda bahsedilen Kurumlar Vergisi uygulaması ile ilgili olarak; Anayasa’nın 90. maddesi hükmü gereğince, “**muafiyet, istisna ve indirimler**”e ilişkin uluslararası anlaşma hükümlerinin ayrı bir statüde olduğunu vurgulamak yerinde olacaktır. Bu konuya daha sonra uluslararası mevzuatın incelenmesi esnasında değinilecektir.

III- KONUNUN ULUSLARARASI MEVZUAT AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Teknoloji Geliştirme Bölgeleri ya da Serbest Bölgelerde mukim bir firmanın, Avrupa Birliği Çerçeve programları nedeniyle gelir elde etmesi durumunu, yerel mevzuat hükümleri çerçevesinde ele almadan önce, normlar hiyerarşisine göre yasalar ile eşit ya da yasaların üzerinde gücü bulunan[3] Uluslararası mevzuat (anlaşmalar) açısından değerlendirilecektir.

1982 tarihli Türkiye Cumhuriyet Anayasa’sının uluslararası anlaşmaların hukuksal temelini ve uygulanma kudretini hükme bağlayan 90. maddesine göre, Türkiye Cumhuriyeti adına yabancı devletlerle ve uluslararası kuruluşlarca yapılacak anlaşmaların onaylanması, Türkiye Büyük Millet Meclisi’nin onaylamayı, yasayla uygun bulmasına bağlı olacaktır[4].

Usulüne göre yürürlüğe konulmuş uluslararası anlaşmalar da kanun hükmünde olup, bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamamaktadır. Ayrıca, usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin uluslararası anlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda uluslararası anlaşma hükümleri esas alınır[5]. Dolayısıyla, incelediğimiz konu ile ilgili olarak, yasa ile onaylanmış uluslararası anlaşma hükümleri varsa, öncelikle bu anlaşma hükümleri geçerli olacak, yoksa yerel mevzuat hükümleri geçerliliğini koruyacaktır. Ayrıca Anayasa’nın 90.madde hükmüne göre, Uluslararası anlaşma ile yerel mevzuat arasında çıkabilecek uyuşmazlıklarda ise, uluslararası anlaşma hükümleri esas alınacaktır.

Türkiye ile AB arasındaki malî işbirliği çerçevesinde; Türk **girişimcilerin “AB tarafından veya Türkiye - AB tarafından ortaklaşa finanse edilen projeler, faaliyetler ve eylemler kapsamındaki”** mal ve hizmet teslimleri, işler ve işlemler ile bunlardan elde edilen kazançlara, Türkiye ile AB arasında imzalanan 22.02.2005 tarihli ve 5303 sayılı Kanunla[6] onaylanarak 17.03.2005 tarih ve 2005/8636 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ekinde Resmi Gazete’de yayınlanan “**Çerçeve Anlaşma**” ile vergi kolaylıkları sağlanmaktadır[7].

5303 sayılı Kanun ile onaylanıp yürürlüğe giren Türkiye Cumhuriyeti ile Avrupa Birliği Arasındaki Mali İşbirliği Çerçevesinde Temin Edilecek Mali Yardımların Uygulanmasına İlişkin Çerçeve anlaşmasının “**Vergiler ve Gümrükler**” başlıklı 8. maddesine göre Avrupa Birliği tarafından AT Sözleşmeleri kapsamında hibe olarak verilen mali yardımlarla yürütülen projeler kapsamında, satın alınan mal ve hizmetlerin KDV, Damga Vergisi, Tescil Harcı, ÖTV, Veraset ve İntikal Vergisinden muaf olduğu hüküm altına alınmış olup, gelir ve kurumlar vergisi açısından bir hükme yer verilmemiştir[8].

