

ARAŞTIRMA GELİŞTİRME FAALİYETLERİNİN VERGİSEL BOYUTU ve MUHASEBELEŞTİRİLMESİ - II -

Hasan ALTUNCU (*)

1 - GİRİŞ

Bir önceki sayıda yayımlanan "Araştırma Geliştirme Faaliyetlerinin Vergisel Boyutu ve Muhasebeleştirilmesi -I-" başlıklı çalışmada, araştırma geliştirme faaliyetleri ile ilgili olarak teknoloji geliştirme bölgeleri ile bu bölge ve diğer merkezlerde faaliyet gösteren kişi ve kuruluşların, yeni teknoloji araştırma ve geliştirme, yazılım, üretimde kalite ve standartların gelişimi, verimlilik artışı, üretim maliyetlerinin düşürülmesi gibi konulara olan ilgilerinin artırılması ve bu alanlara yatırım yapılmasının teşvik edilmesi kapsamında çıkarılan 4691 s. Kanun ile Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin bu bölgelerde elde ettikleri kazançlara ilişkin istisna, Ar-Ge faaliyetleri ve diğer vergi türleri bakımından sağlanan teşvikler ile muhasebeleştirilmesi gibi bazı hususlara değinilmişti.

Bu çalışmada ise Ar-Ge ve yenilik yoluyla ülke ekonomisinin uluslararası düzeyde rekabet edebilir bir yapıya kavuşturulması için teknolojik bilgi üretilmesini, üründe ve üretim süreçlerinde

yenilik yapılmasını, ürün kalitesi ve standardının yükseltilmesini, verimliliğin artırılmasını, üretim maliyetlerinin düşürülmesini, teknolojik bilginin ticarileştirilmesini, rekabet öncesi işbirliklerinin geliştirilmesini, teknoloji yoğun üretim, girişimcilik ve bu alanlara yönelik yatırımlar ile Ar-Ge'ye ve yeniliğe yönelik doğrudan yabancı sermaye yatırımlarının ülkeye girişinin hızlandırılmasını, Ar-Ge personeli ve nitelikli işgücü istihdamının artırılmasını desteklemek ve teşvik etmek amacıyla çıkarılan 5746 s. Araştırma Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun¹ kapsamında sağlanan destek ve teşvikler açıklanarak, Ar-Ge harcamalarının Gelir ve Kurumlar vergisi matrahları üzerinden indiriminin genel değerlendirilmesi yapılarak muhasebeleştirilmesi hususları açıklanacaktır.

2- AR-GE FAALİYETLERİNİN DESTEKLENMESİ ve TEŞVİKİ KANUNU

2.1- Genel Açıklama

5746 s. Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun, Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme

* İç Denetçi (E. Vergi Denetmeni)

¹ 12.03.2008 tarih ve 26814 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

İdaresi Başkanlığı tarafından 3624 sayılı Kanuna göre oluşturulan teknoloji merkezleri (teknoloji merkezi işletmeleri) ile Türkiye'deki Ar-Ge merkezleri, Ar-Ge projeleri ve rekabet öncesi işbirliği projeleri ve tekno girişim sermayesine ve burarlarda çalışan Araştırmacı, Teknisyen, Destek personeline ilişkin 2023 yılına kadar sağlanan indirim, istisna ve sigorta primi, stopaj vergi ve mali destek ve teşvikleri kapsamaktadır.

Kanunda yer alan tanımlamalar ve bazı yeni kavramlar aşağıdaki gibidir.

Araştırma ve 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 faaliyetler olarak tanımlanmıştır.

Yenilik: Sosyal ve ekonomik ihtiyaçlara cevap verebilen, mevcut pazarlara başarıyla sunulabilecek ya da yeni pazarlar yaratabilecek; yeni bir ürün, hizmet, uygulama, yöntem veya iş modeli fikri ile oluşturulan süreçleri ve süreçlerin neticeleridir.

Ar-Ge Merkezi: Dar mükellef kurumların Türkiye'deki işyerleri dâhil, kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan sermaye şirketlerinin; organizasyon yapısı içinde ayrı bir birim şeklinde örgütlenmiş, münhasıran yurtiçinde araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan ve en az elli tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam eden, yeterli Ar-Ge birikimi ve yeteneği olan birimleri ifade etmektedir.

Ar-Ge Projesi: Amacı, kapsamı, genel ve teknik tanımı, süresi, bütçesi, özel şartları, diğer kurum, kuruluş, gerçek ve tüzel kişilerce sağlanacak aynı

ve/veya nakdî destek tutarları, sonuçta doğacak fikri mülkiyet haklarının paylaşım esasları tespit edilmiş ve Ar-Ge faaliyetlerinin her safhasını belirleyecek mahiyette ve bilimsel esaslar çerçevesinde hazırlanan projeler olarak tanımlanmıştır.

Rekabet Öncesi İş Birliği Projeleri: Birden fazla kuruluşun; ölçek ekonomisinden yararlanmak suretiyle yeni süreç, sistem ve uygulamalar tasarlayarak verimliliği artırmak ve mevcut duruma göre daha yüksek katma değer sağlamak üzere, rekabet öncesinde ortak parça veya sistem geliştirmek ya da platform kurabilmek amacıyla yürütecekleri, Ar-Ge faaliyetlerine yönelik olarak yapılan ve fizibiliteye dayanan işbirliği anlaşması kapsamında, bilimsel ve teknolojik niteliği olan projelerdir.

Teknogirişim Sermayesi Desteği: Örgün öğrenim veren üniversitelerin herhangi bir lisans programından bir yıl içinde mezun olabilecek durumdaki öğrenci, yüksek lisans veya doktora derecelerinden birini ön başvuru tarihinden en çok beş yıl önce almış kişilerin, 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 desteği olarak tanımlanmıştır.

5746 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinde yukarıdaki şartları taşıyanlara, bir defaya mahsus olmak üzere merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerince, teminat aranmaksızın 100.000.- YTL tekno girişim sermayesinin hibe olarak verilmesi hükme bağlanmıştır. Buna göre merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin tümü tarafından yapılan ödemelerin toplamı her takvim yılı için 10.000.000.- YTL.'sını geçmeyecektir.

Bu tutarlar müteakip yıllarda yeniden değerlendirilerek oranında artırılarak uygulanacaktır.

Ar-Ge Personeli: Ar-Ge faaliyetlerinde doğrudan görevli araştırmacı ve teknisyenleri;

- **Araştırmacı:** Ar-Ge faaliyetleri ile yenilik tanımını kapsamındaki projelerde, yeni bilgi, ürün, süreç, yöntem ve sistemlerin tasarım veya oluşturulması ve ilgili projelerin yönetilmesi süreçlerinde yer alan en az lisans mezunu uzmanları,

- **Teknisyen:** Mühendislik, fen ve sağlık bilimleri alanlarında yüksek öğrenim görmüş ya da meslek lisesi veya meslek yüksek okullarının teknik fen ve sağlık bölümlerinden mezun, teknik bilgi ve deneyim sahibi kişileri,

- **Destek personeli:** Ar-Ge faaliyetlerine katılan veya bu faaliyetlerle doğrudan ilişkili yönetici, teknik eleman, laborant, sekreter, işçi ve benzeri personeli, ifade eder.

2.2- Destek ve Teşvikler

5746 sayılı Kanunla Ar-Ge faaliyetinde bulunan ve belirtilen şartları gerçekleştirenlere;

- Ar-ge İndirimi,
 - Gelir Vergisi Stopajı Teşviki,
 - Sigorta Primi Desteği,
 - Damga Vergisi İstisnası,
 - Teknogirişim Sermayesi desteği
- olmak üzere beş ayrı teşvik sağlanmaktadır.

2.2.1- Ar-Ge İndirimi

Ar-Ge indirimi uygulaması yönünden, Ar-Ge bölümünün bulunduğu yerin önemi bulunmamaktadır. Firmanın faaliyet yeri olması şartıyla, gerek firma merkezinin bulunduğu yerde veya ayrı bir yerde, gerekse teknoloji geliştirme bölgelerinde kurulan Ar-Ge bölümlerinde yapılan harcamalar şartların oluşması halinde Ar-Ge indiriminden yararlanabileceklerdir. Bununla birlikte 5746 s. Kanunla getirilen düzenlemelerle de;

- 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 işbirliği projelerinde,
- Teknogirişim sermaye desteklerinden yararlananlarca gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde,

yapılan harcamaların tamamının, kurumlar tarafından kurum kazancının, ticari kazanç sahibi gelir vergisi mükellefleri için ise ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılması, 500 ve üzerinde tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam eden Ar-Ge merkezlerinde ayrıca o yıl yapılan Ar-Ge ve yenilik harcamasına ilaveten bir önceki yıla göre artışının yarısının, kurum kazancının veya ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılması mümkün hale getirilmiştir.

Buna göre, 500 ve üzerinde tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam eden bir Ar-Ge merkezinde, yapılan Ar-Ge harcamalarına bağlı olarak indirilebilecek tutarlar aşağıdaki gibi hesaplanabilecektir.

Yıllar	Yıllık Harcama Tutarı (A)	Bir Önceki Yıla Göre Harcama Artışı (B)	Ar-Ge İndirimi Toplam Tutarı (A+(B/2))
2008	20.000	-	20.000
2009	30.000	10.000	35.000
2010	55.000	20.000	65.000

500 ve üzerinde tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam eden bir Ar-Ge merkezinde Ar-Ge harcaması artışı ayrıca teşvik edilmiştir. Harcama tutarının bir önceki yıla göre azaldığı durumlarda, o yıl yapılan harcama tutarı üzerinden indirim yapılacaktır.

Görüleceği üzere düzenlemede hem Ar-Ge harcamalarının daha önce olduğu gibi gider kaydedilmesine olanak tanınmakta hem de bu giderlere

ilave olarak bunların toplamının %100'ünün ilgili dönemde beyan edilen gelirden indirilmesine imkân sağlanmaktadır. Bu durumda mükellefler her 100 birimlik Ar-Ge harcaması için 200 birimlik indirim hakkı elde etmektedir.

İndirim oranı harcamaların % 100'üdür. Ar-Ge İndirimine konu harcamalar Ar-Ge veya yenilik harcamalarıdır. Kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili hesap döneminde indirim konusu yapılamayan tutar sonraki hesap dönemlerine devredilecektir. Devredilen tutarlar takip eden yıllarda Yeniden Değerleme Oranında artırılarak dikkate alınacaktır. Sonraki yıllara devir tutarının Yeniden Değerleme Oranında artırılması uygulaması 4691 s. Kanunda yer almamaktadır.

Öte yandan bu harcamalar VUK'na göre aktifleştirilerek amortisman yolu ile itfa edilecektir. Bir iktisadi kıymet oluşmaması halinde ise doğrudan gider yazılacaktır.

Ar-Ge harcaması yapan işletmelerin ayrı bir Ar-Ge bölümü kurmaları zorunludur. Ar-Ge faaliyeti kapsamında değerlendirilebilecek harcamalar aşağıda gibidir.

İlk Madde ve Malzeme Giderleri: Her türlü direkt ilk madde, yardımcı madde, işletme malzemesi, ara mamul, yedek parça ve benzeri giderleri ile amortisman uygulamasına konu olmayan maddi ve gayrimaddi kıymet iktisaplarına ilişkin giderleri kapsar. Hammadde ve diğer malzeme stoklarından Ar-Ge faaliyetlerinde fiilen kullanılan kısma ilişkin maliyetler Ar-Ge harcaması kapsamındadır. Bu nedenle, henüz Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılmamış olan hammadde ve diğer malzemelere ilişkin maliyet tutarlarının stoklar hesabında; kullanılan, satılan ya da elden çıkarılanların da stoklar hesabından mahsup edilmek suretiyle izlenmesi gerekmektedir.

Personel Giderleri: Ar-Ge faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla çalıştırılan ve faaliyetin gerektirdiği

nitelikte personel ile ilgili olarak tahakkuk ettirilen ücretler ile bu mahiyetteki giderlerdir.

İşletmenin Ar-Ge bölümünde çalıştırılan hizmetliler ve benzeri vasıfsız personel ile Ar-Ge bölümüne tahsis edilmemiş olup günün bir kısmında Ar-Ge bölümünde çalışan personele ödenen ücretler bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

Genel Giderler: Ar-Ge faaliyetlerini yürütmek amacıyla elektrik, su, gaz, bakım-onarım, haberleşme, nakliye ile Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılan makine ve teçhizata ilişkin bakım ve onarım giderleri gibi Ar-Ge faaliyetinin devamlılığını sağlamak için katlanılan diğer giderleri kapsar. Sigorta giderleri, Ar-Ge faaliyetlerinin bizzat yürütülmesi amacıyla kullanılan tesis için ödenen kira giderleri ile kitap, dergi ve benzeri bilimsel yayınlara ait giderler de bu kapsamdadır.

Bu giderlerin, Ar-Ge harcaması olarak değerlendirilebilmesi için Ar-Ge bölümünde fiilen kullanıldığının tespit ve tevsik edilmesi gerekmektedir. Çeşitli kıstaslara göre genel işletme giderleri üzerinden hesaplanacak paylar bu kapsamda değerlendirilmez.

Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler: Normal bakım ve onarım giderleri dışında Ar-Ge faaliyetleriyle ilgili olarak işletme dışında yerli veya yabancı diğer kurum ve kuruluşlardan mesleki veya teknik destek alınması veya bunlara yaptırılan analizlerle ilgili olarak yapılan ödemelerle, bu mahiyetteki diğer ödemelerdir.

Vergi, Resim ve Harçlar: Doğrudan Ar-Ge faaliyetlerine ilişkin olan ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınan aynı vergi, resim ve harçları kapsar. Doğrudan Ar-Ge faaliyetlerinin yürütüldüğü taşınmazlar için ödenen vergiler, Ar-Ge projesinde kullanılmak üzere ithal edilen mallarla ilgili gümrük vergileri ile benzeri vergi, resim ve harçlar bu kapsamdadır.

Amortisman ve Tükenme Payları: Doğrudan Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılan bina, makine-teşhis ve cihazlar, taşıtlar, döşeme ve demirbaş gibi maddi ve maddi olmayan duran varlıklar için ayrılan amortisman ve tükenme paylarından oluşur. Diğer taraftan, iktisadi kıymetin münhasıran Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılması ve bu kullanımın sürekli olması gerekmektedir. Ar-Ge bölümü dışında başka faaliyetlerde de kullanılan iktisadi kıymetlere ilişkin amortismanlar Ar-Ge harcaması kapsamında değildir.

Finansman Giderleri: Ar-Ge projesi bazında yerli, yabancı ve uluslararası kurumlardan temin edilen kredilere ilişkin finansman giderleridir.

Araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde yapılan harcamaların muhasebeleştirilmesinde ve mali tablolarında sunulmasında önemli husus ne zaman aktif ne zaman gider olarak raporlanacağıdır.

Örneğin dönem boyunca ortaya çıkan araştırma geliştirme giderleri 100.000.-YTL olduğunda kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır.

750 ARAŞTIRMA GELİŞTİRME GİDERLERİ	100.000	
750.01 EĞİTİM YAZILIM PROJESİ		
100 KASA HS.		100.000

630 ARAŞTIRMA GELİŞTİRME GİDERLERİ	100.000	
751 ARAŞTIRMA GELİŞTİRME GİDERLERİ YANSITMA		100.000

751 ARAŞTIRMA GELİŞTİRME GİDERLERİ YANSITMA	100.000	
750 ARAŞTIRMA GELİŞTİRME GİDERLERİ		100.000

690 DÖNEM KAR/ZARARI	100.000	
630 ARAŞTIRMA GELİŞTİRME GİDERLERİ		100.000

Yukarıdaki şekilde Ar-Ge harcaması yapan işletmeler, bünyelerinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 100 oranında hesaplanacak Ar-Ge indirimini gelir ve kurumlar vergisi matrahından indirebileceklerdir.

Mükelleflerin gayri maddi hakka yönelik olarak gerçekleştirdikleri Ar-Ge harcamalarını aktifleştirmeleri, mevzuat düzenlemeleri çerçevesinde zorunludur. Ancak gayri maddi hakka yönelik olmayan ve VUK uyarınca aktifleştirilmesi zorunlu olmayan harcamalar ise doğrudan gider yazılabilir. Ar-Ge indiriminden yararlanma esnasında ilgili harcamaların aktifleştirilmiş ya da doğrudan gider yazılmış olması farklılık yaratmasa da harcamaların gider yazılmak yerine aktifleştirilmesi ya da aktifleştirilmek yerine gider yazılması kazançların tespitinde önemli değişiklikler meydana getirmektedir. Bu itibarla Ar-Ge faaliyetlerinin Proje bazında muhasebe kayıtlarında izlenmesi sonuçlarının takibi yönünden faydalı olacaktır.

Uzun süre devam eden bir Ar-Ge projesinde yapılan giderler dönem sonunda aktifleştirilebilir. Yukarıdaki örneğe dönersek;

Yıl içinde yapılan giderlerin kaydı.

750 ARAŞTIRMA GELİŞTİRME GİDERLERİ	100.000	
750.01 EĞİTİM YAZILIM PROJESİ		
100 KASA HS.		100.000

Projenin ikinci yılda devam ettiğinde yıl içinde yapılan giderlerin aktifleştirilmesinin kaydı.

263 ARAŞTIRMA GELİŞTİRME GİDERLERİ	100.000	
751 ARAŞTIRMA GELİŞTİRME GİDERLERİ YANSITMA		100.000

Projenin maddi ya da gayri maddi bir çıktıyla sonuçlanması durumunda, VUK hükümleri uyarınca belirlenen itfa ömrüne göre amorti edilecektir.

İki yıllık bir Ar-Ge Projesinin ikinci veya daha sonraki yıllarda olumsuz sonuçlanması nedeniyle önceki yıllarda 263-Ar-Ge Giderleri hesaplarında aktifleştirilen ve amortisman ayrılmayan harcamalar olumsuz sonuçlanan yılda 750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri hesabına aktarılarak kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınmalıdır.

İster aktifleştirilsin ister doğrudan gider yazılmasının ilgili dönemde yapılan Ar-Ge harcamalarının tamamı üzerinden 01.04.2008 tarihinden itibaren %100 oranında Ar-Ge indirimi ayrıca hesaplanacak ve indirim konusu yapılacaktır.

2.2.2- Gelir Vergisi Stopaj Teşviki

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 projelerinde, teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde ve rekabet öncesi işbirliği projelerinde çalışan Ar-Ge ve Destek Personelinin bu çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretleri, aşağıdaki oranlarda Gelir Vergisinden istisna edilmiştir.

- Doktoralı personel ücretinin % 90'ı
- Diğer personel ücretinin %80'i

Buna göre, çalışan ücretlinin aşağıda sayılan işletme ve projelerde fiilen görev yapıyor olması gerekir.

- Teknoloji merkezi işletmeleri,
- Ar-Ge merkezleri,
- Kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projeleri,
- Teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmeler
- Rekabet öncesi işbirliği projeleri

Bu sayılanlar dışındaki yerlerde veya projelerde çalışanlar için teşvik uygulanmadığı gibi, bu projelerde çalışsalar dahi, kamu personeli ücretleri için teşvik uygulanmamaktadır.

Buna göre doktoralı personelin ücretinin %90'ı Gelir Vergisinden istisna olması nedeniyle, elde edilen ücretten %14 SGK işçi payı ve %1 İşsizlik kesintisi yapıldıktan sonra kalan 4.000-YTL ücretin sadece %10'u olan 400-YTL'si üzerinden gelir vergisi hesaplanacaktır. Ayrıca hesaplanacak Gelir Vergisine de asgari geçim indirimi uygulanabilecektir.

İstisnanın bir diğer şartı, ücretlinin Ar-Ge personeli veya destek personeli olmasıdır. Ancak teşvikten yararlanacak olan destek personelinin tam zaman eş değeri sayısının, toplam tam zamanlı Ar-Ge personeli sayısının yüzde onunu (%10'u)geçmemesi gerekmektedir.

Aynı zamanda gelir vergisi stopaj teşvikinden yararlananların, 5084 sayılı Yatırımın ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun aynı nitelikteki Gelir Vergisi teşvikinden yararlanmaları mümkün değildir.

2.2.3- Sigorta Primi Desteği

Yukarıda belirtilen işletme veya projelerde çalışan Ar-Ge ve destek personeli ile Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun geçici 2. maddesi

uyarınca ücreti gelir vergisinden istisna olan personelin, bu çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretleri üzerinden hesaplanan sigorta primi işveren hissesinin yarısının, her bir çalışan için beş yıl süreyle Maliye Bakanlığı bütçesine konulacak ödenekten karşılanması hüküm altına alınmıştır.

Gelir Vergisi stopajı ile ilgili benzer teşvik 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun geçici 2 nci maddesinde yer almaktadır. Buna göre bölgede çalışan araştırmacı yazılımcı ve Ar-Ge personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri 31.12.2013 tarihine kadar her tür vergiden istisna edilmiş ancak sigorta primi için herhangi bir destek sağlanmamıştır. 5746 sayılı kanun bu personelin işveren sigorta hissesine de teşvik getirmiştir. Söz konusu destek 1.4.2008 – 31.12.2023 dönemi itibarıyla uygulanacaktır.

5746 sayılı Kanun kapsamında sigorta primi desteğinden yararlananlar, ayrıca 5084 sayılı Yatırım ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun aynı nitelikteki teşviklerinden yararlanamazlar.

2.2.4- Damga Vergisi İstisnası

5746 sayılı Kanun kapsamındaki her türlü Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile ilgili olarak düzenlenen ve hüküm ifade eden kâğıtlar damga vergisinden istisna edilmiştir.

2.2.5- Teknogirişim Sermayesi Desteği

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 birini ön başvuru tarihinden en çok beş yıl önce almış kişilerin, 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) bir defaya mahsus olmak üzere; teminat alınmaksızın 100.000 Yeni Türk Lirasına kadar teknogirişim sermayesi desteği hibe olarak verilir.

Ar-Ge projelerinin desteklenmesi amacıyla ödeneği bulunan merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin tümü tarafından yapılan ödemelerin toplamı, her takvim yılı için 10.000.000 Yeni Türk Lirasını geçemeyecek, bu tutarlar, takip eden yıllarda yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanacaktır.

2.2.6- Kazanç Tespitinde Gelir Olarak Dikkate Alınmayacak Destekler

- Rekabet öncesi işbirliği projelerinde işbirliğini oluşturan kuruluşların bu işbirliğine yaptıkları katkılar, işbirliği protokolünde belirlenen kuruluşlardan biri adına açılacak özel bir hesapta izlenmesi ve proje hesabında toplanan tutarların, proje özel hesabı açan kuruluşun kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınmaz. Özel hesaba aktarılan bu tutarlar, harcamanın yapıldığı dönemde katkı sağlayan kuruluşların Arge harcaması kabul edilir ve proje dışında başka bir amaç için kullanılamaz.

- Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde bulunanların; kamu kurum ve kuruluşları, kanunla kurulan vakıflar ile uluslararası fonlardan aldıkları desteklerin özel bir fon hesabında tutulur, bu fon, vergiye tabi kazancın ve ilgili yılda yapılan Ar-Ge harcaması tutarının tespitinde dikkate alınmaz. Oluşturulan fonun, elde edildiği hesap dönemini izleyen beş yıl içinde sermayeye ilâve dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğratılmış sayılmaktadır.

2.2.7- Ar-Ge Harcamalarının**Gider Yazılması**

Araştırma ve geliştirme harcamalarının mali tablolarında ne zaman aktif ne zaman gider olarak muhasebeleştirilmesi gerektiği 4691 s. Kanuna ilişkin olarak yapılan açıklamalarda olduğu gibidir. Vergi uygulaması bakımından herhangi bir ayırım söz konusu değildir. Bu itibarla 5746 sayılı Kanuna göre, Ar-Ge faaliyetleri kapsamında yapılan harcamaların bir iktisadi kıymet oluşmuş ise aktifleştirilerek amortisman yolu ile itfa edilmesi, bir iktisadi kıymet oluşmaması halinde doğrudan gider yazılması gerekmektedir.

**3- AR-GE İNDİRİMİNE İLİŞKİN
DEĞERLENDİRME**

Araştırma ve geliştirme (Ar-Ge) faaliyeti, bilim ve teknolojinin gelişmesini sağlayacak yeni bilgileri elde etmek veya mevcut bilgilerle yeni malzeme, ürün ve araçlar üretmek, yazılım üretimi dahil olmak üzere yeni sistem, süreç ve hizmetler oluşturmak veya mevcut olanları geliştirmek amacıyla yapılan düzenli çalışmaları ifade etmektedir.

Gelir Vergisi Kanununu 89/9 ve Kurumlar Vergisi Kanununun 10/1-a maddelerinde Ar-Ge indirimi müessesesi düzenlenmiştir. 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun 5 inci maddesiyle yapılan değişiklikle, araştırma ve geliştirme harcamaları üzerinden hesaplanacak Ar-Ge indirimi oranı %40'tan %100'e çıkarılmış ve 1/4/2008 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

Ar-Ge harcamalarının %100'ü oranında hesaplanan Ar-Ge indirimi, beyanname üzerinden hesaplanan kazançtan indirilebilir. Ar-Ge indirimi, Ar-Ge faaliyetine başlandığı andan itibaren hem yıllık beyanname de hem de geçici vergi beyannamelerine uygulanabilir. Hesaplanan Ar-Ge

indirimi tutarı, yıllık beyanname ile geçici vergi beyannamesinin ilgili satırına yazılarak kazançtan indirilir. İlgili dönemde kazancın yetersizliği nedeniyle indirim konusu yapılamayan Ar-Ge indirimi tutarı sonraki yıllara devreder. 2008 hesap dönemine ilişkin olarak, birinci geçici vergi döneminde yapılan araştırma geliştirme harcamaları üzerinden %40 oranında Ar-Ge indirimi hesaplanması gerekmekte olup ikinci ve müteakip geçici vergi dönemlerinde ise birinci geçici vergi döneminde yapılan harcamalar da dahil olmak üzere, yapılan araştırma ve geliştirme harcamalarının toplamı üzerinden %100 oranında Ar-Ge indirimi hesaplanması gerekmektedir.

Diğer bir ifade ile 2008 Yılı'nın ilk geçici vergi beyannamesini verirken yapılan Ar-Ge harcamalarının %40'ı oranında indirim yapılacağına dikkat etmiş olmaları gerekmektedir.

Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefleri, Ar-Ge projesi kapsamındaki harcamalarını, işletmenin diğer faaliyetlerine ilişkin harcamalarından ayırarak, Ar-Ge indiriminin doğru hesaplanmasına imkân verecek şekilde muhasebeleştirmeleri gerekmektedir. Ancak araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden ve tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmayan amortisman tâbi iktisadî kıymetler için hesaplanan amortisman tutarlarından verilen paylar üzerinden Ar-Ge indirimi hesaplanamaz.

Ar-Ge indirimi, Ar-Ge faaliyetlerine yönelik olarak 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda yer alan, bu bölgelerden elde edilen kazançlara ilişkin istisna düzenlemesinin bir tamamlayıcısı niteliğindedir. Ar-Ge indirimi uygulaması açısından, Ar-Ge bölümünün bulunduğu yerin önemi bulunmamaktadır. Firmanın faaliyet yeri olması şartıyla, gerek firma merkezinin bulunduğu yerde veya ayrı bir yerde, gerekse teknoloji

geliştirme bölgelerinde kurulan Ar-Ge bölümlerinde yapılan harcamalar belirlenen ölçütlere uygunsuz Ar-Ge indirimi uygulanabilecektir.

Öte yandan teknoloji geliştirme bölgelerinde gerçekleştirilen Ar-Ge faaliyetlerinden bir kazanç doğması ve bu kazançla ilgili olarak istisnadan yararlanılacak olması durumunda, istisna uygulanacak kazancın elde edilmesine yönelik olarak yapılan harcamalar Ar-Ge indirimi kapsamında ayrıca indirim tabii tutulamayacaktır. Diğer bir ifadeyle, kazancına istisna uygulanacak Ar-Ge faaliyetleri için yapılan harcamalar dolayısıyla ayrıca Ar-Ge indiriminden yararlanılması söz konusu olmayacaktır.

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

Diğer taraftan Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefleri tarafından öngörülen şartların ihlal edilmesi veya teşvik ve destek unsurlarının amacı dışında kullanılması durumunda, zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler vergi ziyası cezası ve gecikme faizi ile birlikte bu mükelleflerden tahsil edilir. Sağlanan vergi dışı destekler ise 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ve gecikme zammı uygulanmak suretiyle tahsil edilebilecektir.

Henüz tamamlanmamış bir Ar-Ge projesinin, başka bir kuruma satılması halinde aktifleştirilen tutarlar kazanç tutarının tespitinde maliyet unsuru olarak dikkate alınacaktır. Ar-Ge indirimi uygulamasında, henüz tamamlanmamış bir Ar-Ge projesinin başka bir kuruma satılması durumunda, Ar-Ge projesini devralan kurumun bu projeye ilişkin olarak ilave yaptığı harcamalar Ar-Ge indiriminden yararlanabilecek olup devreden kurumda

yapılan Ar-Ge harcamaları için indirimden yararlanılması söz konusu olmayacaktır.

Ar-Ge projesinin yeni bilgi ve teknoloji arayışına yönelik olup olmadığının tespit edilmesi amacıyla, proje Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu (TÜBİTAK) ve/veya üniversiteler ile araştırma yapılan konuda uzmanlaşmış kuruluşlarca inceleme yapıldıktan sonra düzenlenen değerlendirme raporunun desteklenmesi uygun bulunmuş projelerden olması gerekmektedir. Aksi takdirde Ar-Ge projesi olarak değerlendirilmeyen projeler nedeniyle haksız yere indirim konusu yapılan tutarlar, vergi ziyası cezası ve gecikme faizi ile birlikte mükelleften geri alınabilecektir.

Ar-Ge indirimi ile ilgili işlemler yeminli mali müşavirlerin tasdik edeceği konular kapsamındadır.

Ar-Ge indiriminden yararlanan mükelleflerin, Ar-Ge indiriminin doğru hesaplandığı ve uygulandığına ilişkin YMM tasdik raporunu ilgili mevzuatta belirtilen süre içinde bağlı buldukları vergi dairelerine vermeleri gerekmektedir. Ar-Ge indirimine ilişkin hususlara tam tasdik raporunda yer verilmiş olması durumunda, Ar-Ge indirimine ilişkin olarak ayrıca tasdik raporu düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır.

4- SONUÇ

4691 s. Kanunla Araştırma ve Geliştirme faaliyetlerine ilişkin olarak Teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren mükelleflerin münhasıran Ar-Ge ve yazılım faaliyetlerinden elde etmiş oldukları kazanç istisnası ile Ar-Ge faaliyetinde görev yapan personelin ücretlerinde gelir vergisi istisnası ve Ar-Ge yazılım hizmetlerinin KDV istisnası 2013 yılına kadar sürmektedir.

5746 s. Ar-Ge teşvik yasası ile 4691 s. Kanundaki düzenlemelere ek olarak 2023 yılına kadar; Ar-Ge indiriminin 01.04.2008 den itibaren

% 100 olarak uygulanması, en az 50 personelli Ar-Ge Merkezi oluşturan ve 500 ve üzeri Ar-Ge personeli istihdam eden kurumlara, ek istisna ve indirim, Ar-Ge Personeli tanımı genişletilerek Ar-Ge projesi kapsamında çalışan kişi sayısının % 10 kadar Ar-Ge destek personeli Ar-Ge personeli statüsüne alındı, Ar-Ge personeli için (tüm mükelleflerin için) ücret gelir vergisi istisnası ve SSK primi işveren hissesi desteği ile rekabet öncesi işbirliği projeleri ve teknolojik girişimler tanımları ile bu kapsamda hibe sermaye desteği ile kurumlardan alınan hibe gelirler amaç dışı kullanılmamak ve fon hesaplarında tutulmak şartıyla vergi dışı bırakıldı.

Görüleceği üzere yapılan düzenlemeler ile 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 amacıyla Ar-Ge faaliyetlerine uygun destek ve teşvikler sağlanmıştır.

Ancak Ar-Ge faaliyeti sonunda elde edilen ürünün pazarlama ve satışı aşamasında da bu desteklerin devam etmesi sağlanmalıdır. Başka bir ifade ile Ar-Ge faaliyetlerine ilginin artması için seri üretim konusunda da teşvik getirilmesi gereklidir.