

ARAŞTIRMA GELİŞTİRME FAALİYETİNDE BULUNAN KİŞİ VE KURUMLARA GETİRİLEN VERGİSEL TEŞVİKLER

Mesut HIŞIL*

I- GİRİŞ

Günümüzde gelişmesi beklenip arzu edilen sektörler için uygulanan teşviklerin başında bu kuruluşların kazançlarının tamamının veya bir kısmının vergi dışı bırakılması gelmektedir. Bu şekilde geçmişte sanayi ürününün ihracı hallerinde ihraç değerinin bir kısmı kurum kazancından düşülebilmekteydi. Bu istisna sanayi sektörünün yeterince gelişmiş olduğu göz önüne alınarak kaldırılmıştır. Ancak bazı sektörlerde (Öm. Turizm Sektöründe) bu uygulama halen devam etmektedir.

Değişen dünya koşulları mal ve hizmet üreten kuruluşların daha nitelikli, insan ihtiyacına daha uygun ve ucuz mal ve hizmetlerin üretilebilmesine yönelik araştırma ve geliştirme yapmalarını zorunlu kılmakta bu nedenle şirketler kendi bünyelerinde bu tür ar-ge birimleri kurma ihtiyacını hissetmektedirler. Böylelikle ar-ge faaliyetinde bulunup burdaki olumlu gelişmeleri üretime yansıtabilen şirketler daha üstün konuma geçmekle mevcut piyasada kalabilme ve rakiplerinin piyasadaki mevcut pazar paylarını azaltma yönünde çabalarını yoğunlaştırmaktadırlar. Bu durum mevcut kıt kaynakları ile daha iyi mal ve hizmet üretilmesi nedeniyle birey ve devletlercede olumlu karşılanmaktadır. Keza ülkeler bu şekilde ar-ge yapan ülke içi şirketlerin desteklenmesi için önlemler alarak bu konudaki üstünlüğün kendi ülke şirketlerinde kalabilmesi için çeşitli teşvikler getirmektedirler.

Türk vergi mevzuatında 1.1.1986 tarihinden geçerli olmak üzere 3239 sayılı kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun 14/6 ve Gelir Vergisi Kanununun 89/2 maddelerinde getirilen düzenlemeler ile ar-ge yapan kişi ve kurumların yaptıkları ar-ge harcama tutarını geçmemek üzere harcamanın yapıldığı dönemdeki hesaplanan verginin belli bir kısmının kanuni süresinde tahsil edilmeyerek daha uzun ve yayılı bir sürede tahsil edilmesine ilişkin düzenlemeler getirilmiştir.

Buna ilişkin açıklamalar ve uygulamalı örnekleri Maliye Bakanlığının bu

(*) Vergi Denetmeni

konuda vermiş olduğu görüşlerdeki çelişkili durumlar yazımızın alt bölümlerinde açıklanmıştır.

II- KONUYA İLİŞKİN MEVZUAT

A- Kanun Metni

Kurumlar Vergisi Kanununun 14/6. maddesinde konu ile ilgili aşağıdaki düzenlemeye yer verilmiştir.

"Mükelleflerin yıl içinde yaptıkları araştırma ve geliştirme harcamaları tutarını geçmemek üzere ilgili dönemde ödemeleri gereken yıllık kurumlar vergisinin %20'sinin kanuni süresinde tahsilinden vazgeçilerek, bu orana isabet eden vergi üç yıl süre ile faizsiz olarak ertelenebilir. Ertelenen bu vergi üç yıl içinde kurumlar vergisinin ödenme taksitleri ile birlikte eşit taksitler halinde ödenir."

Benzer düzenleme gelir vergisi kanununun 89/2 maddesinde yer almaktadır. Konu ile ilgili düzenlemede aynen aşağıdaki ifadeye yer verilmiştir.

"Mükelleflerin, yıl içinde yaptıkları kendi araştırma ve geliştirme harcamaları tutarını geçmemek üzere ilgili dönemde ödemeleri gereken yıllık gelir vergisinin %20'sinin kanuni süresinde tahsilinden vazgeçilerek bu orana isabet eden vergi üç yıl süre ile faizsiz olarak ertelenebilir. Ertelenen bu vergi üç yıl içinde gelir vergisinin ödeme taksitleri ile birlikte eşit taksitler halinde ödenir."

B- Başvuru Şekli

Araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kişi ve ku-

ruşların vergi ertelemesinden yararlanabilmelerinin ön koşulu bu tür faaliyetlerin yeni teknoloji arayışına yönelik olmasıdır. (KVK Genel Tebliği Seri no 31,40) Bu tür faaliyeti olan mükellef kurum ve kişilerin bu haktan yararlanabilmeleri için aşağıdaki belgeleri Maliye Bakanlığına (Gelirler Genel Müdürlüğüne) bir dilekçe ekinde vermeleri gerekmektedir. Bu belgeler;

- Araştırma ve geliştirme ünitesinde çalışan personelin sayısı, kadroları ve eğitim durumu,

- İşletme içinde kurulan araştırma ve geliştirme ünitesinin amaçları,

- Araştırma ve geliştirme faaliyetiyle ilgili projeler ve bu projelerin sonuçları ile uygulanma durumları,

- Varsa araştırma ve geliştirme ünitesine ait yatırım teşvik ve yatırım indirim belgesinin noterden onaylı bir örneği,

- Araştırma ve geliştirme harcamalarının kalemleri (personel giderleri, yatırım harcamaları ve işletme giderleri olarak)

- Araştırma araç ve teçhizat imkanları,

Mükellefler başvurularını kurumlar ve gelir vergisi beyannamelerini verme sürelerinden önce yapmalıdırlar. Maliye Bakanlığı yapılan başvuruları yeni teknoloji arayışına yönelik olup olmadığının incelenmesi açısından, Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma kurumuna üniversitelere veya kurumun araştırma yaptığı ko-

nuda uzmanlaşmış kuruluşlara intikal ettirecektir.

Ancak Danıştay bu konudaki değerlendirmelerin TÜBİTAK'ca (Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumunca) düzenlenecek raporların esas alınacağını belirtmiştir. (Dn. 3. daire E: 1995/1845; K No: 1995/4142)

Bakanlık vergi erteleme si talebinde bulunan kuruma, yıl içinde yaptığı yeni teknoloji arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamalarının tutarının % 0.5 (Binde beş) ini incelemeyi yapacak ilgili kuruluşun veznesine yatırması için ayrıca bir yazı gönderecek, ancak hiçbir şekilde harcamaların %0.5'i oranında hesaplanan bu tutar 1990 yılı için 20.000.000.- TL.'ni aşmayacaktır. Daha sonraki yıllar için esas alınacak azami tutar, bir önceki yılda uygulanan azami tutarın, yine bir önceki yıl için belirlenen yeniden değerlendirme oranı ile değerlendirilmesi suretiyle hesaplanacaktır. Buna göre yıllar itibariyle dikkate alınacak tutarlar aşağıda belirtilmiştir.

Söz konusu meblağın incelemeyi yapacak kuruluşun veznesine ödenmesinden sonra bu kuruluş, kendi uzmanları veya görevlendireceği başka kuruluşlara ait uzmanlar marifetiyle gerekli incelemeleri yaptıracak ve inceleme sonucu düzenlenen ekspertiz raporunun bir örneğini, görüşünü de belirtmek suretiyle kurumlar vergisi beyannamesi verme sürecinden önce Maliye Bakanlığına gönderecektir. Gönderilen rapordaki görüş olumlu olması halinde vergi erteleme si gerçekleşecektir.

C- Ertelenecek Vergi Miktarının Tesbiti

Yazımızın önceki bölümlerinde işlemleri gerçekleştiren ve hakkında olumlu ekspertiz raporu Maliye Bakanlığına ulaşan mükelleflerin yıl içinde yaptıkları araştırma ve harcamaya tutarlarını geçmemek üzere ilgili dönemde ödemeleri gereken yıllık kurumlar ve/veya gelir vergisinin %20 sinin kanuni süresinde tahsilinden vazgeçilecek, bu orana isabet eden vergi üç yıl süreyle er-

Yıllar	Önceki yıl Değer artış oranı	Önceki yıl için belirlenen azami değer	İlgili yıla ait azami değer
1990	-	-	20.000.000.-
1991	%55.5	20.000.000.-	31.100.000.-
1992	%54.1	31.100.000.-	47.925.100.-
1993	%61.5	47.925.100.-	77.399.036.-
1994	%58.4	77.399.036.-	122.600.073.-
1995	%107.6	122.600.073.-	254.517.751.-
1996	%99.5	254.517.751.-	507.762.913.-
1997	%72.8	507.762.913.-	877.414.313.-
1998	%80.4	877.414.313.-	1.582.855.420.-

telenecektir. Ertelenen bu vergi üç yıl içinde kurumlar vergisi ve/veya gelir vergisi ödeme taksitleri ile birlikte eşit taksitlerde ödenecektir.

Dikkat edilirse ertelemeye konu olacak verginin tutarının tesbitinde ödenmesi gereken kurumlar ve/veya gelir vergisinin esas alınması gerekmektedir. Kanuni düzenleme bu olmakla birlikte Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün konu ile ilgili mükelleflere gönderdiği yazıda;

"Ertelenecek verginin, kurumun ilgili dönemler mahsuplarından önceki hesaplanan kurumlar vergisi üzerinden hesaplanacağı"

Belirtilen kanunla çelişen görüşlere yer verildiği görülmektedir. Mükellef lehine olan bu uygulamanın görüş olarak değil, kanun değişikliğine gidilmek suretiyle gerçekleştirilmesi daha uygun olacaktır. Kaldığı beyanname üzerinden mahsup edilen vergiler kişi ve kurumlar açısından ödenen vergi niteliğinde olduğundan hesaplamanın mahsuplardan önceki gelir veya kurumlar vergisi üzerinden yapılması yerinde bir uygulamadır.

İstisna ve indirimlerin düşülmesiyle (geçmiş yıl zararları, istisnalar v.b.) vergi matrahının oluşmadığı veya vergi hesaplanmakla birlikte önceden ödenen vergilerin (geçici vergi veya kesinti suretiyle ödenen vergiler v.b.) mahsubu neticesi kurumlar vergisi ve/veya gelir vergisi hesaplanmadığı durumlarda vergi ertelemesinde söz konusu olmayacaktır. Konuya ilişkin örnekler aşağıda belirtilmiştir.

Örnek 1- Makina imalatında bulunan bir limited şirket 1996 yılında yeni teknoloji arayışına yönelik faaliyette bulunmuş vergi ertelemesine yönelik başvurusu Maliye Bakanlığınca kabul edilmiştir.

Kurumun 1996 yılı kurum kazancı 20.000.000.000.- olup bu şekilde yıl içinde ar-ge'ye yönelik giderlerin tutarı 4.000.000.000.-'dir. Önceki dönemden mahsup edeceği geçici vergisi bulunmayan kurumun ödeyeceği ve ertelenecek vergiler aşağıdaki gibi olacaktır:

Kurumlar	Vergisinin	He-
saplanması		
Kurum Kazancı	20.000.000.000	
İndirimler	-	
(geç yıl zar. ve istisnalar)		
Kurumlar Vergisi Mat.	20.000.000.000	
Kurumlar Vergisi (%25)	5.000.000.000	
Ertelenecek vergi	1.000.000.000	
(5.000.000.000 * %20)		
Ödenecek Kurumlar Ver.	4.000.000.000	
Fon Payı	500.000.000	
(5.000.000.000 * %10)		
Geçici Vergi	3.500.000.000	
(5.000.000.000 * %70)		

Ödenecek kurumlar vergisi olan 4.000.000.000.-

Üç eşit taksitde Nisan, Temmuz, Ekim 1997 tarihlerinde ödenecektir. Ertelenen 1.000.000.000'lık kurumlar vergisi ise 3 yıl içinde kurumlar vergisi ödeme taksitleri ile birlikte ödemesi gerekmekte olup buna ilişkin ödeme zamanları ve taksit tutarları aşağıdaki gibi olacaktır.

Yıllar	Nisan	Temmuz	Ekim
1997	111.111.111	111.111.111	111.111.111
1998	111.111.111	111.111.111	111.111.111
1998	111.111.111	111.111.111	111.111.112

Stopaj gelir vergisinin hesaplanması

Kurumun gelir vergisi kanununun 75/4 maddesi gereği ödeyeceği st. gelir vergisi ise aşağıda hesaplanmıştır.

Kurum Kazancı	20.000.000.000
İndirimler	5.000.000.000
(hesaplanan kurumlar ver.)	
St. Gelir Ver. Mat.	15.000.000.000
H. Gelir Ver. (%20)	3.000.000.000
Fon Payı (%10)	300.000.000

Görüldüğü üzere ertelenen Kurumlar Vergisinin St. gelir vergisi hesaplanmasında bir etkisi bulunmamaktadır.

Örnek 2- Tekstil mamülleri üreten bir Limited şirketin 1996 kurum kazancı 200.000.000.000'dir. Şirketin yıl içi ar-ge'ye yönelik harcama tutarı 8.000.000.000.- şirketin bu konudaki başvurusu bakanlıkça olumlu bulunmuştur. şirketin önceki yıl mahsup edeceği geçici vergi bulunmamaktadır. Şirketin ödeyeceği ve ertelenecek vergileri aşağıdaki gibi olacaktır.

Kurumlar Vergisinin Hesaplanması	
Kurum Kazancı	200.000.000.000
Kurumlar Vergisi (%25)	50.000.000.000
Ertelenecek Vergi	8.000.000.000
Ödenecek Kur. Ver.	42.000.000.000
Fon Payı (%10)	5.000.000.000
Geçici Vergi (%70)	35.000.000.000

Görüldüğü üzere ertelenen vergi kurumlar vergisinin %20'si olmakla birlikte ar-ge harcama tutarını geçmeyeceğinden ertelenecek vergi örnekte 8.000.000.000.- olmaktadır. Vergi ertelenmesinin Kurumlar Vergisi üzerinden hesaplanacak diğer vergilere etkisi (fon payı, geçici vergi) bulunmamaktadır. Ertelenen vergi 3 yıl içinde kurumlar vergisi taksit süreleri ile birlikte ödeneceğinden taksit dönemleri ve tutarları aşağıdadır.

Yıllar	Nisan	Temmuz	Ekim
1997	888.888.888	888.888.888	888.888.888
1998	888.888.888	888.888.888	888.888.888
1999	888.888.888	888.888.888	888.888.896

Stopaj gelir vergisinin hesaplanması

Kurum Kazancı	200.000.000.000
İndirimler (kur.ver.)	50.000.000.000
St. Gelir Ver. Mat.	150.000.000.000
H. Gelir Ver. (%20)	30.000.000.000
Fon Payı (%10)	3.000.000.000

Örnek 3- Madeni eşya üreten bir A.Ş.'nin 1996 yılı kurum kazancı 10.000.000.000.-'dir. Yıl içindeki ar-ge harcama tutarı 16.000.000.000'dir. Mükellefin 1996 yılı içinde ödediği geçici vergi tutarı 1.500.000.000.-'dir. Şirketin ödeyeceği ve erteleyeceği vergileri aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Kurum Kazancı	10.000.000.000
Kurumlar Vergisi (%25)	2.500.000.000
Mahsup edilecek vergi (Geçici vergi)	1.500.000.000
Ödenecek Kur. Ver.	1.000.000.000
Ertelenecek Vergi (1.000.000.000 * %20)	200.000.000

Bu örnekte ertelenecek kurumlar

vergisi 200.000.000.- olması gerekmektedir. (Ancak yazımızın II/c bölümünde belirtildiği üzere bakanlık mahsuplardan önceki kurumlar vergisinin %20'sinin dikkate alınmasına yönelik olumlu görüş verebilmektedir. Bu durumda ertelenecek kurumlar vergisi 2.500.000.000 * %20 = 500.000.000.- olacaktır.)

Fon Payı (%10)	250.000.000
Geçici Vergi (%70)	1.750.000.000

Ertelenecek Vergi aşağıda belirtilen dönemlerde ödenecektir.

Yıllar	Nisan	Temmuz	Ekim
1997	22.222.222	22.222.222	22.222.222
1998	22.222.222	22.222.222	22.222.222
1999	22.222.222	22.222.222	22.222.224

St. Gelir Vergisinin Hesaplanması

Kurum Kazancı	10.000.000.000
İndirimler (kur.vergisi)	2.500.000.000
St.Gelir Ver. Mat.	7.500.000.000
St.Gelir Vergisi (%20)	1.500.000.000
Fon Payı	150.000.000

D- Muhasebe Kaydı

Ertelenecek vergiye yönelik muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır. Bu anlamda yukarıda çözülen örnek 1'de görülen 1.000.000.000.- ertelenecek verginin muhasebe kaydı yapılmıştır.

- 1997 yılı içinde ertelenen vergiye yönelik muhasebe kaydı:

Mart 97	
360.ü.d. vergiler ve fon	1.000.000.000
368 Vadesi geç.ert.veya taksitlendirilmiş vergi ve diğer yük.	333.333.333
438 Kamuya ait. ert.veya taksit.borçlar	666.666.667

333.333.333.- 1997 yılı içinde üç eşit taksitde Nisan, temmuz ve Ekim aylarında ödendiğinde yapılacak kayıt;

Nisan 1997	
368 Vad.geç.ert.veya tak. vergi veya diğer yük.	111.111.111
100 Kasa Hes.	111.111.111

Temmuz 1997	
368 Vad.geç.ert.veya tak. ver. ve diğer yük.	111.111.111
100 Kasa	111.111.111

Ekim 1997	
368 Vad.geç.ert.veya tak. ver. ve diğer yük.	111.111.111
100 Kasa	111.111.111

- 1998 yılı içinde ertelenen vergiye yönelik yapılacak muhasebe kaydı.

Nisan 1998	
438 kamuya ait er. vetak.borç.	333.333.333
368 Vad.geç.ert.veya tak. vergi veya diğer yük.	333.333.334

Nisan 1998	
368 kamuya ait er. vetak.borç.	111.111.111
100 Vad.geç.ert.veya tak. vergi veya diğer yük.	111.111.111

Nisan 1998	
368 Vad.geç.ert.veya tak. vergi veya diğer yük.	111.111.111
100 Kasa	111.111.111
/	
Temmuz 1998	
368 Vad.geç.ert.veya tak. ver. ve diğer yük.	111.111.111
100 Kasa	111.111.111
/	
Ekim 1998	
368 Vad.geç.ert.veya tak. ver. ve diğer yük.	111.111.111
100 Kasa	111.111.111
/	
- 1999 yılı içinde ertelenen vergiye yönelik yapılacak muhasebe kaydı.	
Nisan 1999	
438 Kamuya ait ert. veya takst.borç.	333.333.337
368 Vad. geç.ert.veya takst.ver.ve diğ. yük.	333.333.337
/	
Nisan 1999	
368 Vad.geç.ert.veya tak. ver. ve diğer yük.	111.111.111
100 Kasa	111.111.111
/	
Temmuz 1999	
368 Vad.geç.ert.veya tak. ver. ve diğer yük.	111.111.111
100 Kasa	111.111.111
/	
Ekim 1999	
368 Vad.geç.ert.veya tak. ver. ve diğer yük.	111.111.111
100 Kasa	111.111.111
/	

III- SONUÇ

Araştırma geliştirme harcamalarına yönelik çalışmalar yapan vergi mükellefi kişi ve kurumların bu faaliyetleri için getirilen vergi ertelemesine ilişkin kanuni düzenlemeler ve muhasebe kayıtları yazımızın konusunu oluşturmuştur.

Gelişmiş ekonomilerde üretimin daha nitelikli ve ucuz olmasına yönelik ar-ge çalışmalarının vergisel yönden desteklendiği bilinmektedir. Türk vergi sisteminde de 1986 yılından itibaren ar-ge harcamalarını geçmemek üzere araştırma-geliştirme faaliyetinde bulunan kişi ve kurumlara ödeyecekleri gelir veya kurumlar vergisinin %20'sini erteleme ve erteledikleri bu vergiyi 3 yıl içinde eşit taksitlerle gelir veya kurumlar vergisini ödeme süreleri içinde ödeyebilme imkanı tanınmıştır. Dileğimiz bu tür faaliyette bulunan kişi ve kurumların vergisel yönden daha kapsamlı ve çeşitlendirilmiş farklı olanaklarla desteklenmesidir.