Ancak Çerçeve Anlaşmanın 8.6 maddesinde, AB sözleşmelerinden kaynaklanan gelirin Türkiye tarafından onaylanan ve bu kişi/kurumlara uygulanabilir çifte vergilendirme anlaşmalarının hükümleri uyarınca; Türkiye'de yerleşik olmaları durumunda, Türkiye'nin vergi sistemine göre vergiye tabi tutulabileceğini hüküm altına almıştır. Dolayısıyla Kurumlar Vergisi açısından bakıldığında, elde edilecek gelir, uluslararası Çerçeve Sözleşmesi'nin herhangi bir hakim hükmü bulunmaması nedeniyle Türkiye'deki Kurumlar Vergisi hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekmektedir.

IV- KONUNUN YEREL MEVZUAT AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

A- TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİ KANUNU AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu[9]'na göre Teknoloji Geliştirme Bölgeleri, **“ülke sanayinin uluslararası rekabet edebilir ve ihracata yönelik bir yapıya kavuşturulması maksadıyla teknolojik bilgi üretmek, üründe ve üretim yöntemlerinde yenilik geliştirmek, ürün kalitesini veya standardını yükseltmek, verimliliği artırmak, üretim maliyetlerini düşürmek, teknolojik bilgiyi ticarileştirmek, teknoloji yoğun üretim ve girişimciliği desteklemek, küçük ve orta ölçekli işletmelerin yeni ve ileri teknolojilere uyumunu sağlamak, teknoloji yoğun alanlarda yatırım olanakları yaratmak, araştırmacı ve vasıflı kişilere iş imkânı yaratmak, teknoloji transferine yardımcı olmak ve yüksek/ileri teknoloji sağlayacak yabancı sermayenin ülkeye girişini hızlandıracak teknolojik alt yapıyı sağlamak”** amacıyla kurulmaya başlamışlardır.

4691 Sayılı Kanun'un geçici 2. maddesine göre, Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde mukim Kurumlar vergisi mükelleflerinin, bu bölgelerde yazılım[10] ve Ar-Ge faaliyetleri[11]nden elde ettikleri kazançları, 31.12.2013 tarihine kadar kurumlar vergisinden istisnadır.

Daha önce ifade edildiği üzere, 31 Aralık 2006 tarihi itibarıyla yürürlükte olan özel kanunlardaki **“muafiyet, istisna ve indirimler”**e ilişkin hükümler, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nu uygulanmasında da geçerli olacaktır. Kurumlar Vergisi Kanunu içerisinde yer almayan Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nda yer alan kurumlar vergisi istisnası, kendi özel kanuna göre Kurumlar Vergisinden istisna edilmiştir. Ayrıca, 1 Sıra No.lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nin “5.12.2.4. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri kanununda yer alan kurumlar vergisi istisnası” başlıklı bölümünün istisna kazanç tutarının tespiti'ne yönelik düzenlemelerinde; teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren mükelleflerin, istisnadan yararlanan Ar-Ge projelerine ilişkin olarak, **TÜBİTAK ve benzeri kurumlar** tarafından ilgili mevzuat çerçevesinde hibe şeklinde sağlanan destek tutarları ile **diğer kurumların** bu mahiyetteki her türlü bağış ve yardımları, kurum kazancına dahil edilecek ve istisnadan yararlandırılacağı hüküm altına alınmıştır.

Yukarıdaki mevzuat hükümleri ile açıklandığı üzere, **“TÜBİTAK ve benzeri kurumlar ile diğer kurumlar”** dan alınacak mali yardım/hibe ve bağışların kurum kazancına dahil edilerek istisnadan yararlanılabileceği Gelir İdaresince açıklanmıştır. Ancak bu açıklama yapılırken **“benzeri kurumlar ile diğer kurumlar”** kavramı içerisine Avrupa Birliği'nin girip girmediği konusunda ilave bir açıklama yer almamaktadır. Dolayısıyla Avrupa Birliği çerçeve programlarından faydalanan ve Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde yerleşik mükelleflerin, çerçeve programı sırasında (avans) veya sonucunda (mali yardım/hibe) elde edeceği gelirlerin, Teknoloji Geliştirme Bölgeleri kanununda yer alan kurumlar vergisi istisnasından yararlanıp yararlanmayacağı konusunda kesin bir hüküm bulunmamaktadır.

