

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

**ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME
FAALİYETLERİNE SAĞLANAN
VERGİ AVANTAJLARI**

Yüksek Lisans Tezi

ABDULLAH KİRAZ

İstanbul, 2010

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

**ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME
FAALİYETLERİNE SAĞLANAN
VERGİ AVANTAJLARI**

Yüksek Lisans Tezi

ABDULLAH KİRAZ

Danışman: YRD. DOÇ. DR. ERKAN AYDIN

İstanbul, 2010

Marmara Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü

Tez Onay Belgesi

MALIYE Anabilim Dalı MALİ HUKUK Bilim Dalı Yüksek Lisans öğrencisi
ABDULLAH KIRAZ'ın "ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME FAALİYETLERİNE
SAĞLANAN VERGİ AVANTAJLARI" adlı tez çalışması, Enstitümüz Yönetim Kurulunun
18.06.2010 tarih ve 2010-11/12 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından
oybirliği/oyçokluğu ile Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

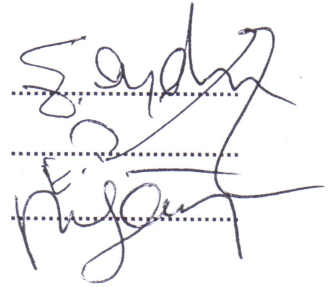
İmzası

Tez Savunma Tarihi : 9.7.2010

1) Tez Danışmanı : YRD. DOÇ.DR. ERKAN AYDIN

2) Jüri Üyesi : YRD. DOÇ.DR. MEHMET EZHAN DOĞRUSÖZ

3) Jüri Üyesi : YRD. DOÇ.DR. RAHİMİ DENİZ ÖZBAY



GENEL BİLGİLER

Adı ve Soyadı	: Abdullah Kiraz
Anabilim Dalı	: Maliye
Programı	: Mali Hukuk
Tez Danışmanı	: Yrd. Doç. Dr. Erkan Aydın
Tez Türü ve Tarihi	: Yüksek Lisans-Temmuz 2010
Anahtar Kelimeler	: Araştırma ve Geliştirme, Ar-Ge, Vergi Avantajları,

ÖZET

ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME FAALİYETLERİNE SAĞLANAN VERGİ AVANTAJLARI

Son yüzyıllık süreçte ekonomik, teknolojik ve sosyal alanda yaşanan radikal değişimlerin temelinde küreselleşme ve teknolojik gelişmeler yatmaktadır. Günümüzün küreselleşen dünyasında ülkeler ve firmalar açısından rekabet gücü; uzun dönemde sürdürülebilir büyüme sürecinin ana belirleyicilerinden biri haline gelmiştir. Ülkelerin/firmaların rekabet gücünü belirleyen temel faktörlerin başında mevcut teknoloji seviyesi gelmektedir.

Rekabet gücünü arttırmak isteyen ülkelerin/firmaların yüksek Ar-Ge yoğunluğuna, yüksek yenilikçilik becerisine ve yüksek katma-değer üretimine dayanan rekabet üstünlüğü anlayışına geçmeleri gerekmektedir.

Ar-Ge faaliyetlerinin, yeni bilgiler elde edilmesine, bunların ürün, sistem ve süreçlere uygulanarak yeniliğe(innovasyona) yol açmasına, bilimsel ve teknolojik gelişmenin sağlanmasına, uluslararası rekabet gücünün elde edilmesine ve dolayısıyla da ülkenin kalkınmasına sağladığı önemli faydaları ve bunun yanında dışsalığı, piyasa koşullarının optimal Ar-Ge düzeyini gerçekleştirmedeki başarısızlığı nedeniyle diğer ülkelerde olduğu gibi ülkemizde de çeşitli yollarla devlet kuruluşları tarafından doğrudan veya dolaylı olarak desteklenmesi yoluna gidilmektedir. Bu destekler bazen hibe, kredi sağlama şeklinde olabileceği gibi bazen de vergisel yönden sağlanan istisna, muafiyet, indirimler şeklinde vergisel avantajlar şeklinde olabilmektedir.

“Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerine Sağlanan Vergi Avantajları” adını taşıyan bu çalışmamız ile öncelikle ülkemizde Ar-Ge faaliyetlerine yönelik olarak, farklı mevzuat düzenlemelerinde yer verilen vergisel avantajların biraraya toplanması ve araştırmacılar ve uygulayıcılar açısından yol gösterici olması amaçlanmıştır. Çalışma esnasında; mevzuat düzenlemelerindeki farklar eleştirel bir bakış açısıyla incelenmiştir.

GENERAL KNOWLEDGE

Name and Surname : Abdullah Kiraz
Field : Public Finance
Programme : Fiscal Law
Supervisor : Yrd. Doç. Dr. Erkan Aydın
Degree Awarded and Date : Master-July 2010
Keywords : Research and Development, R&D, Tax Advantages

ABSTRACT

TAX ADVANTAGES FOR RESEARCH AND DEVELOPMENT ACTIVITIES

In the process of the last century, the radical changes experienced economically, technologically, and socially are based on globalization and developments in technology. Countries and companies that have low competitiveness has become markets for countries and companies that have high competitiveness and their foreign market dependency increases relatively.

Countries and companies that want to increase competitiveness should move forward to the understanding of higher competitiveness based on concentrated research and development works, higher innovation skills and value added production.

Research and development works offer important benefits for the development of a government by providing new information and applying this to existing products and systems and create innovations which leads to development of a country and increase of competitiveness in international markets. As in other governments, due to lack of success in reaching the optimal level of research and development, our government departments are also providing direct and indirect support through various channels. The kinds of support could vary from providing grants or credits as well as offering tax advantages, such as offering tax discounts, tax exemptions.

The purpose of this project which is called 'Advantages of Taxation for Research and Development Works' is aimed to include the advantages of the taxation procedures of special legislation with special regulations which would provide guidance for the practitioners and researchers. During the preparation the differences of the regulations of the legislation is examined with a different perspective.

ÖNSÖZ

Küreselleşme ve teknolojik gelişmeler ile birlikte yenilik (inovasyon), günümüzün rekabet gücünü belirleyen temel belirleyicisi olmuştur. Ar-Ge faaliyetleri teknolojik gelişim ve yeniliğin temelini oluşturmaktadır. Ar-Ge faaliyetleri teknolojik gelişme düzeyine etki ederek, yeniliğe, üretimde maliyet avantajına, verimliliğe ve ekonomik büyümeye olumlu katkılar sağlayıp ülke ekonomilerinin uluslararası rekabette üstünlük sağlamasına yol açmaktadır.

Yapılan bilimsel çalışmalar Ar-Ge faaliyetlerine bir kamu müdahalesi olmaksızın özel sektör tarafından yapılan Ar-Ge faaliyetlerinin optimal miktarın altında olacağını ortaya koymaktadır. Özel sektörün Ar-Ge faaliyetlerinin çeşitli sebeplerle optimal miktarın altında kalması nedeniyle Ar-Ge faaliyetlerinin devletler tarafından desteklenmesi gerekmektedir.

Bu çalışmamız ile öncelikle Ar-Ge faaliyetlerinin firmalar ve ülke ekonomileri bakımından önemi ortaya konmaya ve ülkemiz Ar-Ge düzeyinin bilimsel ve teknolojik göstergeler yoluyla diğer gelişmiş ülkeler ile karşılaştırılmaya çalışılmış ve akabinde ülkemizde Ar-Ge faaliyetlerine sağlanan vergisel nitelikteki avantajlar ortaya konulmaya çalışılmıştır. Çalışma sırasında Ar-Ge faaliyetlerini teşvike yönelik vergi mevzuatları arasında var olan farklılıklar eleştirel bir bakış açısıyla irdelenmiş ve çalışmanın sonucunda Ar-Ge faaliyetlerinin teşvikine yönelik görüş ve önerilerimiz ortaya konmuştur.

Bu çalışmamızın sonuçlandırılmasında görüş ve önerileri ile katkıda bulunan değerli hocam Yrd. Doç. Dr. Erkan Aydın'a, desteğini esirgemeyen Gelirler Kontrolörlerine ve eşime çok teşekkür eder, çalışmanın tüm ilgililere yararlı olmasını dilerim.

İstanbul, 2010.

Abdullah Kiraz

İÇİNDEKİLER

Sayfa No.

TABLO LİSTESİ.....	X
EK LİSTESİ.....	XI
KISALTMALAR.....	Xii

GİRİŞ.....	1
-------------------	----------

1. ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME (AR-GE) FAALİYETLERİNE İLİŞKİN GENEL AÇIKLAMALAR

1.1. Genel Kavramlar	5
1.1.1. Bilim ve Teknoloji	5
1.1.2. Araştırma ve Geliştirme (Ar-Ge) Faaliyeti	6
1.1.3. İnovasyon	9
1.2. Ar-Ge Faaliyetlerinin Önemi ve Teşvik Nedenleri.....	10
1.3. Ar-Ge Faaliyetlerine Yönelik Teşvik Yöntemleri	14

2. DÜNYADA VE TÜRKİYE'DE AR-GE VERGİ TEŞVİKLERİNİN GENEL GÖRÜNÜMÜ

2.1. Dünyada ve Türkiye'de Ar-Ge Vergi Teşviklerinin Genel Görünümü.....	16
2.1.1. ABD'de Uygulanan Ar-Ge Vergi Teşvikleri	17
2.1.2. Japonya'da Uygulanan Ar-Ge Vergi Teşvikleri	19
2.1.3. Fransa'da Uygulanan Ar-Ge Vergi Teşvikleri	20
2.1.4. İngiltere'de Uygulanan Ar-Ge Vergi Teşvikleri	21
2.1.5. Kanada'da Uygulanan Ar-Ge Vergi Teşvikleri.....	22
2.1.6. Çin'de Uygulanan Ar-Ge Vergi Teşvikleri.....	22
2.1.7. Türkiye'de Uygulanan Ar-Ge Vergi Teşvikleri	23
2.2. Bilimsel ve Teknolojik Göstergeler Bakımından Ülkemiz Ar-Ge Düzeyinin Dünya Ülkeleri İle Karşılaştırılması.....	26
2.3. Türkiye'de Ar-Ge Faaliyetlerine Sağlanan Vergisel Teşviklerin Tarihçesi	29

3. GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNA GÖRE AR-GE FAALİYETLERİNE SAĞLANAN VERGİSEL AVANTAJ: AR-GE İNDİRİMİ UYGULAMASI

3.1. Yasal Düzenlemeler	34
3.2. Ar-Ge İndirimi İle İlgili Tanımlar	37
3.2.1. Ar-Ge Faaliyeti	37
3.2.2. Ar-Ge Harcamaları	38
3.2.3. Ar-Ge İndirimi	38

3.2.4. Ar-Ge Projesi.....	38
3.2.5. Teknoloji	38
3.2.6. Yenilik.....	38
3.2.7. Üründe Yenilik	38
3.2.8. Üretim Yöntemlerinde Yenilik.....	38
3.2.9. Yazılım.....	39
3.3. Ar-Ge Faaliyetinin Kapsamı	39
3.4. Ar-Ge Harcamalarının Kapsamı	40
3.4.1. İlk Madde ve Malzeme Giderleri.....	40
3.4.2. Personel Giderleri	41
3.4.3. Genel Giderler	41
3.4.4. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler.....	41
3.4.5. Vergi, Resim ve Harçlar.....	42
3.4.6. Amortisman ve Tükenme Payları	42
3.4.7. Finansman Giderleri.....	42
3.5. Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu Uygulamasına Göre Ar-Ge Harcamalarının Muhasebeleştirilmesi... ..	42
3.5.1. Aynı Yıl İçinde Biten ve Gayrimaddi Hakka Yönelik Olarak Yapılan Ar-Ge Harcamaları	43
3.5.2. Birden Fazla Yılda Devam Eden ve Gayrimaddi Hakka Yönelik Olarak Yapılan Ar-Ge Harcamaları	44
3.5.3. Aynı Yıl İçinde Biten ve Gayrimaddi Hakka Yönelik Olmayan Ar-Ge Harcamaları.....	45
3.5.4. Birden Fazla Yılda Devam Eden ve Gayrimaddi Hakka Yönelik Olmadan Yapılan Ar-Ge Harcamaları	46
3.6. Ar-Ge İndiriminin Uygulanması.....	47
3.7. Ar-Ge İndiriminden Yararlanacak Mükelleflerden İstenecek Belgeler.....	49
3.7.1. Ar-Ge Projesi İle İlgili Olarak İstenecek Belgeler	49
3.7.2. Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporu	50
3.8. Ortak Olarak Kullanılan Ar-Ge Departmanlarında Gerçekleştirilen Harcamaların Ar-Ge İndirimi Karşısındaki Durumu	51
3.9. Diğer Kurumlardan Sağlanan Ar-Ge Desteklerinin Ar-Ge İndirimi Karşısındaki Durumu	52
3.10. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri ve Serbest Bölgelerde Yapılan Ar-Ge Harcamalarının Ar-Ge İndirimi Karşısındaki Durumu.....	52
3.11. Aktifleştirilen Kıymetlerin Devri Durumunda Ar-Ge İndiriminden Yararlanma	53
3.12. Ar-Ge Projesinden Sonraki Yıllarda Vazgeçilmesi Veya Projenin Tamamlanmasına İmkan Kalmaması Durumunda Aktifleştirilen Ar-Ge Harcamalarının Durumu	54
3.13. Projenin Ar-Ge Projesi Olarak Değerlendirilmemesinin Sonuçları.....	54

3.14. Amortisman Tabi İktisadi Kıymet Alımları İçin Yapılan Ar-Ge Harcamalarının Ar-Ge İndirimi Karşısındaki Durumu.....	54
3.15. Ar-Ge İndiriminden Yararlanılan Kazançların Dağıtılmasında Stopaj	55
3.16. Yatırım İndirimi İle Ar-Ge İndiriminden Birlikte Yararlanılıp Yararlanılamayacağı	56
3.17. Ar-Ge Harcamalarının Aktifleştirme Koşullarının Değerlendirilmesi	57
3.17.1. Ar-Ge Harcamalarının İktisadi Kıymet Kavramı Yönünden Değerlendirilmesi	57
3.17.2. Ar-Ge Harcamalarının Amortisman Mevzuu Yönünden Değerlendirilmesi	59
3.17.3. Ar-Ge Harcamalarının Gayrimaddi Hak Kavramı Yönünden Değerlendirilmesi	60
3.18. Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu Uygulamasında Ar-Ge Harcamalarının Aktifleştirilmesi	61

4. TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİ KANUNUNA GÖRE AR-GE FAALİYETLERİNE SAĞLANAN VERGİSEL AVANTAJLAR

4.1. Teknoloji Geliştirme Bölgelerine (Teknoparklara) Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu İle Sağlanan Vergisel Avantajlar	62
4.2. Yönetici Şirkete Sağlanan Vergisel Avantajlar	64
4.2.1. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun Uygulanmasına İlişkin İşlemlerde Yönetici Şirkete Sağlanan Vergi Muafiyeti.....	65
4.2.2. Yönetici Şirketlere Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun Uygulanması Kapsamında Elde Ettikleri Kazançlarına Sağlanan Kurumlar Vergisi İstisnası	66
4.2.2.1. İstisnanın Mahiyeti	67
4.2.2.2. Müşterek Genel Giderler ve Amortismanların Dağıtımı	67
4.2.2.3. İstisna Kazançların Beyanname Gösterilmesi	68
4.2.2.4. Bölgedeki Diğer Faaliyetlerden Sağlanan Kazançların İstisna Kapsamında Değerlendirilip Değerlendirilemeyeceği	68
4.2.2.5. İstisna Kapsamındaki Kazançların Dağıtılmasında Stopaj.....	68
4.3. Bölgede Girişimci Olarak Faaliyet Gösteren Gelir ve Kurumlar Vergisi Mükelleflerine Sağlanan Vergisel Avantajlar	68
4.3.1. Gelir ve Kurumlar Vergisi İstisnasına Yönelik Hükümler	68
4.3.2. İstisnanın Şartları	69
4.3.3. Bölgede Faaliyete Geçilmeden Önce Başlatılmış Projelerden Sağlanan Kazançların İstisna Kapsamında Değerlendirilip Değerlendirilmeyeceği	71
4.3.4. İstisnanın Mahiyeti ve İstisna Tutarının Tespiti	71
4.3.5. Müşterek Genel Gider ve Amortismanların Dağıtımı	72
4.3.6. İstisna Kazançların Beyanname Gösterilmesi	72
4.3.7. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Faaliyet Gösteren Serbest Meslek Erbabının Gelir Vergisi İstisnası Karşısındaki Durumu.....	72

4.3.8. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Faaliyet Gösteren Kurumların Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi Stopajı Karşısındaki Durumu.....	73
4.4. Bölgede Çalışan Araştırmacı, Yazılımcı ve Ar-Ge Personelinin Ücretleri İle İlgili Sağlanan İstisnalar.....	74
4.4.1. İstisna Hükümleri	74
4.4.2. İstisna Uygulamasının Şartları	76
4.4.3. Ücret İstisnası Uygulamasında Yönetici Şirketlerin Sorumluluğu	78
4.5. Bölgede Faaliyet Gösteren Mükelleflere Yapılan Bağış ve Yardımların Bağış ve Yardım Yapan Vergi Mükelleflerinin Vergi Matrahının Tespitinde Gider veya İndirim Olarak Dikkate Alınabilmesi Avantajı.....	79
4.6. Bölgede Üretilen Bazı Hizmetlere Sağlanan Katma Değer Vergisi İstisnası Avantajı	85
4.6.1. İstisna Hükümleri.....	85
4.6.2. İstisna Uygulamasında Süre	86
4.6.3. İstisna Kapsamında Bulunan Teslim ve Hizmetler	86
4.6.4. İstisnanın Mahiyeti	87
5. AR-GE FAALİYETLERİNE 5746 SAYILI ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME FAALİYETLERİNİN DESTEKLENMESİ HAKKINDA KANUNA GÖRE SAĞLANAN VERGİSEL AVANTAJLAR	
5.1. Yasal ve İdari Düzenlemelere Kronolojik Olarak Bakış.....	89
5.2. 5746 Sayılı Kanun İle Sağlanan Destek Unsurları	90
5.3. 5746 Sayılı Kanun ve Ar-Ge Yönetmeliğinde Yer Alan Kavramlara İlişkin Tanımlar	91
5.3.1. Araştırma ve Geliştirme (Ar-Ge) Faaliyeti	91
5.3.2. Ar-Ge Merkezi.....	91
5.3.3. Ar-Ge Personeli	91
5.3.4. Ar-Ge Projesi.....	92
5.3.5. Değerlendirme ve Denetim Komisyonu	92
5.3.6. Destek Personeli	92
5.3.7. Kamu Personeli.....	92
5.3.8. Girişimci.....	93
5.3.9. Rekabet Öncesi İşbirliği Projeleri.....	93
5.3.10. Teknoloji Merkezleri (Teknoloji Merkezi İşletmeleri).....	93
5.3.11. Teknogirişim Sermayesi.....	93
5.3.12. Yenilik.....	94
5.3.13. İşletme	94
5.3.14. Kamu Kurum ve Kuruluşları	94
5.4. 5746 Sayılı Kanun İle Getirilen Ar-Ge İndirimi.....	94
5.4.1. Ar-Ge ve Yenilik Faaliyeti	95
5.4.2. Ar-Ge ve Yenilik Faaliyeti Sayılmayan Faaliyetler	95
5.4.3. 5746 Sayılı Kanuna Göre Ar-Ge ve Yenilik Harcamalarının Kapsamı.....	96

5.4.3.1. İlk Madde ve Malzeme Giderleri.....	97
5.4.3.2. Amortismanlar	97
5.4.3.3. Personel Giderleri	97
5.4.3.4. Genel Giderler	98
5.4.3.5. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	98
5.4.3.6. Vergi, Resim ve Harçlar.....	98
5.4.4. Ar-Ge İndirimi Uygulaması	99
5.4.5. Ek Ar-Ge İndirimi Uygulaması	100
5.4.6. Kazancın Yeterli Olmaması Nedeniyle Yararlanılamayan Ar-Ge İndiriminin Sonraki Dönemlere Devredilmesi	101
5.4.7. 5746 Sayılı Kanun'a Göre Ar-Ge Harcamalarının Muhasebeleştirilmesi ...	102
5.4.7.1. Aynı Yıl İçinde Biten Projelere İlişkin Ar-Ge Harcamalarının Muhasebeleştirilmesi	102
5.4.7.2. Aynı Yıl İçinde Bitmeyen Projelere İlişkin Ar-Ge Harcamalarının Muhasebeleştirilmesi.....	103
5.4.8. Ar-Ge ve Yenilik Projelerinin Devredilmesi Durumunda Ar-Ge İndirimi.....	104
5.4.9. Ar-Ge ve Yenilik Faaliyetlerine Dışarıdan Alınan Desteklerin Ar-Ge İndirimi Karşısındaki Durumu	105
5.4.10. Ar-Ge İndiriminde İzlenecek Yöntem	105
5.4.11. 5746 Sayılı Kanun Uygulamasında Ar-Ge Harcamalarının Aktifleştirilmesi.....	107
5.5. Gelir Vergisi Stopaj Teşviki Uygulaması.....	109
5.5.1. Yasal ve İdari Düzenlemeler	109
5.5.2. Gelir Vergisi Stopaj Teşvikinden Yararlanacaklar ve Kapsama Dahil Olan Ücretler	111
5.5.3. Teşvik Tutarının Hesaplanması ve Uygulama Prosedürü	112
5.5.4. Gelir Vergisi Stopaj Teşviğinden Yararlanmaya Başlama Zamanı	115
5.5.5. Daha Önce Başlamış Projelerde Teşvikten Yararlanmaya Başlama Zamanı	116
5.5.6. Teşvik Uygulaması Dışında Kalan Ödemeler	116
5.5.7. Gelir Vergisi Stopaj Teşvikinin Sona Erdiği Haller	117
5.5.8. Projenin Devri Halinde Gelir Vergisi Stopaj Teşvikinin Durumu	117
5.5.9. Diğer Kanunlar İle Öngörülen Gelir Vergisi Stopaj Teşvikinin Durumu....	118
5.5.10. Şartların İhlali Halinde Gelir Vergisi Stopaj Teşvikinin Durumu.....	118
5.6. Damga Vergisi İstisnası Uygulaması.....	121
5.6.1. Yasal ve İdari Düzenlemeler	121
5.6.2. Uygulama Esasları	121
5.6.3. İstisna Uygulamasının Başlangıcı.....	122
5.6.4. İstisna Uygulamasının Sona Erdiği Haller	123
5.6.5. İşlem Yapan Kurum ve Kuruluşların Sorumluluğu	124
5.6.6. Tebliğ Tarihinden Önce Damga Vergisi İstisnasının Durumu.....	124
5.6.7. Şartların İhlali Halinde Damga Vergisi İstisnasının Durumu	125

5.7. Sigorta Primi Teşviki Uygulaması	125
5.7.1. Yasal ve İdari Düzenlemeler	125
5.7.2. Kapsama Giren İşyerleri	127
5.7.3. Çalışanlar Yönünden Kapsam	127
5.7.4. Kapsama Girmeyen Sigortalılar	129
5.7.5. Kapsama Girmeyen Ödemeler	129
5.7.6. Kapsama Giren Sigortalılara Yapılan, Ancak Kapsama Girmeyen Ödemeler İçin Uygulama.....	130
5.7.7. Sigorta Primi Desteğinden Yararlanma Süresi.....	130
5.7.8. Destek Uygulamasının Başlangıcı.....	131
5.7.9. Destek Uygulamasının Sona Erdiği Haller	132
5.7.10. Destek Uygulamasından Yararlanma Koşulları	132
5.7.10.1. Aylık Prim ve Hizmet Belgelerinin Kuruma Yasal Süresi İçinde Verilmesi	132
5.7.10.2. Ar-Ge Merkezlerinde Çalıştırılması Gereken Asgari Ar-Ge Personeli Sayısı.....	133
5.7.11. Kapsama Giren İşyerlerince Yapılacak İşlemler	136
5.7.12. Destek Tutarının Hesaplanması.....	136
5.7.13. Aynı İşverenin Kapsama Giren Birden Fazla İşyerinin Olması.....	138
5.7.14. Kapsama Giren İşyerlerinin Devredilmesi.....	138
5.7.15. Diğer Teşvik Kanunlarından Yararlanan İşverenlerin 5746 Sayılı Kanun'da Öngörülen Sigorta Prim Desteğinden Yararlanmalarına İlişkin Usul ve Esaslar ..	139
5.7.16. Gerekli Şartları Taşımadan Sigorta Prim Desteğinden Yararlananlar Hakkında Uygulama.....	139
5.7.17. Aylık Prim ve Hizmet Belgelerinde Damga Vergisinin Durumu.....	140

6. AR-GE İNDİRİMİ YÖNÜNDEN GELİR VERGİSİ KANUNU / KURUMLAR VERGİSİ KANUNU İLE 5746 SAYILI KANUN UYGULAMALARININ KARŞILAŞTIRILMASI

6.1. Ar-Ge İndirimi Yönünden Gelir Vergisi Kanunu / Kurumlar Vergisi Kanunu İle 5746 Sayılı Kanun Uygulamalarının Karşılaştırılmasının Gerekliliği	141
-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------

6.2. Karşılaştırma Tablosu.....	141
----------------------------------------	------------

SONUÇ VE ÖNERİLER	142
--------------------------------	------------

EKLER	151
--------------------	------------

KAYNAKÇA	160
-----------------------	------------

TABLO LİSTESİ

		Sayfa No:
TABLO - 1	: GELİR VERGİSİ KANUNUNA GÖRE AR-GE İNDİRİMİ MEVZUATI TABLOSU	34
TABLO - 2	: KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNA GÖRE AR-GE İNDİRİMİ MEVZUATI TABLOSU	35
TABLO - 3	: BAĞIŞ VE YARDIMLARIN GVK/KVK'YA GÖRE İNDİRİM/GİDER OLARAK DİKKATE ALINABİLMESİNE İLİŞKİN KRONOLOJİK GELİŞİM TABLOSU	83
TABLO - 4	: BAĞIŞ VE YARDIMLARIN GVK/KVK'YA GÖRE İNDİRİM/GİDER OLARAK DİKKATE ALINABİLMESİNE İLİŞKİN MEVZUAT KARŞILAŞTIRMA TABLOSU	83

EK LİSTESİ

		Sayfa No:
EK-1	: TÜRKİYE'DE KURULU BULUNAN TEKNOLOJİ GELİŞTİRE BÖLGELERİ	152
EK-2	: AR-GE İNDİRİMİ UYGULAMASININ GVK/KVK VE 5746 SAYILI KANUN YÖNÜNDEN KARŞILAŞTIRILMASI TABLOSU	153

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AHCI	: Art & Humanities Citation Index (Sanat ve Beşeri Bilimler Atıf Endeksi)
AR-GE	: Araştırma ve Geliştirme
Ar-Ge Kanunu	: 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun
Ar-Ge Yönetmeliği	: Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği
AS	: Atıf Sayısı
ATİK	: Amortisman Tabi İktisadi Kıymet
BKK	: Bakanlar Kurulu Kararı
E.KVK	: 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (Mülga)
EPO	: Avrupa Birliği Patent Ofisi
EUROSTAT	: Avrupa Birliği İstatistik Ofisi
GSYİH	: Gayrisafi Yurtiçi Hasıla
GVGT	: Gelir Vergisi Genel Tebliği
GVK	: 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
ISI	: Institute For Scientific Information (Bilimsel Enformasyon Enstitüsü)
JPO	: Japonya Patent Ofisi
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK	: 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
KK	: Kamu Kesimi
KOBİ	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
KOSGEB	: Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı
KVGT	: Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
KVK / Y.KVK	: 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
Md.	: Madde
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
OECD	: Organisation For Economic Co-operation and Development (Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı)
RG	: Resmi Gazete
RG T/S	: Resmi Gazete Tarih ve Sayısı
s.	: Sayfa
S.	: Sayı
Sy.	: Sayılı
SCI	: Science Citation Index (Fen Bilimleri Atıf Endeksi)
ss.	: Sayfa Sayıları
SSCI	: Social Sciences Citation Index (Sosyal Bilimler Atıf Endeksi)
TAS	: Toplam Araştırmacı Sayısı
TEKMER	: Teknoloji Merkezi İşletmeleri
TGB	: Teknoloji Geliştirme Bölgesi (Teknopark)
TGBK	: 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu

TGBUY	: Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği
TK	: Ticari (Sanayi) Kesimi
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TPE	: Türkiye Patent Enstitüsü
TÜBİTAK	: Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu
TÜİK	: Türkiye İstatistik Kurumu
TZE	: Tam Zaman Eşdeğeri
UMS / IAS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
USPO	: Amerika Birleşik Devletleri Patent Ofisi
ÜK	: Üniversite (Yükseköğretim) Kesimi
VUK	: 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
YMM	: Yeminli Mali Müşavir
YS	: Yayın Sayısı
YTB	: Yatırım Teşvik Belgesi

GİRİŞ

Son yüzyıllık süreçte ekonomik, teknolojik ve sosyal alanda yaşanan radikal değişimlerin temelinde küreselleşme ve teknolojik gelişmeler yatmaktadır. Başta Amerika Birleşik Devletleri (ABD) olmak üzere kimi gelişmiş ülkeler, 1950'li yıllardan başlayarak sanayi toplumu aşamasını tamamlamış; sanayi-sonrası toplum veya bilgi toplumu aşamasına geçmişlerdir.

Günümüzün küreselleşen dünyasında ülkeler ve firmalar açısından rekabet gücü; uzun dönemde sürdürülebilir büyüme sürecinin ana belirleyicilerinden biri haline gelmiştir. Göreceli olarak rekabet gücü düşük olan ülkeler/firmalar yüksek rekabet gücüne sahip ülkelerin/firmaların pazarı haline gelmekte ve dışa bağımlılıkları artmaktadır. Ülkelerin/firmaların rekabet gücünü belirleyen temel faktörlerin başında mevcut teknoloji seviyesi gelmektedir.

Fiziki sermaye gibi ekonomik büyümenin belirleyicilerinin verimi uzun dönemde azalırken, araştırma ve geliştirme (Ar-Ge), teknoloji ve insan kaynakları yatırımlarında sabit ve artan verim koşulları geçerli olabilmektedir. Dolayısıyla, yenilikçilik kültürü, teknolojik gelişme ve onu besleyen Ar-Ge yatırımları, bilim adamı ve araştırmacı sayısı ve kalitesi, giderek yeni bilgilere ve buluşlara daha bağımlı hale gelen günümüz ekonomilerinin uluslararası rekabet gücünü arttırmaktadır.

Tek başına kaynak varlığına ve düşük maliyet avantajına dayalı alanlarda uzmanlaşmayı öngören karşılaştırmalı üstünlük anlayışının, küresel rekabet koşulları karşısında geçerliliği azalmıştır. Rekabet gücünü arttırmak isteyen ülkelerin/firmaların yüksek Ar-Ge yoğunluğuna, yüksek yenilikçilik becerisine ve yüksek katma-değer üretimine dayanan rekabet üstünlüğü anlayışına geçmeleri gerekmektedir. Bunun için devletlerin siyasi ve ekonomik istikrara dayalı olarak sürdürülebilir büyümeyi sağlaması ve koruması, insan kaynaklarına yeterli yatırımı yapması, Ar-Ge harcamalarını doğrudan ve dolaylı olarak destekleyerek ekonominin bilgi ve teknolojik altyapısını güçlendirmesi, girişimciliği özendirilmesi, işletmeleri yatırıma ve üretime odaklayarak yatırım ortamının güvence altına alınması gerekmektedir.

Bu çerçevede, rekabet gücünün korunması ve geliştirilmesi, devletlerin en önemli ekonomik fonksiyonlarından biri haline gelmiştir. Devletlerin yeni işlevlerinden birisi, artan global rekabet ortamında, özel sektöre uygun Ar-Ge, yatırım ve büyüme

ortamı sunarak küresel rakipleri karşısında rekabet üstünlüğü sağlayacak uzun vadeli makroekonomik politikaların uygulanmasıdır.

Uluslararası istatistiklere bakıldığında, Ar-Ge yoğunluğu (Ar-Ge harcamalarının Gayrisafi Yurt İçi Hasıla (GSYİH) içindeki payı) yüksek olan, Ar-Ge harcamalarına bütçeden ve GSYİH'dan en çok pay ayıran ülkelerin ulusal rekabet güçlerinin de daha ileride olduğu görülmektedir.

Uluslararası rekabet ve faktör hareketlerinin uluslararası ölçekte transfer edilmesindeki kolaylık sonucu oluşan ekonomik yapıda "zamanında, hızlı, yeniliğe açık ve esnek üretim modeline" sahip olmak bir ekonominin uluslararası rekabet gücünü belirlemede kilit rol oynamaktadır.

Ülkemiz ekonomisindeki son yıllardaki gelişmeler incelendiğinde cari işlemler dengesine ilişkin rakamların ön plana çıktığı görülmektedir. Türkiye ekonomisinin cari işlemler dengesi analiz edildiğinde ise, cari açığın genelde dış ticaret açığından kaynaklandığı görülmektedir. Dış ticaret açığını azaltacak önlemlerden biri makine, teçhizat ve ara malları ithalatının, diğer bir deyişle ileri teknoloji gerektiren ürünler ile ilgili dışa bağımlılığın azaltılmasıdır. Bu yöndeki gelişme, ülkemiz ekonomisinin ithalata bağımlı yönünü azaltarak dış ticaret dengemizi güçlendirecektir. Günümüzde katma değeri yüksek birçok ürünü, teknolojik üretimden bağımsız düşünmek güç bulunmaktadır. Bu açıdan, ülkemizde ileri teknoloji konusunda yaşanacak gelişmelerin birçok alanda olduğu gibi cari işlemler dengesi üzerinde de olumlu etkileri kısa sürede görülebilecektir.

İleri teknolojiye dayanan ürünlerin geliştirilmesi, ileri teknolojiye dayanan üretimde artış gibi konularda bir ilerleme kaydedilebilmesi, ülke çapında teknoloji politikalarının planlanması, araştırma-geliştirme faaliyetlerine destek verilmesi ve bazı teşvikler getirilmesi, rekabet öncesi işbirliğinin geliştirilmesi gibi ulusal politikalar ile sağlanabilecek kapsamlı bir konudur. Günümüz ticari hayatında, hızla gelişen teknoloji ile birlikte üretim ortamı her geçen gün yenilenmektedir. Bu yeni yapıda "araştırma-geliştirme", "tasarım", "rekabet öncesi işbirliği" gibi dolaylı nitelikteki üretim maliyetlerinin toplam üretim maliyetleri içindeki payı artmaktadır.

Yenilikçi ve ileri teknoloji kullanım eksikliği, ülkemizdeki üretim faktörleri kullanılarak üretilen ürünlerin tüketiciye sunulabilecek nihai haline, yurtdışındaki

Üretim faktörleri kullanılarak getirilmesine ve bu da ülkemiz açısından verimsizliğe ve kaynak çıkışına neden olmaktadır. Bütün bunların sonucunda da ülkemiz ekonomisinin rekabet gücü azalmaktadır. Ülkemizde işletmelerle ilgili temel sorunlardan biri de, "tasarım yönetimi", "araştırma-geliştirme yönetimi" gibi konularda ortak bir stratejinin gelişmemiş olmasıdır. Bu durumda her bir Şirket veya proje sahibi kendi stratejisini oluşturmak için kendi yatırımını yapmakta ve bu da ölçek ekonomilerinden elde edilebilecek tasarrufu engellemektedir.

Ar-Ge faaliyetlerinin, yeni bilgiler elde edilmesine, bunların rtn, sistem ve süreçlere uygulanarak yeniliğe(innovasyona) yol açmasına, bilimsel ve teknolojik gelişmenin sağlanması, uluslararası rekabet gücünün elde edilmesine ve dolayısıyla da ülkenin kalkınmasına sağladığı önemli faydaları ve bunun yanında dışsallığı, piyasa koşullarının optimal Ar-Ge düzeyini gerçekleştirmedeki başarısızlığı nedeniyle diğer ülkelerde olduğu gibi ülkemizde de çeşitli yollarla devlet kuruluşları tarafından doğrudan veya dolaylı olarak desteklenmesi yoluna gidilmektedir. Bu destekler bazen hibe, kredi sağlama Şeklinde olabileceği gibi bazen de vergisel yönden sağlanan istisna, muafiyet, indirimler Şeklinde vergisel avantajlar Şeklinde olabilmektedir. "Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerine Sağlanan Vergi Avantajları" adını taşıyan bu çalışmamız ile öncelikle lkemizde Ar-Ge faaliyetlerine yönelik olarak, farklı mevzuat düzenlemelerinde yer verilen vergisel avantajların biraraya toplanması ve araştırmacılar ve uygulayıcılar açısından yol gösterici olması amaçlanmıştır. Çalışma esnasında; mevzuat düzenlemelerindeki farklar eleştirel bir bakış açısıyla incelenmiştir. Çalışmamız toplam altı bölümden oluşmaktadır:

Birinci bölümde; Ar-Ge faaliyetlerine ilişkin genel kavramlar, Ar-Ge faaliyetlerinin işletmeler ve ülke ekonomileri için önemi ve bu faaliyetlerin teşvikini gerekli kılan nedenler ile Ar-Ge faaliyetlerinin teşvik yöntemleri hakkında kısa açıklamalarda bulunulmuştur.

İkinci bölümde; Dünya'da Ar-Ge faaliyetlerine yönelik olarak sağlanan vergisel teşvik uygulamaları ve bilimsel ve teknolojik göstergeler bakımından lkemiz Ar-Ge düzeyi hakkında istatistiksel bulgular ortaya konmuş ve bölüm sonunda lkemizde Ar-Ge faaliyetlerine sağlanan vergisel teşviklerin tarihsel gelişimi ortaya konmuştur.

Üçüncü bölümde; Türkiye’de Ar-Ge faaliyetlerini vergisel yönden teşvike yönelik olarak Gelir Vergisi Kanunu (GVK) ve Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) ile getirilen “Ar-Ge İndirimi” uygulamasının usul ve esasları açıklanmış ve akabinde Ar-Ge harcamalarının muhasebeleştirilmesi ve aktifleştirilmesi koşulları GVK, KVK ve Vergi Usul Kanunu (VUK) hükümleri ve Muhasebe Standartları ile getirilen düzenlemeler çerçevesinde ortaya konmaya çalışılmıştır.

Dördüncü bölümde; Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu (TGBK) ile teknoloji geliştirme bölgelerine (teknoparklar) yönelik sağlanan vergisel vergisel avantajların uygulama usul ve esasları detaylı bir şekilde açıklanmıştır.

Beşinci bölümde; Ar-Ge faaliyetlerine 5746 Sy. Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun ile getirilen yeni vergisel avantaj ve destek uygulamaları hakkındaki uygulama usul ve esasları ortaya konmuştur.

Çalışmamızın üçüncü, dördüncü ve beşinci bölümlerinde farklı mevzuat düzenlemeleri ile sağlanan vergisel avantajların uygulama usul ve esaslarındaki farklılıklar eleştirel bir bakış açısıyla ortaya konularak değerlendirilmeye çalışılmıştır.

Altıncı bölümde; Ar-Ge faaliyetlerine yönelik sağlanan ve önemi itibariyle çok sayıda vergi mükellefini ilgilendiren “Ar-Ge İndimi” uygulamasının Gelir Vergisi Kanunu (GVK) / 5520 Sy. Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) ile 5746 Sy. Kanun hükümleri yönünden karşılaştırılmasının gerekliliği belirtilmiş ve buna ilişkin bir detaylı bir karşılaştırma tablosu çalışmamıza ek olarak hazırlanmıştır.

Çalışmamızın Sonuç ve Öneriler bölümünde, Ar-Ge faaliyetlerine yönelik vergisel teşvik uygulamalarına ilişkin mevzuat düzenlemelerine ile ilgili olarak görüş ve önerilerimiz ortaya konmuştur.

1. ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME (AR-GE) FAALİYETLERİNE İLİŞKİN GENEL AÇIKLAMALAR

1.1. Genel Kavramlar

Çok hızlı bir teknolojik değişimin yaşandığı günümüzde hem akademik çevrede hem de günlük hayatta bilim, teknoloji, araştırma-geliştirme, inovasyon, yenilik vb. kavramlar daha yoğun bir şekilde kullanılmaya başlanmıştır. Çalışmamızın bu bölümünde, daha sonraki bölümlerde sıklıkla kullanılacak olan bu kavramlara yüklenen anlamların belirlenmesine çalışılacaktır.

1.1.1. Bilim ve Teknoloji

Bilimsel araştırma ve geliştirmenin hızla arttığı ve geliştiği günümüz dünyasında bilim ve teknoloji kavramları sürekli biçimde yeni anlam, önem ve boyut kazanmaktadır. Bu sebeple bilim ve teknoloji kavramları birçok şekilde tarif edilmiş, herkes tarafından kabul edilen ortak bir tanımlama yapılamamıştır.

Sözlük anlamına göre bilim; evrenin, evrendeki olguların ve olayların bir bölümünü ele alıp bir takım yöntem ve deney yolları kullanarak ve gerçeğe, gerçekliğe dayanarak birtakım yasalara ulaşan bilgi yolu, düzenli ve tutarlı bilgidir¹.

Bilim, bazı olgu ve olay kategorilerine ait iyi düzenlenmiş bilgiler bütünü olarak tarif edildiği gibi, nesnel dünyaya ve bu dünyada yer alan olgulara ilişkin tarafsız gözlem ve sistematik deneye dayalı zihinsel etkinliklerin ortak adı şeklinde bir tarif de yapılmaktadır².

Yunanca "techne" (sanat, zanaat) ve "logos" (söz, sözcük) sözcüklerinden oluşturulan teknoloji terimi, Eski Yunanca'da "sanatlar üzerine konuşma" anlamına gelmekteydi. Zaman içinde anlamı değişen sözcük, bilimsel araştırmalardan elde edilen somut ve yararlı sonuçları ve bunlara ilişkin araç, yöntem ve süreçlerin bütününe ifade eden bir anlam kazanmıştır³.

¹ Ali Püsküllüoğlu, **Türkçe Sözlük**, 4. Baskı, İstanbul: Doğan Kitap, 2002, s.259.

² **Ana Britannica**, İstanbul: Ana Yayıncılık, Cilt 20, 1992, s.494-495.

³ Zülfikar Küçükavcı, **Türkiye’de Araştırma ve Geliştirme (Ar-Ge) Faaliyetleri, Teşvik Programları ve Vergisel Boyutu**, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Yayınlanmamış Gelirler Kontrolörlüğü Yeterlik Etüd Raporu, İstanbul, 2010, s.39.

Teknoloji kavramı için de çeşitli tanımlamalar yapılmıştır⁴

- Teknoloji, yararlı ürünler üretmeye ve yeni ürünler tasarlamaya yarayan bilgiler bütünüdür.
- Üretim faaliyetlerinde kullanılan yol ve yöntemlerin tümüdür.
- Teknoloji, sanayinin çeşitli dallarında kullanılan takımların, işleme usullerinin ve metotlarının incelenmesidir.
- Üretim araçlarını kullanarak bireyin çevresini değiştirmek amacıyla geliştirdiği metotlardır.
- Araştırma sonucu elde edilen tekniklerin üretime uygulanması sonucu geliştirilen süreç, metot ve bilgidir.
- Yeni bir mal ve hizmet üretilmesine veya mevcut ürünlerin daha ucuz ve kaliteli olarak üretilmesine imkân sağlayan üretim bilgisi, süreci ve tekniğidir.
- Teknoloji, üretim makinelerinde, üretim yöntemlerinde, ürünlerde "yenilik" yaratmayı; bu yeniliklerde, üretimi arttırmayı, verimliliği yükseltmeyi, yani rekabet üstünlüğü ve karı artırmayı sağlayan anahtardır.

Bilimsel ilkelere bağımlı olmasına karşın teknoloji ile bilim arasında yakın bir ilişki kurulması görece yeni bir olgudur. Eski toplumlarda bilim aristokrat yapıdaki filozofların elindeydi ve bütün bilgi alanlarını kapsar nitelikteydi. Oysa teknoloji, işçi, usta ve zanaatkârın işiydi. Teknoloji ile bilim arasındaki yakınlaşma 19. yüzyıldan sonra başlamıştır⁵. Bugün bilimle teknoloji arasında tabii bir döngüsel ilişki olduğu söylenebilir; bilimsel çalışmalar uygulamaya elverişli bilgi üreterek teknolojik gelişmeye yol açarken, teknolojik gelişmeler de bilimsel araştırmaların daha uygun şartlarda yapılmasını sağlayarak bilimsel gelişmeyi hızlandırmaktadır⁶.

1.1.2. Araştırma ve Geliştirme(Ar-Ge) Faaliyeti

Araştırma ve geliştirme (Ar-Ge) faaliyeti kavramının tanımı ile ilgili olarak ortak tek bir tanım yerine birbirine yakın yapılan birden fazla tanımlara rastlanmaktadır.

⁴ Ahmet Ayhan, **Dünden Bugüne Türkiye'de Bilim ve Teknoloji ve Geleceğin Teknolojileri**, 1. Baskı, İstanbul: Giriş Yayınları, 2002, s.3. -- Mahmut Tekin - Hasan Kürşat Güleş - Adem Öğüt, **Değişim Çağında Teknoloji Yönetimi**, İstanbul: Nobel Yayınevi, 2002, s.80. --- Mahmut Kiper, **Teknoloji Transfer Mekanizmaları ve Bu Kapsamda Üniversite İşbirliği**, Ankara: TMMOB, 2004, ss.59-122.

⁵ Ana Britannica, s.495.

⁶ Ramazan Acun, **"Bilim, Bilgi Teknolojisi ve Türkiye"**, B. Yediyıldız, F. Unan, C. Özdemir (Ed.), **Milli Kültürler ve Küreselleşme**, Konya, 1998, s.83. (<http://www.history.hacettepe.edu.tr/archive/bilim.html> (05.01.2010))

Ar-Ge, insan, kültür ve toplumun bilgisinden oluşan bilgi dağarcığının artırılması ve bu dağarcığın yeni uygulamalar tasarlamak üzere kullanılması için sistematik bir temelde yürütülen yaratıcı çalışmalardır⁷.

Ar-Ge, genelde bilimsel ve teknik bilgi birikimini arttırmak amacıyla sistematik temele dayalı olarak yürütülen yaratıcı çaba ve bilgi birikiminin yeni uygulamalarda kullanılmasıdır⁸. Ar-Ge, bilimsel ve teknik bilginin yeni uygulamalarda kullanımınıdır⁹.

Ar-Ge 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 çalışmalardır¹⁰.

Ar-Ge, 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 faaliyetlerdir¹¹.

Ar-Ge faaliyeti, kültür, insan ve toplumun bilgisinden oluşan bilgi dağarcığının artırılması ve bunun yeni süreç, sistem ve uygulamalar tasarlamak üzere kullanılması için sistematik bir temelde yürütülen yaratıcı çalışmaları, çevre uyumlu ürün tasarımı veya yazılım faaliyetleri ile alanında bilimsel ve teknolojik gelişme sağlayan, bilimsel ve teknolojik bir belirsizliğe odaklanan, çıktıları özgün, deneysel, bilimsel ve teknik içerik taşıyan faaliyetlerdir¹².

⁷ OECD: **Frascati Klavuzu**, Çev:TÜBİTAK, Ankara, 2002., s.30.

(<http://www.tubitak.gov.tr/home.do?sid=471&pid=468> (05.01.2010))

⁸ Zeyyat Sabuncuoğlu -Tuncel Toker, **İşletme**, Bursa: Ezgi Yayınları, 2001, s.336.

⁹ İsmet Mucuk, **Modern İşletmecilik**, İstanbul:Türkmen Kitapevi, 2008, s.370.

¹⁰ 4691 Sy. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu, Md.3/c.

¹¹ Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin 2002/1 No'lu Tebliğ, Md.24. (RG T/S: 30.07.2002/ 24831).

¹² 5746 Sy. Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun, Md.2/a.

(RG T/S: 12.03.2008/26814), Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği: Md:4/a (RG T/S: 31.07.2008 / 26953).

Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) 38 nolu Tebliğin¹³ 8. maddesinde, araştırma; yeni bir bilimsel ya da teknik bir bilgi ve anlayış kazanma amacıyla üstlenilen özgün ve planlı inceleme, geliştirme ise; ticari üretim ya da kullanıma başlamadan önce, yeni veya önemli ölçüde geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem ya da hizmetlerin üretim planı veya tasarımında araştırma sonuçları ya da diğer bilgilerin uygulanması, şeklinde tanımlanmıştır. Araştırma faaliyetinde, bilimsel veya teknik açıdan değeri olan yeni bir bilgiye ulaşmak, geliştirme faaliyetinde ise, araştırma faaliyeti sonunda bulunun bilginin üretim veya diğer satış planlarında kullanılabilir hale getirilmesi amacı vardır¹⁴.

Ar-Ge kavramının tanımlarında ortak olarak belirtilebilecek özellikler aşağıdaki şekilde belirtilebilir:

- Ar-Ge faaliyeti *sistemik bir temelde* yürütülen faaliyettir.
- Ar-Ge faaliyeti *yenilik* oluşturma sürecinin *temelini* oluşturmaktadır.
- Ar-Ge faaliyeti ile *bilimsel ve teknik bilgi düzeyinin artırılması, elde edilen yeni bilgilerin üretim ve satış faaliyetlerinde kullanılabilir hale getirilmesi (üretimin geliştirilmesi, maliyetlerin azaltılması ve yeni ürünler geliştirilmesi, yeni üretim sistemlerinin oluşturulması), amaçlanır.*

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD) uygulamasında Ar-Ge terimi üç faaliyeti kapsamaktadır¹⁵. Bunlar; temel araştırma, uygulamalı araştırma ve deneysel geliştirmedir¹⁶. Temel araştırma, geniş ölçüde araştırmacının ilgi alanı ve kişisel isteğine bağlı olarak daha çok bilimsel amaçla yapılan pür araştırma iken uygulamalı araştırma ise özellikle endüstriyel işletmelerin büyük önem verdikleri ve belirli bir amaçla gerçekleştirdikleri faydacı araştırmadır¹⁷. Ar-Ge'nin ikinci unsuru olan geliştirme ise; araştırmalardan ve uygulamalardaki deneyimlerden sağlanan bilgilere dayalı olarak yürütülen sistematik çalışmalardır. Geliştirme faaliyetleri, araştırma faaliyetleri ile üretim faaliyetleri arasında bir köprü görevi yapar¹⁸.

¹³ Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 38) Hakkında Tebliğ, (RG T/S: 17.03.2006 / 26111)

¹⁴ Remzi Örtün, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS)**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2007, s.578.

¹⁵ OECD: **Frascati Klavuzu**, s.30.

¹⁶ OECD: **Frascati Klavuzu**, s.77.

¹⁷ Mucuk, s.370.

¹⁸ Mucuk, a.g.e., s.370.

1.1.3. İnovasyon

İnovasyon, “yeni ve değişik bir şey yapmak” anlamındaki Latince “innovare” kökünden türetilmiştir. Türkçe’de “yenilik”, “yenilenme” ve “yenilikçilik” gibi sözcüklerle karşılanmaya çalışılsa da, bu sözcüklerin yaptığı çağrışımlar, kelimenin tam karşılığını verememektedir¹⁹.

Yeniliğin farklı yazarlar tarafından yapılmış çok sayıda tanımı bulunmaktadır. Bu nedenle yenilik, homojen bir terim değildir ve her yazar ilişkili gördüğü unsurları vurgulayarak yeni bir tanım sunmaktadır.

İnovasyon en geniş anlamıyla, bilginin ekonomik ve toplumsal faydaya dönüştürülmesi olarak tanımlanır. İnovasyon, kavram olarak, hem bir süreci hem de bir sonucu anlatır. Avrupa Birliği (AB) ve OECD literatürüne göre, inovasyon, süreç olarak, "bir fikri pazarlanabilir bir ürün ya da hizmete, yeni ya da geliştirilmiş bir imalat ya da dağıtım yöntemine, ya da yeni bir toplumsal hizmet yöntemine dönüştürmeyi" ifade eder. Aynı sözcük, bu dönüştürme süreci sonunda ortaya konan, "pazarlanabilir, yeni ya da geliştirilmiş ürün, yöntem ya da hizmeti" de anlatır²⁰.

Yenilikçilik bir işletmenin tüm fonksiyonlarında (satın alma, üretme, pazarlama, finansman ve yönetiminde) değişim içermektedir. Değişim hep yeniliğe yöneliktir. Yenilikçilik kavramı ile girişimcilik kavramları da bu konuda iç içedir ve biri olmadan diğeri de olmaz²¹.

Bir başka tanıma göre araştırma-geliştirme faaliyetleri sonucu elde edilen gelişmelerin, yeni bir teknoloji olarak, endüstriyel sahada kullanılabilir hale dönüştürülmesine ise yenilik (inovasyon) adı verilmektedir²². İnovasyon, yeni ve iyileştirilmiş ürün, hizmet veya üretim yöntemi geliştirmek ve bunu ticari gelir elde edecek hale getirmek için yürütülen tüm süreçleri kapsar²³.

¹⁹ Kadri Yamaç, “Nedir Bu İnovasyon”, **Üniversite ve Toplum**, Cilt: 1, S.3 (Aralık 2001), s.6. (<http://www.universite-toplum.org/text.php?id=38> (05.01.2010))

²⁰ Müfit Akyos, “Sürekli Yenilikçilik (İnovasyon) İçin Teknolojik Yetenek Değerlendirmesi”, **Endüstri Mühendisliği**, Cilt: 17, S.2, (Nisan 2006), s.10.

²¹ Salih Özel, “İşletmeler Açısından Yenilikçilik (Innovation) Kavramı”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S.73 (Ocak-2010), s.19.

²² Ayşe Omdan, **Fikrî Mülkiyet Hukuku ile Rekabet Hukukunun Teknolojik Yeniliklerin Teşvikindeki Rolü**, Ankara, Seçkin Yayınları, 2002, s.29.

²³ Seher Yaşayacak, “Davos Toplantılarının Ana Teması; Gelişmiş Ülkelerdeki Gelişimin Kaynağı: İnovasyon”, **Ekonomik Forum**, S. Şubat-2006, s.42.

OECD ve AB İstatistik Ofisi (EUROSTAT) tarafından, teknolojik faaliyetler ve bunların ölçülmesi konusunda, üye ülkeler arasında anlayış birliği sağlayabilmek için ortaklaşa hazırlanan el kitabında²⁴ inovasyon(yenilik); “*işletme içi uygulamalarda, işyeri organizasyonunda veya dış ilişkilerde yeni veya önemli derecede iyileştirilmiş bir ürün (mal veya hizmet), veya süreç, yeni bir pazarlama yöntemi ya da yeni bir organizasyonel yöntemin gerçekleştirilmesi*” şeklinde tanımlanmış ve inovasyon türleri olarak; (i) ürün inovasyonu, (ii) süreç inovasyonu, (iii) pazarlama inovasyonu ve (iv) organizasyonel inovasyon sayılmıştır.

1.2. Ar-Ge Faaliyetlerinin Önemi ve Teşvik Nedenleri

Ar-Ge faaliyetlerinin, rekabet gücünü artırıcı, teknolojik gelişmeyi ve yeniliği temin edici, bilgi toplumunun oluşumuna katkı sağlayıcı temel işlevleri bulunmaktadır²⁵. Ar-Ge harcamaları teknolojik gelişme düzeyine etki ederek, yeniliğe, üretimde maliyet avantajına, verimliliğe olumlu katkılar sağlayıp ülke ekonomilerinin uluslararası rekabette üstünlük sağlamasına yol açmaktadır²⁶. Teknolojik değişim(gelişim), yeni ürünlerin elde edilmesi ve yeni üretim olanaklarının oluşturulması açısından toplumların sosyal ve ekonomik refahında önemli rol oynayan bir konudur. Teknolojik değişimin önemi, iktisatçılar tarafından da kabul edilmiştir. Nitekim, Adam Smith, ünlü eseri Milletlerin Zenginliği'nde bilimin ve üretimde çalışanların katkısıyla makinelerin geliştirilmesinin ve iş bölümünün verimlilik artışına ve daha ileri buluşlara yol açacağını öne sürmektedir. Marx, burjuvazinin üretim araçlarında sürekli devrimci yenilikler yapmaksızın varlığını sürdüremeyeceğini

²⁴ OECD-EUROSTAT: **Oslo Klavuzu**, Çev: TÜBİTAK, Ankara:TÜBİTAK, 2006, s.50.

(<http://www.tubitak.gov.tr/home.do?sid=471&pid=468> (05.01.2010))

²⁵ İskender Ekici, **Avrupa Birliğine Üyelik Sürecinde Türkiye’de Ar-Ge’ye Yönelik Devlet Yardımları**, İstanbul Üniversitesi S.B.E., Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2007, ss. 41-48.

²⁶Nuri Yıldırım, **Neoklasik İktisadın Teknolojik Gelişme Yaklaşımı**, Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, 1973, s.7.

(Bkz: Ayşe Omdan, **Fikrî Mülkiyet Hukuku ile Rekabet Hukukunun Teknolojik Yeniliklerin Teşvikindeki Rolü**, Ankara: Seçkin Yayınları, 2002, s.29 / Taner Berksoy, **Az Gelişmiş Ülkelerde İhracata Yönelik Sanayileşme**, İstanbul: Belge Yayınları, 1982, ss. 113-117 / C. Can Aktan - Y.Vural İstiklal, **Rekabet Gücü ve Rekabet Stratejileri**, Ankara: TİSK Yayınları, 2004, ss.39-42. / Yunus Dursun, “*İMKB’deki Şirketler*”, **Verimlilik**, Ankara: Milli Produktivite Merkezi (MPM) Yayınları, C.VI, S.3, 1999, s.172. / Erol Taymaz, “*Teknolojik Gelişme ve Piyasa Yapısı*”, Perşembe Konferansları 6, Ankara:Rekabet Kurumu Yayınları, S. Mart-2000, ss.109-111. / Hilal Yılmaz, **Yenilik Yeni Ekonomi ve Rekabet**, Ankara: Rekabet Kurumu Yayınları, 2003, s.8. / Nükhet Hotar, “*Küreselleşme Sürecinde Güvence Ar-Ge*”, **Gümrük Dergisi**, 1997, S. 20, s.40. / Mahmut Tekin, “*Bilgi Çağında Bilgi Toplumu ve Bilgi Ekonomisi*”, <http://www.bilgiyonetimi.org/cm/pages/pdf>, (07.01.2010), s.1 / Hüsnü Erkan, **Bilgi ve Ekonomik Gelişme**, İstanbul: Türkiye İş Bankası Yayınları, 1997, s.73.)

savunmuştur. Marshall ise, bilgiyi ekonomideki gelişmenin temel gücü olarak tanımlamıştır²⁷.

İster firmalar ister ülkeler düzeyinde olsun, yeni teknolojilere kim egemense; bu teknolojilerin sağladığı üstünlükten de, herkesten önce o yararlanacak; diğer bir deyişle rekabet üstünlüğüne o sahip olacaktır. İçte ve dışta ciddi bir rekabetin yaşandığı günümüzde ürünlerin gerekli kalite ve maliyet düzeylerini sağlayacak güncel teknoloji ile üretilmeleri zorunluluğunu doğurmuştur. Bu yüzden bütün ülkeler kalkınmak, daha iyi kalitede mal ve hizmet üretmek, daha az kaynak kullanarak ihtiyaçlarını karşılamak amacı ile bilim ve teknolojiye önem vermektedirler²⁸.

Verimlilik artışı ve ekonomik büyüme için hayati önemi olan teknolojik gelişmeler kendiliğinden meydana gelmemektedir. İcatların ve yeniliklerin bireysel çabalarla ya da tesadüfen bulunduğu şeklindeki düşünceler eskisi gibi kabul görmemektedir. Teknolojik gelişme ancak sistemli bir araştırma - geliştirme faaliyetinin sonucu olduğundan araştırma geliştirme faaliyetlerine gereken önemi veren firmalar ve ülkeler bunun karşılığını mutlaka almaktadırlar²⁹. Serbest piyasa ekonomisi içinde ekonomik gelişme ve kalkınma ancak uluslararası pazarlarda satılabilir nitelikte mal ve hizmet üretmekle mümkündür. Maliyetleri düşürmek, kaliteyi yakalamak, hızla değişen müşteri ihtiyaçlarını karşılayarak piyasada söz sahibi olabilmek için Ar-Ge faaliyetlerinde başarıyı yakalamak gerekmektedir. Bunun için de firmaların Ar-Ge'ye önem vermesi kaçınılmazdır³⁰. Teknolojik gelişme, uzun vadede üretkenlik ve refah kadar istihdamın da temel itici güçlerinden birisidir. İleri teknolojinin sanayide uygulanmasıyla birlikte bundan önceki tüm teknolojik gelişmelerde olduğu gibi belirli bir miktar geleneksel işsizlik ortaya çıkabilecektir. Ancak, sanayide ileri teknolojinin uygulanması kaliteyi, standardı ve verimliliği artıracığından sonuçta mallara olan talebi artıracak, yeni pazarlar açacak ve iş imkânları oluşturacaktır³¹.

Küreselleşme, teknolojik gelişime ile birlikte; yenilik, geçmişten günümüze rekabet ortamını değiştirmiş ve rekabet gücünün temel belirleyicisi olmuştur.

²⁷ İsmet Barutçugil, **Teknolojik Yenilik ve Araştırma Geliştirme Yönetimi**, 1.Baskı, Bursa: Bursa Üniversitesi Yayınları, 1981, s.2.

²⁸ Fatih Can, **Dünyada ve Türkiye’de Araştırma Geliştirme Faaliyetlerine Yönelik Vergisel Teşvikler**, Karadeniz Teknik Üniversitesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Trabzon, 2007, s.15.

²⁹ Can, s.16.

³⁰ Can, s.16.

³¹ İ. Hakkı YÜCEL, **Bilim Teknoloji Politikaları ve 21. Yüzyılın Toplumunu**, 1.Baskı, Ankara: DPT Yayını, 1997, s.91.

Yenilikleri sunan ve uygulayan işletmeler; pazarda rekabet üstünlüğü oluşturmada, kar paylarını ve gelir akışlarını arttırmada, endüstrinin önünde yer almada ve rekabette sıçrama yapmada yeniliğin en iyi tek yol olduğunu, dolayısıyla doğru yapılması halinde, yeniliğin en güçlü rekabet silahı olduğunu belirtmektedir. Yenilikler, işletmelere yoğun rekabet ortamında kullanabilecekleri önemli yetenekler sunar³². Yeniliğin gücü, birçok işletme ve ülke için ekonomik büyüme ve sosyal gelişmenin temel kaynaklarından birini oluşturur. Porter, ucuz işgücü ya da ölçek ekonomisi sayesinde rekabet üstünlüğünün elde edilmesinin geçmişte kaldığını, günümüzde tek üstünlük sağlama yolunun yenilik ve iyileştirme yapmak olduğunu belirterek göstermektedir³³.

Ar-Ge faaliyetleri teknolojik gelişim ve yeniliğin temelini oluşturmaktadır. Yeniliğin işletmelere ve ülkelere sağlayacağı yararlar göz önünde bulundurulduğunda bir kez daha Ar-Ge faaliyetlerinin önemini anlaşılabilecektir. Ülke ekonomisinin uluslararası rekabet üstünlüğünün gelişmesinde yenilik temelde verimlilik artışına neden olmakta³⁴ ve yeniliğin sinerjik etkisi sonucu ortaya çıkabilecek kazançlar ise ana başlıklar halinde aşağıdaki gibidir.

- Verimliliğin artırılması,
- Uluslararası rekabet üstünlüğünün yaratılması,
- İstihdamın geliştirilmesi,
- Ödemeler bilançosu dengesizliğinin giderilmesi,
- Ulusal ve endüstriyel alanda güvenliğin artırılması,
- İletişim ve hizmetler gibi sektörlerin gelişiminin sağlanması,
- Sosyal ve beşeri kalkınmanın sağlanması,
- Kaynak kullanımında etkinliğin sağlanması,
- Çevrenin korunması,
- Ekonomik büyüme ve kalkınmanın hızlanması.

Ar-Ge faaliyetlerinin inovasyona, inovasyonun da verimlilik artışına ve ekonomik büyümeye sebep olacağı açıktır. Bu açıdan, her ülke Ar-Ge faaliyetlerinin üst düzeyde olmasını arzu eder. Fakat yapılan çalışmalar eğer özel sektörün Ar-Ge faaliyetlerine bir kamu müdahalesi olmazsa bu faaliyetlerin optimal miktarın altında

³² Hasan Kürşat Güleş ve Hasan Bülbül, **Yenilikçilik İşletmeler İçin Stratejik Rekabet Aracı**, 1.Basım, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım,2004, s.151.

³³ Güleş - Bülbül, s.151.

³⁴ Ergin Uzgören, “*Bilgi Toplumunda Uluslararası Rekabetedebilirlik Avantajının Yaratılmasına Yönelik Stratejik Yaklaşım: Devingen Yaratıcılık (Innovation)*”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, S. 1, s.172. [Aktaran: Güleş-Bülbül, s.154.]

olacağını ortaya koymaktadır. Özel sektörün Ar-Ge faaliyetlerinin çeşitli sebeplerle optimal miktarın altında kalmasına “piyasa başarısızlığı (market failure)” denir³⁵.

Piyasa başarısızlığının en önemli nedeni, firmaların yaptığı Ar-Ge faaliyeti sonuçlarının getirisinin kendilerine münhasır kalmaması, yani bilginin yayılması problemidir. Özellikle temel araştırma alanlarında bu durum daha çarpıcı bir şekilde gözükmemektedir. Bu yüzden firmalar, kaynaklarını sonuçları fiyatlandırılabilir araştırmalara ayırmaya daha meyillidirler. Mutlaka gerekli olmadığı sürece, temel araştırma faaliyetinde bulunmazlar ve bu tür araştırma projeleri için para yatırmazlar³⁶. Piyasa başarısızlığı, sosyal fayda ve sosyal maliyetlerin dengede olmadığı durumlarda ortaya çıkar³⁷.

Piyasa başarısızlığının diğer bir nedeni, Ar-Ge sürecinin, doğası gereği bölünemez oluşudur. Ar-Ge sürecinin çeşitli fazları birbirine bağımlıdır ve bunların sonuçları çoğu kez önceden kestirilemez. Örneğin, ortaya çıkan herhangi bir yeniliğin geriye doğru izi sürüldüğü takdirde, bunun altından belki de 30 yıl önce yapılmış bir bilimsel araştırma çıkabilir. O bilimsel araştırma, başka pek çok yeniliğe de kaynaklık etmiş, hatta, sonuçta, büyük bir toplumsal fayda da yaratmış olabilir. Ama, bu bilimsel araştırmanın yapıldığı dönemde, bu araştırmanın, ileride, ne gibi yeniliklere yol açacağı; bu yeniliklerin ticari mi yoksa toplumsal bir fayda ile mi ilgili olacağı; hatta herhangi bir yeniliğe yol açıp açmayacağı dahi kestirilemezdi. Buna karşılık, 30 yıl önce, böylesi bir bilimsel araştırma yapılmamış olsaydı, tanık olunan yenilik de ortaya çıkmayacaktı. Bu bölünemezlik, Ar-Ge sürecinin tamamına büyük, sabit masraflar yükler ve finansörler Ar-Ge ve inovasyon alanına yatırım yapmakta ve hedeflerini belirlemede zorlanırlar. Bu durumda da optimal seviyenin altında yatırım yapılması muhtemeldir. Ar-Ge projelerini geleneksel sınıai yatırım projelerinden ayıran en önemli husus, içerdikleri belirsizliğin düzeyidir. Ar-Ge ve inovasyon süreci, bu işe para yatıranların, yaptıkları yatırımın sonuçları konusunda tahminde bulunmalarını güçleştiren, pek çok, bilimsel, teknolojik ve ticari belirsizlik taşır. Araştırma projelerinin sonuçları, bazen yatırımcıların, bu projelere tahsis edilebilecek çeşitli finansman kaynakları açısından, risk ve kazanımlarını doğru olarak değerlendiremeyecekleri kadar uzun dönemlerde ortaya çıkar. Çok sayıdaki bilimsel ve teknolojik belirsizlik yanında, ortaya konulan

³⁵ Can, s.32.

³⁶ Can, s.32.

³⁷ Cemal Evci, **Ar-Ge Vergi Teşvikleri**, Ankara Üniversitesi SBE, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara,2004, s.19.

yeniliklere ticari bir kullanım alanı bulunması ya da bu yenilikleri ticarileştirecek yeni bir şirketin kurulmasında karşılaşılan riskler yüzünden, başarı kazanarak geri dönüş sağlayan, büyük ölçekli Ar-Ge projelerinin yüzdesi genellikle çok düşüktür³⁸. Politik bir müdahale olmaksızın özel sektörün olması gereken optimal seviyeden daha az Ar-Ge çalışmaları yürüteceği bilinmektedir³⁹. Bu durumda firmaların Ar-Ge yapması için desteklenmesi gerektiğini ortaya koymaktadır. Sonuç olarak, devletin teşvik edici uygulamaları olmaksızın özel sektörün Ar-Ge faaliyetlerine daha az yatırım yapacağı söylenebilir. Daha az Ar-Ge yatırımı da daha yavaş bir ekonomik büyüme demektir.

1.3. Ar-Ge Faaliyetlerine Yönelik Teşvik Yöntemleri

Piyasa başarısızlığına karşı, devlet genel olarak üç yol kullanarak özel sektör Ar-Ge faaliyetlerine müdahale edebilir⁴⁰:

a.Özel sektörün kamu Ar-Ge kuruluşlarıyla ortak çalışmalar yapması sağlanabilir.

b.Özel sektöre doğrudan destek sunulabilir.

c.Ar-Ge'ye yönelik harcamaların, kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmesi yanında vergi indirimleri⁴¹ veya vergi kredileri yoluyla vergi teşvikleri şeklinde uygulanabilir.

Ülkemizde 31.07.2004 tarihine kadar uygulanmış olan Ar-Ge vergi erteleme müessesesi vergi kredisi uygulamasını andırmakla beraber tam yansıtmamaktadır. Zira, vergi erteleme uygulaması⁴² ile ödenmesi gereken verginin bir kısmından tamamen vazgeçilmemekte, sadece verginin belli bir kısmının ödenme sürelerin daha uzun sürelere yayılması suretiyle mükelleflere finansman desteği sağlanmaktadır. Oysa, vergi kredisi uygulamasında ödenmesi gereken verginin belli bir kısmının tahsilinden vergi otoritesi tamamen vazgeçmektedir. Çalışmamızın izleyen bölümlerinde detaylı olarak açıklanacağı üzere Ar-Ge vergi indirimi uygulamasında ise; vergi mükellefleri yıl içinde

³⁸ TÜSİAD: **Ulusal İnovasyon Sistemi**, 1. Baskı, TÜSİAD, İstanbul,2003, s.233.

³⁹ İdris Sarısoy, **Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelere Sağlanan Vergi Teşvikleri ve Türkiye Uygulaması**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul,2006, s.52.

⁴⁰ Can, s.34.

⁴¹ **Vergi İndirimi**: Ar-Ge harcamalarının kısmen ve/veya tamamen vergi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınmasını ifade etmektedir. **Vergi Kredisi**: Ar-Ge harcamaları üzerinden çeşitli ve ülkeden ülkeye değişiklik gösteren kriterler baz alınarak belli oranlarda hesaplanan tutarın, matrahtan ziyade hesaplanan vergiden indirilmesini sağlayan teşvik uygulamasıdır.

⁴² Vergi erteleme uygulamasında mükellefler yıl içinde yapmış oldukları Ar-Ge harcaması tutarını geçmemek üzere, ilgili yılda hesapladıkları gelir veya kurumlar vergilerinin %20'si oranındaki tutarı 3 yıl süre ile verginin ödenme taksitlerine kadar erteleyebilmektedirler.

yapmış oldukları Ar-Ge harcamalarının (ister aktifleştirilmiş, ister gider yazılmış olsun) tutarının belli bir yuzdesini (%40 - %100) gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinde ayrıca gosterilerek vergiye tabi matrahın tespitinde kazançlarından indirebilmektedirler. Bu uygulama ile Ar-Ge harcamaları vergi matrahından indirilmek suretiyle vergi oranı nispetinde avantaj sağlanmaktadır. Bu yonuyile Ar-Ge vergi indirim uygulaması vergi kredisinden ziyade; vergi indirim uygulamasına yakın bulunmaktadır.

2. DÜNYADA VE TÜRKİYE’DE AR-GE VERGİ TEŞVİKLERİNİN GENEL GÖRÜNÜMÜ

2.1. Dünyada ve Türkiye’de Ar-Ge Vergi Teşviklerinin Genel Görünümü

Günümüzde pek çok ülkede Ar-Ge için çeşitli teşvikler uygulanmaktadır. Bu teşvikler genellikle ilave indirimler veya vergi kredisi şeklinde vergi sistemi yoluyla sağlanmaktadır. Bu teşviklerin bazıları, vergi mükelleflerinin vergilendirilebilir gelirlerinin oluşmaması durumunda Ar-Ge faaliyetini yapanlara nakit olarak iade edilir, diğer bazı durumlarda bu teşvikler ücret veya vergilerin diğer şekillerini dengelemek için kullanılabilir. Teşvikler genellikle, ulusal sınırlar içinde üstlenilen Ar-Ge üzerine odaklanır. Bazı Ar-Ge vergi teşvikleri geniş tabanlı destek vermek için yapılandırılırken, bazılarında Ar-Ge’nin spesifik tiplerini veya şirketleri hedef alır bazılarında da bölgesel amaçlara odaklanılır. Ar-Ge yatırımlarına hızlandırmak amacıyla uygulanan Ar-Ge vergi teşviklerinin karışımı ve dizaynında önemli uluslararası farklılıklar bulunmamaktadır.

Ar-Ge harcamalarına dönük teşviklere ilişkin dünya uygulamalarına bakıldığında, yapılan Ar-Ge harcamasına dayalı vergi indirimini esas alan “Ar-Ge miktarı esaslı sistem”, indirim konusu yapılan Ar-Ge harcamalarına izleyen yıllarda ek artırımlar sağlayan “Kümülatif vergi teşvik sistemi”, ve Ar-Ge faaliyetlerinin özel kesim ile üniversite, kar amacı gütmeyen araştırma merkezleri ve devlet kurumlarıyla ortak yapılması halinde “Harcamalara vergi teşviki öngören sistem” olmak üzere üç temel teşvik sisteminin uygulandığı görülmektedir⁴³.

OECD ülkelerinde giderek artan düzeyde firmalara Ar-Ge harcamalarını arttırmaları için özel mali teşvikler uygulanmaktadır. Bunun önemli bir nedeni, Ar-Ge ve yeniliğin verimlilik ve büyüme performansı için önemli olduğunun düşünülmesidir. Başka bir deyişle teknolojik yeniliğin ekonomik büyümenin sürükleyici gücünü oluşturmasıdır. Diğer nedenleri ise; Ar-Ge harcamasının sosyal yararlarının Ar-Ge’ye yatırım yapan firma için gerçekleşen yararlarını aşması ve şirketlerin getiriler harcamaya düzeyini haklı çıkarmayacağı için hükümet desteği olmadan Ar-Ge’ye optimal miktar harcamayacağıdır. Bu nedenle özel sektör Ar-Ge artışına doğru hedeflenmiş hükümet yatırımı, ekonomi için vergi geliri kaybından çok daha fazla dışsal yararlar oluşturması

⁴³ Fatih Deyneli, “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.

muhtemeldir. Hükümetler, ya Ar-Ge yapanların faaliyetlerini ülke içinde yerleştirmeleri için ya da en azından araştırma personelinin ülkeden ayrılmasını durdurmak için Ar-Ge yapanları etkilemeye gayret etmektedir. Birçok OECD ülkesi Ar-Ge vergi teşviklerini daha etkili hale getirmek için yeniden dizayn etmektedir. Çalışmamızın bu başlığı altında daha çok Ar-Ge performansı yüksek olan ve vergi teşvikleri yoğun olarak kullanılan ülkelerin uyguladığı vergi teşvikleri incelenecektir.

2.1.1. ABD’de Uygulanan Ar-Ge Vergi Teşvikleri

ABD’de Ar-Ge vergi teşvikleri uzun yıllardan beri uygulanmakta olup, en temel uygulama biçimi yıl içinde yapılan Ar-Ge faaliyetlerine ilişkin cari harcamaların tamamının gider yazılabilmesidir. Firma, eğer yıl içerisinde yapmış olduğu bütün Ar-Ge harcamasını vergilendirilebilecek gelirden indirmek istemezse, bu tutarı beş yıldan az olmamak şartıyla yıllara da yayabilir⁴⁴.

ABD’de bu uygulamanın dışında 1981 yılından beri çeşitli Ar-Ge vergi kredisi uygulamaları yürürlüğe konulmuştur. Zaman içerisinde çeşitli değişiklikler sonrasında günümüzde 4 ayrı vergi kredisi uygulamasına yer verilmektedir⁴⁵. Ar-Ge faaliyetlerinde bulunan şirketler, kendilerine en uygun vergi kredisi yöntemini seçip uygulamak konusunda serbest bırakılmışlardır.

ABD’de uygulanan en eski teşvik “araştırma ve deneme vergi kredisi (research and development experimental credit)”dir. Bu kredi, yıl içerisinde yapılan toplam Ar-Ge harcamalarından belirlenmiş taban miktarın indirilmesinden sonra kalan tutara kanuni vergi kredisi oranının uygulanmasıyla hesaplanır. Taban miktarın belirlenmesinde, öncelikle firmanın 1984-1988 yılları arasında yapmış olduğu Ar-Ge harcamaları toplamının bu yıllara ilişkin brüt satışlar toplamına bölünmesi suretiyle sabit temel yüzdesi (bu oran %16’dan fazla olamaz) hesaplanacaktır. Daha sonra hesaplanan sabit temel yüzdesi ile firmanın son dört yıldaki brüt satışlarının ortalaması çarpılmak suretiyle taban miktar(tutar) hesaplanmış olacaktır. Hesaplanan taban miktar en az, firmanın yıl içinde yapmış olduğu Ar-Ge harcaması toplamının % 50’sine eşit olmalıdır. Firmanın yıl içinde yapmış olduğu Ar-Ge harcamaları toplamından, hesaplanan taban miktar düşüldükten sonra kalan tutar ile kanuni vergi kredisi oranının

⁴⁴ Jacek Warda, **Measuring the Attractiveness of R&D Tax Incentives: Canada and Major Industrial Countries**, The Conference Board of Canada, Canada, 1999, s.36. [Aktaran: İhsan Günaydın ve Fatih Can, “*Dünyada ve Türkiye’de Ar-Ge vergi Teşvikleri*”, **Vergi Dünyası**, S.318(Şubat-2008), s.16.]

⁴⁵ Günaydın - Can, s.16.

(% 20) çarpılması suretiyle yararlanılabilecek vergi kredisi tutarı hesaplanacaktır. Hesaplanan bu vergi kredisi tutarı, ödenecek kurumlar vergisinden indirilir. Kullanılmamış vergi kredileri 15 yılı ileriye taşınabilmektedir⁴⁶.

ABD’de uygulanan ikinci teşvik “alternatif artan mekanizmalı kredi (alternative incremental credit)” dir. Bu teşvik mekanizması, 1984-1988 yılları arasında Ar-Ge harcaması düşük olan veya hiç olmayan şirketlerin ilk uygulamadan yararlanamaması nedeniyle 1996 yılında uygulamaya sokulmuştur. Bu kredi de taban miktar uygulaması vardır, ancak taban miktarın hesabında 1984-1988 yılları yerine, firmanın son dört yıldaki brüt satışlarının ortalamasına %1 oranı uygulanmaktadır. Ar-Ge harcamasının bu taban miktarı aşan Ar-Ge harcaması 3 katmanlı(dilimli) vergi kredisi tarifesi ile firmanın yararlanabileceği vergi kredisi tutarı hesaplanır;

Bu uygulamada; firmanın son dört yılın brüt satışları ortalamasının;

- %1,5’ ile %1 ile arasındaki farka % 3 vergi kredisi oranı,(1.Katman)
- %2’ si ile %1,5 si arasındaki farka %4’ vergi kredisi oranı, (2.Katman)
- Taban miktarı aşan Ar-Ge harcaması tutarından 1. ve 2. katmanlarda hesaplanan tutarların toplamı arasındaki farka % 5 vergi kredisi oranı (3.Katman)

uygulanmak suretiyle vergi her katmandaki vergi kredisi tutarı toplanarak firmanın yararlanabileceği vergi kredisi tutarı hesaplanmış olur.

ABD’de uygulanan üçüncü teşvik uygulaması “alternatif basitleştirilmiş kredi (alternative simplified credit)”dir. 2008 yılı başında yürürlüğe giren bu kredi de taban miktar uygulaması vardır, fakat taban miktar belirlenirken brüt satışlar esas alınmaz. Taban miktarı hesaplamak için önceki üç yılın Ar-Ge harcamalarının ortalaması alınır. Bulunan değer yarısı cari yıldaki Ar-Ge harcamasından çıkarılır. Sonuç vergi kredisinin matrahını vermektedir. Bulunan değer kredi oranı olan % 12 ile çarpılarak kredi miktarı hesaplanmış olur. Bu uygulama, geçmiş yıllara göre Ar-Ge harcamalarında büyük artışlar yapamayan firmalar için daha cazip olmaktadır. Diğer

⁴⁶ Micheal Raskhin, **Research and Development Tax Incentives – Federal, State and Foreign**, CCH Inc., Chicago, 2003, s.126. [Aktaran: Günaydın ve Can, s.16.]

uygulamalarda vergi teşvikinden hiç yararlanamayacak firmalar bu yöntemde kredi almaya hak kazanabileceklerdir⁴⁷.

Yukarıda belirtilen üç uygulamanın haricinde, ABD’de ayrıca sadece temel araştırmalara yönelik “temel araştırma kredisi (basic research credit)” adlı teşvik uygulaması da vardır. Bu uygulama 1986 yılından beri uygulanmaktadır. Bu teşvik mekanizması, daha çok üniversiteler ile sanayi işbirliğini arttırmak amacıyla düzenlenmiştir. Bu teşvik uygulamasında; vergi idaresi tarafından onay verilen üniversiteler veya araştırma enstitüleri ile yazılı bir anlaşma yapan ve bunlarla ortak çalışmalarda bulunan firmaların desteklenmesi öngörülmüştür.

ABD’de az rastlanır hastalıkların tedavisi ile ilgili klinik araştırmalar ve ilaç testlerine yönelik vergi kredisi uygulaması da Ar-Ge’ye yönelik teşvik uygulamasına örnek olarak gösterilebilir.

2.1.2. Japonya’da Uygulanan Ar-Ge Vergi Teşvikleri

Japonya’da birçok ülke gibi Ar-Ge faaliyetlerine yönelik olarak yapılan cari harcamaları yıl içerisinde vergilendirilebilecek gelirden tamamen indirme imkanı vermektedir⁴⁸. Sermaye harcamalarına yönelik ise olağan amortisman uygulamaları dışında “geliştirme araştırması” sırasında kullanılan makine ve teçhizatla hızlandırılmış amortisman uygulaması (% 50 oranlı) vardır⁴⁹.

1967 yılından beri Ar-Ge’ye yönelik teşvikler veren Japonya, tek bir teşvik sisteminde ısrarcı olmamış aynı anda çeşitli tip teşvikleri bir arada uygulamıştır. Örneğin, günümüzde hem toplam Ar-Ge harcamalarını esas alan hem de sadece artan harcama miktarını esas alan teşvik bir arada uygulamaktadır.

Taban miktarı⁵⁰ aşan Ar-Ge harcamalarına % 15 oranlı vergi kredisi uygulamasından firmalar yararlanabilmektedir. Bu uygulamada yıl içerisinde alınacak toplam kredi miktarı, ödenecek kurumlar vergisinin % 12’sini aşamaz. Bu teşvikin tamamı yıl içerisinde vergiden indirilmelidir. İleriye erteleme veya nakit olarak geri

⁴⁷ Günaydın -Can, s.16.

⁴⁸ Günaydın-Can, s.17.

⁴⁹ Adrian J. Sawyer, **Potential Implications of Providing Tax Incentives for Research and Development in NZ**, A Report for the Royal Society of New Zealand, 2004. [Aktaran: Can, s.64-65]

⁵⁰ Taban miktar; firmanın son beş yıl içerisinde en fazla Ar-Ge harcaması yaptığı 3 yıl seçilip ortalaması alınarak hesaplanır.

alma gibi imkanları yoktur⁵¹. Firmaların ayrıca toplam Ar-Ge harcamalarının % 8'i (2003 ila 2006 yılları arasında % 2'lik ekstra kanuni oran ilavesi ile birlikte % 10, sermayesi 100 milyon yenden aşağı olan ve KOBİ olarak adlandırılan şirketlerde ise % 12, ilk 3 yıl için %15 oranında) tutarında vergi kredisinden yararlanabilme imkanları da bulunmaktadır. Bu yöntemde şirketin alacağı Ar-Ge vergi kredisi tutarı, şirketin o yıl ödeyeceği kurumlar vergisi miktarının % 20'sini aşamaz. Aşması durumunda, aşan tutar gelecek yıla devredilir, nakit ödeme yapılmaz. Bu teşvik, Japonya dışında yapılan Ar-Ge harcamalarını da kapsamaktadır⁵².

Japonya da ayrıca, özel şirketlerin, kamu Ar-Ge kurumları veya üniversitelerle işbirliği geliştirmek veya temel bilimlere yönelik Ar-Ge faaliyetlerini canlı tutmak amacıyla ortak projelere⁵³ giren firmalara yaptıkları Ar-Ge harcamalarının % 12'si (2003 ila 2006 yılları arasında %15) oranında vergi kredisi uygulaması bulunmaktadır.

2.1.3. Fransa'da Uygulanan Ar-Ge Vergi Teşvikleri

Fransa'da cari Ar-Ge harcamaları, yıl içerisinde tamamen vergilendirilebilir gelirden indirilebilir. Sermaye harcaması mahiyetindeki Ar-Ge harcamaları ise genel amortisman uygulamasına tabidir. Fransa'da bütün firmaların yararlanabileceği "Araştırma Vergi Kredisi" adı verilen vergi teşviki uygulaması bulunmaktadır. Bu teşvik uygulamasında vergi kredisi miktarı hesaplanırken hem toplam harcama hem de geçmiş dönemlere göre artan harcama miktarından faydalanılır. Bu yöntemde, vergi kredisi yıl içinde yapılan harcamanın % 10'u ile geçmiş yıllara göre artan harcama miktarının % 40'ı toplanır. Bulunan bu tutar kurumlar vergisinden indirilir. Bu yöntemde bir yıl içinde yararlanılabilecek vergi kredisinin maksimum tutarı 10 milyon Euro'dur. Yıl içinde kazancın yetersizliği nedeniyle, vergi kredisi tutarı kadar vergisi çıkmayan mükellefler, yararlanamadıkları vergi kredisi miktarını 3 yıl süre ile izleyen yıla devredebilecektir. Nakit ödeme imkanı sadece belirli bazı şirketlere verilmiştir⁵⁴.

Fransa'da "Araştırma Vergi Kredisi" haricinde, yeni kurulan Ar-Ge odaklı şirketlere yönelik teşviklerde bulunmaktadır. En fazla 8 yaşında olan ve toplam

⁵¹ Can, s.62.

⁵² Can, s.63.

⁵³ Bu faaliyetlere örnek olarak, enerji tasarrufu ve kaynakların geri dönüşümü ile ilgili araştırmalar, ulusal araştırma enstitüleri ile yapılan ortak araştırmalar, üniversiteler ile yapılan ortak araştırmalar, yabancı araştırma enstitüleri ile yapılan ortak araştırmalar gösterilebilir.

⁵⁴ Günaydın-Can, s.18.

harcamasının en az % 15'ini Ar-Ge faaliyetlerine ayıran şirketlere (bu şirketlere “ Genç Yenilikçi Şirket” adı verilir) yönelik olarak;

- Ar-Ge faaliyetlerinde çalışan personellerinin sosyal güvenlik kesintileri yönünden muafiyet,
- İlk 3 yıl kurumlar vergisi muafiyeti ve devamındaki 2 yıl için % 50 oranlı kurumlar vergisi muafiyeti,
- Arsa, arazi ve binalarla ilgili yerel vergilerden muafiyet,
- Yıl içinde yararlanılmayan vergi kredisinin nakit olarak geri alınabilmesi imkanı, bulunmaktadır⁵⁵.

2.1.4. İngiltere’de Uygulanan Ar-Ge Vergi Teşvikleri

İngiltere’de yıl içinde yapılan cari Ar-Ge harcamalarının ve sermaye harcamalarının tamamının gider yazılabilmesi imkanı bulunmaktadır⁵⁶. Sermaye harcaması olarak binalar, makineler ve diğer ekipmanlar kabul edilir. Araziler gider olarak kabul edilmemektedir⁵⁷.

İngiltere de, KOBİ’lere yönelik olarak (250’den daha az işçi çalıştıran, yıllık cirosu 50 Milyon Euroyu veya bilanço toplamı 43 Milyon €’yu aşmayan şirketler KOBİ olarak adlandırılmaktadır.) yıl içinde yapılan cari Ar-Ge harcamalarının gider olarak dikkate alınmasından başka bu harcamaların % 50’si oranında hesaplanacak tutarın da vergilendirilebilir gelirden indirilmesine imkan sağlanarak toplamda Ar-Ge harcamasının % 150’si tutarında teşvikten faydalanılmış olmaktadır. Dileyen KOBİ’ler Ar-Ge harcamalarının % 50’sin vergilendirilebilir gelirden indirilmesi uygulaması yerine, toplam harcamalarının % 24’lük kısmını nakit olarak iade talep edebilirler.

İngiltere’de KOBİ’ler haricinde büyük şirketlere yönelik olarak da 2002 yılından itibaren teşvik uygulaması getirilmiş bulunmaktadır. Bu uygulama temelde KOBİ’lere uygulanan teşvikle aynıdır fakat yıl içinde yapılan Ar-Ge harcamaların % 50’si yerine %25’i oranında hesaplanacak tutar vergilendirilebilir gelirden indirilebilmektedir. Toplam Ar-Ge teşviki oranı % 125’e ulaşmaktadır⁵⁸.

⁵⁵ Günaydın-Can, s.18.

⁵⁶ Can, s.87.

⁵⁷ Warda, s.36. [Aktaran: Günaydın-Can, s.20.]

⁵⁸ Can, s.88-89.

2.1.5. Kanada’da Uygulanan Ar-Ge Vergi Teşvikleri

Kanada’da Ar-Ge faaliyetlerine yönelik cari harcamalar ile makine ve teçhizata yönelik sermaye harcamaları yıl içinde tamamen vergilendirilecek gelirden düşülebilir. En az % 90’ının Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılacak makine ve teçhizata yönelik harcamalar sermaye harcaması olarak kabul edilir ve bu harcamalarının tamamı gider olarak düşülür. Arazi, bina alım veya kiralamalarına ilişkin harcamalar doğrudan gider yazılamaz. Yıl içinde gider yazılamayan Ar-Ge harcaması ise, sınırsız olarak ertesi yıllara devredebilir⁵⁹.

Kanada’da Ar-Ge’ye yönelik ikinci bir teşvik, “ Bilimsel Araştırma ve Deneysel Geliştirme Programı” dır. Bu program ile, yıl içinde yapılan cari harcamalar ile makine ve teçhizata yönelik sermaye harcamaları yıl içinde tamamen vergilendirilecek gelirden düşülebilir. Ayrıca yapılan harcamanın, büyük şirketlerde %20’si, KOBİ’lerde de ilk 2 Milyon \$’a kadar %35 oranında olmak üzere vergi kredisi uygulamasından yararlanılabilir. Kredi almaya hak kazanan firmaların vergi kredisi kadar vergilendirilecek gelirlerinin oluşmaması durumunda, KOBİ’lerde nakit olarak geri ödeme yapılması imkanı, diğer firmalar açısından da 3 yıl geriye veya 10 yıl ileriye erteleme imkanı bulunmaktadır.

Kanada’da uygulanan teşviklerin üstün yanları, yıl içerisinde yapılan bütün harcamaları kapsamaması, KOBİ’lere yönelik imtiyazlar tanınması, makine ve teçhizat ile ilgili sermaye harcamalarının gider yazılmasına imkan vermesi ve teşvik oranlarının yüksekliği olarak sıralanabilir.

2.1.6. Çin’de Uygulanan Ar-Ge Vergi Teşvikleri

Çin, özellikle Ar-Ge’ye sağlanan teşvikler yönünden yabancı yatırımcıların odağı haline gelmiştir. Yerli ve yabancı firmalar % 33 oranında kurumlar vergisine tabi olmakla birlikte, yabancı firma yerleşim yeri ve faaliyet alanına göre özel teşvikler sunulmaktadır. Teşvik verilen alanlardan biri, yüksek teknolojidir. Bilgisayar ve yazılım firmalarına yönelik özel vergisel teşvikler mevcuttur. Entegre devre üretimi ve yazılım geliştirme faaliyetinde bulunan firmalara yönelik olarak gümrük ve ithalat vergileri muafiyeti bulunmaktadır. Ayrıca; yatırım tutarı 8 milyar Yuan’dan fazla yatırım yapan

⁵⁹ Robert Hamilton, “Tax Incentives and Innovation: The Canadian Treatment of R&D”, Canada-United States Law Journal, Vol.19 Issue:1, 1993, s.251. [Aktaran: Günaydın-Can, s.17.]

entegre devre üretimi ve yazılım firmalarına Çin'de yaptıkları imalatlarına ilişkin alımlarda KDV muafiyeti tanınmaktadır. Bu firmaların ürettikleri ürünlerin satışı sırasında ödemeleri gereken KDV'den dolayı da muafiyetleri bulunmaktadır. Bu şirketler'den 10 yıldan fazla faaliyette bulunanlarının, kar elde ettikleri ilk 2 yıl için % 100 oranında, sonraki 3 yıl da ise % 50 oranında muafiyet uygulanır. Diğer yıllarda ise kurumlar vergisi % 15 oranında uygulanır⁶⁰.

Çin'de ayrıca bazı özel alanlarda (Hainan Adası ve Şangay Pudong Özel Bölgesi) yatırım yapan firmalara, 2+3 yıllık vergi tatili uygulamasını 5+5 yıl olarak uygulamaktadır. Bu alanlarda yatırımın en az 15 yıl devamı şartı getirilmiştir. 10. Yıldan sonra da kurumlar vergisi oranı % 7,5 olarak uygulanmaktadır. Entegre devre üretimi ve yazılım geliştirme de kullanılacak makine ve cihazlara yönelik olarak hızlandırılmış amortisman yöntemiyle 3 yılda giderleştirilmektedir. Çin'de uygulanan bir diğer teşvik yöntemi vergi indirimi uygulamasıdır. Vergi indirimi tutarı, bir önceki yılda yapılan Ar-Ge harcama tutarına kıyasla %10 ve daha fazla arttıran işletmelerde, arttırdıkları harcama tutarının % 50'si oranında hesaplanır. Hesaplanan vergi indirimi tutarı izleyen yıllara devretmemektedir. Vergi tatili uygulamasından yararlanan işletmelerde, vergi indiriminin ertelenmesi de söz konusu değildir⁶¹.

2.1.7. Türkiye'de Uygulanan Ar-Ge Vergi Teşvikleri

Türkiye'de uygulanan Ar-Ge vergi teşvikleri 2008 yılına kadar GVK ve KVK'da ve Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'da (TGBK) yapılan düzenlemelerde yer almakta iken, 2008 yılından itibaren özel olarak Ar-Ge'ye yönelik 5746 Sy. Kanun ihdas edilmiştir. GVK ve KVK'da 2004 yılına kadar yer alan Ar-Ge vergi teşviki uygulaması "Vergi Ertelemesi" uygulamasıydı. Bu uygulamada mükelleflerin yılı içinde kendi yaptıkları araştırma ve geliştirme harcamaları tutarını geçmemek üzere, ilgili dönemde ödenmesi gereken gelir veya kurumlar vergisinin % 20'sinin kanuni süresinde tahsilinden vazgeçilerek bu orana isabet eden vergi faizsiz olarak üç yıl süreyle ertelenebilmekte ve ertelenen vergi ise üç yıl içinde gelir ve kurumlar vergisinin ödenme süreleri içinde eşit taksitler halinde ödenmesi imkanı sağlanmıştır⁶². 31.07.2004

⁶⁰ Ivan Chan, "Tax Incentives to Spur High Tech Industries", August 2003, s.1., http://www.ey.com/GLOBAL/content.nsf/China_E/Tax_Tax_Insight_2003_Aug_7 Erişim:26.09.2007. [Aktaran: Günaydın-Can, s.20.]

⁶¹ Günaydın-Can, s.20.

⁶² Nagihan Oktayer, "Teknolojinin Gelişiminde Vergisel Teşviklerin Rolü", **Vergi Sorunları**, S.184 (Ocak- 2004), s.134.

tarihinden itibaren Ar-Ge vergi ertelenmesi olarak adlandırılan teşvik uygulaması, cari dönem kazançları üzerinden geçici verginin alınmaya başlanması, kurumlar vergisinin tek taksit, gelir vergisinin iki taksit halinde ödenmeye başlanması ve enflasyon oranlarının önemli ölçüde aşağıya çekilmesi ile teşvik edici niteliğini zamanla kaybetmesi nedeniyle; gelir ve kurumlar vergisi kanunlarında “*Ar-Ge İndirimi*” olarak adlandırılan yeni kanuni düzenlemeler yapılmıştır⁶³. Ar-Ge İndirimi uygulamasıyla ile; gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine işletmeleri bünyelerinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 40’ı (01.04.2008 tarihinden itibaren ise % 100) oranında hesaplanacak “Ar-Ge İndirimi” tutarının vergiye tabi kazancın tespitinde gider veya indirim olarak dikkate alınabilmesi sağlanmıştır. Böylece Ar-Ge vergi indirimi uygulaması ile mükellefler, hem Ar-Ge faaliyetleri için yaptıkları harcamaların tamamını gider olarak yazma ve hem de bu giderlere ilave olarak harcamaların toplamının % 40 veya % 100’ünü gelir ve kurumlar vergisi matrahından indirme imkanına sahip olmaktadır. Ar-Ge vergi indirimi, geçici vergi dönemlerinde de uygulanabilecektir⁶⁴.

Ülkemizde Ar-Ge faaliyetlerini vergisel olarak teşvik etmek amacıyla yapılan diğer bir Kanuni düzenleme; 4691 Sy. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu⁶⁵ (TGBK) ile yapılan düzenlemelerdir. 06.07.2001 tarihinden itibaren yürürlüğe giren TGBK ile; üniversiteler, araştırma kurum ve kuruluşları ile üretim sektörlerinin işbirliği sağlanarak, ülke sanayisinin uluslararası rekabet edebilir ve ihracata yönelik bir yapıya kavuşturulması maksadıyla teknolojik bilgi üretmek, üründe ve üretim yöntemlerinde yenilik geliştirmek, ürün kalitesini veya standardını yükseltmek, verimliliği artırmak, üretim maliyetlerini düşürmek, teknolojik bilgiyi ticarileştirmek, teknoloji yoğun üretim ve girişimciliği desteklemek, küçük ve orta ölçekli işletmelerin yeni ve ileri teknolojilere uyumunu sağlamak, Bilim ve Teknoloji Yüksek Kurulunun kararları da dikkate alınarak teknoloji yoğun alanlarda yatırım olanakları yaratmak, araştırmacı ve vasıflı kişilere iş imkânı yaratmak, teknoloji transferine yardımcı olmak ve yüksek/ileri teknoloji sağlayacak yabancı sermayenin ülkeye girişini hızlandıracak teknolojik alt yapıyı sağlamak amaçlanmıştır. TGBK çerçevesinde bugüne kadar 37 adet Teknoloji Geliştirme Bölgesi (teknopark) kurulmuştur. TGBK ve bu Kanun’da değişiklikler yapan

⁶³ Recep Bıyık ve Aydın Kıratlı, **Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahlarının Tespitinde Giderler ve İndirimler**, 5. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2007, s.571.

⁶⁴ İhsan Günaydın, “*Türkiye’de Ar-Ge Faaliyetleri ve Teşviki*” **Vergi Sorunları**, S.196 (Ocak 2005), s.162.

⁶⁵ RG T/S: 06.07.2001 / 24454.

5035 Sy. Kanun⁶⁶ ve 5084 Sy. Kanun⁶⁷ ile 31.12.2013 tarihine kadar uygulanmak üzere; teknoloji geliştirme bölgelerinde bulunan yönetici şirketlerin Kanun uygulaması kapsamında yürüttükleri işlemleri ile elde ettikleri kazançlara, bölgelerde faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin münhasıran bu bölgelerde yürüttükleri yazılım ve Ar-Ge'ye dayalı üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlara ve bölgelerde çalışan, araştırmacı, yazılımcı ve Ar-Ge personellerinin ücretlerine, muafiyet ve/veya istisna hükümleri öngörülmüştür.

5084 Sy. Kanun ile 3065 Sy. Katma Değer Vergisi Kanunu(KDVK)'na eklenen Geçici 20. madde ile TGB'de faaliyette bulunan girişimcilerin kazançlarının gelir veya kurumlar vergisinden istisna bulunduğu süre içinde münhasıran bu bölgelerde ürettikleri ve sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, mobil ve askeri komuta kontrol uygulamaları yazılımı şeklindeki teslim ve hizmetleri katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

Ülkemizde Ar-Ge faaliyetlerini vergisel olarak teşvik etmek amacıyla yapılan ve “Ar-Ge vergi Ertelemesi” ile “Ar-Ge İndirimi” uygulamalarından daha geniş kapsamlı olan son kanuni düzenleme; 01.04.2008 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 5746 Sy. Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun⁶⁸ (Ar-Ge Kanunu) ile yapılan düzenlemelerdir. Bu Kanun ile; sürdürülebilir büyümenin sağlanması, Ar-Ge faaliyetlerinin desteklenmesi suretiyle rekabet gücünün artırılması, Ar-Ge harcamalarının GSYİH içindeki payının yükseltilmesi, katma değeri yüksek mal ve hizmet üretiminin artırılması, verimliliğin artırılması suretiyle üretim maliyetlerinin düşürülmesi, araştırmacı ve nitelikli işgücü istihdamının desteklenmesi, yurtdışındaki Türk araştırmacıların yurt içinde istihdamının özendirilmesi, Ar-Ge kapsamındaki doğrudan yabancı yatırımların ülkeye girişinin hızlandırılması, rekabet öncesi işbirliği projelerinin geliştirilmesi, katma değeri yüksek ürünler üreten bu sayede verimliliği ve rekabetçiliği yüksek bir ekonomik ortam oluşturulması, ithalat bağımlılığını azaltacak ihracatını artıracak yenilikçilik kapasitesini geliştirecek, dünyadaki gelişmelere uygun bir altyapı oluşturulması, ülkemizin uluslararası rekabet gücünü artıracak teşebbüsün, yenilikçiliğin ve verimliliğin teşvik edilmesi amaçlanmıştır. Ar-Ge Kanunu ile; Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı(KOSGEB)

⁶⁶ RG T/S: 02.01.2004 / Mükerrer 25334.

⁶⁷ RG T/S: 06.02.2004 / 25365.

⁶⁸ RG T/S: 12.03.2008 / 26814.

tarafından 3624 Sy. Kanun'a⁶⁹ göre oluşturulan teknoloji merkezi işletmelerine, Türkiye'deki Ar-Ge Merkezlerine, Ar-Ge Projelerine, Rekabet Öncesi İşbirliği Projelerine ve Teknogirişim Sermayesine yönelik olarak, Ar-Ge İndirimi, Gelir Vergisi Stopaj Teşviki, Sigorta Primi Desteği, Damga Vergisi İstisnası, Teknogirişim Sermayesi Desteği, Özel Fon uygulamaları ile vergisel teşvikler ve vergi dışı destekler sağlanmaktadır.

2.2. Bilimsel ve Teknolojik Göstergeler Bakımından Ülkemiz Ar-Ge Düzeyinin Dünya Ülkeleri İle Karşılaştırılması

Bilim ve teknoloji alanındaki gelişmeyi değerlendirmede ve diğer ülkelerle karşılaştırmada bazı parametreler kullanılmaktadır. Bu parametrelerden bazıları sistem girdileri bazıları ise sistem çıktıları olarak değerlendirilmektedir⁷⁰. Sistem girdileri; toplam Ar-Ge harcamaları veya toplam Ar-Ge harcamasının gayrisafi yurtiçi hasılaya oranı (Ar-Ge Yoğunluğu) ve tam zaman eşdeğeri (TZE) cinsinden 10.000 faal işgücüne düşen Ar-Ge personeli sayısı'dır. Sistem çıktıları ise; yapılan patent başvurusu veya alınan patent sayısı ile bilimsel atıf indeksi kapsamındaki dergilerde yayınlanan ülke adresli makale sayısı.

Bir ülkenin toplam Ar-Ge harcamasının GSYİH'ye oranı o ülkenin Ar-Ge yoğunluğunu vermektedir. Ar-Ge yoğunluğunun, ülkenin Ar-Ge faaliyetlerine verdiği desteğin temel göstergesi olduğu söylenebilir.

Ülkemizde 2008 yılında 6.893 Milyon TL toplam Ar-Ge harcaması gerçekleştirilmiş olup bu tutar GSYİH'nin % (Binde) 7,3'üne tekabül etmektedir⁷¹. "Ar-Ge Yoğunluğu" olarak da ifade edilen bu oran gelişmiş ülkelerde, ülkemize nazaran çok daha yüksek seviyelerde seyretmektedir.⁷²

⁶⁹ Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı Kurulması Hakkında Kanun (RG T/S: 20.04.1990 / 20498.).

⁷⁰ Günaydın, ss.153-161.

⁷¹ TÜİK, Haber Bülteni: 2008 Yılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetleri Araştırması, Sayı:195 Tarih: 12.11.2009, http://www.tuik.gov.tr/PreTablo.do?tb_id=8&ust_id=2 (24.03.2010)

⁷² 2007 yılı veya en son yıl verileri itibarıyla bu oran; ABD'de % 2,68 (3,7 kat), Japonya'da % 3,39 (4,6 kat), İsveç'te % 3,63 (4,9 kat), İsrail'de %4,7 (6,4 kat), Finlandiya'da %3,47 (4,7 kat), Almanya'da % 2,53 (3,5 kat), Fransa'da % 2,08 (2,8 kat), İspanya'da % 1,2 (1,6 kat) Belçika ve Kanada'da %1,89 (2,5 kat), Danimarka'da %2,54 (3,5 kat), Çin'de % 1,49 (2 kat), Kore'de %3,22 (4,4 kat), Slovenya'da %1,58 (2,2 kat), Estonya'da %1,12 (1,5 kat), Güney Afrika'da %₀ (Binde) 9,5 (1,3 kat), OECD ülkeleri toplamı bakımından % 2,26 (3,1 kat), AB (27) toplamı bakımından % 1,77 (2,4 kat) olarak gerçekleşmiştir.

OECD, **Factbook 2009: Economic, Environmental and Social Statistics. / Science and technology / Research and development (R&D) / Expenditure on R&D.**

<http://titania.sourceoecd.org/vl=314523/cl=42/nw=1/rpsv/factbook2009/07/01/01/index.htm> (24.03.2010)

Ar-Ge faaliyetinde çalışan kişiler, araştırmacılar ve diğer Ar-Ge personeli olarak iki kısma ayrılır. Değerlendirme yapılırken tam zamanlı çalışanlar olarak istihdam edilenler dikkate alınır. Genelde 1.000 veya 10.000 çalışan başına ne kadar Ar-Ge çalışmanı düştüğü hesaplanarak karşılaştırma yapılmaktadır.

Ülkemizde 2008 yılında Tam Zaman Eşdeğeri (TZE) cinsinden çalışan toplam Ar-Ge personeli sayısı 67.000, TZE cinsinden araştırmacı sayısı ise (TAS) 53.000'dir⁷³. 2008 yılında istihdam edilen 10.000 kişiye düşen TZE cinsinden Ar-Ge personeli sayısı 31,7 TZE cinsinden Araştırmacı sayısı (TAS-10.000) ise 24,9 kişidir. Ülkemizin diğer ülkeleri ile karşılaştırılmasında, TZE cinsinden araştırmacı sayıları dikkate alınmıştır⁷⁴.

Verilerden açıkça görüldüğü üzere; gerek toplam araştırmacı sayısı bakımından gerekse TZE cinsinden 10.000 çalışan başına düşen araştırmacı sayısı bakımından ülkemizin düzeyi dünya ülkelerine nazaran düşük seviyelerde kalmaktadır.

Bir ülkenin ne kadar yenilikçi olduğunu gösteren önemli göstergelerden biri de o ülkenin ne kadar patent aldığıdır. Patenler, ülkelerin patent ofislerine başvurarak alınır. Uluslararası kabul gören üç patent ofisi vardır. Bunlar; ABD Patent Ofisi (USPO), AB Patent Ofisi (EPO) ve Japonya Patent Ofisi (JPO)'dir. Uluslararası piyasada kabul görececek değerde yenilik yapan firmalar bu yeni ürünlerini üç patent ofisinden birine tescil ettirirler. Üç patent ofisine de tescil ettirilen patentlere üçlü (triadic) patent adı verilmektedir. Ülkeler arası karşılaştırmada genellikle üçlü patent sayıları veri olarak kabul edilmektedir.

Ülkemizde Türkiye Patent Enstitüsü(TPE)'ne 2009 yılında 2.588 adet yerli, 4.653 adet yabancı olmak üzere toplam 7.241 adet patent başvurusu yapılmıştır. Aynı

⁷³ TÜBİTAK, **Ulusal Bilim, Teknoloji ve Yenilik İstatistikleri**, <http://www.tubitak.gov.tr/home.do?jsessionid=461BA193BB370B42CF1ADC4B4B113874?ot=1&sid=357> (24.03.2010)

⁷⁴ Bu miktarlar diğer dünya ülkelerinde; **ABD**'de **TAS**: 1.525.550 (26 kat) # **TAS-10.000**: 96 (4 kat) -- **Japonya**'da **TAS**: 709.974 (13 kat) # **TAS-10.000**: 111 (4,5 kat) -- **İsveç**'te **TAS**: 47.762 # **TAS-10.000**: 98 (3,9 kat) -- **İsviçre**'de **TAS**: 25.400 # **TAS-10.000**: 61 (2,5 kat) -- **Finlandiya**'da **TAS**: 39.000 # **TAS-10.000**: 157 (6,3 kat) -- **Fransa**'da **TAS**: 211.129 (4 kat) # **TAS-10.000**: 83 (3,3 kat) -- **Belçika**'da **TAS**: 35.937 # **TAS-10.000**: 83 (3,3 kat) - - **Almanya**'da **TAS**: 284.305 (5,4 kat) # **TAS-10.000**:72 (2,9 kat), **İtalya**'da **TAS**: 88.430 (1,7 kat) # **TAS-10.000**:36 (1,45 kat) -- **Çin**'de **TAS**: 1.423.381 (27 kat) # **TAS-10.000**: 18, **Kanada**'da **TAS**: 134.300 (2,5 kat) # **TAS-10.000**: 82 (3,3 kat) **Yunanistan**'da **TAS**: 20.817 # **TAS-10.000**: 44 (1,7 kat), **Rusya Federasyonu**'nda **TAS**: 469.076 (8,8 kat) # **TAS-10.000**: 67 (2,7 kat), **OECD** ülkeleri ortalamasında **TAS**:3.997.466 # **TAS/10.000**: 73 (2,9 kat) -- **AB(27)** ortalaması **TAS**:1.360.332 # **TAS/10.000**: 61 (2,5 kat) olarak gerçekleşmiştir.

OECD, *Factbook 2009: Economic, Environmental and Social Statistics./ Science and technology / Research and development (R&D) / Researchers*. -2007 veya en son yıl verileri itibariyle araştırmacı sayılarıdır (<http://titania.sourceoecd.org/vl=640995/cl=21/nw=1/rpsv/factbook2009/07/01/03/index.htm>) (24.03.2010))

yıl TPE tarafından tescil edilen patent sayısına bakıldığında yerli patentlerin 456, yabancı patentleri 5.154 adet olmak üzere toplam 5.610 olarak gerçekleşmiştir⁷⁵.

Uluslararası karşılaştırmalar bakımından yukarıda belirttiğimiz üzere üçlü patent sayıları baz alındığında OECD kaynaklarına göre elde edilebilen en son verilerine göre üçlü patent sayıları yönünden değerlendirdiğimizde ülkemizin bu konuda diğer ülkelere nazaran oldukça düşük seviyelerde kaldığını gözlemlemekteyiz⁷⁶.

Ülkelerin bilimsel ve teknolojik gelişmişliğini ölçmek için kullanılan göstergelerden biri de uluslararası yayın etkinlikleridir. Çeşitli organizasyonlarca, yapılan yayın ve bu yayınlara yönelik atıflar temelinde hazırlanan indeksler ülkelerin dünya bilimine katkısını gösteren bir referans olarak genel kabul görmektedir. Bilimsel yayın performansını uluslararası yayın ve yayınlara yapılan atıflar temelinde ölçen kurumlardan birisi halen ABD'nin Philadelphia kentinde faaliyette bulunan Bilimsel Enformasyon Enstitüsü (Institute for Scientific Information -ISI)'dür. ISI, hazırladığı uluslararası atıf indeksi ile ülkelerin bilimsel yayın ve teknolojik gelişme bakımından dünyadaki sıralamasını belirlemektedir. ISI bu indekslerde, her yıl ülkelerin uluslararası düzeyde kabul gören hakemli bilimsel dergilerde yer alan makale sayılarını yayınlamaya ülkelerin dünya bilimindeki yerlerinin saptanmasına ya da üniversiteler ile bilimsel kuruluşların yayın sayılarının karşılaştırılmasına veya bilim dalları arasında kıyaslama yapılmasına olanak vermektedir⁷⁷. ISI indeksleme faaliyetlerini şu üç alanda yürütmektedir⁷⁸:

- Fen Bilimleri Atıf İndeksi (Science Citation Index - SCI),
- Sosyal Bilimler Atıf İndeksi (Social Sciences Citation Index -SSCI),

⁷⁵ Türkiye Patent Enstitüsü(TPE): Patent İstatistikleri/
<http://www.turkpatent.gov.tr/portal/default2.jsp?sayfa=136> (25.03.2010)

⁷⁶ Uluslararası karşılaştırmalar bakımından yukarıda belirttiğimiz üzere üçlü patent sayıları baz alındığında OECD kaynaklarına göre elde edilebilen en son verilerine göre ülkemizin 2009 yılı üçlü patent sayısı 20'dir. Bu sayı; **ABD** için 15.805, **AB(27)** ülkeleri toplamı 14.592, **OECD** ülkeleri toplamı 49.289, **Japonya** için; 14.258, **Almanya** için 6.083, **Kore** için 2.524, **Fransa** için 2.435, **İngiltere** için 1.643, **Hollanda** için 1.050, **Kanada** için 699, **İtalya** için 761, **Çin** için 490, **İsrail** için 418, **İspanya** için 227, **Singapur** için 120, **Yeni Zeland**a için 51, **Macaristan** için 41, **Güney Afrika** için 29 olarak gerçekleşmiştir. Üçlü patent sayıları yönünden değerlendirdiğimizde ülkemizin bu konuda diğer ülkelere nazaran oldukça düşük seviyelerde kaldığını gözlemlemekteyiz.

OECD Science, Technology and Industry Scoreboard 2009 /Triadic Patent Families and industry-financed R&D http://www.oecdilibrary.org/oecd/content/book/sti_scoreboard-2009-en (25.03.2010)

⁷⁷ Mehmet Zeki Ak – Ahmet Gülmez, “Atıf İndekslerine Göre Türkiye'nin Bilimsel Yayın Performansının Analizi: 1980-2003”, 3. Ulusal Bilgi, Ekonomi ve Yönetim Kongresi, Eskişehir, 25-26 Kasım 2004.

⁷⁸ Mehmet Adak, **Ar&Ge ve Ekonomik Büyüme**, Marmara Üniversitesi S.B.E., Yayımlanmamış Doktora Tezi, İstanbul,2007, s.47.

- Sanat ve Beşeri Bilimler Atıf İndeksi (Art & Humanities Citation Index -AHCI).

Ülkemiz yıllık olarak 2008 yılında yayın sayısı bakımından dünya ülkeleri arasında 18. sırada bulunmaktadır⁷⁹.

Ar-Ge harcamalarının sektörel bazda dağılımı bakımından değerlendirdiğimizde; ülkemizde 2008 yılında, gayrisafi yurtiçi Ar-Ge harcamalarının % 43,8'i üniversiteler-yükseköğretim (ÜK), % 44,2'si ticari-sanayi kesim (TK) ve % 12,0'ı kamu kesimi (KK) tarafından gerçekleştirilmiştir⁸⁰. Bu oranlar yönünden değerlendirdiğimizde; ülkemizde sanayi kesimince gerçekleştirilen Ar-Ge harcamalarının, dünya ülkelerine nazaran düşük kaldığı gözlemlenmektedir⁸¹.

2.3. Türkiye'de Ar-Ge Faaliyetlerine Sağlanan Vergisel Teşviklerin Tarihçesi

Teknolojik gelişme ve Ar-Ge'nin ülkelerin kalkınmasındaki öneminin farkına varılmasıyla birlikte ülkemizde de yasal düzenlemelerle bazı vergisel teşvik ve yardım uygulamaları yürürlüğe girmiştir. Ülkemizde Ar-Ge faaliyetlerini vergisel yönden teşvik etmek amacıyla ilk kanuni düzenlemeler; GVK ve Mülga 5422 Sy. KVK (E.KVK) 3239 Sy. Kanun'un⁸² 63. ve 75. maddeleri ile yapılan 01.01.1986 tarihinden itibaren yürürlüğe giren düzenlemelerdir.

⁷⁹ ISI'nın verilerine göre kümülatif bazda 1981-2007 yılları arasında toplam (SCI, SSCI, AHCI tümü) yayın sayısı (YS) ülkemizde; 120.562 bu yayınlara yapılan toplam atıf sayısı (AS) 548.547'dir. Bu sayılar; ABD'de YS: 6.634.586, AS: 137.391.957, **Japonya**'da YS: 1.493.226, AS: 18.321.818, **Almanya**'da YS: 1.490.270, AS: 20.868.725, **İngiltere**'de YS: 1.384.879, AS: 24.262.594, **Fransa**'da YS: 1.075.958, AS: 15.056.167, **İsrail**'de YS: 222.806, AS: 3.273.202, **İskoçya**'da YS: 210.492, AS: 3.588.684, **İrlanda**'da YS: 59.227, AS: 688.768, **Güney Afrika**'da YS: 97.399, AS: 870.153, **Çin**'de YS: 639.834, AS: 3.267.114'tür.

E.Akıllı - Ö.Büyükçınar v.d (Ed.), **Türkiye Bilimsel Yayın Göstergeleri (II) 1981-2007 Türkiye, Ülkeler ve Gruplar**, Ankara: Tübitak Ulakbim Yayını, 2009, s.9-10.

http://www.ulakbim.gov.tr/cabim/yayin/tbyg_1981_2007/index.uhtml (24.03.2010)

⁸⁰ TÜİK, Haber Bülteni: 2008 Yılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetleri Araştırması. [Bu oranlar OECD kaynağına göre; Sanayi Kesimi %41,3 -- Yükseköğretim %48,2 -- Kamu Kesimi %10,6 olarak geçmektedir. (Bkz. http://www.oecd.org/document/26/0,3343,en_2649_33703_1901082_1_1_1_1,00.html / [Sample table and charts](#) / (24.03.2010))]]

⁸¹ Bu oranlar 2008 veya 2008 öncesi en son yıl verilerine göre; ABD'de TK: %71,9 KK: %10,7 ÜK: %13,3 -- **Japonya**'da TK: %77,9 ÜK: %12,6 KK: %7,8 -- **İsviçre**'te TK: %73,8 ÜK: %21,3 KK: %4,8 -- **İsviçre**'de TK: %73,7 ÜK: %22,9 KK: %1,1 -- **İsrail**'de TK: %78,7 ÜK: %12,6 KK: %5,1 -- **Finlandiya**'da TK: %72,3 ÜK: %19,0 KK: %8,7 -- **Fransa**'da TK: %63,2 ÜK: %19,2 KK: %16,5 -- **Belçika**'da TK: %69,2 ÜK: %21,8 KK: %8,3 -- **Almanya**'da TK: %69,9 ÜK: %16,2 KK: %13,9 -- **OECD** ülkeleri toplamı bakımından TK: %69,6 ÜK: %16,8 KK: %11,1 -- **AB(27)** toplamı bakımından TK: %63,4 ÜK: %21,8 KK: %13,7 olarak gerçekleşmiştir.

OECD, *Main Science and Technology Indicators (MSTI): 2009/2 edition*

(http://www.oecd.org/document/26/0,3343,en_2649_33703_1901082_1_1_1_1,00.html / [Sample table and charts](#) / (24.03.2010))

⁸² RG T/S: 11.12.1985 / 18955.

Bu düzenlemeler ile GVK'nın 89. maddesinin 2 numaralı bendine ve E.KVK'nın 14. maddesinin 6 numaralı bendinde değişiklikler yapılarak "Ar-Ge Vergi Ertelemesi" olarak bilinen teşvik uygulaması başlamıştır. Bu uygulama ile gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin yılı içinde kendi yaptıkları araştırma ve geliştirme harcamaları tutarını geçmemek üzere, ilgili dönemde ödenmesi gereken gelir veya kurumlar vergisinin % 20'sinin kanuni süresinde tahsilinden vazgeçilerek bu orana isabet eden vergi faizsiz olarak üç yıl süreyle ertelenebilmekte ve ertelenen vergi ise üç yıl içinde gelir ve kurumlar vergisinin ödenme süreleri içinde eşit taksitler halinde ödenmesi imkanı sağlanmıştır⁸³.

Ar-Ge Vergi Ertelemesi olarak adlandırılan teşvik uygulaması, cari dönem kazançları üzerinden geçici verginin alınmaya başlanması, kurumlar vergisinin tek taksit, gelir vergisinin iki taksit halinde ödenmeye başlanması ve enflasyon oranlarının önemli ölçüde aşağıya çekilmesi ile teşvik edici niteliğini zamanla kaybetmesi nedeniyle; bu uygulamaya 5228 Sy. Kanun'un⁸⁴ 28. ve 31. maddeleriyle gelir ve kurumlar vergisi kanunlarında yapılan değişiklikler ile 31.07.2004 tarihinden itibaren son verilmiş, bunun yerine 31.07.2004 tarihinden geçerli olmak üzere "Ar-Ge İndirimi" olarak adlandırılan yeni kanuni düzenlemeler yapılmıştır⁸⁵. Ar-Ge indirimi, GVK'nın "Diğer İndirimler" başlıklı 89. maddesinin birinci fıkrasının 9 numaralı bendinde ve E.KVK'nın "İndirilecek giderler" başlıklı 14. maddesinin birinci fıkrasının 6 numaralı bendinde düzenlenmekte ve birbirine paralel hükümler içermektedir⁸⁶. 5228 Sy. Kanun'un 28. maddesiyle GVK'nın 89. maddesine 9 numaralı bent olarak eklenen yeni hükümler ve E.KVK'nın 14. maddesinin 6 numaralı bendinde

⁸³ Nagihan Oktayer, "Teknolojinin Gelişiminde Vergisel Teşviklerin Rolü", **Vergi Sorunları**, S.184 (Ocak- 2004), s.134..

⁸⁴ RG T/S: 31.07.2004 / 25539.

⁸⁵ Bıyık – Kıratlı, s.571. (Vergi Ertelemesi uygulaması 31.07.2004 tarihinden itibaren sona ermiş olup Vergi Ertelemesi hakkında ayrıntılı bilgiler için bkz. N. Kemal Gündüz - Necati Perçin, "Araştırma ve Geliştirme (Ar-Ge) Harcamalarına İlişkin Olarak Yapılacak Olan Vergi Ertelemesi", **Vergi Sorunları**, S.131(Ağustos-1999), s.44-51., / Cem Tekin, "Ar-Ge harcamaları Kapsamında Kurumlar Vergisinin Ertelenmesi", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, S.181(Mayıs-2003), ss.43-49. / M.Tahir Ufuk, "Kurumlar Vergisi Mükellefleri Açısından Ar-Ge vergi Ertelemesi", **Yaklaşım**, S.119(Kasım-2002), ss.71-75. / Hikmet Uluşan, "Araştırma ve Geliştirme Giderlerine İlişkin Vergi Ertelemesinin Muhasebeleştirilmesi", **Mükellefin Dergisi**, S.114(Haziran-2002), ss.89-94. / Selahattin Gökmen, "Bilimsel Amaçlı Ar-Ge harcamalarında Vergi Ertelemesi I-II", **Yaklaşım**, S.111/112, ss.151-156/180-183. / Aydın Kıratlı, "Gelir ve Kurumlar Vergisi Kapsamında Ar-Ge vergi Ertelemesi", **Vergi Dünyası**, S.236(Nisan-2001), ss.49-52. / Orhan Ergün, "Vergi Ertelemenin Bir Yolu Da; Ar-Ge Yapmak", **Yaklaşım**, S.52(Nisan-1997), ss.144-147 / Hasan Yalçın, "Kurumlarda Araştırma ve Geliştirmeyi Teşvik Amacına Yönelik Vergi Ertelemesi", **Yaklaşım**, S.4(Nisan-1992), ss.84-88. / Tezcan Atay, "Araştırma –Geliştirme(Ar-Ge) Harcamalarında Vergisel Teşvikler I-II-III" **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, S.189-191-192, ss.56-65/50-59/88-96 / Sedat Duman, "Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin Ar-Ge Problemi", **Vergi Sorunları**, S.105, ss.36-40. / Büyüamin Öztürk-Mustafa Özer, **Kurumlar Vergisi Rehberi**, Maliye Hukuk Yayınları, Ankara-2002, s.165-175)

⁸⁶ Mustafa Türköt, "Ar-Ge, Teknoloji Geliştirme Faaliyetlerine Sağlanan Destekler-I", **Yaklaşım**, S.141 (Eylül 2004), s.3.

yapılan değişikliklerle 31.07.2004 tarihinden itibaren uygulamaya giren Ar-Ge İndirimi uygulamasıyla; gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine işletmeleri bünyelerinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 40'ı oranında hesaplanacak “Ar-Ge İndirimi” tutarının vergiye tabi kazancın tespitinde gider veya indirim olarak dikkate alınabilmesi sağlanmıştır. Böylece Ar-Ge vergi indirimi uygulaması ile mükellefler, hem Ar-Ge faaliyetleri için yaptıkları harcamaların tamamını gider olarak yazma ve hem de bu giderlere ilave olarak harcamaların toplamının % 40' ını gelir ve kurumlar vergisi matrahından indirme imkanına sahip olmaktadırlar. Ar-Ge vergi indirimi, geçici vergi dönemlerinde de uygulanabilecektir⁸⁷.

Eski KVK, 01.01.2006 tarihinden itibaren 5520 Sy. Kurumlar Vergisi Kanunu⁸⁸ (Y.KVK) ile yürürlükten kaldırılmış olmakla birlikte, Ar-Ge İndirimi uygulamasına ilişkin benzer hükümlere Y.KVK'nın 10. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendinde yer vermeye devam edilmiştir. Ayrıca; % 40 olarak belirlenen Ar-Ge vergi İndirimi oranı 01.04.2008 tarihinden geçerli olmak üzere 5746 Sy. Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun'un⁸⁹ 5. maddesi ile % 100 olarak belirlenmiştir.

Ülkemizde Ar-Ge faaliyetlerini vergisel olarak teşvik etmek amacıyla yapılan diğer bir Kanuni düzenleme; 4691 Sy. TGBK ile yapılan düzenlemelerdir. TGBK çerçevesinde bugüne kadar 37 adet Teknoloji Geliştirme Bölgesi (teknopark) kurulmuştur⁹⁰. TGBK ve bu Kanun'da değişiklikler yapan 5035 Sy. Kanun⁹¹ ve 5084 Sy. Kanun⁹² ile 31.12.2013 tarihine kadar uygulanmak üzere; teknoloji geliştirme bölgelerinde bulunan yönetici şirketlerin kanun uygulaması kapsamında yürüttükleri işlemleri ile elde ettikleri kazançlara, bölgelerde faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin münhasıran bu bölgelerde yürüttükleri yazılım ve Ar-Ge'ye dayalı üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlara ve bölgelerde çalışan, araştırmacı, yazılımcı ve Ar-Ge personellerinin ücretlerine, muafiyet ve/veya istisna hükümleri öngörülmüştür.

⁸⁷ Günaydın, s.162.

⁸⁸ RG T/S: 21.06.2006 / 26205.

⁸⁹ RG T/S: 12.03.2008 / 26814.

⁹⁰ 31.12.2009 tarihi itibarıyla.

⁹¹ RG T/S: 02.01.2004 / Mükerrer 25334.

⁹² RG T/S: 06.02.2004 / 25365.

5084 Sy. Kanun ile 3065 Sy. KDVK'ya eklenen Geçici 20. madde ile TGB'nde faaliyette bulunan girişimcilerin kazançlarının gelir veya kurumlar vergisinden istisna bulunduğu süre içinde münhasıran bu bölgelerde ürettikleri ve sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımı şeklindeki teslim ve hizmetleri katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

Ülkemizde Ar-Ge faaliyetlerini vergisel olarak teşvik etmek amacıyla yapılan ve “Ar-Ge vergi Ertelemesi” ile “Ar-Ge İndirimi” uygulamalarından daha geniş kapsamlı olan son kanuni düzenleme; 01.04.2008 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 5746 Sy. Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun⁹³ (Ar-Ge Kanunu) ile yapılan düzenlemelerdir. Bu Kanun ile; sürdürülebilir büyümenin sağlanması, Ar-Ge faaliyetlerinin desteklenmesi suretiyle rekabet gücünün artırılması, Ar-Ge harcamalarının GSYİH içindeki payının yükseltilmesi, katma değeri yüksek mal ve hizmet üretiminin artırılması, verimliliğin artırılması suretiyle üretim maliyetlerinin düşürülmesi, araştırmacı ve nitelikli işgücü istihdamının desteklenmesi, yurtdışındaki Türk araştırmacıların yurt içinde istihdamının özendirilmesi, Ar-Ge kapsamındaki doğrudan yabancı yatırımların ülkeye girişinin hızlandırılması, rekabet öncesi işbirliği projelerinin geliştirilmesi, katma değeri yüksek ürünler üreten bu sayede verimliliği ve rekabetçiliği yüksek bir ekonomik ortam oluşturulması, ithalat bağımlılığını azaltacak ihracatını artıracak yenilikçilik kapasitesini geliştirecek, dünyadaki gelişmelere uygun bir altyapı oluşturulması, ülkemizin uluslararası rekabet gücünü artıracak teşebbüsün, yenilikçiliğin ve verimliliğin teşvik edilmesi amaçlanmıştır. Ar-Ge Kanunu ile; Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı(KOSGEB) tarafından 3624 Sy. Kanuna göre oluşturulan teknoloji merkezi işletmelerine, Türkiye'deki Ar-Ge Merkezlerine, Ar-Ge Projelerine, Rekabet Öncesi İşbirliği Projelerine ve Teknogirişim Sermayesine yönelik olarak, Ar-Ge İndirimi, Gelir Vergisi Stopaj Teşviki, Sigorta Primi Desteği, Damga Vergisi İstisnası, Teknogirişim Sermayesi Desteği, Özel Fon uygulamaları ile vergisel teşvikler ve vergi dışı destekler sağlanmaktadır. Ar-Ge Kanunu ile öngörülen teşvik ve desteklerden yararlanacak kurum ve kuruluşlar ile bu teşvik ve desteklerden yararlanılmasına ilişkin usul ve esaslar, *Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği*⁹⁴, 5746 Sy. Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi

⁹³ RG T/S: 12.03.2008 / 26814.

⁹⁴ RG T/S:31.07.2008 / 26953.

Hakkında Kanun Genel Tebliği (Seri No:1,2,3)⁹⁵ ve T.C. Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı'nın 25.09.2009 tarih ve 2008-85 no'lu ve 06.02.2009 tarih ve 2009-21 Sy. Genelgelerinde açıklanmıştır.

Çalışmamızın izleyen bölümlerinde öncelikle Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında yer alan Ar-Ge İndirimi uygulamasına, müteakiben TGBK ile teknoloji geliştirme bölgelerine yönelik sağlanan vergisel avantajlara yer verilecek olup daha sonra 5746 Sy. Ar-Ge Kanunu ile araştırma ve geliştirme faaliyetlerini teşvike yönelik sağlanan vergisel avantajlar açıklanacaktır. Mükelleflerin Ar-Ge indirimi uygulamasında GVK/KVK veya 5746 Sy. Kanun hükümleri arasında bir tercih yapmak zorunda bulunmaları nedeniyle çalışmamızın 6. bölümünde; Ar-Ge indirimi uygulaması açısından 5746 Sy. Kanun ile yapılan düzenlemeler ile Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında yer alan Ar-Ge indirimi düzenlemeleri karşılaştırılarak farkları ortaya konulacaktır⁹⁶.

⁹⁵ RG T/S: 06.08.2008 / 26959, 24.03.2009 / 27179, 07.07.2009 / 27281.

⁹⁶ Ar-Ge vergi Ertelemesi olarak adlandırılan teşvik uygulamasına 5228 Sy. Kanun'un 28. ve 31. maddeleriyle GVK ve KVK'da yapılan değişiklikler ile 31.07.2004 tarihinden itibaren son verilmiş olması ve bunun yerine 31.07.2004 tarihinden geçerli olmak üzere "Ar-Ge İndirimi" uygulamasına geçilmiş olması nedeniyle bu çalışmamızda Ar-Ge vergi Ertelemesi uygulamasını detaylarına girilmemiştir.

3. GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NA GÖRE AR-GE FAALİYETLERİNE SAĞLANAN VERGİSEL AVANTAJ: AR-GE İNDİRİMİ UYGULAMASI

3.1. Yasal Düzenlemeler

GVK'nın 5228 Sy. Kanunla değişen "Diğer İndirimler" başlıklı 89. maddesinin 9 numaralı bendinde ve KVK'nın 10. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi ile Ar-Ge indirimii müessesesi düzenlenmiştir.

Bu müessesenin yasal hükümlerinin topluca gözükmesi bakımından aşağıda tablolaştırılmıştır.

TABLO -1-	
GELİR VERGİSİ KANUNUNA GÖRE	
AR-GE İNDİRİMİ MEVZUATI TABLOSU	
GVK. Md. 89/9	
31.07.2004 - 01.04.2008 tarihleri arasında	01.04.2008 tarihinden itibaren
<p><i>"9- Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 40'ı oranında hesaplanacak "Ar-Ge indirimii"</i></p> <p><i>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 indirimii hesaplanmaz. Ar-Ge indiriminden yararlanılacak harcamaların kapsamı ile uygulamadan yararlanılabilmesi için gerekli belgeleri ve usulleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir."</i></p>	<p><i>"9- Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 100'ü oranında hesaplanacak "Ar-Ge indirimii"</i></p> <p><i>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 indirimii hesaplanmaz. Ar-Ge indiriminden yararlanılacak harcamaların kapsamı ile uygulamadan yararlanılabilmesi için gerekli belgeleri ve usulleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir."</i></p>

TABLO -2-		
KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNA GÖRE		
AR-GE İNDİRİMİ MEVZUATI TABLOSU		
5422 Sy. KVK, Md. 14/6	5520 Sy. KVK, Md. 10/1-a	
31.07.2004-01.01.2006	01.01.2006-01.04.2008	01.04.2008 tarihinden itibaren
<i>Ticari kazanç gibi hesaplanan kurum kazancının tesbitinde, mükellefler aşağıdaki giderleri de ayrıca hasıllardan indirebilirler:</i>	<i>(1) Kurumlar vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından sırasıyla aşağıdaki indirimler yapılır:</i>	<i>(1) Kurumlar vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından sırasıyla aşağıdaki indirimler yapılır:</i>
<i>6) ...Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 40'ı oranında hesaplanacak "Ar-Ge indirimi".</i>	<i>a) Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 40'ı oranında hesaplanacak "Ar-Ge indirimi"</i>	<i>a) Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 100'ü oranında hesaplanacak "Ar-Ge indirimi".</i>
<i>Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden ve tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmayan amortismanı tâbi iktisadî kıymetler için hesaplanan amortisman tutarlarından verilen paylar üzerinden Ar-Ge indirimi hesaplanmaz.</i>	<i>Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden ve tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmayan amortismanı tabi iktisadi kıymetler için hesaplanan amortisman tutarlarından verilen paylar üzerinden Ar-Ge indirimi hesaplanmaz.</i>	<i>Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden ve tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmayan amortismanı tâbi iktisadî kıymetler için hesaplanan amortisman tutarlarından verilen paylar üzerinden Ar-Ge indirimi hesaplanmaz.</i>
	<i>Matrahın yetersiz olması nedeniyle ilgili dönemde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki hesap dönemlerine devreder.</i>	<i>Matrahın yetersiz olması nedeniyle ilgili dönemde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki hesap dönemlerine devreder.</i>
<i>Ar-Ge indiriminden yararlanılacak harcamaların kapsamını ve uygulamadan yararlanabilmesi için gerekli belgeler ile usulleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.</i>	<i>Ar-Ge indiriminden yararlanılacak harcamaların kapsamı ile uygulamadan yararlanabilmesi için gerekli belgeleri ve usulleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir</i>	<i>Ar-Ge indiriminden yararlanılacak harcamaların kapsamını ve uygulamadan yararlanabilmesi için gerekli belgeler ile usulleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.</i>

Tablolardan da görüleceği üzere; GVK uygulamasında matrahın yetersiz olması nedeniyle ilgili dönemde indirim konusu yapılamayan Ar-Ge indirimi tutarının sonraki hesap dönemlerine devredeceğine ilişkin hüküm bulunmazken, KVK uygulamasında matrahın yetersiz olması nedeniyle ilgili dönemde indirim konusu

yapılamayan Ar-Ge indirimi tutarının sonraki hesap dönemlerine devredeceği⁹⁷ hüküm altına alınmıştır. Bu durum özellikle kurumlar vergisi mükelleflerini gelir vergisi mükelleflerine göre daha avantajlı hale getirmektedir. Zira, gelir vergisi mükellefleri matrah beyan etmeleri halinde ve beyan edilen matrahı aşmayacak şekilde Ar-Ge indiriminden faydalanabilecek ve zarar beyan edilmesi durumunda ise Ar-Ge indiriminden faydalanılması imkanı olmayacaktır, oysa kurumlar vergisi mükelleflerinde matrah yetersiz olursa ve/veya matrah oluşmazsa Ar-Ge indirimi hakkı izleyen yıllara devredebilecektir⁹⁸⁻⁹⁹. Her iki kanun uygulaması açısından Ar-Ge İndirimi oranı 01.04.2008 tarihinden itibaren %100 olarak değiştirilmiştir.

Bu yasal düzenlemeler çerçevesinde; mükelleflerin, münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme faaliyetleri çerçevesinde, işletmeleri bünyesinde 2008 hesap döneminden itibaren yaptıkları harcamaların %100'ü gelir ve kurum kazancının tespitinde Ar-Ge indirimi olarak dikkate alınabilecektir. 2008 hesap dönemine ilişkin olarak, birinci geçici vergi döneminde yapılan araştırma geliştirme harcamaları üzerinden %40 oranında Ar-Ge indirimi hesaplanması gerekmekte olup ikinci ve müteakip geçici vergi dönemlerinde ise birinci geçici vergi döneminde yapılan harcamalar da dahil olmak üzere, yapılan araştırma ve geliştirme harcamalarının toplamı üzerinden %100 oranında Ar-Ge indirimi hesaplanması gerekmektedir. Öte yandan, daha önceki hesap dönemlerinde gerçekleştirilen araştırma ve geliştirme harcamaları üzerinden ise %40 oranında Ar-Ge indirimi hesaplanacaktır.

Madde hükümlerine göre;

- Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden ve
- Tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmayan amortismanla tâbi iktisadî kıymetler için hesaplanan amortisman tutarlarından verilen paylar üzerinden, Ar-Ge indirimi hesaplanması mümkün değildir.

⁹⁷ Çalışmamızın izleyen bölümlerinde açıklanacağı üzere; Ar-Ge indirimi uygulaması yönünden GVK veya KVK yerine 5746 Sy. Kanunu tercih eden gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinde bir ayırım yapılmaksızın; matrahın yetersiz olması nedeniyle ilgili dönemde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki hesap dönemlerine devreder ve devreden tutarlara Yeniden Değerleme Oranı nispetinde artış uygulanır.

⁹⁸ Erkan Aydın, "Araştırma-Geliştirme Harcamalarının Kurumlar Vergisi Uygulamaları Bakımından Giderleştirilmesi", *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Yıl:2009, Cilt:XXVI, S.1, s.471.

⁹⁹ İbrahim Karaduman, "Gelir ve Kurumlar Vergisi Açısından Ar-Ge Teşvikleri, Uygulamadaki Farklılıklar ve Ar-Ge Teşvikine İlişkin Yeni Çalışmalar", *Vergi Sorunları*, S.230 (Kasım-2007), s.192.

Dolayısıyla, yapılan bir harcamanın bu kapsamda indirim konusu edilebilmesi için, doğrudan araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile ilgili olması gerekmektedir. Dolaylı olarak Ar-Ge faaliyetleri ile ilgili olan giderler üzerinden Ar-Ge indirimi hesaplanması kabul edilmemiştir. Benzer şekilde, amortisman tabi iktisadi kıymetler için hesaplanan amortisman giderleri üzerinden Ar-Ge indirimi hesaplanması için de söz konusu iktisadi kıymetlerin tamamen Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılan iktisadi kıymetler olması gerekmektedir. Tamamen Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılmayan iktisadi kıymetler üzerinden hesaplanan amortisman giderlerinden, yürütülen Ar-Ge faaliyetlerine pay verilmiş olsa dahi bu paylar üzerinden indirim hesaplanması kabul edilmemektedir¹⁰⁰.

Gerek aktifleştirilerek üzerinden amortisman hesaplanan Ar-Ge harcamaları, gerekse doğrudan gider olarak dikkate alınan Ar-Ge harcamaları¹⁰¹ üzerinden %100 oranında hesaplanacak olan Ar-Ge indirimi, ilgili dönem gelir ve kurum kazancından indirilecek, kazancının yetersiz olması nedeniyle indirilemeyen tutar bulunması halinde ise, bu tutar kurumlar vergisi mükellefleri açısından sonraki hesap dönemlerine devredilecektir. İlgili olduğu dönemde indirilemeyen Ar-Ge indiriminin sonraki yıllara devredilmesinde bir süre sınırı öngörülmemiştir.

3.2. Ar-Ge İndirimi İlgili Tanımlar

Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanununa göre Ar-Ge İndirimi uygulaması açısından dikkate alınacak tanımlara 1 Seri No'lu KVG'T'de¹⁰² aşağıdaki şekilde yer verilmiştir.

3.2.1. Ar-Ge Faaliyeti

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

¹⁰⁰ İrfan Vural, **Yorum ve Açıklamalarla Kurumlar Vergisi Kanunu**, 1. Baskı, Ankara: Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, 2009, s.474.

¹⁰¹ 1 seri Nolu KVK Genel Tebliği Bölüm: 10.2.6.

¹⁰² RG T/S: 03.04.2007 / 26482.

3.2.2. Ar-Ge Harcamaları

Ar-Ge faaliyetlerle ilgili olarak yapılan ve aktifleştirilerek amortisman yoluyla itfa edilen veya doğrudan gider kaydedilen harcamalar, Ar-Ge harcamalarıdır.

3.2.3. Ar-Ge İndirimi

Ar-Ge harcamaları üzerinden %100 oranında hesaplanarak kurum kazancından indirilecek tutar, Ar-Ge indirimidir.

3.2.4. Ar-Ge Projesi

Amacı, kapsamı (genel ve teknik tanımı), süresi, bütçesi, özel şartları, diğer kurum, kuruluş, gerçek ve tüzel kişilerce sağlanacak aynı ve/veya nakdi destek tutarları, sonuçta doğacak ihtira haklarının paylaşım esasları belirlenmiş ve Ar-Ge faaliyetlerinin her safhasını belirleyecek mahiyette ve bilimsel esaslar çerçevesinde hazırlanan proje, Ar-Ge projesidir.

3.2.5. Teknoloji

Teknik üretme ve bu tekniğin uygulanması ile ilgili gerekli alet, makine ve malzemeleri geliştirebilme bilgisidir.

3.2.6. Yenilik

Bir fikrin; pazarlanabilir hale veya bir mal/hizmet üretiminde kullanılan yeni veya geliştirilmiş bir yöntem haline dönüştürülmesidir. Bu açıdan teknolojik yenilik yapma süreci, bir dizi bilimsel, teknolojik, mali ve ticari etkinliği içerir. Şekil, renk ve dekorasyondaki değişiklikler gibi bütünüyle görsel ve estetik değişiklikler ile ürünün yapı, nitelik ve performansını teknik açıdan değiştirmeyen, küçük tasarım ve görünüm farklarından ibaret basit değişiklikler yenilik sayılmaz.

3.2.7. Üründe Yenilik

Teknolojik açıdan yeni ürün, önceki ürün kuşağıyla karşılaştırıldığında malzemesi, parçaları ve yerine getirdiği işlevler açısından, öze ilişkin, teknolojik farklar gösteren bir ürünü ifade eder.

3.2.8. Üretim Yöntemlerinde Yenilik

Geleneksel üretim tesislerinde üretilemeyen, halen üretilmekte olan veya yeni ürünlerin yeni tekniklerle üretilmesinde kullanılan bir yöntem teknolojik açıdan yeni sayılır.

3.2.9. Yazılım

Bir bilgisayar, iletişim cihazı veya bilgi teknolojilerine dayalı diğer bir cihazın çalışmasını ve kendisine verilen verilerle ilgili gereken işlemleri yapmasını sağlayan komutlar dizisinin veya programların ve bunların kod listesinin, işletim ve kullanım kılavuzlarını da içeren bilgi ve belgelerin tümünü ifade eder.

3.3. Ar-Ge Faaliyetlerinin Kapsamı

Yapılan bir harcamanın Ar-Ge indirimine konu edilebilmesi için Ar-Ge faaliyeti kapsamında yapılmış olması gerekmektedir;

Aşağıda belirtilen amaçlara yönelik faaliyetler Ar-Ge faaliyetleridir:

1. Bilimsel ve teknolojik alanlardaki belirsizlikleri gidermek ve bunları aydınlatmak amacıyla, bilim ve teknolojinin gelişmesini sağlayacak yeni teknik bilgilerin elde edilmesi,
2. Yeni yöntemlerle yeni ürünler, madde ve malzemeler, araçlar, gereçler, işlemler, sistemler geliştirilmesi, tasarım ve çizim çalışmaları ile yeni teknikler ve prototipler üretilmesi,
3. Yeni ve özgün tasarıma dayanan yazılım faaliyetleri,
4. Yeni üretim yöntem, süreç ve işlemlerinin araştırılması veya geliştirilmesi,
5. Bir ürünün maliyetini düşürücü, kalite, standart veya performansını yükseltici yeni tekniklerin /teknolojilerin araştırılması.

Aşağıda sayılan faaliyetler ise Ar-Ge faaliyetleri kapsamında değerlendirilmeyecektir:

1. Pazar araştırması ya da satış promosyonu,
2. Kalite kontrol,
3. Sosyal bilimlerdeki araştırmalar,
4. Petrol, doğalgaz, maden rezervleri arama ve sondaj faaliyetleri,
5. İcat edilmiş ya da mevcut geliştirilmiş süreçlerin kullanımı,
6. Biçimsel değişiklikler (Yukarıda Ar-Ge faaliyetleri olarak sayılan amaçlara yönelik olmayan şekil, renk, dekorasyon v.b., estetik ve görsel değişiklikler),

7. Bilimsel ve teknolojik yenilik doğurmayan rutin faaliyetler (rutin veri toplama, rutin analizler için kullanılan program, yazılım gibi üretilen prototiplerin rutin ayarlamaları),
8. İlk kuruluş aşamasında kuruluş ve örgütlenmeyle ilgili araştırma giderleri,
9. Proje sonucunda geliştirilen ürüne ilişkin fikri mülkiyet haklarının korunmasına yönelik çalışmalar,
10. Numune verilmek amacıyla prototiplerden kopyalar çıkarılıp dağıtılması ve reklam amaçlı tüketici testleri.

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

Nihai ürünün oluşturulması aşamasında elde edilen ürünlerin kullanılabilirliğini ölçmek ve gerektiğinde değişiklik yapılmak üzere işletme içinde veya dışında test edilmesi amacıyla yapılan harcamalar Ar-Ge faaliyeti kapsamındadır. Ancak, ticari üretimin planlanması ve seri üretim sürecine ilişkin harcamalarla, ürünün tanıtılması amacıyla üretilip dağıtılan numuneler için yapılan harcamalar Ar-Ge faaliyeti kapsamı dışındadır.

3.4. Ar-Ge Harcamalarının Kapsamı

1 Seri No'lu KVGT'de, Ar-Ge harcamalarının Ar-Ge indirimi kapsamında değerlendirilebilmesi için işletmelerin ayrı bir Ar-Ge departmanı kurmalarının zorunlu olduğu belirtilmiştir. Ar-Ge faaliyeti kapsamında değerlendirilen harcamalar aşağıda açıklanmıştır.

3.4.1. İlk Madde ve Malzeme Giderleri

Her türlü direkt ilk madde, yardımcı madde, işletme malzemesi, ara mamul, yedek parça ve benzeri giderleri ile amortisman uygulamasına konu olmayan maddi ve gayrimaddi kıymet iktisaplarına ilişkin giderleri kapsar. Hammadde ve diğer malzeme stoklarından Ar-Ge faaliyetlerinde fiilen kullanılan kısma ilişkin maliyetler Ar-Ge harcaması kapsamındadır. Bu nedenle, henüz Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılmamış olan

hammadde ve diğ er malzemelere ilişkin maliyet tutarlarının stoklar hesabında; kullanılan, satılan ya da elden çıkarılanların da stoklar hesabından mahsup edilmek suretiyle izlenmesi gerekmektedir.

3.4.2. Personel Giderleri

Ar-Ge faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla çalıştırılan ve faaliyetin gerektirdiği nitelikte personel ile ilgili olarak tahakkuk ettirilen ücretler ile bu mahiyetteki giderlerdir. İşletmenin Ar-Ge departmanında çalıştırılan hizmetliler ve benzeri vasıfsız personel ile Ar-Ge departmanına tahsis edilmemiş olup günün bir kısmında Ar-Ge departmanında çalışan personele ödenen ücretler bu kapsamda değerlendirilmeyecektir¹⁰³.

3.4.3. Genel Giderler

Ar-Ge faaliyetlerini yürütmek amacıyla elektrik, su, gaz, bakım-onarım, haberleşme, nakliye ile Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılan makine ve teçhizata ilişkin bakım ve onarım giderleri gibi Ar-Ge faaliyetinin devamlılığını sağlamak için katlanılan diğ er giderleri kapsar. Sigorta giderleri, Ar-Ge faaliyetlerinin bizzat yürütülmesi amacıyla kullanılan tesis için ödenen kira giderleri ile kitap, dergi ve benzeri bilimsel yayınlara ait giderler de bu kapsamdadır. Bu giderlerin, Ar-Ge harcaması olarak değerlendirilebilmesi için Ar-Ge departmanında fiilen kullanıldığının tespit ve tevsik edilmesi gerekmektedir. Çeşitli kıstaslara göre genel işletme giderleri üzerinden hesaplanacak paylar bu kapsamda değerlendirilmez.

3.4.4. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler

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

Fiili kullanım durumunun tespit edilmesi ve ortak giderlerin de buna göre paylaşılması şartıyla bir kuruma ait olduğu halde diğ er kurumlarla ortak kullanılan Ar-Ge departmanında yapılan Ar-Ge faaliyetleri, işletme bünyesinde yapılmış

¹⁰³ Çalışmamızın 5.4.3.3. bölümünde açıkladığımız üzere 5746 Sy. Kanuna göre Ar-Ge indiriminden faydalanmak isteyen mükellefler bakımından; Ar-Ge personelinin kısmi zamanlı olarak A-Ge departmanında çalıştırılması halinde, personelin Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ayırdığı zamanın toplam çalışma zamanına oranı dikkate alınmak suretiyle bulunan ücret tutarları, Ar-Ge ve yenilik harcaması olarak dikkate alınabilecektir.

sayılacaktır. İşletmenin organizatörlüğünde olmak şartıyla, kamu kurum ve kuruluşlarına ait Ar-Ge merkezleriyle üniversiteler bünyesinde yapılan Ar-Ge faaliyetleri de bu kapsamda bulunmaktadır. Ar-Ge faaliyetlerinin yürütülmesi esnasında, proje bazında yerli ve yabancı teknik personelden mesleki ve teknik destek alınması veya bazı analizlerin dışarıda yaptırılması halinde bunlarla ilgili olarak yapılan ödemeler de Ar-Ge harcaması kapsamında değerlendirilecektir.

3.4.5. Vergi, Resim ve Harçlar

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

3.4.6. Amortisman ve Tükenme Payları

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

3.4.7. Finansman Giderleri

Ar-Ge projesi bazında yerli, yabancı ve uluslararası kurumlardan temin edilen kredilere ilişkin finansman giderleridir¹⁰⁴.

3.5. Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu Uygulamasına Göre Ar-Ge Harcamalarının Muhasebeleştirilmesi

Ar-Ge hacamalarının aktifleştirme ve itfasıyla ilgili olarak VUK'da doğrudan bir düzenleme yer almamakta¹⁰⁵, ancak 1 Seri No'lu KVKGT'de düzenleme bulunmaktadır. Aktifleştirme işlemi sadece kurumlar vergisi mükellefleri için söz konusu olmaktadır¹⁰⁶.

¹⁰⁴ Çalışmamızın 5.4.3 bölümünde açıklanacağı üzere; Ar-Ge indiriminden 5746 Sy. Kanun hükümlerine göre faydalanmak isteyen mükellefler açısından, finansman giderleri Ar-Ge harcamaları kapsamında değerlendirilmemektedir.

¹⁰⁵ İstanbul YMM Odası, “Araştırma ve Geliştirme Harcamalarının Aktifleştirilmesi veya Gider Yazılması”, Sirküler Rapor (15 Mart 2005), s.6.

¹⁰⁶ Duran Bülbül ve Selin Ertürk, “Ar-Ge harcamalarının Aktifleştirilmesi ve Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu”, **Yaklaşım**, S.176 (Ağustos-2007), s.159-160.

Kurumlar, hesap dönemi içerisinde gayrimaddi hakka yönelik yaptıkları araştırma ve geliştirme harcamalarının tamamını aktifleştirmek zorundadırlar. Ancak, gayrimaddi hakka yönelik olmayan ve VUK hükümleri çerçevesinde aktifleştirilmesi gerekmeyen harcamalar doğrudan gider yazılabilecektir¹⁰⁷.

Mükelleflerin Ar-Ge projesi kapsamındaki harcamalarını, işletmelerin diğer faaliyetlerine ilişkin harcamalarından ayırarak, Ar-Ge indiriminin doğru hesaplanmasına imkan verecek şekilde proje bazında¹⁰⁸ muhasebeleştirmeleri gerekmektedir.

3.5.1. Aynı Yıl İçinde Biten ve Gayrimaddi Hakka Yönelik Olarak Yapılan Ar-Ge Harcamalarının Muhasebeleştirilmesi

İşletme içinde yürütülen Ar-Ge faaliyetlerinin, bir gayrimaddi hakka yönelik olarak yapılması durumunda söz konusu Ar-Ge faaliyetleri çerçevesinde yapılan Ar-Ge harcamalarının aktifleştirilmesi gerekmektedir. Bu nedenle, yıl içinde harcamalar yapıldıkça öncelikle 263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri hesabının borcuna kaydedilerek aktifleştirilecektir¹⁰⁹. Projenin aynı yıl tamamlanıp bir iktisadi kıymete (maddi ve/veya maddi olmayan bir duran varlığa) dönüşmesi durumunda, bu hesapta birikmiş olan tutarlar; oluşan iktisadi kıymetin mahiyetine göre maddi veya maddi olmayan duran varlık hesabının borcuna aktararak aktifleştirilir. Oluşan iktisadi kıymetin faydalı ömrüne göre VUK hükümleri çerçevesinde; 257 Birikmiş Amortismanlar(-) veya 268 Birikmiş Amortismanlar (-) hesaplarının alacağına ve 750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri¹¹⁰ hesabının borcuna kaydedilerek amortisman

¹⁰⁷ 1 Seri No'lu KVK GT, Böl:10.2.6 --- Ar-Ge indiriminden 5746 Sy. Kanun hükümlerine göre faydalanmak isteyen mükellefler açısından, Ar-Ge harcaması bir gayrimaddi hakka yönelik olsun veya olmasın tamamının öncelikle aktifleştirilmesi zorunluluğu bulunmaktadır. Yapılan Ar-Ge harcaması sonucunda bir iktisadi kıymet oluşmaması durumunda ise daha önceden aktifleştirilmiş olan harcamalar gider olarak kayıtlara alınır (Bkz: 5.4.7. ve 5.4.9. Bölümler).

¹⁰⁸ A.Şahin Avcı, "5746 Sayılı Kanun'la Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerine Yönelik Olarak Getirilen Destekler", **Vergi Dünyası**, S.325 (Eylül-2008), s.29.

¹⁰⁹ Ömer Tekşen, "Ar-Ge Faaliyetleri ve Muhasebeleştirilmesi", **Vergi Sorunları**, S.236 (Mayıs-2008), s.162.--- 263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri hesabı; 1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde (RG T/S: 26.12.1992 / 21447) İşletmede yeni ürün ve teknolojiler oluşturulması, mevcutların geliştirilmesi ve benzeri amaçlarla yapılan her türlü harcamalardan, aktifleştirilen kısmının izlendiği hesap olarak tanımlanmıştır. (Bkz: Nalan Akdoğan- Orhan Sevilengül, **Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne Göre Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, Ankara 1997, Sekizinci Baskı, s.212, s.225.

¹¹⁰ 750 numaralı Araştırma ve Geliştirme Giderleri hesabı 1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde üretime devam olunan mamullerin maliyetlerini düşürmek, satışlarını arttırmak, bulunan yeni üretim çeşitlerinin işletmede kullanılmakta olan yöntem ve işlemlerini geliştirmek yada yeni yöntem ve işlemleri bulmak, üretimde kullanılan teçhizatın yenilerinin ve mevcutlarının geliştirilmesine ilişkin araştırmalar yapmak, satış ve pazarlama faaliyetlerini geliştirmek ve diğer bir deyişle ticari alana uygulanması için yapılan giderlerin kaydedildiği hesap şeklinde tanımlanmıştır. Aktifleştirilmeyen araştırma ve geliştirme giderleri ile aktifleştirilmiş olanlardan bu döneme isabet eden itfa payları bu hesabın borcuna kaydedilir.

ayırma işlemi yapılacaktır. Dönem sonunda, 750 nolu hesapta bulunan amortisman tutarları *751 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Yansıtma* hesabı aracılığı ile *630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri* hesabına aktararak dönem gideri olarak dikkate alınacaktır. 750 ve 751 nolu hesaplar karşılıklı olarak dönem sonunda kapatılacaktır. Proje sonunda bir iktisadi kıymet oluşmaz, projeden vazgeçilir veya projenin tamamlanmasına imkan kalmazsa daha önceden aktifleştirilmiş olan tutarların giderleştirilebilmesi mümkündür.

3.5.2. Birden Fazla Yılda Devam Eden ve Gayrimaddi Hakka Yönelik Olarak Yapılan Ar-Ge Harcamalarının Muhasebeleştirilmesi

İşletme içinde yürütülen ve birden fazla yılda devam eden Ar-Ge faaliyetlerinin, bir gayrimaddi hakka yönelik olarak yapılması durumunda söz konusu Ar-Ge faaliyetleri çerçevesinde yapılan Ar-Ge harcamalarının aktifleştirilmesi gerekmektedir.

Harcamalar yapıldıkça, harcama tutarları ya *258 Yapılmakta Olan Yatırımlar*¹¹¹ veya *263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri* hesabının borcuna kaydedilerek geçici olarak bu hesaplarda aktifleştirilecektir. Proje devamı süresince (projenin, olumlu veya olumsuz bir şekilde sona ermeden) bu hesaplar kullanılacak, bu hesaplarla ilintili olarak gider veya amortisman ayırma işlemi yapılmayacaktır¹¹².

Projenin tamamlanıp bir duran varlığa (iktisadi kıymete) dönüştürülmesi halinde; oluşan duran varlığın mahiyetine göre oluşan iktisadi kıymetin mahiyetine göre maddi veya maddi olmayan duran varlık hesabının borcuna aktararak aktifleştirilir. Proje sonunda bir iktisadi kıymet oluşmaz, projeden vazgeçilir veya projenin tamamlanmasına imkan kalmazsa daha önceden aktifleştirilmiş tutarlar giderleştirilebilecektir¹¹³.

Amortisman ayrılmaya başlanması için, bir duran varlığın oluşması ve bu duran varlığın işletmenin aktifine alınması gerekir. Duran varlık olarak aktifleştirilmeden amortisman ayrılması imkanı bulunmamaktadır. Maddi veya maddi

¹¹¹ Atilla Bağrıaçık ve Muhsin Yıldırım, **Maliyet Muhasebesi Ar-Ge Destekleri ve Muhasebesi Uygulama Örnekleri**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2008, s.179-181.

258 Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabı 1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde İşletmede, yapımı süren ve tamamlandığında ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılacak olan her türlü madde ve malzeme ile işçilik ve genel giderlerle ilgili harcamaların izlendiği hesap olarak tanımlanmıştır.

¹¹² Sakıp Şeker, "Ar-Ge İndirimi ve Uygulaması", **Yaklaşım**, S.181 (Ocak 2008), s.124.

¹¹³ 1 Seri Nolu KVKGT Bölüm:10.2.6.

olmayan duran varlık olarak aktifleştirilen varlığın faydalı ömrüne göre VUK hükümleri çerçevesinde amortismanına tabi tutulacaktır. Amortisman ayırma işlemi duran varlığın mahiyetine göre; 257 Birikmiş Amortismanlar (-) veya 268 Birikmiş Amortismanlar (-) hesabının alacağına ve 750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri hesabının borcuna kaydedilerek amortisman ayırma işlemi yapılacaktır. Dönem sonunda, 750 nolu hesapta bulunan amortisman tutarları 751 nolu hesap aracılığı ile 630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri hesabına aktararak dönem gideri olarak dikkate alınacaktır. 750 ve 751 nolu hesaplar karşılıklı olarak dönem sonunda kapatılacaktır.

3.5.3. Aynı Yıl İçinde Biten ve Gayrimaddi Hakka Yönelik Olmayan Ar-Ge Harcamalarının Muhasebeleştirilmesi

İşletme içinde yürütülen Ar-Ge faaliyetlerinin, bir gayrimaddi hakka yönelik olmadan yapılması durumunda söz konusu Ar-Ge faaliyetleri çerçevesinde yapılan Ar-Ge harcamalarının gider olarak kaydedilmesi imkanı bulunmaktadır¹¹⁴. Bu nedenle; harcamalar yapıldıkça 750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri¹¹⁵ hesabının borcuna kaydedilir. Bu hesabın borcunda biriken maliyet tutarları 751 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Yansıtma hesabının alacağına karşılıklı 630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri hesabının borcuna kaydedilerek giderleştirilecektir. 750 ve 751 nolu hesaplar yıl sonunda karşılıklı olarak kapatılacaktır¹¹⁶.

Ancak giderleştirme yerine aktifleştirmeyi tercih eden; kurumlar vergisi mükellefleri¹¹⁷ için yapılan Ar-Ge harcamaları 263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri hesabının borcuna kaydedilerek aktifleştirilebilecektir. Projenin tamamlanıp maddi veya maddi olmayan bir duran varlığa (iktisadi kıymete) dönüşmesi halinde; oluşan iktisadi kıymetin mahiyetine göre maddi veya maddi olmayan duran varlık hesabının borcuna aktararak aktifleştirilecek olup proje sonunda bir iktisadi kıymet oluşmaz, projeden

¹¹⁴ 1 Seri Nolu KVKGT Bölüm:10.2.6.

¹¹⁵ Ebru Şengül, "Araştırma ve Geliştirme (Ar-Ge) Maliyetlerinin Muhasebeleştirilme Esasları ve Uygulamaları", **Vergi Dünyası**, S.311 (Temmuz--2007), s.114. --- Sinan Aslan, "Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Faaliyet Gösteren İşletmelerin Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Göre Muhasebeleştirilmesi", **Mali Çözüm**, S.67, s.131-137

¹¹⁶ M.Vefa Toroslu, "Türkiye Muhasebe Standardı-15 Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri", **Mali Çözüm**, S.64, s.176-178.

¹¹⁷ VUK'un 282. maddesine göre ilk tesis ve taazzuv giderleri mukayyet değeri ile değerlerin ve bu giderlerinin kurumlarca aktifleştirilmesi ihtiyaridir. Bu maddede; işlerin devamlı surette genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir kıymet iktisap olunmayan giderleri de (araştırma ve geliştirme giderlerinin de bu meyanda kabul edilebileceği kanaatindeyiz.) ilk tesis taazzuv giderleri kapsamında değerlendirilmiştir. (Bu yönde görüş için Bkz. **Fatih Dardağan**, "Araştırma ve Geliştirme Harcamaları Hangi Şartlarda Giderleştirilir", **Maliye ve Sigorta Yorumları**, S.450 (15 Ekim 2005), s.64-65.)

vazgeçilir veya projenin tamamlanmasına imkan kalmazsa daha önceden aktifleştirilmiş olan tutarlar giderleştirilebilecektir.

3.5.4. Birden Fazla Yılda Devam Eden ve Gayrimaddi Hakka Yönelik Olmadan Yapılan Ar-Ge Harcamalarının Muhasebeleştirilmesi

Birden fazla devam eden ve bir gayrimaddi hakka yönelik olmadan yapılan Ar-Ge harcamalarının gider olarak kaydedilmesi imkanı bulunmaktadır. Bu nedenle; harcamalar yapıldıkça *750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri* hesabının borcuna kaydedilir. Bu hesabın borcunda biriken maliyet tutarları *751 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Yansıtma* hesabının alacağına karşılık *630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri* hesabının borcuna kaydedilerek giderleştirilecektir. 750 ve 751 nolu hesaplar yıl sonunda karşılıklı olarak kapatılacaktır.

Ancak giderleştirme yerine aktifleştirmeyi tercih eden; kurumlar vergisi mükellefleri tarafından yapılan Ar-Ge harcamaları *258 Yapılmakta Olan Yatırımlar* veya *263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri* hesabının borcuna kaydedilerek geçici olarak bu hesaplarda aktifleştirilebilecektir. Projenin tamamlanıp maddi veya maddi olmayan bir duran varlığa (iktisadi kıymete) dönüşmesi halinde; oluşan iktisadi kıymetin mahiyetine göre maddi veya maddi olmayan duran varlık hesabının borcuna aktarılarak aktifleştirilecek olup proje sonunda bir iktisadi kıymet oluşmaz, projeden vazgeçilir veya projenin tamamlanmasına imkan kalmazsa daha önceden aktifleştirilmiş olan tutarlar giderleştirilebilecektir.

Aktifleştirilmemiş Ar-Ge harcamaları nedeniyle amortisman ayrılması mümkün değildir. Ancak kurumlar vergisi mükelleflerinden gider yerine aktifleştirmeyi tercih eden mükelleflerde; amortisman ayırma koşulları gerçekleşince (proje tamamlanıp bir duran varlık olarak aktive alındıktan sonra) amortisman ayırabilecektir. Amortisman ayırma işlemi duran varlığın mahiyetine göre; *257 Birikmiş Amortismanlar (-)* veya *268 Birikmiş Amortismanlar (-)* hesabının alacağına ve *750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri* hesabının borcuna kaydedilerek amortisman ayırma işlemi yapılacaktır. Dönem sonunda, 750 nolu hesapta bulunan amortisman tutarları 751 nolu hesap aracılığı ile *630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri* hesabına aktarılarak dönem gideri olarak dikkate alınacaktır. 750 ve 751 nolu hesaplar karşılıklı olarak dönem sonunda kapatılacaktır.

3.6. Ar-Ge İndiriminin Uygulanması

1 Seri No'lu KVKGT'nin 10.2.6. bölümünde; ister aktifleştirilsin ister doğrudan gider yazılsın ilgili dönemde yapılan Ar-Ge harcamalarının tamamı üzerinden %100 oranında Ar-Ge indirimi ayrıca hesaplanacak ve indirim konusu yapılacağı belirtilmiştir. Bu çerçevede; mükellefler, aktifleştirilsin veya doğrudan gider yazılmış olsun yıl içinde yapmış oldukları ve maliyet veya gider olarak dikkate aldıkları Ar-Ge harcamalarının %100'ü oranında hesaplayacakları Ar-Ge indirimini ayrıca, gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden¹¹⁸; beyan edilen kazançtan¹¹⁹, kurumlarda ise hesaplanan kurum kazancından indirebileceklerdir.

Ar-Ge indirimi, Ar-Ge faaliyetine başlandığı andan itibaren hem yıllık beyannamede hem de geçici vergi beyannamelerinde uygulanabilecektir. Hesaplanan Ar-Ge indirimi tutarı, kurumlar vergisi mükellefleri tarafından yıllık kurumlar vergisi beyannamesi ile geçici vergi beyannamesinin ilgili satırına yazılarak kazançtan indirilecektir. İlgili dönemde kazancın yetersizliği nedeniyle indirim konusu yapılamayan Ar-Ge İndirimi tutarı sonraki hesap dönemlerine herhangi bir süre sınırlaması olmaksızın devredecektir¹²⁰⁻¹²¹. Gelir vergisi mükelleflerinde ise, beyan edilen gelirin yetersizliği nedeniyle yararlanılamayan Ar-Ge indirimi tutarı izleyen yıllara devredemeyecektir. Kurumun geçmiş yıl zararını bulunması halinde, Ar-Ge indirimi zarar mahsubu yapıldıktan sonra elde edilen matrah esas alınarak uygulanacaktır¹²².

¹¹⁸ Emrah Ferhatoğlu ve Tunç Köse, "Ar-Ge İndiriminin Gelir Vergilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı(TMS 12) Bakımından Değerlendirilmesi", **Mali Çözüm**, S.94, s.35.

¹¹⁹ GVK'nın 89. maddesinin birinci fıkrasında "Gelir vergisi matrahının tespitinde gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirden aşağıdaki indirimler yapılabilir:" hükmü yer almakta ve aynı maddenin 9 numaralı bendinde de Ar-Ge İndirimi'ne yer verilmektedir. Bu çerçevede değerlendirdiğimizde; Ar-Ge indirimi tutarı bulunan bir gelir vergisi mükellefinin Ar-Ge indiriminden; 5746 Sy. Kanun yerine GVK'nın 89. maddesine göre faydalanmak istemesi durumunda; elde ettiği kazançların ayrımı yapılmaksızın toplam beyan edeceği gelirden Ar-Ge indirimini uygulayarak gelir vergisi matrahını bu suretle tespit edebilecektir. Fakat, çalışmamızın izleyen bölümlerinde açıklayacağımız üzere; 5746 Sy. Kanun hükümlerine çerçevesinde Ar-Ge indiriminden faydalanmak isteyen gelir vergisi mükellefleri Ar-Ge indirimi tutarını sadece beyan edecekleri **ticari kazanç**tan indirebilme hakkına sahiptirler(Bkz. Bölüm: 5.4.4.). (Bkz. Erdal Kaya ve Fatih Adıgüzel Güler, "Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyannamesi Üzerinden Mahsup Edilecek Araştırma ve Geliştirme Harcamaları İndirimi", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, S.252(Nisan-2009), s.92.)

118 nolu dipnot devamı: 5746 Sy. Kanun uygulamasında, beyan edilen ticari kazanç tutarını aşan Ar-Ge indirimi tutarı beyan edilen diğer kazanç unsurlarından indirilmesi olanağı bulunmamakta, indirilemeyen Ar-Ge indirimi tutarı izleyen yıllara yeniden değerlendirme oranında arttırılarak dikkate alınabilmektedir.

¹²⁰ İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası, "Ar-Ge ve Yenilik Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkındaki 5746 Sy. Yasanın Getirdikleri" **Mali Mevzuat Platformu**, Rapor, 08/9-10-11-12, 15.03.2008, s.24.

¹²¹ Cem Tekin ve Emre Kartaloğlu, **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007, s.420.

¹²² Yılmaz Özbacı, **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, Nisan 2008, s.313 [

Alanında uzman kuruluşlarca hazırlanan “Ar-Ge Projesi Değerlendirme Raporu” nun olumsuz olması halinde, Ar-Ge indirimi dolayısıyla eksik ödenen vergilerle ilgili olarak gerekli tarhiyat yapılacaktır.

1 Seri No’lu KVKGT’de ifadesini bulan “*ister aktifleştirilsin*” tabirinin; bir gayrimaddi hakka yönelik olarak yapılan ve bu nedenle aktifleştirilmesi gereken Ar-Ge harcamalarını kapsadığını, Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılan Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlere (ATİK: Bina, makine-tesis ve cihazlar, taşıtlar, döşeme ve demirbaş gibi maddi ve maddi olmayan duran varlıklar) yönelik harcama tutarlarını kapsamadığı kanaatindeyiz¹²³. ATİK’lere ilişkin olarak ayrılan amortisman tutarları Ar-Ge indirimine konu edilmesi gerekmektedir¹²⁴. Zira, Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılan ATİK’lere ait amortismanların, Ar-Ge indirimine konu edilecek Ar-Ge harcaması olarak kabul edileceği 1 Seri No’lu KVKGT’nin Ar-Ge Harcamalarının Kapsamı bölümünde (Çalışmamızın: 3.4.6. bölümünde) belirtilmiştir.

Bu çerçevede; bir gayrimaddi hakka yönelik olması nedeniyle projenin devamı süresince aktifleştirilmiş olan (dönem içerisinde gider kayıtlarına intikal ettirilmesi mümkün olmayan) Ar-Ge harcamalarına ilişkin tutarların, harcamanın yapıldığı yıla ilişkin kazancın tespitinde Ar-Ge İndirimi olarak dikkate alınması, ATİK’lere ilişkin harcamalarda ise; bunların ilgili dönemlere ait amortisman tutarlarının Ar-Ge İndirimi olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Burada şu hususu belirtmesinde fayda görmekteyiz: Bir gayrimaddi hakka yönelik olması nedeniyle projenin devamı süresince aktifleştirilmiş olan (dönem içerisinde gider kayıtlarına intikal ettirilmesi mümkün olmayan) Ar-Ge harcamalarının tutarları harcamanın yapıldığı yıla ilişkin kazancın tespitinde Ar-Ge İndirimi olarak dikkate alınması nedeniyle, amortisman ayırmaya ilişkin koşulların sağlanmaya başlandıktan sonraki (gayrimaddi hakkın bir patente bağlanmasından sonraki)

Aktaran: Erkan Aydın, “Araştırma-Geliştirme Harcamalarının Kurumlar Vergisi Uygulamaları Bakımından Giderleştirilmesi”, **Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Yıl:2009, Cilt:XXVI, S.1, s.471.]

¹²³ Hesap dönemi içerisinde bir gayrimaddi hakka yönelik olarak yapılan ve aktifleştirilen (projenin devamı süresince 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar veya 263-Araştırma Geliştirme Giderleri hesabında, proje sonunda iktisadi kıymet oluşması halinde iktisadi kıymetin mahiyetine göre; 253-Tesis Makine ve Cihazlar veya 260-Haklar hesabında izlenen) Ar-Ge faaliyetlerine yönelik harcamaların tamamının harcamanın yapıldığı yıllarda Ar-Ge indiriminin hesabında dikkate alınabileceği kanaatindeyiz (Bu yönde görüş için: Bkz: **Gökhan Kayar**, “*Vergi Matrahının Tespitinde Ar-Ge İndirimi*”, **Vergi Dünyası**, S.334 (Haziran-2009), s.113-114.) Aktifleştirilen Ar-Ge harcamalarının amortisman ayırmaya başlandıktan sonra, ilgili yıllara(hesap dönemlerine) ait amortisman tutarlarının Ar-Ge indiriminde dikkate alınması mümkün değildir.

¹²⁴ Orhan Ergün, “*Ar-Ge İndirimi; Araştırma-Geliştirme Harcamalarına Uygulanan Vergisel Fayda*”, **Mali Pusula**, S.6 (Haziran-2005), s.103.

dönemlerinde; hesaplanan amortisman tutarlarının ilgili dönemlerde tekrar Ar-Ge indirimine konu edilmemesi gerekir. Aksi takdirde, bir harcama dolayısıyla mükerrer olarak Ar-Ge indiriminden faydalanılmış olacaktır.

3.7. Ar-Ge İndiriminden Yararlanacak Mükelleflerden İstenilecek Belgeler

3.7.1. Ar-Ge Projesi İle İlgili Olarak İstenecek Belgeler

Ar-Ge indiriminin uygulanmaya başlanacağı döneme ait geçici vergi beyannamesinin verileceği tarihe kadar Ar-Ge faaliyetiyle ilgili olarak 1 Seri No'lu KVG'T'nin 1 numaralı ekinde yer alan formata uygun olarak hazırlanacak Ar-Ge Projesi Raporu, bir yazı ekinde iki nüsha olarak Gelir İdaresi Başkanlığına elden veya posta yoluyla gönderilecektir.

Ancak, bu süre içinde başvurusu yapılmayan projeler ile ilgili olarak, çalışmalara başlanıp harcama yapılmakla birlikte projenin herhangi bir aşamasında başvuruda bulunulması ve uygun bulunması halinde, *başvuru tarihinin içinde bulunduğu geçici vergilendirme döneminin başlangıcından itibaren* yapılan Ar-Ge harcamaları Ar-Ge indiriminden yararlanabilecek, Ar-Ge projesi bittikten sonra yapılan başvurular ise değerlendirmeye alınmayacaktır.

Maliye Bakanlığı, raporun genel değerlendirmesini yaptıktan sonra, projenin bilimsel olarak incelenerek münhasıran yeni bilgi ve teknoloji arayışına yönelik olup olmadığının tespit edilmesi amacıyla, projeyi Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumuna (TÜBİTAK) ve/veya üniversiteler ile araştırma yapılan konuda uzmanlaşmış kuruluşlara intikal ettirecektir. Mükellefe, proje bütçesinin %0,3'ü oranında bir tutarı incelemeyi yapan kuruluşa ödemesi için bir yazı gönderilecek, ancak bu tutar 15.000.- TL'yi aşmayacaktır.

Ar-Ge projesine ilişkin incelemeyi yapacak kuruluş, ihtiyaç duyması halinde ilave bilgi veya belgeleri de isteyerek, kendi uzmanları veya görevlendireceği başka kuruluşlara ait uzmanlar marifetiyle gerekli incelemeleri kısa sürede yaptıracak, 1 Seri No'lu KVG'T'nin 2 numaralı ekinde yer alan formata göre düzenlenen değerlendirme raporunun bir örneğini Gelir İdaresi Başkanlığına ve başvuru sahibine gönderecektir.

Para-Kredi ve Koordinasyon Kurulu Kararlarına istinaden uygulanan Ar-Ge yardımına ilişkin mevzuat çerçevesinde TÜBİTAK tarafından daha önce 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 Yeminli Mali Müşavir (YMM) tasdik raporuna eklenmesi yeterli olacaktır.

3.7.2. Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporu

2/1/1990 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan “*Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları ve Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik*” hükümleri uyarınca “Ar-Ge indirimini” ile ilgili işlemler yeminli mali müşavirlerin tasdik edeceği konular kapsamına alınmıştır.

Ar-Ge indiriminden yararlanan mükelleflerin, kurumlar vergisi beyannamesinde yararlanılan Ar-Ge indiriminin doğru hesaplandığı ve uygulandığına ilişkin YMM tasdik raporunu ilgili mevzuatta belirtilen süre içinde bağlı buldukları vergi dairelerine vermeleri gerekmektedir. Ar-Ge proje değerlendirme raporlarının, YMM tasdik raporlarının verilmesi gereken ay içinde veya daha sonra gelmesi halinde de mükellefler Ar-Ge indiriminden yararlanabileceklerdir. Bu durumda, değerlendirme raporunun ilgili vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarihten itibaren 30 gün içerisinde YMM tasdik raporunun ibraz edilmesi gerekecektir. Söz konusu raporun bu süreler içinde verilememesi halinde ise Ar-Ge indiriminden yararlanılamayacaktır¹²⁵.

Ar-Ge indirimine ilişkin hususlara tam tasdik raporunda yer verilmiş olması durumunda, Ar-Ge indirimine ilişkin olarak ayrıca tasdik raporu düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır.

YMM tasdik raporunda en az aşağıdaki bilgilerin bulunması gerekmektedir:

¹²⁵ YMM raporunun ibraz edilmemesi durumunda Ar-Ge indiriminin yararlanılamayacağı hakkında mukteza (özelge) için, Bkz. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 15.01.2009 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-10 sayılı Özelgesi.

1. 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,
2. Ar-Ge departmanına ilişkin mükellef kurumdan alınan bilgiler (yeri, hacmi, teknik donanımı ve varsa kullanılan diğer laboratuvarlar v.b.),
3. Ar-Ge indirimine konu olan harcamaların ana gruplar itibarıyla dökümü (harcamaların ayrıntılı dökümüne rapor ekinde yer verilecektir),
4. Dönem içinde Ar-Ge departmanında kullanılan ve Ar-Ge indirimine konu edilen sabit kıymetlere ilişkin liste ve bunlar için ayrılan amortisman tutarları.
5. Dönem içinde alınan ilk madde, yarı mamül ve diğer sarf malzemeleri listesi, kullanım, iade, satış ve çıkan firelere ilişkin tutar ve miktar itibarıyla bilgiler,
6. Ar-Ge ünitesinde çalışanlar ve ücretleri (Ar-Ge indiriminden yararlanabilecek personelin listesi ve ilgili dönemde bunlara ödenen ve gider kaydı yapılan ödemelere ilişkin döküm),
7. Dışarıdan alınan danışmanlık, ekspertiz ve benzeri hizmetlere ilişkin bilgiler (alınan kişi/kurum adı, vergi kimlik numarası, fatura tarih ve numarası, tutarı ve KDV’si),
8. Geçici vergi dönemleri itibarıyla uygulanan Ar-Ge indirimi tutarları,
9. Uygulanması gereken Ar-Ge indiriminin hesaplanması.

3.8. Ortak Olarak Kullanılan Ar-Ge Departmanlarında Gerçekleştirilen Harcamaların Ar-Ge İndirimi Karşısındaki Durumu

Ar-Ge faaliyetinin esas itibarıyla işletme bünyesinde yapılması gerekmektedir. Fiili kullanım durumunun tespit edilmesi ve ortak giderlerin de buna göre paylaşılması şartıyla bir kuruma ait olduğu halde diğer kurumlarla ortak kullanılan Ar-Ge departmanında yapılan Ar-Ge faaliyetleri, işletme bünyesinde yapılmış sayılacaktır.

İşletmenin organizatörlüğünde olmak şartıyla, kamu kurum ve kuruluşlarına ait Ar-Ge merkezleriyle üniversiteler bünyesinde yapılan Ar-Ge faaliyetleri de bu kapsamda bulunmaktadır.

Ar-Ge faaliyetlerinin yürütülmesi esnasında, proje bazında yerli ve yabancı teknik personelden mesleki ve teknik destek alınması veya bazı analizlerin dışarıda yaptırılması halinde bunlarla ilgili olarak yapılan ödemeler de Ar-Ge harcaması kapsamında değerlendirilecektir.

3.9. Diğer Kurumlardan Sağlanan Ar-Ge Desteklerinin Ar-Ge İndirimi Karşısındaki Durumu

94/6401 Sy. *İhracata Yönelik Devlet Yardımları Kararı*¹²⁶ çerçevesinde *Para-Kredi Koordinasyon Kurulunun 9/9/1998 tarih ve 98/16 Sy. Kararı*'na istinaden yayımlanan 98/10 Sy. *Araştırma-Geliştirme (Ar-Ge) Yardımına İlişkin Tebliğ*¹²⁷ çerçevesinde Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından, sanayi kuruluşlarının uzman kurumlar tarafından Ar-Ge niteliğine sahip olduğu tespit edilen projeleri kapsamında izlenip değerlendirilebilen giderlerin belli bir oranı hibe şeklinde karşılanmakta veya bu projelere geri ödeme koşuluyla sermaye desteği sağlanmaktadır.

Yukarıda belirtilen mevzuat çerçevesinde *geri ödeme koşuluyla* sermaye desteği olarak sağlanan destekler, borç mahiyetinde olup ticari kazançta dahil edilmesi söz konusu değildir. Ancak, bu mevzuat çerçevesinde *hibe* şeklinde sağlanan destek tutarları ile diğer kurumlardan bu mahiyette sağlanacak her türlü destek tutarları, ticari kazancın bir unsuru olarak kazançta dahil edilecektir. Maliyetleri, bu tür desteklerle karşılanan Ar-Ge harcamaları da Ar-Ge indiriminin hesabında dikkate alınacaktır.

3.10. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde ve Serbest Bölgelerde Yapılan Ar-Ge Harcamalarının Ar-Ge İndirimi Karşısındaki Durumu

5228 Sy. Kanunun gerekçesinde, Ar-Ge indirimine ilişkin düzenlemenin, Ar-Ge faaliyetlerine yönelik olarak 4691 Sy. TGBK'da yer alan teşvik edici düzenlemenin bir tamamlayıcısı niteliğinde olduğu belirtilmiştir. Ar-Ge indirimi uygulaması açısından, Ar-Ge departmanının bulunduğu yerin önemi bulunmamaktadır. Firmanın faaliyet yeri olması şartıyla, gerek firma merkezinin bulunduğu yerde veya ayrı bir yerde, gerekse teknoloji geliştirme bölgelerinde kurulan Ar-Ge departmanlarında yapılan harcamalardan bu Tebliğde belirtilen kriterlere uyanlar Ar-Ge indirimi kapsamındadır.

¹²⁶ RG T/S: 10.01.1995 / 22168.

¹²⁷ RG T/S: 04.11.1998 / 23513.

Bilindiği üzere, KVK'nın 5. maddesinin üçüncü fıkrasında, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesinin kabul edilemeyeceği hüküm altına alınmış bulunmaktadır.

Dolayısıyla, teknoloji geliştirme bölgelerinde veya serbest bölgelerde gerçekleştirilen Ar-Ge faaliyetlerinden bir kazanç doğması ve bu kazançla ilgili olarak 4691 Sy. TGBK'nın geçici 2. maddesinde ya da 3218 Sy. Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3. maddesinde yer alan istisnadan yararlanılacak olması durumunda, istisna uygulanacak kazancın elde edilmesine yönelik olarak yapılan harcamalar Ar-Ge indirimi kapsamında değerlendirilmeyecektir. Bir başka ifadeyle, kazancına istisna uygulanacak Ar-Ge faaliyetleri için yapılan harcamalar dolayısıyla Ar-Ge indiriminden yararlanılması söz konusu değildir.

Ancak, teknoloji geliştirme bölgelerinde veya serbest bölgelerde yürütülen Ar-Ge faaliyetlerinin işletmenin kendi faaliyetiyle ilgili olması ve anılan kanunlarda yer alan istisnalara konu olmaması durumunda ise; bu tür harcamalar Ar-Ge indirimi kapsamında değerlendirilebilecektir¹²⁸.

3.11. Aktifleştirilen Kıymetlerin Devri Halinde Ar-Ge İndiriminden Yararlanma

Henüz tamamlanmamış bir Ar-Ge projesinin, başka bir kuruma satılması halinde aktifleştirilen tutarlar kazanç tutarının tespitinde maliyet unsuru olarak dikkate alınacaktır.

Ar-Ge indirimi uygulamasında, henüz tamamlanmamış bir Ar-Ge projesinin başka bir kuruma satılması durumunda, Ar-Ge projesini devralan kurumun bu projeye ilişkin olarak ilave yaptığı harcamalar Ar-Ge indiriminden yararlanabilecek olup devreden kurumda yapılan Ar-Ge harcamaları için indirimden yararlanılması söz konusu olmayacaktır.

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

¹²⁸ Cem Tekin ve Emre Kartaloğlu, **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, İstanbul: Uygulama Yayıncılık, 2010, s.391.

3.12. Ar-Ge Projesinden Sonraki Yıllarda Vazgeçilmesi veya Projenin Tamamlanmasına İmkan Kalmaması Durumunda Aktifleştirilen Ar-Ge Harcamalarının Durumu

Gayrimaddi hakka yönelik yapılan Ar-Ge harcamalarının yukarıdaki bölümlerde açıklanan esaslar dahilinde aktifleştirilmesi zorunludur. Proje sonucu ortaya bir gayrimaddi hak çıkması halinde de aktifleştirilen tutarlar amortisman yoluyla itfa edilecektir.

Ancak projeden daha sonraki yıllarda vazgeçilmesi veya projenin tamamlanmasına imkan kalmaması durumunda kurum tarafından Ar-Ge faaliyeti kapsamında yapılmış ve önceki yıllarda aktifleştirilmiş olan tutarların doğrudan gider yazılabilmesi mümkündür.

3.13. Projenin Ar-Ge Projesi Olarak Değerlendirilmemesinin Sonuçları

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

3.14. Amortisman Tabi İktisadi Kıymet Alımları İçin Yapılan Ar-Ge Harcamalarının Ar-Ge İndirimi Karşısındaki Durumu

1 Seri No'lu KVG'T'ye göre; kurumların hesap dönemi içerisinde gayrimaddi hakka yönelik yaptıkları araştırma ve geliştirme harcamalarının tamamının aktifleştirilmesi zorunluluğu bulunmaktadır. Ancak, gayrimaddi bir hakka yönelik olmayan ve VUK hükümleri çerçevesinde aktifleştirilmesi gerekmeyen harcamalar doğrudan gider yazılabilecektir.

Ayrıca, 1 Seri No'lu KVG'T'nin 10.2.6 bölümünde ister aktifleştirilsin ister doğrudan gider yazılsın ilgili dönemde yapılan Ar-Ge harcamalarının tamamı üzerinden %100 oranında Ar-Ge indiriminin hesaplanacağı ve indirim konusu yapılacağı belirtilmiştir.

Tebliğde yer alan *“ister aktifleştirilsin ister doğrudan gider yazılsın ilgili dönemde yapılan Ar-Ge harcamalarının tamamı üzerinden %100 oranında Ar-Ge indiriminin hesaplanacağı”* şeklindeki açıklamayı, ATİK alımı için yapılan

harcamaların tamamı üzerinden Ar-Ge indirimi hesaplanacağı şeklinde algılamamak gerekir. Yapılan bu açıklama ile kastedilen, yapılan bir Ar-Ge harcamasının (örneğin personel gideri) ister doğrudan gider yazılsın isterse 263 numaralı hesaba aktarılarak aktifleştirilsin her iki durumda da harcama tutarı üzerinden Ar-Ge indirimine tabi olduğudur¹²⁹.

1 Seri No'lu KVGT'nin Ar-Ge indirimine tabi harcamaların açıklandığı bölümünde; Amortisman ve Tükenme Payları; “Doğrudan Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılan bina, makine-tesis ve cihazlar, taşıtlar, döşeme ve demirbaş gibi maddi ve maddi olmayan duran varlıklar için ayrılan amortisman ve tükenme paylarından oluşur.” şeklinde tanımlanmıştır. Buradan da net bir şekilde anlaşılacağı üzere, ATİK alımı için yapılan harcamaların tamamı değil bunlar üzerinden ayrılan amortisman giderleri ilgili dönem Ar-Ge indirimi hesaplamasında dikkate alınacaktır¹³⁰.

3.15. Ar-Ge İndiriminden Yararlanılan Kazançların Dağıtılmasında Stopaj

GVK'nın 94/6-b alt bendinde, 4842 Sy. Kanun ile yapılan değişiklikler sonrasında kar payları üzerinden yapılacak vergi tevkifatının, karın dağıtılması aşamasına bırakılmış olması ve istisna kazançlar üzerinden istisna stopajı uygulamasının sona ermiş olması nedeniyle; kazancın istisna ve/veya istisna olmayan kazanç ayırımına tabi tutulmaksızın dağıtımı durumunda dağıtılan kazançlar üzerinden kar payını elde eden tarafın statüsüne göre vergi tevkifatı yapılacaktır.

Tam mükellef kurumlar tarafından,

- Tam mükellef gerçek kişilere,
- Gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara,
- Gelir vergisinden muaf olanlara¹³¹,

¹²⁹ Vural, s.490.

¹³⁰ Vural, s.490.

¹³¹ GVK'nın 94/6-b-i bent hükmü 01.01.2004 ila 23.07.2006 tarihleri arasında: “ Tam mükellef kurumlar tarafından ; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve bu vergilerden muaf olanlara dağıtılan, 75. maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kar paylarından (karın sermayeye eklenmesi kar dağıtımı sayılmaz)” şeklinde iken bu hüküm 23.07.2006 tarihinden geçerli olmak üzere 2006/10731 Sy. Bakanlar Kurulu Kararı'nın 3. maddesiyle “ Tam mükellef kurumlar tarafından ; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve gelir vergisinden muaf olanlara dağıtılan, 75. maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kar paylarından (karın sermayeye eklenmesi kar dağıtımı sayılmaz)” şeklinde değiştirilmiştir. Değişiklik öncesi hükme göre kurumlar vergisinden muaf olanlara dağıtılan kar payları da gelir vergisi stopajına tabi iken, değişiklik sonrasında ise kurumlar vergisinden muaf olanlara dağıtılan kar payları üzerinden GVK uyarınca gelir vergisi stopajı yapılamayacaktır. Ancak 01.01.2006 tarihinden

- Dar mükellef gerçek kişilere¹³²,
- Gelir vergisinden¹³³ muaf olan dar mükelleflere,

dağıtılan GVK'nın 75. maddenin ikinci fıkrasının(1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr payları 23.07.2006 tarihine kadar % 10 oranında 23.07.2006 tarihinden itibaren¹³⁴ ise % 15 oranında gelir vergisi stopajına tabi tutulacaktır.

3.16. Yatırım İndirimi İle Ar-Ge İndiriminden Birlikte Yararlanılıp Yararlanılmayacağı

GVK'nın 19. maddesinde yer alan yatırım indirimi uygulaması 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere; 5479 Sy. Kanununun¹³⁵ 2. maddesiyle yürürlükten kaldırılmış bulunmaktadır. Ancak GVK'ya Geçici 69. madde olarak 5479 Sy. Kanunla eklenen madde uyarınca; gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri 31.12.2005 tarihi itibarıyla mevcut olup, 2005 yılı kazançlarından indiremedikleri yatırım indirimi istisnası tutarları ile, 24/4/2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, GVK'nın 9/4/2003 tarihli ve 4842 Sy.

geçerli olmak üzere yürürlüğe giren 5520 Sy. yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinin 2. fıkrasında yer alan "Vergiden muaf kurumlara dağıtılan (Kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz) Gelir Vergisi Kanunu'nun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerindeki kâr payları üzerinden, bu maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisine tabi tutulan kazançlar hariç olmak üzere % 15 oranında vergi kesintisi yapılır" hükmü uyarınca kurumlar vergisinden muaf olanlara dağıtılan kar payları üzerinden de vergi(kurumlar vergisi) stopajı yapılacaktır.

^{132, 132} GVK'nın 94/6-b-ii bent hükmü 01.01.2004 ile 23.07.2006 tarihleri arasında: " Tam mükellef kurumlar tarafından ; dar mükellef gerçek kişilere, dar mükellef kurumlara (Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilcisi aracılığı ile kar payı elde edenler hariç) ve gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan, 75. maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kar paylarından (Karın sermayeye eklenmesi kar dağıtımı sayılmaz)" şeklinde iken bu hüküm 23.07.2006 tarihinden geçerli olmak üzere 2006/10731 Sy. Bakanlar Kurulu Kararı'nın 3. maddesiyle " Tam mükellef kurumlar tarafından; dar mükellef gerçek kişilere ve gelir vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan, 75. maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kar paylarından (Karın sermayeye eklenmesi kar dağıtımı sayılmaz)" şeklinde değiştirilmiştir. Değişiklik öncesi hükmü göre dar mükellef kurumlara ve kurumlar vergisinden muaf olan kurumlara dağıtılan kar payları da gelir vergisi stopajına tabi iken, değişiklik sonrasında ise dar mükellef kurumlara ve kurumlar vergisinden muaf olan kurumlara dağıtılan kar payları üzerinden GVK uyarınca gelir vergisi stopajı yapılamayacaktır. Ancak 01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe giren 5520 Sy. yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinin 2. fıkrasında yer alan "Vergiden muaf kurumlara dağıtılan (Kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz) Gelir Vergisi Kanunu'nun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerindeki kâr payları üzerinden, bu maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisine tabi tutulan kazançlar hariç olmak üzere % 15 oranında vergi kesintisi yapılır" hükmü ve aynı Kanunun 30. maddesinin 3. fıkrasında yer alan " Tam mükellef kurumlar tarafından, Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığı ile kâr payı elde edenler hariç olmak üzere dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan (Kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz.) ve Gelir Vergisi Kanununun 75. maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan kâr payları üzerinden bu Kanunun 15. maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisine tabi tutulan kazançlar hariç olmak üzere % 15 oranında kurumlar vergisine tabi tutulur" hükmü uyarınca dar mükellef kurumlara ve kurumlar vergisinden muaf olan kurumlara dağıtılan kar payları üzerinden de vergi(kurumlar vergisi) stopajı yapılacaktır.

¹³⁴ GVK 94/6-b-i bendindeki stopaj oranı 01.01.2004 tarihinden geçerli olmak üzere % 10 (2003/6577 Sy. Bakanlar Kurulu Kararı), 23.07.2006 tarihinden geçerli olmak üzere ise % 15 (2006/10731 Sy. Bakanlar Kurulu Kararı) olarak belirlenmiş olup halen % 15 oranı uygulanmaktadır.

¹³⁵ RG T/S: 08.04.2006 / 26133.

Kanunla yürürlükten kaldırılmadan önceki ek 1, 2, 3, 4, 5 ve 6 ncı maddeleri çerçevesinde başlanılmış yatırımları için belge kapsamında 1/1/2006 tarihinden sonra yapacakları yatırımları ve GVK'nın mülga 19. maddesi kapsamında 1/1/2006 tarihinden önce başlanan yatırımlarla ilgili olarak, yatırımla iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edip bu tarihten sonra yapılan yatırımları nedeniyle, 31/12/2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplayacakları yatırım indirimi istisnası tutarlarını, yine bu tarihteki mevzuat hükümleri (vergi oranına ilişkin hükümler dahil) çerçevesinde sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait kazançlarından indirebilirler.

Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılan amortismanına tabi iktisadi kıymetler için yatırım indiriminden yararlanılmış olması, Ar-Ge indiriminden yararlanılmasına engel teşkil etmeyecektir¹³⁶.

3.17. Ar-Ge Harcamalarının Aktifleştirme Koşullarının Değerlendirilmesi

3.17.1. Ar-Ge Harcamalarının İktisadi Kıymet Kavramı Yönünden Değerlendirilmesi

VUK'da Ar-Ge harcamalarının değerlemesine ve muhasebeleştirilmesine ilişkin olarak açık bir hükme rastlanılmamaktadır. Zira, Ar-Ge harcamaların başlı başına bir iktisadi kıymeti ifade edip etmediği hususu bizim de katıldığımız görüşe göre tartışmalıdır¹³⁷. Bize göre;

- Ar-Ge giderlerinin kendisi bir sabit kıymet olmayıp bu harcamalar sonucunda ortaya çıkan yeni bilgi, yazılım, teknik, makine, ilaç vb. ürünlerin patenti sabit kıymet niteliği taşımaktadır.
- Ar-Ge harcaması, amaçlanan buluş ortaya çıkıncaya kadar devam edeceğinden yıpranmaya aşınmaya maruz kalması mümkün değildir. Zaten ortada yıpranacak bir varlık bulunmamaktadır.
- Ar-Ge harcamasının kendisi değil ortaya çıkan buluş, sabit kıymet niteliği taşıdığı için ancak buluşun kendisi yıpranmaya, aşınmaya, teknolojik olarak geri kalmaya tabi olabilir. Bu durumda da söz konusu buluş için yapılan Ar-Ge harcamaları aktifleştirilecek ve niteliğine göre sabit kıymet

¹³⁶ Cengiz Sazak, "Ar-Ge İndirimi Uygulama ve Esasları", **Mali Çözüm**, S.80 (Mart-Nisan 2007), s.251-252

¹³⁷ Nalan Tanış, "Araştırma ve Geliştirme Giderleri Bir Sabit Kıymet Midir?", **Yaklaşım**, S.189(Eylül-2008), s.148. / Akın Akbulut, "Ar-Ge", **Vergi Dünyası**, S.308(Nisan-2007), s.37.

tablosunda yer alan amortisman oranına göre itfa edilecektir.

- Ar-Ge harcamaları sonucunda ortaya yeni bir buluş çıkmaması durumunda ise yapılan harcamaların tümü 1 no.lu KVGT'nin 10.2.6 no.lu bölümünde yer alan açıklamalara göre gider yazılacak yani yıllar itibariyle itfa yoluna gidilmeyecektir. 1 no.lu KVGT'de verilen aşağıdaki örnek ve açıklamalar de bu durumu doğrulamaktadır:

“ Örneğin, kanser ilacı geliştirmek için yapılan araştırma faaliyetleri sonucunda patent, lisans gibi bir gayrimaddi hak ortaya çıkacağından, yapılan araştırma harcamalarının aktifleştirilmesi gerekecektir.

Proje sonucu ortaya bir gayrimaddi hak çıkması halinde, aktifleştirilmesi gereken bu tutar, amortisman yoluyla itfa edilecektir.

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

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.”

VUK'un “İlk tesis ve taazzuv giderleri ve peştemallıklar” başlıklı 282. maddesinde kurumun tesis olunması veya yeni bir şubenin açılması veyahut da işlerin devamlı bir surette genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir kıymet iktisap olunmayan giderler ilk tesis taazzuv gideri olarak kabul edilmiş ve bu mahiyetteki giderlerin kurumlarca aktifleştirilmesinin ihtiyari olduğu belirtilmiştir. Bize göre; Ar-Ge harcamaları da mahiyeti itibariyle işlerin devamlı bir surette genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir kıymet iktisap olunmayan (mefhumu muhalifinden: gayrimaddi iktisadi kıymet iktisap olunan) giderler arasındadır. Keza, Ar-Ge giderleri; maddi olmayan duran varlıklara (fiziksel niteliği olmayan tanımlanabilir parasal olmayan varlık) ilişkin muhasebe standartları (TMS-38 ve UMS-IAS-38) kapsamına dahil edilerek aktifleştirilmesi veya giderleştirilmesi gerekmektedir. Bu nedenle, Ar-Ge harcamalarının ilk bakışta kurumlar tarafından aktifleştirilmesinin ihtiyari olduğu söylenebilir. Ancak VUK'un 175. maddesinin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetki çerçevesinde Maliye Bakanlığı tarafından hazırlan 1 Seri No'lu MSUGT'de tekdüzen hesap planında; *işletmede yeni ürün ve teknolojiler oluşturulması, mevcutların*

geliştirilmesi ve benzeri amaçlarla yapılan her türlü harcamalardan, aktifleştirilen kısmının izlendiği hesap olarak 263-Araştırma ve Geliştirme Giderleri hesabı oluşturulmuştur.

3.17.2. Ar-Ge Harcamalarının Amortisman Mevzuu Yönünden Değerlendirilmesi

VUK'un 313. maddesine göre, işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkuller ile 269. madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin bu Kanun'daki esaslara göre tespit edilen değerlerinin yine bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortismanın konusunu teşkil etmektedir.

Bize göre; Ar-Ge harcamalarından ziyade bu harcamanın sonucunda ortaya çıkacak iktisadi kıymet; işletmede bir yıldan fazla kullanılacak, yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz kalacaktır. Ancak; İktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri ve uygulanacak olan normal amortisman oranlarını Maliye Bakanlığı'nca yayımlanan 333¹³⁸, 339¹³⁹,365¹⁴⁰ ve 389¹⁴¹ Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ve eki tablolar ile belirlenmiş olup, 333 sıra no.lu VUK Genel Tebliği (VUKGT) eki tablonun 389 sıra nolu VUKGT ile değişiklik yapılmış halinde 57. sırada; "Araştırma ve Geliştirme Harcamaları" bir iktisadi kıymet olarak sayılmış ve faydalı ömrü 5 yıl olarak belirlenerek aktifleştirilen Ar-Ge harcamaları % 20 oranında amortismanına tabi tutulacağı belirtilmiştir¹⁴². Aynı Tebliğin 55. sırasında "Gayrimaddi İktisadi Kıymetler" içinde¹⁴³ Haklar'a da yer verilerek hakların 15 yıllık sürede itfa olunacağı belirtilmiştir. 333 nolu Tebliğ eki tabloda yapılan değişiklikle 57. Satır (Araştırma ve Geliştirme Harcamaları) ile ilgili olarak eklenen dipnot metnine¹⁴⁴ göre; işletmelerin kendi

¹³⁸ RG T/S : 28.04.2004 / 25446.

¹³⁹ RG T/S : 24.08.2004 / 25563.

¹⁴⁰ RG T/S : 30.12.2006 / 26392.

¹⁴¹ RG T/S : 27.12.2008 / 27093.

¹⁴² Serdar Güven, "Araştırma Geliştirme Harcamalarının İtfası", **Maliye Postası Dergisi**, S.15 Şubat 2009, s.135.

¹⁴³ Gayrimaddi İktisadi Kıymetler: İşletmenin mevcut değeri, imtiyaz hakları (Franchising), patent, formül, dizayn, örnek kalıp, teknik bilgi (Know-how), format, telif hakkı ve benzeri kalemler, lisans, kullanım hakkı ve izni veya devlet kurum ve kuruluşları tarafından verilen diğer haklar (İşletme hakkı gibi) ve bunların benzerleri olarak belirtilmiştir.

¹⁴⁴ Mükelleflerin KVK ve GVK'da yer alan, "mükelleflerin işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları" kapsamında işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri araştırma ve geliştirme faaliyetleri neticesinde, gayrimaddi hak niteliğinde aktifleştirilmesi gereken bir kıymete ulaşılması halinde, gayrimaddi hakka yönelik olarak yaptıkları araştırma ve geliştirme harcamaları bu sınıf uyarınca itfa edilecektir. Ancak, mezkur Kanunlar kapsamında Ar-Ge faaliyeti olarak

bünyesinde, bir gayrimaddi hakka yönelik olarak gerçekleştirilen Ar-Ge harcamaları sonucunda elde edilen gayrimaddi hak % 20 oranında, işletme bünyesi dışında dışarıdan hizmet satın alınarak bir gayrimaddi hakka yönelik olarak gerçekleştirilen Ar-Ge harcamaları sonucunda elde edilen gayrimaddi hak ise % 6,66 oranında amortismanına tabi tutulacaktır¹⁴⁵.

3.17.3. Ar-Ge Harcamalarının Gayrimaddi Hak Kavramı Yönünden Değerlendirilmesi

VUK'un "İktisadi İşletmelere Dahil Kıymetleri Değerleme" başlıklı 2. blümünde yer alan "Gayrimenkuller" başlıklı 269. maddesinde; iktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkullerin maliyet bedeli ile değerlendirileceği hükme bağlanmış ve aynı maddede gayrimenkullerin mütemmim cüzleri ve teferruatının, tesisat ve makinaların, gemiler ve diğer taşıtların ve gayrimaddi hakların gayrimenkuller gibi maliyet bedeli ile değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır.

Gayrimaddi hakların neleri kapsadığı hususunda ise VUK'da herhangi bir düzenleme yer almamaktadır. Bununla birlikte, Kanun'un 315. maddesinin verdiği yetkiye istinaden yayımlanan ve mükelleflerce kullanılacak amortisman oranlarını belirleyen 339 ve 365 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliği ile değişik 333 sıra numaralı Genel Tebliğ eki listenin 55. sırasında gayrimaddi iktisadi kıymetler tabirine yer verilmiş ve bu tabirin; işletmenin mevcut değeri, imtiyaz hakları (Franchising), patent, formül, dizayn, örnek kalıp, teknik bilgi (Know-how), format, telif hakkı ve benzeri kalemler, lisans, kullanım hakkı ve izni veya devlet kurum ve kuruluşları tarafından verilen diğer haklar (işletme hakkı gibi) ve bunların benzerleri şeklinde örneklendirilmiştir. Söz konusu listede peştemallıklar da gayrimaddi iktisadi kıymet olarak farklı bir orana tabi tutulmuştur.

Diğer taraftan 1 Seri No'lu *Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ*'inin 10.1. başlığı altında, gayrimaddi hakların, sinema

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 (patent, formül, dizayn, örnek kalıp vb.), 339 ve 365 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile değişik 333 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ekindeki listenin "55. Gayrimaddi İktisadi Kıymetler" sınıfı uyarınca itfa edilecektir.

¹⁴⁵ Sakıp Şeker, "Ar-Ge harcamalarının Muhasebesi ve İndirimi", **Vergi Sorunları**, S. 245 (Şubat-2009), s.33-34. / Ahmet Tunalı, "Ar-Ge Faaliyeti Kapsamında Aktifleştirilen Bazı Harcamalarda Kapsam", **Vergi Dünyası**, S.321(Mayıs-2008), s.108-109.

filmleri, radyo-televizyon yayınlarında kullanılan filmler ve bantlar dahil olmak üzere edebi, artistik, bilimsel her nevi telif hakkının veya her nevi patentin, alameti farikanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin veya sınai, ticari, bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanma imtiyazı, kullanma hakkı veya satışı ile sınai, ticari, bilimsel teçhizatın kullanma imtiyazı veya kullanma hakkını ifade etmekte olduğu belirtilerek, bu hakların, patent, ticari marka, ticari unvan, tasarım ya da model gibi sınai varlıkların kullanım hakkı ile edebi, sanatsal eserlerin mülkiyet hakları ile ticari bilgi birikimi (know how) ve ticari sırlar gibi fikri hakları kapsadığı açıklanmıştır.

Yapılan bu açıklamalar neticesinde; Ar-Ge harcamasının, kendisinin bir gayrimaddi hak olarak değerlendirilmesi mümkün değildir. Ancak Ar-Ge harcaması sonucunda maddi olmayan bir varlık (hak, patent, ticari marka, ticari unvan, tasarım, desen, model, gizli formül, üretim yöntemi v.s.) ortaya çıkar ise Ar-Ge harcaması bir gayrimaddi hakka dönüşmüş olduğundan bahsedebiliriz.

3.18. Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu Uygulamasında Ar-Ge Harcamalarının Aktifleştirilmesi

İşletme tarafından kendi bünyesinde yaratılan gayrimaddi iktisadi kıymetlere ilişkin olarak VUK'da bir açıklık bulunmamaktadır. Bununla birlikte, KVK'nın 10/a maddesinde belirtilen Ar-Ge indirimine ilişkin olarak 1 Seri No.lu KVKGT'de yapılan açıklamalarda kurumların, hesap dönemi içerisinde gayrimaddi hakka yönelik yaptıkları araştırma ve geliştirme harcamalarının tamamını aktifleştirmek zorunda oldukları, ancak, gayrimaddi hakka yönelik olmayan ve VUK hükümleri çerçevesinde aktifleştirilmesi gerekmeyen harcamaların doğrudan gider yazılabileceği belirtilmiştir. Tebliğ'de yer alan açıklamalardan, kurumlarca Tebliğ'de belirtilen düzenleme çerçevesinde yürütülen araştırma ve geliştirme faaliyetleri sonucunda elde edilen patent, lisans ve benzeri gayrimaddi hakların ayrı birer varlık olarak aktifleştirilmesi gerektiği anlaşılmaktadır. Söz konusu hakların maliyet bedeli, yine aynı Tebliğ'de belirtilen harcamalardan oluşacaktır.

4. TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİ KANUNU'NA GÖRE AR-GE FAALİYETLERİNE SAĞLANAN VERGİSEL AVANTAJLAR

4.1. Teknoloji Geliştirme Bölgelerine (Teknoparklar'a) Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu İle Sağlanan Vergisel Avantajlar

Yurtdışında ve ülkemizde teknoloji geliştirme bölgeleri farklı şekillerde gözümüze çarpmaktadır. Bu terimler, birçok gelişmiş ülkede olduğu gibi farklı yapıdaki parkları ifade etmektedir. Örneğin; İngiltere'de Scince Park (Bilim Parkı), ABD'de Research Park (Araştırma Parkı), Innovation Center (Yenilik Merkezi), Fransa'da Tecnopôle (Teknoloji Kenti), Japonya'da Teknopolis (Teknoloji Kenti), Almanya'da Grunderzentrum (Kurucu Merkez) terimleri benimsenmiştir. Ayrıca "Entreprise Center" (Girişim Merkezi), "Innovation Center" (Yenilik Merkezi), "Excellent Center" (Mükemmeliyet Merkezi), "Industrial Park" (Endüstriyel Park), "Businnes Center" (İş Merkezi) gibi terimlere de rastlanmaktadır¹⁴⁶.

Teknoloji geliştirme bölgeleri (teknoparklar), yüksek/ileri teknoloji kullanan ya da yeni teknolojilere yönelik firmaların, belirli üniversite veya ileri teknoloji enstitüsü ya da Ar-Ge merkez veya enstitüsünün olanaklarından yararlanarak teknoloji veya yazılım ürettikleri/geliştirdikleri, teknolojik bir buluşu ticari bir ürün, yöntem veya hizmet haline dönüştürmek için faaliyet gösterdikleri ve bu yolla bölgenin kalkınmasına katkıda buldukları, aynı üniversite, ileri teknoloji enstitüsü veya Ar-Ge merkez veya enstitüsü alanı içinde veya yakınında; akademik, ekonomik ve sosyal yapının bütünleştiği siteyi veya bu özelliklere sahip teknoparkı ifade etmektedir¹⁴⁷. Teknoparklar, üniversiteler (veya araştıma merkez veya enstitüleri), sanayi kesimi ve devlet üçlüsünün bir araya gelerek oluşturmuş oldukları kurumsal bir oluşum olarak kabul edilebilir. Bu oluşumlar; girişimcilere, üniversitelere ve yerel ve ülke ekonomisine önemli katkıları bulunmaktadır.

Ülkemizde 2009 yılı Aralık ayı sonu itibariyle toplam 37 adet teknoloji geliştirme bölgesi kurulmuş bunların 23'ü faaliyetine başlamış, geriye kalan 14'ünün kuruluş ve alt yapı çalışmaları devam etmektedir. Teknoloji geliştirme bölgelerinde

¹⁴⁶ Muazzez Babacan, *Dünyada ve Türkiye'de Teknoparklar (Bilim ve Teknoloji Parkları)*, Asil Ofset Matbaası, İzmir, 1995, s.1, --- Selahattin Tuncer, "*Türkiye'de ve Dünyada Teknoparklar*", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S.73 (Ocak-2010), s.7.

¹⁴⁷ TGBK Md. 4.

faaliyette bulunan firma sayısı 1.254'e, istihdam edilen personel sayısı 11.021'e, yürütülen proje sayısı 3.403'e, bölgelerden yapılan ihracat 540 Milyon \$'a, alınan patent sayısı 297'ye ulaşmıştır¹⁴⁸.

Ülkemizde, TGB'lere ilişkin ilk düzenlemeler 4691 Sy. TGBK ile Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği (TGBUY) ile yapılmıştır¹⁴⁹. Vergi mevzuatımızda önemli değişiklikleri de beraberinde getiren 5035 Sy. Kanun ile 4691 Sy. Kanunla yapılan düzenlemelerde değişikliğe gidilmiş ve ilave destek unsuru olarak katma değer vergisi istisnası da ihdas edilmiştir. Kanun ve yönetmelikle yapılan düzenlemelere Maliye Bakanlığı'nca 28.10.2003 tarih ve "KVK-1/2003-1/ Teknoloji Geliştirme Bölgeleri-1", 15.03.2004 tarih ve "KVK-6/2004-4/Teknoloji Geliştirme Bölgeleri-2" ve 04.03.2005 tarih ve "KVK-16/2005-4/Teknoloji Geliştirme Bölgeleri-3" Sirküleri ile açıklık getirilmeye çalışılmıştır. 31.12.2004 tarihinde yayımlanan 5281 Sy. Kanun¹⁵⁰ ile istisna hükümlerinin TÜBİTAK-Marmara Araştırma Merkezi Teknoloji Serbest Bölgesi yönetici şirketi ve bu bölgede faaliyet gösteren firmalar ile araştırmacı personeller için de geçerli olacağı hükme bağlanmıştır.

Belirtilen yasal ve idari düzenlemeler ile teknoloji geliştirme bölgelerine (tezimizin bundan sonraki bölümlerinde teknoloji geliştirme bölgesi (teknopark) "Bölge" olarak anılacaktır.) sağlanan vergisel avantajlar aşağıda sıralanan başlıklar halinde açıklanacaktır.

- i.** Bölgenin yönetimi ve işletilmesinden sorumlu "Yönetici Şirkete" sağlanan vergisel avantajlar.
- ii.** Bölgede girişimci olarak faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine sağlanan vergisel avantajlar.
- iii.** Bölgede çalışan araştırmacı, yazılımcı ve Ar-Ge personeline sağlanan vergisel avantajlar.
- iv.** Bölgede faaliyette faaliyet gösteren mükelleflere bağış ve yardım yapacak gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine bağışların vergi matrahının tespitinde indirim ve gider olarak dikkate alınması avantajı.
- v.** Bölgede faaliyet gösteren mükelleflere sağlanan katma değer vergisi istisnası.

¹⁴⁸ Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, "Faaliyette olan Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Mevcut Durum - Bilgi Notu, <https://www.sanayi.gov.tr/webedit/gozlem.aspx?sayfaNo=2535> (Erişim:15.01.2010)

¹⁴⁹ Abdullah Kiraz (a), "Teknoloji Geliştirme Bölgeleri (Teknoparklar) ve Sağlanan Vergisel Avantajlar-I", *Yaklaşım*, 2004, S.140 (Ağustos-2004), s.125.

¹⁵⁰ RG T/S: 31.12.2004 / 25687 3.Mükerrer.

4.2. Yönetici Şirkete Sağlanan Vergisel Avantajlar

Yönetici şirket, 4691 Sy. TGBK'nın 3. maddesi ve TGBUY'nin 4. maddesinde; “Yönetici Şirket: Kanuna uygun ve anonim şirket olarak kurulan, Bölgenin yönetimi ve işletilmesinden sorumlu şirket” şeklinde tanımlanmıştır.

Yönetici şirketin kuruluşunun nasıl olacağı ve bu şirketin ortaklarının kimlerden teşekkül edeceği 4691 Sy. TGBK'nın 5. ve TGBUY'nin 13. ve 14. maddelerinde açıklanmıştır. Yönetici şirketin bölgenin kurulması, yönetimi ve işletilmesine ilişkin görev ve sorumlulukları ise mezkur Yönetmeliğin 15. maddesinde tadadi olarak sayılmıştır.

TGBK'nın 4. maddesinin ikinci fıkrasına ve TGBUY'nin 12. maddesine göre; Bölgeler, Kurucu Heyetin¹⁵¹, Değerlendirme Kuruluna¹⁵² başvurusunun uygun bulunması ile Bakanlığın teklifi üzerine ve Bakanlar Kurulunun Kararı(BKK) ile kurulacaktır. Bölge kurulmasına izin veren BKK'nın Resmi Gazetede yayımlanması suretiyle bölgenin ilan edilmesi gerekmektedir.

Bölgenin, kuruluşuna ilişkin BKK'nın Resmi Gazete'de yayımlanıp Kurucu Heyete bildirim yapıldıktan sonra; Kurucu Heyeti oluşturan temsilcilerin ortaya koyacakları katılım paylarına göre, Bölgenin yönetimi ve işletilmesinden sorumlu anonim şirket statüsünde yönetici şirket kurulur.

¹⁵¹ Kurucu Heyet: Bölgenin içinde veya bulunduğu ilde yer alan en az bir üniversite veya yüksek teknoloji enstitüsü ya da kamu Ar-Ge merkez veya enstitüsü ve diğer kuruluş temsilcilerinden oluşan heyeti ifade eder (TGBUY Md. 4.).

Kurucu Heyeti oluşturacak temsilcilerin kimler olduğu TGBUY'nin 6. ve 14. maddelerinde açıklanmıştır. Buna Göre; Teknoloji geliştirme bölgesi içinde veya bölgenin bulunduğu ilde yer alan en az bir Üniversite veya Yüksek Teknoloji Enstitüsü ya da Kamu Ar-Ge Merkezi veya Kamu Ar-Ge Enstitüsü temsilcilerinden birinin bulunması zorunlu olup; a)Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği ve birliğe bağlı odalar ve borsaların, b) Yerel yönetimlerin, c) Bankalar ve finansman kurumlarının, d) Yerli ve yabancı özel hukuk tüzel kişilerinin, e) Ar-Ge ve teknoloji geliştirme ile ilgili vakıf ve derneklerin, f) İlgili kamu kuruluşlarının, g) İhracatçı Birliklerinin ve h) 6224 Sy. Yabancı Sermayeyi Teşvik Kanunu ve ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde gerekli izinleri almak kaydıyla yabancı özel hukuk tüzel kişilerinin kurucu heyet içerisinde yer almaları ihtiyaridir.

¹⁵² Değerlendirme Kurulu, TGBK'nın 4. maddesine ve TGBUY'nin 10. maddesine göre; Bakanlık Sanayi Araştırma ve Geliştirme Genel Müdürünün başkanlığında ve aşağıda yer alan kurum ve kuruluşların görevlendireceği, Bölge kuruluş başvuru dosyasını Kanun ve Yönetmelik Hükümleri ve temsil ettikleri kuruluşu ilgilendiren hususlar açısından değerlendirebilecek eğitim, bilgi, deneyim ve yetkiye sahip bir asil ve bir yedek temsilciden oluşur.

- a) Bayındırlık ve İskan Bakanlığı,
- b) Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı (DPT),
- c) Yüksek Öğretim Kurulu Başkanlığı (YÖK),
- d) Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumu Başkanlığı (TÜBİTAK),
- e) Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği (TOBB)

f)Teknoloji konusunda faaliyet gösteren özel bir kuruluş (Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği'nin 10. maddesinde, Değerlendirme Kurulunda yer alacak teknoloji konusunda faaliyet gösteren özel kuruluş Bakanlık tarafından Türkiye Teknoloji Geliştirme Vakfı (TTGV) olarak belirlenmiştir.)

TGBUY'nin 14. maddesine göre; Bölgenin yönetimi ve işletmesinden sorumlu yönetici şirketin kurucuları arasında, Bölgenin içinde veya bulunduğu ilde yer alan en az bir üniversite veya yüksek teknoloji enstitüsü ya da kamu Ar-Ge merkez veya enstitüsü bulunması şartı aranır. Bu kurum ve kuruluşlar, şirketleri ve/veya vakıf işletmeleri ile de yönetici şirkete iştirak edebilirler. Yönetici şirkete ayrıca; Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği'ne bağlı odalar ve borsalar, Yerel yönetimler, Bankalar ve finansman kurumları, Yerli ve yabancı özel hukuk tüzel kişileri, Ar-Ge ve teknoloji geliştirme ile ilgili vakıf ve dernekler, İlgili kamu kuruluşları, İhracatçı Birlikleri kurucu ya da sonradan ortak olarak iştirak edebilirler.

Yabancı özel hukuk tüzel kişileri 6224 Sy. Yabancı Sermayeyi Teşvik Kanunu ve ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde gerekli izinleri almak kaydıyla yönetici şirkete iştirak edebilirler.

4.2.1. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun Uygulanmasına İlişkin İşlemlerde Yönetici Şirkete Sağlanan Vergi Muafiyeti

4691 Sy. TGBK'nın "Destek ve muafiyetler" başlığını taşıyan 8. maddesinin ikinci fıkrasında;

"Yönetici şirket, bu Kanunun uygulanması ile ilgili işlemlerde her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır. Atık su arıtma tesisi işleten Bölgelerden, belediyelerce atık su bedeli alınmaz." hükmü yer almaktadır.

TGBUY'nin 37/a maddesine göre; yönetici şirketin, Kanun'un uygulanması ile ilgili işlemlerde, her türlü vergi, resim ve harçtan muaf tutulabilmesi için; yönetici şirketin kuruluşunu gerçekleştirerek tüzel kişiliğinin Ticaret Sicil Gazetesi'nde ilanından sonra Maliye Bakanlığı'na başvuruda bulunması gerekir.

Bu hükme göre, Kanunda ve Yönetmelikte tanımlanan, bölgenin yönetimi ve işletilmesinden sorumlu anonim şirket statüsündeki yönetici şirket, TGBK'nın uygulanması ile ilgili işlemlerde her türlü vergi resim ve harçtan muaftır. Yönetici şirkete sağlanan bu muafiyet hükmünün ilk bakışta her türlü vergi, resim ve harç muafiyeti olarak algılanabilir mahiyette olmakla beraber, TGBK'ya 5035 Sy. Kanun'un 44. maddesi ile eklenen Geçici 2. madde hükmü ve Maliye Bakanlığı'nın 28.10.2003 tarihli KVK-1/2003-1/Teknoloji Geliştirme Bölgeleri-1 Sirküleri açıklamaları birlikte değerlendirildiğinde; muafiyet hükmünün sadece yönetici şirketin TGBK'nın uygulanması ile ilgili işlemlere ait muamele vergileri yönünden tanınan muafiyet

hükmü olduğu ortaya çıkmaktadır¹⁵³. Bu yönüyle, bir muafiyetten ziyade bir istisnadan bahsetmek daha uygun düşecektir¹⁵⁴.

TGBK'nın Geçici 2. maddesinde; yönetici şirketin TGBK'nın uygulanması kapsamında elde ettiği "kazanç" larını 01.01.2004 tarihinden başlamak üzere 31.12.2013 tarihine kadar kurumlar vergisinden istisna eden ayrı bir hükmü mevcut olduğundan TGBK'nın 8. maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen muafiyet hükmünü muamele vergileri yönünden geçerli kabul etmek gerekmektedir. Bu hususu ayrıca; Maliye Bakanlığı'nın 28.10.2003 tarihli KVK-1/2003-1/Teknoloji Geliştirme Bölgeleri-1 Sirkülerinin "Yönetici Şirketlerin Yararlanabilecekleri Vergisel Teşvikler" başlıklı 4.bölümünde yer alan aşağıdaki açıklamalar da bu durumu teyit eder mahiyettedir.

"4- Yönetici Şirketlerin Yararlanabilecekleri Vergisel Teşvikler

4691 sayılı Kanununun 8 inci maddesinde yönetici şirketlerin faaliyet gelirlerinin gelir ve kurumlar vergisinden müstesna olduğuna ilişkin bir hükme yer verilmediğinden, bu şirketlerin faaliyetlerinden elde edilen gelirlerin anılan istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

Ancak, bu şirketler Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun uygulamasıyla ilgili olarak yaptıkları işlemler dolayısıyla her türlü vergi, resim ve harçtan muaf tutulmuşlardır."

4.2.2. Yönetici Şirketlere TGBK'nın Uygulanması Kapsamında Elde Ettikleri Kazançlarına Sağlanan Kurumlar Vergisi İstisnası

5035 Sy. Kanun'un 44. maddesi ile TGBK'ya eklenen Geçici 2. madde 02.01.2004 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiş olup, bu maddenin birinci fıkrasında yer alan "Yönetici şirketlerin bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançlar ile bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu bölgedeki yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31.12.2013 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır" hükmüne göre; yönetici şirketlerin TGBK'nın uygulanması kapsamında elde ettiği kazançlar 31.12.2013 tarihine kadar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

İstisna hükmü, yönetici şirketin Kanun ile kendisine verilen bölgenin işletilmesine ve yönetilmesine ilişkin görevleri kapsamında gerçekleştirmiş olduğu

¹⁵³ Abdullah Kiraz (b), "Teknoloji Geliştirme Bölgeleri (Teknoparklar) ve Sağlanan Vergisel Avantajlar-II", **Yaklaşım**, 2004, S.141 (Eylül-2004), s.128.

¹⁵⁴ İsmail Şahin, **Türkiye'de Teknoloji Geliştirme Bölgeleri ve Sağlanan Teşvikler**, Dumlupınar Ün. S.B.E., Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kütahya, 2006, s.74

faaliyetlerinden 01.01.2004 ila 31.12.2013 tarihleri arasında bir kazanç elde etmesi durumunda, elde edilen kazançlara uygulanacaktır¹⁵⁵.

4.2.2.1. İstisnanın Mahiyeti

Yönetici şirketlerin istisna edilen kazançları, TGBK kapsamında; bölgenin kurulmasına, yönetilmesine ve işletilmesine ilişkin faaliyetlerden kaynaklanan kazançlardır. İstisna kazanç istisnası mahiyetinde olup edilen elde edilen hasıllardan bölgenin kurulmasına, yönetilmesine ve işletilmesine ilişkin faaliyetlerin maliyetinin düşürülmesi sonucu bulunacak kazancın tamamı istisna olacaktır. İstisna kazancın ve bu bağlamda gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından, istisna kapsamında olan faaliyetlere ilişkin hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi gerekmektedir. Kazancı istisna kapsamında olacak projelere ait giderlerin diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmesi beyan edilecek matrahın hatalı tespitine yol açacaktır. Bu nedenle hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı ilgili hesapların alt kırılımlarında şeklinde izlenmesi gerekmektedir¹⁵⁶.

Kanun uygulaması kapsamında, kazancı istisna olacak faaliyetlerin zararlar sonuçlanması halinde bu zararların diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlardan indirilmesi mümkün değildir.

4.2.2.2. Müşterek Genel Giderler ve Amortismanların Dağıtımı

İstisna kapsamına giren faaliyetler ile bu kapsama girmeyen işlerin birlikte yapılması halinde, müşterek genel giderlerin bu faaliyetlerle ilgili olarak cari yılda oluşan maliyetlerin birbirine oranı esas alınarak dağıtılması gerekir. Mükelleflerin istisna kapsamına girmeyen üretim faaliyetlerinde de müşterek kullandığı tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanları ise bunların her bir işte kullandıkları gün sayısına göre dağıtımın yapılması gerekmektedir.

4.2.2.3. İstisna Kazançların Beyannamede Gösterilmesi

İstisna kapsamındaki kazançlar kurumlar vergisi beyannamesinin “Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisnalar” bölümünde yer alan “Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde

¹⁵⁵ “Teknoloji Geliştirme Bölgeleri-2” KVK Sirkülerinin “3.3. Yönetici Şirketlerin Yararlanabilecekleri Vergisel Teşvikler” / “3.3.3.3. İstisna Uygulamasında Süre” bölümleri.

¹⁵⁶ Hasan Altuncu, “Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Vergisel Boyutu ve Muhasebeleştirilmesi -I-”, **Vergi Raporu**, S.108(Eylül-2008), s.22.

Elde Edilen Kazançlar” satırında gösterilecektir. İstisnaya tabi faaliyetin zararlar sonuçlanması halinde, zarar tutarı “Kanunen kabul edilmeyen giderler” satırında gösterilir. Geçici vergi beyannamesinde de aynı esaslar geçerlidir.

4.2.2.4. Bölgedeki Diğer Faaliyetlerden Sağlanan Kazançların İstisna Kapsamında Değerlendirilip Değerlendirilemeyeceği

Yönetici şirketlerin Kanun uygulaması kapsamındaki faaliyetleri dışında, ancak normal ticari işlemleri kapsamında elde edecekleri gelirleri ile olağandışı gelirlerin istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Bu kapsamda nakitlerin değerlendirilmesi sonucu oluşan faiz gelirleri, yabancı para cinsinden aktifler dolayısıyla oluşan kur farkları, iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan gelirler istisna kapsamında değerlendirilemez.

4.2.2.5. İstisna Kapsamındaki Kazançların Dağıtılmasında Stopaj

Yönetici şirketlerin istisna kapsamına giren kazançlarının dağıtılması halinde halinde, GVK'nın 94. maddesinin 6/b-i ve 6/b-ii alt bentleri ile KVK'nın 15. ve 30. maddeleri uyarınca % 15 oranında gelir vergisi stopajına tabi tutulacaktır.

4.3. Bölgede Girişimci Olarak Faaliyet Gösteren Gelir ve Kurumlar Vergisi Mükelleflerine Sağlanan Vergisel Avantajlar

4.3.1. Gelir ve Kurumlar Vergisi İstisnasına Yönelik Hükümler

TGBK'nın 8. maddesinin 5035 Sy. Kanun'un 49. maddesi ile kaldırılmadan önceki üçüncü fıkrasında aşağıdaki hüküm yer almaktaydı.

“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. Bakanlar Kurulu, seçilen, hedef alınan, belirli teknolojik alanlar ve ürünler için on yıla kadar süreyi uzatabilir.”

Bu hüküm 5035 Sy. Kanun'un 49. maddesinin 7 numaralı alt bendi ile kaldırılmış ancak aynı Kanun'un 44. maddesi ile TGBK'ya 01.01.2004 tarihinden geçerli olmak üzere Geçici 2. madde eklenmiş olup bu maddenin birinci fıkrasında yer alan hüküm ise aşağıda yer almaktadır.

“Yönetici şirketlerin bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançları ile bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu

bölgedeki yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31.12.2013 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır.”

Buna göre Bölgede yer alan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu Bölgedeki yazılım ve Ar-Ge'ye dayalı üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları;

- Bölgede faaliyete geçilmesi ile 01.01.2004 tarihleri arasında TGBK'nın 8. maddesinin 3. fıkrası hükmü uyarınca,
- 01.01.2004 ile 31.12.2013 tarihleri arasında ise TGBK'nın Geçici 2. maddesinin birinci fıkrası uyarınca, gelir ve kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

4.3.2. İstisnanın Şartları

Gelir ve Kurumlar vergisi mükelleflerin 4691 Sy. TGBK ile sağlanan gelir ve kurumlar vergisi istisnasından yararlanabilmeleri aşağıdaki şartların birlikte gerçekleşmesi koşuluna bağlı bulunmaktadır¹⁵⁷.

1- Gelir ve kurumlar vergisi mükellefinin teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet göstermesi gerekmektedir. Bu bölgeler TGBUY ve BKK ile belirlenmiş bulunmaktadır. 2009 Aralık ayı sonu itibariyle ülkemizde 37 adet Teknoloji Geliştirme Bölgesi bulunmaktadır. Bunların 23 tanesi faaliyette olup, 14 tanesinin kuruluş ve alt yapı çalışmaları devam etmektedir. Faal olan ve kuruluş çalışmaları devam eden teknoloji geliştirme bölgeleri (Ek-1) tabloda gösterilmiştir.

Bölgelerde faaliyette bulunan mükelleflerin, bölge dışında gerçekleştirdikleri faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilmiş olsa dahi istisnadan yararlanamaz¹⁵⁸.

İstisna uygulanmasında, mükellefin tam veya dar mükellefiyet esasında gelir veya kurumlar vergisine tabi olmasının bir önemi bulunmamaktadır.

2- Kazancın münhasıran teknoloji geliştirme bölgelerindeki yazılım ve Ar-Ge'ye dayalı üretim faaliyetlerinden elde edilmiş olması gerekmektedir.

¹⁵⁷ Abdullah Kiraz (c), “Teknoloji Geliştirme Bölgeleri (Teknoparklar) ve Sağlanan Vergisel Avantajlar-III”, **Yaklaşım**, 2004, S.142 (Ekim-2004), s.168-169.

¹⁵⁸ Bkz: İstanbul Defterdarlığı, 15.04.2005 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.11/KVK-8-6310 ve 15.06.2004 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.11/KVK-8-8359 Sy. muktezaları.

TGBK'nın 3. maddesi ve da ve TGBUY'nin 4. maddesinde Yazılım, Ar-Ge ve Ar-Ge'ye Dayalı Üretim Faaliyetleri tanımlanmıştır¹⁵⁹.

Bölgede faaliyet gösteren mükelleflerin esas faaliyetleri dışında ancak, normal ticari işlemleri kapsamında elde edecekleri gelirleri ile olağandışı gelirlerinin istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Bu kapsamda nakitlerin değerlendirilmesi sonucu oluşan faiz gelirleri, yabancı para cinsinden aktifler dolayısıyla oluşan kur farkları, iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan gelirler istisna kapsamında değerlendirilmez. Yazılım ve Ar-Ge'ye dayanmayan gelirler ile faiz, repo ve benzeri gelirler istisna kapsamı dışında tutulması gerekir.

3- İstisna, 31.12.2013 tarihine kadar uygulanacak olup istisna süresinin başlangıcı olarak yönetici şirketten izin alınarak bölgede fiilen faaliyete geçilen tarih esas alınacaktır.

4- İstisna sadece gelir ve kurumlar vergisine ilişkindir. Diğer vergi, resim ve harçlar için teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren şirket veya kişilere bir istisna söz konusu değildir (İleride değinileceği üzere; KDVK'ya 5035 Sy. Kanun ile eklenen Geçici 20. madde ile düzenlenen katma değer vergisi istisnası hariç)¹⁶⁰.

TGBUY'nin 37/b maddesine göre; Bölgede yer alan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu Bölgedeki yazılım ve Ar-Ge'ye dayalı üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarının, *faaliyete geçirilmesinden itibaren 5 yıl süreyle*¹⁶¹ (5035 Sy. Kanun ile yapılan düzenlemeler sonrasında; 31.12.2013 tarihine kadar) gelir ve kurumlar vergisinden müstesna tutulabilmeleri için Maliye Bakanlığı'na

¹⁵⁹ **Yazılım:** Bir bilgisayar, iletişim cihazı veya bilgi teknolojilerine dayalı bir diğer cihazın çalışmasını ve kendisine verilen verilerle ilgili gereken işlemleri yapmasını sağlayan komutlar dizisinin veya programların ve bunların kod listesini, işletim ve kullanım kılavuzlarını da içeren belgelerin ve hizmetlerin tümü. **Ar-Ge:** 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. **Ar-Ge'ye Dayalı Üretim Faaliyetleri:** Bölgede faaliyet gösteren girişimcilerin, tümünü bu Bölgede gerçekleştirdikleri Ar-Ge faaliyetlerinin sonucunda ortaya çıkan özgün süreç, hizmet, yöntem, üretim tekniği, faydalı araç gereç, malzeme, yazılım, ürün ve sistemlerin Bölge içinde yer alan üretim birimlerinde ticari ürün haline getirilmesi, üretilmesi faaliyetleri.

¹⁶⁰ Abdullah Kiraz, **Teknoloji Geliştirme Bölgeleri(Teknoparklar) ile Serbest Bölgelerin Vergisel Avantajlar Bakımından Karşılaştırılması**, Maliye Bakanlığı, Gelirler Kontrolörlüğü Yeterlik Etüd Raporu, İstanbul, 2003, s.113.

¹⁶¹ Faaliyete geçirilmesinden itibaren 5 yıl süre ile istisna şartı, 4691 Sy. Kanun'un 8. maddesinin 5035 Sy. Kanunla değişmeden önceki halinde mevcut idi. Yönetmelikte yer alan hüküm de 4691 Sy. Kanun ile ilk getirilen istisna koşullarına göre düzenlenmiştir. Ancak 5035 Sy. Kanununun 44. maddesiyle 4691 Sy. Kanun'a Geçici 2. Maddenin eklenmesinden sonra istisna süresinin sonu; tüm mükellefler için (faaliyete ne zaman başladığının bir önemi olmaksızın) 31.12.2013 olacaktır. Bu nedenle TGBUY'nin 37/b maddesinde yer alan "...faaliyete geçirilmesinden itibaren 5 yıl süreyle..." ifadesinin "...31.12.2013 tarihine kadar..." şeklinde değiştirilerek TGBUY'nin son yasal düzenlemelere uygun hale getirilmesi gerektiği kanaatindeyiz.

başvuruda bulunmaları gerekir. Bu başvuruya yönetici şirketten alınan söz konusu vergi mükelleflerinin Bölgede yer aldığını ve mükelleflerin faaliyet alanlarını gösteren belgenin de bilgi için eklenmesi gerekir.

4.3.3. Bölgede Faaliyete Geçilmeden Önce Başlatılmış Projelerden Sağlanan Kazançların İstisna Kapsamında Değerlendirilip Değerlendirilmeyeceği

Mükelleflerin bölgede faaliyete geçtikleri tarih itibariyle tamamlamış oldukları yazılım ve Ar-Ge'ye dayalı projelerden elde edecekleri kazançların istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Diğer taraftan, mükellefleri Bölgede faaliyete geçmeden önce başlayıp, Bölgede faaliyete geçtikten sonra da devam ettirdikleri yazılım ve Ar-Ge'ye dayalı projelerden sağladıkları kazancın ancak, projenin Bölgede gerçekleştirilen kısmına ilişkin kazanç kısmı istisnadan yararlanılabilecektir. Elde edilen kazancın ne kadarının bölgede gerçekleştirilen çalışmalara ilişkin olduğu, bölgede faaliyete başlanmasından sonra ortaya çıkan maliyetin projenin başlangıcından tamamlanmasına kadar geçen dönemde oluşan maliyete oranı kullanılmak suretiyle belirlenebilir. Daha sağlıklı bir sonuç verecekse, mükelleflerin başka bir yöntem kullanmak suretiyle de (kullanılan direkt işgücü miktarı gibi) bu ayrımı yapabilmeleri mümkün bulunmaktadır¹⁶².

4.3.4. İstisnanın Mahiyeti ve İstisna Tutarının Tespiti

Bölgede faaliyet gösteren gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerine yönelik olarak getirilen istisna bir kazanç istisnasıdır. Dolayısıyla, istisna kapsamında olan projeler ile ilgili olarak elde edilen hasılatın proje maliyetinin düşürülmesi sonucu bulunacak kazancın tamamı istisna olacaktır. İstisna kazancın ve bu bağlamda gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından, istisna kapsamında olan faaliyetlere ilişkin hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi gerekmektedir. Kazancı istisna kapsamında olacak projelere ait giderlerin diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmesi beyan edilecek matrahın hatalı tespitine yol açacaktır. Kazancı istisna kapsamında olan projelerin zararlı sonuçlanması halinde bu zararların diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlardan indirilmesi mümkün değildir.

TGB'de yazılım ve Ar-Ge faaliyetinde bulunan şirketlerin, bu faaliyetleri sonucu buldukları ürünleri kendilerinin seri üretime tabi tutarak pazarlamaları halinde, bu ürünlerin pazarlanmasından elde edilen kazançların lisans, patent gibi gayrimaddi

¹⁶² "Teknoloji Geliştirme Bölgeleri-1" KVK Sirküleri.

haklara isabet eden kısmının transfer fiyatlandırması esaslarına göre ayrıştırılmak suretiyle istisnadan yararlanabilmesi mümkündür. Üretim ve pazarlama organizasyonu nedeniyle doğan kazanç kısmının ise istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir. Örneğin, TGB’de yazılım faaliyetinde bulunan şirketin, ürettiği yazılımların lisans satışından veya kiralanmasından elde edeceği kazançlar istisnadan yararlanacak, ancak söz konusu yazılımın disk, CD veya elektronik ortamda pazarlanmasından elde edilen kazançların ise lisansa isabet eden kısmı hariç istisnadan yararlanması mümkün olmayacaktır¹⁶³.

4.3.5. Müşterek Genel Giderler ve Amortismanların Dağıtımı

İstisna kapsamına giren faaliyetler ile bu kapsama girmeyen işlerin birlikte yapılması halinde, müşterek genel giderlerin bu faaliyetlerle ilgili olarak cari yılda oluşan maliyetlerin birbirine oranı esas alınarak dağıtılması gerekir. Mükelleflerin istisna kapsamına girmeyen üretim faaliyetlerinde de müşterek kullandığı tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanları ise bunların her bir işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtımın yapılması gerekmektedir.

4.3.6. İstisna Kazançların Beyannameye Gösterilmesi

İstisna kapsamındaki kazançlar kurumlar vergisi beyannamesinin “Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisnalar” bölümünde yer alan “Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Elde Edilen Kazançlar” satırında gösterilecektir. İstisnaya tabi faaliyetin zararlı sonuçlanması halinde, zarar tutarı “Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler” satırında gösterilir. Geçici vergi beyannamesinde de aynı esaslar geçerlidir.

4.3.7. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Faaliyet Gösteren Serbest Meslek Erbabının Gelir Vergisi İstisnası Karşısındaki Durumu

Teknoloji geliştirme bölgelerinde yapılan faaliyetlerden; yazılım ve Ar-Ge dayalı üretim faaliyetlerinden elde edilen kazançlara gelir vergisi istisnası tanınmaktadır. Bu faaliyetlerinden yazılım faaliyetlerini (*TGBK ve TGBUY’nde “yazılım” faaliyetinin tanımı yapılmış¹⁶⁴ olup bilgisayar programcılığı faaliyeti de*

¹⁶³ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Klavuzu 2009**, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, s.508.

¹⁶⁴ TGBK’nın 3. ve TGBUY’nin 4. maddelerinde; **Yazılım**, “Bir bilgisayar, iletişim cihazı veya bilgi teknolojilerine dayalı bir diğer cihazın çalışmasını ve kendisine verilen verilerle ilgili gereken işlemleri yapmasını

yazılım faaliyeti içerisinde mütalaa etmek gerekir) ticari mahiyette olmaksızın ve işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapan gerçek kişileri GVK'nın 65. maddesi uyarınca serbest meslek erbabı, bu kişilerin elde etmiş oldukları kazançları da serbest meslek kazancı olarak kabul etmek gerekmektedir.

TGBK'nın 5035 Sy. Kanunla 01.01.2004 tarihinden itibaren yürürlükte bulunan Geçici 2. maddesinin birinci fıkra hükmü uyarınca, bölgede yazılım, bilgisayar programcılığı faaliyetlerinde bulunan gerçek kişilerin bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançların, 31.12.2013 tarihine kadar gelir vergisinden istisna olacaktır. İstisna kazanç kapsamında serbest meslek erbabına nakden veya hesaben yapılacak ödemelerden GVK'nın 94. maddesine göre stopaj(kesinti) yapıp yapılmayacağı bizce açık değildir. Ancak; GVK'nın 94/2-a maddesine göre; istisna kapsamında olan GVK 18. madde kapsamına giren kazançlar (telif kazançları) nedeniyle yapılacak ödemelerden % 17 oranında tevkifat yapılması öngörülmüştür. Bölgelerde yürütülen yazılım faaliyetlerinin GVK 18. madde kapsamında olduğunun kabul edilmesi halinde tevkifat yapılacağı tabiidir.

4.3.8. Teknoloji Geliştirme Bölgesinde Faaliyet Gösteren Kurumların Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi Stopajı Karşısındaki Durumu

Bölgelerde faaliyette bulunan kurumların elde ettikleri ve TGBK uyarınca kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarının GVK'nın 94. maddesinin 6/b-i ve 6/b-ii alt bentleri ile KVK'nın 15. ve 30. maddeleri uyarınca; Tam mükellef kurumlar tarafından,

- Tam mükellef gerçek kişilere,
- Gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara,
- Gelir vergisinden muaf olanlara¹⁶⁵,

sağlayan komutlar dizisinin veya programların ve bunların kod listesini, işletim ve kullanım kılavuzlarını da içeren belgelerin ve hizmetlerin tümü" şeklinde tanımlanmıştır.

¹⁶⁵ GVK'nın 94/6-b-i bent hükmü 01.01.2004 ila 23.07.2006 tarihleri arasında: " Tam mükellef kurumlar tarafından ; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve bu vergilerden muaf olanlara dağıtılan, 75. maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kar paylarından (karın sermayeye eklenmesi kar dağıtımı sayılmaz)" şeklinde iken bu hüküm 23.07.2006 tarihinden geçerli olmak üzere 2006/10731 Sy. Bakanlar Kurulu Kararı'nın 3. maddesiyle " Tam mükellef kurumlar tarafından ; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve gelir vergisinden muaf olanlara dağıtılan, 75. maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kar paylarından (karın sermayeye eklenmesi kar dağıtımı sayılmaz)" şeklinde değiştirilmiştir. Değişiklik öncesi hükme göre kurumlar vergisinden muaf olanlara dağıtılan kar payları da gelir vergisi stopajına tabi iken, değişiklik sonrasında ise kurumlar vergisinden muaf olanlara dağıtılan kar payları üzerinden GVK uyarınca gelir vergisi stopajı yapılamayacaktır. Ancak 01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe giren 5520 Sy. yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinin 2. fıkrasında yer alan "Vergiden muaf kurumlara dağıtılan (Kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz) Gelir Vergisi

- Dar mükellef gerçek kişilere¹⁶⁶,
- Gelir vergisinden¹⁶⁷ muaf olan dar mükelleflere,

dağıtılması durumunda GVK'nın 75. maddenin ikinci fıkrasının(1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr payları 01.01.2004 ila 23.07.2006 tarihleri arasında % 10 oranında 23.07.2006 tarihinden itibaren¹⁶⁸ % 15 oranında gelir vergisi stopajına tabi tutulacaktır.

4.4. Bölgede Çalışan Araştırmacı, Yazılımcı ve Ar-Ge Personelinin Ücretleri İle İlgili Sağlanan İstisnalar

4.4.1. İstisna Hükümleri

TGBK'nın 8. maddesinin 5035 Sy. Kanun'un 49. maddesi ile kaldırılmadan önceki dördüncü fıkrasında;

“Bölgede çalışan araştırmacı, yazılımcı ve Ar-Ge personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri, Bölgenin kuruluş tarihinden itibaren on yıl süre ile her türlü vergiden istisnadır.”

Kanunu'nun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerindeki kâr payları üzerinden, bu maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisine tabi tutulan kazançlar hariç olmak üzere % 15 oranında vergi kesintisi yapılır” hükmü uyarınca kurumlar vergisinden muaf olanlara dağıtılan kar payları üzerinden de vergi(kurumlar vergisi) stopajı yapılacaktır.

^{166,166} GVK'nın 94/6-b-ii bent hükmü 01.01.2004 ila 23.07.2006 tarihleri arasında: “ *Tam mükellef kurumlar tarafından; dar mükellef gerçek kişilere, dar mükellef kurumlara (Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilcisi aracılığı ile kar payı elde edenler hariç) ve gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan, 75. maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kar paylarından (Karın sermayeye eklenmesi kar dağıtımı sayılmaz)” şeklinde iken bu hüküm 23.07.2006 tarihinden geçerli olmak üzere 2006/10731 Sy. Bakanlar Kurulu Kararı'nın 3. maddesiyle “ Tam mükellef kurumlar tarafından; dar mükellef gerçek kişilere ve gelir vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan, 75. maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kar paylarından (Karın sermayeye eklenmesi kar dağıtımı sayılmaz)” şeklinde değiştirilmiştir. Değişiklik öncesi hükmü göre dar mükellef kurumlara ve kurumlar vergisinden muaf olan kurumlara dağıtılan kar payları da gelir vergisi stopajına tabi iken, değişiklik sonrasında ise dar mükellef kurumlara ve kurumlar vergisinden muaf olan kurumlara dağıtılan kar payları üzerinden GVK uyarınca gelir vergisi stopajı yapılamayacaktır. Ancak 01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe giren 5520 Sy. yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinin 2. fıkrasında yer alan “Vergiden muaf kurumlara dağıtılan (Kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz) Gelir Vergisi Kanunu'nun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerindeki kâr payları üzerinden, bu maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisine tabi tutulan kazançlar hariç olmak üzere % 15 oranında vergi kesintisi yapılır” hükmü ve aynı Kanunun 30. maddesinin 3. fıkrasında yer alan “ Tam mükellef kurumlar tarafından, Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığı ile kâr payı elde edenler hariç olmak üzere dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan (Kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz.) ve Gelir Vergisi Kanununun 75. maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan kâr payları üzerinden bu Kanunun 15. maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisine tabi tutulan kazançlar hariç olmak üzere % 15 oranında kurumlar vergisine tabi tutulur” hükmü uyarınca dar mükellef kurumlara ve kurumlar vergisinden muaf olan kurumlara dağıtılan kar payları üzerinden de vergi(kurumlar vergisi) stopajı yapılacaktır.*

¹⁶⁸ GVK 94/6-b-i bendindeki stopaj oranı 01.01.2004 tarihinden geçerli olmak üzere % 10 (2003/6577 Sy. Bakanlar Kurulu Kararı), 23.07.2006 tarihinden geçerli olmak üzere ise % 15 (2006/10731 Sy. Bakanlar Kurulu Kararı) olarak belirlenmiş olup halen % 15 oranı uygulanmaktadır.

TGBUY'nin 37/c maddesinde;

“Bölgede çalışan araştırmacı, yazılımcı ve Ar-Ge personelinin bu görevleri ile ilgili ücretlerinin Bölgenin kuruluş tarihinden itibaren 10 yıl süre ile her türlü vergiden istisna edilmesi için; ilgili girişimcilerin, kurum veya kuruluşların Bölgede istihdam ettikleri tüm araştırmacı, yazılımcı, Ar-Ge personelinin listesini, Ar-Ge projelerindeki görev tanımlarını, nitelik ve çalışma sürelerini aylık olarak belirleyip yönetici şirkete onaylatmaları ve aylık olarak Maliye Bakanlığına beyanda bulunmaları gerekir. Bu mükelleflerin başka bir Bölgede çalışması durumunda bu haktan yararlanma süresi toplam 10 yılı aşamaz.”

hükümleri yer almaktadır.

5035 Sy. Kanun'un 49. maddesi ile TGBK'nın anılan hükmü 01.01.2004 tarihinden itibaren kaldırılmıştır. Ancak, 5035 Sy. Kanun'un 44. maddesi ile TGBK'ya eklenen Geçici 2. maddenin ikinci fıkrası ile Bölgede çalışan araştırmacı, yazılımcı ve Ar-Ge personelinin bu görevleri ile ilgili ücretlerinin 01.01.2004 tarihinden itibaren 31.12.2013 tarihine kadar her türlü vergi resim ve harçtan istisna edilmesi uygulamasına devam edilmiştir. TGBK'ya 5035 Sy. Kanun'un 44. maddesi ile eklenen Geçici 2. maddenin ikinci fıkrası aşağıdaki gibidir:

“Bölgede çalışan araştırmacı, yazılımcı ve Ar-Ge personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri 31.12.2013 tarihine kadar her türlü vergiden müstesnadır. Yönetici şirket, ücreti gelir vergisi istisnasından yararlanan kişilerin bölgede fiilen çalışıp çalışmadığını denetler. Bölgede fiilen çalışmayanlara istisna uygulandığının tespit edilmesi halinde ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin cezalardan yönetici şirket de ayrıca sorumludur.”

Maliye Bakanlığı'nca 28.10.2003 tarihinde yayımlanan “KVK-1/2001/ Teknoloji Geliştirme Bölgeleri-1” Sirkülerinin “3.2. Bölgede Çalışan Personelin Ücretlerinde İstisna Uygulaması”, “3.2.1. Bölge İçinde ve Bölge Dışında Çalıştırılan Personelin Ücretleri” bölüm başlıkları altında yer alan açıklamalar ise aşağıdaki gibidir.

“3.2.Bölgede Çalışan Personelin Ücretlerinde İstisna Uygulaması

Bölgede çalıştırılan araştırmacı, yazılımcı ve Ar-Ge personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri gelir vergisinden istisnadır.

Bu niteliklere haiz olsalar dahi, bir personelin araştırma, yazılım ve Ar-Ge çalışmaları dışında kalan görevleri dolayısıyla ödenen ücretlerin istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Bölgede araştırmacı, yazılımcı ve Ar-Ge personeli dışında kalan diğer personele yapılan ücret ödemeleri de istisnaya konu edilmez.”

“3.2.1. Bölge İçinde ve Bölge Dışında Çalıştırılan Personelin Ücretleri

Personelin hem bölge içinde hem de bölge dışındaki projelerde çalışıyor olması halinde sadece bu bölge içerisinde çalışan süreye tekabül eden kısmı gelir vergisinden

istisnadır. Bölge dışında çalışılan süreye ait hak ve kazanılan ücret ise gelir vergisine tabidir.

Bölgede geliştirilen projelerin pazarlanması amaçlı olarak bölge dışında çalışılan sürelerin istisna kapsamına dahil edilmesi mümkün değildir.”

Sirkülerde yapılan açıklamalardan da görüleceği üzere, Maliye Bakanlığı bölgede çalışan araştırmacı, yazılımcı ve Ar-Ge personelinin bu görevleri ile ilgili ücretlerinin gelir vergisinden istisna olduğunu belirtmiş, diğer vergiler ile ilgili bir istisnadan bahsedilmemiştir. Oysa yukarıda hükümlerine yer verilen TGBK'nın 8. maddesinin 5035 Sy. Kanun'un 49. maddesi ile kaldırılmadan önceki dördüncü ve 5035 Sy. Kanun'un 44. maddesi ile TGBK'ya eklenen Geçici 2. maddenin ikinci fıkralarında “her türlü vergiden” ibaresi yer almaktadır. Bu nedenle Sirkülerde bahsedilen gelir vergisi istisnasının yanında diğer vergilerden de (örneğin damga vergisi) istisnanın bulunduğunu kabul etmek Kanun gereği olup Sirkülerde yer alan bu açıklamaların idari bir düzenleme ile düzeltilmesi gerektiği kanaatindeyiz.

4.4.2. İstisna Uygulamasının Şartları

İstisnanın uygulanmasındaki temel sınırlama aşağıdaki gibidir.

1- Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde, çalışan mutlaka; araştırmacı, yazılımcı veya ar-ge personeli olması gerekmektedir. Bunlar dışındaki personelin (örneğin; Yönetici personel) ücretleri ile ilgili olarak istisna uygulanması mümkün değildir¹⁶⁹.

Araştırmacı Personel, Yazılımcı Personel ve Ar-Ge personelinin kimler olduğu TGBUY'nin “Tanımlar” başlıklı 4. Maddesinde tanımlanmıştır¹⁷⁰.

2- İstisna yukarıda belirtilen kimselerin, bu görevleri ile ilgili ücretlerine uygulanabilecektir. Bu niteliklere haiz olsalar dahi, bir personelin araştırma, yazılım ve Ar-Ge çalışmaları dışında kalan görevleri dolayısıyla ödenen ücretlerin istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Bölgede araştırmacı, yazılımcı ve

¹⁶⁹ Abdullah Kiraz (d), “Teknoloji Geliştirme Bölgeleri (Teknoparklar) ve Sağlanan Vergisel Avantajlar-IV”, **Yaklaşım**, 2004, S.143 (Kasım-2004), s.169.

¹⁷⁰ **Araştırmacı Personel:** Bölgede yer alan faaliyetlerde hizmetine ihtiyaç duyulan üniversitelerde çalışan konusunda uzman akademik personeli ve kamu kurum ve kuruluşlarına ait araştırma merkez ve enstitülerinde çalışan en az yüksek lisans derecesine sahip konusunda uzman personeli, **Yazılımcı Personel:** Yazılım olarak tanımlanan süreçte çalışıp yazılım geliştiren, üreten, alanında yeterli deneyime veya eğitime sahip nitelikli personeli, **Ar-Ge Personeli:** Ar-Ge faaliyetlerinde çalışan, alanında uzman personel ile nitelikli destek personeli ve Ar-Ge faaliyetlerinin bilimsel ve teknik yanlarının planlanıp yönetilmesi, izlenip değerlendirilmesi ve desteklenmesi ile uğraşan personeli, ifade eder.

Ar-Ge personeli dışında kalan diğer personele yapılan ücret ödemeleri de istisnaya konu edilmez¹⁷¹.

3- İstisna 31.12.2013 tarihine kadar geçerli bir istisnadır. 5035 Sy. Kanun'un 44. maddesi ile TGBK'ya eklenen Geçici 2. maddenin ikinci fıkraya hükmünde, TGBK'nın 8. maddesinde yer alan "Bölgenin kuruluş tarihinden itibaren 10 yıl süre ile" hükmü yer almamış, istisnanın bölgelerdeki tüm araştırmacı, yazılımcı ve Ar-Ge personeli için bölgede çalışmaya ne zaman başladığının önemi olmaksızın istisna süresinin sonu olan 31.12.2013 tarihine kadar uygulanacağı belirtilmiştir.

4- TGBK ile sağlanan istisna, sadece yukarıda belirtilen kimselerin ücretleri üzerinden alınan vergilerle (gelir vergisi, damga vergisi) sınırlıdır. Ücret üzerinden sosyal sigorta ve diğer kesintilere ilişkin yükler için bir istisna söz konusu değildir¹⁷².

5- İstisna uygulanabilmesi için; ilgili girişimcilerin, kurum veya kuruluşların Bölgede istihdam ettikleri tüm araştırmacı, yazılımcı, Ar-Ge personelinin listesini, Ar-Ge projelerindeki görev tanımlarını, nitelik ve çalışma sürelerini aylık olarak belirleyip yönetici şirkete onaylatmaları ve aylık olarak Maliye Bakanlığı'na beyanda bulunmaları gerekmektedir.

6- Bölgede çalıştırılan araştırmacı, yazılımcı ve Ar-Ge personelinin kanuni izin süreleri içerisinde¹⁷³ hak kazandıkları ücretlerin de istisnaya konu edilmesi gerekir. Mükelleflerce, anılan personele çeşitli adlarla yapılan ücret olarak değerlendirilecek ödemeler de (prim, ikramiye vb.) istisna kapsamında olacaktır.

¹⁷¹ Abdullah Kiraz (d), s.169.

¹⁷² Ancak tezimizin üçüncü bölümünde detaylı olarak açıklandığı üzere; teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyette bulunan mükelleflerin de hükümlerinden faydalanabileceği 5746 Sy. Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun'un 3. maddesinin;

- İkinci fıkrası ile hüküm altına alınan; Ar-Ge ve destek personelinin ücretlerine yönelik % 90 ve % 80 oranındaki Gelir Vergisi Stopaj Teşviki uygulaması,

- Üçüncü fıkrası ile hüküm altına alınan; Ar-Ge ve destek personelinin ücretleri üzerinden hesaplanan Sigorta Primi İşveren hisselerinin yarısının beş yıl süre ile Maliye Bakanlığı bütçesine konulan ödeneklerden karşılanması uygulaması,

- Dördüncü fıkrası ile hüküm altına alınan Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile ilgili olarak düzenlenen kâğıtlara yönelik damga vergisi istisnası uygulaması,

- Yedinci fıkrası ile hüküm altına alınan; Ar-Ge projelerinin desteklenmesi amacıyla kredi ve fon kuruluşlarından temin edilen nakdi desteklerin gelir olarak dikkate alınmaksızın Özel Fon hesabında izlenebilmesi uygulaması, TGBK ile öngörülen istisnalara ilave faydalanılabilecek destek unsurlarıdır.

¹⁷³ Kanuni izin sürelerini aşan izinlere isabet eden ücret ödemelerinin gelir vergisinden istisna edilemeyeceği yönünde mukteza için Bkz. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı: 09.09.2008 tarihte B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-61-19464 Sy. mukteza.

7. İstisna, araştırmacı, yazılımcı ve Ar-Ge personelinin münhasıran teknoloji geliştirme bölgesinde fiilen çalıştığı dönemlere ait ücretlerine uygulanabilecek, bölge dışındaki çalışmalarına ait ücretlere istisna uygulanamayacaktır¹⁷⁴.

4.4.3. Ücret İstisnası Uygulamasında Yönetici Şirketlerin Sorumluluğu

TGBK'ya 5035 Sy. Kanun'un 44. maddesi ile eklenen Geçici 2. maddenin ikinci fıkrasında;

“Yönetici şirket, ücreti gelir vergisi istisnasından yararlanan kişilerin bölgede fiilen çalışıp çalışmadığını denetler. Bölgede fiilen çalışmayanlara istisna uygulandığının tespit edilmesi halinde ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin cezalardan yönetici şirket de ayrıca sorumludur.” hükmü yer almaktadır.

Bu hükümlere göre; yönetici şirketler, bölgelerde faaliyette bulunan firmalardan, çalışan tüm personelinin işe giriş, işten ayrılma ve aylık sigorta bildirimlerine ilişkin bilgileri aylık dönemler halinde alıp kendinde muhafaza etmelidir. Bu suretle her firmada çalıştırılan personelin; işe başlama tarihleri, işten ayrılma tarihleri, görevleri, çalıştırıldıkları projeler izlenerek TGBK ile öngörülen istisna hükmünden faydalandırılıp faydalandırılmayacağı yönetici şirketler tarafından kontrol edilmesi sağlanacaktır.

Bölgede fiilen çalışmayanlara istisna uygulandığının tespit edilmesi (vergi dairesince yaptırılan yoklamalar, vergi incelemeleri, sosyal güvenlik kurumu teftişleri ile) halinde ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin cezalardan yönetici şirketlerin ayrıca sorumluluğunun personeli istihdam eden firma ile müşterek-müteselsilen mi olacağı Kanun'da belirtilmemiştir. Bu konuda yapılmış bir idari yoruma da rastlanılmamıştır. Bu nedenle İstisna uygulanması nedeniyle ziyaa uğratılan vergi ve buna bağlı cezalarda takip ve tahsili aşamasında yönetici şirketin ikinci derecede sorumlu tutulması gerektiği kanaatindeyiz. Diğer bir söylemle, istisna uygulanması nedeniyle ziyaa uğratılan vergi ve buna bağlı cezalarının takip ve tahsilinde öncelikle personeli istihdam eden girişimci firmaya başvurulması, bu takip ve tahsil süreci sonunda personeli istihdam eden girişimci firmadan alınamayan vergi ve buna bağlı cezalar bulunması durumunda yönetici şirkete başvurulması gerekmektedir. Bu konunun idari

¹⁷⁴ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı: 10.11.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-5-7306 Sy., 18.01.2007 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-10-7408 Sy. ve 27.07.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-10-7153 Sy. muktezaları.

düzenlemelerle açıklığa kavuşturularak muhtemel ihtilafların önüne geçilmesi gerekmektedir.

4.5. Bölgede Faaliyet Gösteren Mükelleflere Yapılan Bağış ve Yardımların Bağış ve Yardım Yapan Vergi Mükelleflerinin Vergi Matrahının Tespitinde Gider veya İndirim Olarak Dikkate Alınabilmesi Avantajı

TGBK'nın 8. maddesinin 5035 Sy. Kanun'un 49. maddesinin 7 numaralı alt bendi ile kaldırılmadan önceki 5.fıkrasında aşağıda belirtilen hüküm yer almaktaydı.

“Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince bu bölgelerde Ar-Ge faaliyetlerinde bulunan kişi, kurum veya kuruluşlara makbuz karşılığı sponsor olarak yapılan bağış ve yardımlar toplamı 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 89 uncu maddesinin (2) numaralı bendi ile 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 14 üncü maddesinin (6) numaralı bendinde belirtilen oran ve esaslar dahilinde indirime tâbi tutulur.”

Bu hüküm 06.07.2001 ila 31.12.2003 tarihleri arasında yürürlükte kalmış, 01.01.2004 tarihinden itibaren 5035 Sy. Kanun'un 49. maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır. Söz konusu hükmün yürürlükte bulunduğu tarihlerde GVK'nın yürürlükte bulunan 89. Maddesinin (5228 Sy. Kanun'un¹⁷⁵ 28. maddesiyle değişmeden önceki) 2 numaralı alt bendinde ve E.KVK'nın 14. maddesinin 6 numaralı bendinde konumuz ile ilgili yer alan hükümleri aşağıdaki gibidir.

GVK'nın “Sigorta primi, teberru ve diğer indirimler” başlığını taşıyan 89. maddesinin 2 numaralı alt bendinde;

“2)...bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlara, ...makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımlar (Bir takvim yılı içinde yapılan bağış ve yardımların toplamı o yıla ait beyan edilecek gelirin % 5'ini, kalkınmada öncelikli yöreler için % 10'unu aşarsa fazlası indirilmez.

...

Bağış ve yardımın nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardımın konusunu teşkil eden mal veya hakkın varsa mukayyet değeri, yoksa Vergi Usul Kanunu hükümleri dairesinde takdir komisyonunca tespit edilecek değer esas alınır.

...”

E.KVK'nın “İndirilecek giderler” başlığını taşıyan 14. maddesinin 6 numaralı alt bendinde;

¹⁷⁵ 5228 Sy. Kanun 31.07.2004 tarih ve 25539 Sy. Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

“...bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının % 5'ine kadar olan kısmı.

...

Bağış ve yardımın nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardımın konusunu teşkil eden mal veya hakkın maliyet bedeli veya mukayyet değeri, bu değer mevcut değilse Vergi Usul Kanunu hükümleri dairesinde takdir komisyonlarınca tespit edilecek değer esas alınır.

...”

hükümleri yer almaktaydı.

TGBK'nın 8. maddesinin 5 numaralı alt bendinde yer alan hüküm 06.07.2001 ile 31.12.2003 tarih aralığı için, yukarıda hükümlerine yer verilen GVK'nın 89/2. ve E. KVK'nın 14/6. maddeleri ile düzenlenen bağış ve yardımların indirim/gider olarak kabul etme hükümlerini pekiştiren, destekleyen hüküm mahiyetinde idi. Zira TGBK'nın 8. maddesinin 5. fıkra hükmü bulunmasaydı dahi, bu bölgelerde Ar-Ge faaliyetlerinde bulunan kişi, kurum veya kuruluşlara makbuz karşılığı yapılan bağış ve yardımlar GVK'nın 89/2. ve E.KVK'nın 14/6. maddelerinde yer alan hükümler uyarınca indirim/gider olarak kabul edilmesi mümkün olacaktı.

GVK'nın 5228 Sy. Kanun ile değiştirilmiş 89. maddesinde bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların indirim olarak dikkate alınacağına ilişkin hükümlere yer verilmemiştir. Bu nedenle 5228 Sy. Kanun'un yürürlüğe girdiği 31.07.2004 tarihinden itibaren bölgelerde faaliyette bulunan ve bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine gelir vergisi mükelleflerince makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımlar GVK'nın 89. maddesinde yer alan hükümler çerçevesinde indirim olarak dikkate alınması imkanı kalmamıştır.

E.KVK'ya 5228 Sy. Kanun'un 32. maddesiyle eklenen ve 31.07.2004 tarihinden itibaren yürürlüğe giren Mükerrer 14. maddesinin 1/b alt bendinde *“...bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının % 5'ine kadar olan kısmı.”* hükmüne yer verilmiştir. Bu nedenle bölgelerde faaliyette bulunan ve bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine kurumlar vergisi mükelleflerince makbuz

karşılığında yapılan bağış ve yardımlara ilişkin olarak 31.07.2004 tarihine kadar E.KVK'nın 14. maddesinin 6 numaralı bendi gereğince gider olarak, 31.07.2004 tarihinden itibaren ise E.KVK'nın Mükerrer 14. maddesinin 1/b alt bendi gereğince kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınabilecektir.

01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, yayımı (21.06.2006) tarihinde hükümleri yürürlüğe giren Y.KVK'nın¹⁷⁶(Y.KVK) “Tam Mükellefiyet Esasında Verginin Tarhı ve Ödenmesi” başlıklı ikinci kısmının “Matrahın Tayini” başlıklı birinci bölümünde “Diğer İndirimler” başlığı ile yer alan 10. maddesinin 1. fıkrasının (c) alt bendinde “...bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının % 5'ine kadar olan kısmı” hükmü yer almaktadır. Bu hüküm gereğince 01.01.2006 tarihinden itibaren tam mükellef kurumlar tarafından bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara (bölgelerde yer alan kurum ve kuruluşlarda bu kapsamda kabul edilebilecektir) makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının % 5'ine kadar olan kısmı, kurumlar vergisi beyannamesinde indirim olarak dikkate alınabilecektir. Konu ile ilgili olarak 1 Seri No'lu KVKGT'nin¹⁷⁷ “10.3.2. Bağış ve yardımlar / 10.3.2.1. Kurum kazancının %5'i ile sınırlı bağış ve yardımlar” bölümünde bağış ve yardımın matrahtan indirilmesi için;

- Bağış ve Yardımın Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara, kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlara yapılması,
- Makbuz karşılığı olması,
- Karşılıksız yapılması,
- Sadece ilgili dönem kazancından indirilmesi,
- Beynamede ayrıca gösterilmesi gerektiği açıklanmıştır.

Ayrıca söz konusu Genel Tebliğ'de ilgili yılda indirilemeyen bağış ve yardım kısmının diğer yıla nakledilemeyeceği, kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecek bağış ve yardımların tutarının o yıla ait kurum kazancının %5'i ile

¹⁷⁶ RG T/S: 21.06.2006 / 26205.

¹⁷⁷ RG T/S: 03.04.2007 / 26482.

sınırlı olduğu ve indirilebilecek bağış ve yardım tutarının tespitinde esas alınan kurum kazancının; zarar mahsubu dahil giderler ile iştirak kazançları istisnası düşüldükten sonra, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki [Ticari bilanço kârı – (iştirak kazançları istisnası + geçmiş yıl zararları)] kurum kazancı olduğu belirtilmiştir.

Dar mükellef kurumlar tarafından bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların ise kurumlar vergisi beyannamesinde indirim olarak dikkate alınabileceğine ilişkin olarak; KVK'nın "Dar Mükellefiyet Esasında Verginin Tarhı ve Ödenmesi" başlıklı üçüncü kısmı, "Ortak Hükümler ve Geçici Maddeler" başlıklı dördüncü kısmı ve bu kısımlara ait alt bölümlerde açık bir hükme rastlanılmamıştır. Fakat KVK'nın "Dar Mükellefiyet Esasında Verginin Tarhı ve Ödenmesi" başlıklı üçüncü kısmı, "Matrahın Tayini" başlıklı birinci bölümünde "Safi Kurum Kazancı" başlığını taşıyan 22. maddesinin 1.fıkrasında yer alan "*Dar mükellef kurumların iş yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde edilen kazançlarının tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanır*" hükmü gereğince; iş yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla kazanç elde eden dar mükellef kurumların da kurum kazancının tespitinde KVK'nın 10. maddesinin 1. fıkrasının (c) alt bendinde yer alan hükümden faydalanarak bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının % 5'ine kadar olan kısmını kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alabileceklerdir.

Bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerine yapılacak bağış ve yardımların GVK ve KVK'ya göre indirim / gider olarak dikkate alınması uygulamasının kronolojik olarak gelişimi hakkında aşağıdaki tablo hazırlanmıştır.

TABLO -3- BAĞIŞ VE YARDIMLARIN GVK/KVK'YA GÖRE İNDİRİM/GİDER OLARAK DİKKATE ALINABİLMESİNE İLİŞKİN KRONOLOJİK GELİŞİM TABLOSU		
Tarih Aralığı	Mükellefler	Kanuni Dayanak Maddeler
06.07.2001 ila 31.12.2003	Gelir Vergisi Mükellefleri	4691 Sy. TGBK. Md:8, 5.fıkra
		193 Sy. GVK. Md:89, 2.bent
	Kurumlar Vergisi Mükellefleri	4691 Sy. TGBK. Md:8, 5.fıkra
		5422 Sy. KVK. Md:14, 6.bent
01.01.2004 ila 31.07.2004	Gelir Vergisi Mükellefleri	193 Sy. GVK. Md:89, 2.bent
	Kurumlar Vergisi Mükellefleri	5422 Sy. KVK. Md:14, 6.bent
31.07.2004 ila 01.01.2006 tarihleri arasında	Gelir Vergisi Mükellefleri	YOKTUR.
	Kurumlar Vergisi Mükellefleri	5422 Sy. KVK. Md: Mük.14., 1/b bendi
01.01.2006 tarihinden itibaren	Gelir Vergisi Mükellefleri	YOKTUR.
	Kurumlar Vergisi Mükellefleri	5520 Sy. KVK. Md:10, 1/c bendi

Bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerine yapılacak bağış ve yardımların GVK ve KVK'ya göre indirim / gider olarak dikkate alınması sırasında göz önünde bulundurulması gereken şartlar aşağıda yer alan tabloda gösterilmiştir.

TABLO -4- BAĞIŞ VE YARDIMLARIN GVK/KVK'YA GÖRE İNDİRİM/GİDER OLARAK DİKKATE ALINABİLMESİNE İLİŞKİN MEVZUAT KARŞILAŞTIRMA TABLOSU		
193 Sy. Gelir Vergisi Kanunu	5422 Sy. Kurumlar Vergisi Kanunu	5520 Sy. Kurumlar Vergisi Kanunu
31.07.2004 tarihine kadar 89. Maddesinin 2 numaralı bendi gereğince beyanname ile beyan edilecek gelir üzerinden indirim olarak dikkate alınabilir. 31.07.2004 tarihinden itibaren ise gelir vergisi mükelleflerince bilimsel araştırma ve geliştirme için yapılan bağış ve yardımların indirim olarak dikkate alınması imkanı kalmamıştır.	31.07.2004 tarihine kadar 14. Maddesinin 6 numaralı bendi gereğince kurum kazancının tespitinde gider , 31.07.2004 tarihinden itibaren Mükerrer 14. Maddesinin (1/b) bendi gereğince kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınır.	01.01.2006 tarihinden itibaren 10. Maddesinin (1/ c) bendi gereğince Beyanname ile beyan edilecek kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınabilir.

<p>Beyan edilen gelirin % 5'ine (kalkınmada öncelikli yörelerde %10'una) kadar yapılan bağış ve yardımlar gelirden indirilebilir.</p>	<p>Beyan edilecek kurum kazancının % 5'ine kadar yapılan bağış ve yardımlar gider/ indirim olarak kurum kazancından indirilebilir.</p> <p>Bağış yardımın üst sınırının hesaplanmasında esas alınacak kurum kazancı; zarar mahsubu dahil giderler düşüldükten, iştirak kazançları hariç indirim istisnalar düşülmeden önceki (Ticari Bilanço Karı – (İştirak Kazançları İstisnası + Geçmiş Yıl Zararları)) tutarı ifade etmektedir.</p> <p>Gider Olarak Dikkate Alınabilecek Bağış ve Yardım tutarı = Bağış ve yardım dikkate alınmadan önceki kurum kazancı / 1,05) x 5/100 formülü ile hesaplanır.</p> <p>Kayıtlara gider olarak alınmış bağış ve yardımın hesaplanan bu tutarı aşan kısmı kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerekecektir.</p>	<p>Beyan edilecek kurum kazancının % 5'ine kadar yapılan bağış ve yardımlar indirim olarak kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilir.</p> <p>Bağış yardımın üst sınırının hesaplanmasında esas alınacak kurum kazancı; zarar mahsubu dahil giderler düşüldükten, iştirak kazançları hariç indirim istisnalar düşülmeden önceki (Ticari Bilanço Karı – (İştirak Kazançları İstisnası + Geçmiş Yıl Zararları)) tutarı ifade etmektedir.</p> <p>İndirim Olarak Dikkate Alınabilecek Bağış ve Yardım tutarı = Bağış ve yardım dikkate alınmadan önceki kurum kazancı / 1,05) x 5/100 formülü ile hesaplanır.</p> <p>Kayıtlara gider olarak alınmış bağış ve yardımın hesaplanan bu tutarı aşan kısmı kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerekecektir.</p>
<p>Beyan edilecek gelir bulunmaması durumunda indirilebilecek bağış ve yardımdan bahsetmek mümkün olmayacak, gelir bulunması durumunda indirilebilecektir.</p> <p>Herhangi bir yıl indirim konusu yapılamayan bağış ve yardım sonraki yıla devredemez.</p>	<p>Dönem sonucunun zararlı olması durumunda gider olarak kayıtlara alınmış bağış ve yardım tutarının tamamı kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmalıdır</p> <p>Herhangi bir yıl indirim konusu yapılamayan bağış ve yardım sonraki yıla devredemez.</p>	<p>Dönem sonucunun zararlı olması durumunda gider olarak kayıtlara alınmış bağış ve yardım tutarının tamamı kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmalıdır.</p> <p>Herhangi bir yıl indirim konusu yapılamayan bağış ve yardım sonraki yıla devredemez.</p>
<p>Bağış ve yardım makbuz karşılığında yapılmalıdır.</p>	<p>Bağış ve yardım makbuz karşılığında yapılmalıdır.</p>	<p>Bağış ve yardım makbuz karşılığında yapılmalıdır.</p>
<p>Nakdi veya aynı bağışlar indirime konu edilebilir.</p>	<p>Nakdi veya aynı bağışlar indirime konu edilebilir.</p>	<p>Nakdi veya aynı bağışlar indirime konu edilebilir.</p>
<p>Aynı bağışlar, mukayyet değeri bu değer bilinmiyorsa takdir komisyonunca takdir edilecek değeri indirime konu edilebilir.</p>	<p>Aynı bağışlar, mal veya hakkın maliyet veya mukayyet değeri bu değer mevcut değilse takdir komisyonunca takdir edilecek değeri gider olarak dikkate alınabilir.</p>	<p>Aynı bağışlar, mal veya hakkın maliyet veya mukayyet değeri bu değer mevcut değilse takdir komisyonunca takdir edilecek değeri gider olarak dikkate alınabilir.</p>

<p>Bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların 193 Sy. Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesinde yer alan hükümler çerçevesinde indirim olarak dikkate alınması imkanı 5228 Sy. Kanun ile 31.07.2004 tarihinden geçerli olmak üzere yapılan değişiklikler sonrasında kalmamıştır.</p>	<p>Bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların, 5422 Sy. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14. maddesinin 1 / b bendinde yer alan hüküm uyarınca yapılan bağış ve yardımların beyan edilecek kurum kazancının % 5'ine kadar olan kısmı gider olarak kurum kazancından indirilebilecektir.</p>	<p>Kurumlar vergisi mükellefleri için 5520 Sy. yeni Kurumlar Vergisi Kanunu gereğince 01.01.2006 tarihinden itibaren Bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların beyan edilecek kurum kazancının % 5'ine kadar olan kısmı indirim olarak kurum kazancından indirilebilecektir.</p>
--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

4.6. Bölgelerde Üretilen Bazı Hizmetlere Sağlanan Katma Değer Vergisi İstisnası Avantajı

4.6.1. İstisna Hükümleri

4691 Sy. TGBK'da; bölgede faaliyette bulunan girişimcilere katma değer vergisi istisnası sağlayan bir hüküm bulunmamaktadır. Bölgede faaliyette bulunan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine sağlanan gelir ve kurumlar vergisi ile ilgili istisna hükmünün yanında katma değer vergisinde de istisna uygulanması yönünde istek ve beklentiler TGBK'nın yürürlüğe girdiği tarihten itibaren bölgede faaliyette bulunan girişimciler tarafından gündemde tutulmuştur. Bu istek ve beklentileri göz önüne alan kanun koyucu 5035 Sy. Kanun'un 11. maddesiyle 3065 Sy. KDVK'ya Geçici 20. madde eklenmek suretiyle 01.01.2004 tarihinden itibaren bazı mal ve hizmetlere katma değer vergisi istisnası getirilerek bölgede faaliyette bulunmanın cazibesini vergisel olarak daha da arttırmıştır. 3065 Sy. KDVK'nın Geçici 20. maddesinin 1 numaralı alt bendinde aşağıdaki hükme yer verilmiştir.

“1. 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'na göre teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan girişimcilerin kazançlarının gelir veya kurumlar vergisinden istisna bulunduğu süre içinde münhasıran bu bölgelerde ürettikleri ve sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımı şeklindeki teslim ve hizmetleri katma değer vergisinden müstesnadır.

Maliye Bakanlığı; program ve lisans türleri itibarıyla istisnadan yararlanılacak bedele ilişkin olarak asgari sınır belirlemeye, istisna uygulanacak yazılım programlarını tanımlamaya ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye yetkilidir.”

İstisna uygulaması ile ilgili dikkat çeken hususlar aşağıda yer verilmiştir.

4.6.2. İstisna Uygulanmasında Süre

Katma değer vergisi istisnası; 4691 Sy. TGBK'ya göre teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan girişimcilerin kazançlarının gelir veya kurumlar vergisinden istisna bulunduğu süre içerisinde geçerlidir. Bölgede faaliyette bulunan girişimcilerin kazançları 4691 Sy. TGBK'nın yürürlüğe girdiği 06.07.2001 ile 31.12.2013 tarihleri arasında istisna olmakla birlikte, katma değer vergisi istisnası KDVK'nın Geçici 20. maddesinin yürürlüğe girdiği 01.01.2004 tarihi ile 31.12.2013 tarihleri arasında geçerli olacaktır. Zira 4691 Sy. TGBK'da; bölgelerde faaliyette bulunan girişimcilere katma değer vergisi istisnası sağlayan bir hüküm bulunmamaktadır.

4.6.3. İstisna Kapsamında Bulunan Teslim ve Hizmetler

KDVK'nın Geçici 20. maddesine göre; teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyette bulunan girişimcilerin münhasıran bu bölgede ürettikleri aşağıdaki teslim ve hizmetleri katma değer vergisine tabi bulunmamaktadır.

- Sistem Yönetimi,
- Veri Yönetimi,
- İş Uygulamaları,
- Sektörel,
- İnternet,
- Mobil ve
- Askeri Komuta Kontrol Uygulama yazılımı şeklindeki teslim ve hizmetler.

İstisna sadece, bölgede üretilecek yazılım, program ve lisansını kapsayacak bölge dışında yaratılan katma değeri kavramayacaktır. Bölgede üretilip teslimi yapıldıktan sonra, yazılıma ilişkin olarak daha sonra yazılım kapsamında sunulmuş hizmetler dolayısıyla elde edilen gelirler, hasılat unsurları KDV'ye tabi olacak istisna işlemi uygulanmayacaktır¹⁷⁸. Yukarıda yer alan hizmetlerinin bölge içinde veya bölge dışında üretilip üretilmediğinin tespiti önem arz eden bir konu olmakla beraber bunun nasıl tespit edileceği hususunda, kanun, yönetmelik, genel tebliğ ve sirküler bazında yapılmış her hangi bir açıklamaya rastlanılmamıştır.

¹⁷⁸ T.Tolga Kalkan, "Teknoloji Geliştirme Bölgeleri'nde KDV İstisnası ve Bir Hatalı Uygulama", **Vergi Dünyası**, S.332(Nisan-2009), s.98-99.

Ayrıca, bu madde ile Maliye Bakanlığı program ve lisans türleri itibarıyla istisnadan yararlanılacak bedele ilişkin olarak asgari sınır belirlemeye, istisna uygulanacak yazılım programlarını tanımlamaya ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye yetkili kılınmış, ancak Maliye Bakanlığı'nca söz konusu hizmetlerin tanımı, uygulamaya ilişkin usul ve esaslar hakkında herhangi bir açıklamasına rastlanılmamıştır.

4.6.4. İstisnanın Mahiyeti

3065 Sy. KDVK'nın Geçici 20. maddesi ile tanınan istisna, kısmi istisna mahiyetindedir¹⁷⁹. Çünkü katma değer vergisinde tam istisna olarak nitelendirilecek teslim ve hizmetler KDVK'nın 32. maddesin 1. fıkrasında¹⁸⁰ düzenlenmiş olup söz konusu istisnalar aşağıda belirtilmiştir.

- İhracat teslimi ve yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetlerde istisna (KDVK md. 11),
- Araçlar, petrol aramaları ve teşvik belgeli yatırımlarda istisna (KDVK md. 13),
- Taşımacılık İstisnası (Transit taşımacılık) (KDVK md. 14),
- Diplomatik İstisna (KDVK md. 15).

Tam istisna kapsamındaki işlemlerle ilgili yüklenilen ve fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi, mükelleflerin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak katma değer vergisinden indirilir. Vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen KDV, Maliye Bakanlığı'nca tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade edilir (KDVK md. 32).

Ancak yukarıda da açıkladığımız üzere, KDVK'nın Geçici 20. maddesi ile düzenlenen istisna, tam istisna olarak kabul edilen istisnalar arasında yer almayan bir istisna olup, istisnaya konu bu işlemlerle ilgili yüklenilen katma değer vergilerinin mükelleflerin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesapladıkları katma değer vergisinden

¹⁷⁹ Kalkan, s.98.

¹⁸⁰ KDVK'nın "İstisna edilmiş işlemlerde indirim" başlıklı 32. maddesinin 1.fıkra hükmü : " *Bu kanunun 11, 13, 14, 15 inci maddeleri ile 17 nci maddesinin (4) numaralı fıkrasının (s) bendi uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen Katma Değer Vergisi, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak Katma Değer Vergisinden indirilir. Vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen Katma Değer Vergisi, Maliye ve Gümrük Bakanlığınca tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunur.* "

indirmeleri mümkün bulunmamaktadır (KDVK md.30/a¹⁸¹). Bu mahiyetteki KDV'nin indirilecek katma değer vergisi hesapları ile ilişkilendirilmeksizin¹⁸² KDVK'nın 58. maddesinde¹⁸³ yer alan hükmün mefhumu muhalifi uyarınca gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmesi gerekmektedir¹⁸⁴.

¹⁸¹ KDVK'nın "İndirilemeyecek katma değer vergisi" başlıklı 30. maddesinin (a) bendi hükmü :

"Aşağıdaki vergiler mükellefın vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemez:

a) Vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisi, "

¹⁸² Kemal Oktar, **KDV İstisnalar ve İadeler**, 6.Baskı, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2005, s.5.

¹⁸³ KDVK'nın "Verginin gider kaydedilemeyeceği" başlıklı 58. madde hükmü:

"Mükellefın vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan Katma Değer Vergisi ile mükellefçe indirilebilecek Katma Değer Vergisi, Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmez."

¹⁸⁴ Abdullah Kiraz (e), "Teknoloji Geliştirme Bölgeleri (Teknoparklar) ve Sağlanan Vergisel Avantajlar-V", **Yaklaşım**, 2004, S.144 (Aralık-2004), s.157. --- Bkz: Mehmet Maç, **KDV Uygulaması**, 4.Baskı, İstanbul: Denet Yayıncılık, 1998, Bölüm No:58.2.

5. AR-GE FAALİYETLERİNE 5746 SAYILI ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME FAALİYETLERİNİN DESTEKLENMESİ HAKKINDA KANUNA GÖRE SAĞLANAN VERGİSEL AVANTAJLAR

5.1. Yasal ve İdari Düzenlemelere Kronolojik Olarak Bakış

5746 Sy. Kanun¹⁸⁵ ile mevcut olan Ar-Ge teşvikleri sona erdirilmeden, geçmişten beri uygulanan vergisel teşvikler¹⁸⁶ önemli ölçüde arttırılırken, bir yandan da yeni ve ilave destek unsurları getirilmiştir. Getirilen yeni Ar-Ge teşvik sistemine ilişkin, kanuni ve idari düzenlemeleri kronolojik olarak aşağıdaki şekilde belirtebiliriz:

1. Ar-Ge faaliyetlerinin teşvikine yönelik olarak 5746 Sy. Kanun¹⁸⁷; 01.04.2008¹⁸⁸ tarihinden itibaren yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.

2. 5746 Sy. Kanun'un 4. maddesi gereğince TÜBİTAK'ın görüşü alınarak Maliye Bakanlığı ile Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından hazırlanan ve Kanun uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirleyen "Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği"¹⁸⁹ (Ar-Ge Yönetmeliği) 01.08.2008 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

3. 5746 Sy. Kanun kapsamındaki desteklerden Gelir Vergisi Stopaj Teşvikine yönelik açıklamaların yer aldığı "1 Seri No'lu 5746 Sy. Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Genel Tebliği"¹⁹⁰ "2 Seri No'lu 5746 Sy. Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Genel Tebliği"¹⁹¹ yayımlanmıştır.

4. 5746 Sy. Kanun kapsamındaki desteklerden Damga Vergisi İstisnası uygulamasına ilişkin usul ve esaslar hakkında "3 Seri No'lu 5746 Sy. Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Genel Tebliği"¹⁹² yayımlanmıştır.

¹⁸⁵ 5746 Sy. Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun, RG T/S: 12.03.2008 / 26814.

¹⁸⁶ Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında yer verilen Ar-Ge İndirimi, TGBK ile öngörülen vergisel teşvikler,

¹⁸⁷ RG T/S: 12.03.2008 / 26814.

¹⁸⁸ 5746 Sy. Kanun Md. 6.

¹⁸⁹ RG T/S: 31.07.2008 / 26953.

¹⁹⁰ RG T/S: 06.08.2008 / 26959.

¹⁹¹ RG T/S: 24.03.2009 / 27179.

¹⁹² RG T/S: 07.07.2009 / 27281.

5746 Sy. Kanunla Ar-Ge teşvikinde yeni bir dönem açılmaktadır. 5746 Sy. Kanun dikkate alındığında, Ar-Ge destekleri bakımından genel ve özel olmak üzere iki alan açılmıştır. Önceden beri GVK ve KVK kapsamında beyan edilen kazançtan Ar-Ge harcamalarının indirimi şeklinde mevcut olan genel destek uygulaması önemli ölçüde iyileştirilerek özel destek uygulamalarıyla da yeni bir sistem öngörülmüştür. Özel destek alanı, 5746 Sy. Kanun kapsamında kalanlar açısından öngörülen vergisel ve vergi dışı desteklerden oluşmaktadır¹⁹³.

5.2. 5746 Sayılı Kanun İle Sağlanan Destek Unsurları

Ar-Ge ve yenilik yoluyla ülke ekonomisinin uluslararası düzeyde rekabet edebilir bir yapıya kavuşturulması için teknolojik bilgi üretilmesini, üründe ve üretim süreçlerinde yenilik yapılmasını, ürün kalitesi ve standardının yükseltilmesini, verimliliğin artırılmasını, üretim maliyetlerinin düşürülmesini, teknolojik bilginin ticarileştirilmesini, rekabet öncesi işbirliklerinin geliştirilmesini, teknoloji yoğun üretim, girişimcilik ve bu alanlara yönelik yatırımlar ile Ar-Ge'ye ve yeniliğe yönelik doğrudan yabancı sermaye yatırımlarının ülkeye girişinin hızlandırılmasını, Ar-Ge personeli ve nitelikli işgücü istihdamının artırılmasını desteklemek ve teşvik etmek amacıyla; 5746 Sy. Kanun'un "*İndirim, istisna, destek ve teşvik unsurları*" başlıklı 3. maddesi ile aşağıda belirtilen teşvik unsurları öngörülmüştür.

1. Ar-Ge İndirimi
2. Gelir Vergisi Stopaj Teşviki
3. Sigorta Primi Teşviki
4. Damga Vergisi İstisnası
5. Teknogirişim Sermayesi Desteği

Belirtilen teşvik ve destek unsurlarından 5746 Sy. Kanun'un "*Amaç ve Kapsam*" başlıklı 2. maddesi ile kapsama dahil edilen;

- Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı tarafından 12/4/1990 tarihli ve 3624 Sy. Kanuna göre oluşturulan Teknoloji Merkezleri (Teknoloji Merkezi İşletmeleri),
- Türkiye'deki Ar-Ge merkezleri,
- Ar-Ge ve Yenilik projeleri,

¹⁹³ Tahir Erdem, "*Ar-Ge Teşvik Uygulamasında Yeni Dönem*", **Maliye ve Sigorta Yorumları**, S.510 (15Nisan2008), s.117.

- Rekabet Öncesi İşbirliği Projeleri,
- Teknogirişim Sermayesi çerçevesinde Ar-Ge ve yenilik faaliyeti yürütenler, yararlanabilecektir

5.3. 5746 Sayılı Kanun ve Ar-Ge Yönetmeliğinde Yer Alan Kavramlara İlişkin Tanımlar

5746 Sy. Kanun'un 4. maddesinin altıncı fıkrasında, Kanun'un uygulamasına ve denetimine ilişkin usul ve esasların, TÜBİTAK'ın görüşü alınarak Maliye Bakanlığı ile Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından birlikte çıkartılacak yönetmelikle belirlenmesi öngörülmüştür. Bu çerçevede hazırlanan Ar-Ge Yönetmeliği 01.08.2008 tarihi itibariyle yürürlüğe girmiştir. 5746 Sy. Kanun ve hazırlanan Ar-Ge Yönetmeliği'nde yer verilen kavramlar ve tanımları aşağıda belirtilmiştir.

5.3.1. Araştırma ve Geliştirme (Ar-Ge) Faaliyeti

Araştırma ve geliştirme, kültür, insan ve toplumun bilgisinden oluşan bilgi dağarcığının artırılması ve bunun yeni süreç, sistem ve uygulamalar tasarlamak üzere kullanılması için sistematik bir temelde yürütülen yaratıcı çalışmaları, çevre uyumlu ürün tasarımı veya yazılım faaliyetleri ile alanında bilimsel ve teknolojik gelişme sağlayan, bilimsel ve teknolojik bir belirsizliğe odaklanan, çıktıları özgün, deneysel, bilimsel ve teknik içerik taşıyan faaliyetleri ifade etmektedir.

5.3.2. Ar-Ge Merkezi

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.

5.3.3. Ar-Ge personeli

Ar-Ge faaliyetlerinde doğrudan görevli araştırmacı ve teknisyenleri;

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

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

5.3.4. Ar-Ge Projesi

Amacı, kapsamı, genel ve teknik tanımı, süresi, bütçesi, özel şartları, diğer kurum, kuruluş, gerçek ve tüzel kişilerce sağlanacak aynî 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 projeyi ifade etmektedir.

5.3.5. Değerlendirme ve Denetim Komisyonu

Ar-Ge merkezi ve rekabet öncesi işbirliği projelerinin değerlendirme ve denetimini yapmak üzere Yönetmeliğin 14. maddesine göre oluşturulan ve sekreteryasını Sanayi ve Ticaret Bakanlığının yürüteceği Değerlendirme ve Denetim Komisyonunu ifade etmektedir.

5.3.6. Destek Personeli

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

5.3.7. Kamu personeli

10/12/2003 tarihli ve 5018 Sy. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun eki (I), (II), (III) ve (IV) Sy. cetvellerde yer alan kamu idarelerinde, il özel idareleri ve belediyeler ile bunlara bağlı kuruluşlarda, üyelerinin tamamı köylerden oluşan birlikler dışındaki mahalli idare birliklerinde, döner sermayeli kuruluşlarda, kanunla kurulan fonlarda, kefalet sandıklarında, kamu iktisadi teşebbüsleri ve bağlı ortaklıkları ile 5018 Sy. Kanun kapsamı dışındaki özel bütçeli kamu idarelerinde çalışan memurlar ile diğer kamu görevlilerini ve diğer personeli (Bu kamu görevlilerinin ilgili mevzuat kapsamında sahip oldukları özlük haklarına sahip olmayanlardan geçici olarak ve proje süresiyle sınırlı olarak istihdam edilenler bu Kanun uygulamasında kamu personeli sayılmaz.) ifade etmektedir.

5.3.8. Girişimci

Teknogirişim sermayesi desteğinden faydalanmak üzere, ilgili merkezî yönetim kapsamındaki kamu idaresine başvuran ve örgün öğrenim veren üniversitelerin herhangi bir lisans programından bir yıl içinde mezun olabilecek durumdaki öğrenci, yüksek lisans veya doktora öğrencisi ya da lisans, yüksek lisans veya doktora derecelerinden birini ön başvuru tarihinden en çok beş yıl önce almış kişileri ifade etmektedir.

5.3.9. Rekabet Öncesi İşbirliği Projeleri

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

5.3.10. Teknoloji Merkezleri (Teknoloji Merkezi İşletmeleri)

3624 Sy. Kanun kapsamında üniversite ve araştırma merkezlerinin imkânlarından yararlanarak yeni ve ileri teknolojiye dayalı bilgilerin derlendiği, değerlendirildiği, geliştirildiği ve uygulamaya yönelik üretime hazır hâle getirilerek işletmelerin kullanımına sunulmak için kurulan veya kurdurulan Ar-Ge ve yenilik projesi sahibi işletmelerin, KOSGEB teknoloji geliştirme ve yenilik destekleri kapsamında desteklendiği teknoloji geliştirme merkezlerini (TEKMER) ifade etmektedir.

5.3.11. Teknogirişim Sermayesi

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 desteğini ifade etmektedir.

5.3.12. Yenilik

Sosyal ve ekonomik ihtiyaçlara cevap verebilen, mevcut pazarlara başarıyla sunulabilecek ya da yeni pazarlar yaratabilecek; yeni bir ürün, hizmet, uygulama, yöntem veya iş modeli fikriyle oluşturulan süreçleri ve süreçlerin neticelerini ifade etmektedir.

5.3.13. İşletme

3624 Sy. Kanun kapsamında desteklenen teknoloji geliştirme merkezleri ile 5746 Sy. Kanun kapsamındaki destek ve teşvik unsurlarından yararlanabilecek gerçek ve tüzel kişileri ifade etmektedir.

5.3.14. Kamu Kurum ve Kuruluşları

Kuruluş kanunlarında Ar-Ge ve/veya yenilik faaliyetlerini destekleme görevi verilen ve yılı bütçelerinde bu amaçla konulmuş ödeneği bulunan kurum ve kuruluşlarını ifade etmektedir.

5.4. 5746 Sayılı Kanun İle Getirilen Ar-Ge İndirimi

5746 Sy. Kanun'un 3. maddesinin 1. fıkrası ile Ar-Ge İndirimine ilişkin olarak getirilen yeni yasal düzenleme aşağıda yer almaktadır:

“ (1) Ar-Ge indirimi: Teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile (5904 sayılı Kanununun 28 inci maddesiyle değişen ibare. Yürürlük; 01.08.2009) kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen 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, 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesine göre kurum kazancının ve 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesi uyarınca ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılır. Ayrıca bu harcamalar, 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre aktifleştirilmek suretiyle amortisman yoluyla itfa edilir, bir iktisadi kıymet oluşmaması halinde ise doğrudan gider yazılır. Kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili hesap döneminde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki hesap dönemlerine devredilir. Devredilen tutarlar, takip eden yıllarda 213 sayılı Kanuna göre her yıl belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınır.”

Yasal düzenlemeden görüleceği üzere; Ar-Ge indirimi, kanun hükmünde belirtilen ve kapsama dahil edilen;

- Teknoloji Merkezi işletmelerinde,
- Ar-Ge Merkezlerinde,
- Kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen Ar-Ge ve yenilik projelerinde,
- Rekabet Öncesi İşbirliği Projelerinde ve
- Teknogirişim sermayesi desteğinden yararlananlarca,

yapılan Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri kapsamında yapılan harcamalar Ar-Ge indirimine konu olabilmektedir.

Hangi faaliyetlerin Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında değerlendirileceği, Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinin kapsamına hangi harcamaların dahil olduğu, Ar-Ge indiriminin uygulama esasları ve Ar-Ge indiriminin uygulanmasında izlenecek yöntemle ilişkin olarak Ar-Ge Yönetmeliği'nin 5 ila 9. maddeleri arasında açıklamalarda bulunulmuştur.

5.4.1. Ar-Ge ve Yenilik Faaliyeti

Ar-Ge Yönetmeliği'nin 5. maddesine göre; Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri; kültür, insan ve toplumun bilgisinden oluşan bilgi dağarcığının artırılması ve bunun yeni süreç, sistem ve uygulamalar tasarlamak üzere kullanılması amacıyla sistematik bir temelde yaratıcı çalışmalar yürütmek suretiyle alanında bilimsel ve teknolojik gelişme sağlayan, bilimsel ve teknolojik bir belirsizliğe odaklanan, çıktıları özgün, deneysel, bilimsel ve teknik içerik taşıyan çevre uyumlu ürün tasarımı ve yazılım faaliyetleri dâhil olmak üzere yenilik süreçlerini de içeren faaliyetlerdir.

5.4.2. Ar-Ge ve Yenilik Faaliyeti Sayılmayan Faaliyetler

Ar-Ge Yönetmeliği'nin 6. maddesine göre; aşağıda sayılan faaliyetler, 5746 Sy. Kanun uygulaması yönünden Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında değerlendirilmeyecektir.

- Pazarlama faaliyetleri, piyasa taramaları, pazar araştırması ya da satış promosyonu,

- Kalite kontrol,
- Sosyal bilimlerdeki araştırmalar,
- Petrol, doğalgaz, maden rezervleri arama ve sondaj faaliyetleri,
- İlaç üretim izni öncesinde en az 2 aşaması yurt içinde gerçekleştirilmeyen klinik çalışmalar ile üretim izni sonrasında gerçekleştirilen klinik çalışmalar,
- Bir Ar-Ge projesi kapsamında olmaksızın icat edilmiş ya da mevcut geliştirilmiş süreçlerin kullanımı,
- Yönetmeliğin 5. maddesinde sayılan amaçlara yönelik olmayan şekil, renk, dekorasyon ve benzeri estetik ve görsel değişiklikleri içeren biçimsel değişiklikler,
- Programlama dilleri ile işletim sistemleri hariç olmak üzere internet sitelerinin ve benzerlerinin hazırlanmasına yardımcı mevcut yazılımların kullanılması suretiyle yapılan yazılım geliştirme faaliyetleri,
- Yazılımlara ilişkin, bilimsel ve/veya teknolojik ilerlemeler veya teknolojik belirsizliklerin çözülmesini içermeyen olağan ve tekrarlanan faaliyetler,
- İlk kuruluş aşamasında kuruluş ve örgütlenmeyle ilgili araştırma giderleri,
- Ar-Ge ve yenilik faaliyetleriyle geliştirilen ürüne veya sürece ilişkin fikrî mülkiyet haklarının edinimi dışında bu hakların korunmasına yönelik çalışmalar,
- Numune verilmek amacıyla prototiplerden kopyalar çıkarılıp dağıtılması ve reklam amaçlı tüketici testleri,
- Üretim ve üretim altyapısına yönelik yapılan yatırım faaliyetleri, ticari üretimin planlanması ve seri üretim sürecine ilişkin harcamalar,
- Bir Ar-Ge projesi kapsamında olmaksızın yeni süreç, sistem veya ürün ortaya konulmasına hizmet etmeyen doğrudan veya gömülü teknoloji transferi.

5.4.3. 5746 Sayılı Kanuna Göre Ar-Ge ve Yenilik Harcamalarının Kapsamı

Ar-Ge Yönetmeliği'nin 7. maddesinde Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında değerlendirilen harcamalar aşağıdaki şekilde açıklanmıştır:

5.4.3.1. 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 Kanununa göre amortismanla

tabi tutulması mümkün olmayan maddi kıymetlerin iktisabına ilişkin giderleri kapsar. Hammadde ve diğer malzeme stoklarından Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde fiilen kullanılan kısma ilişkin maliyetler Ar-Ge ve yenilik harcaması kapsamındadır. Bu nedenle, henüz Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde kullanılmamış olan hammadde ve diğer malzemelere ilişkin maliyet tutarlarının stok hesaplarında; kullanılan, satılan ya da elden çıkarılanların da stok hesaplarından mahsup edilmek suretiyle izlenmesi gerekir.

5.4.3.2. Amortismanlar

Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla iktisap edilen amortismana 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 hesaplanır¹⁹⁴.

5.4.3.3. Personel Giderleri

5746 Sy. Kanun kapsamında gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla çalıştırılan Ar-Ge personeliyle ilgili olarak tahakkuk ettirilen ücretler ile bu mahiyetteki giderlerdir.

Tam zamanlı Ar-Ge personeli sayısının %10'unu aşmamak üzere¹⁹⁵, Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine katılan ve bu faaliyetlerle doğrudan ilişkili destek personelinin ücretleri ile bu mahiyetteki giderler de personel gideri kapsamındadır. Kısmi çalışma halinde, personelin Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ayırdığı zamanın toplam çalışma zamanına oranı dikkate alınmak suretiyle bulunan ücret tutarları, Ar-Ge ve yenilik harcaması olarak dikkate alınır.

5.4.3.4. Genel Giderler

Münhasıran Ar-Ge merkezlerinin elektrik, su, gaz, bakım-onarım, haberleşme, nakliye giderleri ile bu merkezlerde kullanılan makine ve teçhizata ilişkin bakım ve

¹⁹⁴ GVK ve KVK'ya göre Ar-Ge indiriminden faydalanmayı tercih eden mükellefler açısından; sadece doğrudan Ar-Ge faaliyetinde kullanılan bina, makine-tesis ve cihazlar, taşıtlar, döşeme ve demirbaş gibi maddi ve maddi olmayan duran varlıklar için ayrılan amortisman ve tükenme paylarından oluşur. Bir başka ifade ile; iktisadi kıymetin münhasıran Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılması ve bu kullanımın sürekli olması gerekmektedir. Ar-Ge departmanı dışında başka faaliyetlerde de kullanılan iktisadi kıymetlere ilişkin amortismanlar Ar-Ge harcaması kapsamında değildir (Bkz. Böl:3.2.4.6).

¹⁹⁵ Ar-Ge yönetmeliğinin 8/c maddesiyle destek personeli sayısının, Ar-Ge personeli sayısının %10'u ile sınırlanmış olmasının 5746 Sy. Kanun hükümleri ile bağdaşmadığını düşünmekteyiz. Zira, 5746 Sy. Kanunda bu yönde bir sınırlama bulunmamaktadır. 5746 Sy. Kanununun 4/2.maddesinde yer alan "Bu Kanunun 3 üncü maddesinde belirtilen gelir vergisi stopajı ve sigorta primi işveren hissesine ilişkin teşviklerden yararlanacak olan destek personelinin tam zaman eşdeğeri sayısı, toplam tam zamanlı Ar-Ge personeli sayısının yüzde onunu geçemez." hükmünün Ar-Ge indirimine ilişkin bir sınırlama getirmediğini %10'luk sınırlamanın sadece gelir vergisi stopajı ve sigorta primi işveren hissesine ilişkin bir sınırlama olduğunu düşünmekteyiz.

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.

5.4.3.5. 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 analizlerle¹⁹⁶ 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 geçemez¹⁹⁷.

5.4.3.6. Vergi, Resim ve Harçlar

Doğrudan Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ilişkin olan ve GVK ile KVK'ya göre gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınabilen vergi, resim ve harçları kapsar. Doğrudan Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinin yürütüldüğü taşınmazlar için ödenen vergiler, Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde kullanılmak üzere ithal edilen mallarla ilgili gümrük vergileri ile benzeri vergi, resim ve harçlar bu kapsamdadır.

Ayrıca, Rekabet öncesi işbirliği projelerinde, işbirliğini oluşturan kuruluşlarca bu işbirliğine ait özel hesaba aktarılan tutarlar, yukarıda sayılan harcamalar kapsamında olmak şartıyla, harcamanın yapıldığı dönemde katkı sağlayan kuruluşların Ar-Ge ve yenilik harcaması olarak kabul edilir.

5.4.4. Ar-Ge İndirimi Uygulaması

¹⁹⁶ Bkz. Danıştay 4.Daire Esas Tarih/No:2005/1121, Karar Tarih/No:2006/118. Söz konusu kararda özetle; Gayrimaddi hak kapsamında olmayan bir kısım laboratuvar ve analiz çalışmaları için yapılan harcamaların (ilaç sektöründe; biyoeşdeğerlik analizleri için yapılan harcamaların gayrimaddi hak olarak kabul edilmemesi gerektiği ve aktifleştirilmesinin mümkün bulunmaması nedeniyle) GVK'nın 40. maddesi uyarınca gider kaydedilmesinin hukuka aykırı bulunmadığıdır.

¹⁹⁷ Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetlere yönelik olarak Ar-Ge Yönetmeliği ile getirilen %20'lik sınırlandırma 5746 Sy. Kanunda bulunmamaktadır. Ayrıca GVK ve KVK'ya Ar-Ge indiriminden faydalanmayı tercih eden mükelleflere yönelik olarak 1 Seri Nolu KVK Genel Tebliğinde de bu yönde bir sınırlandırmaya rastlanmamaktadır.

Ar-Ge Yönetmeliğinin 8. maddesine göre;

- Teknoloji merkezi işletmelerinde,
- Ar-Ge merkezlerinde,
- Kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen Ar-Ge ve yenilik projelerinde ve
- Rekabet öncesi işbirliği projelerinde,
- Teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerce gerçekleştirilen

Ar-Ge ve yenilik harcamalarının tamamı ile 500 ve üzerinde tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli¹⁹⁸ istihdam eden Ar-Ge merkezlerinde ayrıca o yıl yapılan Ar-Ge ve yenilik harcamasının bir önceki yıla göre artışının yarısı, 31/12/2023 tarihine kadar KVK'nın 10. maddesine göre kurum kazancının ve GVK'nın 89. maddesi uyarınca ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılacaktır.

5746 Sy. Kanun kapsamında Ar-Ge indiriminden yararlananlar, GVK'nın 89. maddesinin (9) numaralı bendi ile KVK'nın 10. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi hükmünden ayrıca yararlanamayacaktır¹⁹⁹. Hesaplanan Ar-Ge indirimi tutarı, yıllık gelir ya da kurumlar vergisi beyannameleri ile geçici vergi beyannamelerinin ilgili satırına yazılacaktır.

İlgili dönemde kazancın yetersizliği nedeniyle indirim konusu yapılamayan Ar-Ge indirimi tutarı sonraki hesap dönemlerine devredilir. Devredilen tutarlardan Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten sonraki dönemlere ait olanlar, takip eden yıllarda VUK'a göre her yıl belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınır²⁰⁰.

¹⁹⁸ Ar-Ge personeli tabiri, Ar-Ge faaliyetlerinde doğrudan görevli araştırmacı ve teknisyenleri ifade ettiğinden 500 ve üzeri Ar-Ge personeli sayısına destek personeli dahil edilmeyecektir. Bir işletmenin ayrı yerleşkelerde kurulmuş birden çok Ar-Ge merkezi bulunması hâlinde, işletmenin toplam Ar-Ge personeli sayısı, bu merkezlerde çalışan Ar-Ge personelinin toplamı olarak dikkate alınır.

¹⁹⁹ 5746 Sy. Kanun Md:4/5 ve Ar-Ge Yönetmeliği Md:8/3. (Ar-Ge İndiriminin GVK/KVK'ya göre mi veya 5746 Sy. Kanuna göre mi faydalanılacağı yönündeki tercihin Ar-Ge projesinin tamamı bazında yapılması gerektiği kanaatindeyiz. Aynı projeden dolayı bazen GVK/KVK bazen de 5746 Sy. Kanun'un tercih edilemeyecektir. Bu yöndeki görüş için Bkz. Muzaffer Küçük, "Mevcut Ar-Ge Teşvik Müessesesi 5746 Sy. Kanunla Geliştirild.", **Vergi Dünyası**, S.323(Temmuz-2008), s.66.)

²⁰⁰ Kazancın yetersizliği nedeniyle indirim konusu yapılamayan Ar-Ge indirimi tutarının sonraki hesap

Ar-Ge indirimi uygulaması ihtiyari olup, kazanç varken indirilmeyen Ar-Ge harcaması indirim yapılmamış olması gerekçesiyle sonraki yıl veya yıllardaki kazançlardan indirilemez²⁰¹.

5.4.5. Ek Ar-Ge İndirimi Uygulaması

5746 Sy. Kanununun 3. maddesine göre, 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 da indirim konusu yapılabilecektir²⁰².

Örneğin, 2007 yılında yapılan Ar-Ge harcaması 10 birim, 2008 de yapılan Ar-Ge harcaması 20 birim ise; 2008 yılında yararlanılacak Ar-Ge indirimi $\{ 20 + [(20-10) \times \frac{1}{2}] = \}$ 25 birim olarak hesaplanacaktır.

Ek Ar-Ge indiriminden yararlanılabilmesi için, bir önceki yılda Ar-Ge faaliyetlerinin bulunması ve bu faaliyet ile ilgili olarak Ar-Ge harcamasının yapılmış olması gerekir. Bir başka ifade ile önceki yıl Ar-Ge harcamaları tutarı sıfır olan mükellefler ek Ar-Ge indirimi hesaplamayacaklardır.

5746 Sy. Kanunda düzenlenen ek Ar-Ge indirimi sadece, 500 ve üzerinde tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam eden Ar-Ge merkezlerinde yapılan Ar-Ge ve yenilik harcamaları yararlanacaktır. Bir işletmenin ayrı yerleşkelerde kurulmuş birden çok Ar-Ge merkezi bulunması hâlinde, işletmenin toplam Ar-Ge personeli sayısı, bu merkezlerde çalışan Ar-Ge personelinin toplamı olarak dikkate alınacaktır.

5746 Sy. Kanun uygulamasında, 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 yurtdışında araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan ve en az elli tam zaman

dönemlerine devredeceğine ilişkin gerek 5746 Sy. Kanun'un 3/1. maddesinde gerekse Ar-Ge Yönetmeliğinin 8/5. maddesinde yer alan hükümlerde gelir vergisi mükellefleri yönünden sınırlandırıcı bir durum bulunmamaktadır. Bir başka ifadeyle gelir vergisi mükelleflerinden Ar-Ge indiriminden 5746 Sy. Kanun hükümlerine göre faydalanmayı tercih edenlerde; kazancın(ticari) yetersizliği nedeniyle indirim konusu yapılamayan Ar-Ge indirimi tutarı sonraki hesap dönemlerine devredecektir. Ayrıca devredilen tutarlardan Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten sonraki dönemlere ait olanlar, takip eden yıllarda Vergi Usul Kanununa göre her yıl belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınacaktır.

²⁰¹ Volkan Aksoyoğlu, "5746 Sy. Kanun Sonrası Ar-Ge İndirimi Uygulaması ve Getirilen Yeni Teşvikler", **Maliye Postası**, S. Ağustos 2008, s.88. --- Sistem YMM ve Denetim, **Ar-Ge'nin Dünü Bugünü ve Yarını**, Bilgilendirme Kitapçığı, s.54.

²⁰² Vural, s.498

eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam eden, yeterli Ar-Ge birikimi ve yeteneği olan birimleri ifade etmektedir.

5.4.6. Kazancın Yeterli Olmaması Nedeniyle Yararlanılmayan Ar-Ge İndiriminin Sonraki Dönemlere Devredilmesi

KVK'nın "Diğer İndirimler" başlıklı 10. maddesinde 10 bent halinde belirtilen indirim unsurları, maddede belirtilen bent sırasına uyularak kurum kazancından indirilecektir. Maddede sayılan Ar-Ge indirimi dışındaki indirimler, kurum kazancının yeterli olması halinde indirilecek, indirilemeyen kısımlar ise sonraki yıllara devredilmeyecektir. Söz konusu maddenin Ar-Ge indirimi ile ilgili (1-a) bendinde; matrahın yetersiz olması nedeniyle ilgili dönemde indirim konusu yapılamayan Ar-Ge indirimi tutarının, sonraki hesap dönemlerine devredeceği açıkça belirtilmiştir.

Öte yandan, 5746 Sy. Kanun'un 3. maddesinde gelir veya kurumlar vergisi mükellefi ayrımı yapılmaksızın, kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili hesap döneminde indirim konusu yapılamayan Ar-Ge indirimi tutarlarının sonraki hesap dönemlerine devredeceği ve ayrıca devreden tutarların, takip eden yıllarda 213 Sy. VUK'a göre her yıl belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla, Ar-Ge indiriminden 5746 Sy. Kanun hükümleri çerçevesinde faydalanmak isteyen gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince; kazanç yetersizliği nedeniyle ilgili yılda indiremedikleri Ar-Ge indirimi hakkı izleyen yıllara devredilecek ve devredilen tutarlar izleyen yıllarda yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınacaktır.

Zarar mahsubunda, mahsup hakkı beş yılla sınırlandırılmışken, Ar-Ge indiriminin sonraki yıllara devrinde ise böyle bir sınırlama söz konusu değildir. Dolayısıyla, ilgili olduğu yılda yararlanılmayan indirim tutarı Ar-Ge indirimi tutarı süre sınırı olmaksızın sonraki yıllara devredilebilecektir²⁰³.

5.4.7. 5746 Sayılı Kanuna Göre Ar-Ge Harcamalarının Muhasebeleştirilmesi

²⁰³ Vural, s.501.

5746 Sy. Kanun hükümleri çerçevesinde Ar-Ge indirimini tercih eden mükelleflerce, Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamındaki harcamalar bir gayrimaddi hakka yönelik olsun veya olmasın, Ar-Ge projesi devamı süresince öncelikle aktifleştirilmek ve VUK hükümlerine göre amortisman yoluyla itfa edilerek giderleştirilmesi öngörülmüştür²⁰⁴. Projelerin tamamlanmasına zorunlu nedenlerle imkan kalmaması veya projenin başarısızlıkla sonuçlanması nedeniyle iktisadi kıymet oluşmaması hallerinde, Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında yapılan ve önceki yıllarda aktifleştirilmiş olan tutarlar doğrudan gider yazılır²⁰⁵.

5746 Sy. Kanun çerçevesinde, işletme içinde yürütülen Ar-Ge faaliyetleri dolayısıyla yapılacak harcamaların aşağıdaki ana başlıklar halinde muhasebeleştirilmesi (aktifleştirilmesi ve/veya giderleştirilmesi) uygulaması açıklanmıştır.

5.4.7.1. Aynı Yıl İçinde Biten Projelere İlişkin Ar-Ge Harcamalarının Muhasebeleştirilmesi

Projenin devamı süresince bir gayrimaddi hakka yönelik olsun veya olmasın yapılan ve Ar-Ge harcamaları öncelikle aktifleştirilecektir (5746 Sy. Kanun Md:3). Bu nedenle, yıl içinde harcamalar yapıldıkça öncelikle *263 Araştırma Geliştirme Giderleri* hesabının borcuna kaydedilerek aktifleştirilecektir. Projenin aynı yıl içinde tamamlanıp bir iktisadi kıymete (maddi ve/veya maddi olmayan bir duran varlığa) dönüşmesi durumunda, bu hesapta birikmiş olan tutarlar; oluşan duran varlığın mahiyetine göre

²⁰⁴ 5746 Sy. Kanun Md. 3/1 ve Ar-Ge Yönetmeliği Md. 8/6.

²⁰⁵ 5746 Sy. Kanun ile Ar-Ge projesi çerçevesinde yapılan harcamaların öncelikle aktifleştirilmesi ve VUK hükümlerine göre amortisman yoluyla itfa edilerek, giderleştirilmesinin öngörülmüş olması, "Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı Hakkında Tebliğ (TMS-38) in 54 ila 59. paragraflarında araştırma ve geliştirme giderleri ile ilgili belirtilen muhasebeleştirme ilkelerine uygun düşmemektedir. TMS-38'e göre; bir varlığın maddi olmayan duran varlık olarak aktifleştirilmesi için; maddi olmayan duran varlık tanımına (belirlenebilirlik, kontrol, gelecekte beklenen ekonomik yarar) uyması ve muhasebeleştirilme kriterlerini (varlıktan beklenen ekonomik yararın işletme için gerçekleşmesi ihtimalinin olması ve varlığın maliyetinin güvenilir şekilde ölçülebilmesi) taşıması gerekir (TMS-38/18). Ayrıca söz konusu tebliğde; **araştırma** safhasına ilişkin harcamaların doğrudan giderleştirileceği(TMS-38/54), aktifleştirilmeyeceği, **geliştirme** safhasına ait harcamalarının ise tebliğde belirtilen koşulları taşıması kaydıyla aktifleştirileceği(TMS-38/57) belirtilmiştir. Bu koşullar; **a- Maddi olmayan duran varlığın kullanıma veya satışa hazır hale gelebilmesi için tamamlanmasının teknik olarak mümkün olması, b- İşletmenin maddi olmayan duran varlığı tamamlama ve bu varlığı kullanma veya satma niyetinin bulunması, c- Maddi olmayan duran varlığı kullanma veya satma imkanının bulunması, d- Maddi olmayan duran varlığın muhtemel gelecek ekonomik faydayı nasıl sağlayacağını belirli olması. Ayrıca, maddi olmayan duran varlığın ürününün veya kendisinin bir piyasasının olması ya da işletme bünyesinde kullanılacak olması durumunda buna elverişli olması, e-Geliştirme safhasını tamamlamak ve maddi olmayan duran varlığı kullanmak veya satmak için yeterli teknik, mali ve diğer kaynakların mevcut olması, f- Geliştirme sürecinde maddi olmayan duran varlıkla ilgili yapılan harcamaların güvenilir bir biçimde ölçülebilir olmasıdır.**

(Bkz. Altar Çalışaneller, "Ar-Ge Teşviklerinin Türkiye Muhasebe Standartları, Vergi Mevzuatı ve 5746 Sy. Kanun Kapsamında Örneklerle İncelenmesi (II), **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S.71 (Kasım-2009), s.292-293.)

oluşan iktisadi kıymetin mahiyetine göre maddi veya maddi olmayan duran varlık hesabının borcuna aktarılarak aktifleştirilir. Oluşan iktisadi kıymetin faydalı ömrüne göre VUK hükümleri çerçevesinde; *257 Birikmiş Amortismanlar(-)* veya *268 Birikmiş Amortismanlar (-)* hesaplarının alacağına ve *750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri* hesabının borcuna kaydedilerek amortisman ayırma işlemi yapılacaktır. Dönem sonunda, 750 nolu hesapta bulunan amortisman tutarları *751 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Yansıtma* hesabı aracılığı ile *630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri* hesabına aktarılarak dönem gideri olarak dikkate alınacaktır. 750 ve 751 nolu hesaplar karşılıklı olarak dönem sonunda kapatılacaktır. Proje sonunda bir iktisadi kıymet oluşmaz, projeden vazgeçilir veya projenin tamamlanmasına imkan kalmazsa daha önceden aktifleştirilmiş olan tutarların giderleştirilebilmesi mümkündür.

5.4.7.2. Aynı Yıl İçinde Bitmeyen Projelere İlişkin Ar-Ge Harcamalarının Muhasebeleştirilmesi

Projenin devamı süresince bir gayrimaddi hakka yönelik olsun veya olmasın yapılan ve Ar-Ge harcamaları öncelikle aktifleştirilecektir(5746 Sy. Kanun Md:3). Bu nedenle, yıl içinde harcamalar yapıldıkça öncelikle *263 Araştırma Geliştirme Giderleri* (veya bizce *258 Yapılmakta Olan Yatırımlar* hesabı da olabilir.) hesabının borcuna kaydedilerek aktifleştirilecektir. Proje devamı süresince (projenin, olumlu veya olumsuz bir şekilde sona ermeden) bu hesaplar kullanılacak, bu hesaplarla ilintili olarak gider veya amortisman ayırma işlemi yapılmayacaktır. Projenin tamamlanıp bir duran varlığa (iktisadi kıymete) dönüştürülmesi halinde; oluşan duran varlığın mahiyetine göre maddi veya maddi olmayan duran varlık hesabının borcuna aktarılarak aktifleştirilecektir.

Maddi veya maddi olmayan duran varlık olarak aktifleştirilen varlığın faydalı ömrüne göre VUK hükümleri çerçevesinde amortisman tabi tutulacaktır. Amortisman ayırma işlemi duran varlığın mahiyetine göre; *257 Birikmiş Amortismanlar (-)* veya *268 Birikmiş Amortismanlar (-)* hesabının alacağına ve *750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri* hesabının borcuna kaydedilerek amortisman ayırma işlemi yapılacaktır. Dönem sonunda, 750 nolu hesapta bulunan amortisman tutarları 751 nolu hesap aracılığı ile *630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri* hesabına aktarılarak dönem gideri olarak dikkate alınacaktır. 750 ve 751 nolu hesaplar karşılıklı olarak dönem sonunda kapatılacaktır.

Proje sonunda bir iktisadi kıymet oluşmaz, projeden vazgeçilir veya projenin tamamlanmasına imkan kalmazsa daha önceden aktifleştirilmiş olan tutarların

tamamının giderleştirilebilmesi mümkündür. Projenin devamı süresince; 263 (veya 258) nolu hesapta aktifleştirilen Ar-Ge harcamalarının tamamı üzerinden %100 oranında hesaplanacak Ar-Ge indirim, ticari kazancın veya kurum kazancının tespitinde beyannamede ayrıca gösterilmesi şartıyla indirim konusu yapılabilecektir. Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılan amortisman tabi iktisadi kıymetlere (ATİK: Bina, makine-tesis ve cihazlar, taşıtlar, döşeme ve demirbaş gibi maddi ve maddi olmayan duran varlıklar) yönelik harcama tutarları yerine bunlara ait amortisman tutarlarının Ar-Ge indirimine konu edilmesi gerekmektedir²⁰⁶.

Burada şu hususu belirtmesinde fayda görmekteyiz: Ar-Ge projesinin devamı süresince yapılan ve aktifleştirilmiş olan (dönem içerisinde gider kayıtlarına intikal ettirilmesi mümkün olmayan) Ar-Ge harcamalarının, harcamanın yapıldığı yıla ilişkin ticari ve/veya kurum kazancının tespitinde Ar-Ge İndirimi olarak dikkate alınması nedeniyle; projenin tamamlanmasından ve amortisman ayırmaya ilişkin koşulların sağlanmaya başlanmasından sonraki dönemlerinde; hesaplanacak amortisman tutarlarının, izleyen dönemlerde tekrar Ar-Ge indirimine konu edilmemesi gerekir. Aksi takdirde, bir harcama dolayısıyla mükerrer olarak Ar-Ge indiriminden faydalanılmış olacaktır.

5.4.8. Ar-Ge ve Yenilik Projelerinin Devredilmesi Durumunda Ar-Ge İndirimi

Ar-Ge Yönetmeliği'nin 8. maddesinin 8 ve 9 numaralı fıkralarına göre; tamamlanmamış Ar-Ge ve yenilik projesinin devredilmesi halinde, devri gerçekleştiren işletmelerce aktifleştirilen tutarlar kazanç tutarının tespitinde maliyet unsuru olarak dikkate alınır. Ar-Ge ve yenilik projesini devralan işletmelerce devir tarihinden sonra proje kapsamında yapılan harcamalar Ar-Ge indirimine konu olur. Projenin devri için ayrıca bir bedel ödenmişse, bu bedel Ar-Ge indirimine konu edilemez. Tamamlanmış bir Ar-Ge ve yenilik projesinin devredilmesi durumunda, Ar-Ge ve yenilik projesini devralan işletme Ar-Ge indiriminden yararlanamaz.

5.4.9. Ar-Ge ve Yenilik Faaliyetlerine Dışarıdan Alınan Desteklerin Ar-Ge İndirimi Karşısındaki Durumu

²⁰⁶ Ar-Ge Yönetmeliği Md. 7/b

5746 Sy. Kanun'un 3. maddesinin 7. fıkrasında ve Ar-Ge Yönetmeliği'nin 8. maddesinin 10 numaralı fıkrasında belirtilen hükümler gereğince; Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde bulunanların; kamu kurum ve kuruluşları, kanunla kurulan vakıflar veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar ile uluslararası fonlardan, aldıkları destekler bir Özel Fon hesabında tutulacaktır. Bu fonda yer alan tutarlar, GVK ve KVK'ya göre vergiye tabi kazancın tespitinde gelir, Ar-Ge indirimi tutarının tespitinde de Ar-Ge harcaması olarak dikkate alınmayacaktır²⁰⁷. Bu şekilde sağlanan karşılıksız fonlardan yapılan harcamalar, yapıldığı yere göre doğrudan gider ya da amortismanına tabi iktisadi kıymet olarak muhasebeleştirilir. Özel fon hesabında muhasebeleştirilen destek tutarları bu hesabın elde edildiği hesap dönemini izleyen 5 yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler yönünden vergi ziyayı doğmuş sayılır ve ziyaa uğratılmış vergiler gecikme faizi ve vergi ziyayı cezası ile birlikte tahsil edilir²⁰⁸.

5.4.10. Ar-Ge İndiriminde İzlenecek Yöntem

Ar-Ge Yönetmeliği'nin 9. maddesine göre; Ar-Ge indiriminden yararlanacak mükellefler, gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi ekinde aşağıda belirtilen belgeleri bağlı bulunan vergi dairesine vereceklerdir.

1. 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

²⁰⁷ Çalışmamızın 3.9. bölümünde belirtildiği üzere; Ar-Ge indiriminden 5746 Sy. Kanun hükümleri yerine GVK ve KVK hükümleri çerçevesinde faydalanmak isteyen mükellefler açısından, 1 Seri No'lu KVK Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar uyarınca; *geri ödeme koşuluyla* sermaye desteği olarak sağlanan destekler, bir borç mahiyetinde olup ticari kazanca dahil edilmesi söz konusu değildir. Ancak, bu mevzuat çerçevesinde *hibe* şeklinde sağlanan destek tutarları ile diğer kurumlardan bu mahiyette sağlanacak her türlü destek tutarları, ticari kazancın bir unsuru olarak kazanca dahil edilecektir. Maliyetleri, bu tür desteklerle karşılanan Ar-Ge harcamaları da Ar-Ge indiriminin hesabında dikkate alınacaktır.

²⁰⁸ 5746 Sy. Kanun Md. 3/7, 4/4 ve Ar-Ge Yönetmeliği Md.23/2.

olup aynı kapsamda Ar-Ge indirimine devam eden işletmelerden, izleyen vergilendirme dönemlerinde bu belgelerin yeniden ibrazı istenmez.

2. Ar-Ge ve yenilik projesi veya projeleri ile rekabet öncesi işbirliği projesi veya projelerinin, teknogirişim sermayesinden yararlanan işletmeler için desteği veren merkezi yönetim kapsamındaki kamu idaresince onaylanmış bulunan proje sözleşmesi ve eki iş planının, Ar-Ge merkezleri ile teknoloji merkezi işletmelerinde yürütülen Ar-Ge ve yenilik projelerinin hangi aşamada bulunduğu, bu projelerin veya iş planının uygulama durumuna ilişkin belgeler,
3. Ar-Ge indirimine konu olan harcamaların ana gruplar itibarıyla yıllık tutarları ve ayrıntılı dökümünü gösteren liste,
4. 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,
5. 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 TÜBİTAK tarafından onaylanmış olması gerekir.

Ar-Ge merkezlerinde ve rekabet öncesi işbirliği projelerinde Ar-Ge indiriminin uygulanabilmesi için yukarıda belirtilen belgeleri de içeren yeminli malî müşavir tasdik raporunun ilgili mevzuatta belirtilen süre içinde bağlı bulunulan vergi dairesine verilmesi zorunlu olup, Ar-Ge merkezleri ve rekabet öncesi işbirliği projeleri için yukarıda sayılan belgelerin beyannameyle birlikte ayrıca verilmesi istenilmez. Söz konusu belgelere tam tasdik raporu ekinde yer verilmiş olması durumunda, Ar-Ge indirimine ilişkin olarak ayrıca tasdik raporu düzenlenmesine gerek yoktur.

5.4.11. 5746 Sayılı Kanun Uygulamasında Ar-Ge Harcamalarının Aktifleştirilmesi

5746 Sy. Kanun uygulamasında; Ar-Ge harcamasının bir gayrimaddi hakka yönelik olup olmadığına bir önemi olmaksızın öncelikle aktifleştirilecektir. Proje sonunda bir iktisadi kıymet oluşmaması, projeden vazgeçilmesi veya projenin tamamlanmasına imkan kalmaması halinde daha önceden aktifleştirilmiş olan tutarlar giderleştirilecektir.

5746 sayılı Kanun ile Ar-Ge harcamalarının öncelikle aktifleştirilmesi, muhasebe standartları açısından değerlendirildiğinde paralellik arz etmediği görülmektedir. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nca uluslararası muhasebe standartları baz alınarak hazırlanan *Türkiye Muhasebe Standardı (TMS-38) Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı*²⁰⁹'nın "Kapsam" başlıklı bölümünün 5 numaralı fıkrasında; söz konusu standardın araştırma ve geliştirme faaliyetleri için yapılan harcamalara da uygulanacağı²¹⁰, "Tanımlar" başlıklı bölümünde; araştırma kavramının yeni bir bilimsel ya da teknik bir bilgi ve anlayış kazanma amacıyla üstlenilen özgün ve planlı incelemeyi, geliştirme kavramının ise ticari üretim ya da kullanıma başlamadan önce, yeni veya önemli ölçüde geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem ya da hizmetlerin üretim planı veya tasarımında araştırma sonuçları ya da diğer bilgilerin uygulanmasını ifade ettiği belirtilmiştir. TMS-38/10'a göre; bu standardın kapsamı içindeki bir kalem maddi olmayan duran varlık tanımına (belirlenebilirlik, kontrol, gelecekteki ekonomik yararın varlığı²¹¹) uymaz ve muhabeleştirme kriterlerini

²⁰⁹ RG T/S : 17/03/2006 / 26111.

²¹⁰ Mahmut Yardımcıoğlu, Nuray Demirel ve Veli Özer, "Araştırma-Geliştirme Harcamalarının ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların TMS-38, Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve SPK Tebliği'ne Göre Muhasebeleştirilmesi İşlemlerinin Karşılaştırılması", **Mali Çözüm**, S.85 (Ocak-Şubat/2008), s.46.

²¹¹ Necdet Sağlam - Salim Şengel ve Bünyamin Öztürk, **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**, Ankara: Maliye Hukuk Yayınları, 2007, s.987-989.

(gelecekteki ekonomik yararların işletme için gerçekleştirilmesinin muhtemel olması, varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi) karşılamaz ise onu elde etmek için ya da işletme içinde yaratmak için katlanılacak harcamalar, oluştukları anda gider olarak muhasebeleştirilir. TMS-38/54'e göre; araştırma'dan (veya işletme içi bir projenin araştırma safhasından) kaynaklanan herhangi bir maddi olmayan duran varlık muhasebeleştirilemez. Araştırma harcamaları gerçekleştiği anda gider²¹² olarak muhasebeleştirilir. Çünkü; işletme içi bir projenin araştırma safhasında, işletmenin gelecekte ekonomik yararlar sağlayacak bir maddi olmayan duran varlığın mevcudiyetini göstermesi mümkün değildir. Araştırma faaliyetlerine örnek olarak;

- Yeni bilgi elde edilmesine yönelik faaliyetler,
- Araştırma bulguları ve diğer bilgilerin uygulanmasına yönelik olarak değerlendirme ve nihai seçim araştırması;
- Malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetler için alternatif araştırması; ve
- Yeni veya geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetlerin olası alternatiflerinin oluşturulması, tasarlanması, değerlendirilmesi ve nihai seçimi. faaliyetleri verilmiştir.

TMS-38/57'ye göre; geliştirme'den (veya işletme bünyesinde yürütülen bir projenin geliştirme safhasından) kaynaklanan harcamalar ise; aşağıdaki koşulların tamamının varlığı halinde maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilecektir:

- Maddi olmayan duran varlığın kullanıma veya satışa hazır hale gelebilmesi için tamamlanmasının teknik olarak mümkün olması.
- İşletmenin maddi olmayan duran varlığı tamamlama ve bu varlığı kullanma veya satma niyetinin bulunması.
- Maddi olmayan duran varlığı kullanma veya satma imkanının bulunması.
- Maddi olmayan duran varlığın muhtemel gelecek ekonomik faydayı nasıl sağlayacağına belirli olması. Ayrıca, maddi olmayan duran varlığın ürününün veya kendisinin bir piyasasının olması ya da işletme bünyesinde kullanılacak olması durumunda buna elverişli olması.

²¹² Refik Yaşar Durusoy, "Devletçe Desteklenen Ar-Ge harcamalarının Niteliği ve Giderleştirilmesi", **Vergi Dünyası**, S.298(Haziran-2006), s.65. / Feriştah Sönmez, "Türkiye Muhasebe Standardı-Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri", **Vergi Dünyası**, S.264(Ağustos-2003), s.190.

- Geliştirme safhasını tamamlamak ve maddi olmayan duran varlığı kullanmak veya satmak için yeterli teknik, mali ve diğer kaynakların mevcut olması.
- Geliştirme sürecinde maddi olmayan duran varlıkla ilgili yapılan harcamaların güvenilir bir biçimde ölçülebilir olması.

Maddi Olmayan Duran Varlıklar başlıklı 9. maddesinde; bilgisayar yazılımı, patentler, telif hakları, sinema filmleri, müşteri listeleri, ipotek hizmeti sunma hakları, balıkçılık lisansları, ithalat kotaları, isim hakları, müşteri ve tedarikçi ilişkileri, müşteri sadakati, pazar payı ve pazarlama hakları olarak belirtilmiştir.

5.5. Gelir Vergisi Stopaj Teşviki Uygulaması

5.5.1. Yasal ve İdari Düzenlemeler

5746 Sy. Kanun'un 3. maddesinin 2 numaralı fıkrasında Ar-Ge personeli ile destek personeline Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri kapsamında elde ettikleri ücretler üzerinden yapılması gereken gelir vergisi stopajına ilişkin stopaj matrahının tespitinde istisna uygulaması getirilmiştir. Konuya ilişkin 5746 Sy. Kanun'un 3. maddesinin 5904 Sy. Kanunun²¹³ 28. maddesiyle değişen 2 numaralı fıkrasında;

“ Gelir vergisi stopajı teşviki: Kamu personeli hariç olmak üzere teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde ve rekabet öncesi işbirliği projelerinde çalışan Ar-Ge ve destek personelinin; bu çalışmalarını karşılığında elde ettikleri ücretlerinin doktorları için yüzde doksanı, diğerleri için yüzde sekseni gelir vergisinden müstesnadır.”

hükmüne ve aynı Kanun'un “Uygulama ve denetim esasları” başlıklı 4. maddesinin 2 ve 5 numaralı fıkralarından da;

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

...

²¹³ RG T/S: 28/02/2009 / 27155 Mükerrer.

(5) Bu Kanun kapsamındaki indirim, istisna, destek ve teşviklerden yararlananlar; 193 Sy. Kanununun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (9) numaralı bendi, 5520 sayılı Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi ve 29/1/2004 tarihli ve 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun aynı mahiyetteki hükümlerinden ayrıca yararlanamazlar.”

hükümlerine yer verilmiştir.

Ayrıca; 5838 Sy. Kanun’un 8. maddesi ile 01.03.2009 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere; GVK’ya Geçici 75. madde eklenmiş olup, madde de aşağıdaki hüküm yer almaktadır.

" 31/12/2013 tarihine kadar, 28/2/2008 tarihli ve 5746 Sy. Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanununun 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 uygulanmaz."

Ar-Ge Yönetmeliği’nin 10. maddesinde de yukarıda hükümlerine yer verilen 5746 Sy. Kanunun konuya ilişkin düzenlemelerinin usul ve esaslar hakkında aynı yönde açıklamalarda bulunulmuştur.

Ar-Ge personeli ile destek personeline Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri kapsamında elde ettikleri ücretler üzerinden yapılması gereken gelir vergisi stopajına ilişkin stopaj matrahının tespitinde istisna uygulamasına ilişkin olarak ayrıca Maliye Bakanlığı’nca 1²¹⁴ ve 2²¹⁵ seri Nolu 5746 Sy. Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Genel Tebliği ile usul ve esasları hakkında açıklamalarda bulunmuştur.

5746 Sy. Kanun, GVK’nın Geçici 75. madde hükmü, Ar-Ge Yönetmeliği ve 5746 Sy. Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Genel Tebliği ile yapılan açıklamalar çerçevesinde; Ar-Ge personeli ile destek personeli Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri kapsamında elde ettikleri ücretlere uygulanacak Gelir Vergisi Stopaj teşvikinin esasları ana başlıklar halinde aşağıda açıklanmıştır.

²¹⁴ RG T/S : 06.08.2008 / 26959.

²¹⁵ RG T/S : 24.03.2009 / 27179.

5.5.2. Gelir Vergisi Stopaj Teşvikinden Yararlanacaklar ve Kapsama Dahil Olan Ücretler

Gelir vergisi stopaj teşvikinden faydalanacak ücretliler olarak, Kanun, Yönetmelik ve Tebliğde;

- Teknoloji merkezi işletmelerinde,
- Ar-Ge merkezlerinde,
- Kamu kurum ve kuruluşlarınca veya kanunla kurulan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen, ya da
- TÜBİTAK tarafından yürütülen;
 - Ar-Ge ve yenilik projelerinde,
 - Rekabet öncesi işbirliği projelerinde ve
 - Teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde çalışan,

Ar-Ge ve destek personeli olarak belirtilmiştir.

Kanun kapsamındaki merkez, işletme ve projelerde çalışan Ar-Ge ve destek personelinin; bu çalışmalarını karşılığında elde ettikleri ücretleri üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisinin²¹⁶ doktoralı olanlar için yüzde doksanı, diğerleri için yüzde sekseni gelir vergisinden müstesnadır. İstisna; Ar-Ge ve destek personelinin, Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri kapsamında yaptıkları çalışmalarını karşılığında elde ettikleri ücretleriyle sınırlıdır. Kapsamdaki personelin başka faaliyetlerde de çalışmaları halinde istisna ücret tutarı, kapsamdaki personelin Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ayırdıkları zamanın toplam çalışma zamanına oranı dikkate alınarak hesaplanır.

Gelir vergisi stopajı teşvikiyle kapsamdaki personelin ücretlerinin bir kısmı vergiden müstesna tutulmuştur. Dolayısıyla teşvik Ar-Ge personeli istihdam eden

²¹⁶ 5838 Sy. Kanun ile GVK'ya eklenen Geçici 75. maddenin yürürlüğe girdiği 01.03.2009 tarihinden önce 5746 Sy. Kanun ile sağlanan Gelir Vergisi Stopaj teşviki uygulamasında 5746 Sy. Kanun'un 3. maddesinin 2 numaralı fıkrasında yer alan "...Ar-Ge ve destek personelinin; bu çalışmalarını karşılığında elde ettikleri ücretlerinin doktoralı olanlar için yüzde doksanı, diğerleri için yüzde sekseni gelir vergisinden müstesnadır." hükmü uyarınca istisna; **ücrete ait vergi matrahına** uygulanmaktaydı. Ancak; GVK'ya eklenen Geçici 75. madde sonrasında "...elde ettikleri ücretleri üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisinin" hükmü yürürlüğe girdiğinden 01.03.2009 tarihinden sonra istisna **ücret matrahı yerine; matrah üzerinden hesaplan gelir vergisinden asgari geçim indirimi tenzil edildikten sonra bulunan tutara** uygulanmaya başlanmıştır. Bu yeni değişiklik sonrasında hazine lehine, hizmet erbabı aleyhine bir durum oluşturulmuş olduğu yönünde görüş için bkz: Zübeyir Bakmaz, "5746 Sy. Kanunla Ar-Ge Personeline Tanınan Gelir Vergisi Stopajı Teşviki (2014 Yılına Kadar) İşveren ve Hazineye Aktarıldı", **Lebib Yalkın**, S.65 (Mayıs-2009), s.131.

işverene değil çalışanlara tanınmış bir teşviktir. Teşvikin işverene yansıyor yansımayacağı, iş akdine ve ücretin net veya brüt olarak karşılaştırılmış olmasına bağlı olarak değişebilecek olup, ücretin brüt olarak belirlendiği durumda teşvikten tamamen ücretlinin yararlanacağı açıktır.

5746 Sy. Kanun'un 4. maddesinde teşvik uygulamasında destek personeli için bir sınırlama getirilmiş ve gelir vergisi istisnasından yararlanacak olan destek personelinin tam zaman eşdeğeri sayısı, toplam tam zamanlı Ar-Ge personeli sayısının % 10'u ile sınırlandırılmıştır.

5746 Sy. Kanun uyarınca Ar-Ge Merkezi belgesi alabilmek için Ar-Ge merkezlerinde en az 50 (elli) tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam edilmesi zorunludur. Bu nedenle, gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanmak için Ar-Ge merkezlerinde en az 50 tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam edilmesi gerekmektedir. Ar-Ge merkezleri dışında, teknoloji merkezi işletmelerinde Ar-Ge ve yenilik projelerinde, teknoloji sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde ve rekabet öncesi işbirliği projelerinde gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanmak için personel sınırlaması bulunmamaktadır.

5746 Sy. Kanun kapsamında gelir vergisi stopaj teşvikinden yararlanan personel için 5084 Sy. Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun²¹⁷ 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 halinde, 5084 Sy. Kanunda öngörülen destek ve teşvik unsurlarından yararlanılabilir.

5.5.3. Teşvik Tutarının Hesaplanması ve Uygulama Usulü

Bir önceki bölümde de açıklandığı üzere istisna; Ar-Ge ve destek personelinin, Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri kapsamında yaptıkları çalışmalar karşılığında elde ettikleri ücretleriyle sınırlıdır. Kapsamdaki personelin başka faaliyetlerde de çalışmaları halinde

²¹⁷ 5084 Sy. Kanun 06.02.2004 tarih ve 25365 Sy. Resmi Gazetede yayımlanmış olup bu Kanun ile Kanun kapsamında yer alan işyerlerinde çalışan ücretlilerin ücretleri üzerinden kesilen gelir vergisinin 31.12.2008 tarihine kadar %100'ü veya %80'inin istisna edilmesi, Sigorta primi işveren paylarının %100'ü veya %80'inin Hazine tarafından karşılanması uygulaması başlatılmıştır. Teşvik uygulamasının süresi; 28.02.2009 tarih ve Mük.27155 Sy. Resmi Gazete'de yayımlanan 5838Sy. Kanun ile yapılan değişiklik ile 31.12.2009 tarihine, 05.02.2010 tarih ve 27484 Sy. Resmi Gazete'de yayımlanan 5951 Sy. Kanun 10. maddesiyle yapılan değişik ile 31.12.2012 tarihine kadar uzatılmıştır.

istisna ücret tutarı, kapsamdaki personelin fiilen Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ayırdıkları zamanın toplam çalışma zamanına oranı dikkate alınarak hesaplanır.

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 tam zaman eşdeğerin hesabında bu kapsamda değerlendirilerek gelir vergisi stopajı teşviki uygulamasında dikkate alınır. Ancak, bir günde 8, haftada 45 saatin üzerindeki çalışma süreleri ile ek çalışma süreleri 50 tam zaman eşdeğerin hesabında dikkate alınmaz. Kısmi çalışma halinde, personelin Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ayırdığı zamanın toplam çalışma zamanına oranı dikkate alınmak suretiyle bulunan ücret tutarları Ar-Ge ve yenilik harcaması olarak dikkate alınır. Kısmi çalışan personelin hafta tatili ve yıllık ücretli izin süreleri dikkate alınmaz.

Ar-Ge merkezinde çalışman tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli sayısı; fiilen çalışan personelin, çalışma sürelerine göre üçer aylık dönemler itibariyle toplam çalışma süresinin, bir kişinin üç aylık tam zamanlı çalışma süresine bölünmesiyle hesaplanır. Bu hesaplama yapılırken bir günde 8, haftada 45 saatin üzerindeki çalışma süreleri hesaplamada dikkate alınmaz. Üçer aylık dönemler, Ar-Ge merkezini bünyesinde bulunduran işletmenin geçici vergilendirme dönemleridir. Üçer aylık geçici vergilendirme dönemleri itibariyle bir personel için 12 haftalık bir sürede haftada 45 saatlik bir çalışma süresi ile (45 saat x 12=)540 saat çalışmış olması gerekir. Bunun 50 kişi olarak hesap edilmesi durumundan (50 kişi x 540 saat=) 27.000 saat olmaktadır. Bu durumda 3 aylık geçici vergilendirme dönemi içinde Ar-Ge merkezinde çalıştırılan personelin çalışma süresinin toplamının 27.000 saatten az olmaması gerekir²¹⁸.

Teşvik uygulamasında istisna, Ar-Ge ve destek personelinin Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında fazla mesai dahil çalıştığı süreye ilişkin ücret matrahı üzerinden hesaplanan gelir vergisinden asgari geçim indirimi tutarı indirildikten sonra kalan tutara uygulanır.

Teşvikten yararlanacak destek personelinin tam zaman eşdeğeri sayısı, toplam tam zamanlı Ar-Ge personeli sayısının % 10'unu geçemez. Destek personelinin tam zaman eşdeğeri sayısı, toplam tam zamanlı Ar-Ge personeli sayısının yüzde onunu

²¹⁸ Sadık Demirbaş, "5746 Sayılı Ar-Ge Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Kapsamında Gelir Vergisi Stopaj Teşviki Uygulaması", **Maliye Postası**, S. Şubat-2009, s.112.

geçmesi halinde düşük ücretlerden başlanılarak hangi personelin faydalanacağı belirlenir. Yararlanacaklar kapsamında olanların ücretleri eşit ise işverenlerce belirleme yapılır. Hesaplamalarda çıkan kesirler tama tamamlanır.

Örnek: (X) Anonim Şirketine ait Ar-Ge merkezinde 2010 Nisan ayında; 73 tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli ve 9 tam zaman eşdeğer destek personeli çalışmakta olup, Ar-Ge personelinin 9'u doktoralıdır. Doktoralı personellere, Ar-Ge faaliyeti kapsamındaki çalışmasına ilişkin 2.000 TL brüt ücret ödenmektedir. Ar-Ge faaliyeti kapsamındaki destek personeline ödenen ücretler ise aşağıdaki gibidir.

1. Destek Personeli	1.000,00
2. Destek Personeli	1.500,00
3. Destek Personeli	1.300,00
4. Destek Personeli	1.800,00
5. Destek Personeli	1.750,00
6. Destek Personeli	1.100,00
7. Destek Personeli	1.350,00
8. Destek Personeli	1.300,00
9. Destek Personeli	1.300,00

(X) A.Ş.'nin bu kapsamda yapacağı ücret ödemelerinden Ar-Ge kapsamında çalıştırılan doktoralı ve bekar personel Bay (A)'ya ait istisna uygulaması aşağıdaki gibi olacaktır.

Brüt Ücret Tutarı	2.000,00 TL
Sosyal Güvenlik İşçi Kesintileri Toplamı (Brüt Ücretin % 14'ü Sos.Güv.İşçi Primi + Brüt Ücretin % 1'i İşsizlik Primi İşçi Payı =) 300 TL	300,00 TL
Gelir Vergisi Matrahı	1.700,00 TL
Hesaplan Gelir Vergisi (%15)	255,00 TL
Asgari Geçim İndirimi Tutarı	54,68 TL
Asgari Geçim İndirimi Tenzil Edildikten Sonra Kalan Gelir Vergisi Tutarı	200,32 TL
Terkin Edilecek Tutar = İstisna Tutarı (%90)	180,29 TL
Vergi Dairesine Ödenecek Tutar	20,03 TL

Terkin tutarına ilişkin hesaplama, Ar-Ge kapsamında çalışan doktoralı ve diğer personelin her biri için ayrı ayrı yapılarak 2 Seri No'lu 5746 Sy. Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Genel Tebliği ekinde yer verilen; "Ek:1 Ar-Ge Kapsamında Gelir Vergisi Stopajı Teşvikine İlişkin Bildirim" tablosunda gösterilecek ve bu bildirimler muhtasar beyanname ekinde ilgili vergi dairesine verilecektir. Mükellefler bu bildirim son sütununda yer alan "Terkin konu Edilecek Tutar" toplamını, verecekleri muhtasar beyannamenin Tablo-1 "Matrah ve Vergi Bildirimi" bölümünün (18/c) no'lu satırında (18/c-Ücret Ödemeleri Üzerinden Yapılan Tevkifatın 5746 Sy. Kanun Gereği Terkin Edilen Tutarı) göstereceklerdir. Bu tutar, muhtasar beyannamenin (17/b) no'lu satırda gösterilen gelir vergisi kesintisi toplamından indirilerek terkin sonrası kalan gelir vergisi tutarı, (19) no'lu satırda gösterilecektir.

Örnekte belirtilen Ar-Ge merkezinde çalışan destek personellerinin tamamının 5746 Sy. Kanun ile öngörülen Gelir Vergisi Stopaj teşvikinden faydalanması imkanı bulunmamakta, sadece Ar-Ge personeli sayısının % 10'una kadar olan -Ar-Ge Yönetmeliğinin 10. maddesinin 2. fıkrasına göre hesaplamalarda çıkan küsüratlı sayılar *tama tama iblağ edilir.*- $(73 / 10 = 7,3)$ 8 adet destek personeli faydalanabilecektir. Geriye kalan 1 adet destek personeli için gerekli koşulların varlığı halinde; 5084 Sy. Kanun ile sağlanan stopaj teşvikinden faydalanabilmesi imkanı bulunmaktadır. 5746 Sy. Kanun ile öngörülen Gelir Vergisi Stopaj teşvikinden faydalanacak destek personelinin seçimine en düşük ücretliden başlanacak olup bunlar sırasıyla 1, 6, 3, 8, 9, 7, 2, ve 5 numaralı destek personelidir. 4 numaralı destek personeli ise bu teşvikten faydalanamayacaktır.

5.5.4. Gelir Vergisi Stopaj Teşvikinden Yararlanmaya Başlama Zamanı

Gelir vergisi stopajı teşviki uygulaması 01.04.2008 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. 1 Seri No'lu Genel Tebliğde yapılan açıklamaya göre gelir vergisi stopajı teşvikinden;

- 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 başlanarak, 31.12.2023 tarihine kadar²¹⁹ yararlanılabilecektir.

5.5.5. Daha Önce Başlamış Projelerde Teşvikten Yararlanmaya Başlama Zamanı

5746 Sy. Kanun 01.04.2008 tarihinde yürürlüğe girmiş bulunduğu²²⁰ bu tarihten önce başlanılmış olan Ar-Ge ve yenilik projelerinde 01.04.2008 tarihinden önceki vergilendirme dönemlerinde gelir vergisi stopaj teşvikinin uygulanması mümkün değildir.

Bu çerçevede; 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 01.04.2008 tarihinden önce yürürlüğe girmesi halinde de 01.04.2008 tarihinden itibaren gelir vergisi stopaj teşvikinden faydalanılabilecektir. Ar-Ge merkezlerinde yürütülen Ar-Ge ve yenilik projelerinde ise Ar-Ge merkezi belgesinin düzenlendiği tarih (01.04.2008 tarihinden sonraki bir tarih) itibariyle gelir vergisi stopajı teşviki hükümlerinden yararlanılabilecektir.

5.5.6. Teşvik Uygulaması Dışında Kalan Ödemeler

1 Seri No'lu Genel Tebliğde yapılan açıklamaya göre, aşağıda belirtilen ödemelerin gelir vergisi stopaj teşvikinden yararlandırılması imkanı bulunmamaktadır.

- Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamı dışındaki çalışmalara ait ücret ödemeleri.
- Ar-Ge ve yenilik projelerinde görev alan ve/veya işletmelerde çalışan kamu

²¹⁹ Gelir Vergisi Stopaj teşvikinden 31.12.2023 tarihine kadar faydalanılabilecek iken, Sigorta Primi Teşviki uygulaması her işçi bazında sadece işe başladığı tarihten itibaren 5 yıl süre ile uygulanabilecektir. (Bkz: Altar Çalışaneller, "Ar-Ge Teşviklerinin Türkiye Muhasebe Standartları, Vergi Mevzuatı ve 5746 Sayılı Kanun Kapsamında Örneklerle İncelenmesi(1)", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S.70 (Ekim-2009), s.291.

²²⁰ 5746 Sy. Kanun Md.6.

personeline yapılan ücret ödemeleri.

- Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında ay içinde kısmi zamanlı olarak çalışan personelin hak kazanılmış hafta tatili, yıllık ücretli izin ve mazeret izni gibi sürelerle isabet eden ücret ödemeleri.

5.5.7. Gelir Vergisi Stopaj Teşvikinin Sona Erdiği Haller

1 Seri No'lu Genel Tebliğde, aşağıda sayılan hallerde gelir vergisi stopaj teşvikinin sona erdiği haller belirtilmiştir. Tebliğde yapılan açıklamaya göre;

- Ar-Ge merkezlerinde, Kanun'da belirtilen sayıda Ar-Ge personeli istihdam şartının ihlal edildiği geçici vergilendirme dönemi itibariyle,
- 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 itibariyle,

gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanılamayacaktır.

5.5.8. Projenin Devri Halinde Gelir Vergisi Stopajı Teşvikinin Durumu

Tamamlanmamış bir Ar-Ge ve yenilik projesinin devredilmesi durumunda, Ar-Ge ve yenilik projesini devralan işletme, 5746 Sy. Kanun ve Ar-Ge Yönetmeliğinde belirtilen koşulları taşıması kaydıyla; Kanun, Yönetmelik ve Tebliğler ile belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde Ar-Ge ve destek personelinin ücretlerine yönelik olarak gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlandırılması imkanı bulunmaktadır. Tamamlanmış bir Ar-Ge ve yenilik projesinin devralınması halinde, proje tamamlanmış olduğundan devralan işletmenin Ar-Ge ve destek personelinin ücretlerine yönelik olarak gelir vergisi stopajı teşvikinden, faydalanması imkanı bulunmamaktadır.

5.5.9. Diğer Kanunlar İle Öngörülen Gelir Vergisi Stopaj Teşvikinin Durumu

5746 Sy. Kanun'un 4. maddesinin 5 numaralı fıkrasında; bu Kanun kapsamındaki indirim, istisna, destek ve teşviklerden yararlananların; GVK'nın 89. maddesinin birinci fıkrasının (9) numaralı bendi, KVK'nın 10. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi ve 5084 Sy. Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun²²¹ aynı mahiyetteki hükümlerinden ayrıca yararlanamayacakları hükmüne yer verilmiştir.

Bilindiği üzere; 5084 Sy. Kanun ile, Kanun kapsamında yer alan işyerlerinde çalışan ücretlilerin ücretleri üzerinden kesilen gelir vergisinin 31.12.2008 tarihine kadar %100'ü veya %80'inin istisna edilmesi, Sigorta primi işveren paylarının %100'ü veya %80'inin Hazine tarafından karşılanması uygulaması başlatılmıştır²²². 5746 Sy. Kanunun 4. maddesinin 5 numaralı fıkrasında yer alan hüküm gereğince; 5746 Sy. Kanun kapsamında gelir vergisi stopaj teşvikinden yararlanan personel için 5084 Sy. Kanunun aynı mahiyetteki hükümlerinden²²³ aynı vergilendirme dönemi içinde ayrıca yararlanılamayacaktır²²⁴. 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 halinde, 5084 Sy. Kanunda öngörülen destek ve teşvik unsurlarından yararlanılabilir²²⁵.

5.5.10. Şartların İhlali Halinde Gelir Vergisi Stopaj Teşvikinin Durumu

Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde istihdam edilen Ar-Ge personeli ile destek personelinin gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlandırılması çalışmamızın önceki

²²¹ RG T/S : 06.02.2004 / 25365.

²²² Teşvik uygulamasının süresi; 28.02.2009 tarih ve Mükerrer 27155 Sy. Resmi Gazete'de yayımlanan 5838 Sy. Kanun ile yapılan değişiklik ile 31.12.2009 tarihine, 05.02.2010 tarih ve 27484 Sy. Resmi Gazete'de yayımlanan 5951 Sy. Kanun 10. maddesiyle yapılan değişik ile 31.12.2012 tarihine kadar uzatılmıştır.

²²³ 5746 Sy. Kanun ile öngörülen Gelir Vergisi Stopaj Teşviki uygulaması ile 5084 Sy. Kanun ile öngörülen Gelir Vergisi Stopaj teşvikinin **aynı mahiyette olup olmadığı** hususunun tartışmalı olduğunu belirten görüş için Bkz: İmdat Türkay, "Ar-Ge Faaliyetlerine Sağlanan Gelir Vergisi Stopaj Teşvikinin Esasları", **Maliye Postası**, S:Eylül-2008, s.83. / Cevdet Okan Bahar, "Ar-Ge ve Yenilik Projelerinde Çalışan Personelin Ücretlerinde Gelir Vergisi İstisnası", **Yaklaşım**, S.185 (Mayıs-2008), s.148. / Altan Yılmaz, "5746 Sy. Kanunla Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinde İstihdam Edilen Personele Tanınan Gelir Vergisi Stopajı Teşvikinin Uygulama Esasları", **Maliye Postası**, S:Eylül-2008, s.105.

²²⁴ Tahir Erdem, "Ar-Ge Yasası Kapsamında Öngörülen Gelir Vergisi Stopaj Teşviki Uygulaması", **Vergi Sorunları**, S.247 (Nisan-2009), s.172.

²²⁵ Niyazi Özkaya, "5746 Sy. Kanun Sonrasında Ar-Ge Faaliyetlerinde Gelir Vergisi Stopaj Desteği", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S.61 (Ocak-2009), s.106.

bölümlerinde belirtildiği üzere özel şartlara bağlanmıştır. Bu şartlar; kapsama dahil edilen işletmeler ve personel yönünden getirilmiş olan özel şartlardır. Örneğin, bir Ar-Ge merkezinde Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde istihdam edilen Ar-Ge ve destek personeline gelir vergisi stopaj teşvikinin uygulanabilmesi için; asgari Ar-Ge personeli sayısı (tam zaman eşdeğer-TZE- cinsinden Ar-Ge personeli sayısı) olan 50'nin, fiilen ve tam zamanlı olarak çalışan personelin *üçer aylık dönemlerin ortalaması itibariyle* sağlanması gerekir²²⁶. Üçer aylık dönemler itibariyle ortalama Ar-Ge personeli sayısı 50'nin altında olan Ar-Ge merkezlerinde istihdam edilen Ar-Ge ve destek personeline yönelik olarak şartı sağlamayan üç aylık dönemde²²⁷ gelir vergisi stopaj teşvikinden faydalanılması imkanı bulunmamaktadır.

Örneğin; (X) Ar-Ge merkezinde aylar itibariyle tam zaman eşdeğer cinsinden çalışan Ar-Ge personeli sayısı aşağıdaki gibidir:

AYLAR	GÜN SAYISI	TZE Cinsinden İstihdam Edilen Ar-Ge personeli Sayısı	Aylık Ortalama	Üçer Aylık Dönem Toplamı	Üçer Aylık Dönem Ortalaması
2009		A	B=A/ Gün Sayısı (*)	C = Üçer Aylık Dönemlerdeki İstihdam Toplamı	D= C / Üçer Ayların Gün Sayısı Toplamı (**)
Ocak	31	1.555,00	50,16	4.435,00	49,28
Şubat	28	1.100,00	39,29		
Mart	31	1.780,00	57,42		

²²⁶ 5746 Sy. Kanun Md.4/3. Ar-Ge merkezlerinde; Gelir Vergisi Stopaj teşviki uygulamasında ortalama Ar-Ge personeli sayısı hesaplanırken; üç aylık dönemde toplam çalışan Ar-Ge personeli sayısının 90'a bölüneceğine ilişkin bir düzenlemeye gerek Kanun gerekse Yönetmelikte rastlanılmamıştır. Ancak izleyen bölümlerde açıklayacağımız üzere; Sigorta Primi teşviki uygulamasında ise; 25.09.2008 tarih ve 2008-85 nolu SGK Genelgesi'nin 10. başlığında ortalama Ar-Ge personeli sayısı hesaplanırken; üç aylık dönemde toplam çalışan Ar-Ge personeli sayısının 90'a bölüneceği belirtilmiştir. Bu çerçevede çalışmamızın bu bölümünde Gelir Vergisi Stopaj teşviki ile ilgili verilecek örnekte ilgili aydaki ve üç aydaki günler toplamı esas alınarak Ortalama Ar-Ge personeli sayısı hesaplanmıştır.

²²⁷ Aylık muhtasar beyanname veren mükellefler açısından, aylık bazda asgari personel şartını taşıdığı halde üçer aylık dönem ortalaması itibariyle asgari personel şartının gerçekleştirilememiş olan Ar-Ge merkezlerince, gelir vergisi stopajı teşvikinden faydalanılarak verilmiş olan muhtasar beyannamelerin daha sonradan düzeltilerek noksan tahakkuk ettirilmiş olan vergilerin vergi ziyayı cezalı olarak geri aranması kanaatimizce mükelleflere getirilmiş ağır bir yükürdür. Belirtilen durumların oluşmaması adına bizce; 5746 Sy. Kanun ile getirilen Gelir Vergisi Stopaj teşvikinden faydalanmak isteyen Ar-Ge merkezlerine ya muhtasar beyannamelerin 3'er aylık dönemler halinde verilmesi zorunluluğunun sağlanması ya da muhtasar beyannameyi aylık olarak veren işletmelerde asgari personel şartının aylık ortalama bazda aranması gerekir.

Nisan	30	1.350,00	45,00	4.570,00	50,22
Mayıs	31	1.400,00	45,16		
Haziran	30	1.820,00	60,67		
Temmuz	31	1.100,00	35,48	4.400,00	47,83
Ağustos	31	1.400,00	45,16		
Eylül	30	1.900,00	63,33		
Ekim	31	1.800,00	58,06	4.950,00	53,80
Kasım	30	1.700,00	56,67		
Aralık	31	1.450,00	46,77		
<p>(*): Aylık Ortalamanın hesabında ilgili aydaki gün sayısı dikkate alınmıştır.</p> <p>(**): Üçer Aylık Dönem Ortalamasının hesabında ilgili üç aydaki toplam gün sayısı dikkate alınmıştır.</p>					

Tablodan görüldüğü üzere Ocak ve Mart aylarında; Ar-Ge merkezinde istihdam edilen Ar-Ge personeli sayısı, aylık bazda asgari personel şartını sağlanmakla birlikte Şubat ayında istihdamın düşük olması nedeniyle birinci üç aylık dönem olan “Ocak-Şubat-Mart” döneminin ortalaması (49,28) itibariyle asgari personel şartı (50) gerçekleştirilememiştir. Bu nedenle söz konusu Ar-Ge merkezinde Ocak-Şubat ve Mart aylarına ilişkin olarak Ar-Ge ve destek personelinin gelir vergisi stopaj teşvikinden faydalandırılması imkanı bulunmamaktadır.

İkinci üç aylık dönem olan “Nisan-Mayıs-Haziran” dönemine baktığımızda; Nisan ve Mayıs aylarında asgari personel şartı gerçekleşmediği halde, Haziran ayında istihdamın artırılması nedeniyle ikinci üç aylık dönemin ortalaması (50,22) itibariyle asgari personel şartı gerçekleştirilmiştir. Bu nedenle söz konusu Ar-Ge merkezinde Nisan, Mayıs ve Haziran aylarına ilişkin olarak Ar-Ge ve destek personelinin gelir vergisi stopaj teşvikinden faydalandırılması imkanı bulunmaktadır.

Üçüncü üç aylık dönem birinci üç aylık dönem ile, dördüncü üç aylık dönemde ikinci üç aylık dönemde belirtilen özellikleri taşıdıklarından; üçüncü üç aylık dönem olan Temmuz, Ağustos ve Eylül aylarında gelir vergisi stopajı teşvikinden faydalanılamayacak, Ekim, Kasım ve Aralık aylarında ise gelir vergisi stopajı teşvikinden faydalanılabilecektir.

5746 Sy. Kanun’da öngörülen şartları taşımadığı halde gelir vergisi stopajı teşvikinden faydalanılması durumunda, zamanında tahakkuk ettirilmemiş gelir vergisi

yönünden vergi ziyai doğmuş sayılır²²⁸. Eksik tahakkuk eden ve gelir vergisi tutarının gecikme faizi ve vergi ziyai cezalı olarak vergi dairesine ödenmesi gerekir²²⁹.

5.6. Damga Vergisi İstisnası Uygulaması

5.6.1. Yasal ve İdari Düzenlemeler

5746 Sy. Kanun'un 3. maddesinin 4 numaralı fıkrasında; Kanun kapsamındaki her türlü Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile ilgili olarak düzenlenen kağıtların damga vergisinden istisna olduğu hüküm altına alınmıştır. Aynı Kanun'un 4. maddesinin 4 numaralı fıkrasında; Kanunda öngörülen şartların ihlali veya teşvik ve destek unsurlarının amacı dışında kullanılması halinde, zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler yönünden vergi ziyai doğmuş sayılacağı belirtilmiştir.

Ar-Ge Yönetmeliği'nin 13. maddesinde damga vergisi istisnası uygulamasına ilişkin usul ve esaslar hakkında açıklamalarda bulunulmuştur. 5746 Sy. Kanun kapsamındaki Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile ilgili olarak düzenlenen kağıtlara damga vergisi istisnası uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar hakkında Maliye Bakanlığı'nca 3²³⁰ Seri No'lu 5746 Sy. *Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Genel Tebliği*'nde açıklamalarda bulunulmuştur.

5746 Sy. Kanun, Ar-Ge Yönetmeliği ve 3 Seri No'lu 5746 Sy. *Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Genel Tebliği* ile yapılan açıklamalar çerçevesinde; Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile ilgili olarak düzenlenen kağıtlara ilişkin damga vergisi istisnası uygulamasına ilişkin usul ve esasları ana başlıklar halinde aşağıda açıklanmıştır.

5.6.2. Uygulama Esasları

5746 Sy. Kanun'un 3. maddesinin (4) numaralı fıkrası uyarınca, bu Kanun ve ilgili yönetmelikte kapsam ve sınırları belirtilen Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile ilgili

²²⁸ 5746 Sy. Kanun Md.4/4.

²²⁹ Vergi Ziyai Cezasına maruz kalmamak adına; 213 Sy. VUK'un 371. maddesinde belirtilen şartların sağlanması koşuluyla Pişmanlık müessesesinden faydalanılması imkanı bulunduğu kanaatindeyiz. Zira; aylık olarak asgari personel şartını taşıyan bir Ar-Ge merkezinin üçer aylık dönem itibarıyla bu şartı yerine getirememesi halinde; gelir vergisi stopaj teşvikinden faydalanılmış olduğu aylara ilişkin olarak Pişmanlık müessesesinden faydalanılması mükellefler lehine bulunmaktadır. Bu durumda sadece noksan tahakkuk ettirilen vergi, gecikme faizi ile birlikte vergi dairesine ödenecek olup, vergi ziyai cezasının ise ödemesi yapılmayacaktır.

²³⁰ RG T/S : 07.07.2009 / 27281.

olarak düzenlenen kağıtlar damga vergisinden istisnadır. Bu çerçevede 5746 Sy. Kanun ve Yönetmelik kapsamındaki Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde²³¹ istihdam edilen personele münhasıran bu görevleri ile ilgili olarak yapılan ücret ödemeleri nedeniyle düzenlenen kağıtlara da istisna uygulanacaktır.

5746 Sy. Kanun kapsamında Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile ilgili olarak düzenlenen kağıtlara; noter, resmi daireler, diğer kamu kurum ve kuruluşları gibi kurum ve kuruluşlarca, damga vergisi istisnası 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 Teknoloji Geliştirme Merkezi (TEKMER) Müdürlüğü,
- Uluslararası fonlarca desteklenen ya da Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu (TÜBİTAK) tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projeleri için TÜBİTAK,

tarafından onaylı listenin, mükellef tarafından işlem esnasında bu işlemi yapacak kurum ve kuruluşlara ibraz edilmesi yeterli olup söz konusu kurum ve kuruluşlarca başkaca bir belge aranmayacaktır. Ancak, işleme konu edilecek kağıtların Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında olduğunun onaylı listeden anlaşılması gerekmektedir. Onaylı listenin işlem esnasında ibraz edilmemesi halinde, işlem yapanlarca istisna uygulanması mümkün bulunmamakta ve kağıda ilişkin damga vergisi ilgililerce ödenecektir.

5.6.3. İstisna Uygulamasının Başlangıcı

01.04.2008 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe giren 5746 Sy. Kanun ve bu Kanunun uygulama usul ve esaslarını düzenleyen ilgili yönetmelik çerçevesinde;

- Ar-Ge merkezlerinde, Ar-Ge merkezi belgesinin düzenlendiği,

²³¹ 5746 Sy. Kanun uygulamasında Ar-Ge faaliyeti ve yenilik faaliyeti kavramlarının tanımlarına çalışmamızın 5.4.1. ve 5.4.2. bölümlerinde yer verilmiştir.

- Rekabet öncesi işbirliği projelerinde, proje sözleşmesinin yürürlüğe girdiği,
- Teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge ve yenilik projesinin onaylandığı,
- Kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan vakıflar tarafından desteklenen veya TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, bu projelere yönelik destek karar yazısının düzenlendiği veya proje sözleşmesinin yürürlüğe girdiği,
- Uluslararası fonlarca desteklenen Ar-Ge ve yenilik projeleri için TÜBİTAK'ın onay yazısının düzenlendiği,
- Teknogirişim sermaye desteklerinde, kamu idaresi tarafından iş planının onaylandığı, tarihten itibaren Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile ilgili olarak düzenlenen kağıtlara damga vergisi istisnası uygulanabilecektir.

Ancak, söz konusu kağıtların, noter, resmi daire, diğer kamu kurum ve kuruluşları gibi kurum ve kuruluşlar nezdinde işlem görmesi durumunda, bu kurum ve kuruluşlarca damga vergisi istisnası uygulanabilmesi için onaylı listenin ibrazının aranacağı tabiidir.

5.6.4. İstisna Uygulamasının Sona Erdiği Haller

5746 Sy. Kanun ve Ar-Ge Yönetmeliği hükümleri uyarınca,

- Ar-Ge merkezi hüviyetini haiz işletmeler bakımından, Ar-Ge merkezi olma şartlarının kaybedilmesi, şartların ihlal edilmesi veya destek ve teşviklerin amacı dışında kullanılması halinde, şartların kaybedildiği, ihlalin gerçekleştiği veya destek ve teşviklerin amacı dışında kullanıldığı tarihten,
- Rekabet öncesi işbirliği projesinde, projenin herhangi bir nedenle sona ermesi halinde bu tarihten, proje sözleşmesinin iptal edilmesi halinde ise denetimin başlama tarihinden,
- 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,
- 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,

- Teknogirişim sermaye desteklerinde, onaylanan iş planına kamu idaresi tarafından verilen desteğin son bulduğu tarihten, itibaren damga vergisi istisnasından yararlanılamayacaktır.

5.6.5. İşlem Yapan Kurum ve Kuruluşların Sorumluluğu

Damga vergisi istisnası uygulayarak işlem yapan noter, resmi daireler, diğer kamu kurum ve kuruluşları gibi kurum ve kuruluşların; Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ilişkin olarak düzenlenen kağıtlarla ilgili olup istisna uygulanması sebebiyle ilgililerine ödetilmeyen veya ödeme sırasında tevkif edilmeyen damga vergilerine ilişkin olarak vergiye tabi kağıdın düzenlendiği tarihi takip eden 1 ay içinde 3 Seri No'lu Tebliğin ekinde yer alan "Ar-Ge ve Yenilik Faaliyetleri ile İlgili Olarak Damga Vergisi İstisnasından Yararlanana Ait Bildirim"i doldurmak suretiyle, ilgililerin gelir veya kurumlar vergisi bakımından bağlı buldukları vergi dairesine vermeleri zorunludur. Damga vergisi istisnası uygulanan kağıtların, düzenlenme tarihinden itibaren 1 aylık sürenin geçirilmemesi kaydıyla, aynı bildirim ile toplu olarak bildirilmesi mümkün bulunmaktadır.

5746 Sy. Kanun uyarınca gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında yer alan Ar-Ge ve destek personeline yapılan ücret ödemeleri için gelir vergisi stopajı teşvikine ilişkin bildirim verilmesi halinde, damga vergisi istisnası da uygulanan bu ücret ödemeleri nedeniyle düzenlenen kağıtlar için ayrıca bildirim verme yükümlülüğü bulunmamaktadır. Ancak, gelir vergisi stopajı teşvikine ilişkin bildirim dahil edilmeyen personele ödenen ücretlere dair kağıtlara damga vergisi istisnası uygulanması durumunda, bu kağıtlar için muhtasar beyannamenin verildiği vergi dairesine ayrıca bildirim verilecektir.

5.6.6. Tebliğ Tarihinden Önce Damga Vergisi İstisnasının Durumu

5746 Sy. Kanun'un yürürlüğe girdiği tarih olan 01.04.2008 ile Damga Vergisi İstisnasına ilişkin uygulama usul ve esasların Maliye Bakanlığı'nca belirlenmesine ilişkin 3 Seri No'lu Tebliğin yürürlüğe girdiği 07.07.2009 tarihi arasındaki vergilendirme dönemlerinde de 5746 Sy. Kanun ve Ar-Ge yönetmeliğinde belirtilen Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile ilgili olarak düzenlenen kağıtlara damga vergisi istisnası uygulanabilecektir.

Bu çerçevede Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile ilgili olarak düzenlenen kağıtlara damga vergisi istisnası uygulayarak işlem yapan kurum ve kuruluşlar tarafından 3 Seri No'lu Tebliğ ile getirilen bildirim verme zorunluluğunun 3 Seri No'lu Tebliğin yayımlandığı tarihi takip eden 3 ay içinde (07.10.2009 tarihine kadar) yerine getirilmesi gerekmektedir²³².

5.6.7. Şartların İhlali Halinde Damga Vergisi İstisnasının Durumu

Destek ve teşvik unsurlarının amacı dışında kullanılması, şartların ihlali veya projelere yönelik değerlendirme raporlarının olumsuz olmasının tespit edilmesi halinde, Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ilişkin zamanında tahakkuk ettirilmemiş damga vergisi yönünden vergi ziyayı doğmuş sayılır ve ziyaa uğratılmış vergiler gecikme faizi ve vergi ziyayı cezasıyla birlikte tahsil edilir²³³. İşlem esnasında istisna uygulanırken, söz konusu listenin ibraz edilmiş olması durumunda dahi istisna uygulamasına konu olan damga vergisi yönünden vergi ziyayı doğmuş sayılır ve ziyaa uğratılmış damga vergisi gecikme faizi ve vergi ziyayı cezası ile birlikte tahsil edilir²³⁴.

5.7. Sigorta Primi Teşviki Uygulaması

5.7.1. Yasal ve İdari Düzenlemeler

5746 Sy. Kanun'la Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinin geliştirilmesine yönelik olarak çeşitli indirim, istisna, teşvik ve destek unsurları öngörülmüştür. Bu unsurlardan önemli biri de sigorta primi desteğidir. İşverenlerin, istihdamdan kaynaklanan mali yüklerinin önemli bir kısmı çalıştırdıkları personele ilişkin olarak sigorta primlerinden oluşmaktadır. 5746 Sy. Kanun'la kapsama giren çalışanların sigorta primi işveren hissesinin yarısının 5 yıl süre ile Hazine tarafından karşılanması öngörülmüştür.

5746 Sy. Kanun'un, 5904 Sy. Kanun'un 28. maddesiyle değişen 3. maddesinin "Sigorta primi desteği" konulu 3 numaralı fıkrasında aşağıdaki hüküm yer almaktadır:

" (3) Sigorta primi desteği: Kamu personeli hariç olmak üzere teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek

²³² 3 Seri No'lu 5746 Sy. Kanun Genel Tebliği, 5.Bölüm.

²³³ 5746 Sy. Kanun Md. 4/4, Ar-Ge Yönetmeliği Md. 13/4, 3 Seri No'lu 5746 Sy. Kanun Genel Tebliği Bölüm:5

²³⁴ Cem Tekin, "Ar-Ge Faaliyetleri Kapsamında Düzenlenen Kağıtlarda Damga Vergisi İstisnası", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, S.257 (Eylül-2009), s.33.

amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projeleri ile rekabet öncesi işbirliği projelerinde ve teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde çalışan Ar-Ge ve destek personeli ile 26/6/2001 tarihli ve 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun geçici 2 nci maddesi uyarınca ücreti gelir vergisinden istisna olan personelin; bu çalışmalarını karşılığında elde ettikleri ücretleri üzerinden hesaplanan sigorta primi işveren hissesinin yarısı, her bir çalışan için beş yıl süreyle Maliye Bakanlığı bütçesine konulacak ödenekten karşılanır.”

5746 Sy. Kanun’un uygulama ve denetim esaslarını düzenleyen 4. maddesinde ise konuya ilişkin olarak aşağıdaki hükümlere yer verilmiştir;

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

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

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

...

(5) Bu Kanun kapsamındaki indirim, istisna, destek ve teşviklerden yararlananlar; 193 sayılı Kanunun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (9) numaralı bendi, 5520 Sy. Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi ve 29/1/2004 tarihli ve 5084 Sy. Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun aynı mahiyetteki hükümlerinden ayrıca yararlanamazlar.

(6) Bu Kanunun uygulamasına ve denetimine ilişkin usul ve esaslar, TÜBİTAK’ın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığı ile Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından birlikte çıkarılacak yönetmelikle belirlenir.”

Sigorta prim desteği uygulamasına ilişkin usul ve esaslara, 5746 Sy. Kanun’un 4. maddesinin 6. fıkrasına dayanılarak, Maliye Bakanlığı ve Sanayi Ticaret Bakanlığı tarafından müştereken hazırlanan ve 01.08.2008 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren Ar-Ge Yönetmeliği’nin “Sigorta primi desteği” başlıklı 11. maddesinde ve Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı Sosyal Sigortalar Genel Müdürlüğü Prim Tahsilat Daire Başkanlığı tarafından çıkarılan 25.09.2008 tarih ve 2008-85 Sy. ve 06.02.2009 tarih ve 2009-21 Sy. Genelgelerinde ayrıntılı olarak yer verilmiştir.

5746 Sy. Kanun, Ar-Ge Yönetmeliği, Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı Genelgeleri ile yapılan açıklamalar çerçevesinde; sigorta primi teşvikinin uygulama usul ve esasları ana başlıklar halinde aşağıda açıklanmıştır.

5.7.2. Kapsama Giren İşyerleri

5746 Sy. Kanun kapsamındaki sigorta prim desteği uygulamasından aşağıda sayılan işyerleri yararlanabilecektir²³⁵:

- Teknoloji merkezi işletmeleri,
- Ar-Ge merkezleri,
- Ar-Ge ve yenilik projelerinde faaliyet göstermekle birlikte, sözkonusu faaliyetleri kamu kurum ve kuruluşları, ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen işletmeler,
- Ar-Ge ve yenilik projeleri TÜBİTAK tarafından yürütülen işletmeler,
- Rekabet öncesi işbirliği projeleri bulunan işletmeler,
- Teknogirişim sermaye desteği alan işletmeler,
- 4691 Sy. TGBK kapsamında ücreti gelir vergisinden istisna tutulan personel çalıştıran işletmeler girmektedir.

Kamu işletmelerinin, sigorta primi desteğinden yararlanmaları mümkün değildir. Kapsama giren işletmelerin 2886 Sy. Devlet İhale Kanunu ile 4734 Sy. Kamu İhale Kanunu hükümlerine tabi hizmet ve yapım işlerinin gerçekleştirilmesine yönelik faaliyetleri ile özel bina inşaatlarında çalıştırdıkları sigortalılarından dolayı sigorta primi desteğinden yararlanmaları mümkün bulunmamaktadır²³⁶.

5.7.3. Çalışanlar Yönünden Kapsam

5746 Sy. Kanun'la getirilen sigorta primi desteğinin kapsamına;

- Ar-Ge merkezlerinin, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projeleri ile rekabet öncesi işbirliği

²³⁵ SGK Genelgesi:2008/85, Böl:2

²³⁶ SGK Genelgesi:2008/85, Böl:19/1,2.

projelerinde ve teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerin Ar-Ge faaliyetlerinde doğrudan görevli olan araştırmacı ve teknisyenlerinin (Ar-Ge personelinin) tamamı ile Ar-Ge personel sayısının yüzde onunu aşmamak kaydıyla Ar-Ge faaliyetlerine katılan veya bu faaliyetlerle doğrudan ilişkili yönetici, teknik eleman, laborant, sekreter, işçi ve benzeri personel (destek personeli),

- 4691 Sy. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun Geçici 2. maddesi uyarınca ücreti gelir vergisinden istisna tutulmuş fiilen çalışan personel, girmektedir.

Ar-Ge faaliyetlerine katılmayan personel için sigorta primi desteği uygulanmamakta olup, destekten yararlanacak destek personeli sayısı ise Ar-Ge personelinin % 10'u ile sınırlıdır (karşılaştırma ve sınırlama destek personelinin tam zaman eşdeğer sayısının, toplam tam zamanlı Ar-Ge personeli sayısı itibariyle yapılmaktadır).

Örnek: Ar-Ge faaliyeti yapan bir işletmenin, Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde; 154 Ar-Ge personeli, 40 destek personeli ve 15 Ar-Ge faaliyetlerine katılmayan ve bu faaliyetlerle doğrudan ilişkisi bulunmayan personel, istihdam edildiği varsayıldığında, bu işverenin sigorta primi desteğinden yararlanabileceği personeli;

- 154 Ar-Ge personelinin tamamı ile
- 154 Ar-Ge personelinin % 10'una isabet eden (*Sigorta primi işveren hissesi desteğinden yararlanacak olan destek personeli sayısı, Ar-Ge personeli sayısının % 10'u dikkate alınmak suretiyle tespit edilecek ve bulunan sayı tama iblağ edilecektir*²³⁷.) 16 destek personelinden oluşmaktadır. Buna karşılık;
- 24 destek personeli ile
- Ar-Ge faaliyetlerine katılmayan 15 personel destek kapsamında değildir.

Destek personeli sayısının toplam tam zamanlı Ar-Ge personel sayısının % 10'undan fazla olması halinde, sigorta primi işveren hissesi desteğinden, ilgili aydaki brüt ücreti en az olan destek personellerinden dolayı yararlanılabilecektir. Sigorta primi işveren hissesi desteğinden yararlanılacak destek personelinin tespitinde, destek personelinin tamamının brüt ücretlerinin aynı olduğu veya brüt ücreti en az olan destek

²³⁷ Ar-Ge Yönetmeliği Md:11/2.

personeli sayısının, destekten yararlanılacak toplam destek personeli sayısından fazla olması halinde, sigorta prim desteğinden yararlanılacak destek personeli, işverence belirlenecektir.

5.7.4. Kapsama Girmeyen Sigortalılar

5746 Sy. Kanun'da öngörülen sigorta primi işveren hissesi desteğinden;

- 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 projeleri ile rekabet öncesi işbirliği projelerinde ve teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerin:

- ❖ Ar-Ge personel sayısının % 10'unu aşan destek personeli,
- ❖ Ar-Ge faaliyetlerine katılmayan ve bu faaliyetlerle doğrudan ilişkisi bulunmayan personeli,

- Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde faaliyet gösteren işyerlerinde çalışmakla birlikte, ücretinden gelir vergisi kesilen personel,

- Yukarıda belirtilen işyerlerinde çalışan kamu personeli ile aylık sosyal güvenlik destek primine tabi olarak çalıştırılan personelden, aracılar (taşeronlar) tarafından çalıştırılan sigortalılardan, 3308 Sy. Mesleki Eğitim Kanunu'nda²³⁸ belirtilen aday çırak, çırak ve işletmelerde mesleki eğitim gören öğrenciler ve topluluk sigortasına tabi olanlar, için yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.

5.7.5. Kapsama Girmeyen Ödemeler

Sosyal Güvenlik Kurumunca yayımlanan Genelgede;

- Kapsama giren sigortalılara yapılan ücret dışındaki (ikramiye, prim v.b) ödemelerin,
- Kapsama giren sigortalıların Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri dışındaki çalışmaları nedeniyle hak ettikleri ücretlerinin,

²³⁸ Çıraklık ve Meslek Eğitimi Kanunu (RG T/S: 19.06.1986 /19139.)

• Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde kısmi zamanlı olarak çalışan personelin hak kazanılmış hafta tatili ve yıllık ücretli izin sürelerine ilişkin ücretlerinin destek kapsamına girmediği belirtilmektedir.

5.7.6. Kapsama Giren Sigortalılara Yapılan, Ancak Kapsama Girmeyen Ödemeler İçin Uygulama

Kısmen Ar-Ge faaliyetleri kapsamında, kısmen de Ar-Ge faaliyetleri dışında olan sigortalılar için iki ayrı aylık prim ve hizmet belgesinden bildirilen prim ödeme gün sayısının toplamının 30'u geçmemesi gerekmektedir.

Buna göre, kapsama giren sigortalıların 28, 29 veya 31 gün çeken ayların tamamında çalışmış olmalarına rağmen, söz konusu ayların bazı günlerinde Ar-Ge faaliyetleri kapsamında, bazı günlerinde ise kapsam dışındaki işlerde çalışmalarını halinde, her iki belgede kayıtlı prim ödeme gün sayısının toplamının 30'un altında veya üstünde olması mümkün olmadığından, 5746 Sy. Kanun çeşidi seçilmek suretiyle düzenlenecek olan aylık prim ve hizmet belgelerinde kayıtlı prim ödeme gün sayısı, Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri kapsamında fiilen çalışılan gün sayısı üzerinden, kapsama girmeyen çalışmalardan dolayı düzenlenecek olan aylık prim ve hizmet belgesinde kayıtlı prim ödeme gün sayısı ise 30 güne tamamlanmak suretiyle hesaplanacaktır.

Öte yandan, kapsama giren işverenlerce, aynı ayda aynı sigortalı için iki ayrı aylık prim ve hizmet belgesi düzenlenmesi gerektiği durumlarda, gerek 5746 Sy. Kanun türü seçilmek suretiyle, gerekse bu Kanun türü seçilmeksizin düzenlenecek aylık prim ve hizmet belgeleri için eksik gün nedeni olarak "Diğer Nedenler" seçeneği işaretlenecek ve bu prim belgeleri ile ilgili olarak Kuruma verilecek olan "Ek-8 Sigortalıların Eksik Gün Bildirim Formları" ekine, sigortalıların bildirildiği diğer prim belgesinin sureti konulacaktır.

5.7.7. Sigorta Primi Desteğinden Yararlanma Süresi

Sigorta primi işveren hissesi desteğinden, 31.12.2023 tarihine kadar uygulanmak üzere, kapsama giren her bir sigortalı için en fazla beş yıl süreyle yararlanılması mümkün bulunmaktadır. Buna göre destek uygulaması her bir çalışan için ayrı hesaplanacak, destekten yararlanılmaya başlandığı tarihten sonra çeşitli nedenlerle; çalışmaya ara verilmesi, destekten yararlanılmaya başlandıktan sonra işten ayrılıp aynı işe tekrar başlanması ya da destek kapsamına giren başka bir işyerinde

çalışmaya başlanması durumunda dahi, söz konusu beş yıllık sürenin uygulamasında herhangi bir değişiklik olmayacaktır.

Bu kapsamda örneğin destek kapsamında çalışmaya başlayan bir Ar-Ge personelinin daha sonra askerlik görevini yapmak üzere işten ayrılıp tekrar işe dönmesi durumunda, destek kapsamındaki süre askerlik süresi kadar uzamayacaktır.

Yasal düzenleme bütünüyle çalışan esas alınarak yapılmış olup, destek süresi dolan personelin değiştirilmesi halinde, yeni personel için destekten yararlanmayı engelleyen bir hüküm yoktur. Örneğin 5'i Ar-Ge faaliyetlerinde olmak üzere 25 yazılımcı istihdam eden bir işletmenin, Ar-Ge faaliyetinde çalışan yazılımcıları 5 yıllık süre sonunda diğer faaliyetlerde çalışan yazılımcılarla değiştirmesi halinde, Ar-Ge faaliyetlerinde çalışmaya başlayan yazılımcılar için de 5 yıllık destekten yararlanılması mümkündür²³⁹.

5.7.8. Destek Uygulamasının Başlangıcı

5746 Sy. Kanunda öngörülen sigorta primi işveren hissesi desteğinden;

- Teknoloji merkezi işletmeleri, Ar-Ge ve yenilik projesinin onaylandığı,
- Ar-Ge merkezleri, Ar-Ge merkezi belgesinin düzenlendiği,
- Rekabet öncesi işbirliği projeleri bulunan işletmeler, proje sözleşmesinin yürürlüğe girdiği,
- Teknogirişim sermaye desteği alan işletmeler, kamu idaresi tarafından iş planının onaylandığı,
- Ar-Ge ve yenilik projeleri, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan vakıflar veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen işletmeler, destek karar yazısının düzenlendiği veya proje sözleşmesinin yürürlüğe girdiği,
- Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu kapsamındaki işletmeler, ücreti gelir vergisinden istisna tutulan personel çalıştırmaya başladıkları, tarihten itibaren yararlanılabileceklerdir.

²³⁹ PricewaterhouseCoopers, **Vergi Bülteni**, Böl:“5. Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteğinden Yararlanma Süresi”http://www.vergiportali.com/Content.aspx?Type=BulletinD&Id=2114#_Toc212396929 (Erişim:15.03.2010)

Öte yandan; 5746 Sy. Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihten önce başlanılmış olan Ar-Ge ve yenilik projelerinde; destek karar yazısı veya proje sözleşmesinin 01.04.2008 tarihinden önce yürürlüğe girmiş olması halinde veya 4691 Sy. TGBK kapsamındaki işletmelerin, ücreti gelir vergisinden istisna tutulan personeli 01.04.2008 tarihinden önce çalıştırmaya başlamış olmaları halinde, destekten Kanun'un yürürlüğe girdiği 01.04.2008 tarihinden itibaren yararlanılması mümkündür.

5.7.9. Destek Uygulamasının Sona Erdiği Haller

5746 Sy. Kanun'da öngörülen sigorta primi işveren hissesi desteği;

- Asgari 50 tam zamanlı eş değer Ar-Ge personeli çalıştırma şartının gerçekleşmediği durumlarda, söz konusu şartın gerçekleştirilmediği vergilendirme dönemi,
- Ar-Ge ve yenilik projelerinde, projenin herhangi bir nedenle sona ermesi veya projeye verilen desteğin son bulması halinde Ar-Ge ve yenilik faaliyeti sona ermiş sayılacağından, projenin sona erdiği/desteğin son bulunduğu tarih,
- KOSGEB teknoloji merkezi işletmelerinde yürütülen projelerin herhangi bir nedenle sona ermesi veya projeye verilen desteğin son bulması halinde Ar-Ge ve yenilik faaliyeti sona ereceğinden, projenin sona erdiği/desteğin son bulunduğu tarih,
- Rekabet öncesi işbirliği projesi içinde yer alan işletmelerde, projenin herhangi bir nedenle sona ermesi halinde, projenin sona erdiği tarih, proje sözleşmesinin iptal edilmesi halinde ise denetime başlanılan tarih,

İtibariyle sona ermektedir.

5.7.10. Destek Uygulamasından Yararlanma Koşulları

5.7.10.1. Aylık Prim ve Hizmet Belgelerinin Kurum'a Yasal Süresi İçinde Verilmesi

İşveren hissesi sigorta prim desteğinden yararlanabilmesi için, 5746 Sy. Kanun türü seçilerek düzenlenmiş olan aylık prim ve hizmet belgelerinin, yasal süresi içinde Kuruma verilmesi gerekmektedir²⁴⁰. Ar-Ge Yönetmeliği'nin 11. maddesine göre, sigorta primi işveren hissesi desteğinden yararlanabilmesi için istenen belgelerle

²⁴⁰ Ar-Ge Yönetmeliği Md:11/5., SGK Genelgesi:2008-85, Böl:9

işverenin bağlı bulunduğu Sosyal Güvenlik İl Müdürlüğüne başvurulması gerekmektedir.

Yapılacak müracaatın, 5746 Sy. Kanun kapsamında düzenlenecek aylık prim ve hizmet belgesinin yasal verilme süresi sona erdikten sonra yapılması halinde, sigorta primi işveren hissesi desteğinden, gerekli şartların sağlanmış olması kaydıyla, yasal verilme süresi sona ermemiş ilk aylık prim ve hizmet belgesinden başlanılarak yararlanılabilecektir.

Örneğin; 5746 Sy. Kanun'da aranılan şartların taşındığına ve destekten yararlanmaya hak kazanıldığına ilişkin belgeyi, desteği yapan kamu kurumundan 19.09.2009 tarihinde alan bir şirket, destekten yararlanmak üzere işyerinin bağlı bulunduğu Sosyal Güvenlik İl Müdürlüğüne 20.11.2009 tarihinde müracaat etmesi halinde, destekten ancak 2009/Ekim ayına ilişkin aylık prim ve hizmet belgesinin yasal verilme süresi (30.11.2009) geçmemiş bulunduğundan, sigorta primi desteğinden 2009/Ekim ayından itibaren başlayarak yararlanabilecektir.

5.7.10.2. Ar-Ge Merkezlerinde Çalıştırılması Gereken Asgari Ar-Ge Personeli Sayısı

Bir işletmenin Ar-Ge merkezi olabilmesi için; organizasyon yapısı içinde ayrı bir birim şeklinde örgütlenmiş, münhasıran yurt içinde araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunuyor ve en az 50 tam zamanlı eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam ediliyor olması gerekmektedir. İşveren hissesi sigorta prim desteğinden yararlanmak için ay içinde asgari 50 Ar-Ge personeli çalıştırma zorunluluğu sadece Ar-Ge Merkezleri için geçerli olup, kapsama giren diğer işyerlerinde söz konusu destekten yararlanmak için asgari 50 tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam edilmesi zorunluluğu bulunmamaktadır²⁴¹.

Ar- Ge merkezinde çalışan tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli sayısı ise, fiilen çalışan Ar-Ge personelinin, çalışma sürelerine göre üçer aylık dönemler itibariyle hesaplanan toplam çalışma süresinin, bir kişinin üç aylık tam zamanlı çalışma süresine bölünmesi suretiyle bulunacaktır. Buna göre, Ar-Ge merkezlerinde çalışan tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli sayısı fiilen çalışan Ar-Ge personelinin üçer aylık dönemler

²⁴¹ Tahir Erdem, "Ar-Ge Yasası Kapsamında Öngörülen Sigorta Primi Desteği Uygulaması-II", **Vergi ve Muhasebeciyle Diyalog**, S.253(Mayıs-2009)s.27.

itibariyle bulunan toplam çalışma süresinin, 90 güne bölünmesi suretiyle aşağıdaki formül çerçevesinde hesaplanacaktır.

$$\frac{\text{Tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli sayısı}}{\text{Ar-Ge personelinin üç aylık dönemdeki Ar-Ge faaliyetleri ile ilgili prim ödeme gün sayısı}} = \frac{\text{90}}{\text{90}}$$

Formülde kullanılan üçer aylık dönemler, geçici vergilendirme dönemleri olup, her hangi bir üç aylık geçici vergilendirme dönemi itibariyle asgari 50 tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli çalıştırma şartını yerine getiremeyen Ar-Ge merkezleri, şartların tekrar sağlandığı üç aylık geçici vergilendirme dönemine kadar bu destekten yararlanamayacaklardır²⁴². Üçer aylık dönemler, geçici vergilendirme dönemlerini ifade etmektedir.

Örneğin; Ar-Ge merkezi belgesini almış olan (B) Anonim Şirketinin Ar-Ge merkezinde çalıştırdığı Ar-Ge personelinin, Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile ilgili olarak 2009 yılı birinci üç aylık dönemdeki prim ödeme gün sayısının;

2009/Ocak ayında; 1.515 gün,

2009/Şubat ayında; 1.425 gün,

2009/Mart ayında; 1.775 gün, olduğu varsayıldığında,

2009 yılı birinci üç aylık dönem itibariyle; toplam prim ödeme gün sayısı (1.515 + 1.425 + 1.775 =) 4.715 tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli sayısı ise, (4.715 / 90 =)52,38 olacaktır.

Üç aylık geçici vergilendirme dönemi itibariyle asgari 50 tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli çalıştırma şartını yerine getiren Ar-Ge merkezleri 5746 Sy. Kanunda öngörülen sigorta primi işveren hissesi desteğinden yararlanılabilecekler, buna karşın üç aylık geçici vergilendirme dönemi itibariyle asgari 50 tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli çalıştırma şartını yerine getiremeyen Ar-Ge merkezleri, şartların tekrar sağlandığı üç aylık geçici vergilendirme dönemine kadar sözkonusu destekten yararlanamayacaklardır.

²⁴² SGK Genelgesi:2008-85, Böl:10

Örneğin; Yukarıdaki örnekteki şirketin Ar-Ge merkezinde çalışan Ar-Ge personelinin 2009 yılının ikinci üç aylık dönemde Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile ilgili prim ödeme gün sayısının;

2009/Nisan ayında; 1.513 gün,

2009/Mayıs ayında; 1.497 gün,

2009/Haziran ayında; 1.474 gün, olduğu varsayıldığında, 2009 yılı ikinci üç aylık dönem itibariyle toplam prim ödeme gün sayısı $(1.513 + 1.497 + 1.474=)$ 4.484, üç aylık dönemdeki tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli sayısı ise; $(4.484 / 90=)$ 49,82 olduğundan, 2009 yılı ikinci üç aylık geçici vergilendirme dönemi itibariyle asgari 50 tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli çalıştırma koşulu yerine getirilememiştir. Dolayısıyla şirketin 2009/Nisan, Mayıs ve Haziran ayları için 5746 Sy. Kanunda öngörülen sigorta primi işveren hissesi desteğinden yararlanamayacaktır. Bu noktada, üçer aylık geçici vergi dönemlerini oluşturan aylardan herhangi birinde veya ikisinde 50 ve üzeri Ar-Ge personeli çalıştırılması, sadece bu aylar için sigorta primi desteğinden yararlanılmasını sağlamaz. Sigorta prim desteği uygulamasından yararlanılabilmesi için üçer aylık geçici vergi dönemlerinin her birinde ortalama bazda 50 ve üzeri Ar-Ge personeli istihdam edilmesi gerekir²⁴³.

Ar-Ge merkezlerinin, Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde çalışan Ar-Ge personeline ilişkin aylık prim ve hizmet belgelerini 5746 Sy. Kanun türünü seçmek suretiyle Kurum'a (SGK) göndermeleri gerekmektedir. Ancak herhangi bir üç aylık vergilendirme dönemi sonunda asgari 50 tam zamanlı eşdeğer Ar-Ge personeli çalıştırma koşulunun yerine getirilmemiş olduğunun anlaşılması halinde, daha önce aynı vergilendirme dönemine ilişkin 5746 Sy. Kanun türü seçilerek düzenlenmiş aylık prim ve hizmet belgeleri için iptal nitelikte, söz konusu aylar için Kanun türü seçilmeksizin asıl veya ek nitelikte aylık prim ve hizmet belgeleri düzenlenerek, işyerinin bağlı bulunduğu Sosyal Güvenlik İl/Merkez Müdürlüğüne kâğıt ortamında verilmesi gerekmektedir. Bu durumda daha önce Maliye Bakanlığı'nca karşılanmış olan işveren hissesi prim tutarlarının da, ödeme vadesinin bittiği tarihten ödemenin yapıldığı tarihe kadar gecikme cezası ve gecikme zammı ile birlikte ödenmesi gerekmektedir.

²⁴³ Erdem, "Ar-Ge Yasası Kapsamında Öngörülen Sigorta Primi Desteği Uygulaması-II", s.29.

Daha önce 5746 Sy. Kanun türü seçilerek yasal süresi içinde Kurum'a verilmiş olan aylara ilişkin aylık prim ve hizmet belgeleri için, düzeltme amacıyla ve yasal süresi dışında, 5746 Sy. Kanun türü seçilmeksizin Kurum'a verilen asıl veya ek nitelikteki pirim ve hizmet belgelerinden dolayı oluşan idari para cezaları ise, Ünite İtiraz Komisyonu kararı ile iptal edilecektir²⁴⁴.

5.7.11. Kapsama Giren İşyerlerince Yapılacak İşlemler

5746 Sy. Kanun kapsamında sigorta primi işveren hissesi desteğinden yararlanılabilmesi için;

- Teknoloji merkezi işletmelerinin TEKMER müdürlüğünden,
- Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan vakıflar tarafından desteklenen işletmelerin, desteği veren kamu kurum veya kuruluşundan ya da kanunla kurulan vakıftan,
- Ar-Ge ve yenilik projeleri uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen işletmelerin TÜBİTAK'tan,
- Ar-Ge merkezlerinin ve rekabet öncesi işbirliği projeleri bulunan işletmelerin Sanayi ve Ticaret Bakanlığında,
- Teknogirişim sermaye desteği alan işletmelerin merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinden,
- 4691 Sy. TGBK kapsamında ücreti gelir vergisinden istisna tutulan personel çalıştıran işletmelerin denetimle yükümlü şirketten,

alacakları belge ile, işyerinin bağlı bulunduğu Sosyal Güvenlik İl/Merkez Müdürlüğüne yazılı olarak müracaat etmeleri gerekmektedir. Yapılan başvuru Kurum tarafından incelenecek ve gerekli kodlama yapılacak, kapsama giren sigortalılar için düzenlenecek aylık hizmet ve prim belgeleri, 5746 Sy. Kanun türü seçilerek Kurum'a gönderilecektir.

5.7.12. Destek Tutarının Hesaplanması

5746 Sy. Kanun kapsamına giren sigortalıların, kapsama giren çalışmalarını karşılığında elde ettikleri ücretleri üzerinden hesaplanan sigorta primi işveren hissesinin yarısı, Maliye Bakanlığı bütçesine konulacak ödenekten karşılanacaktır. Sigortalı

²⁴⁴ SGK Genelgesi:2008-85, Böl:10

(çalışan)'ya ait sigorta primi hissesinin ise tamamı ödenecektir. Bir başka ifade ile, 5746 Sy. Kanun ile öngörülen sigorta primi desteği, sadece sosyal güvenlik pirim işveren payına uygulanacaktır.

Örnek: 5746 Sy. Kanun'da öngörülen sigorta primi işveren hissesi desteğinden yararlanmaya hak kazanmış, iş kazası ve meslek hastalığı prim oranı 2 olan (A) Anonim Şirketinin, kapsama giren sigortalılarına ilişkin 5746 Sy. Kanun çeşidi seçilmek suretiyle düzenlemiş olduğu aylık prim ve hizmet belgesinde;

Kişi Sayısı	Prim Ödeme Gün Sayısı	Prime Esas Kazanç
70	2.014	76.850,00 TL

olduğu varsayıldığında,

Sigortalı hissesi (76.850 X % 14)	10.759,00 TL
İşveren hissesi (76.850 X % 20)	15.370,00 TL
İşveren hissesinin, işveren tarafından ödenecek kısmı (15.370 / 2)	7.685,00 TL
İşveren hissesinin, Maliye Bakanlığınca karşılanacak kısmı (15.370 / 2)	7.685,00 TL
İşveren tarafından ödenecek toplam prim tutarı (10.759,00 TL + 7.685,00 TL)	18.444,00 TL

İşveren hissesi prim tutarının Maliye Bakanlığınca karşılanacak kısmının hesaplanması sırasında, sigortalıların hak ettikleri ücretlerinin prime esas kazanç alt sınırının üzerinde olup olmadığına bakılmamaktadır.

Diğer taraftan, kapsama giren sigortalılara ilişkin aylık prim ve hizmet belgelerinin yasal süresi içinde Kuruma verilmiş olması halinde, tahakkuk eden sigorta primi işveren hissesinin yarısı ile sigortalı hissesinin işverenlerce ödenip ödenmediğine bakılmaksızın, sigorta primi işveren hissesinin diğer yarısı Maliye Bakanlığınca karşılanmaktadır.

Bu noktada, 5746 Sy. Kanun türü seçilerek düzenlen aylık prim ve hizmet belgelerinden dolayı tahakkuk eden işsizlik sigortası primleri hakkında işveren hissesi sigorta primi desteği uygulanmayacaktır²⁴⁵. Düzenleme kapsamına giren sigortalılara,

²⁴⁵ Altar Çalışaneller, "Ar-Ge Teşviklerinin Türkiye Muhasebe Standartları, Vergi Mevzuatı ve 5746 Sy. Kanun Kapsamında Örneklerle İncelenmesi (III)", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S.72 (Aralık-2009), s.328.

işverenlerince, toplu iş sözleşmelerine istinaden ücret farkı ödenmesine karar verilmesi ve ücret farklarına ilişkin ek nitelikteki aylık prim ve hizmet belgelerinin toplu iş sözleşmesinin imzalandığı ayı takip eden ayın sonuna kadar Sosyal Güvenlik Kurumuna verilmesi halinde işveren hissesi sigorta primi desteğinden yararlanır.

5.7.13. Aynı İşverenin Kapsama Giren Birden Fazla İşyerinin Olması

Sigorta primi işveren hissesi desteği kapsamına giren işletmelerin birden fazla işyerinin olması durumunda, kapsama giren her bir işyeri için, destekten yararlanmaya hak kazanıldığına ilişkin ilgili kurum, kuruluş veya denetimle görevli şirketten ayrı belge almaları ve işyerinin bağlı bulunduğu Sosyal Güvenlik İl/Merkez Müdürlüğüne ayrı başvuru yapmaları gerekmektedir. Dolayısıyla, işveren hissesi sigorta prim desteğinden yararlanabilmesi için aranan şartların, her bir işyeri için ayrı ayrı yerine getirilmiş olması gerekir.

Kapsama giren işletmelere ait aynı işyerinde, birden fazla Ar-Ge merkezinin bulunması durumunda ise, her bir Ar-Ge merkezinde çalıştırılan sigortalılardan dolayı işveren hissesi sigorta prim desteğinden yararlanabilmesi için gerekli şartların ayrı ayrı sağlanmış olması gerekmektedir. Bu nedenle, bu nitelikteki işyerlerindeki her bir Ar-Ge merkezinden dolayı yeni işyeri dosyası tescil edilmek suretiyle ayrı başvuru yapılması gerekir.

5.7.14. Kapsama Giren İşyerlerinin Devredilmesi

Tamamlanmamış bir Ar-Ge ve yenilik projesinin veya 4691 Sy. Kanun gereği ücreti gelir vergisinden istisna tutulan personel çalıştıran bir işletmenin devredilmesi durumunda, devralan işletmelerin, destekten yararlanmaya hak kazandıklarına ilişkin alacakları belge ile işyerinin bağlı bulunduğu Sosyal Güvenlik İl/Merkez Müdürlüğüne yazılı olarak müracaat etmeleri gerekir. Bu işletmeler gerekli şartları taşımaları halinde sigorta primi işveren hissesi desteğinden yararlanabileceklerdir. Tamamlanmış bir Ar-Ge ve yenilik projesinin devredilmesi durumunda ise, Ar-Ge ve yenilik projesini devralan işletme, işveren hissesi sigorta primi desteğinden yararlanamayacaktır.

5.7.15. Diğer Teşvik Kanunlarından Yararlanan İşverenlerin 5746 Sayılı Kanun'da Öngörülen Sigorta Primi Desteğinden Yararlanmalarına İlişkin Usul ve Esaslar

Diğer teşvik Kanunlarına istinaden sigorta primi işveren hissesi teşviki uygulamasından yararlanmakta olan işverenlerin, teşvik kapsamına giren sigortalılarından dolayı aynı dönem için ve mükerrer olarak 5746 Sy. Kanun'da öngörülen destekten yararlanmalarının mümkün bulunmadığı belirtilmiştir. Ancak, Ar-Ge ve destek personeli dışında kalan personel ile tam zamanlı Ar-Ge personeli sayısının yüzde onunu aşan tam zaman eşdeğer destek personeli için gerekli şartların sağlanmış olması kaydıyla, diğer kanunlarda öngörülen teşvik hükümlerinden yararlanılması mümkün bulunmaktadır.

Yine, 4691 Sy. Kanun gereği Teknoloji Geliştirme Bölgesinde faaliyet gösteren ve ücretinden gelir vergisi kesilmeyen sigortalılardan dolayı 5746 Sy. Kanun'da öngörülen destekten yararlanmakta olan işverenler, ücretinden gelir vergisi kesilen personelden dolayı gerekli koşulları sağlamış olmaları kaydıyla diğer kanunlarda öngörülen teşvik hükümlerinden yararlanabileceklerdir.

Örneğin, Teknoloji Geliştirme Bölgesinde faaliyet gösteren ve çalıştırmış olduğu araştırmacı, yazılımcı ve Ar-Ge personelinin tamamından dolayı 5746 Sy. Kanun'da öngörülen sigorta primi işveren hissesi desteğinden yararlanmakta olan bir şirketin, araştırmacı, yazılımcı ve Ar-Ge personeli niteliğinde olmayan (ücretinden gelir vergisi kesilen) özürlü bir sigortalıyı işe alması halinde, anılan işveren, özürlü sigortalıdan dolayı 4857 Sy. Kanun'un 30. maddesinde öngörülen sigorta primi işveren hissesi teşvikinden yararlanması mümkündür. İşe alınan özürlü sigortalının araştırmacı olması halinde ise, bu durumda sigorta primi işveren hissesi desteğinden aynı dönem ve aynı sigortalı için yalnızca bir defa yararlanılması mümkün bulunduğundan, söz konusu sigortalı, ya 5746 ya da 4857 Sy. Kanun türü seçilmek suretiyle düzenlenecek aylık prim ve hizmet belgesi ile Kuruma bildirilebilecektir.

5.7.16. Gerekli Şartları Taşımadan Sigorta Prim Desteğinden Yararlananlar Hakkında Uygulama

Yapılacak denetimler sonucunda ya da diğer kurum ve kuruluşlardan alınacak belgelerden, işveren hissesi sigorta prim desteğinden yararlanan işyerlerinin gerekli

şartları taşımadıklarının anlaşılması halinde, daha önce karşılanmaması gerektiği halde Maliye Bakanlığınca karşılanmış olan işveren hissesi sigorta prim tutarı, ödeme vadesinin bittiği tarihi takip eden aydan başlanarak sosyal güvenlik mevzuatının ilgili hükümleri gereğince hesaplanacak gecikme cezası ve gecikme zammı ile birlikte işverenlerden tahsil edilir.

5.7.17. Aylık Prim ve Hizmet Belgelerinde Damga Vergisinin Durumu

5746 Sy. Kanun'unun 3. maddesinin 4 numaralı fıkrasında hüküm altına alındığı üzere; Kanun kapsamındaki her türlü Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile ilgili olarak düzenlenen kağıtlardan damga vergisi alınmayacaktır. Ar-Yönetmeliği'nin Sigorta Primi Desteğinin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirten 11. maddesinin 19 numaralı fıkrasında; Kanun kapsamına giren sigortalılar için düzenlenecek aylık prim ve hizmet belgeleri için damga vergisi alınmayacağı açıklanmıştır. Bu çerçevede; 5746 Sy. Kanun kapsamına giren sigortalılar için düzenlenecek aylık prim ve hizmet belgelerinden damga vergisi alınmayacaktır.

6. AR-GE İNDİRİMİ YÖNÜNDEN GELİR VERGİSİ KANUNU / KURUMLAR VERGİSİ KANUNU İLE 5746 SAYILI KANUN UYGULAMALARININ KARŞILAŞTIRILMASI

6.1. Ar-Ge İndirimi Yönünden Gelir Vergisi Kanunu / Kurumlar Vergisi Kanunu İle 5746 Sayılı Kanun Uygulamalarının Karşılaştırılmasının Gerekliliği

5746 Sy. Kanunun 4. maddesinin 5 numaralı fıkrasında;

“Bu Kanun kapsamındaki indirim, istisna, destek ve teşviklerden yararlananlar; 193 sayılı Kanunun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (9) numaralı bendi, 5520 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi ve 29/1/2004 tarihli ve 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun aynı mahiyetteki hükümlerinden ayrıca yararlanamazlar.”

hükmüne yer verilmiş olması nedeniyle Ar-Ge veya yenilik faaliyeti çerçevesinde harcamalarda bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin Ar-Ge İndirimi yönünden GVK Md:89 / KVK Md:10 ile 5746 Sy. Kanun hükümleri yönünden bir tercihte bulunma zorunlulukları bulunmaktadır²⁴⁶. Diğer bir ifadeyle Ar-Ge indiriminden faydalanma yönünde 5746 Sy. Kanun veya GVK/KVK hükümlerinden birinin seçilmesi gerekmektedir.

6.2. Karşılaştırma Tablosu

Ar-Ge indiriminde 5746 Sy. Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu ve/veya Kurumlar Vergisi Kanunu hükümleri birlikte uygulanması imkanı bulunmamaktadır. Bir tercihte bulunulmasının zorunlu olması nedeniyle; Ar-Ge İndirimi yönünden Gelir veya Kurumlar Vergisi Kanunu uygulamaları ile 5746 Sy. Kanun uygulamalarının farklılıklarının karşılaştırmalı olarak ortaya konması uygun olacaktır. **Ek-2** tabloda bu durum ortaya konmaya çalışılmıştır.

²⁴⁶ Bu tercih hakkının özellikle Ar-Ge indirim yönünden yapılması gerektiğini vurgulamakta fayda mülhaza etmekteyiz. Zira, Ar-Ge indirim yönünden GVK/KVK uygulamasını tercih etmekle birlikte, Ar-Ge indirim haricindeki vergisel teşvik müesseseleri yönünden 5746 Sy. Kanun hükümlerinden yararlanılmasına bir engel bulunmadığı kanaatindeyiz. Bir başka ifade ile, Ar-ge indiriminde GVK/KVK uygulamasını tercih eden girişimciler, 5746 Sy. Kanunla Ar-Ge indirim dışında sağlanan Gelir Vergisi Stopaj Teşviki, Damga Vergisi İstisnası, Sigorta Primi Desteği ve Teknogirişim Sermayesi Desteği uygulamasından yararlanabilmesi imkanı bulunmaktadır.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Teknolojik gelişme ve onun temelini oluşturan bilim, günümüzde firmalar ve ülkeler açısından rekabet gücünün belirleyicisi haline gelmiştir. Tek başına kaynak varlığına ve düşük maliyet avantajına dayalı alanlarda uzmanlaşmayı öngören karşılaştırmalı üstünlük anlayışının, küresel rekabet koşulları karşısında geçerliliği azalmıştır.

Gerek teorik gerek ampirik çalışmalar, bilim ve teknolojiadaki ilerleme düzeyi ile ekonomik gelişmişlik düzeyi ve buna bağlı olarak toplumsal refah düzeyinin paralel seyrettiğini göstermektedir. Günümüzde bilim ve teknolojiye ilerleyen, yenilikleri ilk olarak elde edip pazara sunan firma ve ülkelerin, diğer firma ve ülkelere göre uluslararası rekabette daha üstün hale gelerek ekonomik gelişmelerini ve toplumsal refah düzeyini daha çabuk elde ettiklerini göstermektedir. Rekabet gücünü arttırmak isteyen firmaların ve ülkelerin yüksek Ar-Ge yoğunluğuna, yüksek yenilikçilik becerisine ve yüksek katma değer üretimine dayanan rekabet üstünlüğü anlayışına geçmeleri gerekmektedir.

Bilimsel ve teknolojik ilerlemenin paralelinde, bilim ve teknolojiyi süratle ekonomik ve toplumsal faydaya dönüştürme becerisinin geliştirilmesi de büyük bir önem taşımaktadır. Bu yeteneğin elde edilmesi ve geliştirilmesi ise; yeni ürünlerin, yeni üretim yöntemlerinin, yeni sistemlerin geliştirilmesi veya mevcut olanların modernize edilmesi suretiyle sağlanabilir. Bu yeteneği kazanabilmek de sistemli Ar-Ge faaliyetlerinin yapılması ile mümkündür.

Ar-Ge faaliyetlerinin, teknolojik gelişmeyi ve yeniliği temin edici, bilgi toplumunun oluşumuna katkı sağlayıcı ve rekabet gücünü artırıcı temel işlevleri bulunmaktadır. Ar-Ge harcamaları teknolojik gelişme düzeyine etki ederek, yeniliğe, üretimde maliyet avantajına, verimliliğe olumlu katkılar sağlayıp ülke ekonomilerinin uluslararası rekabette üstünlük sağlamasına yol açmaktadır.

İster firmalar ister ülkeler düzeyinde olsun, yeni teknolojilere kim egemense; bu teknolojilerin sağladığı üstünlükten de, herkesten önce o yararlanacak; diğer bir deyişle rekabet üstünlüğüne o sahip olacaktır. İçte ve dışta ciddi bir rekabetin yaşandığı

günümüzde ürünlerin gerekli kalite ve maliyet düzeylerini sağlayacak güncel teknoloji ile üretilmeleri zorunluluğunu doğurmuştur. Bu yüzden bütün ülkeler kalkınmak, daha iyi kalitede mal ve hizmet üretmek, daha az kaynak kullanarak ihtiyaçlarını karşılamak amacı ile bilim ve teknolojiye önem vermektedirler.

Verimlilik artışı ve ekonomik büyüme için hayati önemi olan teknolojik gelişmeler kendiliğinden meydana gelmemektedir. İcatların ve yeniliklerin bireysel çabalarla ya da tesadüfen bulunduğu şeklindeki düşünceler eskisi gibi kabul görmemektedir. Teknolojik gelişme ancak sistemli bir Ar-Ge faaliyetinin sonucu olduğundan Ar-Ge faaliyetlerine gereken önemi veren firmalar ve ülkeler bunun karşılığını mutlaka almaktadırlar.

Serbest piyasa ekonomisi içinde ekonomik gelişme ve kalkınma ancak uluslararası pazarlarda satılabilir nitelikte mal ve hizmet üretmekle mümkündür. Maliyetleri düşürmek, kaliteyi yakalamak, hızla değişen müşteri ihtiyaçlarını karşılayarak piyasada söz sahibi olabilmek için Ar-Ge faaliyetlerinde başarıyı yakalamak gerekmektedir. Bunun için de firmaların Ar-Ge'ye önem vermesi kaçınılmazdır.

Ar-Ge faaliyetlerini yeniliğe, yenilik de verimlilik artışına ve ekonomik büyümeye sebep olacağı açıktır. Bu açıdan, her ülke Ar-Ge faaliyetlerinin üst düzeyde olmasını arzu eder. Fakat yapılan çalışmalar eğer özel sektörün Ar-Ge faaliyetlerine bir kamu müdahalesi olmazsa bu faaliyetlerin optimal miktarın altında olacağını ortaya koymaktadır. Özel sektörün Ar-Ge faaliyetlerinin çeşitli sebeplerle optimal miktarın altında kalmasına piyasa başarısızlığı denmektedir.

Piyasa başarısızlığının en önemli nedeni, firmaların yaptığı Ar-Ge faaliyeti sonuçlarının getirisinin kendilerine münhasır kalmaması, yani bilginin yayılması problemidir. Özellikle temel araştırma alanlarında bu durum daha çarpıcı bir şekilde gözükmektedir. Piyasa başarısızlığı, sosyal fayda ve sosyal maliyetlerin dengede olmadığı durumlarda ortaya çıkar. Piyasa başarısızlığının diğer bir nedeni, Ar-Ge sürecinin, doğası gereği bölünemez oluşudur. Ar-Ge sürecinin çeşitli fazları birbirine bağımlıdır ve bunların sonuçları çoğu kez önceden kestirilemez. Bu bölünmezlik, Ar-Ge sürecinin tamamına büyük, sabit masraflar yüklediğinden, finansörler açısından

Ar-Ge ve yenilik alanına yatırım yapılmasını zorlaştırmaktadır. Bu durumda da optimal seviyenin altında Ar-Ge yatırımının yapılması muhtemeldir. Politik bir müdahale olmaksızın özel sektörün olması gereken optimal seviyeden daha az Ar-Ge çalışmaları yürüteceği bilinmektedir. Bu durumda firmaların Ar-Ge yapması için desteklenmesi gerektiğini ortaya koymaktadır. Sonuç olarak, devletin teşvik edici uygulamaları olmaksızın özel sektörün Ar-Ge faaliyetlerine daha az yatırım yapacağı söylenebilir. Daha az Ar-Ge yatırımı da daha yavaş bir ekonomik büyüme demektir.

Bunun için devletlerin siyasi ve ekonomik istikrara dayalı olarak sürdürülebilir büyümeyi sağlaması ve koruması, insan kaynaklarına yeterli yatırımı yapması, Ar-Ge harcamalarını doğrudan ve dolaylı olarak destekleyerek ekonominin bilgi ve teknolojik altyapısını güçlendirmesi, girişimciliği özendirilmesi, işletmeleri yatırıma ve üretime odaklayarak yatırım ortamının güvence altına alması gerekmektedir.

Devletin, özel sektör Ar-Ge faaliyetlerini geliştirmek için üç yol kullandığı söylenebilir. Birincisi, özel sektörün kamu Ar-Ge kuruluşları ve üniversitelerle ortak araştırmalar yapmasını sağlar. Bu tip ortaklıklarla, sektöre yeni teknolojilerin girmesi sağlanır, ihtiyaç duyulan eleman ve malzemeler üniversiteden veya diğer kamu kuruluşundan karşılanır, teknik uygulamalar sonucu verimlilik artırılır. Böylece devlet, özel sektörün Ar-Ge maliyetini azaltmış olur.

İkinci müdahale yöntemi, doğrudan desteklerdir. Doğrudan destekler; sübvansiyonlar, hibeler veya krediler şeklinde olur. Özellikle çevre, sağlık gibi sosyal faydası yüksek konulardaki Ar-Ge projeleri desteklenirken bu yol kullanılır.

Üçüncü yöntem ise, vergisel teşviklerin (avantajların) getirilmesidir. Vergisel teşvik uygulamaları, ülkeden ülkeye farklılıklar gösterebilmektedir.

Türkiye’de Ar-Ge’ye yönelik vergisel teşvik uygulamasının tarihsel seyrine bakacak olursak, bazı ortak yanları bulunmasına rağmen, bugün Türkiye’de birbirinden oldukça farklı üç Ar-Ge vergi teşvik rejiminin yürürlükte olduğunu görüyoruz. Bunları, başlıkları itibariyle şöyle sıralayabiliriz.

Birinci rejim, 26.06.2001 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 4691 Sy. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu ve 5035 Sy. Kanun ile Teknoloji Geliştirme

Bölgelerine(Teknoparklara) yönelik getirilen vergisel teşvik uygulamalarıdır. Bu uygulamalar çerçevesinde; 2013 yılı sonuna kadar; bölgelerin işletilmesi ve yönetilmesinden sorumlu olan yönetici şirketlerin kanun ve yönetmelikte tanımlanan görevleri kapsamında yürüttükleri faaliyetlere yönelik sağlanan vergi muafiyeti, bölgede girişimci olarak faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından bölgelerde yürütülen yazılım ve Ar-Ge'ye dayalı üretim faaliyetlerinden elde edilen kazançlara sağlanan gelir ve kurumlar vergisi istisnası, bölgelerde istihdam edilen yazılımcı, araştırmacı ve Ar-Ge personelinin ücretlerine yönelik sağlanan vergi istisnası, KDVK'nın Geçici 20. maddesi gereğince, bölgelerde üretilen bazı alanlara yönelik yazılımlara sağlanan KDV istisnası uygulanmaktadır.

İkinci rejim: 31.07.2004 tarihinden itibaren Ar-Ge vergi erteleme yerine yürürlüğe giren Ar-Ge indirim uygulamasıdır. Bu uygulamaya ilişkin yasal düzenlemeler, GVK'nın 89. maddesinin (9) numaralı bendi ve E.KVK'nın 14. maddesinin 6 numaralı bendi ile Y. KVK'nın 10. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendi içinde düzenlenmiştir. Buna göre; mükelleflerin işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik Ar-Ge harcamalarının % 100'ü oranında hesaplanacak Ar-Ge indirimini, beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurum kazancından indirebilecektir. Ar-Ge indirim tutarı, Ar-Ge faaliyetinin başladığı andan itibaren hem geçici vergi hem de yıllık beyanname uygulanacaktır. Ar-Ge indiriminin uygulama usul ve esasları esas itibarıyla 1 Seri No'lu KVKGT ile belirtilmiştir.

Üçüncü Rejim: 28.02.2008 tarih ve 5746 Sy. Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun ile getirilen yeni teşvik uygulamalarıdır. Bu yeni uygulama ile Ar-Ge merkezlerine, Ar-Ge ve yenilik projelerine, Teknoloji Merkezi işletmelerine, rekabet öncesi işbirliği projelerine yönelik sağlanan yeni vergisel teşvikler olarak Ar-Ge indirim (Ek Ar-Ge indirim uygulaması ile birlikte), Gelir Vergisi Stopaj teşviki, Sigorta Prim Desteği ve Damga Vergisi İstisnası getirilmiştir. 5746 Sy. Kanun ile getirilen yeni ve daha geniş kapsamlı Ar-Ge teşvik sistemi 1 Ağustos 2008 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.

Bu üç ayrı Ar-Ge teşvik rejimi bugün Türkiye'de birbirinden ayrı, bağımsız şekilde yürürlüktedir. Girişimciler bunlardan uygun birini seçerek yasaların elverdiği yasal sınırlar içinde, Ar-Ge teşviklerinden yararlanabilirler. Bunların birinden diğerine geçiş yapmak ta mümkündür.

Türkiye'de böyle üçlü bir Ar-Ge teşvik rejimlerinin bulunmasının bazı yararlı yanları olmakla birlikte, bazı sakıncaları olduğu da kanaatindeyiz. Bu teşvik rejimleri içerdiği hükümler açısından kullanıcılar arasında ayrıcalık ve farklar yaratmaktadır. Fakat asıl büyük zorluk uygulamadaki farklılık ve sistemler arasında doğabilecek çatışmadır. Örnek olarak 1. rejimde teşvik istisna üzerinde kurulduğu halde, 2. ve 3. rejimlerde teşvik mekanizması indirim esasına göre çalışmaktadır.

Bu çalışmamızın sonucunda öneriler olarak değinebileceğimiz hususlar aşağıda başlıklar halinde belirtilmiştir:

1- Ortak Bir “Ar-Ge” Tanımı Oluşturulmalıdır: Üç rejim bakımından teşvikin temel taşı oluşturulan Ar-Ge faaliyeti kavramının ortak tek bir tanımı yapılamamıştır. Bir rejim uygulamasında Ar-Ge faaliyeti olarak kabul edilebilen faaliyetler diğer bir rejim uygulamasında Ar-Ge faaliyeti olarak kabul edilememesi ihtimali bulunmaktadır. Bu çerçevede kanaatimizce öncelikle her üç rejim uygulaması bakımından uluslararası normlar da dikkate alınarak ortak bir Ar-Ge faaliyeti tanımı oluşturulmalı (bizce; en geniş kapsamlı olan Ar-Ge faaliyeti tanımı her üç rejim uygulaması açısından kabul edilmelidir) ve buna ilişkin somut örneklerle de yer verilmelidir.

2- Ar-Ge Faaliyeti Sayılan Faaliyetler Açık ve Anlaşılır Bir Şekilde Belirlenmelidir: Hangi faaliyetlerin Ar-Ge faaliyeti olarak sayılıp sayılmayacağına ilişkin yönetmelik ve genel tebliğlerde yapılan saptamaların uygulamada ihtilaflar doğurabilecek potansiyeli barındırdığı kanaatindeyiz. Örneğin: Ar-Ge Yönetmeliği'nin 6. maddesinde Ar-Ge faaliyeti sayılmayan faaliyetler olarak, Ar-Ge ve yenilik faaliyetinin tanımı içerisinde belirtilen amaçlara yönelik olmayan *şekil, renk, dekorasyon, estetik ve görsel değişikliklerin* Ar-Ge ve yenilik faaliyeti sayılmayacağı belirtilmiştir. Fakat kanaatimizce; *şekil, dekorasyon, estetik ve görsel* pek çok değişikliğin girişimciler tarafından Ar-Ge ve yenilik faaliyetinden beklenen amaçları

gerçekleştirmeye yönelik olduğu/olacağı belirtilebilir ve amacın Ar-Ge faaliyeti süreci sonunda gerçekleşmemesi ihtimali de bulunduğundan değişikliklere başlangıçtaki temel amacının, tanım içerisinde yer verilen amaçlardan biri veya birkaçı olduğu/olacağı belirtilmesi durumunda yapılan bu türden faaliyetlerin Ar-Ge faaliyeti olarak kabul edilmesini zorunlu kılacaktır. Aksinin ortaya konmasının pek çok koşulda mümkün olmayacağı kanaatindeyiz. Bu durum özellikle girişimciler ile vergi idaresi arasında Ar-Ge indirimi tutarının hesabında ihtilaf yaratma potansiyeli bulunmaktadır.

3- Ar-Ge İndiriminde Rejimler Arasındaki Farklılık En Aza İndirilmelidir: Ar-Ge indirimi uygulaması yönünden rejimler arasındaki farklılık; Ar-Ge faaliyetini yürüten girişimciler tarafından *hangi teşvik rejiminin seçilmesi halinde optimal yararın sağlanacağına tespiti*, oldukça zor ve uzmanlık gerektiren bir faaliyet halini almış bulunmaktadır. Zira, bir rejime göre Ar-Ge indirimini uygulamak isteyen girişimci Ar-Ge faaliyetine yönelik elde edebileceği, yararlanabileceği diğer vergisel teşvik veya destek unsurlarından yararlanamaması durumu ile karşı karşıya kalmaktadır. Bu durum girişimciler açısından tercih yapmada önemli zorluklar getirmekte ve girişimcilerin son derece iyi planlanmış bir faaliyet projeksiyonu yapmalarını ve ilave danışmanlık maliyetlerine katlanmalarını zorunlu kılmaktadır.

4- Gelir Vergisi Stopaj Teşviki ve Sigorta Prim Desteği Uygulamasında Destekten Yararlanmaya Başlama Zamanı Tekrar Gözden Geçirilmelidir: Kamu kurum ve kuruluşları (Örneğin: TÜBİTAK, TEYDEB) ile kanunla kurulan vakıflar (Örneğin: Türkiye Teknoloji Geliştirme Vakfı-TTGV) tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projelerinde 5746 Sy. Kanun hükümleri ile öngörülen *Gelir Vergisi Stopaj* teşviki ve *Sigorta Primi Desteği* uygulamasından; destek karar yazısının düzenlendiği veya proje sözleşmesinin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren yararlanılmaya başlanması öngörülmüştür. Bu durum, belirtilen tarihlerden önce yürütülen ve Ar-Ge ve yenilik projelerinde istihdam edilen Ar-Ge ve Destek personeli için Gelir Vergisi Stopaj teşviki ve Sigorta Primi Desteğinden yararlanılamaması sonucunu doğurmaktadır. Bizce, bu teşviklerin uygulamasında; destek karar yazısının düzenlendiği veya proje sözleşmesinin yürürlüğe girdiği tarih yerine, destek karar yazısında veya proje sözleşmesinde *projenin başlangıç tarihi* olarak bildirilen ve ilgili kurum veya kuruluşlar tarafından da yapılan denetimler ile onaylanan proje başlangıç tarihinin dikkate alınması

yönünde yapılacak bir değişikliklerle giderilebileceği kanaatindeyiz.

5- TGB’lerde KDV İstisnasının, “Yazılım” Faaliyetleri Dışındaki Faaliyetleri de Kapsamına Alacak Şekilde Geliştirilmelidir:

3065 Sy. KDVK’ya 5035 Sy. Kanunla eklenen Geçici 20. madde hükmüne göre; KDV istisnası, gelir vergisi ve kurumlar vergisi istisnalarına nazaran daha dar kapsamlıdır ve sadece sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımı şeklindeki teslim ve hizmetler için tanınmış bir imkandır.

KDV istisnasının bölgedeki bütün Ar-Ge ve inovasyon faaliyetleri yerine yazılım ağırlıklı ve sınırlı sayıda faaliyet için tanınmış olması üretim sektörlerinin rekabet gücünün artmasını engelleyecek, firmaları yazılım benzeri alanlara yönlendirecektir. Bu nedenle, KDV istisnasının bölgelerdeki bütün Ar-Ge ve inovasyon faaliyetlerini kapsayacak şekilde genişletilmesinin uygun olacağı düşünülmektedir.

6- TGB’lerde Ücret İstisnası Uygulaması Yönünden Ar-Ge Faaliyetlerinin Bölge Sınırları İçinde Üretilmesi Zorunluluğunun Kaldırılmalıdır: TGBK’ya göre Ar-Ge ve yazılım personelinin sadece bölge içinde yaptıkları çalışmalar için elde ettikleri ücretlerinin istisnadan faydalanması söz konusudur. Yönetici şirket, ücreti gelir vergisi istisnasından yararlanan kişilerin bölgede fiilen çalışıp çalışmadığını denetlemek zorundadır. Bölgede fiilen çalışmayanlara istisna uygulandığının tespit edilmesi halinde, ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin cezalardan yönetici şirket de ayrıca sorumlu tutulacaktır.

Bölge dışında geçen çalışmaların istisnadan yararlanamaması ve yönetici şirketlere ortaya çıkacak vergi kaybı nedeniyle sorumluluk yükletilmesi, yönetici şirketlerin, kartlı sistem, parmak izi v.b. teknolojik yöntemlerle mesai takibi yapmaları sonucunu doğurmakta ve Ar-Ge personelinin sıkıntıya girmesine neden olmaktadır.

Bir Ar-Ge projesi kapsamındaki faaliyetlerin tamamının bölge içinde yürütülmesi mümkün değildir. Ar-Ge faaliyeti doğası gereği saha araştırması, laboratuvar ve test gibi bölge dışında; hatta fuar, konferans vb. etkinlikler nedeniyle

uluslararası alanda geçirilmesi zorunlu çalışmaları içermektedir. Proje yürürken bölge dışında, özellikle uygulamaya dönük araştırmalar, deneme çalışmaları, alan çalışmaları v.b. faaliyetler gerekli olmaktadır. Bu nedenle, daha başlangıçta proje sunulurken toplam proje süresinin ne kadarlık kısmının bölge içinde ne kadarlık kısmının bölge dışında yapılması gerektiği belirlenerek, değerlendirme komisyonundan geçtikten sonra, bu sınırlar dahilinde kalındığı sürece personele ödenen ücretin tamamının istisna hesabında değerlendirilmesine imkan sağlayan bir düzenleme yapılmasının²⁴⁷ uygun olacağı düşünülmektedir.

7- Ar-Ge Merkezi Belgesi Almak İçin Bürokratik İşlemler En Az Düzeye İndirilmelidir: 5746 Sy. Kanun ile yürürlüğe giren teşvik rejiminde; işletmede bir Ar-Ge Merkezi açılması için Ar-Ge Merkezi Belgesi alınması gerektiğinden, uzun ve bürokratik formalitelerin tamamlanmasına ihtiyaç göstermektedir. Bu yoğun formalite ve bürokratik işlemler Ar-Ge faaliyetlerinin arttırılmasını önünde engel oluşturduğu kanaatindeyiz. Zira, pek çok girişimci tarafından, bürokratik işlemlerin yoğunluğu ve uzmanlık gerektiren süreç yönetimi nedeniyle Ar-Ge faaliyetine girilmediği yönünde bulgulara rastlanılmaktadır²⁴⁸. Bu nedenle; bürokratik işlemlerin en az seviyede tutulmasının Ar-Ge faaliyetlerine başlama yönünde olumlu katkılar sağlayacağı kanaatindeyiz.

8- Asgari Ar-Ge Personeli İstihdam Şartında Esneklik Sağlanmalıdır: 5746 Sy. Kanun ile yürürlüğe giren teşvik rejiminde; Ar-Ge Merkezleri bakımından, *Gelir Vergisi Stopaj Teşviki* ve *Sigorta Primi Desteği* uygulamasından yararlanılabilmesi için; Tam Zaman Eşdeğer cinsinden asgari 50 Ar-Ge personeli istihdam edilmesi şartı bulunmakta ayrıca bu sayının üçer aylık dönemlerin ortalaması itibariyle sağlanması şartı getirilmiştir. Bizce asgari Ar-Ge personeli sayısının azaltılması ve bununla birlikte asgari Ar-Ge personeli sayısı şartının üçer aylık dönemler yerine aylık dönemler itibariyle aranmasının; küçük ve orta ölçekli işletmeler bakımından Ar-Ge faaliyetlerine girilmesi yönünde olumlu katkılar sağlayacağı

²⁴⁷ T.C. Cumhurbaşkanlığı, Devlet Denetleme Kurulu, **4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu Uygulamalarının Değerlendirilmesi İle Uygulamada Ortaya Çıkan Sorunların Çözümüne İlişkin Öneri Geliştirilmesi**, 22.09.2009 Tarih ve 2009/1 Sayılı Araştırma ve İnceleme Raporu, s.176.

²⁴⁸ Müjde Oktay, **Ar-Ge Yapan Kobi'ler Açısından Türkiye'deki Ar-Ge Ortamı Üzerine Bazı Tespitler**, İstanbul : İstanbul Sanayi Odası Gümrük Birliği Danışma Ofisi Yayını, Yayın No:1998-8, 1998, s.28.

düşüncesindeyiz. Ayrıca bu yolla, aylık dönemler itibariyle öngörülen şartı yerine getirmekle birlikte üçer aylık dönem ortalaması itibariyle bu şartı sağlayamayan Ar-Ge Merkezlerin cezalı duruma düşmelerinin önüne geçilmesi sağlanmış olacaktır.

9- Ar-Ge Faaliyetleri İçin Yapılan Harcamaların Muhasebeleştirilmesinde Rejimler Arasındaki Farklılık Ortadan Kaldırılmalıdır: Ar-Ge faaliyetlerine yönelik her üç rejimle getirilen teşvik uygulamalarında; Ar-Ge faaliyetleri nedeniyle gerçekleştirilecek harcamaların muhasebeleştirilmesine yönelik getirilen düzenlemeler birbirleri arasında uyumsuz olmakla birlikte, TMS ve UMS uygulamaları bakımından da uyumlu olduğu söylenemez. Zira; 5746 Sy. Kanun uygulamasında bir gayrimaddi hakka yönelik olsun veya olmasın Ar-Ge faaliyeti için yapılan harcamaların baştan itibaren aktifleştirilmesi zorunluluğu bulunmakta, ancak GVK/KVK uygulamasında ise bir gayrimaddi hakka yönelik bulunmayan Ar-Ge harcamalarının gider olarak dikkate alınabilmesi imkanı bulunmaktadır. Bu durum, Ar-Ge faaliyeti yapan girişimcileri doğal olarak bir tercihte yapmak zorunda bırakmaktadır. Bu nedenle bize göre; rejimler arasındaki muhasebeleştirme yöntemindeki farklılığın uluslararası muhasebe uygulamaları baz alınarak önemli ölçüde giderilmesinin Ar-Ge faaliyetini yürüten girişimcileri özellikle Ar-Ge faaliyetlerine başlangıç ve devamı yönünde olumlu katkılar sağlayacağı düşünülmektedir.

Ar-Ge faaliyeti kavramının, ortak bir tanımına ulaşılması ve somut örnekler ile açık bir şekilde ortaya konulması, Ar-Ge'ye yönelik mevcut vergisel teşvik uygulamaları arasındaki rejim farklılıklarının en az düzeye indirilmesi, Ar-Ge teşviklerinden yararlanmaya ilişkin bürokratik işlemlerin azaltılması ve uygulamalar sırasında ortaya çıkan aksaklıkların, zamanında kanuni ve/veya idari düzenlemeler ile açıklığa kavuşturulmasının, Ar-Ge faaliyetini yürüten veya yürütme isteğinde olan girişimcilere ve ülkemize bilgi toplumuna ulaşılması yolunda olumlu katkılar sağlayacağı düşüncesindeyiz.

EKLER

TÜRKİYE'DE KURULU BULUNAN TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİ						
BKK No	RG Tarihi	RG Sayısı	Sıra No	Üniversitesi	Teknoloji Geliştirme Bölgesinin Adı	Faal Durumu
TGBUY (Md:40)	19.06.2002	24790	1	ODTÜ	Orta Doğu Teknik Üniversitesi Teknokenti	Faal
			2	TÜBİTAK-TTGV	TÜBİTAK-Marmara Araştırma Merkezi Teknoparkı	Faal
2002/4889	12.11.2002	24934	3	BİLKENT ÜN.	Ankara Teknoloji Geliştirme Bölgesi	Faal
			4	SABANCI ÜN.	Gebze Organize Sanayi Bölgesi Teknopark Teknoloji Geliştirme Bölgesi	Faal
			5	İzmir Yüks.Tekn. Enst.	İzmir Teknoloji Geliştirme Bölgesi	Faal
2002/4965	10.01.2003	24989	6	İTÜ	İstanbul Teknik Üniversitesi Arı Teknokent Teknoloji Geliştirme Bölgesi	Faal
			7	HACETTEPE ÜN.	Hacettepe Üniversitesi Teknoloji Geliştirme Bölgesi	Faal
2003/5390	10.04.2003	25075	8	YILDIZ TEKNİK ÜN.	Yıldız Teknik Üniversitesi Teknoloji Geliştirme Bölgesi	Faal Değil
			9	KOCAELİ ÜN.	Kocaeli Üniversitesi Teknoloji Geliştirme Bölgesi	Faal
			10	ESKİŞEHİR ÜN.	Eskişehir Teknoloji Geliştirme Bölgesi	Faal
2003/5962	08.08.2003	25193	11	İSTANBUL ÜN.	İstanbul Üniversitesi Teknoloji Geliştirme Bölgesi	Faal Değil
			12	SELÇUK ÜN.	Selçuk Üniversitesi Teknoloji Geliştirme Bölgesi	Faal
2004/7127	30.04.2004	25448	13	BATI AKDENİZ ÜN.	Batı Akdeniz Teknokenti Teknoloji Geliştirme Bölgesi	Faal
			14	ERCIYES ÜN.	Erciyes Üniversitesi Teknoloji Geliştirme Bölgesi	Faal
			15	KTÜ	Trabzon Teknoloji Geliştirme Bölgesi	Faal
2004/7591	17.07.2004	25525	16	ÇUKUROVA ÜN.	Çukurova Teknoloji Geliştirme Bölgesi	Faal
2005/8499	05.03.2005	25746	17	ATATÜRK ÜN.	Erzurum Ata Teknokent Teknoloji Geliştirme Bölgesi	Faal
2005/8971	18.06.2005	25849	18	MERSİN ÜN.	Mersin Teknoloji Geliştirme Bölgesi	Faal
2005/9310	08.09.2005	25930	19	SÜLEYMAN DEMİREL ÜN.	Göller Bölgesi Teknoloji Geliştirme Bölgesi	Faal
			20	ULUDAĞ ÜN.	Ulutek Teknoloji Geliştirme Bölgesi	Faal
2006/10358	09.05.2006	26163	21	ANKARA ÜN.	Ankara Üniversitesi Teknoloji Geliştirme Bölgesi	Faal Değil
			22	GAZİANTEP ÜN.	Gaziantep Üniversitesi Teknoloji Geliştirme Bölgesi	Faal
2007/11593	26.01.2007	26415	23	PAMUKKALE ÜN.	Pamukkale Üniversitesi Teknoloji Geliştirme Bölgesi	Faal
2007/12097	20.05.2007	26527	24	CUMHURİYET ÜN.	Cumhuriyet Teknoloji Geliştirme Bölgesi	Faal Değil
			25	FIRAT ÜN.	Fırat Teknoloji Geliştirme Bölgesi	Faal
			26	TRAKYA ÜN.	Trakya Üniversitesi Edirne Teknoloji Geliştirme Bölgesi	Faal
2007/12619	10.10.2007	26669	27	GAZİ ÜN.	Gazi Teknopark Teknoloji Geliştirme Bölgesi	Faal
			28	DİCLE ÜN.	Dicle Üniversitesi Teknoloji Geliştirme Bölgesi	Faal Değil
2008/13348	20.03.2008	26822	29	TOBB ÜN.	ASO Teknopark Teknoloji Geliştirme Bölgesi	Faal Değil
			30	GAZİOSMANPAŞA ÜN.	Tokat Teknoloji Geliştirme Bölgesi	Faal Değil
2008/13961	27.08.2008	26980	31	SAKARYA ÜN.	Sakarya Üniversitesi Teknoloji Geliştirme Bölgesi	Faal Değil
2009/15265	28.07.2009	27302	32	BOĞAZIÇI	Boğaziçi Üniversitesi Teknoloji Geliştirme Bölgesi	Faal Değil
			33	İZZET BAYSAL ÜN.	Bolu Teknoloji Geliştirme Bölgesi	Faal Değil
			34	DUMLUPINAR ÜN.	Kütahya Dumlupınar Tasarım Teknoloji Geliştirme Bölgesi	Faal Değil
2009/15363	04.09.2009	27339	35	İNÖNÜ ÜN.	Malatya Teknoloji Geliştirme Bölgesi	Faal Değil
2009/15327	04.09.2009	27339	36	ONDOKUZMAYIS ÜN.	Samsun Teknoloji Geliştirme Bölgesi	Faal Değil
2009/15439	03.10.2009	27365	37	İSTANBUL TİCARET ÜN.	İstanbul Teknoloji Geliştirme Bölgesi	Faal Değil

Kaynak: TGBUY ve Resmi Gazeteler'den Derlenmiştir.

AR-GE İNDİRİMİ UYGULAMASININ GVK/KVK ve 5746 SAYILI KANUN YÖNÜNDE KARSILAŞTIRILMASI	
GVK / KVK UYGULAMASI	5746 SAYILI KANUN UYGULAMASI
(GVK-89/9, KVK-10/1-a, 1 seri Numaralı KVG T)	(5746 S.Kanun, Ar-Ge Yönetmeliği)
İNDİRİMİN KAPSAMI	
Mükelleflerin işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının tamamı.	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.
AR-GE DEPARTMANI KURMA ZORUNLULUĞU	
Ar-Ge departmanı kurma zorunluluğu bulunmaktadır.	Ar-Ge departmanı kurma zorunluluğu bulunmamaktadır.
İNDİRİMİN UYGULAMA DÖNEMİ VE ORANI	
31.07.2004 -01.04.2008 tarihleri arasında...% 40, 01.04.2008 tarihinden itibaren...% 100	01.04.2008 tarihinden itibaren...% 100
AR-GE FAALİYETLERİNİN KAPSAMI	
AR-GE Faaliyetleri	Ar-Ge ve Yenilik Faaliyetleri
İşletme bünyesinde gerçekleştirilen münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik faaliyetlerdir.	Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri; kültür, insan ve toplumun bilgisinden oluşan bilgi dağarcığının artırılması ve bunun yeni süreç, sistem ve uygulamalar tasarlamak üzere kullanılması amacıyla sistematik bir temelde yaratıcı çalışmalar yürütmek suretiyle alanında bilimsel ve teknolojik gelişme sağlayan, bilimsel ve teknolojik bir belirsizliğe odaklanan, çıktıları özgün, deneysel, bilimsel ve teknik içerik taşıyan çevre uyumlu ürün tasarımı ve yazılım faaliyetleri dâhil olmak üzere yenilik süreçlerini de içeren faaliyetlerdir.
Ar-Ge Faaliyeti Sayılan Faaliyetler	Ar-Ge ve Yenilik Faaliyeti Sayılan Faaliyetler
1- Bilimsel ve teknolojik alanlardaki belirsizlikleri gidermek ve bunları aydınlatmak amacıyla, bilim ve teknolojinin gelişmesini sağlayacak yeni teknik bilgilerin elde edilmesi, 2- Yeni yöntemlerle yeni ürünler, madde ve malzemeler, araçlar, gereçler, işlemler, sistemler geliştirilmesi, tasarım ve çizim çalışmaları ile yeni teknikler ve prototipler üretilmesi, 3- Yeni ve özgün tasarıma dayanan yazılım faaliyetleri, 4- Yeni üretim yöntem, süreç ve işlemlerinin araştırılması veya geliştirilmesi, 5- Bir ürünün maliyetini düşürücü, kalite, standart veya performansını yükseltici yeni tekniklerin /teknolojilerin araştırılması.	Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamındaki harcamalar.

Ar-Ge Faaliyeti Sayılmayan Faaliyetler	Ar-Ge ve Yenilik Faaliyeti Sayılmayan Faaliyetler
<p>1- Pazar araştırması ya da satış promosyonu, 2- Kalite kontrol, 3- Sosyal bilimlerdeki araştırmalar, 4- Petrol, doğalgaz, maden rezervleri arama ve sondaj faaliyetleri, 5- İcat edilmiş ya da mevcut geliştirilmiş süreçlerin kullanımı, 6- Biçimsel değişiklikler (Tebliğin "10.2.2. Ar-Ge faaliyetleri" bölümündeki amaçlara yönelik olmayan şekil, renk, dekorasyon v.b., estetik ve görsel değişiklikler), 7- Bilimsel ve teknolojik yenilik doğurmayan rutin faaliyetler (rutin veri toplama, rutin analizler için kullanılan program, yazılım gibi üretilen prototiplerin rutin ayarlamaları), 8- İlk kuruluş aşamasında kuruluş ve örgütlenmeyle ilgili araştırma giderleri, 9- Proje sonucunda geliştirilen ürüne ilişkin fikri mülkiyet haklarının korunmasına yönelik çalışmalar, 10- Numune verilmek amacıyla prototiplerden kopyalar çıkarılıp dağıtılması ve reklam amaçlı tüketici testleri.</p>	<p>a) Pazarlama faaliyetleri, piyasa taramaları, pazar araştırması ya da satış promosyonu, b) Kalite kontrol, c) Sosyal bilimlerdeki araştırmalar, ç) Petrol, doğalgaz, maden rezervleri arama ve sondaj faaliyetleri, d) İlaç üretim izni öncesinde en az 2 aşaması yurt içinde gerçekleştirilmeyen klinik çalışmalar ile üretim izni sonrasında gerçekleştirilen klinik çalışmalar, e) Bir Ar-Ge projesi kapsamında olmaksızın icat edilmiş ya da mevcut geliştirilmiş süreçlerin kullanımı, f) 5 inci maddede sayılan amaçlara yönelik olmayan şekil, renk, dekorasyon ve benzeri estetik ve görsel değişiklikleri içeren biçimsel değişiklikler, g) Programlama dilleri ile işletim sistemleri hariç olmak üzere internet sitelerinin ve benzerlerinin hazırlanmasına yardımcı mevcut yazılımların kullanılması suretiyle yapılan yazılım geliştirme faaliyetleri, ğ) Yazılımlara ilişkin, bilimsel ve/veya teknolojik ilerlemeler veya teknolojik belirsizliklerin çözülmesini içermeyen olağan ve tekrarlanan faaliyetler, h) İlk kuruluş aşamasında kuruluş ve örgütlenmeyle ilgili araştırma giderleri, ı) Ar-Ge ve yenilik faaliyetleriyle geliştirilen ürüne veya sürece ilişkin fikri mülkiyet haklarının edinimi dışında bu hakların korunmasına yönelik çalışmalar, i) Numune verilmek amacıyla prototiplerden kopyalar çıkarılıp dağıtılması ve reklam amaçlı tüketici testleri, j) Üretim ve üretim altyapısına yönelik yapılan yatırım faaliyetleri, ticari üretimin planlanması ve seri üretim sürecine ilişkin harcamalar, k) Bir Ar-Ge projesi kapsamında olmaksızın yeni süreç, sistem veya ürün ortaya konulmasına hizmet etmeyen doğrudan veya gömülü teknoloji transferi.</p>
AR-GE HARCAMALARININ KAPSAMI	
a) İlk Madde ve Malzeme Giderleri	
<p>Her türlü direkt ilk madde, yardımcı madde, işletme malzemesi, ara mamul, yedek parça ve benzeri giderleri ile amortisman uygulamasına konu olmayan maddi ve gayrimaddi kıymet iktisaplarına ilişkin giderleri kapsar.</p> <p>Hammadde ve diğer malzeme stoklarından Ar-Ge faaliyetlerinde fiilen kullanılan kısma ilişkin maliyetler Ar-Ge harcaması kapsamındadır.</p>	<p>Her türlü doğrudan ilk madde, yardımcı madde, işletme malzemesi, ara mamul, yedek parça, prototip ve benzeri giderler ile Vergi Usul Kanununa göre amortisman tabi tutulması mümkün olmayan maddi kıymetlerin iktisabına ilişkin giderleri kapsar.</p> <p>Hammadde ve diğer malzeme stoklarından Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde fiilen kullanılan kısma ilişkin maliyetler Ar-Ge ve yenilik harcaması kapsamındadır.</p>
Bir Farklılık Bulunmamaktadır.	

b) Personel Giderleri	
<p>Ar-Ge faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla çalıştırılan ve faaliyetin gerektirdiği nitelikte personel ile ilgili olarak tahakkuk ettirilen ücretler ile bu mahiyetteki giderlerdir.</p> <p>İşletmenin Ar-Ge departmanında çalıştırılan hizmetliler ve benzeri vasıfsız personel ile Ar-Ge departmanına tahsis edilmemiş olup günün bir kısmında Ar-Ge departmanında çalışan personele ödenen ücretler bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.</p> <p>Kısmi çalışma halinde, Ar-Ge personeli için ödenen ücretler Ar-Ge indirimine konu personel giderleri kapsamında değerlendirilemeyecektir.</p>	<p>5746 sayılı Kanun kapsamında gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla çalıştırılan Ar-Ge personeliyle ilgili olarak tahakkuk ettirilen ücretler ile bu mahiyetteki giderlerdir.</p> <p>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.</p> <p>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.</p>
<p>5746 ile Kısmi zamanlı çalışanlara ilişkin ücretler ile Ar-Ge personeli dışındaki destek personeline ilişkin giderleri de Ar-Ge indirimine konu edilebiliyor.</p>	
c) Genel Giderler	
<p>Ar-Ge faaliyetlerini yürütmek amacıyla elektrik, su, gaz, bakım-onarım, haberleşme, nakliye ile Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılan makine ve teçhizata ilişkin bakım ve onarım giderleri gibi Ar-Ge faaliyetinin devamlılığını sağlamak için katlanılan diğer giderleri kapsar. Sigorta giderleri, Ar-Ge faaliyetlerinin bizzat yürütülmesi amacıyla kullanılan tesis için ödenen kira giderleri ile kitap, dergi ve benzeri bilimsel yayınlara ait giderler de bu kapsamdadır.</p> <p>Bu giderlerin, Ar-Ge harcaması olarak değerlendirilebilmesi için Ar-Ge departmanında fiilen kullanıldığının tespit ve tevsik edilmesi gerekmektedir. Çeşitli kıstaslara göre genel işletme giderleri üzerinden hesaplanacak paylar bu kapsamda değerlendirilmez.</p>	<p>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.</p> <p>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.</p> <p>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.</p>
<p>5746 Uygulamasında; sadece Ar-Ge Merkezleri için Genel Giderler Ar-Ge indirimine konu edilebiliyor.</p>	

ç) Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	
<p>Normal bakım ve onarım giderleri dışında Ar-Ge faaliyetleriyle ilgili olarak işletme dışında yerli veya yabancı diğer kurum ve kuruluşlardan mesleki veya teknik destek alınması veya bunlara yaptırılan analizlerle ilgili olarak yapılan ödemelerle, bu mahiyetteki diğer ödemelerdir.</p>	<p>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.</p> <p>Bu şekilde alınan danışmanlık hizmeti ve diğer hizmet alımlarına ilişkin harcamalar Ar-Ge ve yenilik harcaması kapsamında gerçekleştirilen toplam harcama tutarının %20'sini geçemez.</p>
5746 uygulamasında; % 20'lik sınır bulunmaktadır.	
d) Vergi, Resim ve Harçlar	
<p>Doğrudan Ar-Ge faaliyetlerine ilişkin olan ve gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınan aynı vergi, resim ve harçları kapsar. Doğrudan Ar-Ge faaliyetlerinin yürütüldüğü taşınmazlar için ödenen vergiler, Ar-Ge projesinde kullanılmak üzere ithal edilen mallarla ilgili gümrük vergileri ile benzeri vergi, resim ve harçlar bu kapsamdadır.</p>	<p>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.</p>
e) Amortisman ve Tükenme Payları	
<p>Doğrudan Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılan bina, makine-tesis ve cihazlar, taşıtlar, döşeme ve demirbaş gibi maddi ve maddi olmayan duran varlıklar için ayrılan amortisman ve tükenme paylarından oluşur.</p> <p>Diğer taraftan, iktisadi kıymetin münhasıran Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılması ve bu kullanımın sürekli olması gerekmektedir. Ar-Ge departmanı dışında başka faaliyetlerde de kullanılan iktisadi kıymetlere ilişkin amortismanlar Ar-Ge harcaması kapsamında değildir.</p>	<p>Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla iktisap edilen amortisman tabii iktisadi kıymetler için ayrılan amortismanlardan oluşur.</p> <p>Ar-Ge ve yenilik faaliyeti dışında başka faaliyetlerde de kullanılan makine ve teçhizatla ilişkin amortismanlar, bunların Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde kullanıldığı gün sayısına göre hesaplanır.</p>
5746 uygulamasında; ATİK, başka faaliyetlerde kullanılsa dahi, Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde kullanılan gün sayısına göre hesaplanacak amortisman tutarı Ar-Ge indirimine konu edilebilecektir.	
f) Finansman Giderleri	
<p>Ar-Ge projesi bazında yerli, yabancı ve uluslararası kurumlardan temin edilen kredilere ilişkin finansman giderleridir.</p>	<p>Finansman Giderleri Ar-Ge harcaması kapsamında sayılmamıştır.</p>
5746 uygulamasında; finansman giderleri Ar-Ge harcaması kapsamında sayılmamıştır.	

HARCAMALARIN AKTİFLEŞTİRİLMESİ VEYA DOĞRUDAN GİDER KAYDEDİLMESİ	
<p>Hesap dönemi içerisinde gayrimaddi hakka yönelik yapılan araştırma ve geliştirme harcamalarının tamamı aktifleştirilmek zorundadırlar.</p> <p>Gayrimaddi hakka yönelik olmayan ve Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde aktifleştirilmesi gerekmeyen harcamalar doğrudan gider yazılabilir.</p>	<p>Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamındaki harcamalar, Vergi Usul Kanununa göre aktifleştirilmek suretiyle amortisman yoluyla itfa edilir.</p> <p>Ar-Ge projesinin tamamlanmasına zorunlu nedenlerle imkan kalmaması veya projenin başarısızlıkla sonuçlanması nedeniyle iktisadi kıymet oluşmaması hâllerinde, Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında yapılan ve önceki yıllarda aktifleştirilmiş olan tutarlar doğrudan gider yazılır.</p>
<p>5746 uygulamasında; bir gayrimaddi hakka yönelik olsun veya olmasın yapılan harcamalar öncelikle aktifleştirilmek zorundadır. Ar-Ge projesinin tamamlanmasına zorunlu nedenlerle imkan kalmaması veya projenin başarısızlıkla sonuçlanması nedeniyle iktisadi kıymet oluşmaması hâllerinde, Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında yapılan ve önceki yıllarda aktifleştirilmiş olan tutarlar doğrudan gider yazılır.</p>	
EK AR-GE İNDİRİMİ HAKKI	
<p>Ek Ar-Ge indirim hakkı bulunmamaktadır.</p>	<p>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 da indirim konusu yapılabilecektir.</p>
KAZANCIN YETERLİ OLMAMASI NEDENİYLE YARARLANILAMAYAN İNDİRİM HAKKININ SONRAKİ DÖNEMLERE DEVRİ	
<p>Gelir vergisi mükellefleri açısından ilgili yılda beyan edilen kazancın (ticari ve diğer kazanç unsurları toplamı) yetersizliği nedeniyle indirim konusu yapılamayan Ar-Ge İndirimi tutarı sonraki hesap dönemlerine devredemeyecektir.</p> <p>Kurumlar vergisi mükellefleri açısından ilgili dönemde kazancın yetersizliği nedeniyle indirim konusu yapılamayan Ar-Ge İndirimi tutarı sonraki hesap dönemlerine devredecektir. Devirde süre sınırı yoktur. Devirde endeksleme uygulaması bulunmamaktadır. Endeksleme yoktur.</p>	<p>5746 sayılı Kanuna göre uygulanan Ar-Ge indiriminde, gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükellefleri yönünden bir ayırım yapılmaksızın; gelir vergisi mükelleflerinde ticari kazancın, kurumlar vergisi mükelleflerinde de kurum kazancının yetersizliği nedeniyle ilgili hesap döneminde kullanılamayan Ar-Ge indirim hakkı, sonraki dönemlere devredilecek ve devredilen tutarlar izleyen yıllarda yeniden değerlendirme oranında artırılarak (endekslenerek) dikkate alınacaktır.</p> <p style="text-align: center;">Devirde süre sınırı yoktur.</p>
<p>5746 uygulamasında; Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri bakımından kazancın yetersizliği nedeniyle kullanılamayan Ar-Ge indirim hakkı sonraki hesap dönemlerine süre sınırı olmaksızın ve endekslenmek suretiyle devredilebilecektir.</p>	

DİĞER KURUMLARDAN SAĞLANAN DESTEKLERİN AR-GE İNDİRİMİ KARŞISINDAKİ DURUMU	
<p>Geri ödeme koşuluyla sermaye desteği olarak sağlanan destekler, borç mahiyetinde olup ticari kazançta dahil edilmesi söz konusu değildir.</p> <p>Ancak, hibe şeklinde sağlanan destek tutarları ile diğer kurumlardan bu mahiyette sağlanacak her türlü destek tutarları, ticari ve kurum kazancın bir unsuru olarak kazançta dahil edilecektir.</p> <p>Maliyetleri, bu tür desteklerle karşılanan Ar-Ge harcamaları da Ar-Ge indiriminin hesabında dikkate alınacaktır.</p>	<p>Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ilişkin olarak kamu kurum ve kuruluşları, kanunla kurulan vakıflar ile uluslararası fonlardan alınan destekler özel bir fon hesabında tutulur. Gelir yazılmaz. Kazanca dahil edilmez.</p> <p>Bu fonda yer alan tutarlar, GVK ve KVK hükümlerine göre vergiye tabi kazancın tespitinde gelir/kazanç olarak dikkate alınmaz.</p> <p>Özel fondaki tutarlar kullanılarak yapılan Ar-Ge harcamaları Ar-Ge indiriminde dikkate alınmaz.</p> <p>Bu şekilde sağlanan karşılıksız fonlardan yapılan harcamalar, yapıldığı yere göre doğrudan gider ya da amortismanına tabi iktisadi kıymet olarak muhasebeleştirilir.</p>
AR-GE İNDİRİMİNDEN FAYDALANMAK İÇİN GEREKLİ BELGELER VE UYGULAMA SÜRECİ	
<p>1- Ar-Ge indiriminin uygulanmaya başlanacağı döneme ait geçici vergi beyannamesinin verileceği tarihe kadar Ar-Ge faaliyetiyle ilgili olarak 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Tebliği'nin 1 numaralı ekinde yer alan formata uygun olarak hazırlanacak Rapor (EK-1), bir yazı ekinde iki nüsha olarak Gelir İdaresi Başkanlığına elden veya posta yoluyla gönderilecektir.</p> <p>2- Başkanlık Ar-Ge projesine ilişkin incelemeyi yapacak kuruluşa raporu gönderecek, ilgili kuruluş Ar-Ge Projesi Değerlendirme Raporu hazırlayacaktır.</p> <p>Ar-Ge projesi Tübitak'tan destek alıyor ise Tübitak'tan alınan destek karar yazısı yeterli olacaktır.</p> <p>3- Ar-Ge indiriminden yararlanan mükelleflerin, gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinde yararlanılan Ar-Ge indiriminin doğru hesaplandığı ve uygulandığına ilişkin YMM tasdik raporunu ilgili mevzuatta belirtilen süre içinde bağlı buldukları vergi dairelerine vermeleri gerekmektedir.</p> <p>YMM Raporunda asgari hangi bilgilerin yer alması gerektiği 1 nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yer almaktadır.</p>	<p>Ar-Ge Yönetmeliğinin 9'uncu maddesine göre Ar-Ge indiriminden yararlanacak mükellefler, gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi ekinde <u>asağıda belirtilen belgeleri</u> bağlı bulunulan vergi dairesine vereceklerdir.</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Kanun kapsamında ilk defa Ar-Ge indiriminden yararlanacak olan Ar-Ge merkezlerinden "Ar-Ge Merkezi Belgesi"; 2. 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. <p><i>(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.)</i></p> <ol style="list-style-type: none"> 3. Ar-Ge ve yenilik projesi veya projeleri ile rekabet öncesi işbirliği projesi veya projelerinin, teknoloji girişim sermayesinden yararlanan işletmeler için desteği veren merkezi yönetim kapsamındaki kamu idaresince onaylanmış bulunan proje sözleşmesi ve eki iş planının, Ar-Ge merkezleri ile teknoloji merkezi işletmelerinde yürütülen Ar-Ge ve yenilik projelerinin hangi aşamada bulunduğu, bu projelerin veya iş planının uygulama durumuna ilişkin belgeler,

<p>Ar-Ge proje değerlendirme raporlarının, YMM tasdik raporlarının verilmesi gereken ay içinde veya daha sonra gelmesi halinde de mükellefler Ar-Ge indiriminden yararlanabileceklerdir.</p> <p>4- Değerlendirme raporunun ilgili vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarihten itibaren 30 gün içerisinde YMM tasdik raporunun ibraz edilmesi gerekecektir.</p> <p>Söz konusu raporun bu süreler içinde verilememesi halinde ise Ar-Ge indiriminden yararlanılamayacaktır.</p> <p>Ar-Ge indirimine ilişkin hususlara tam tasdik raporunda yer verilmiş olması durumunda, Ar-Ge indirimine ilişkin olarak ayrıca tasdik raporu düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır.</p> <p>Ar-Ge indirimine ilişkin hususlara tam tasdik raporunda yer verilmiş olması durumunda, Ar-Ge indirimine ilişkin olarak ayrıca tasdik raporu düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır.</p>	<p>4. Ar-Ge indirimine konu olan harcamaların ana gruplar itibarıyla yıllık tutarları ve ayrıntılı dökümünü gösteren liste,</p> <p>5. 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,</p> <p>6. 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.</p> <p>Bu belgelerin;</p> <ul style="list-style-type: none">· 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 TÜBİTAK tarafından onaylanmış olması gerekir. <p>7- Ar-Ge merkezlerinde ve rekabet öncesi işbirliği projelerinde Ar-Ge indiriminin uygulanabilmesi için yukarıda belirtilen belgeleri de içeren yeminli malî müşavir tasdik raporunun ilgili mevzuatta belirtilen süre içinde bağlı bulunulan vergi dairesine verilmesi zorunlu olup, