

İsmail PAMUK^(*)

AR-GE İNDİRİMİNİN VERGİSEL AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Nursen BATTAL^(**)

1 - GİRİŞ

Günümüzde ekonomik kalkınmanın olmazsa olmazı olarak kabul gören Ar-Ge, üretim maliyetlerini düşürmesi, ürün kalitesi ve standardını yükseltmesi, verimliliği artırıp ekonomik büyümeye ve ülke ekonomisinin uluslararası platformda rekabet edebilir bir yapıya kavuşturulmasına katkı sağlaması nedenleriyle büyük önem taşımaktadır. Özel sektör açısından mali teşvik niteliği taşıyan Ar-Ge programları, uluslararası platformda da ülkelerin yatırım kararları üzerinde en önemli belirleyicilerden biridir. Bu nedenle birçok sanayileşmiş ülke indirim, istisna, destek ve vergi teşvikleri gibi uygulamalarla Ar-Ge yatırımı çekmeyi amaçlamaktadırlar.

Ülkemizde de “Ar-Ge İndirimi” uygulamasıyla, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine yap-

mış oldukları Ar-Ge harcamalarının belli oranını vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapma imkanı tanınmıştır. 06.07.2001 tarihinde yürürlüğe giren 4691 sayılı Teknoloji Bölgeleri Geliştirme Kanunu ile başlayıp, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına eklenen çeşitli hükümlerle devam eden ve nihayetinde 28.02.2008 tarihli 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun ile sonuçlanan bu süreçlerdeki temel amaç; Ar-Ge ve yenilik yoluyla, ülke ekonomisinin uluslararası düzeyde rekabet edebilir bir yapıya kavuşturulması için teknolojik bilgi üretilmesini, ürün kalitesi ve standardının yükseltilmesini, verimliliğin arttırılmasını, üretim maliyetlerinin düşürülmesini, teknolojik bilginin ticarileştirilmesini, rekabet öncesi işbirliklerinin geliştirilmesini, teknoloji yoğun üretim, girişimcilik ve bu alanlara yönelik yatırımlar ile Ar-Ge ve yeniliğe yönelik doğrudan yabancı sermaye yatırımlarının ülkeye girişinin hız-

(*) Vergi Müfettişi

(**) Vergi Müfettişi Yardımcısı

landırılmasını, Ar-Ge personeli ve nitelikli işgücü istihdamının artırılmasını desteklemek ve teşvik etmektir.

Bu çalışmanın amacı, ülkemizde yaklaşık olarak on yıldır uygulanan ve birbirinden farklılıklar gösteren Ar-Ge teşviki uygulamasını ana hatlarıyla açıklamaya çalışmak, kimi zaman aralarındaki gelişmeleri kimi zaman da avantaj-dezavantajları üzerinde durarak girişimcilere yol göstermektir.

2- 4691 SAYILI TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİ KANUNU'NDA YER ALAN DÜZENLEMELER

Teknopark Kanunu olarak da adlandırılan bu Kanun ülkemizdeki Ar-Ge faaliyetlerinin vergisel açıdan teşviki ile ilgili ilk yasal düzenleme olması hasebiyle farklı bir önem taşımaktadır.

Bahsi geçen Kanun'a 5035 Sayılı Kanun'un 44'üncü maddesiyle eklenen geçici 2'nci madde hükmü şu şekildedir: (Yürürlük; 02.01.2004) "Yönetici şirketlerin bu kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançlar ile bölgede faaliyet gösteren Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu bölgedeki yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31.12.2013 tarihine kadar Gelir ve Kurumlar Vergisi'nden müstesnadır."

İlgili maddenin lafzından da anlaşıldığı üzere, hem bölge içinde hem bölge dışında faaliyet gösteren bir mükellefin bölge içindeki faaliyetlerden elde ettiği kazanç gelir ve kurumlar vergisi istisnasından yararlanabilecekken, bölge dışında elde ettiği kazancı Ar-Ge ve yazılım faaliyetinden elde edilmiş bile olsa istisnadan yararlanamayacaktır.

Kanun'da istisna kapsamına, sadece yönetici şirketlerin bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançları ile gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin münhasıran bu bölgedeki yazı-

lım ve Ar-Ge faaliyeti girdiğinden, Kanun'un 3'üncü maddesinde yer alan aşağıdaki tanımlar istisna uygulamasını anlamak adına önem arz etmektedir.

Teknoloji Geliştirme Bölgesi: Yüksek/ileri teknoloji kullanan ya da teknolojilere yönelik firmaların, belirli bir üniversite veya ileri 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 bulundukları, aynı üniversite, ileri teknoloji enstitüsü ya da Ar-Ge merkez veya enstitüsü alanı içinde veya bu özelliklere sahip teknoparkı ifade eder.

Araştırma ve 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 çalışmalardır.

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, şeklinde tanımlanmıştır.

Yönetici Şirket: Bölgenin kuruluş aşamasında planlama ve projelendirmenin yapılması, gerekli altyapı ve üst yapı hizmetleri ile bölge için gerekli her türlü hizmetlerin yürütülmesi, bölgenin bu kanun ve ilgili yönetmeliklerde gösterilen amaca uygun olarak yönetilmesi, girişimcilerin ve üçüncü şahısların buna aykırı davranışlarının önlenmesi ve gerekli önlemlerin alınması ile yükümlüdür.

Bölgenin yönetimi ve işletilmesinden sorumlu

yönetici şirketin kurucuları arasında, bölgenin içinde veya bulunduğu ilde yer alan en az bir üniversite veya ileri teknoloji enstitüsü ya da kamu Ar-Ge merkez veya enstitüsü bulunur. Bu kurum ve kuruluşlar, şirketleri ve/veya vakıf işletmeleri ile de yönetici şirkete katılabilirler. Ayrıca Türkiye Odalar ve Borsalar Birliğine bağlı odalar ve borsalar, yerel yönetimler, bankalar ve finansman kurumları, yerli ve yabancı özel hukuk tüzel kişileri, Ar-Ge ve teknoloji geliştirme ile ilgili vakıf ve dernekler, ilgili kamu kuruluşları, ihracatçı birlikleri kurucu olarak ya da sonradan ortak olacak şekilde iştirak edebilirler. Yönetici şirket anonim şirket olarak kurulur.

Yönetici şirket kamu yararı gerekçesi ile adına kamulaştırma yapan veya yaptıran anonim şirket statüsünde özel hukuk tüzel kişiliğidir. Kamu yararı kararı, yönetici şirketin başvurusu üzerine Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca verilir. Bölgedeki yönetici şirket ve girişimcilerin faaliyet ve uygulamaları da aynı bakanlık tarafından denetlenir.

4691 sayılı Kanun'un geçici 2'nci maddesi hükmüne göre, yönetici şirketlerin bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiş olup yönetici şirketlerin istisna edilen kazançları, 4691 sayılı Kanun kapsamında bölgenin kurulmasına, yönetilmesine ve işletilmesine ilişkin faaliyetlerden kaynaklanan kazançlardır¹.

Yine aynı maddeye göre bölgede çalışan araştırmacı, yazılımcı ve Ar-Ge personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri 31.12.2013 tarihine kadar her türlü vergiden müstesnadır. Yönetici şirket, ücreti gelir vergisi istisnasından yararlanan kişilerin bölgede fiilen çalışıp çalışmadığını denetler. Bölgede fiilen çalışmayanlara istisna uy-

gulandığının tespit edilmesi halinde, ziya uğratılan vergi ve buna ilişkin cezalardan yönetici şirket de ayrıca sorumludur.

3- GELİR VERGİSİ KANUNU'NDA YER ALAN DÜZENLEMELER

Gelir Vergisi Kanunu (GVK) açısından "Ar-Ge İndirimi" teşvik uygulaması 16.07.2004 tarih ve 5228 sayılı Kanun'la getirilmiş ve GVK'nın "Diğer İndirimler" başlıklı 89'uncu maddesinin dokuzuncu bendi ile düzenlenmiştir. Söz konusu hüküm uyarınca; mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 100'ü oranında hesaplanacak "Ar-Ge İndirimi", gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden indirim konusu yapılabilir. Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden ve tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmayan amortisman tabii iktisadi kıymetler için hesaplanan amortisman tutarlarından verilen paylar üzerinden Ar-Ge indirimi hesaplanmaz. Ar-Ge indiriminden yararlanacak harcamaların kapsamı ile uygulamadan yararlanılabilmesi için gerekli belgeleri ve usulleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Söz konusu maddenin ilk düzenlemesinde Ar-Ge indirim oranı % 40 iken, 01.04.2008 tarihinden itibaren uygulanmak üzere % 100 olarak değiştirilmiştir.

4- 5520 SAYILI KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NDA YER ALAN DÜZENLEMELER

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) "Diğer İndirimler" başlıklı 10'uncu mad-

¹ TUNCER Selahattin, "Türkiye'de Ar-Ge Faaliyetlerinin Desteklenmesi İle İlgili Üç Aşama-Üç Yöntem", Vergi Dünyası, Sayı:332, 2009, s.6

desinde, kurumlar vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından sırasıyla söz konusu maddede belirtilen indirimlerin yapılacağı belirtilmiştir. Maddenin 1/a bendine göre; mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik (5746 sayılı Kanun'un 5. maddesiyle 31.12.2013 tarihine kadar uygulanmak üzere 01.04.2008 tarihinden itibaren değiştirilen ibare) araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 100'ü oranında hesaplanacak "Ar-Ge indirimi" kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılacaktır. 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 indirimi hesaplanmaz. Matrahın yetersiz olması nedeniyle ilgili dönemde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki hesap dönemlerine devreder. Ar-Ge indiriminden yararlanılacak harcamaların kapsamını ve uygulamadan yararlanılabilmesi için gerekli belgeler ile usulleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Ancak GVK ve KVK'daki "Ar-Ge İndirimi" uygulaması arasında önemli bir fark bulunmaktadır. GVK'ya göre bir yıl boyunca yapılan araştırma ve geliştirme harcamalarının, zarar durumu veya gelirin yetersiz olması nedeniyle ilgili yılda tamamen indirilememesi halinde, kalan tutar izleyen dönemlerde beyan edilen gelirden indirilemezken; KVK'da matrahın yetersiz olması nedeniyle Ar-Ge harcamasının tamamen indirilememesi halinde, söz konusu tutar tamamen indirilinceye kadar sonraki dönemlere devredilebilir.

4.1- 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde Yer Alan Düzenlemeler:

Kurumlar vergisi mükelleflerinin Ar-Ge harca-

malarını kurum kazançlarından hangi usul ve çerçevede indirecekleri 03.04.2007 tarihinde yürürlüğe giren 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 10.2 bölümünde açıklanmıştır.

4.1.1- Araştırma ve Geliştirme Faaliyeti:

KVK 1 No' lu Genel Tebliği Ar-Ge faaliyetinin tanımını 4691 sayılı Kanun'daki şekliyle kabul etmiş ancak hangi faaliyetlerin Ar-Ge faaliyeti kapsamında sayılacağını, hangilerinin ise bu kapsama girmeyeceğini tek tek sayarak faaliyetlerin sınırlarını netleştirme yolunu seçmiştir.

Yapılan bir harcamanın Ar-Ge indirimine konu edilebilmesi için Ar-Ge faaliyeti kapsamında yapılmış olması gerekmekte olup, aşağıda belirtilen amaçlara yönelik faaliyetler Ar-Ge faaliyetleridir:

a)Bilimsel ve teknolojik alanlardaki belirsizlikleri gidermek ve bunları aydınlatmak amacıyla, bilim ve teknolojinin gelişmesini sağlayacak yeni teknik bilgilerin elde edilmesi,

b)Yeni yöntemlerle yeni ürünler, madde ve malzemeler, araçlar, gereçler, işlemler, sistemler geliştirilmesi, tasarım ve çizim çalışmaları ile yeni teknikler ve prototipler üretilmesi,

c)Yeni ve özgün tasarıma dayanan yazılım faaliyetleri,

d)Yeni üretim yöntem, süreç ve işlemlerinin araştırılması veya geliştirilmesi,

e)Bir ürünün maliyetini düşürücü, kalite, standart veya performansını yükseltici yeni tekniklerin /teknolojilerin araştırılması.

Ar-Ge sayılmayan faaliyetler ise; pazar araştırması ya da satış promosyonu, kalite kontrol, sosyal bilimlerdeki araştırmalar, petrol, doğal gaz, maden rezervleri arama ve sondaj faaliyetleri, icat edilmiş ya da mevcut geliştirilmiş süreçlerin kullanımı, biçimsel değişiklikler (Tebliğin

“10.2.2. Ar-Ge faaliyetleri” bölümündeki amaçlara yönelik olmayan şekil, renk, dekorasyon vb. estetik ve görsel değişiklikler), bilimsel ve teknolojik yenilik doğurmayan rutin faaliyetler (rutin veri toplama, rutin analizler için kullanılan program, yazılım gibi üretilen prototiplerin rutin ayarlamaları), ilk kuruluş aşamasında kuruluş ve örgütlenmeyle ilgili araştırma giderleri, proje sonucunda geliştirilen ürüne ilişkin fikri mülkiyet haklarının korunmasına yönelik çalışmalar, numune verilmek amacıyla prototiplerden kopyalar çıkarılıp dağıtılması ve reklam amaçlı tüketici testleri şeklinde belirtilmiştir.

4.1.2- Ar-Ge Faaliyetine Getirilen Sınır:

Ar-Ge faaliyeti, esas itibarıyla denemelerin son bulunduğu, ilk üretimin yapıldığı aşamada sona erer. Ar-Ge projesi neticesinde elde edilen ürünün pazarlanabilir aşamaya geldiği andan itibaren Ar-Ge projesi bitmiş sayılır. Bu tarihten sonra yapılan harcamalar Ar-Ge harcaması kapsamında değerlendirilmez. Ancak, tamamlanan bir proje sonucunda elde edilen ürünün geliştirilmesi amacıyla yapılacak çalışmalar, yeni Ar-Ge projesi olarak değerlendirilir.

Nihai ürünün oluşturulması aşamasında elde edilen ürünlerin kullanılabilirliğini ölçmek ve gerektiğinde değişiklik yapılmak üzere işletme içinde veya dışında test edilmesi amacıyla yapılan harcamalar Ar-Ge faaliyeti kapsamındadır. Ancak, ticari üretimin planlanması ve seri üretim sürecine ilişkin harcamalarla, ürünün tanıtılması amacıyla üretilip dağıtılan numuneler için yapılan harcamalar Ar-Ge faaliyeti kapsamı dışındadır. Tebliğin “10.2.2. Ar-Ge Faaliyetleri” bölümünde belirtilen amaçlara yönelik olmayıp, mevcut teknolojinin kullanılmasıyla elde edilen, şekil ve estetiğe yönelik değişiklikler Ar-Ge faaliyeti kapsamı dışındadır.

4.1.3- Ar-Ge Harcamaları:

Ar-Ge harcamalarının 1 Seri No’lu Tebliğ kapsamında değerlendirilebilmesi için işletmelerin ayrı bir Ar-Ge departmanı kurmaları zorunlu olup Ar-Ge faaliyeti kapsamında değerlendirilen harcamalar aşağıda gösterilmiştir.

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 gayri maddi 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 departmanında çalıştırılan hizmetliler ve benzeri vasıfsız personel ile Ar-Ge departmanına tahsis edilmemiş olup günün bir kısmında Ar-Ge departmanında 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 gi-

derlerin, Ar-Ge harcaması olarak değerlendirilebilmesi için Ar-Ge departmanında 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-teçhis 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 departmanı 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.

4.1.4- Ar-Ge Harcamalarının Kayıtlarda İzlenmesi:

Kurumlar, hesap dönemi içerisinde gayri maddi hakka yönelik yaptıkları araştırma ve ge-

liştirme harcamalarının tamamını aktifleştirmek zorundadırlar. Ancak, gayri maddi hakka yönelik olmayan ve Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde aktifleştirilmesi gerekmeyen harcamalar doğrudan gider yazılabilecektir.

İster aktifleştirilsin ister doğrudan gider yazılsın ilgili dönemde yapılan Ar-Ge harcamalarının tamamı üzerinden (2 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 5. maddesiyle değiştirilen oran, Yürürlük; 22.04.2008) % 100 oranında Ar-Ge indirimi ayrıca hesaplanacak ve indirim konusu yapılacaktır.

4.1.5- Ar-Ge İndiriminin Uygulanması:

Mükellefler, Ar-Ge harcamalarının % 100'ü oranında hesaplayacakları Ar-Ge indirimini, beyanname üzerinden hesaplanan kurum kazancından indirebileceklerdir. Ar-Ge indirimi, Ar-Ge faaliyetine başladığı andan itibaren hem yıllık beyanname hem de geçici vergi beyannamelerinde uygulanabilecektir. 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 devredebilir. Alanında uzman kuruluşlarca hazırlanan "Ar-Ge Projesi Değerlendirme Raporu"nın olumsuz olması halinde, Ar-Ge indirimi dolayısıyla eksik ödenen vergilerle ilgili olarak gerekli tarhiyat yapılacaktır. Mükelleflerin Ar-Ge projesi kapsamındaki harcamalarını, işletmenin diğer faaliyetlerine ilişkin harcamalarından ayırarak, Ar-Ge indiriminin doğru hesaplanmasına imkan verecek şekilde muhasebeleştirmeleri gerekmektedir.

4.1.6- Aktifleştirilen Kıymetlerin Devri:

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. Tamamlanmış bir Ar-Ge projesinin başka bir kuruma satılması durumunda ise Ar-Ge projesini devralan kurumun Ar-Ge indiriminden yararlanması söz konusu değildir.

4.1.7- Konuya İlişkin Diğer Hususlar:

Ar-Ge faaliyetinin esas itibarıyla işletme bünyesinde yapılması gerekmektedir. Fiili kullanım durumunun tespit edilmesi ve ortak giderlerin de buna göre paylaşılması şartıyla bir kuruma ait olduğu halde diğer kurumlarla ortak kullanılan Ar-Ge departmanında yapılan Ar-Ge faaliyetleri, işletme bünyesinde yapılmış sayılacaktır. İşletmenin organizatörlüğünde olmak şartıyla, kamu kurum ve kuruluşlarına ait Ar-Ge merkezleriyle üniversiteler bünyesinde yapılan Ar-Ge faaliyetleri de bu kapsamda bulunmaktadır. Ar-Ge faaliyetlerinin yürütülmesi esnasında, proje bazında yerli ve yabancı teknik personelden mesleki ve teknik destek alınması veya bazı analizlerin dışarıda yaptırılması halinde bunlarla ilgili olarak yapılan ödemeler de Ar-Ge harcaması kapsamında değerlendirilecektir.

Ar-Ge indiriminin uygulanmaya başlanacağı döneme ait geçici vergi beyannamesinin verileceği tarihe kadar Ar-Ge faaliyetiyle ilgili olarak söz konusu Tebliğ'in ekinde yer alan formata uygun olarak hazırlanacak rapor, bir yazı ekinde iki nüsha olarak Gelir İdaresi Başkanlığına elden veya posta yoluyla gönderilecektir. Ancak, bu süre içinde başvurusu yapılmayan projeler ile ilgili olarak, çalışmalara başlanıp harcama yapılmakla

birlikte projenin herhangi bir aşamasında başvuruda bulunulması ve uygun bulunması halinde, başvuru tarihinin içinde bulunduğu geçici vergilendirme döneminin başlangıcından itibaren yapılan Ar-Ge harcamaları Ar-Ge indiriminden yararlanabilecek, Ar-Ge projesi bittikten sonra yapılan başvurular değerlendirmeye alınmayacaktır. Bakanlık, raporun genel değerlendirmesini yaptıktan sonra, projenin bilimsel olarak incelemek münhasıran yeni bilgi ve teknoloji arayışına yönelik olup olmadığının tespit edilmesi amacıyla, projeyi Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumuna (TÜBİTAK) ve/veya üniversiteler ile araştırma yapılan konuda uzmanlaşmış kuruluşlara intikal ettirecektir. Mükellefe, proje bütçesinin % 0,3'ü oranında bir tutarı incelemeyi yapan kuruluşa ödemesi için bir yazı gönderilecek, ancak bu tutar 15.000-TL'yi aşmayacaktır. Ar-Ge projesine ilişkin incelemeyi yapacak kuruluş, ihtiyaç duyması halinde ilave bilgi veya belgeleri de isteyerek, kendi uzmanları veya görevlendireceği başka kuruluşlara ait uzmanlar marifetiyle gerekli incelemeleri kısa sürede yaptıracak, tebliğin ekinde yer alan formata göre düzenlenen değerlendirme raporunun bir örneğini Gelir İdaresi Başkanlığına ve başvuru sahibine gönderecektir. Para-Kredi ve Koordinasyon Kurulu Kararlarına istinaden uygulanan Ar-Ge yardımına ilişkin mevzuat çerçevesinde TÜBİTAK tarafından daha önce incelenmesi yapılmış olan projelerle ilgili olarak yeniden inceleme yapılmasına ihtiyaç bulunmamaktadır. Bu kapsamda TÜBİTAK tarafından incelenerek desteklenmesi uygun bulunmuş Ar-Ge projesi bulunan mükelleflerin bu projeler hakkında ayrıca bir inceleme yapılması için Gelir İdaresi Başkanlığına müracaat etmelerine gerek olmayıp, desteklenmesi uygun bulunmuş projelere ilişkin Ar-Ge değerlendirme raporları veya TÜBİTAK'tan alınan destek karar yazısının bir örneğinin YMM tasdik raporuna ek-

lenmesi yeterli olacaktır.

TÜBİTAK ve/veya üniversiteler ile araştırma yapılan konuda uzmanlaşmış kuruluşlarca Ar-Ge projesi olarak değerlendirilmeyen projeler nedeniyle mükellef tarafından haksız yere indirim konusu yapılan tutarlar, vergi ziyai cezası ve gecikme faizi ile birlikte mükelleften aranacaktır.

02.01.1990 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan “Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları ve Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik” hükümleri uyarınca “Ar-Ge indirimi” ile ilgili işlemler yeminli mali müşavirlerin tasdik edeceği konular kapsamına alınmıştır. Ar-Ge indiriminden yararlanan mükelleflerin, kurumlar vergisi beyannamesinde yararlanılan Ar-Ge indiriminin doğru hesaplandığı ve uygulandığına ilişkin YMM tasdik raporunu ilgili mevzuatta belirtilen süre içinde bağlı bulundukları vergi dairelerine vermeleri gerekmektedir. Ar-Ge proje değerlendirme raporlarının, YMM tasdik raporlarının verilmesi gereken ay içinde veya daha sonra gelmesi halinde de mükellefler Ar-Ge indiriminden yararlanabileceklerdir. Bu durumda, değerlendirme raporunun ilgili vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarihten itibaren 30 gün içerisinde YMM tasdik raporunun ibraz edilmesi gerekecektir. Söz konusu raporun bu süreler içinde verilememesi halinde ise Ar-Ge indiriminden yararlanılamayacağı tabiidir.

4.2- Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde ve Serbest Bölgelerde Yapılan Ar-Ge Harcamaları:

Ar-Ge indirimi uygulaması açısından, Ar-Ge departmanının bulunduğu yerin önemi bulunmaktadır. Firmanın faaliyet yeri olması şartıyla, gerek firma merkezinin bulunduğu yerde veya ayrı bir yerde, gerekse teknoloji geliştirme bölgelerinde kurulan Ar-Ge departmanlarında yapılan harcamalardan 2 Seri No’lu Kurumlar Vergisi

Genel Tebliği’nde belirtilen kriterlere uyanlar Ar-Ge indirimi kapsamındadır.

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 5’inci maddesinin üçüncü fıkrasında, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesinin kabul edilemeyeceği hüküm altına alınmış bulunmaktadır. Dolayısıyla, teknoloji geliştirme bölgelerinde veya serbest bölgelerde gerçekleştirilen Ar-Ge faaliyetlerinden bir kazanç doğması ve bu kazançla ilgili olarak 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu’nun geçici 2’nci maddesinde ya da 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu’nun geçici 3’üncü maddesinde yer alan istisnadan yararlanılacak olması durumunda, istisna uygulanacak kazancın elde edilmesine yönelik olarak yapılan harcamalar Ar-Ge indirimi kapsamında değerlendirilmeyecektir. Diğer bir ifadeyle, kazancına istisna uygulanacak Ar-Ge faaliyetleri için yapılan harcamalar dolayısıyla Ar-Ge indiriminden yararlanılması söz konusu değildir.

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

5- 5746 SAYILI ARAŞTIRMA ve GELİŞTİRME FAALİYETLERİNİN DESTEKLENMESİ HAKKINDA KANUN İLE UYGULAMA ve DENETİM YÖNETMELİĞİNDE YER ALAN DÜZENLEMELER

5746 sayılı Ar-Ge Teşvik Kanunu ile başlayan üçüncü aşamada, daha önceki dönemlerde sınırlı olarak kabul edilen Ar-Ge teşvikleri aynen muhafaza edilmiş, bunlara ilave olarak geniş kap-

samlı, birçok vergiyi içeren çeşitli Ar-Ge ve yenilik teşvik önlemlerine yer veren, soruna daha ciddi ve kökten çözümler üreterek yaklaşmıştır. Böylece kabul edilen 5746 sayılı Ar-Ge Teşvik Çerçeve Kanunu'nun uygulama ve denetim esaslarının içeren bir yönetmelik kısa zamanda hazırlanarak yayınlanmış, bu kez çalışmalara Sanayi ve Ticaret Bakanlığı da dahil edilerek yeni Ar-Ge Teşvik Sistemi 1 Ağustos 2008 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe konulmuştur².

5746 sayılı Kanun kapsamındaki indirim, istisna, destek ve teşviklerden yararlananlar; GVK'nın 89'uncu maddesi ve KVK'nın 10'uncu maddesinde yer alan indirimler ile 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un aynı mahiyetteki hükümlerinden ayrıca yararlanamazlar. Bu kapsamda harcama yapan kurum ve kuruluşlar hangi indirim hükümlerinden yararlanacaklarını ilk yılda tercih edeceklerdir³.

5746 sayılı Kanun'un amacı; 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 etmektir.

Her ne kadar 5746 sayılı Kanun kendisinden önce gelen hükümleri ortadan kaldırmasa da, Kanun'un 4'üncü maddesinin beşinci fıkrası hükmüne göre; bu Kanun kapsamındaki indirim, istisna, destek ve teşviklerden yararlananlar, 193 sayılı GVK'nın 89'uncu maddesinin birinci fıkrasının 9 numaralı bendi, 5520 sayılı KVK'nın 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi ve 29.1.2004 tarihli ve 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un aynı mahiyetteki hükümlerinden ayrıca yararlanamazlar.

5.1- Ar-Ge İndirimi:

Çalışmanın ilerleyen bölümlerde ayrıntılarına yer verilecek olan 5746 sayılı Kanun'daki Ar-Ge indirimi uygulamasını açısından bazı kavramların tanımlarına aşağıda yer verilmiştir.

Araştırma ve Geliştirme Faaliyeti (Ar-Ge):

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 faaliyetlerdir.

Teknoloji Geliştirme Bölgesi: 4691 sayılı Şeklinde Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun 3'üncü maddesinde yer alan tanıma göre; yüksek/ileri teknoloji kullanan ya da teknolojilere yönelik firmaların, belirli bir üniversite veya ileri teknoloji enstitüsü ya da Ar-Ge merkez veya ens-

² TUNCER Selahattin, a.g.m, s.15

³ KÜÇÜK Muzaffer, "Mevcut Ar-Ge Teşvik Müessesesi 5746 Sayılı Kanunla Geliştirildi", Vergi Dünyası, Sayı:323, 2008, s.66

titüsünün olanaklarından yararlanarak teknoloji ve ya yazılım ürettikleri/geliştirdikleri, teknolojik bir buluşu ticari bir ürün, yöntem veya hizmet haline dönüştürmek için faaliyet gösterdikleri ve bu yolla bölgenin kalkınmasına katkıda bulundukları, aynı üniversite, ileri teknoloji enstitüsü ya da Ar-Ge merkez veya enstitüsü alanı içinde veya bu özelliklere sahip teknoparkı ifade eder.

Ar-Ge Merkezi: Dar mükellef kurumların Türkiye'deki işyerleri dahil, kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan sermaye şirketlerinin; organizasyon yapısı içinde ayrı bir birim şeklinde örgütlenmiş, münhasıran yurt içinde araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan ve en az 50 tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam eden, yeterli Ar-Ge birikimi ve yeteneği olan birimlerdir.

Tanımdan da anlaşılacağı üzere, 5746 sayılı Kanun'dan yararlanabilmek için Ar-Ge merkezinin işletmenin organizasyon yapısı içerisinde ayrı bir birim olması şartı konurken, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'ndaki düzenlemeden yararlanabilmek için ise işletme bünyesinde ayrı bir Ar-Ge departmanının bulunması gerekmektedir ve asgari personel sınırlaması yoktur. Diğer yandan 5746 sayılı Kanun en az 50 tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli şartı aramaktadır. Bir işletmenin ayrı yerleşkelerde kurulmuş birden çok Ar-Ge merkezi bulunması halinde ise, işletmenin toplam Ar-Ge personeli sayısı, bu merkezlerde çalışan Ar-Ge personelinin toplamı olarak dikkate alınır. İstihdam edilecek tam zaman eşdeğer personel sayısı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nda da belirtilmemiştir, öyle ki 5746 sayılı Kanun bu yönüyle de farklılık arz etmektedir.

Ar-Ge merkezlerinin ayrı bir birim şeklinde örgütlenmiş ve tek bir yerleşkede veya fiziki mekan içinde yer alması ve Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'na göre kurulan teknoloji geliş-

tirme bölgeleri dışında yer alması gerekmektedir. Buna rağmen, KVK'daki Ar-Ge indirimi uygulamasından yararlanmak için Ar-Ge departmanının bulunduğu yerin önemi yoktur; firmanın faaliyet yeri olması şartıyla departman firma merkezinde bulunabileceği gibi ayrı bir yerde de olabilir. Zira teknoloji geliştirme bölgelerinde kurulan Ar-Ge departmanında yapılan harcamalarda gerekli şartları taşıdığı müddetçe KVK'daki Ar-Ge indirimi uygulamasından yararlanabilecektir.

İşletmelerin organizasyon yapısı içinde ayrı bir birim şeklinde örgütlenmiş birden fazla Ar-Ge merkezinin de bulunması mümkündür, ancak bu halde her Ar-Ge merkezi için ayrı Ar-Ge Merkezi Belgesi alınmalıdır.

Ar-Ge merkezinin kanun kapsamındaki Ar-Ge faaliyetlerini yurt içinde gerçekleştirmesi ve yeterli Ar-Ge yönetimi ile teknolojik varlıklar, Ar-Ge insan kaynakları, fikri haklar, proje ve bilgi kaynakları yönetim yeteneği ve kapasitesinin olması gerekmektedir. Ar-Ge merkezinin denetlenmesi ise iki yılda bir Değerlendirme ve Denetim Komisyonu tarafından 45 günde tamamlanarak gerçekleştirilir.

Teknoloji Merkezi (Teknoloji Merkezi İşletmeleri): 12.4.1990 tarihli ve 3624 sayılı Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı Kurulması Hakkında Kanun kapsamında üniversite ve araştırma merkezlerinin imkanlarından yararlanarak yeni ve ileri teknolojiye dayalı bilgilerin derlendiği, değerlendirildiği, geliştirildiği ve uygulamaya yönelik üretime hazır hale getirilerek işletmelerin kullanımına sunulmak için kurulan veya kurdurulan Ar-Ge ve yenilik projesi sahibi işletmelerin, KOSGEB teknoloji geliştirme ve yenilik destekleri kapsamında desteklendiği teknoloji geliştirme merkezlerini (TEKMER) ifade etmektedir.

İşletmeler, KOSGEB destek mevzuatı kapsa-

mında sağlanan desteklerden yararlanmak üzere Ar-Ge ve yenilik projeleriyle teknoloji merkezlerine başvururlar ve KOSGEB Destekleri Yönetmeliği çerçevesinde inceleme ve değerlendirmeye tabi tutularak desteklenip desteklenmeyeceğine karar verilir, uygulamalardan Ar-Ge ve yenilik projesinin onaylandığı tarihten itibaren ve proje süresince yararlanılır. Bu merkezlerin denetimi en geç iki yıllık süreler itibarıyla KOSGEB tarafından gerçekleştirilir.

Ar-Ge Projesi: Amacı, kapsamı, genel ve teknik tanımı, süresi, bütçesi, özel şartları, diğer kurum, kuruluş, gerçek ve tüzel kişilerce sağlanacak aynı ve/veya nakdi destek tutarları, sonuçta doğacak fikri mülkiyet haklarının paylaşım esasları tespit edilmiş ve Ar-Ge faaliyetlerinin her safhasını belirleyecek mahiyette ve bilimsel esaslar çerçevesinde hazırlanan projeyi ifade eder.

Ar-Ge ve yenilik projeleri başvuru yapılan kamu kurumu veya kuruluşu ile kanunla kurulan vakıflar tarafından kendi mevzuatına göre değerlendirilir. Teknoloji merkezi işletmeleri ile Ar-Ge merkezlerinde yürütülen, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan vakıflar veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlar ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından desteklenen veya TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projeleri yeniden incelemeye tabi tutulmaksızın, Ar-Ge ve yenilik projelerine yönelik destek karar yazısının düzenlendiği veya proje sözleşmesinin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'yla sağlanan destek ve teşvik unsurlarından yararlanabilir.

Yukarıdaki tanıma girmeyen, Türkiye'nin anlaşmalarla taraf olduğu ikili ya da çok taraflı uluslararası Ar-Ge işbirliği programları fonlarından

mali olarak desteklenen Ar-Ge ve yenilik projelerini yürüten işletmeler de kanun kapsamındaki destek ve teşviklerden söz konusu proje kapsamında ve proje destek süresince yararlanırlar. Uluslararası Ar-Ge işbirliği programlarınca desteklenen Ar-Ge projelerinin kanunla sağlanan destek ve teşvik unsurlarından yararlanabilmesi için uluslararası programa yapılan proje başvurusu, başvuru programına ait bilgiler, destek yazısı veya sözleşmesi ve teşvikten yararlanacak işletmenin projedeki katkısını içeren bilgilerle birlikte TÜBİTAK'ın incelemesine sunulur. Bu kapsamda destek ve teşviklerden yararlanacak işletmeler, TÜBİTAK'ın onay yazısının düzenlendiği tarih itibarıyla kanunla sağlanan destek ve teşviklerden yararlanırlar.

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu kapsamında Teknoloji Geliştirme Bölgeleri içerisinde gerçekleştirilen Ar-Ge faaliyetlerine yönelik olarak kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan vakıflar veya uluslararası fonlarca desteklenen Ar-Ge ve yenilik projeleri için kanunla sağlanan destek ve teşviklerden bütün halinde yararlanılabilir. Bu durumda, Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'na göre sağlanan destek ve teşviklerden ayrıca yararlanılamaz.

Ar-Ge ve yenilik projelerinde, projenin herhangi bir sebeple sona ermesi veya projeye verilen desteğin son bulması hallerinde, Ar-Ge ve yenilik faaliyeti bitmiş sayılır ve bu tarihten itibaren Kanun'la sağlanan destek ve teşvik unsurlarından yararlanılamaz.

Rekabet Öncesi İşbirliği Projesi: 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 yürü-

tecekleri, Ar-Ge faaliyetlerine yönelik olarak yapılan ve fizibiliteye dayanan işbirliği anlaşması kapsamında, bilimsel ve teknolojik niteliği olan projeleri ifade eder.

Teknogirişim Sermayesi: 12.4.1990 tarihli ve 3624 sayılı Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı Kurulması Hakkında Kanun kapsamında üniversite ve araştırma merkezlerinin imkânlarından yararlanarak yeni ve ileri teknolojiye dayalı bilgilerin derlendiği, değerlendirildiği, geliştirildiği ve uygulamaya yönelik üretime hazır hale getirilerek işletmelerin kullanımına sunulmak için kurulan veya kurdurulan Ar-Ge ve yenilik projesi sahibi işletmelerin, KOSGEB teknoloji geliştirme ve yenilik destekleri kapsamında desteklendiği teknoloji geliştirme merkezlerini ifade eder.

5746 sayılı Kanundaki Ar-Ge indirimini düzenlemesinden yararlanabilmek için Ar-Ge faaliyetlerinin;

- a) Teknoloji Merkezi (TEKMER) İşletmelerinde,
- b) Ar-Ge Merkezlerinde,
- c) Rekabet Öncesi İşbirliği projelerinde,
- d) Uluslararası fonlarca desteklenen Ar-Ge ve yenilik projelerinde,
- e) Teknogirişim sermaye desteklerinden yararlananlarca,
- f) Kamu kurum ve kuruluşları tarafından desteklenen Ar-Ge ve yenilik projelerinde,
- g) Kanunla kurulan vakıflar tarafından desteklenen Ar-Ge ve yenilik projelerinde,
- h) Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla, teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan veya kamu kurum ve kuruluşlarından fon veya kredi kullanan

vakıflar tarafından desteklenen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, yapılması gerekmektedir.

Gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik harcamalarının tamamı, KVK'nın 10'uncu maddesine göre kurum kazancının ve GVK'nın 89'uncu maddesi uyarınca ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılır. Bu uygulamaya ek olarak, 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 yılla göre artışının yarısı, KVK'nın 10'uncu ve GVK'nın 89'uncu maddesi uyarınca kazancın tespitinde indirim konusu yapılır.

Buna rağmen, KVK'daki Ar-Ge indiriminden, işletmeleri bünyesinde münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme faaliyeti yürüten mükellefler yararlanabilecektir. GVK ve KVK'da yer alan düzenleme tüm işletmeler ve projeler için genellikle içerirken 5746 sayılı Kanun ile getirilen düzenleme ise kanunda belirtilen merkezlerde veya projelerde yapılan Ar-Ge faaliyetlerini desteklemektedir⁴. 500 ve üzeri tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam eden Ar-Ge merkezlerine tanınan teşvik de yine sadece 5746 sayılı Kanun kapsamında sayılan merkez ve projelere tanınmıştır.

Yapılan harcamaların kayıtlarda izlenmesiyle ilgili olarak; KVK'ya göre mükellefler, hesap dönemi içerisinde gayri maddi hakka yönelik yaptıkları araştırma ve geliştirme harcamalarının tamamını aktifleştirmek zorundadırlar. Ancak, gayri maddi hakka yönelik olmayan ve Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde aktifleştirilmesi gerekmeyen harcamalar doğrudan gider yazılabilecektir. Örneğin, kanser ilacı geliştirmek için yapılan araştırma faaliyetleri sonucunda patent,

⁴ KAYAR Gökhan, "Vergi Matrahının Tespitinde Ar-Ge İndirimi", Vergi Dünyası, Sayı: 334, 2009, s.110

lisans gibi bir gayri maddi hak ortaya çıkacağından, yapılan araştırma harcamalarının aktifleştirilmesi gerekecektir. Proje sonucu ortaya bir gayri maddi hak ortaya çıkması halinde, aktifleştirilmesi gereken bu tutar, amortisman yoluyla itfa edilecektir. Oysa 5746 sayılı Kanuna göre harcamaların tamamı 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre aktifleştirilmek suretiyle amortisman yoluyla itfa edilecek ve ilgili proje sonucunda bir iktisadi kıymet oluşmaması halinde yapılan harcamalar doğrudan gider yazılacaktır.

Tekrar hatırlatmak gerekirse ister aktifleştirilsin ister doğrudan gider yazılsın ilgili dönemde yapılan Ar-Ge harcamalarının tamamı üzerinden %100 oranında Ar-Ge indirimi ayrıca hesaplanacak ve indirim konusu yapılacaktır.

Bu açıklamalar ışığında, gayri maddi hak oluşumuna yönelik olmayan araştırma geliştirme faaliyetinde bulunan bir mükellefin, kanunun ilgili hükmünden yararlanarak yapılan harcamaları direkt gider yazabilmesi ilk bakışta KVK'daki Ar-Ge indirimini avantajlı gösterse de 5746 sayılı Kanun bu uygulamaya ek olarak istisna, destek ve teşvikleri de bünyesinde barındırdığından mükellefin seçimini oldukça zorlaştırmaktadır.

Kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili dönemde indirim konusu yapılamayan tutar her iki uygulamada da sonraki hesap dönemine devreder. Ancak KVK'dan farklı olarak 5746 sayılı Kanunda devredilen bu tutar VUK'a göre her yıl belirlenen yeniden değerlendirme oranında arttırılarak uygulanır.

Projelerin tamamlanmasına zorunlu nedenlerle imkan kalmaması veya projenin başarısızlıkla sonuçlanması nedeniyle iktisadi kıymet oluşmaması hallerinde, Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında yapılan ve önceki yıllarda aktifleştirilmiş olan tutarlar doğrudan gider yazılır. Söz konusu bu düzenleme her iki uygulamada para-

lellik göstermektedir.

Tamamlanmamış Ar-Ge ve yenilik projesinin devredilmesi halinde, devri gerçekleştiren işletmelerce aktifleştirilen tutarlar kazanç tutarının tespitinde maliyet unsuru olarak dikkate alınır.

Ar-Ge ve yenilik projesini devralan işletmelerce devir tarihinden sonra proje kapsamında yapılan harcamalar Ar-Ge indirimine konu olur. Projenin devri için ayrıca bir bedel ödenmişse, bu bedel Ar-Ge indirimine konu edilemez. Tamamlanmış bir Ar-Ge ve yenilik projesinin devredilmesi durumunda, Ar-Ge ve yenilik projesini devralan işletme Ar-Ge indiriminden yararlanamaz.

5.1.1- Ar-Ge ve Yenilik Sayılmayan

Faaliyetler:

1 Seri No'lu KVK Genel Tebliği'nde Ar-Ge faaliyeti sayılan ve sayılmayan faaliyetler tek tek verilmiş, böylece Ar-Ge faaliyetlerinin sınırları çizilmeye çalışılmıştır. Oysa 5746 sayılı Kanun ve Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği ise sadece Ar-Ge ve yenilik kapsamına girmeyen faaliyetleri sıralamıştır. Aşağıda sayılan faaliyetler, 5746 sayılı Kanun ve Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği'nin uygulanmasında Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamına da değerlendirilmez:

- a) Pazarlama faaliyetleri, piyasa taramaları, pazar araştırması ya da satış promosyonu,
- b) Kalite kontrol,
- c) Sosyal bilimlerdeki araştırmalar,
- ç) Petrol, doğalgaz, maden rezervleri arama ve sondaj faaliyetleri,
- d) İlaç üretim izni öncesinde en az 2 aşaması yurt içinde gerçekleştirilmeyen klinik çalışmalar ile üretim izni sonrasında gerçekleştirilen klinik çalışmalar,

e) Bir Ar-Ge projesi kapsamında olmaksızın icat edilmiş ya da mevcut geliştirilmiş süreçlerin kullanımı,

f) 5'inci maddede sayılan amaçlara yönelik olmayan şekil, renk, dekorasyon ve benzeri estetik ve görsel değişiklikleri içeren biçimsel değişiklikler,

g) Programlama dilleri ile işletim sistemleri hariç olmak üzere internet sitelerinin ve benzerlerinin hazırlanmasına yardımcı mevcut yazılımların kullanılması suretiyle yapılan yazılım geliştirme faaliyetleri,

ğ) Bir Ar-Ge projesi kapsamında olmaksızın yeni süreç, sistem veya ürün ortaya konulmasına hizmet etmeyen doğrudan veya gömülü teknoloji transferi,

h) Yazılımlara ilişkin, bilimsel ve/veya teknolojik ilerlemeler veya teknolojik belirsizliklerin çözülmesini içermeyen olağan ve tekrarlanan faaliyetler,

ı) İlk kuruluş aşamasında kuruluş ve örgütlenmeyle ilgili araştırma giderleri,

i) Ar-Ge ve yenilik faaliyetleriyle geliştirilen ürüne veya sürece ilişkin fikri mülkiyet haklarının edinimi dışında bu hakların korunmasına yönelik çalışmalar,

j) Numune verilmek amacıyla prototiplerden kopyalar çıkarılıp dağıtılması ve reklam amaçlı tüketici testleri,

k) Üretim ve üretim altyapısına yönelik yapılan yatırım faaliyetleri, ticari üretimin planlanması ve seri üretim sürecine ilişkin harcamalar,

l) Bir Ar-Ge projesi kapsamında olmaksızın yeni süreç, sistem veya ürün ortaya konulmasına hizmet etmeyen doğrudan veya gömülü teknoloji transferi.

