

ARAŞTIRMA ve GELİŞTİRME FAALİYETLERİ İLE SAĞLANAN VERGİSEL TEŞVİKLER

Kaan Memişoğlu*

ÖZET

Ülkemizde, araştırma – geliştirme (Ar-Ge) faaliyetlerinin teşvik edilmesi amacıyla 12 Mart 2008 tarihinde yayımlanan “Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun” ve bu Kanun kapsamında yürürlüğe giren yönetmelik ve tebliğlerin vergi ile ilgili bölümleri makalemizin konusunu oluşturmaktadır. Yürürlüğe giren mevzuat, Ar-Ge faaliyetlerine birçok vergisel avantaj sağlamakla birlikte uygulaması açısından zorluklara konu olacak gibi görünmektedir. Çalışmamızda, ilgili mevzuatın sağladığı vergisel avantajlar açıklanmakla birlikte bu konunun uygulanması hususunda görüş ve eleştirilerimiz de yer almaktadır.

ABSTRACT

The article covers the tax incentives regulated in the “Code On Supporting Research and Development Operations”- launched on March 12,2008-,guides and declarations about this Code that aims to promote the research and development (R&D) operations nation-wide. As the relevant regulations provide various tax incentives on R&D operations, they have some difficulties to be held in practice. This study both reveales the tax issues that are mentioned in the new Code and states our views and critics on the application of this Code.

1. Giriş

Genel olarak serbest piyasa ekonomisinin uygulandığı ve dolayısıyla rekabet koşullarının her geçen gün arttığı dünyada, ülke ekonomilerinin kalkınması, katma değeri yüksek ürün ve hizmetlerin üretilmesi ile mümkün olmaktadır. Yaşadığımız çağın bilişim çağı olduğu göz önünde bulundurulursa, araştırma ve geliştirmeye yönelik faaliyetlerin hem işletmeler açısından hem de makro anlamda ülkeler açısından önemi tartışılmazdır. Araştırmaya yatırım yapıp katma değeri yüksek hizmet ve ürünler sunan ve araştır-

* Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Doktora Öğrencisi, SMMM.

macılığını sürekli hale getirip gelişimci rol üstlenen işletmelerin ayakta kalacağı ve varlıklarını sürdürebilecekleri göz önünde tutulursa, uluslararası rekabette de ülkelerin varlıklarını sürdürebilme olasılıkları bünyelerinde barındırdıkları bu tür şirketlerin sayısı ile doğru orantılı olacaktır. Bu nedenle kamu otoriteleri, araştırmacı ve gelişime açık işletmelerin önündeki engelleri kaldırıp, çeşitli regülasyonlar ile bu yapılara avantajlar sağlamak ve onların gelişimine katkıda bulunmaktadırlar.

Ülkemiz de günümüz global dünyasının bir parçası olarak bu rekabette yerini almaktadır. Dünyadaki diğer ülkelerin kendi bünyelerindeki işletmelere sağladığı avantajlar göz önünde bulundurulduğunda, ülkemizde de araştırma ve geliştirme faaliyetlerine verilen önem gün geçtikçe artmaktadır. Araştırma ve geliştirme harcamalarının Gayrı Safi Milli Hasıla içindeki payı her geçen yıl yükseliş içindedir. Bu süreç içerisinde, devletin özel sektör ve üniversitelere, yeni girişimcilere, araştırmacılara, fikir sahibi beyinlere sağladığı avantaj ve kolaylıklar da çeşitlenmekte ve bu çerçevedeki teşvikler de global boyutta rekabetin önünü açacak şekilde düzenlenmektedir.

Çalışmamızda, ülkemizde araştırma ve geliştirme faaliyetlerine verilen destekler çerçevesinde düzenlenmiş ve yürürlüğe konmuş olan 5746 Sayılı "Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun" ve bu Kanuna bağlı yayımlanan vergisel düzenlemeler ele alınmıştır. Araştırma ve geliştirme faaliyetlerine sağlanan vergisel avantajlar üç grupta incelenmiştir: Ar-Ge İndirimi, gelir vergisi stopaj desteği, damga vergisi istisnası.

2. 5746 Sayılı Kanunla Sağlanan Teşvikler

5746 Sayılı "Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun", 12 Mart 2008 tarihli ve 26814 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Kanunun 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.

5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun;

- Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı tarafından 3624 sayılı Kanuna göre oluşturulan Teknoloji merkezlerine (teknoloji merkezi işletmeleri),
- Türkiye'deki Ar-Ge merkezlerine,
- Ar-Ge projelerine,
- Rekabet öncesi işbirliği projelerine,
- Teknogirişim sermayesine, ilişkin destek ve teşvikleri kapsamaktadır.

5746 sayılı Kanunun kapsamını belirleyen ve yukarıda maddeler halinde yer alan kavramların tanımları aşağıda yer almaktadır.

Teknoloji Yenilik ve Geliştirme Merkezleri, 24.04.2005 tarihli ve 25795 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Kosgeb Destekleri Yönetmeliği"nde tanımlanmıştır. Yönetmeliğe göre teknoloji geliştirme merkezi, yeni bir ürün ve üretim teknolojilerini geliştiren işletmelerin araştırma ve geliştirmelerini sağlamak ve bu çerçevede destek vermek amacıyla KOSGEB; üniversiteler ve odalar ile yapılan işbirliği ile kurulan, işletmelere işlik tahsis edilerek KOSGEB tarafından işletilen merkezlerdir. Yine aynı yönetmelikte teknoloji yenilik merkezleri ise yeni bir ürün veya üretim teknolojisi geliştiren işletmelere teknoloji araştırma ve geliştirme desteği vermek amacıyla KOSGEB ve üniversitelerin yanısıra odalar, teknoloji geliştirme bölgesi kurucu ve işleticisi anonim şirketleri arasında işbirliği ve destekleme şartlarını düzenleyen protokoller ile oluşturulan, teknoloji geliştirme bölgelerinde yerleşik ve işletmeciliği KOSGEB dışındaki kuruluşlarca yapılan merkezlerdir şeklinde tanımlanmıştır.

Türkiye'deki Ar-Ge merkezleri 5746 sayılı Kanuna göre; dar mükellef kurumların Türkiye'deki işyerleri dâhil, kanunî 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 birimleri ifade etmektedir.

Ar-Ge projesi de 5746 sayılı Kanunda; amacı, kapsamı, genel ve teknik tanımı, süresi, bütçesi, özel şartları, diğer kurum, kuruluş, gerçek ve tüzel kişilerce sağlanacak ayrı ve/veya nakdî destek tutarları, sonuçta doğacak fikrî mülkiyet haklarının paylaşım esasları tespit edilmiş ve Ar-Ge faaliyetlerinin her safhasını belirleyecek mahiyette ve bilimsel esaslar çerçevesinde hazırlanan proje şeklinde tanımlanmıştır.

Rekabet öncesi işbirliği projesi, birden fazla kuruluşun; ölçek ekonomisinden yararlanmak suretiyle yeni süreç, sistem ve uygulamalar tasarlayarak verimliliği artırmak ve mevcut duruma göre daha yüksek katma değer sağ-

lamak 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 projeleri ifade etmektedir.

Yine aynı Kanunda teknogirişim sermayesi ise 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 5 yıl önce almış kişilerin, teknoloji ve yenilik odaklı iş fikirlerini, desteği veren merkezî 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 desteğidir şeklinde tanımlanmıştır.

5746 sayılı Kanunun yukarıdaki kapsam çerçevesinde sağlanan destek ve teşvikleri ise şu başlıklar altında toplamak mümkündür:

- Ar –ge İndirimi
- Gelir Vergisi Stopajı Teşviki
- Damga Vergisi İstisnası
- Sigorta Primi Desteği
- Teknogirişim Sermayesi Desteği
- Rekabet Öncesi İşbirliği Projelerinde Sağlanan Teşvikler.

Çalışmamızda, bu teşviklerden yalnızca vergisel teşvikler olan Ar-Ge indirimi, gelir vergisi stopajı teşviki, damga vergisi istisnası yer almaktadır.

5746 sayılı Kanun çerçevesinde sağlanan vergisel teşvikler ile ilgili özet tablo aşağıda sunulmuştur.

Tablo 1 – Ar-Ge Faaliyetleri İle Sağlanan Vergisel Teşvikler

Sağlanan Vergisel Teşvik	Teşvikten Yararlanacaklar	Teşvikten Hangi Oranda Yararlanacak	Diğer Bilgiler
Ar-Ge İndirimi	<ul style="list-style-type: none"> - Teknoloji Merkezi İşletmeleri - Ar-Ge merkezleri - Kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen Ar-Ge ve yenilik projeleri - Rekabet öncesi işbirliği projeleri - Teknogirişim sermaye desteğinden yararlanan mükellefler 	<ul style="list-style-type: none"> - Ar-Ge ve yenilik harcamalarının %100'ü ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılır (2008 – 2023 yılları). - 500 ve üzerinde tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam eden Ar-Ge Merkezlerinde, Ar-Ge harcamaları tutarının bir önceki yıla göre artışının yarısı ayrıca (%100 indirimine ilave olarak) indirim konusu yapılır. 	<ul style="list-style-type: none"> - Uygulama, 2008 hesap yılının 2. geçici vergilendirme döneminden itibaren geçerlidir. - İlgili hesap döneminde kazancın yetersiz olması durumunda ticari kazançtan indirilemeyen tutar sonraki hesap dönemlerine devredilir. Devredilen bu tutarlar her yıl Vergi Usul Kanunu'nda belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınır. - Ar-Ge harcamaları aktifleştirilmek ve amortisman yoluyla itfa edilmek suretiyle muhasebeleştirilir (Kanunda belirtilen özel durumlarda gider yazılabilir).
Gelir Vergisi Stopaj Teşviki	<ul style="list-style-type: none"> - Ar-Ge İndiriminden yararlanacaklar bölümünde sayılan projelerde çalışan; - Ar-Ge personeli (araştırmacı ve teknisyenler) - Destek personeli. 	<ul style="list-style-type: none"> - Ar-Ge faaliyetlerindeki çalışmaları karşılığı elde ücretlerin vergiye tabi ücret matrahı üzerinden hesaplanan gelir vergisinin; - Doktoralı personel için %90, - Doktoralı olmayan personel için %80'i gelir vergisinden istisnadır. 	<ul style="list-style-type: none"> - İstisnadan yararlanacak destek personeli sayısı, tam zamanlı çalışan Ar-Ge personeli sayısının %10' unu aşamaz. - Ar-Ge personeli bu istisnadan, fiilen Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ayırdığı zamanın toplam çalışma zamanına oranında yararlanır. - Kamu personeli bu istisnadan yararlanamaz.
Damga Vergisi İstisnası	<ul style="list-style-type: none"> - Kanun kapsamındaki Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile ilgili düzenlenen tüm kağıtlar 	<ul style="list-style-type: none"> - Kağıtların tamamı damga vergisinden istisnadır. 	<ul style="list-style-type: none"> - Uygulamanın gerçekleştirilmesi için Ar-Ge faaliyetini akredite eden kuruluşlardan, ilgili kağıtların bu Kanun kapsamında olduğuna dair onaylı liste alınması gereklidir.

Kaynak : Şenlik, Ergun, "Ar-Ge Faaliyetlerinin Desteklenmesi", Lebib Yalçın M ezuat Dergisi, Mayıs 2008, sayı 53, s.169-170

2.1. 5746 Sayılı Kanun Çerçevesinde Ar –ge İndirimi

Ar-Ge indirimi, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinde ve Gelir Vergisi Kanununun 89. maddesinde düzenlenen bir uygulamadır. Ayrıca 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun ile Ar-Ge İndirim oranı %40'tan %100' e çıkarılmıştır. 5746 sayılı Kanuna göre mükelleflerin işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının %100'ü ¹ 31.12.2023 tarihine kadar ticari kazancın tespitinde Ar-Ge indirimi olarak dikkate alınabilecektir.² Bunun yanı sıra 500 ve üzerinde tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam eden Ar-Ge merkezlerinde o yıl yapılan Ar-Ge ve yenilik harcamasının bir önceki yıla göre artışının yarısı da ayrıca ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilir. Kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili hesap dönemlerinde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki hesap dönemlerine devredilir. Devredilen tutarlar, takip eden yıllarda 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre her yıl belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınır.³

Kanun maddesinden de anlaşılacağı üzere büyük çaplı ve çok sayıda Ar-Ge personeli istihdam eden ve Türkiye'de faaliyette bulunan kuruluşlara yönelik Ar-Ge indirimi teşviki (500 personel ve üzerinde çalışanlar) küçük çaplılara (500 personelin altındaki kuruluşlara) göre daha fazladır. Bu ilave, Ar-Ge indirimi teşviki daha çok uluslararası alanda boy gösteren ve ülkemizde yatırımı amaçlayan dev kartellerin ülkemizi Ar-Ge üssü yapmaları ve çok sayıda nitelikli personeli daha az maliyetle (kurumlar vergisi matrahının azalması suretiyle) istihdam etmeleri ya da Türkiye menşeli büyük ölçekli işletmelerin (Arçelik, Vestel vb.) Ar-Ge faaliyetlerine ek destek sağlamasına yarayacaktır.

Ar-Ge İndirimine ilişkin detaylı açıklamalar ise 31 Temmuz 2008 tarih ve 26953 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği"nin 8. ve 9. maddelerinde yapılmıştır. Yönetmeliğe göre Ar-Ge İndirimine konu edilecek harcamalar (Ar-Ge harcamaları) 6 ana başlıkta toplanabilir:

- İlk Madde ve Malzeme Giderleri : Her türlü doğrudan ilk madde, yardımcı madde, işletme malzemesi, ara mamul, yedek parça, prototip ve benzeri giderler ile 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre amortisman tabi tutulması mümkün olmayan maddi kıymetlerin iktisabına 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

1. Kanunun yürürlüğe giriş tarihi 01.04.2008 tarihidir.

2. 5746 sayılı "Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun", madde

3. İlgili yönetmelik, 7. madde.

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. 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 hâlinde, 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.
- **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. Bu giderlerin, Ar-Ge ve yenilik harcaması olarak değerlendirilebilmesi için Ar-Ge merkezinde 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 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.
- **Vergi, Resim ve Harçlar :** Doğrudan Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ilişkin olan ve 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa 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.

- Amortisman ve Tükenme Payları : Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla iktisap edilen amortisman 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.

Finansman Giderlerinin ise Ar-Ge İndiriminden 5746 sayılı Kanun çerçevesinde yararlanması mümkün değildir. Ar-Ge projesi bazında yerli, yabancı ve uluslararası kurumlardan temin edilen kredilere ilişkin finansman giderlerini ifade eden “finansman giderleri”, “Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği”nde Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında değerlendirilen harcamalar arasında gösterilmemiştir.⁴ Ancak Vergi Usul Kanunu’nun değerlendirme hükümleri uyarınca iktisap edilen varlığın maliyetine dahil edilmesi gereken/dahil edilebilen finansman giderleri, Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında değerlendirilen harcamalar arasında yer alabilir.

Örneğin yürütülecek olan araştırma – geliştirme faaliyetleri çerçevesinde yapılacak bir makine alımında, bu makinenin banka kredisine alındığını varsayalım. Banka kredisine ilişkin faiz giderlerinin, makinenin iktisap edildiği hesap döneminde isabet eden kısmının makinenin maliyetine dahil edilmesi zorunludur.⁵ İzleyen dönemlerde ise yüklenen faizlerin gider yazılması ya da ilgili varlığın maliyetine eklenmesi keyfiyeti mükelleflere bırakılmıştır. Bu çerçevede makinenin maliyetine eklenen finansman (faiz) giderleri Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında değerlendirilen harcamalar arasında yer almış olacaktır.

Yukarıda sınıflandırması yapılan harcamaların Ar-Ge harcaması kapsamında değerlendirilip Ar-Ge indirimine konu olabilmesi için gerekli şartlar ise 5746 sayılı Kanun’da belirtilmiştir. Kanuna göre aşağıdaki şartların en az birinin varlığı halinde yukarıda tasnifi yapılan harcamalar Ar-Ge İndirimine konu edilebilir:

- Ar-Ge ve yenilik projelerinin teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenmesi,
- Ar-Ge ve yenilik harcamalarının rekabet öncesi işbirliği projelerinde ve teknoloji sermaye desteklerinden yararlananlarca gerçekleştirilmesi.

4. Vergi Usul Kanunu, 163 sıra nolu tebliğ.

5. Ar-Ge Merkezi olarak kabul için gerekli şartlar ilgili yönetmelikte belirtilmiştir. Temel olarak Ar-Ge Merkezi sayılabilmek için Ar-Ge Merkezlerinin ayrı bir birim şeklinde örgütlenmiş tek bir yerleşke ve fiziki mekan içinde yer alması, en az 50 tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam edilmesi, Ar-Ge Merkezi başvurusunda bulunan şirketin gerekli altyapıya sahip olması gerekmektedir. Yönetmelikteki koşulları sağlayan şirketlere, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı bünyesinde oluşturulan Değerlendirme ve Denetim Komisyonu Komisyonu’nun olumlu raporu çerçevesinde “Ar-Ge Merkezi Belgesi” verilir.

Örneğin Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından akredite edilmiş bir Ar-Ge Merkezinde⁶ yürütülen projeler, Tübitak'tan Ar-Ge proje desteği almış projeler, Teknoloji Geliştirme Merkezi'nde faaliyette bulunan bir işletmenin KOSGEB tarafından kabul edilen Ar-Ge projesi kapsamında yapmış olduğu harcamalar ya da uluslararası bir fon (örn. Avrupa Birliği Çerçeve Programı) tarafından desteklenen bir Ar-Ge projesi çerçevesinde gerçekleşen harcamalar Ar-Ge indirimine konu edilebilir.

Ar-Ge harcamalarının muhasebeleştirilme esasları 31 Temmuz 2008 tarih ve 26953 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği"nde açıklanmıştır. Yönetmeliğe göre iktisadi kıymet oluşmasına (gayrimaddi hakka) yönelik yapılan araştırma ve geliştirme harcamalarının tamamı aktifleştirilmek durumundadır. Temel prensip ilgili harcamaları aktifleştirmek ve amortisman yoluyla itfa etmektir. Ancak aktifleştirilmesi sırasında, projelerin tamamlanmasına zorunlu nedenlerle imkan kalmaması veya projenin başarısızlıkla sonuçlanması nedeniyle iktisadi kıymet oluşmaması durumunda, mükellefin Ar-Ge faaliyeti kapsamında yapmış olduğu ve önceki yıllarda aktifleştirdiği tutarların ilgili dönemde gider yazılması mümkün olacaktır. Ar-Ge harcamalarının aktifleştirilmesi ya da doğrudan gider yazılması dönem karını direk etkileyen bir unsur olduğundan muhasebeleştirme tekniğine dikkat edilmelidir. Ancak Ar-Ge harcamalarının Ar-Ge indirimine konu edilmesinin aktifleştirme ya da dönem gideri yazılması ile bir ilgisi yoktur. İster aktifleştirilsin ister dönem gideri yazılsın, Ar-Ge harcamaları Ar-Ge indirimine konu edilebilecektir. Bunun yanında mükelleflerin Ar-Ge projesi kapsamındaki harcamalarını, işletmelerin diğer faaliyetlerine ilişkin harcamalarından ayırarak, Ar-Ge indiriminin doğru hesaplanmasına imkan verecek şekilde muhasebeleştirmeleri gerekmektedir.

Yönetmeliğe göre Ar-Ge İndirimi 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 değildir. Projenin devri için ayrıca bir bedel ödenmişse, bu bedel Ar-Ge İndirimine konu edilemez. Tamamlanmış bir Ar-Ge projesinin başka bir kuruma satılması durumunda ise Ar-Ge projesini devralan kurumun Ar-Ge indiriminden yararlanması söz konusu değildir.

6. Ar-Ge Merkezi olarak kabul için gerekli şartlar ilgili yönetmelikte belirtilmiştir. Temel olarak Ar-Ge Merkezi sayılabilmek için Ar-Ge Merkezlerinin ayrı bir birim şeklinde örgütlenmiş tek bir yerleşke ve fiziki mekan içinde yer alması, en az 50 tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam edilmesi, Ar-Ge Merkezi başvurusunda bulunan şirketin gerekli altyapıya sahip olması gerekmektedir. Yönetmelikteki koşulları sağlayan şirketlere, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı bünyesinde oluşturulan Değerlendirme ve Denetim Komisyonu Komisyonu'nun olumlu raporu çerçevesinde "Ar-Ge Merkezi Belgesi" verilir.

Bir diğer önemli husus da, Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ilişkin olarak kamu kurum ve kuruluşları, kanunla kurulan vakıflar ile uluslararası fonlardan alınan desteklerin nasıl muhasebeleştirileceği konusudur. Yönetmeliğe göre alınan geri dönüşsüz (hibe) destekler özel bir fon hesabında tutulur. Bu fonda yer alan tutarlar, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu'na 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 ziyaa uğratılmış sayılır. Bu şekilde sağlanan karşılıksız fonlardan yapılan harcamalar, yapıldığı yere göre doğrudan gider ya da amortismanı tabi iktisadi kıymet olarak muhasebeleştirilir. Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde bulunanların, kamu kurum ve kuruluşları, kanunla kurulan vakıflar ile uluslararası fonlardan aldıkları geri dönüşlü (hibe olmayan) destekler bu kapsamda değerlendirilmez.

Ancak yönetmeliğin bu maddesinin (8. madde, 10. bend) uygulamada bazı sakıncalar doğuracağı bir gerçektir. Örneğin bir kamu kuruluşu olan Tübitak'ın verdiği karşılıksız (hibe şeklinde) nakdi destekler, kuruluşların harcamalarını ve ödemelerini gerçekleştirmelerinden sonra kendilerine ödenmektedir. Bu durum uygulamada sıkıntı yaratacaktır. Örneğin 2008 yılı hesap döneminin Nisan ayında projesi Tübitak'tan kabul alan bir kuruluş, bu proje çerçevesinde gerçekleştirmiş olduğu harcamalarının %100'ünü ilgili hesap döneminde Ar-Ge indiriminden yararlandırmış olsun. Kuruluşun projesinin Aralık 2008'de bittiği ve proje karşılığında Tübitak'tan karşılıksız desteğin 2009 haziran ayında kuruluş hesabına aktarıldığı varsayılırsa, kuruluşun aldığı bu hibe destek tutarını nasıl muhasebeleştirileceği konusunda sıkıntı yaşayacağı bir gerçektir (2009 yılında başka bir projesinin olmadığı varsayımı altında). Bu durumda kuruluşun iki seçeneği vardır : 2009 yılında almış olduğu hibe destek tutarını 2009 yılı hesap döneminde dönem gelirleri arasına almak, ya da hibe tutarı özel bir fon hesabında vergiden istisna tutarak bir önceki dönem beyannamesindeki (2008 yılı) Ar-Ge indirimi tutarını düzeltme vererek değiştirmek. Birinci yol yönetmeliğin belirlediği çerçevede hibe tutarın fon hesabında izlemesi açısından uyumsuzdur çünkü elde edilen hibe fon 2008 yılı harcamaları ile ilgili bir nakit girişi olduğundan ve 2008 yılında Ar-Ge indiriminden yararlanıldığından, bu nakit girişi özel fon hesabında izlenemez, vergiye tabi gelir olarak muhasebeleştirilmelidir. İkinci yol ise mükellefler açısından takibi zor ve riskli bir durumdur. Çünkü elde edilen nakit hibe tutarın 2009 yılında özel fon hesabında izlenmesi durumunda, 2008 yılı için yararlanılan Ar-Ge indirimi bu fon tutarı kadar (düzeltme beyannamesi verilerek) azaltılmalıdır. Bu ve benzeri durumlar için mevzuat ve uygulama açısından uyumsuzluk olduğu bir gerçektir.

Yayımlanan ve yürürlükte olan mevzuata (5746 sayılı Kanunu çerçevesinde) bir örnek verecek olursak;

ABC A.Ş. firması, ticari faaliyetlerinin yanında Ar-Ge projeleri de yürütüyor olsun. Tübitak'ın "1501 – Sanayi Ar-Ge projeleri Destekleme Programı" çerçevesinde kabul alan 1 nolu projesinin 24 ay süreceği öngörülmektedir (Proje başlangıcı 1 Ağustos 2008, bitişi 31 Temmuz 2009). 2008 hesap döneminde ilgili proje kapsamında 300.000 TL harcama yapıldığını, 2008 yılı dönem karının (Ar-Ge İndirimi öncesi matrah) 500.000 TL olduğunu varsayarsak firmanın 2008 yılında yararlanabileceği Ar-Ge İndirim tutarı 300.000 TL olacaktır. Ayrıca firma, proje kapsamında yapmış olduğu harcamaları aktifleştirerek amortisman ayıracaktır. 2009 yılında firma Tübitak'tan ilgili proje çerçevesinde Şubat ayında 100.000 YTL, Temmuz ayında da 125.000 YTL olmak üzere toplam 225.000 YTL karşılıksız (hibe) destek almış olsun. 2009 yılında proje kapsamında yapılan Ar-Ge harcamaları tutarının 500.000 YTL, dönem karının (Ar-Ge İndirimi öncesi matrah) 600.000 YTL olduğu varsayımı altında firmanın yararlanabileceği Ar-Ge indirim tutarı ($500.000 - 225.000 =$) 275.000 YTL olarak hesaplanacaktır. Firma, dönem içinde almış olduğu karşılıksız destekleri özel fonlar hesabında muhasebeleştirecek (225.000 TL), dönem karının tespitinde dikkate almayacak ve bu tutarı Ar-Ge harcaması olarak kullanamayacaktır (5746 nolu Kanun, madde 3). Bu durumda Ar-Ge indiriminden sonra vergi matrahı ($600.000 - 275.000 =$) 325.000 TL olarak bulunur.

5746 sayılı Kanun kapsamında yürürlüğe giren yönetmeliğe göre Ar-Ge indiriminden yararlanacak işletmeler, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi ekinde aşağıda belirtilen belgeleri bağlı buldukları vergi dairesine vereceklerdir:

i) Kanun kapsamında ilk defa Ar-Ge indiriminden yararlanacak olan Ar-Ge merkezlerinden "Ar-Ge Merkezi Belgesi"; proje esaslı Ar-Ge indiriminden yararlanacak 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 istenir. 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.

ii) Ar-Ge ve yenilik projesi veya projeleri ile rekabet öncesi işbirliği projesi veya projelerinin, teknoloji sermayesinden yararlanan işletmeler için desteği veren merkezî 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 han-

gi aşamada bulunduğu, bu projelerin veya iş planının uygulama durumuna ilişkin belgeler,

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

iv) 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,

v) 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.

Bu belgelerin, Ar-Ge ve yenilik projeleriyle teknogirişim sermayesi desteğinden yararlanan işletmeler için destek veren kamu kurumu, kuruluşu, idaresi veya kanunla kurulan vakıf; Ar-Ge merkezleri ile rekabet öncesi işbirliği projeleri için başvuru yapılan kamu kurumu; teknoloji merkezi işletmeleri için Teknoloji Merkezi Müdürlüğü; Türkiye'nin antlaşmalarla taraf olduğu ikili ya da çok taraflı uluslararası Ar-Ge işbirliği programları fonlarından malî olarak desteklenen Ar-Ge ve yenilik projeleri için ise TÜBİTAK tarafından onaylanmış olması gerekir.

2.2. Gelir Vergisi Stopajı Teşviki

Gelir vergisi stopajı teşvikine ilişkin açıklamalar, 5746 sayılı Kanun çerçevesinde 31 Temmuz 2008 tarih ve 26953 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği" ve 6 Ağustos 2008 tarih ve 26959 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Genel Tebliğinde (Seri No:1)" yapılmıştır.

5746 sayılı Kanuna göre 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 Tübitak tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde ve rekabet öncesi işbirliği projelerinde çalışan Ar-Ge ve destek personelinin; bu çalışmalarını karşılığında elde ettikleri ücretlerinin doktoralı olanlar için yüzde doksani, diğerleri için yüzde sekseni gelir vergisinden müstesnadır.

Kanuna göre Ar-Ge personeli, Ar-Ge faaliyetlerinde doğrudan görevli araştırmacı ve teknisyen olarak iki gruba ayrılmıştır. Gelir vergisi stopaj desteğinden yararlanmaları için araştırmacıların Ar-Ge faaliyetleri ile yenilik ta-

nımı kapsamındaki projelerde, yeni bilgi, ürün, süreç, yöntem ve sistemlerin tasarım veya oluşturulması ve ilgili projelerin yönetilmesi süreçlerinde yer alan en az lisans mezunu uzmanları; teknisyenlerin ise 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 olmaları gerekmektedir. Destek personeli ise Ar-Ge faaliyetlerine katılan veya bu faaliyetlerle doğrudan ilişkili yönetici, teknik eleman, laborant, sekreter, işçi ve benzeri personeli ifade etmektedir. Gelir vergisi stopaj istisnasının uygulanması bakımından bu kapsamdaki personelin fiilen Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ayırdıkları zamanın toplam çalışma zamanına oranı dikkate alınacaktır.

Yönetmeliğe göre gelir vergisi istisnasından yararlanacak olan destek personelinin tam zaman eşdeğeri sayısı, toplam tam zamanlı Ar-Ge personeli sayısının %10'unu aşamaz. Küsuratlı sayılar tama iblağ edilecektir (tamamlanır). Destek personelinin toplam tam zamanlı Ar-Ge personeli sayısının %10'unu aşması hâlinde, brüt ücreti en az olan destek personelinin ücretinden başlamak üzere istisna uygulanacaktır. Brüt ücretlerin aynı olması hâlinde, ücretine gelir vergisi istisnası uygulanacak destek personeli işverence belirlenir. İlgili projelerde çalışan kamu personeli gelir vergisi stopaj istisnasından yararlanamayacaktır.

5746 sayılı Kanun kapsamında gelir vergisi istisnasından yararlanan personel için 29/1/2004 tarihli ve 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun aynı mahiyetteki hükümlerinden aynı vergilendirme dönemi içinde ayrıca yararlanılamaz. Ancak, Ar-Ge ve destek personeli dışında kalan personel ile tam zamanlı Ar-Ge personeli sayısının %10'unu aşan tam zaman eşdeğer destek personeli için gerekli şartların taşınması hâlinde, 5084 sayılı Kanunda öngörülen destek ve teşvik unsurlarından yararlanılabilir. Bu hüküm ile mükerrer teşvik uygulamasının önüne geçilmiş olmaktadır.

Gelir vergisi stopaj teşvikinden yararlanmak için Ar-Ge Merkezlerinde en az 50 tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam edilmek zorundadır.⁷ Bunun dışında, teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge ve yenilik projelerinde, teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde ve rekabet öncesi işbirliği projelerinde gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanmak için personel sınırlaması bulunmamaktadır. (Özkaya, 2009,61,102)

Gelir vergisi stopajı teşvikinin hesaplanmasında kapsama giren personelin fiilen Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ayırdıkları zamanın, toplam çalışma zamanına oranı esas alınacaktır. Kanun kapsamında faaliyette bulunan personelin, ay içindeki çalışmalarının tamamının Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri

7. Bu koşul, yönetmeliğe göre Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından "Ar-Ge Merkezi Belgesi" almanın asgari koşuludur.

ile ilgili olması halinde hak kazanılmış hafta tatili ve yıllık ücretli izin süreleri de 50 (elli) tam zaman eşdeğerin hesabında bu kapsamda değerlendirilerek gelir vergisi stopajı teşviki uygulamasında dikkate alınacaktır. Ancak, bir günde 8, haftada 45 saatin üzerindeki çalışma süreleri ile ek çalışma süreleri 50 (elli) tam zaman eşdeğerin hesabında dikkate alınamaz. Kısmî çalışma halinde ise, 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 alınacaktır. Kısmî çalışan personelin hafta tatili ve yıllık ücretli izin süreleri dikkate alınamaz.

Gelir vergisi stopajı teşviki uygulaması 1/4/2008 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Teşvikin başlaması koşulları ilgili tebliğde şu şekilde sıralanmıştır:

- Ar-Ge merkezlerinde, Ar-Ge merkezi belgesinin düzenlendiği
- Rekabet öncesi işbirliği projelerinde, proje sözleşmesinin yürürlüğe girdiği
- Teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge ve yenilik projesinin onaylandığı
- Teknogirişim sermaye desteklerinde, kamu idaresi tarafından iş planının onaylandığı
- Kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, destek karar yazısının düzenlendiği veya proje sözleşmesinin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanılabilecektir.

Öte yandan, 5746 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce başlanılmış olan Ar-Ge ve yenilik projelerinde;

- Kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projelerine ilişkin destek karar yazısı veya proje sözleşmesinin 1/4/2008 tarihinden önce yürürlüğe girmesi halinde 1/4/2008,
- Ar-Ge merkezlerinde yürütülen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, Ar-Ge merkezi belgesinin düzenlendiği tarih itibarıyla gelir vergisi stopajı teşviki hükümlerinden yararlanılacaktır.

Bu düzenleme çerçevesinde gelir vergisi teşvikinden yararlanılması açısından mükellefler aleyhine bazı sakıncalar doğmaktadır. Örneğin proje başlangıç tarihi 1 Mayıs 2008 olan bir kuruluş, projesi ile ilgili başvurusunu 1 Temmuz 2008 yılında Tübitak'a yapmış olsun. Tübitak'ın ilgili teknik incelemeyi gerçekleştirmesi ve projeyi onaylaması belirli bir süre alacaktır. Proje-

nin onaylanma süresinde kuruluşun gelir vergisi istisnasından yararlanması kuruluş açısından risklidir. Zira projenin Tübitak tarafından reddedilmesi durumunda geçmişe yönelik olarak yararlanılan gelir vergisi teşviki cezalı ve zamlı olarak mükelleften talep edilecektir. Eğer değerlendirme süreci sırasında kuruluş gelir vergisi istisnasından yararlanmayıp, projenin onayını beklerse bu durumda da kuruluş açısından birçok sıkıntı doğacaktır. Yukarıda belirttiğimiz örnek çerçevesinde; projenin Tübitak tarafından Aralık ayında onaylandığını ve proje ile ilgili destek karar yazısının 4 Ocak 2009 tarihinde düzenlendiği varsayalım (kuruluşla sözleşme de 25 Ocak 2009 yapılmış olsun) . Bu durumda ilgili mevzuata göre kuruluş, gelir vergisi istisnasından 4 Ocak 2009 tarihi itibarıyla yararlanmaya başlayacaktır. Özetle, uygulama açısından bakıldığında projenin başlangıcı 1 Mayıs 2008 olmasına rağmen gelir vergisi istisnası mekanizmasının işlerliği 4 Ocak 2009 tarihinde başlamış olacaktır ki bu da proje kapsamında çalışan personelin aylarca bu istisnadan yararlanamamış olması anlamına gelmektedir.

Bu uyumsuzluğu çözmek ve gelir vergisi istisnasının proje başlama tarihinden itibaren işleme konulabilmesini sağlamak için ilgili yönetmelik ve tebliğdeki "...destek karar yazısının düzenlendiği veya proje sözleşmesinin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanılabilecektir." ifadesi yerine, ".. proje sözleşmesinde ve destek karar yazısında belirtilen proje başlanma tarihi itibarıyla gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanılabilecektir." ifadesinin yer alması daha uygun olacaktır. Bu ifade, yürürlükte olduğu şekliyle uygulamada pek çok mükellefin hakkının kaybolmasına yol açacaktır. Bu uyumsuzluğun giderilmesi için diğer bir yol ise, desteği veren (kamu ya da uluslararası) kuruluşların değerlendirme süreçlerinin kısaltılması ve destek karar yazısı/sözleşmenin tarihinin proje başlama süresine yakınlaştırılması ile mümkün olabilecektir.

Gelir vergisi stopaj teşviki esaslarının belirtildiği tebliğde, aşağıdaki durumlarda teşvikin sona ereceği belirtilmiştir :

- 5746 sayılı Kanuna göre Ar-Ge merkezi olabilme niteliği, geçici vergilendirme dönemini içeren üçer aylık dönemlerde en az 50 (elli) tam zaman eşdeğer personel istihdam şartına bağlanmıştır. Kanunda belirtilen sayıda personel istihdam şartının ihlal edildiği geçici vergilendirme dönemi itibarıyla,
- Ar-Ge ve yenilik projelerinde, projenin herhangi bir nedenle sona ermesi veya projeye verilen desteğin son bulması hallerinde, Ar-Ge ve yenilik faaliyeti bitmiş sayılacağından bu tarihten itibaren,
- KOSGEB teknoloji merkezi işletmelerinde yürütülen projelerin herhangi bir nedenle sona ermesi veya projeye verilen desteğin son bulması hallerinde, Ar-Ge ve yenilik faaliyeti de son bulacağından bu tarihten itibaren,

- Rekabet öncesi işbirliği projesinde yer alan işletmeler, projenin herhangi bir nedenle sona ermesi halinde bu tarihten itibaren, proje sözleşmesinin iptal edilmesi halinde ise denetimin başlama tarihi itibarıyla.

Genel olarak bakıldığında yürürlüğe giren bu uygulama öncesinde ücretlilere sağlanan benzeri bir teşvik, 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun geçici 2. maddesinde "teknoloji geliştirme bölgelerinde çalışan araştırmacı, yazılımcı ve AR-GE personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri 31/12/2013 tarihine kadar her türlü vergiden müstesnadır" hükmü ile yer almaktadır. 5746 sayılı Kanun ile getirilen düzenleme, gelir vergisi stopaj teşvikini, teknoloji geliştirme bölgeleri dışına çıkarmış ve belirli koşullar altında Ar-Ge faaliyeti yürüten tüm işletmelere benzer teşvik olanağını sunmuştur.

Gelir vergisi teşvikinin uygulanması ile ilgili bir diğer sıkıntı da proje kapsamında çalışan personelin fiilen Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ayırdıkları zamanın toplam çalışma zamanına oranının hesaplanması durumudur.⁸ Kuruluşların beyan ettiği ve aylık olarak bu beyan üzerinden hesapladıkları çalışma oranlarının projeye uygunluğu aylar sonra ilgili kamu kuruluşu tarafından (örneğin Tübitak, KOSGEB) denetlenebilmektedir. Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında firma tarafından beyan edilen çalışma oranlarının çok ileri bir tarihte projeyi destekleyen otorite tarafından uygun bulunmaması ya da azaltılması durumunda ise mükellefler tarafından geçmişe dönük düzeltme yapılması gerekecektir. Uygulamada sıklıkla karşılaşılan bu tür durumlar, geçmişe dönük düzeltmelerin yapılması ya da mükelleflerin cezalarla yüz yüze kalması ile sonuçlanacaktır ki bu durum, teşvik adı verilen düzenlemenin ortaya çıkış amacıyla ters düşmektedir.

Gelir vergisi istisnası, proje çalışanlarının gelir vergileri üzerinde yapılan bir teşvik olduğundan, istisna edilen vergi tutarının personelin ücretine eklenmesi gerekmektedir. Ancak 28.02.2009 tarih ve 27155 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5838 sayılı "Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" un 8. maddesinde Gelir Vergisi Kanununa eklenen geçici 75. madde ile, "31/12/2013 tarihine kadar, 28/2/2008 tarihli ve 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun'un 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen Ar-Ge ve destek personelinin, bu çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretleri üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisinin; doktoralı olanlar için yüzde 90'ı, diğerleri için yüzde 80'i verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilir. Bu süre içerisinde, anılan maddenin bu maddeye aykırı olan hükmü uygu-

8. Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği, 31 Temmuz 2008 tarih ve 26953 sayılı Resmi Gazete, 10. madde 1. bent.

lanmaz.” hükmü 01.03.2009 tarihinde uygulamaya geçmiştir. Kısacası bu düzenlemeyle 01.03.2009 tarihinden itibaren işverene maliyeti değişmeyen ancak personel ücretleri üzerindeki teşvik değiştirilerek, işveren üzerindeki toplam maliyet azaltılmaktadır.

Örneğin Ar-Ge projesi olarak kabul edilen bir projede yer alan (A) personeli, proje çerçevesinde 4.000 TL brüt ücret alıyor olsun. Bu personele ilişkin sağlanan gelir vergisi teşviki ve yapılacak muhasebe kayıtları, 01.03.2009 tarihi öncesi ve sonrası aşağıda belirtilmiştir (SGK işçi primi %14, işçi işsizlik primi %1, işveren primi %19,5, işveren işsizlik primi %2, gelir vergisi %15, damga vergisi %0,6, asgari geçim indirimi 45 TL olarak hesaplanmıştır).

Brüt Ücret	4.000 TL
Vergi Matrahı	3.400 TL
İstisna Edilen Tutar (istenilen vergi= 408 TL)	2.720 TL
İstisna Sonrası Vergi Matrahı	680 TL
Hesaplanan Vergi Tutarı	102 TL
Asgari Geçim İndirimi	45 TL
Ödenecek Gelir Vergisi	57 TL
Damga Vergisi (4.000 X 0,006)	24 TL

Teşvik olmadığı durumda ücret tahakkuku,

.../.../...			
750- Araştırma Geliştirme Giderleri	4.860,00		
335- Personele Borçlar	2.869,60		
360 - Ödenecek Vergi ve Fonlar (G.V. ve Damga Vergisi)		534,00	
361- Ödenecek Sos. Güv. Kesintileri (İşçi ve İşveren payları)		1.460,00	
.../.../...			

01.03.2009 tarihi öncesi yapılacak muhasebe kayıtlarında gelir vergisi teşviki (%80), ilgili personelin ücretine dahil edilmelidir.

.../.../...			
360 – Ödenecek Vergi ve Fonlar	408,00		
335- Personele Borçlar		408,00	
.../.../...			

01.03.2009 tarihi sonrası yapılacak muhasebe kayıtlarında ise gelir vergisi teşviki (%80), beyannamede tahakkuk ettirilen vergiden terkin yoluyla indirilmelidir.

.../.../...			
360 – Ödenecek Vergi ve Fonlar		408,00	
602- Diğer Gelirler			408,00
(Sağlanan Teşvikler)			
.../.../...			

2.3. Damga Vergisi İstisnası

5746 sayılı Kanun kapsamındaki her türlü Ar-Ge ve Yenilik faaliyetleriyle ilgili olarak düzenlenen kağıtlar damga vergisinden müstesnadır.

Damga vergisi istisnasının uygulanabilmesi için:

- Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında yapılacak işlemleri belirten ve desteği veren kamu kurum ve kuruluşu,
- Ar-Ge merkezleri ile rekabet öncesi işbirliği projeleri için başvuru yapılan kamu kurumu,
- Teknoloji merkezi işletmeleri için TEKMER müdürlüğü,
- Uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projeleri için TÜBİTAK

tarafından onaylı listenin, işlem esnasında noter, resmî daireler, diğer kamu kurum ve kuruluşları gibi işlem yapan kurum ve kuruluşlara ibraz edilmesi yeterli olacaktır. İşlem esnasında, söz konusu onaylı listenin herhangi bir sebeple ibraz edilememesi durumunda, kâğıtlara ilişkin damga vergisi ilgililerce ödenir. Ayrıca yönetmelikte, Ar-Ge ve yenilik faaliyetleriyle ilgili olarak düzenlenen ve istisnaya konu olan kâğıtlar ile istisnanın uygulanmasına dayanak teşkil eden belgeler, kâğıtların düzenlendiği tarihten itibaren 5 yıl muhafaza edilir ve gerektiğinde ilgili kişi ve kurumlara ibraz edileceği de hükme bağlanmıştır.

Damga vergisine getirilen istisnanın da kapsamı oldukça geniştir. İstisnanın uygulamasındaki zorluk, hangi kağıtların Ar-Ge faaliyetleri ile ilişkilendirileceğidir. Ar-Ge faaliyetleri kapsamındaki kağıtlar, Ar-Ge faaliyeti çerçevesinde düzenlenen ve 11751 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun ekinde yer alan (1) sayılı tablodaki tüm kağıtları kapsamaktadır. Ar-Ge faaliyeti kapsamında kuruluşlar arasında yapılan sözleşmeler, Ar-Ge faaliyeti kapsamında çalıştırılan işçilerin maaş, ücret vb. ödemelerine ilişkin bordrolar, kira sözleşmeleri gibi pek çok şekilde düzenlenen kağıtlar bu istisnadan yararlanacaktır.

Ancak 31 Temmuz 2008 tarih ve 26953 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan

“Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği”ne göre Ar-Ge projesini ya da merkezini onaylayan kuruluşların buna ilişkin liste düzenlemeleri ve bu listeye istinaden (listenin ibrazı ile) damga vergisi istisnasının uygulanacağını belirtmiş olmasına karşın, uygulamanın nasıl gerçekleşeceği konusunda herhangi bir detay belirtilmemiştir. Damga vergisi istisnasının nasıl uygulanacağı konusunda açıklamaların en kısa sürede yapılması ve mükelleflere duyurulması gerekmektedir.

3. Sonuç

Ülkemizde yapılan ve araştırma – geliştirme faaliyetlerini desteklemeye yönelik teşviklerin 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.

Şu an yürürlükte olan “5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun”, buna bağlı tebliğ ve yönetmelik çerçevesinde yaşanan ve yaşanması muhtemel sıkıntılar yazımızın konusunu oluşturmuştur. Kurumlar, gelir ve damga vergisi teşvikleri detaylı bir biçimde incelendiğinde verilmesi hedeflenen teşviklerin uygulamada bazı sıkıntılarla karşılaştığı ve amacına ulaşamadığı görülmektedir.

En temel sıkıntı, Ar-Ge projelerinin desteklenme sürecinin uzun zaman alması ancak Ar-Ge teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve teşviklerden yararlanılmasının projenin yürütülmesi sırasında olmasıdır. Destek sürecinin kısaltılması ve projenin başlangıcı ile uyumlu hale getirilmesi sonucu bu sorun aşılabilecektir. Bunun yanısıra uygulanacak Ar-Ge indirimi ve gelir vergisi istisnalarına ilişkin açıklamaların yönetmelik ve tebliğlerle detaylı bir biçimde açıklanmasına rağmen damga vergisine yönelik net bir düzenleme yapılmamıştır. Bu da mükelleflerin damga vergisi istisnasından yararlanmak konusunda çekingen davranmaları sonucunu doğurmaktadır.

Ülkemizde düzenlenen vergisel teşviklerin ve verilen kamusal desteklerin pek çok ülkeye göre oransal olarak fazla olduğu söylenebilir. Ancak önemli olan husus, verilen teşvikten çok verilen teşvik karşılığı elde edilen getiridir. Bu da ancak verimliliğin artırılması, kaynakların doğru, zamanında ve yerinde kullanılması ile mümkün olmaktadır. Kanunların yürürlüğe girmesi

kadar doğru ve efektif bir biçimde uygulanması önem arz etmektedir. Nicel ve oransal olarak yeterli olan düzenlemelerin, sağduyulu bir çalışma ve iyi bir denetim ile sağlanacak uygulanabilirlikle pekiştirilmesi sonucu Ar-Ge teşvikleri amacına ulaşacak ve ülkemizin kalkınması mümkün olacaktır.

KAYNAKÇA

1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun, 12 Mart 2008 tarih ve 26814 sayılı Resmi Gazete

5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Genel Tebliği (Seri No:1), 6 Ağustos 2008 tarih ve 26959 sayılı Resmi Gazete

5838 Sayılı “Bazı kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun”, 28.02.2009 tarih ve 27155 (mükerrer) sayılı Resmi Gazete

Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği, 31 Temmuz 2008 tarih ve 26953 sayılı Resmi Gazete

KOSGEB Destekleri Yönetmeliği, 24.04. 2005 tarih ve 25795 sayılı Resmi Gazete

Şenlik, Ergun, “Ar-Ge Faaliyetlerinin Desteklenmesi”, Lebib Yalkın M evzuat Dergisi, Mayıs 2008, sayı 53

Özkaya, Niyazi, “5746 Sayılı Kanun Sonrasında Ar-Ge Faaliyetlerinde Gelir Vergisi Stopaj Desteği”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Ocak 2009, sayı :61