



AR-GE FAALİYETLERİNİN VERGİ MEVZUATINDAKİ YERİ ve KURUMLAR VERGİSİ YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ

Emine AYTEKİN^(*)

1 - GİRİŞ

Emek, sermaye, toprak ve girişimci olarak sıralanan geleneksel üretim faktörleri arasında son yıllarda teknoloji de yerini almıştır. Teknolojiye sahip olmanın yolları teknoloji transferi ya da teknoloji üretmektir. Teknoloji üretimi için üniversiteler ile sanayi kuruluşlarının birlikte çalışmasına imkân sağlayan teknoparkların kuruluşu ülkemiz için de önem kazanmıştır. Teknoloji üretimi araştırma geliştirme ve inovasyon ile gerçekleşmektedir.

Araştırma geliştirme; bilim ve teknolojinin gelişmesini sağlayacak yeni bilgileri elde etmek veya mevcut bilgilerle yeni malzeme, ürün ve araçlar üretmek, yazılım üretimi dahil olmak üzere yeni sistem, süreç ve hizmetler oluşturmak veya mevcut olanları geliştirmek amacı ile yapılan düzenli çalışmalar olarak tanımlanmaktadır.

Inovasyonun kelime anlamı yenilik olmasına karşın ekonomide araştırma geliştirme faaliyetleri sonucu elde edilen ürünün pazarlanabilir safhaya gelmesini yani ekonomik bir değer yaratılma sürecini ifade etmektedir.

Ekonomik kalkınmanın bir gereği olan araştırma geliştirme faaliyetleri ve inovasyon ülkemiz için de önem kazanmış olup bu faaliyetlerin desteklenmesi amacıyla kanunlarımızda bir takım vergisel teşvikler yer almaktadır.

2- VERGİ MEVZUATINDA AR-GE TEŞVİKLERİNİN GELİŞİM SÜRECİ

2.1- 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu

Ülkemizde ilk olarak; 06.07.2001 tarihinde yürürlüğe giren 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu ile üniversiteler, araştırma kurum ve kuruluşları ile üretim sektörlerinin işbirliği sağlanarak teknoloji geliştirme bölgelerinin kurulması ve bu bölgelerde gerçekleştirilen Ar-Ge faaliyetlerinin desteklenmesi amaçlanmıştır.

^(*)Vergi Denetmen Yardımcısı

Anılan kanuna eklenen geçici 2. madde ile 01.01.2004 tarihinden itibaren bölgede yer alan yönetici şirketlerin bu kanun kapsamında elde ettikleri kazançları ve bölgede faaliyet gösteren mükelleflerin münhasıran bu bölgelerdeki yazılım ve Ar-Ge faaliyetinden elde ettikleri kazançları 31.12.2013 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden istisna kapsamına alınmıştır.

İstisna kapsamındaki kazançlar, kurumlar vergisi beyannamesinin “zarar olsa dahi indirilecek istisnalar” bölümünde yer alan “diğer indirim ve istisnalar” satırında gösterilmektedir.

İstisnaya tabi faaliyetin zararlı sonuçlanması halinde, zarar tutarı “kanunen kabul edilmeyen giderler” satırında gösterilmektedir.

2.2- 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun

5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun 01.04.2008 tarihinde yürürlüğe girmiş olup bu kanunda teknoloji geliştirme bölgeleri dışında mükelleflerin kendi bünyelerinde gerçekleştirdikleri Ar-Ge faaliyetlerinin desteklenmesine ilişkin vergisel teşvikler yer almaktadır.

Kanunun uygulamasına yön vermek amacıyla 1, 2 ve 3 seri nolu genel tebliğler ile araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin desteklenmesine ilişkin uygulama ve denetim yönetmeliği yayınlanmıştır.

5746 sayılı kanuna göre mükelleflerin 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 31.12.2023 tarihine kadar 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10’uncu maddesine göre kurum kazancının tes-

pitinde indirim konusu yapılır.

Hesaplanan Ar-Ge indirimi, kurumlar vergisi beyannameleri ile geçici vergi beyannamelerinin ilgili satırına yazılır.

Ayrıca bu harcamalar, 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre aktifleştirilmek suretiyle amortisman yoluyla itfa edilir, projelerin tamamlanmasına zorunlu nedenlerle imkân kalmaması veya projenin başarısızlıkla sonuçlanması nedeniyle bir iktisadi kıymet oluşmaması halinde ise doğrudan gider yazılır.

Kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili hesap döneminde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki hesap dönemlerine devredilir. Devredilen tutarlar, takip eden yıllarda 213 sayılı Kanuna göre her yıl belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınır.

Yapılan bir harcamanın Ar-Ge indirimine konu edilebilmesi için bu harcamanın Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında yapılmış olması gerekir. Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında değerlendirilen harcamalar aşağıda yer almaktadır:

- a) İlk madde ve malzeme giderleri
- b) Amortismanlar
- c) Personel giderleri
- d) Genel giderler
- e) Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler
- f) Vergi, resim ve harçlar

Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde bulunanların; kamu kurum ve kuruluşları, kanunla kurulan vakıflar ile uluslararası fonlardan aldıkları destekler özel bir fon hesabında tutulur. Bu fon, 193 sayılı Kanun ve 5520 sayılı Kanuna göre vergiye tabi kazancın ve ilgili yılda yapılan Ar-Ge harcaması tutarının tespitinde dikkate alınmaz. Bu 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 ettiril-

meyen vergiler ziyaa uğratılmış sayılır.

5746 sayılı yasa kapsamındaki indirim, istisna, destek ve teşviklerden yararlananlar; 5520 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinin aynı mahiyetteki hükümlerinden **ayrıca** yararlanamazlar.

2.3- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

01.01.2006 tarihinde yürürlüğe giren 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10. maddesinin (a) bendi Ar-Ge harcamalarının indirimi ile ilgili olarak mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda yer aldığı şekilde düzenlenmiş olup, Ar-Ge harcamalarının %40 oranında hesaplanacak Ar-Ge indiriminin kurum kazancından indirim konusu yapılma imkanı sağlanmıştır.

5746 sayılı kanuna göre 01.04.2008 tarihinden itibaren uygulanmak üzere 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunun 10/a maddesi "Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % **100'ü** oranında hesaplanacak "Ar-Ge indirimi" şeklinde değiştirilerek Ar-Ge harcamalarının tamamının kurum kazancından indirimi sağlanmıştır.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin ar-ge harcamalarını kurum kazancından indirimine ilişkin uygulama usul ve esasları 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliğinin 10.2 bölümünde açıklanmıştır.

Kurumlar, hesap dönemi içerisinde gayrimaddi hakka yönelik yaptıkları araştırma ve geliştirme harcamalarının tamamını aktifleştirmek zorundadırlar. Ancak, gayrimaddi hakka yönelik olmayan ve Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde aktifleştirilmesi gerekmeyen harcamalar doğrudan gider yazılabilecektir.

Proje sonucu ortaya bir gayrimaddi hak çık-

ması halinde, aktifleştirilmesi gereken bu tutar, amortisman yoluyla itfa edilecektir.

Ancak projeden, daha sonraki yıllarda vazgeçilmesi veya projenin tamamlanmasına imkan kalmaması durumunda, kurumun Ar-Ge faaliyeti kapsamında yapmış olduğu ve önceki yıllarda aktifleştirilmiş olan tutarların doğrudan gider yazılabilmesi mümkün bulunmaktadır.

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

Ar-Ge harcamalarının bu kanun kapsamında değerlendirilebilmesi için işletmelerin ayrı bir Ar-Ge departmanı kurmaları zorunlu olup Ar-Ge faaliyeti kapsamında değerlendirilen harcamalar aşağıda gösterilmiştir:

- a) İlk Madde ve Malzeme Giderleri
- b) Personel Giderleri
- c) Genel Giderler
- d) Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler
- e) Vergi, Resim ve Harçlar
- f) Amortisman ve Tükenme Payları
- g) Finansman Giderleri

Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden ve tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılan amortisman tâbi iktisadî kıymetler için hesaplanan amortisman tutarlarından verilen paylar üzerinden Ar-Ge indirimi hesaplanmaz.

Hesaplanan Ar-Ge indirimi tutarı, mükellefler tarafından yıllık kurumlar vergisi beyannamesi ile geçici vergi beyannamesinin ilgili satırına yazılarak kazançtan indirilecektir. İlgili dönemde kazancın yetersizliği nedeniyle indirim konusu yapılamayan Ar-Ge indirimi tutarı sonraki hesap dönemlerine devredecektir. Takip eden yıllarda devreden tutarın endekslenmesi söz konusu de-

3- AR-GE TEŞVİKLERİNİN YER ALDIĞI KANUNLARIN KARŞILAŞTIRILMASI

4691 Sayılı Kanun	5746 Sayılı Kanun	5520 Sayılı Kanun
Ar-Ge departmanının teknoloji geliştirme bölgesinde yer alması gerekmektedir.	Ar-Ge departmanının teknoloji geliştirme bölgesi dışında ve arge merkezlerinin ayrı bir birimi şeklinde örgütlenmiş olması gerekir.	-İşletme bünyesinde ayrı bir arge departmanının kurulması zorunludur. -Teknoloji geliştirme bölgelerinde kazanç istisnasından yararlanmayan mükellefler Kurumlar Vergisi Kanununa göre ar-ge indiriminden faydalanabilir. -5746 sayılı yasadan yararlanan mükellefler Kurumlar Vergisi Kanunundan ayrıca yararlanamazlar.
Asgari personel sınırlaması bulunmamaktadır.	Ar-Ge indiriminden faydalanabilmesi için Ar-Ge departmanında 50 tam zaman eş değer personelin bulunması gerekmektedir.	Ar-Ge indiriminden faydalanabilmek için asgari personel sınırlaması bulunmamaktadır.
Teknoloji geliştirme bölgesinde yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilen kazanç 31.12.2013 tarihine kadar kurumlar vergisinden istisnadır.	Yapılan Ar-Ge ve yenilik harcamasının %100'ü kurum kazancının tespitinde 31.12.2023 tarihine kadar indirim konusu yapılır.	-31.07.2004 – 01.04.2008 tarihleri arasında Ar-Ge harcamalarının %40'ı oranında Ar-Ge indirimi hesaplanır. -01.04.2008 tarihinden sonra yapılan Ar-Ge harcamalarının %100'ü oranında Ar-Ge indirimi hesaplanır.
	500 ve üzeri 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 yapılır.	
	Ar-Ge harcamalarının tamamı aktifleştirilir.	Sadece gayri maddi bir hakka yönelik yapılan Ar-Ge harcamaları aktifleştirilir.
	Kazancın yetersizliği nedeniyle indirilemeyen tutar takip eden yıllarda yeniden değerlendirilerek oranında endekslenir.	Kazancın yetersizliği nedeniyle indirilemeyen tutara endeksleme uygulanmaz.
	Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında değerlendirilen harcamalar: a)ilk madde ve malzeme gideri b)amortismanlar c)personel giderleri d)genel giderler e)dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler f)vergi, resim ve harçlar	Ar-Ge faaliyeti kapsamında değerlendirilen harcamalar: a)ilk madde ve malzeme gideri b)amortismanlar c)personel giderleri d)genel giderler e)dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler f)vergi, resim ve harçlar g)finansman gideri
	Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri dışında da kullanılan makine ve teçhizata ilişkin amortismanlar, bunların ar-ge ve yenilik faaliyetlerinde kullanıldığı gün sayısına göre hesaplanır.	Ar-Ge faaliyetleri dışında da kullanılan amortismanı tabi iktisadi kıymetlerin amortismanı Ar-Ge harcaması olarak kabul edilmez.
	Ar-Ge personelinin %10'unu aşmamak üzere Ar-Ge faaliyetlerinde doğrudan görevli destek personelinin ücretleri ile kısmi çalışma halinde Ar-Ge faaliyetinde çalışan zamana isabet eden ücretler Ar-Ge harcaması kabul edilir.	Ar-Ge departmanında çalıştırılan hizmetliler, vasıfsız personel ile Ar-Ge departmanına tahsis edilmemiş, günün bir kısmı burada çalışan personel ücretleri Ar-Ge harcaması kabul edilmez.
	Çeşitli kıstaslara göre genel işletme giderleri üzerinden hesaplanacak paylar bu kapsamda değerlendirilemez.	Çeşitli kıstaslara göre genel işletme giderleri üzerinden hesaplanacak paylar bu kapsamda değerlendirilemez.
	Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetlere ilişkin harcamalar Ar-Ge ve yenilik harcaması kapsamında gerçekleştirilen toplam harcama tutarının %20'sini geçemez.	Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetlere ilişkin herhangi bir sınırlama yoktur.
	Alınan destekler özel bir fon hesabında tutulur. Bu fon, 5520 sayılı Kanuna göre vergiye tabi kazancın ve ilgili yılda yapılan Ar-Ge harcaması tutarının tespitinde dikkate alınmaz.	Alınan destek tutarları ticari kazancın bir unsuru olarak kazançta dahil edilecektir. Maliyetleri bu tür desteklerle karşılanan Ar-Ge harcamaları da Ar-Ge indirim hesabında dikkate alınacaktır.

4- SONUÇ

Bilgi toplumu olarak adlandırılan çağımızda uluslararası ekonomik rekabetin de artması ile ülkelerin kalkınmasında itici güç olan sanayi sektöründe araştırma geliştirme faaliyetlerinin desteklemesini gerekli kılmaktadır.

Ülkemizde 2001 yılında teknokentlerin kurulmasının ardından 2004 yılında buralarda gerçekleştirilen araştırma geliştirme faaliyetlerinden elde edilen kazançlara istisna getirilmiştir. 2004 yılında yine kurumlar vergisi kanununda yapılan değişiklik ile araştırma geliştirme harcamalarının %40 oranında hesaplanacak Ar-Ge indiriminin kurum kazancından indirme imkânı sağlanmıştır. 2008 yılında yürürlüğe giren Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun ile paralel olarak kurumlar vergisi kanunda yapılan değişiklik ile Ar-Ge harcamalarının tamamının kurum kazancından

indirilebilmesi sağlanmıştır.

Üretimde araştırma geliştirme faaliyetlerinin önemini giderek artmasına paralel olarak Ülkemizde de 2001 yılından itibaren yasal mevzuat ve düzenlemelerle vergisel teşviklerin kapsamının genişletilmesi ile işletmelerin katlanmak zorunda oldukları maliyetler devlet tarafından azaltılmaktadır.

Mükellefler Ar-Ge faaliyetleri nedeniyle katlandıkları Ar-Ge harcamalarını 4691 sayılı Yasa, 5746 sayılı Yasa ve 5520 sayılı Yasada belirtilen hükümler çerçevesinde giderleştirebilmektedirler. Anılan kanun hükümleri arasında vergisel avantajlar yönünden farklılıklar olup mükelleflerin Ar-Ge harcamalarını şartlarını taşıdıkları kanun hükümlerine göre kurum kazancından indirmeleri gerekmekte ve diğer kanun hükümlerinden ayrıca (mükerrer bir şekilde) faydalanma hakları bulunmamaktadır.