5.1.2-Ar-Ge ve Yenilik Harcamalarının

Kapsamı:

5746 sayılı Kanun kapsamında Ar-Ge ve ye-

nilik faaliyeti olarak değerlendirilen harcamalar aşağıda yer almaktadır:

İlk Madde ve Malzeme Giderleri: Her türlü doğrudan ilk madde, yardımcı madde, işletme malzemesi, ara mamul, yedek parça, prototip ve benzeri giderler ile VUK'a göre amortismanına tabi tutulması mümkün olmayan maddi kıymetlerin iktisabına ilişkin giderleri kapsar. Öte yandan KVK, 5746 sayılı Kanundan farklı olarak VUK' a göre amortismanına tabi tutulması mümkün olmayan gayri maddi kıymet iktisaplarına ilişkin giderleri de kapsamaktadır. Hammadde ve diğer malzeme stoklarından Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde fiilen kullanılan kısma ilişkin maliyetler Ar-Ge ve yenilik harcaması kapsamındadır. Bu nedenle, henüz Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde kullanılmamış olan hammadde ve diğer malzemelere ilişkin maliyet tutarlarının stok hesaplarında; kullanılan, satılan ya da elden çıkarılanların da stok hesaplarından mahsup edilmek suretiyle izlenmesi gerekir. KVK'nın stok hesaplarının işleyişi ile ilgili uygulaması da aynı yöndedir.

Amortismanlar: Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla iktisap edilen amortismanına tabi iktisadi kıymetler için ayrılan amortismanlardan oluşur. Ar-Ge ve yenilik faaliyeti dışında başka faaliyetlerde de kullanılan makine ve teçhizata ilişkin amortismanlar, bunların Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde kullanıldığı gün sayısına göre hesaplanır. Belki de iki uygulama arasındaki önemli farklardan birisi de amortismanlarla ilgili hükümlerdir. Zira 5746 sayılı Kanun makine ve teçhizat gibi amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin başka faaliyetlerde kullanımına izin vermek ve amortisman ayırma aşamasında bunların Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde kullanıldığı gün sayısına göre hesaplanacağını hüküm altına alırken, KVK'ya göre ise iktisadi kıymete amortisman ayılabilmenin en önemli şartı iktisadi kıymetin mün-

hasıran Ar-Ge faaliyetinde kullanılması ve bu kullanımın sürekli olmasıdır. Aksi halde Ar-Ge departmanı dışında başka faaliyetlerde de kullanılan iktisadi kıymetlere ilişkin amortismanlar Ar-Ge harcaması kapsamında sayılmaz.

Personel Giderleri: Kanun kapsamında gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla çalıştırılan Ar-Ge personeliyle ilgili olarak tahakkuk ettirilen ücretler ile bu mahiyetteki giderlerdir. Tam zamanlı Ar-Ge personeli sayısının %10'unu aşmamak üzere, Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine katılan ve bu faaliyetlerle doğrudan ilişkili destek personelinin ücretleri ile bu mahiyetteki giderler de personel gideri kapsamındadır. Kısmi çalışma halinde, personelin Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ayırdığı zamanın toplam çalışma zamanına oranı dikkate alınmak suretiyle bulunan ücret tutarları, Ar-Ge ve yenilik harcaması olarak dikkate alınır. KVK'daki uygulamada ise işletmenin Ar-Ge departmanında çalıştırılan hizmetliler ve benzeri vasıfsız personel ile Ar-Ge departmanına tahsis edilmemiş olup günün bir kısmında Ar-Ge departmanında çalışan personele ödenen ücretler personel giderleri kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Genel Giderler: Münhasıran Ar-Ge merkezlerinin elektrik, su, gaz, bakım-onarım, haberleşme, nakliye giderleri ile bu merkezlerde kullanılan makine ve teçhizata ilişkin bakım ve onarım giderleri gibi bu merkezlerde yürütülen faaliyetin devamlılığını sağlamak için yapılan giderleri kapsar. Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ilişkin sigorta giderleri kitap, dergi ve benzeri bilimsel yayınlara ait giderler de bu kapsamdadır. Ancak, büro ve kırtasiye gibi sarf malzemelerine ilişkin giderler bu kapsamda değerlendirilmez. 5520 sayılı Kanun kapsamındaki uygulamada büro ve kırtasiye gibi sarf malzemelerinin kapsam dahilinde olduğu söylenebilir.

İki Kanun arasındaki farklardan birisi de kira gideriyle ilgili uygulamadır. KVK'daki Ar-Ge indirimi uygulamasından yararlanan bir işletme, kira giderini Ar-Ge harcaması kapsamında değerlendiren kurum kazancından indirebilirken; 5746 sayılı Kanundan yararlanan işletme Ar-Ge merkezi için ödediği kira masrafını indirememektedir. Öte yandan mülkiyetin işletmeye ait olması durumunda amortismanı kabul edilirken, kira giderinin kabul edilmemesi ve aynı şekilde KVK uygulamasında yer bulurken, 5746 sayılı Kanunda kabul görmemesi anlaşılması zor bir çelişkidir.

Bu giderlerin, Ar-Ge ve yenilik harcaması olarak değerlendirilebilmesi için Ar-Ge merkezinde fiilen kullanıldığının tespit ve tevsik edilmesi gerektiği ve çeşitli kıstaslara göre genel işletme giderleri üzerinden hesaplanacak payların bu kapsamda değerlendirilemeyeceği iki Kanun'un ortak hükmüdür.

Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler: Normal bakım ve onarım giderleri hariç olmak üzere, Ar-Ge ve yenilik 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. Bu şekilde alınan danışmanlık hizmeti ve diğer hizmet alımlarına ilişkin harcamalar Ar-Ge ve yenilik harcaması kapsamında gerçekleştirilen toplam harcama tutarının % 20'sini geçemez. 5746 sayılı Kanundaki bu % 20'lik şartın aksine KVK uygulamasında bu konuyla ilgili herhangi bir sınır yoktur.

Vergi, Resim ve Harçlar: Doğrudan Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ilişkin olan ve GVK ve KVK'ya göre gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınabilen vergi, resim ve harçları kapsar. Doğrudan Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinin yürütüldüğü taşınmazlar

için ödenen vergiler, Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde kullanılmak üzere ithal edilen mallarla ilgili gümrük vergileri ile benzeri vergi, resim ve harçlar bu kapsamdadır. Rekabet öncesi işbirliği projelerinde, işbirliğini oluşturan kuruluşlarca bu işbirliğine ait özel hesaba aktarılan tutarlar, yukarıda sayılan harcamalar kapsamında olmak şartıyla, harcamanın yapıldığı dönemde katkı sağlayan kuruluşların Ar-Ge ve yenilik harcaması olarak kabul edilir. Diğer yandan finansman giderleri, 5746 sayılı Kanun'a göre Ar-Ge harcamaları kapsamında sayılmazken, KVK'da kapsama dahil edilmiştir.

5.1.3- Ar-Ge Destekleri:

Ar-Ge desteklerinin nasıl uygulama bulacağı hususu 5746 sayılı Kanunun 3'üncü maddesinin 7'nci fıkrası ile Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği'nin 24'üncü maddesinde düzenlenmiştir.

Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde bulunanların, kamu kurum ve kuruluşları, kanunla kurulan vakıflar ile uluslararası fonlardan aldıkları hibe destekler, desteğin tabi olduğu mevzuat hükümlerine uygun olarak özel bir fon hesapta izlenir. Bu fon, GVK ve KVK'ya göre vergiye tabi kazancın tespitinde gelir, Ar-Ge indirimi tutarının tespitinde Ar-Ge harcaması olarak dikkate alınmaz. Bu fonun, elde edildiği hesap dönemini izleyen beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyai cezası ve gecikme faiziyle birlikte işletmeden tahsil edilir.

Bu şekilde sağlanan karşılıksız fonlardan yapılan harcamalar, yapıldığı yere göre doğrudan gider ya da amortisman tabi iktisadi kıymet olarak muhasebeleştirilir. Ar-Ge ve yenilik faaliye-

tinde bulunanların, kamu kurum ve kuruluşları, kanunla kurulan vakıflar ile uluslararası fonlardan aldıkları geri dönüşlü destekler bu kapsamda değerlendirilmez. Ar-Ge ve yenilik harcamalarının, işletmelerin diğer faaliyetlerine ilişkin harcamalarından ayrılarak, Ar-Ge indiriminin doğru hesaplanmasına imkan verecek şekilde muhasebeleştirilmesi zorunludur.

KVK uygulamasında ise, 94/6401 sayılı İhracata Yönelik Devlet Yardımları Kararı çerçevesinde Para-Kredi ve Koordinasyon Kurulu'nun 09.09.1998 tarih ve 98/16 sayılı kararına istinaden yayımlanan 98/10 sayılı Araştırma-Geliştirme Yardımına İlişkin Tebliğ çerçevesinde Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından, sanayi kuruluşlarının uzman kurumlar tarafından Ar-Ge niteliğine sahip olduğu tespit edilen projeleri kapsamında izlenip değerlendirilebilen giderlerin belli bir oranı hibe şeklinde sağlanan destek tutarları ile diğer kurumlardan bu mahiyette sağlanacak her türlü destek tutarları, ticari kazancın bir unsuru olarak kazanca dahil edilecektir. Maliyetleri, bu tür desteklerle karşılanan Ar-Ge harcamaları da Ar-Ge indiriminin hesabında dikkate alınacaktır. Buna rağmen, yukarıda belirtilen mevzuat çerçevesinde geri ödeme koşuluyla sermaye desteği olarak sağlanan destekler, borç mahiyetinde olup ticari kazanca dahil edilmesi söz konusu değildir.

5.1.4- Ar-Ge İndiriminin Uygulanmasında İzlenecek Yöntem:

Ar-Ge indiriminden yararlanacak işletmeler, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi ekinde, aşağıda belirtilen belgeleri bağlı bulunan vergi dairesine verirler.

a) Kanun kapsamında ilk defa Ar-Ge indiriminden yararlanacak olan Ar-Ge merkezlerinden "Ar-Ge Merkezi Belgesi",

b) Proje esaslı Ar-Ge indiriminden yararlan-

cak olanlardan ise teknik kuruluşlarca düzenlenmiş olan “Ar-Ge ve Yenilik Projesi Değerlendirme Raporu” veya “Rekabet Öncesi İşbirliği Projesi Değerlendirme ve Denetim Komisyonu Kararı” veyahut proje sözleşmesi, (ancak, Ar-Ge Merkezi Belgesini veya Ar-Ge ve Yenilik Projesi Değerlendirme Raporunu daha önce vergi dairesine vermiş olup aynı kapsamda Ar-Ge indirimine devam eden işletmelerden, izleyen vergilendirme dönemlerinde bu belgelerin yeniden ibrazı istenmez),

c) Ar-Ge ve yenilik projesi veya projeleri ile rekabet öncesi işbirliği projesi veya projelerinin, teknogirişim sermayesinden yararlanan işletmeler için desteği veren merkezi yönetim kapsamındaki kamu idaresince onaylanmış bulunan proje sözleşmesi ve eki iş planının, Ar-Ge merkezleri ile teknoloji merkezi işletmelerinde yürütülen Ar-Ge ve yenilik projelerinin hangi aşamada bulunduğu, bu projelerin veya iş planının uygulama durumuna ilişkin belgeler,

ç) Ar-Ge indirimine konu olan harcamaların ana gruplar itibarıyla yıllık tutarları ve ayrıntılı dökümünü gösteren liste,

d) Ar-Ge merkezleri, teknoloji merkezi işletmeleri, Ar-Ge ve yenilik projeleri ile rekabet öncesi işbirliği projeleri ve teknogirişim sermaye desteğinden yararlanan işletmelerde çalışanların projeler itibarıyla sayıları ve nitelikleri, bu personelin projelerde görev aldığı süreler, ücretleri, kesilen ve istisna edilen vergi tutarlarını gösteren liste,

e) Dışarıdan alınan danışmanlık, ekspertiz ve benzeri hizmetlere ilişkin olarak, hizmet sağlayan kişi/kurum adı, T.C. kimlik no/vergi kimlik numarası, alınan hizmetin mahiyeti, fatura tarihi ve numarası, tutarı, stopaj ve KDV tutarına ilişkin liste.

Ar-Ge merkezlerinde ve rekabet öncesi işbirliği projelerinde Ar-Ge indiriminin uygulanabilmesi için yukarıda belirtilen belgeleri de içeren yeminli mali müşavir tasdik raporunun ilgili mev-

zuatta belirtilen süre içinde bağlı bulunulan vergi dairesine verilmesi zorunlu olup, Ar-Ge merkezleri ve rekabet öncesi işbirliği projeleri için yukarıda sayılan belgelerin beyannameyle birlikte ayrıca verilmesi istenilmez.

Ar-Ge indirimine ilişkin yukarıda belirtilen belgelere tam tasdik raporu ekinde yer verilmiş olması durumunda, Ar-Ge indirimine ilişkin olarak ayrıca tasdik raporu düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır.

5746 sayılı Kanun’un 9’uncu maddesinde sayılan bu belgelerin onaylanacağı birimler ise aşağıda sayılmıştır.

a) Ar-Ge ve yenilik projeleriyle teknogirişim sermayesi desteğinden yararlanan işletmeler için destek veren kamu kurumu, kuruluşu, idaresi veya kanunla kurulan vakıf,

b) Ar-Ge merkezleri ile rekabet öncesi işbirliği projeleri için başvuru yapılan kamu kurumu,

c) Teknoloji merkezi işletmeleri için Teknoloji Merkezi Müdürlüğü,

ç) Türkiye’nin antlaşmalarla taraf olduğu ikili ya da çok taraflı uluslararası Ar-Ge işbirliği programları fonlarından mali olarak desteklenen Ar-Ge ve yenilik projeleri için TÜBİTAK.

5.2- Teşvik, Destek ve İstisnalar:

5.2.1- Gelir Vergisi Stopajı Teşviki:

Kamu personeli hariç olmak üzere teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile (5904 sayılı Kanun’un 28’inci maddesiyle değişen ibare. Yürürlük; 01.08.2009) kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, teknogirişim sermaye desteklerin-

den yararlanan işletmelerde ve rekabet öncesi işbirliği projelerinde çalışan Ar-Ge ve destek personelinin, bu çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretlerinin doktorali olanlar için yüzde doksanı, diğerleri için yüzde sekseni gelir vergisinden müstesnadır.

5.2.2- Sigorta Primi Desteği:

Kamu personeli hariç olmak üzere teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile (5904 sayılı Kanun'un 28'inci maddesiyle değişen ibare. Yürürlük; 01.08.2009)kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan 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 26.06.2001 tarihli ve 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun geçici 2'nci maddesi uyarınca ücreti gelir vergisinden istisna olan personelin; bu çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretleri üzerinden hesaplanan sigorta primi işveren hissesinin yarısı, her bir çalışan için beş yıl süreyle Maliye Bakanlığı bütçesine konulacak ödenekten karşılanır.

5.2.3- Damga Vergisi İstisnası:

Bu Kanun kapsamındaki her türlü Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile ilgili olarak düzenlenen kâğıtlardan damga vergisi alınmaz.

5.2.4- Teknogirişim Sermayesi Desteği:

Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından bu Kanun'un 2'nci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendindeki koşulları taşıyanla-

ra bir defaya mahsus olmak üzere teminat alınmaksızın 100.000 Türk Lirasına kadar teknogirişim sermayesi desteği hibe olarak verilir. Bu fıkra uyarınca yılı bütçesinde Ar-Ge projelerinin desteklenmesi amacıyla ödeneği bulunan merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin tümü tarafından yapılan ödemelerin toplamı, her takvim yılı için 10.000.000 Türk Lirasını geçemez. Bu tutarlar, takip eden yıllarda VUK'a göre her yıl belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanır.

5.2.5- Rekabet Öncesi İşbirliği Projelerinde İşbirliğini Oluşturan Kuruluşların İşbirliğine Yaptıkları Katkıları:

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

5.2.6- Bazı Fon ve Destekler:

Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde bulunanların kamu kurum ve kuruluşları, (5904 sayılı Kanun'un 28'inci maddesiyle değişen ibare. Yürürlük; 01.08.2009) kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar ile uluslararası fonlardan aldıkları destekler özel bir fon hesabında tutulur. Bu fon, GVK ve KVK'ya 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 ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğratılmış sayılır.

5.3- Uygulama ve Denetim Esasları:

5746 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesine göre uygulama ve denetim esasları aşağıdaki şekilde gerçekleştirilecektir.

a) Bu Kanun kapsamındaki destek ve teşvik unsurlarından yararlananların bu Kanunda öngörülen şartları taşıdıklarına ilişkin tespitler en geç iki yıllık süreler itibarıyla yapılır.

b) Bu Kanun'un 3'üncü maddesinde belirtilen gelir vergisi stopajı ve sigorta primi işveren hissesine ilişkin teşviklerden yararlanacak olan destek personelinin tam zaman eşdeğeri sayısı, toplam tam zamanlı Ar-Ge personeli sayısının yüzde onunu geçemez.

c) Asgari Ar-Ge personeli sayısının hesabında fiilen ve tam zamanlı olarak çalışan personelin üçer aylık dönemler itibarıyla ortalaması esas alınır.

ç) Bu Kanun'da öngörülen şartların ihlali veya teşvik ve destek unsurlarının amacı dışında kullanılması halinde, zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler yönünden vergi ziyayı doğmuş sayılır. Sağlanan vergi dışı destekler ise 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ve gecikme zammı uygulanmak suretiyle tahsil edilir.

d) Bu Kanun kapsamındaki indirim, istisna, destek ve teşviklerden yararlananlar; GVK'nın 89'uncu maddesinin birinci fıkrasının 9 numaralı bendi, KVK'nın 10'uncu maddesinin birinci fıkrasının a bendi ve 29.1.2004 tarihli ve 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı

Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un aynı mahiyetteki hükümlerinden ayrıca yararlanamazlar.

e) Bu Kanun'un uygulamasına ve denetimine ilişkin usul ve esaslar, TÜBİTAK'ın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığı ile Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından birlikte çıkarılacak yönetmelikle belirlenir.

**6- 5520 SAYILI KANUN ve 5746 SAYILI KANUN'DA YER ALAN
AR-GE DÜZENLEMELERİNİN FARKLARI**

Kanun/Farklılık	KVK	5746 Sayılı Kanun
Yürürlük Tarihi	Ar-Ge indirimi uygulaması için herhangi bir tarih sınırlaması yoktur.	Ar-Ge indirimi uygulaması 31.12.2013 tarihine kadar geçerlidir.
Ar-Ge Departmanı	İşletme bünyesinde ayrı bir Ar-Ge departmanı kurulması zorunludur. 5746 sayılı Kanundan yararlanan mükellefler KVK'daki hükümlerden ayrıca yararlanamazlar.	Ar-Ge departmanı kurulması zorunludur. Ar-Ge departmanının teknoloji geliştirme bölgesi dışında bulunması gerekir.
Personel Sayısı	Personel sınırlaması yoktur.	Ar-Ge indiriminden faydalanabilmek için Ar-Ge departmanında 50 tam zaman eşdeğer personelin bulunması gereklidir.
Endeksleme	Gelecek yıllara devreden indirim tutarı endekslenmez.	Gelecek yıllara devreden indirim tutarı yeniden değerlendirme oranı ile endekslenerek uygulanır.
Personel Giderleri	Sadece tam zamanlı Ar-Ge personeli ücret giderleri dikkate alınır.	Destek personeli giderleri belli kıstaslara göre Ar-Ge indirimi hesaplamasında dikkate alınır.
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetlere ilişkin herhangi bir sınırlama yoktur.	Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetlere ilişkin harcamalar Ar-Ge ve yenilik harcaması kapsamında gerçekleştirilen toplam harcama tutarının % 20'sini geçemez.
Finansman Giderleri	Finansman giderleri Ar-Ge indirimi hesaplamasında dikkate alınabilir.	Finansman giderleri Ar-Ge indirimi hesaplamasında dikkate alınmaz.
Amortisman Giderleri	İktisadi kıymetin münhasıran Ar-Ge faaliyetinde kullanımı esastır. Ar-Ge faaliyeti dışındaki diğer işlerde de kullanılan amortismanlara tabi iktisadi kıymetlerin amortismanları Ar-Ge indirimi hesaplamasında dikkate alınmaz.	İktisadi kıymet amortismanları Ar-Ge faaliyetinde kullanıldıkları gün sayısına göre Ar-Ge indirimi hesaplamasında dikkate alınır.
Ar-Ge Harcamalarının Muhasebeleştirilmesi	Sadece gayri maddi hakka yönelik yapılan Ar-Ge harcamaları aktifleştirilir.	Ar-Ge harcamaları VUK'a göre aktifleştirilmek suretiyle giderleştirilir.
Ar-Ge Merkezleri	Konuya ilişkin düzenleme bulunmamaktadır.	500 ve üzeri Ar-Ge personeli istihdam eden Ar-Ge merkezlerinde ayrıca o yıl yapılan Ar-Ge ve yenilik harcamalarının bir önceki yıla göre artışının yarısı indirim konusu yapılır.

TÜBİTAK Onayı	TÜBİTAK'ın projeyi onaylama şartı bulunmamaktadır.	Destek yapan kurum tarafından yönetmelikte belirtilen rapor ve belgelerin onaylanması yeterli olup; ayrıca projenin TÜBİTAK tarafından onaylanması şartı bulunmaktadır.
Hibe Destekler	Hibe desteklerin ticari kazancın unsuru olarak dikkate alınması gerekmektedir.	Hibe desteklerin özel bir fon hesabına alınması ve fonun elde edildiği dönemi izleyen 5 yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir hesaba nakledilmemesi veya işletmeden çekilmemesi gerekmektedir.
Ücretler	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.	Ar-Ge personelinin %10'unu aşmamak üzere Ar-Ge faaliyetlerinde doğrudan görevli destek personelinin ücretleri ile kısmi çalışma halinde Ar-Ge faaliyetinde çalışılan zamana isabet eden ücretler Ar-Ge harcaması kabul edilir.

7- SONUÇ

Bilimin, refah ve gelişme bakımından önemi ilk kez Francis Bacon tarafından; "Bilgi güç kaynağıdır" şeklinde ifade edilmiş, sonraki yıllarda sanayi devriminden küreselleşmeye kadar yaşanan süreç Bacon'ın bu düşüncesini doğrulamıştır. Günümüz ekonomileri, bilgiye dayalı ekonomilere dönüşmüş olup, bu ekonomilerin en önemli özelliği bilginin istenilen zamanda, istenilen miktarda ve kalitede üretilmesidir. Bu durum ise, iyi işleyen bir Ar-Ge sisteminin gerekliliğini göstermektedir. Gelişmiş ekonomilerin neredeyse temeline yerleşmiş olan Ar-Ge'nin çeşitli vergisel tedbirlerle desteklenmesi gereğinin fark edilmesi üzerine, ülkemizde 2001 yılında ilk adım atılmış, ilerleyen yıllarda Ar-Ge faaliyetlerine önemli vergisel teşvikler sağlanmıştır.

Çalışmada, tarihsel gelişimine paralel olarak Ar-Ge indirimi, öncelikle 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'ndaki uygulaması kanuni tanımlarına yer verilerek açıklanmıştır.

Bunu takiben Gelir Vergisi Kanunu'nun 89'uncu ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesiyle yasal dayanağını bulan Ar-Ge indirimi, 1 Seri No'lu KVK Genel Tebliği'ndeki detaylara da yer verilerek irdelenmiştir. Son olarak girişimcilere daha geniş teşvik imkanlarını sunan 5746 sayılı Araştırma Ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun'da yer alan Ar-Ge indirimi mekanizması Kurumlar Vergisi Kanunu'ndaki uygulamalarla kıyaslanmış, avantaj ve dezavantajları üzerinde durularak girişimcilere yol göstermek amaçlanmıştır.

5746 sayılı Kanun, öncekilerden farklı olarak girişimciye hesaplanan kurum kazancından Ar-Ge indirim hakkını tanımanın ötesinde gelir vergisi stopaj teşviki, sigorta prim desteği, damga vergisi istisnası gibi avantajları da sunmaktadır. 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun kendinden önceki uygulamaları ortadan kaldırmadığından Türkiye'de şu anda üç ayrı teşvik rejimi mevcut-

tur ve girişimciler bu üç yöntemden birini seçme noktasında serbesttir. Ancak tekrar vurgulamak gerekirse, vergisel avantajlar noktasında birbirlerine göre üstünlükleri bulunan bu yöntemlerden birini seçen mükellef diğer kanun hükümlerinden ayrıca yararlanamayacaktır.

KAYNAKÇA

- KAYAR Gökhan, “Vergi Matrahının Tespitinde Ar-Ge İndirimi”, Vergi Dünyası, Sayı:334
- KÜÇÜK Muzaffer, “Mevcut Ar-Ge Teşvik Müessesesi 5746 Sayılı Kanunla Geliştirildi”, Vergi Dünyası, Sayı:323
- TUNCER Selahattin, “Türkiye’de Ar-Ge Faaliyetlerinin Desteklenmesi İle İlgili Üç Aşama-Üç Yöntem”, Vergi Dünyası, Sayı:332
- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 5746 sayılı Araştırma Ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun
- 1 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği
- 1 Seri No’lu 5746 sayılı Kanun Genel Tebliği