B- SERBEST BÖLGELER KANUNU AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

3218 numaralı Serbest Bölgeler Kanunu[12]'na göre Serbest Bölgeler; **“ihracata yönelik yatırım ve üretimi teşvik etmek, doğrudan yabancı yatırımları ve teknoloji girişini hızlandırmak, işletmeleri ihracata yönlendirmek ve uluslararası ticareti geliştirmek”** amacıyla kurulmaya başlamışlardır. **Kanun'un 12 Kasım 2008 tarihinde değişmeden önceki halinde, Serbest Bölgelerin yukarıda bahsedilen amaçlarına ek olarak “ekonominin girdi ihtiyacını ucuz ve düzenli şekilde temin etmek, dış finansman ve ticaret imkanlarından daha fazla yararlanmak”** da bulunmaktaydı.

Bilindiği üzere 3218 sayılı kanun kapsamındaki Serbest Bölgelerde; 5084[13], 5281, 5810[14] ve 5911[15] sayılı Kanun değişiklikleriyle, bölgelerde uygulanan istisnalar düşünüldüğünde, 1 Ocak 2009 tarihi itibarıyla aşağıdaki gibi Kurumlar vergisi mükellef grupları ortaya çıkmıştır.

a- Üretici (İmalatçı) olarak faaliyet gösteren mükellefler

b- Üretici (İmalatçı) olarak faaliyet göstermeyen mükellefler

1- 06.02.2004 tarihinden önce ruhsat alan mükellefler

2- 06.02.2004 tarihinden sonra ruhsat alan mükellefler

Özellikle, 5084 ve 5810 sayılı Kanunlar ile 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanun'unda yapılan değişiklikler sonucunda, Serbest Bölgeler Kanunu'nun Geçici 3.maddesine göre;

- **Üretici (İmalatçı) olarak faaliyet gösteren mükelleflerin;** “**bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları**”, “**Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar**” kurumlar vergisinden istisna edilmişlerdir.

- **Üretici (İmalatçı) olarak faaliyet göstermeyen mükelleflerin;** 06.02.2004 tarihi öncesinde ruhsat alanlar, “**bölgede gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançlar**”ından, “**faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere**” kurumlar vergisinden istisna hale gelmişlerdir.

Yapılan kanun değişikliklerinden sonra, “*06.02.2004 tarihinden sonra serbest bölgelerde faaliyet göstermek amacıyla ruhsat alarak serbest bölgelerde kurulan veya Türkiye'nin diğer yerlerinde kurulup da serbest bölgede şube açan mükelleflerin, kurumlar vergisi açısından ülkemizin diğer yerlerinde faaliyet gösteren mükelleflerden herhangi bir farkı kalmamıştır*”[16].

Dolayısıyla, Üretici olmayan firmaların 06.02.2004 tarihinden önce ruhsat aldılarsa, faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre sonuna kadar Kurumlar vergisi istisnası bulunmakta, daha sonra ruhsat aldılarsa Kurumlar Vergisi istisnaları bulunmamaktadır.

Daha önce de ifade edildiği gibi, 31 Aralık 2006 tarihi itibarıyla yürürlükte olan özel kanunlardaki “**muafiyet, istisna ve indirimler**”e ilişkin hükümler, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nu uygulanmasında da geçerli olacaktır. Kurumlar Vergisi Kanunu içerisinde yer almayan Serbest Bölge kazanç istisnası, kendi özel kanuna göre kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Ayrıca, 1 Sıra No.lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği[17]'nin “**5.12.3. Serbest Bölgelerde Uygulanan Kurumlar Vergisi İstisnası**” başlıklı bölümünün istisna kazanç tutarının tespiti'ne yönelik düzenlemelerinde; serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflere, **TÜBİTAK ve benzeri kurumlar** tarafından Ar-Ge projelerine ilişkin olarak ilgili mevzuat çerçevesinde hibe şeklinde sağlanan destek tutarları, kurum kazancına dahil edilecek ve istisnadan yararlandırılacağı hüküm altına alınmıştır.

Yukarıdaki mevzuat hükümleri ile açıklandığı üzere, “**TÜBİTAK ve benzeri kurumlar**”dan alınacak mali yardım/hibe ve bağışların kurum kazancına dahil edilerek istisnadan yararlanılabileceği Gelir İdaresince açıklanmıştır. Ancak bu açıklama yapılırken “**benzeri kurumlar ile diğer kurumlar**” kavramı içerisine Avrupa Birliği'nin girip girmediği konusunda ilave bir açıklama yer almamaktadır. Dolayısıyla Avrupa Birliği'nden çerçeve programlarından faydalanan ve Serbest Bölgelerde yerleşik mükelleflerin, çerçeve programı sırasında (avans) veya sonucunda (mali yardım/hibe) elde edilecek gelirlerin, Serbest bölgelerde uygulanan kurumlar vergisi istisnasından yararlanıp yararlanmayacağı konusunda kesin bir hüküm bulunmamaktadır.

C- GELİR İDARESİNİN GÖRÜŞÜ

Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde veya Serbest Bölgelerde yerleşik ve Avrupa Birliği Çerçeve Programlarından yararlanmak isteyen firmaların, bu belirsizliği çözebilmek maksadıyla Gelir İdaresi Başkanlığı'nda Vergi Daire Başkanlıkları nezdinde yaptığı girişimlerde buldukları gözlemlenmektedir. Bu girişimlerin tarafımıza da ulaşan en sonucunda; Gelir İdaresi, 11.08.2009 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-5-8733.018374 sayılı Muktezası ile “**Teknoloji bölgelerinde ve serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflere, TÜBİTAK ve benzeri kamu kurum ve kuruluşları ile**

yabancı kuruluşlar tarafından hibe mahiyetinde iç ve dış kaynaklı destek verebilmekte olup, tarafınıza bu kurum ve kuruluşlar tarafından yapılacak hibe mahiyetindeki destek ödemelerinin, faaliyete ilişkin kazanca ilave edilerek kurumlar vergisinden müstesna tutulması mümkündür” şeklinde görüşünü bildirmiştir.

Bu yazıdan da anlaşılacağı üzere, Gelir İdaresi, daha önce 1 Sıra No.lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği ile yaptığı açıklamaları, bu kez biraz daha genişleterek,

- **“TÜBİTAK ve benzeri kurumlar ile diğer kurumlar”**: TÜBİTAK ve benzeri kamu kurum ve kuruluşları ile **yabancı kuruluşlar**

- **“mali yardım veya hibe”**: **iç ve dış kaynaklı** mali yardım veya hibe

olarak açıklamıştır. Bu durumda Gelir İdaresi'nin Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde veya Serbest Bölgelerde yerleşik firmaların, Avrupa Birliği Çerçeve Programları sırasında (avans) veya sonucunda (mali yardım/hibe) elde edecekleri gelirlerin Kurumlar Vergisi istisnasından yararlanabileceği görüşünde olduğu anlaşılmaktadır.

V- SONUÇ

Avrupa Birliği 7.ÇP kapsamında, çerçeve programları sırasında (avans) veya sonucunda (mali yardım/hibe) ortaya çıkacak gelirlerin, Teknoloji Geliştirme Bölgesinde veya Serbest Bölgelerde mukim Kurumlar Vergisi mükellefleri tarafından elde edilmesi halinde, Kurumlar Vergisi istisnaları kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği konusunu irdelemeye çalıştık.

Daha önceki bölümlerde de belirtildiği üzere; incelediğimiz konuyla ilgili olarak, Uluslararası Mevzuat (Çerçeve Anlaşma) ve Yerel Mevzuat (Kurumlar Vergisi, Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu, Serbest Bölgeler Kanunu) hükümlerinde konuya açıklık getirilmemiştir.

Diğer taraftan, Gelir İdaresi'nin gerek tebliğ ve gerekse muktezalar yoluyla belirttiği üzere; Avrupa Birliği 7.ÇP kapsamında oluşacak “avans, mali yardım/hibe” gelirlerinin;

- Teknoloji Geliştirme Bölgesinde gerçekleştirilen yazılım ve Ar-Ge faaliyetleri nedeniyle elde ediliyorsa,

- Serbest Bölgelerde gerçekleştirilen ve Ar-Ge projelerine ilişkin olarak elde ediliyorsa

kurumlar vergisinden istisna tutulması gerektiği görüşündedir.

Ancak; Avrupa Birliği 7.ÇP kapsamında, çerçeve programları vasıtasıyla elde edilecek gelirlerin, Teknoloji Geliştirme Bölgesinde veya Serbest Bölgelerde mukim Kurumlar Vergisi mükellefleri tarafından elde edilmesiyle ilgili olarak, Gelir İdaresi tarafından muktezalar vasıtasıyla açıklanan yukarıda izah edilen görüşünün, şirketlerin bireysel olarak başvuruları neticesinde muktezalar ile yapılması yerine, yayımlanacak tebliğ ya da sirküler hükümlerine istinaden yapılması yerinde olacaktır.

(*) SMMM

[1] TÜBİTAK'ın web sayfasından ve 7.ÇP Kitapçığından faydalanılmıştır. Daha fazla bilgi için www.tubitak.gov.tr
http://cordis.europa.eu/home_en.html <http://www.fp7.org.tr/home.do?ot=1&sid=3100>

[2] 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[3] Bu konuyla ilgili tartışmalar için, Soydan YALTI, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, Beta Yayınevi, İstanbul 2006, s.14-16

[4] Gülsen GÜNEŞ, **Verginin Yasallığı İlkesi**, 12 Levha Yayıncılık, İstanbul 2008, s.188.

[5] Ateş OKTAR, **Vergi Hukuku**, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2008, s.36

[6] 26.02.2005 tarih ve 25739 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[7] Mürüfet NOHUT, “Avrupa Birliği Tarafından Finanse Edilen Proje, Faaliyet ve Aktiviteler Kapsamındaki Mal ve Hizmet Alımları İle Yapılan İşlerde Katma Değer Vergisi İstisnası: Çerçeve Anlaşma”, **E-Yaklaşım**, Mayıs 2008

[8] Ali Rıdvan SAMANCI, “AB Tarafından At Sözleşmeleri Kapsamında Hibe Olarak Verilen Mali Yardımların Vergisel Boyutu”, **E-Yaklaşım**, Kasım 2008

[9] 06.07.2001 tarih ve 24454 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[10] **4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri kanuna göre yazılım**: Bir bilgisayar, iletişim cihazı veya bilgi teknolojilerine dayalı bir diğer cihazın çalışmasını ve kendisine verilen verilerle ilgili gereken işlemleri yapmasını sağlayan komutlar

dizisinin veya programların ve bunların kod listesini, işletim ve kullanım kılavuzlarını da içeren belgelerin ve hizmetlerin tümü.

[11] **5746 sayılı Ar-Ge Kanunu'na göre Araştırma Geliştirme faaliyeti:** Araştırma ve geliştirme, 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.

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanuna göre Araştırma Geliştirme Faaliyeti: Bilim ve teknolojinin gelişmesini sağlayacak yeni bilgileri elde etmek veya mevcut bilgilerle yeni malzeme, ürün ve araçlar üretmek, yazılım üre-timi dahil olmak üzere yeni sistem, süreç ve hizmetler oluşturmak veya mevcut olanları geliştirmek amacı ile yapılan düzenli çalışmalar.

[12] 15.06.1985 tarih ve 18785 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[13] 06.02.2004 tarih ve 25365 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[14] 25.11.2008 tarih ve 27065 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[15] 07.07.2009 tarih ve 27281 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[16] Cevdet BOZKURT, "5084, 5810 ve 5911 Sayılı Kanunlar Kapsamında Serbest Bölgeler Mevzuatında Değişikliklerin Karşılaştırılması", **E-Yaklaşım**, Ağustos 2009, Sayı: 200

[17] 03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır