

ARAŞTIRMA-GELİŞTİRME HARCAMALARININ KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMALARI BAKIMINDAN GİDERLEŞTİRİLMESİ¹

Yrd.Doç.Dr.Erkan AYDIN²

Özet

Araştırma-Geliştirme (Ar-Ge), bilim ve teknolojinin gelişmesini sağlayıcı yeni bilgileri elde etmek ve mevcut birikimi geliştirmek amacıyla yürütülen çalışmalar olarak tanımlanabilir. Bir çok ülkede olduğu gibi ülkemizde de Ar-Ge faaliyetlerine yönelik vergi teşvikleri bulunmaktadır. Bunlardan biri de Kurumlar Vergisi Kanunu m.10 ile düzenlenmiş olan Ar-Ge indirimi uygulamasıdır.

Söz konusu düzenlemeye göre kurumlar tarafından yapılan Ar-Ge harcamalarının tamamı kurum kazancından indirim konusu yapılabilmektedir. Kurumun zararının bulunması veya kazancın yetersiz olması durumunda ise indirilemeyen Ar-Ge harcaması ertesi yılın kazancından indirilebilmektedir.

Anahtar Kelimeler: *Araştırma-Geliştirme (Ar-Ge), Kurumlar Vergisi, Ar-Ge İndirimi,*

THE DEDUCTION OF RESEARCH-DEVELOPMENT EXPENDITURES ACCORDING TO THE CORPORATE TAX CODE PRACTICES

Abstract

Research-Development (R&D) can be defined researching to improve science and technology in order to have new knowledge and to improve available ones. There are some tax incentives in Turkey as in many other countries. One of these tax incentives is R&D deduction regulated in article 10 of the Corporate Tax Code.

¹ Bu makale 04.05.2009 tarihinde yürürlükte olan yasal düzenlemeler esas alınarak yazılmıştır.

² Marmara Üniversitesi İİBF Mali Hukuk Anabilim Dalı, Öğretim Üyesi

According to this article, all of the R&D expenditures of companies are deductible within the profit of companies. In the case that the company has losses or insufficient profit, then the R&D expenditures can be deducted from next year's profit.

Key Words: Research-Development (R&D), Corporate Tax, R&D Deductions

Giriş

Günümüz dünyasında araştırma geliştirme (Ar-Ge), gerek işletmeler gerekse ülke ekonomileri açısından önemi giderek artan bir olgudur. Başta bilişim, iletişim ve bilgisayar teknolojileri, kimya, ilaç ve tıbbi cihaz sektörleri olmak üzere bir kısım sektörler ise nitelikleri gereği Ar-Ge faaliyetlerine ve bu faaliyetler sonucu sağlanacak olan yeniliklere, diğer bir ifade ile inovasyona çok daha fazla ihtiyaç duymaktadırlar. Teknolojiye dayalı üretim yapan işletmelerde Ar-Ge en önemli yatırım konularından birini oluşturmaktadır³. Buna paralel olarak günümüzde işletmelerin bilançolarında başta fikri haklar ve patentler olmak üzere gayrimaddi varlıkların toplam varlıklar içindeki değerinde gittikçe artan bir pay sahibi oldukları görülmektedir⁴.

Ar-Ge harcamaları günümüzde hem kamu kesiminde, hem de özel kesimde teknolojik buluşlara ve yeniliklere katkı sağlaması açısından iktisat politikasının bir aracı olarak giderek artan bir önem ve ağırlık kazanmıştır⁵. Nitekim Ar-Ge yatırımları ile ekonomik büyüme arasında olumlu bir ilişki olduğu gözle görülür bir gerçek olarak kabul edilmekte ve Ar-Ge harcamalarının topluma sağladığı niteliksel ve niceliksel faydalar ölçümlenmeye çalışılmaktadır⁶.

Ar-Ge faaliyetlerinin gerek ülke gerekse işletme ölçeğinde taşıdığı önem göz önünde bulundurularak başta vergi teşvikleri olmak üzere diğer mali ve finansal destekler ile özendirilmesi yoluna dünyanın bir çok ülkesince başvurulmaktadır. Dünyadaki gelişmeler göz önünde bulundurulduğunda Ar-Ge faaliyetlerini özendirmek amacıyla başvuru alan temel politikalar, bizzat kamu kurumlarınca Ar-Ge faaliyetlerinin yürütülmesi, işletmelerce yapılan faaliyetlerin kamu finansmanı yoluyla desteklenmesi ve başta vergi indirimleri olmak üzere diğer mali teşviklerin sağlanması olarak sıralanabilir⁷. Ar-Ge harcamalarına dönük teşviklere ilişkin dünya uygulamasına bakıldığında, yapılan Ar-Ge harcamasına dayalı vergi indirimi esas alan “Ar-Ge miktarı esaslı sistem”, indirim konusu yapılan Ar-Ge harcamalarına izleyen yıllarda ek artırımlar sağlayan “kümülatif vergi teşviki sistemi” ve Ar-Ge faaliyetlerinin özel kesim ile üniversite, kar amacı gütmeyen araştırma merkezleri

³ **Link, Albert N.:** “Methods For Evaluating The Return On R&D Investments”, Bozeman, Barry/Melkers, Julia (ed.): Evaluating R&D Impacts: Methods and Practice, Springer, New York, 1993, s.1

⁴ **Bulutoğlu, Kenan:** Türk Vergi Sistemi, 8.Baskı, Batı Türkeli Yay., İstanbul, 2004, s.24

⁵ **Tuncer, Selahattin:** “Ar-Ge Faaliyetlerinin Teşviki İle İlgili 5746 Sayılı Yasa”, Yaklaşım, S.185, Mayıs, 2008, s.12

⁶ **Smith, Bruce L.R/Barfield, Claude:** “Contributions of Research and Technical Advance to the Economy”, Smith, Bruce L.R/Barfield, Claude (ed.): Technology, R&D and the Economy, The Brookings Institution Press, Washington D.C., 1996, s.2

⁷ Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. **Günaydın,İhsan/Can, Fatih:** “Dünya’da ve Türkiye’de Ar-Ge Vergi Teşvikleri”, Vergi Dünyası, S. 318, Şubat, 2008, s.9 vd.

ve devlet kurumlarıyla ortak yapılması halinde “harcamalara vergi teşviki öngören sistem” olmak üzere üç temel teşvik sisteminin uygulandığı görülmektedir⁸.

Bu çalışmada Kurumlar Vergisi Kanunu⁹ (KVK) kapsamında kurumlarca yapılan Ar-Ge harcamalarının giderleştirilmesi ve diğer ilgili kanunlarda yer alan Ar-Ge teşviklerinin kurumların vergilendirilmelerine ilişkin olanları incelenmeye çalışılacaktır.

1.Araştırma-Geliştirme Faaliyeti Kavramı

Ar-Ge, genelde bilimsel ve teknik bilgi birikimini artırmak amacıyla sistematik bir temele dayalı olarak yürütülen yaratıcı çaba ve bilgi birikiminin yeni uygulamalarda kullanılması olarak tanımlanabilir¹⁰. Diğer bir ifade ile Ar-Ge faaliyetini, temel amacı üretimin geliştirilmesi, maliyetlerin azaltılması ve özellikle yeni ürünler geliştirilmesi için yapılan bilimsel ve teknolojik faaliyet olarak nitelemek olanaklıdır¹¹. Ar-Ge faaliyetinin birinci temel unsuru olan araştırmayı, temel araştırma ve uygulamalı araştırma olarak iki alt başlıkta ele almak olanaklıdır. Temel araştırma, geniş ölçüde araştırmacının ilgi alanı ve kişisel isteğine bağlı olarak daha çok bilimsel amaçla yapılan araştırma iken, uygulamalı araştırma özellikle endüstriyel işletmelerin belirli amaçlara dönük olarak yaptıkları araştırmadır¹². Ar-Ge faaliyetinin ikinci unsuru olan geliştirme ise araştırmalardan ve uygulamalardaki deneyimlerden sağlanan bilgilere dayalı olarak yürütülen sistematik çalışmalardır¹³. Geliştirme, araştırma faaliyeti sonuçlarını kullanarak uygulamada daha iyi sonuçlar elde etmeyi amaçlar¹⁴.

Diğer yandan Ar-Ge faaliyetlerini, herhangi bir doğrudan kullanım amacı gütmeksizin yeni bilgi üretimine yönelik yapılan temel araştırma, belirli bir üretim bilgisi elde etmek amacıyla dönük olarak yapılan uygulamalı araştırma, öngörülebilir bir bilgi arayışı amacıyla yapılan stratejik araştırma ve yeni ürün ve üretim süreci sağlamaya dönük olarak yapılan geliştirme olarak dört alt ayrımda ele almak mümkündür¹⁵.

5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun¹⁶ ile gerek Ar-Ge kavramı gerekse Ar-Ge ile ilişkili diğer kavramlar tanımlanmıştır. 5746 sayılı Kanun m.2’de araştırma ve geliştirme faaliyeti, “*kültür, insan ve toplumun bilgisinden oluşan bilgi dağarcığının artırılması ve bunun yeni süreç, sistem ve uygulamalar tasarlamak üzere kullanılması için sistematik bir temelde yürütülen yaratıcı çalışmaları, çevre uyumlu ürün tasarımı veya yazılım faaliyetleri ile alanında bilimsel ve teknolojik gelişme sağlayan, bilimsel ve teknolojik bir belirsizliğe odaklanan, çıktıları*

⁸ **Deyneli, Fatih:** “OECD Ülkelerinde Ar-Ge Faaliyetlerinin Gelişimi ve 86 No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği Çerçevesinde Türkiye Değerlendirmesi, Mali Pusula, S.9, Eylül, 2005, s.63-64

⁹ Resmi Gazete: 21.06.2006; 26205

¹⁰ **Sabuncuoğlu, Zeyyat/Tokol, Tuncer:** İşletme, Ezgi Yay., Bursa , 2001, s.336; **Ertürk, Mümin:** İşletme Biliminin Temel İlkeleri, Beta Yay., 3.Bası, İstanbul, 1998, s.369

¹¹ **Tuncer, Selahattin:** “Ar-Ge Teşvikleri İle İlgili Deyim ve Kavramlar”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S.60, Aralık, 2008, s.8

¹² **Mucuk, İsmet:** Modern İşletmecilik, Türkmen Kitabevi, 5.Basım, İstanbul, 2005, s.364

¹³ **Sabuncuoğlu/Tokol,** s.337

¹⁴ **Mucuk,** s.364

¹⁵ **George, Kenneth D./ Joll, Caroline/Link, E.L.:** Industrial Organisation, Routledge Publ., London, 1992, s.232-233

¹⁶ Resmi Gazete: 12.03.2008; 26814

özgün, deneysel, bilimsel ve teknik içerik taşıyan faaliyetler” olarak ifade edilmiştir¹⁷. Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği¹⁸ (Ar-Ge Yönetmeliği) m.4’te de aynı tanıma yer verilmiştir.

5746 sayılı Kanun m.2’de “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 yurtiçinde araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan ve en az elli tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam eden, yeterli Ar-Ge birikimi ve yeteneği olan birimler”olarak, “Ar-Ge projesi” ise “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 proje” olarak tanımlanmıştır. Ar-Ge faaliyeti sonucunda ulaşılmaya amaçlanan “yenilik” ise 5746 sayılı Kanun m.2’de “sosyal ve ekonomik ihtiyaçlara cevap verebilen, mevcut pazarlara başarıyla sunulabilecek ya da yeni pazarlar yaratabilecek; yeni bir ürün, hizmet, uygulama, yöntem veya iş modeli fikri ile oluşturulan süreçleri ve süreçlerin neticeleri” olarak ifade edilmiştir.

1 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nde¹⁹ (KVG) “1.Diğer İndirimler” bölümünde “10.2.Ar-Ge İndirimi”²⁰ başlığı altında “araştırma ve geliştirme (Ar-Ge) faaliyeti, bilim ve teknolojinin gelişmesini sağlayacak yeni bilgileri elde etmek veya mevcut bilgilerle yeni malzeme, ürün ve araçlar üretmek, yazılım üretimi dahil olmak üzere yeni sistem, süreç ve hizmetler oluşturmak veya mevcut olanları geliştirmek amacıyla yapılan düzenli çalışmalarını ifade etmektedir” tanımına yer verilmiştir.

2.Araştırma-Geliştirme Harcamalarının Kapsamı

5746 sayılı Kanun’da Ar-Ge harcamalarının kapsamına ilişkin bir belirleme yapılmamış, Ar-Ge Yönetmeliği ile konuya ilişkin ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır. Gerek Ar-Ge Yönetmeliği’nde, gerekse 1 Seri No’lu KVG’de Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamına giren harcamalar belirlenmiştir. 1 Seri No’lu KVG’de daha önce çıkarılan Ar-

¹⁷ 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu (Resmi Gazete: 06.07.2001; 24454) m.3’te Ar-Ge kavramı “bilim ve teknolojinin gelişmesini sağlayacak yeni bilgileri elde etmek veya mevcut bilgilerle yeni malzeme, ürün ve araçlar üretmek, yazılım üretimi dahil olmak üzere yeni sistem, süreç ve hizmetler oluşturmak veya mevcut olanları geliştirmek amacı ile yapılan düzenli çalışmalar” olarak tanımlanmıştır. 2002/4367 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin 2002/1 No’lu Tebliğ (Resmi Gazete: 30.07.2002; 24831) m.24’te Ar-Ge yatırımları “yeni bir ürün geliştirilmesi, ürün kalite ve standardının yükseltilmesi, maliyet düşürücü ve standart yükseltici yeni bir teknolojinin ülke şartlarına uyumunun sağlanması amacıyla yapılan araştırma ve geliştirme çalışmalarıyla, bu tür faaliyet sonuçlarının faydalı araç, gereç, malzeme, ürün, yöntem, sistem ve üretim tekniklerine uyarlanması için bilimsel esaslara uygun olarak yapılan ve her aşaması belirlenmiş araştırma ve geliştirme çalışmaları için gerçekleştirilen yatırımlar” şeklinde tanımlanmıştır.

¹⁸ Resmi Gazete: 31.07.2008; 26953

¹⁹ Resmi Gazete: 03.04.2007; 26482

²⁰ 1 Seri No’lu KVG’nin “10.2.Ar-Ge İndirimi” başlıklı bölümünde 2 Seri No’lu KVG (Resmi Gazete: 22.04.2008; 26855) ve 3 Seri No’lu KVG (Resmi Gazete: 20.11.2008; 27060) ile değişiklikler yapılmıştır.

Ge Yönetmeliği ile paralel düzenlemelere yer verilmiştir. Adı geçen Tebliğ’de “10.2.2. Ar-Ge Faaliyetleri” başlığı altında belirtilen amaçlara yönelik faaliyetlerin Ar-Ge faaliyeti olarak kabul edilebileceği ve bu kapsamdaki harcamaların indirimine konu olabileceği ifade edilmiştir.

Bu faaliyetler ilk olarak “bilimsel ve teknolojik alanlardaki belirsizlikleri gidermek ve bunları aydınlatmak amacıyla, bilim ve teknolojinin gelişmesini sağlayacak yeni teknik bilgilerin elde edilmesi”; ikinci olarak “yeni yöntemlerle yeni ürünler, madde ve malzemeler, araçlar, gereçler, işlemler, sistemler geliştirilmesi, tasarım ve çizim çalışmaları ile yeni teknikler ve prototipler üretilmesi”; üçüncü olarak “yeni ve özgün tasarıma dayanan yazılım faaliyetleri”; dördüncü olarak “bir ürünün maliyetini düşürücü, kalite, standart veya performansını yükseltici yeni tekniklerin /teknolojilerin araştırılması” ve son olarak “yeni üretim yöntemi, süreç ve işlemlerinin araştırılması veya geliştirilmesi” şeklinde sıralanmıştır.

Ar-Ge Yönetmeliği’nde “Ar-Ge ve yenilik harcamalarının kapsamı” başlıklı m.7 ve 1 Seri No’lu KVG’T’in “10.2.5. Ar-Ge harcamaları” başlıklı bölümü birlikte değerlendirildiğinde Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında değerlendirilen harcamalar ilk madde ve malzeme giderleri, amortismanlar, personel giderleri, genel giderler, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler, vergi, resim ve harçlar ile finansman giderlerinden oluşmaktadır.

“İlk madde ve malzeme giderleri”, her türlü doğrudan ilk madde, yardımcı madde, işletme malzemesi, ara mamul, yedek parça, prototip ve benzeri giderler ile Vergi Usul Kanunu’na²¹ (VUK) göre amortismanına tabi tutulması mümkün olmayan maddi kıymetlerin edinilmesine ilişkin giderleri kapsar. “Amortismanlar”, Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla edinilen amortismanına tabi iktisadi kıymetler için ayrılan amortismanlardan oluşur. “Personel giderleri”, 5746 sayılı Kanun kapsamında gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla çalıştırılan Ar-Ge personeliyle ilgili olarak tahakkuk ettirilen ücretler ile bu nitelikteki giderlerden oluşurken, “genel giderler” münhasıran Ar-Ge merkezlerinin elektrik, su, gaz, bakım-onarım, haberleşme, nakliye giderleri ile bu merkezlerde yürütülen faaliyetin devamlılığını sağlamak için yapılan giderlerden oluşur. “Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler” kapsamına ise normal bakım ve onarım giderleri hariç, 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 ödemeler girmektedir. “Vergi, resim ve harçlar” ile doğrudan Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ilişkin olan ve Gelir Vergisi Kanunu²² (GVK) ile KVK’ya göre gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınabilen vergi, resim ve harçlar kastedilmektedir. Son olarak “finansman giderleri”, Ar-Ge projesi bazında yerli, yabancı ve uluslararası kurumlardan temin edilen kredilere ilişkin finansman giderleridir.

Bunlara ek olarak rekabet öncesi işbirliği projelerinde, işbirliğini oluşturan kuruluşlarca bu işbirliğine ait özel hesaba aktarılan tutarlar, yukarıda sayılan Ar-Ge

²¹ Resmi Gazete: 10.01.1961; 10703

²² Resmi Gazete: 06.01.1961; 10700

harcamaları kapsamında olmak şartıyla, harcamanın yapıldığı dönemde katkı sağlayan kuruluşların Ar-Ge ve yenilik harcaması olarak kabul edilecektir.

Öte yandan Ar-Ge faaliyeti sayılmayan faaliyetler gerek 1 Seri No'lu KVGT'de gerekse Ar-Ge Yönetmeliği'nde belirlenmiştir. Adı geçen Tebliğ'de "10.2.3.Ar-Ge faaliyeti sayılmayan faaliyetler" başlığı altında "pazar araştırması ya da satış promosyonu, kalite kontrol, sosyal bilimlerdeki araştırmalar, petrol, doğalgaz, maden rezervleri arama ve sondaj faaliyetleri, icat edilmiş ya da mevcut geliştirilmiş süreçlerin kullanımı, biçimsel değişiklikler, bilimsel ve teknolojik yenilik doğurmayan rutin faaliyetler, ilk kuruluş aşamasında kuruluş ve örgütlenmeyle ilgili araştırma giderleri, proje sonucunda geliştirilen ürüne ilişkin fikri mülkiyet haklarının korunmasına yönelik çalışmalar, numune verilme amacıyla prototiplerden kopyalar çıkarılıp dağıtılması ve reklam amaçlı tüketici testleri" Ar-Ge faaliyetleri kapsamında değerlendirilmeyen faaliyetler olarak sıralanmıştır

3.Kurumlarca Yapılan Araştırma-Geliştirme Faaliyetlerini Teşvike Dönük Düzenlemeler

Ar-Ge indirimine ilişkin düzenleme 5520 sayılı KVK'da²³ "Diğer indirimler" başlığını taşıyan m.10'da yer almaktadır²⁴. Buna göre "mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 40'ı oranında hesaplanacak Ar-Ge

²³ Resmi Gazete: 21.06.2006; 26205

²⁴ Ar-Ge faaliyetlerini vergisel açıdan özendirilmeye dönük ilk düzenleme 3239 sayılı Kanun (Resmi Gazete: 11.12.1985; 18955) ile değişik 5422 sayılı KVK m.14'te yapılmış ve "mükelleflerin yılı içinde yaptıkları kendi araştırma ve geliştirme harcamaları tutarını geçmemek üzere ilgili dönemde ödemeleri gereken yıllık kurumlar vergisinin %20'sinin kanuni süresinde tahsilinden vazgeçilerek, bu orana isabet eden vergi üç yıl süre ile faizsiz olarak ertelenebilir. Ertelenen bu vergi kurumlar vergisinin ödenme taksitleri ile birlikte eşit taksitler halinde ödenir" hükmüne yer verilmiştir. Bu düzenleme ile yıllık kurumlar vergisi tutarının %20 kadarlık kısmı, yapılan Ar-Ge harcaması toplamını aşmamak kaydıyla üç yıl ertelenme olanağına kavuşturulmuştur. Yapılan düzenleme ile getirilen kolaylık bir indirim ya da istisna niteliğinde olmayıp kurumlara Ar-Ge harcaması yapmaları karşılığında ödemeleri gereken kurumlar vergisinin bir kısmını üç yıl süre ile kullanma, bir bakıma faizsiz kaynak kullanma olanağını sağlamıştır. (Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. **Gündüz, N.Kemal/Perçin, Necati**: "Araştırma ve Geliştirme (Ar-Ge) Harcamalarına İlişkin Olarak Yapılacak Olan Vergi Ertelemesi", Vergi Sorunları Dergisi, S.131, Ağustos, 1999, s.44-51; **Çakmak, Şefik**: Sirküler (II/124) Kurumlar Vergisi, "Araştırma ve Geliştirme Faaliyetleri ve Vergileme", Oluş Mali Hukuk Bürosu, Föyvolant Yay., 1/B, s.1 vd.). Ancak Ar-Ge harcamalarının özel kesim tarafından yapılmasını özendirme amacıyla getirilen faizsiz vergi ertelemesi şeklindeki bu uygulama zaman içerisinde teşvik edici etkisini kaybetmiştir. (Bu konuda bkz. **Ergün, Orhan**: "Ar-Ge İndirimi; Araştırma-Geliştirme Harcamalarına Uygulanan Vergisel Fayda", Mali Pusula, S.6, Haziran, 2005, s.103). Bu nedenle 5422 sayılı KVK m.14 hükmü 5228 sayılı Kanun'la (Resmi Gazete: 31.07.2004; 25539) değiştirilmiş ve "mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 40'ı oranında hesaplanacak 'Ar-Ge indirimi'nin "ticari kazanç gibi hesaplanan kurum kazancının tespitinde", "ayrıca hasıllattan" indirilebileceği hükmüne bağlanmıştır. Böylece 3239 sayılı Kanun ile sağlanan vergi ertelemesinden farklı olarak, "indirim" yoluyla kurumlar vergisi matrahını azaltıcı nitelikte bir vergi kolaylığı sağlanmış; aynı düzenleme 5520 sayılı KVK'ya taşınarak ve 5746 sayılı Kanun ile oran %100'e yükseltılarak uygulama sürdürülmüştür. (Bu konuda ayrıca bkz. **Akbulut, Akın**: "Ar-Ge Faaliyetlerinin Desteklenmesi ve 5746 Sayılı Kanun İle Yapılan Düzenlemeler", Vergi Dünyası, S.320, Nisan, 2008, s.44 vd.)

indirimi”, “kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla” kurum kazancından indirim konusu yapılacaktır²⁵.

5746 sayılı Kanun’da “İndirim istisna teşvik ve destek unsurları” başlıklı m.3’de yer alan düzenleme ile 31.12.2023’e kadar uygulanmak üzere “araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 100’ü oranında hesaplanacak Ar-Ge indirimi”nin kurumlar vergisi matrahından indirileceği hükmüne bağlanmış, böylece Ar-Ge indirimi oranı 01.04.2008 tarihinden itibaren %40’tan %100’e çıkarılmıştır.

5520 sayılı KVK’da Ar-Ge indirimi ile ilgili düzenlemenin gerekçesinde “ülkemizin kalkınmasında ve uluslararası rekabet gücünün artırılmasında araştırma ve geliştirmeye yönelik harcamaların gayrisafi milli hasıla içindeki payının artırılması büyük önem taşımaktadır. Bu nedenle, araştırma ve geliştirme harcaması yapan özel sektör kurumlarının bu alandaki çabalarının desteklenmesi için araştırma ve geliştirmeye yönelik harcamaların %40’ının beyan edilen gelirden indirilmesine olanak sağlayan bir düzenleme yapılmaktadır” ifadesine yer verilmiştir. Gerekçenin devamında “kapsama sadece işletme içi araştırma ve geliştirme faaliyetlerine yönelik harcamalar girmektedir. Bu yönüyle Ar-Ge faaliyetine yönelik olarak 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda yer alan teşvik edici düzenlemenin bir tamamlayıcısı niteliğindedir” denilmektedir.

Bu arada üzerinde durulması gereken bir diğer konu da 4691 sayılı Kanun’la getirilen teşviklerdir. Adı geçen Kanun m.8’de “bölgede yer alan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu bölgedeki yazılım ve Ar-Ge’ye dayalı üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları, faaliyete geçilmesinden itibaren beş yıl süre ile gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır” hükmüne yer verilmiştir. Bu Kanuna 5035 sayılı Kanun²⁶ ile eklenen geç.m.2’de yapılan düzenleme ile “yönetici şirketlerin²⁷ 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 kazançlar 31.12.2013 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden” istisna edilmiştir²⁸. Ayrıca 4691 sayılı Kanun m.8’de “yönetici şirket, bu Kanunun uygulanması ile ilgili işlemlerde her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır” hükmüne yer verilerek yönetici şirketlere faaliyet konuları ile ilgili olarak işlem üzerinden alınan vergiler bakımından muafiyet tanınmıştır.

Diğer yandan 4691 sayılı Kanun m.8 ile teknoloji geliştirme bölgesinde çalışan “araştırmacı, yazılımcı ve Ar-Ge personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri, bölgenin

²⁵ KVK’daki düzenlemeye paralel olarak GVK m.89’da “Diğer indirimler” başlığı altında “mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 100 ’ü oranında hesaplanacak "Ar-Ge indirimi" nin, beyan edilecek gelirden indirilebileceği belirtilmiştir.

²⁶ Resmi Gazete: 02.01.2004; 25334

²⁷ 4691 sayılı Kanun m.3’te “yönetici şirket”, “anonim şirket olarak kurulan”, teknoloji geliştirme bölgesinin “yönetimi ve işletmesinden sorumlu şirket” olarak tanımlanmıştır.

²⁸ Konuya ilişkin olarak bir özelgede teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren mükelleflerin, bölgedeki yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançların “faaliyete başlanılan tarihten bağımsız olmak üzere” 31.12.2013 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden istisna edildiği ifade edilmiştir. [İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Özelgesi: B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-10-7153 (www.ivdb.gov.tr/mukteza/2006/kurumlarvergisi2006/14662.htm), (20.01.2009)]

kuruluş tarihinden itibaren on yıl süre ile her türlü vergiden istisna” edilmiştir. Bunun yanında aynı düzenleme ile gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükelleflerince bu “bölgelerde Ar-Ge faaliyetlerinde bulunan kişi, kurum veya kuruluşlara makbuz karşılığı sponsor olarak yapılan bağış ve yardımlar toplamı”nın GVK ve KVK’da yer alan bağış ve yardımlara ilişkin hükümler çerçevesinde indirim tabi tutulacağı hükme bağlanmıştır. 5035 sayılı Kanun ile bu vergi kolaylıklarının da uygulanma süresi 31.12.2013’e kadar uzatılmıştır.

4. Kurum Kazançlarında Araştırma-Geliştirme İndirimi Uygulaması

“Diğer indirimler” başlığını taşıyan KVK m.10/(1)’de “kurumlar vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından sırasıyla aşağıdaki indirimler yapılır” hükmüne yer verildikten sonra indirim konusu yapılacak olanlar arasında “a” bendinde, birinci sırada “mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 100’ü oranında hesaplanacak ‘Ar-Ge indirimi’” düzenlenmiştir.

Düzenlemenin devamında “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 yararlanabilmesi için gerekli belgeler ile usulleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir” hükmüne yer verilmiştir.

Yasal düzenlemeden hareketle Ar-Ge indirimine esas olan harcamaların iki özelliği bir arada taşınması gerektiği ifade edilebilir. Bunlardan birincisi harcamanın daha önce üzerinde durulan çerçevesi yasal düzenlemelerle belirlenmiş şekilde yeni bilgi ve teknoloji arayışına yönelik faaliyetler için yapılıyor olması²⁹, ikincisi ise harcamanın Ar-Ge indiriminden yararlanacak olan işletmenin bünyesinde yapılmakta olan faaliyete ilişkin olmasıdır³⁰. Esas itibarıyla Ar-Ge faaliyeti işletme bünyesinde yapılmalıdır. Bu bakımdan işletmelerin ayrı bir Ar-Ge departmanı kurmaları gerekmektedir³¹. Ancak 1 Seri No’lu KVGT’de “10.2.9.1. Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler” başlığı altında yapılan açıklamalara göre fiili kullanım durumunun tespit edilmesi ve ortak giderlerin de buna göre paylaşılması şartıyla bir kuruma ait olduğu halde diğer kurumlarla ortak kullanılan Ar-Ge

²⁹ Yapılan faaliyetin bir Ar-Ge faaliyeti olup olmadığına dair idari görüş talebi sonucu verilen bir özeldede 1 Seri No’lu KVGT’de “10.2.2.Ar-Ge Faaliyetleri” başlıklı bölümde yer alan düzenlemeden hareketle “iktisap edilen sabit kıymetlerin, prototip üretim süreci sonuna kadar tamamen prototip üretimi için kullanılması halinde, hesaplanacak olan amortisman giderlerinin Ar-Ge harcaması kapsamında değerlendirilerek geçici vergi ve kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili satırlarına yazılarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır” yönünde görüş bildirilmiştir. [Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı Özeldesi:18.07.2007; B.07.GİB.16.16.01.KV.07.43/3128 (www.bursavdb.gov.tr/Img/uploads/mukteza/kvk), (25.12.2008)]

³⁰ Bu konuda ayrıca bkz. **Bıyık, Recep/Kıraflı, Aydın:** Giderler ve İndirimler, 4.Baskı, Yaklaşım Yay., Ankara, 2007, s.661

³¹ **Uysal, Ali/Eroğlu, Nurettin:** Açıklamalı ve Örnekli Kurumlar Vergisi Kanunu, 2.Baskı, Sözkese Matbaacılık, Ankara, 2008, s.463

departmanında yapılan Ar-Ge faaliyetleri ile işletme tarafından organize edilmek şartıyla, kamu kurum ve kuruluşlarına ait Ar-Ge merkezleriyle üniversiteler bünyesinde yapılan Ar-Ge faaliyetleri de işletme bünyesinde yapılmış Ar-Ge faaliyeti olarak kabul edilecektir. Ar-Ge faaliyetlerinin yürütülmesi esnasında, proje bazında yerli ve yabancı teknik personelden mesleki ve teknik destek alınması veya bazı analizlerin dışarıda yaptırılması nedeniyle katılan giderler de Ar-Ge harcaması olarak kabul edilecektir.

Kurumlarda Ar-Ge indiriminin uygulanmasına ilişkin esasların açıklandığı 1 Seri No'lu KVG'T'de "10.2.7. Ar-Ge indiriminin uygulanması" başlığı altında yasal düzenlemeye paralel olarak mükelleflerin, Ar-Ge harcamalarının %100'ü oranında hesaplayacakları Ar-Ge indirimini, beyanname üzerinden hesaplanan kurum kazancından indirebilecekleri belirtilmiştir³². Ayrıca adı geçen düzenlemede "Ar-Ge indirimini, Ar-Ge faaliyetine başladığı andan itibaren hem yıllık beyannameye hem de geçici vergi beyannamelerinde uygulanabilecektir" ifadesine yer verilmiştir. Tebliğ açıklamasına göre kurumlarca hesaplanan Ar-Ge indirim tutarı, mükellefler tarafından yıllık kurumlar vergisi beyanname ile geçici vergi beyannamesinin ilgili satırına yazılarak kazançtan indirilecektir. Diğer taraftan kurumun zararının bulunması halinde, Ar-Ge indirim zarar mahsubu yapıldıktan sonra elde edilen matrah esas alınarak uygulanacaktır³³.

KVK m.10'da yer alan bağış ve yardımlar ile sponsorluk harcamaları gibi diğer indirim unsurlarından farklı olarak Ar-Ge harcamalarının indirim konusu yapılamayan kısmının ertesi yıla aktarılmasına olanak tanınmıştır. Nitekim KVK m.10'da Ar-Ge harcamaları ile ilgili olarak "matrahın yetersiz olması nedeniyle ilgili dönemde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki hesap dönemlerine devreder" hükmüne yer verilmiştir. Buna göre ilgili dönemde kurum kazancın bulunmaması veya yetersiz olması nedeniyle indirim konusu yapılamayan Ar-Ge indirim tutarı sonraki hesap dönemlerine devredilebilecektir.

Ancak gerek yasal düzenlemede gerekse 1 Seri No'lu KVG'T'de yer alan düzenlemede bu devrin kaç dönem ile sınırlı olacağına dair bir belirlemeye yer verilmemiştir. Bu durumda herhangi bir süre sınırlaması olmaksızın Ar-Ge harcamaları üzerinden hesaplanan indirim tutarının tamamından yararlanılınca kadar indirim olanağının kullanılabilmesi sonucuna varılmaktadır³⁴.

³² İlaç üretimi ile uğraşan bir kurumun ticari bilanço karının 200.000 TL, kanunen kabul edilmeyen gider toplamının 40.000 TL, bunun yanında geçen yıla ait zararının 110.000 TL ve Ar-Ge harcaması tutarının 150.000 TL olması halinde kurumlar vergisi matrahı aşağıdaki gibi olacaktır:

Ticari bilanço karı:.....	200.000
Kanunen kabul edilmeyen gider:.....	+40.000
İndirim ve istisna öncesi kar:.....	240.000
Geçmiş yıl zararı:.....	-110.000
Ar-Ge harcaması (%100'ü indirilir):.....	-150.000
Kurumlar vergisi matrahı:.....	0

Gelecek yıla devreden Ar-Ge indirim tutarı:.....20.000 TL olacaktır.

³³ Bu konuda ayrıca bkz. **Oluş-Özbalcı Mali Hukuk Bürosu**: Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara, Nisan 2008, s.313

³⁴ Bu konuda aynı yöndeki bir başka görüş için bkz. **İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası**: "Ar-Ge ve Yenilik Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkındaki 5746 Sayılı Yasanın Getirdikleri", Mali Mevzuat Platformu, Rapor, 08/9-10-11-12, 15.03.2008, s.24; ayrıca bkz. **Tekin, Cem/Kartaloğlu**,

1 Seri no'lu KVGT'de "10.2.8. Aktifleştirilen kıymetlerin devri" başlığı altında Ar-Ge projesinin tamamlanmadan bir başka kuruma devredilmesi durumunda aktifleştirilen tutarların kurum kazancının tespitinde maliyet unsuru olarak dikkate alınacağı belirtilmiştir. Bunun yanında Ar-Ge projesini devralan kurumun bu projeye ilişkin olarak yaptığı ilave harcamalar nedeniyle Ar-Ge indiriminden yararlanması olanaklıdır. Ancak devreden kurumda yapılan Ar-Ge harcamalarının devralan kurum tarafından da indirim konusu yapılmasına olanak bulunmamaktadır. Tamamlanmış bir Ar-Ge projesinin başka bir kuruma satılması durumunda ise Ar-Ge projesini satınalan kurumun Ar-Ge indiriminden yararlanması söz konusu olmayacaktır. Aksi halde yapılan Ar-Ge harcamasının iki defa giderleştirilmesi sonucu ortaya çıkacaktır.

Kurumların diğer kurumlardan belirli koşullar çerçevesinde Ar-Ge desteği sağlaması da olanaklıdır. Nitekim Bakanlar Kurulu'nun "94/6401 sayılı İhracata Yönelik Devlet Yardımları Kararı"na³⁵ dayanılarak hazırlanan "Para-Kredi Koordinasyon Kurulu'nun 9/9/1998 tarih ve 98/16 sayılı Kararı" esas alınarak yayımlanan "98/10 sayılı Araştırma-Geliştirme (Ar-Ge) Yardımına İlişkin Tebliğ"³⁶ çerçevesinde Dış Ticaret Müsteşarlığı'nca, sanayi kuruluşlarınca yürütülen ve uzman kurumlar tarafından Ar-Ge projesi niteliğinde olduğu belirlenen projeler kapsamında projeyi yürüten kurumların katlandıkları giderlerin belli bir oranı hibe şeklinde karşılanmakta veya bu projelere geri ödeme koşuluyla sermaye desteği sağlanmaktadır.

1 Seri No'lu KVGT'de "10.2.9.2.4. Diğer kurumlardan sağlanan Ar-Ge destekleri" başlığı altında yapılan düzenleme gereğince bu çerçevede geri ödeme koşuluyla sermaye desteği olarak sağlanan destekler, mükellef kurum tarafından borç olarak kabul edilecek ve ticari kazançta dahil edilmeyecektir. Buna karşın yukarıda belirtilen mevzuat çerçevesinde hibe şeklinde sağlanan destek tutarları ile diğer kurumlardan bu mahiyette sağlanacak her türlü katkı tutarları, ticari kazancın bir unsuru olarak kurum kazancına dahil edilecektir. Ancak giderleri, bu tür desteklerle karşılanan Ar-Ge harcamaları da diğer Ar-Ge harcamaları ile aynı esaslar çerçevesinde Ar-Ge indiriminin hesabında dikkate alınacaktır.

5.Araştırma-Geliştirme Harcamalarının Muhasebeleştirilmesi ve Kayıtlarda İzlenmesi

1 Seri No'lu KVGT'de "10.2.6. Ar-Ge harcamalarının kayıtlarda izlenmesi" başlığı altında Ar-Ge harcamalarının muhasebeleştirilmesine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Buna göre "kurumlar, hesap dönemi içerisinde gayrimaddi hakka yönelik yaptıkları araştırma ve geliştirme harcamalarının tamamını aktifleştirmek zorundadırlar". Yasal düzenlemede açıkça belirtilmemesine karşın yapılan idari düzenleme ile Ar-Ge harcamalarının giderleştirilmesinde yapılan harcamanın aktifleştirilerek amortismanına tabi tutulması yöntemi benimsenmiştir.

Emre: Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Maliye ve Hukuk Yay., Ankara, 2007, s. 420

³⁵ Resmi Gazete: 11.01.1995; 22168

³⁶ Resmi Gazete: 04.11.1998; 23513

Ancak bu durum proje sonucu ortaya bir gayrimaddi hak çıkması halinde söz konusu olacak ve aktifleştirilmesi gereken tutar, amortisman yoluyla itfa edilecektir³⁷. Nitekim projeden, daha sonraki yıllarda vazgeçilmesi veya projenin tamamlanmasının olanaksız olması durumunda, kurumun Ar-Ge faaliyeti kapsamında yapmış olduğu ve önceki yıllarda aktifleştirdiği harcama tutarlarının doğrudan gider olarak indirim konusu yapılabilmesi mümkün olacaktır³⁸. O halde 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.

Diğer yandan, gayrimaddi hakka yönelik olmayan ve VUK hükümleri çerçevesinde aktifleştirilmesi gerekmeyen harcamaların doğrudan gider yazılabilmesine olanak tanınmıştır³⁹. Burada son olarak mükelleflerin Ar-Ge projesi kapsamındaki harcamalarını, işletmenin diğer faaliyetlerine ilişkin harcamalarından ayırarak, Ar-Ge indiriminin doğru hesaplanmasına imkan verecek şekilde muhasebeleştirilmelerinin zorunlu olduğunu belirtmek gerekmektedir.

6. Araştırma-Geliştirme Projesi İle İlgili Belgeler

1 Seri No'lu KVG'T'de Ar-Ge indiriminden yararlanacak mükelleflerden istenecek belgelere ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. "10.2.9.2.1. Ar-Ge projesi ile ilgili olarak istenecek belgeler" başlığı altında yapılan idari düzenlemede "Ar-Ge indiriminin uygulanmaya başlanacağı döneme ait geçici vergi beyannamesinin verileceği tarihe kadar" Ar-Ge faaliyetiyle ilgili olarak hazırlanacak raporun, Gelir İdaresi Başkanlığı'na gönderilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Ayrıca, 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 harcamalarının da Ar-Ge indiriminden yararlanabilmesine olanak tanınmıştır. Ancak Ar-Ge projesi tamamlandıktan sonra yapılan başvuruların değerlendirmeye alınması söz konusu olmayacaktır.

³⁷ 333 Seri No'lu VUKGT'ye (Resmi Gazete:28.04.2004; 25446) ekli listede işletme bünyesinde gerçekleştirilen ve gayrimaddi hak niteliği kazanan "Ar-Ge giderleri" için 5 yıllık faydalı ömür belirlenirken, 389 Seri No'lu VUKGT'ye (Resmi Gazete: 27.12.2008; 27093) ekli listede yer alan açıklamalara göre Ar-Ge faaliyeti olarak değerlendirilmeyen, mükelleflerin işletmeleri bünyesinde gerçekleştirmedikleri, dışarıdan hizmet satın alma yoluyla veya benzeri şekilde gerçekleştirdikleri gayrimaddi hakka yönelik harcama tutarları, iktisap edilen veya yapılan araştırmalar sonucu ortaya çıkan kıymetin niteliğine göre "gayrimaddi iktisadi kıymetler" sınıfı kapsamında 15 yıllık faydalı ömür esas alınarak itfa edilecektir. (Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. **Şeker, Sakıp**: "Ar-Ge Harcamalarının Muhasebesi ve İndirimi", Vergi Sorunları Dergisi, S.245, Şubat, 2009, s.33-34)

³⁸ 1 Seri No'lu KVG'T'de konuya ilişkin olarak "örneğin; bir kurum tarafından 3 yıl süreli Ar-Ge projesi hazırlanarak, ön fizibilite çalışmalarının akabinde, Ar-Ge faaliyetine başlanılmıştır. İkinci yılın sonunda, kurum Ar-Ge projesinin gerçekleşmesinin mümkün olmadığı düşüncesiyle projeden vazgeçme kararı almıştır. Dolayısıyla, projenin başlama tarihinden itibaren aktifleştirilen Ar-Ge harcamaları, projeden vazgeçildiği tarih itibarıyla doğrudan gider yazılabilecektir" açıklamasına yer verilmiştir.

³⁹ 1 Seri No'lu KVG'T'de konuya ilişkin olarak verilen örnekte "kanseri ilacı geliştirmek için yapılan araştırma faaliyetleri sonucunda patent, lisans gibi bir gayrimaddi hak ortaya çıkacağından, yapılan araştırma harcamalarının aktifleştirilmesi gerekecektir" denilmektedir.

Maliye Bakanlığı, raporun genel değerlendirmesini yaptıktan sonra, incelenerek münhasıran yeni bilgi ve teknoloji arayışına yönelik olup olmadığının belirlenmesi için, projeyi Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumuna (TÜBİTAK) veya üniversiteler ile araştırmaya konu olan alanda uzmanlaşmış kuruluşlara gönderecektir. Ar-Ge projesine ilişkin incelemeyi yapacak kuruluş, ihtiyaç duyması halinde ilave bilgi veya belgeleri de isteyerek, kendi uzmanlarına veya görevlendireceği başka kuruluşlara ait uzmanlara gerekli incelemeleri kısa sürede yaptırarak ve düzenleyeceği değerlendirme raporunu Gelir İdaresi Başkanlığı'na ve başvuru sahibine iletacaktır⁴⁰. Nitekim konuya ilişkin bir kararında Danıştay, "TÜBİTAK'ca düzenlenen inceleme raporuna istinaden kurumun faaliyetlerinin bilimsel araştırma ve geliştirme konusunda yeterli olmadığı" gerekçesiyle Ar-Ge harcamasına ilişkin vergi kolaylığından yararlandırılmama hükmütmüştür⁴¹.

TÜBİTAK veya üniversiteler ile araştırma yapılan konuda uzmanlaşmış kuruluşlarca Ar-Ge projesi olarak değerlendirilmeyen ve hakkında düzenlenen "Ar-Ge Projesi Değerlendirme Raporu" olumsuz olan projeler nedeniyle mükellef tarafından haksız yere indirim konusu yapılan tutarlar, yapılan cezalı tarhiyat sonucunda vergi ziyai cezası ve gecikme faizi ile birlikte mükelleften talep edilecektir.

Ar-Ge indirimi ile ilgili olarak düzenlenmesi gereken belgelerden bir diğeri de "yeminli mali müşavir tasdik raporu"dur. Nitekim "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları ve Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik"⁴² hükümleri uyarınca "Ar-Ge indirimi" ile ilgili işlemler yeminli mali müşavirlerin (YMM) tasdik edeceği konular kapsamına alınmıştır. Ar-Ge indiriminden yararlanan mükelleflerin, kurumlar vergisi beyannamesinde, yararlanılan Ar-Ge indiriminin doğru hesaplandığı ve uygulandığına ilişkin YMM tasdik raporunu⁴³ bağlı buldukları

⁴⁰ Diğer taraftan 1 Seri No'lu KVG'T düzenlemesi gereğince "Para-Kredi ve Koordinasyon Kurulu Kararlarına istinaden uygulanan Ar-Ge yardımına ilişkin mevzuat çerçevesinde TÜBİTAK tarafından daha önce incelemesi 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 Başkanlığı'na müracaat etmelerine gerek olmayıp, desteklenmesi uygun bulunmuş projelere ilişkin Ar-Ge değerlendirme raporları veya TÜBİTAK'dan alınan destek karar yazısının bir örneğinin YMM tasdik raporuna eklenmesi yeterli olacaktır". Aynı konudaki bir özeldede de TÜBİTAK'ca desteklenmeye uygun bulunarak Ar-Ge yardımından yararlanabileceği belirtilen projelerin, Ar-Ge indiriminden yararlanabilmesi için, projelere ilişkin değerlendirme raporu örneğinin, 1 Seri No.lu KVG'T'de belirtilen bilgileri içerecek şekilde düzenlenen YMM tasdik raporuna eklenmesinin yeterli olduğu ve tekrar inceleme yapılması için Gelir İdaresi Başkanlığı'na başvurulmasına gerek bulunmadığı yönünde görüş bildirilmiştir. [İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Özeldesi: 12.05.2008; 176300/ÖZ/291 (Kişisel Arşiv)]

⁴¹ Dnş 3.D., E.1995/1845, K.1995/4142, 11.12.1995 (Kişisel Arşiv)

⁴² Resmi Gazete: 02.01.1990;

⁴³ 1 seri No'lu KVG'T'de "10.2.9.2.3. Yeminli mali müşavir tasdik raporu" başlığı altında yer alan açıklamalara göre YMM tasdik raporunda; "tasdik raporuna eklenecek olan ve teknik kuruluşlarca düzenlenmiş olan 'Ar-Ge Projesi Değerlendirme Raporu'nda belirtilen projenin veya projelerin hangi aşamada bulunduğu, bu projelerin sonuçları ile uygulanma durumuna ilişkin mükellef kurumdan alınan bilgiler", "Ar-Ge departmanına ilişkin mükellef kurumdan alınan bilgiler", "Ar-Ge indirimine konu olan harcamaların ana gruplar itibarıyla dökümü", "dönem içinde Ar-Ge departmanında kullanılan ve Ar-Ge indirimine konu edilen sabit kıymetlere ilişkin liste ve bunlar için

vergi dairelerine belirtilen süre içinde vermeleri gerekmektedir. Ar-Ge proje değerlendirme raporlarının, YMM tasdik raporlarının verilmesi gereken ay içinde veya daha sonra verilmesi durumunda da mükelleflerin Ar-Ge indiriminden yararlanmaları olanaklıdır. Ancak bu durumda, değerlendirme raporunun ilgili vergi dairesine verildiği tarihten itibaren en geç otuz gün içerisinde YMM tasdik raporunun ibraz edilmesi zorunludur. Zira YMM tasdik raporunun bu sürede verilememesi halinde Ar-Ge indiriminden yararlanılması olanaklı değildir. Diğer yandan Ar-Ge indirimine ilişkin konuların tam tasdik raporunda belirtilmiş olması durumunda, Ar-Ge indirimine ilişkin olarak mükelleflerden ayrıca YMM tasdik raporu talep edilmeyecektir.

7.Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde ve Serbest Bölgelerde Yapılan Araştırma-Geliştirme Harcamaları

Kurumların Ar-Ge indiriminden yararlanabilmeleri açısından, Ar-Ge faaliyetinin işletme bünyesinde yapılmış olması koşuluyla Ar-Ge departmanının bulunduğu yerin önemi bulunmamaktadır. Kurumun faaliyet yeri olması şartıyla, gerek kurumun merkezinin bulunduğu yerde veya ayrı bir yerde, gerekse teknoloji geliştirme bölgelerinde kurulan Ar-Ge departmanlarında yapılan harcamalardan yasal düzenlemeye ve 1 Seri No'lu KVG'T'de yapılan düzenlemelere uyan harcamalar Ar-Ge indirimi kapsamında değerlendirilecektir⁴⁴.

Ancak teknoloji geliştirme bölgelerinde veya serbest bölgelerde gerçekleştirilen Ar-Ge faaliyetlerinden bir kazanç doğması ve bu kazançla ilgili olarak 4691 sayılı Kanun geç.m.2 veya 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu geç.m.3'te⁴⁵ yer alan istisnadan yararlanılacak olması durumunda, istisna uygulanacak kazancın elde edilmesine yönelik olarak yapılan harcamalar Ar-Ge indirimi kapsamında değerlendirilmeyecektir. Zira KVK m.5/(3) uyarınca “kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesi kabul edilmez”.

ayrılan amortisman tutarları”, “dönem içinde alınan ilk madde, yarı mamül ve diğer sarf malzemeleri listesi, kullanım, iade, satış ve çıkan firelere ilişkin tutar ve miktar itibarıyla bilgiler”, “Ar-Ge ünitesinde çalışanlar ve ücretleri”, “dışarıdan alınan danışmanlık, ekspertiz ve benzeri hizmetlere ilişkin bilgiler”, “geçici vergi dönemleri itibarıyla uygulanan Ar-Ge indirimi tutarları” ve “uygulanması gereken Ar-Ge indiriminin hesaplanması” ile ilgili bilgilerin bulunması zorunludur.

⁴⁴ Konuya ilişkin bir özelgede münhasıran teknoloji bölgesinde yapılan yazılım faaliyetinden sağlanan gelirlerin istisna kapsamında olduğu ve kurumlar vergisine tabi tutulmayacağı, ancak “yazılımların üretiminden sonra” yapılan “kurulum, test çalışmaları, onarım, eğitim, teknik hizmet ve danışmanlık gibi hizmetlerden sağlanan kazançların istisnaya konu teşkil etmesi mümkün olmadığından, kurumlar vergisine tabi olması” gerektiği belirtilmiştir. [İstanbul Defterdarlığı Özelgesi: B.07.4.DEF.0.34.11./KVK-8 (Kişisel Arşiv)]

⁴⁵ 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'na (Resmi Gazete: 15.06.1985; 18785), 5084 sayılı Kanun (Resmi Gazete: 06.02.2004; 25365) ile eklenen geç.m.3'e göre, serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin; “bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançları”, bu maddenin yürürlüğe girdiği 06.02.2004 tarihi itibarıyla “faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere gelir veya kurumlar vergisinden” istisna edilmiştir. Bunun yanında “Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar; serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır”. Ayrıca “bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinden en az %85'ini yutduğuna ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler” gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Dolayısıyla bu bölgelerde yapılan ve istisnaya tabi kazanç sağlayıcı nitelikte olan Ar-Ge faaliyetleri için yapılan harcamaların Ar-Ge indiriminden yararlandırılması söz konusu olmayacaktır. Buna karşın teknoloji geliştirme bölgelerinde veya serbest bölgelerde yürütülen Ar-Ge faaliyetlerinin işletmenin esas faaliyet konusuyla ilgili olması ve bu nedenle 4691 sayılı Kanun'da belirtilen istisnaya konu olmaması halinde bu harcamaların KVK m.10 kapsamında Ar-Ge indiriminden yararlandırılması olanaklıdır⁴⁶.

Nitekim konuya ilişkin bir özeltede teknokentlerdeki Ar-Ge faaliyetlerinden bir kazanç doğması ve bu kazançla ilgili olarak 4691 sayılı Kanun geç.m.2'de öngörülen istisnadan yararlanılacak olması durumunda, istisna uygulanacak kazancın elde edilmesine yönelik olarak yapılan harcamaların KVK m.10'a göre Ar-Ge indiriminden de yararlanabilecek nitelikte olması halinde bu harcamaların Ar-Ge indirimi kapsamında değerlendirilmeyeceği yönünde görüş belirtilmiştir⁴⁷.

8.5746 Sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Kapsamında Araştırma-Geliştirme Faaliyetlerinin Teşviki

KVK m.10'da yer alan ve yukarıda incelemeye çalıştığımız indirim uygulamasına benzer bir uygulama da 5746 sayılı Kanun'da yer almaktadır. Nitekim "*İndirim, istisna, destek ve teşvik unsurları*" başlığını taşıyan m.3'te "*Ar-Ge indirimi*" kapsamında "*teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, rekabet öncesi işbirliği projelerinde ve teknogirişim sermaye desteklerinden yararlananlarca gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik harcamalarının tamamı ile 500 ve üzerinde tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam eden Ar-Ge merkezlerinde ayrıca o yıl yapılan Ar-Ge ve yenilik harcamasının bir önceki yıla göre artışının yarısı*"nın, KVK m.10'e göre kurum kazancının ve GVK m.89'a göre ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılacağı belirtilmiştir.

Düzenlemede Ar-Ge harcamalarının VUK'a göre "*aktifleştirilmek suretiyle amortisman yoluyla itfa*" edileceği, "*bir iktisadi kıymet oluşmaması halinde ise doğrudan gider*" yazılacağı belirtilmiştir. Ayrıca "*kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili hesap döneminde indirim konusu yapılamayan tutar*"ın sonraki hesap dönemlerine devredileceği ve devredilen tutarların takip eden yıllarda VUK'a göre belirlenen "*yeniden değerlendirme oranında artırılarak*" dikkate alınacağı hükme bağlanmıştır.

5746 sayılı Kanun'da "*İndirim, istisna, destek ve teşvik unsurları*" başlığı altında m.3'te, "*gelir vergisi stopajı teşviki*" alt başlığı ile "*kamu personeli hariç olmak üzere teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde ve rekabet öncesi işbirliği projelerinde çalışan Ar-Ge ve destek personelinin; bu çalışmalarını karşılığında elde ettikleri ücretlerinin doktoralı olanlar için yüzde doksani, diğerleri için yüzde sekseni gelir vergisinden müstesnadır*" hükmüne yer verilmiştir. Bu düzenlemenin uygulama esasları "*1 Seri No'lu 5746 Sayılı*

⁴⁶ Bu konuda ayrıca bkz. **Uysal/Eroğlu**, s.463

⁴⁷ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Özelgesi: 18.01.2007; B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-10-7408 [www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2007/kurumlarvergisi2007/7408.htm] (12.01.2009)]

Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Genel Tebliği"⁴⁸ ile açıklanmış, ayrıca diğer idari görüşler ile uygulama yönlendirilmeye çalışılmıştır⁴⁹.

Öte yandan 4961 sayılı Kanun m.4'te ise "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" hükmüne yer verilmiş⁵⁰ ve "asgari Ar-Ge personeli sayısının hesabında fiilen ve tam zamanlı olarak çalışan personelin üçer aylık dönemler itibarıyla ortalaması"nın esas alınacağı belirtilmiştir.

5746 sayılı Kanun m.3'te yer alan bir diğer düzenleme ise "fon teşviki" olarak adlandırılan desteğin muhasebeleştirilmesine ilişkindir. Buna göre "Ar-Ge ve yenilik

⁴⁸ "1 Seri No'lu 5746 Sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Genel Tebliği"nde (Resmi Gazete: 06.08.2008; 26959) "3.Gelir Vergisi Teşviki Uygulaması" başlığı altında "gelir vergisi stopajı teşvikinin hesaplanmasında kapsama giren personelin fiilen Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ayırdıkları zamanun, toplam çalışma zamanına oranı esas alınacaktır. Kanun kapsamında faaliyette bulunan personelin, ay içindeki çalışmalarının tamamının Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri 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 alınmaz", "kısmi çalışma halinde ise, personelin Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ayırdığı zamanun toplam çalışma zamanına oranı dikkate alınmak suretiyle bulunan ücret tutarları Ar-Ge ve yenilik harcaması olarak dikkate alınacaktır" şeklindeki açıklamalara yer verilmiştir.

⁴⁹ Konuya ilişkin bir özalgede "TÜBİTAK tarafından destek kararı çıkmış Ar-Ge Projesine verilen destek yazısının bir örneğinin Yeminli Mali Müşavir tasdik raporuna eklenerek vergi dairesine ibraz edilmesi suretiyle Ar-Ge faaliyeti kapsamındaki harcamalar için Ar-Ge indirimi uygulamasından yararlanılabileceği, 5746 Sayılı Kanuna göre işletmede çalışmakta olan Ar-Ge ve destek personelinin bu çalışmalarını karşılığında elde ettikleri ücretlerin doktoralı olanlar için yüzde doksanı, diğerleri için yüzde sekseninin gelir vergisinden müstesna tutulması gerektiği" belirtilmiştir. [İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Özelgesi: 04.08.2008; 176200-ÖZ/963-6638 (Kişisel Arşiv)]. Diğer yandan 5838 sayılı Kanun (Resmi Gazete: 28.02.2009; 27155 mük.) ile GVK'ya eklenen geç.m.75'te 31.12.2013 tarihine kadar geçerli olmak üzere 5746 sayılı Kanun m. 3/II'de belirtilen "Ar-Ge ve destek personelinin, bu çalışmalarını 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" hükmüne yer verilmiş ve konuya ilişkin açıklamalar "2 Seri No'lu 5746 Sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Genel Tebliği" (Resmi Gazete: 24.03.2009; 27179) ile yapılmıştır. (Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. **Erdem, Tahir**: "Ar-Ge Yasası Kapsamında Öngörülen Gelir Vergisi Stopaj Teşviki Uygulaması", Vergi Sorunları Dergisi, S.247, Nisan, 2009, s.162 vd.)

⁵⁰ Bu hüküm paralelinde "1 Seri No'lu 5746 Sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Genel Tebliği"nde "3.Gelir Vergisi Teşviki Uygulaması" başlığı altında "gelir vergisi stopajına ilişkin teşviklerden yararlanacak olan destek personelinin tam zaman eşdeğeri sayısı, toplam tam zamanlı Ar-Ge personeli sayısının yüzde onunu geçemez" ifadesine yer verildikten sonra "hesaplamalarda çıkan kesirler tama tamamlanır. Destek personelinin tam zaman eşdeğeri sayısı, toplam tam zamanlı Ar-Ge personeli sayısının yüzde onunu geçmesi halinde brüt ücreti en az olan destek personelinin ücretinden başlanılarak hangi personelin faydalanacağı belirlenir. Yararlanacaklar kapsamında olanların ücretleri eşit ise işverenlerce belirleme yapılır" yönünde açıklama yapılmıştır.

faaliyetlerinde bulunanların; kamu kurum ve kuruluşları, kanunla kurulan vakıflar ile uluslararası fonlardan aldıkları destekler özel bir fon hesabında” tutulmalıdır. Bu fon, kurumlar vergisine tabi kazancın ve ilgili yılda yapılan Ar-Ge harcaması tutarının tespitinde dikkate alınmayacaktır. Ancak bu fonun, elde edildiği hesap dönemini izleyen beş yıl içinde sermayeye ilave edilmesi dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi durumunda, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğratılmış sayılacaktır.

Son olarak 5746 sayılı Kanun m.3'te rekabet öncesi işbirliği projelerinde, işbirliğini oluşturan kuruluşların, bu işbirliğine yaptıkları katkıların, işbirliği protokolünde belirlenen kuruluşlardan biri adına açılacak “özel bir hesapta izleneceği” hükme bağlanmıştır. Söz konusu hüküm gereğince “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”. Bu çerçevede rekabet öncesi işbirliği projesi özel hesabında toplanan tutarın, hesabı açan kurumun kazancına dahil edilecek bir unsur olarak dikkate alınması söz konusu değildir.

Sonuç

Ar-Ge faaliyetlerinin ülke ekonomileri ve işletmeler açısından verimlilik ve büyüme bakımından taşıdığı önem giderek artmaktadır. Bu durum göz önünde bulundurularak Ar-Ge faaliyetlerinin başta vergi teşvikleri olmak üzere çeşitli araçlarla özendirilmesi yoluna gidilmektedir.

Ülkemizdeki Ar-Ge faaliyetlerine dönük teşvikleri, başta KVK m.10'da (ve benzer şekilde GVK m.89'da) düzenlenmiş olan Ar-Ge indirimi uygulaması, 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu ve 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun ile getirilen teşvikler olarak üç grupta ele almak mümkündür⁵¹. 5746 sayılı Kanun ile gerek Ar-Ge harcamalarının kapsamı belirlenmiş gerekse Ar-Ge ile ilgili diğer unsurların yasal çerçevesi düzenlenmiştir. 4691 sayılı Kanun'la da teknoloji geliştirme bölgelerinin yasal altyapısı hazırlanmıştır.

KVK m.10/(1)-a'da yer alan düzenleme ile “mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 100'ü oranında hesaplanacak Ar-Ge indirimi”nin kurum kazancından indirilmesi öngörülmüştür.

KVK m.10'da yer alan Ar-Ge indirimi oranının %40'dan %100'e çıkarılması özellikle yeni üretim bilgisi ve teknolojiye dayalı olarak üretim yapan kurumlar açısından büyük bir avantaj sağlamış bulunmaktadır. Ayrıca yoğun Ar-Ge faaliyeti yürütülen sektörlerde doğrudan yabancı sermaye yatırımlarının ülkemize çekilmesi bakımından da olumlu bir etki yaratacağı kuşkusuzdur. Ancak bunun yeterli olmadığı ve yapılan Ar-Ge harcamasının vergiye tabi kurum kazancından indirilmesi yerine hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi gerektiği yönündeki görüşler⁵² de tartışmaya değer yaklaşımlardır.

⁵¹ Bu konuda bkz. **Tuncer, Selahattin**: “Türkiye’de Ar-Ge Faaliyetlerinin Desteklenmesi İle İlgili Üç Aşama-Üç Yöntem”, Vergi Dünyası, S.332, Nisan, 2009, s.4 vd.

⁵² Bu konuda bkz. **Günaydın/Can**, s.29

5746 sayılı Kanun'la teknoloji merkezlerinde, teknogirişim sermaye desteği alan işletmelerde ve Ar-Ge merkezlerinde istihdam edilen personel ile kamu kurum ve kuruluşlarıyla kanunla kurulan vakıflarca veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK'ca yürütülen Ar-Ge projeleriyle rekabet öncesi işbirliği projelerinde alışan Ar-Ge ve destek personeline yapılan ücret ödemeleri için getirilen kapsamlı gelir vergisi teşviği de Ar-Ge faaliyeti yürüten kurumların istihdam maliyetlerini büyük ölçüde düşürmesi bakımından önemlidir.

Ar-Ge faaliyeti kapsamında uygulamaya konulan proje sonucunda ortaya bir gayrimaddi hak çıkması halinde yapılan Ar-Ge harcaması aktifleştirilerek, amortisman yoluyla itfa edilecektir. Diğer yandan projenin tamamlanmasının olanaksız olması veya projeden daha sonraki yıllarda vazgeçilmesi durumunda, Ar-Ge faaliyeti kapsamında yapılmış olan ve önceki yıllarda aktifleştirilen harcama tutarlarının doğrudan gider olarak indirim konusu yapılabilmesine imkan tanınması, kurumları Ar-Ge faaliyetlerine yöneltmek bakımından olumlu katkı sağlayıcı bir düzenlemedir.

Kurum kazancının yetersiz olması veya kurumun zararda olması nedeniyle indirim konusu yapılamayan Ar-Ge harcaması tutarının takip eden vergilendirme döneminde indirilmesine de olanak tanınmıştır. KVK m.10'da yer alan bağış ve yardımlar ile sponsorluk harcamaları gibi diğer harcamalara tanınmayan bu olanağın Ar-Ge harcamalarına tanınmış olması da olumlu bir yaklaşımdır.

Ancak gerek KVK m.10 hükmünde, gerekse 1 Seri No'lu KVGT'deki açıklamalarda bu devrin kaç dönem ile sınırlı olacağına dair bir belirleme yapılmamış olması duraksamalara neden olmaktadır. Bu durumda herhangi bir süre sınırlaması olmaksızın Ar-Ge harcamaları üzerinden hesaplanan indirim tutarının tamamından yararlanılncaya kadar indirim olanağının kullanılabilceği sonucuna varılması olanaklı olsa da durumun idari açıklama ile açıklığa kavuşturulması yerinde olacaktır.

Son olarak Ar-Ge teşviklerinin uygulama ve denetim süreçlerinin basit ve kolay anlaşılır kılınması teşviklerden yararlanmayı tasarlayan kurumlar bakımından olumlu rol oyanacaktır. Bunun yanında gerek yasal düzenlemelerden kaynaklanan bir kısım belirsizliklerin, gerekse uygulamadan kaynaklanan sorunların giderilmesinin incelemeye çalıştığımız Ar-Ge teşviklerine dönük düzenlemelerin amacına ulaşmasına hizmet edeceği kuşkusuzdur.

Kaynakça

- AKBULUT, Akın:** “Ar-Ge Faaliyetlerinin Desteklenmesi ve 5746 Sayılı Kanun İle Yapılan Düzenlemeler”, Vergi Dünyası, S.320, Nisan, 2008
- BIYIK, Recep/KIRATLI, Aydın:** Giderler ve İndirimler, 4.Baskı, Yaklaşım Yay., Ankara, 2007
- BULUTOĞLU, Kenan:** Türk Vergi Sistemi, 8.Baskı, Batı Türkeli Yay., İstanbul, 2004
- ÇAKMAK, Şefik:** Sirküler (II/124) Kurumlar Vergisi, “Araştırma ve Geliştirme Faaliyetleri ve Vergileme”, Oluş Mali Hukuk Bürosu, Föyvolant Yay., 1/B
- DEYNELİ, Fatih:** “OECD Ülkelerinde Ar-Ge Faaliyetlerinin Gelişimi ve 86 No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği Çerçevesinde Türkiye Değerlendirmesi”, Mali Pusula, S.9, Eylül, 2005
- ERDEM, Tahir:** “Ar-Ge Yasası Kapsamında Öngörülen Gelir Vergisi Stopaj Teşviki Uygulaması”, Vergi Sorunları Dergisi, S.247, Nisan, 2009
- ERGÜN, Orhan:** “Ar-Ge İndirimi; Araştırma-Geliştirme Harcamalarına Uygulanan Vergisel Fayda”, Mali Pusula, S.6, Haziran, 2005
- ERTÜRK, Mümin:** İşletme Biliminin Temel İlkeleri, Beta Yay., 3.Bası, İstanbul, 1998
- GEORGE, Kenneth D./ JOLL, Caroline/LINK, E.L.:** Industrial Organisation, Routledge Publ., London, 1992
- GÜNAYDIN, İhsan/CAN, Fatih:** “Dünya’da ve Türkiye’de Ar-Ge Vergi Teşvikleri”, Vergi Dünyası, S. 318, Şubat, 2008
- GÜNDÜZ, N.Kemal/PERÇİN, Necati:** “Araştırma ve Geliştirme (Ar-Ge) Harcamalarına İlişkin Olarak Yapılacak Olan Vergi Ertelemesi”, Vergi Sorunları Dergisi, S.131, Ağustos, 1999
- İSTANBUL YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI:** “Ar-Ge ve Yenilik Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkındaki 5746 Sayılı Yasanın Getirdikleri”, Mali Mevzuat Platformu, Rapor, 08/9-10-11-12, 15.03.2008
- LINK, Albert N.:** “Methods For Evaluating The Return On R&D Investments”, Bozeman, Barry/Melkers, Julia (ed.): Evaluating R&D Impacts: Methods and Practice, Springer, 1993
- MUCUK, İsmet:** Modern İşletmecilik, Türkmen Kitabevi, 5.Basım, İstanbul, 2005
- OLUŞ-ÖZBALCI MALİ HUKUK BÜROSU:** Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara, Nisan 2008
- SABUNCUOĞLU, Zeyyat/TOKOL, Tuncer:** İşletme, Ezgi Yay., Bursa , 2001

-
- SMITH, Bruce L.R/BARFIELD, Claude:** “Contributions of Research and Technical Advance to the Economy”, Smith, Bruce L.R/Barfield, Claude (ed.): Technology, R&D and the Economy, The Brookings Institution Press, Washington D.C., 1996
- ŞEKER, Sakıp:** “Ar-Ge Harcamalarının Muhasebesi ve İndirimi”, Vergi Sorunları Dergisi, S.245, Şubat, 2009
- TEKİN, Cem/KARTALOĞLU, Emre:** Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Maliye ve Hukuk Yay., Ankara, 2007
- TUNCER, Selahattin:** “Ar-Ge Faaliyetlerinin Teşviki İle İlgili 5746 Sayılı Yasa”, Yaklaşım, S.185, Mayıs, 2008
- TUNCER, Selahattin:** “Ar-Ge Teşvikleri İle İlgili Deyim ve Kavramlar”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S.60, Aralık, 2008
- TUNCER, Selahattin:** “Türkiye’de Ar-Ge Faaliyetlerinin Desteklenmesi İle İlgili Üç Aşama-Üç Yöntem”, Vergi Dünyası, S.332, Nisan, 2009
- UYSAL, Ali/EROĞLU, Nurettin:** Açıklamalı ve Örnekli Kurumlar Vergisi Kanunu, 2.Baskı, Sözkesen Matbaacılık, Ankara, 2008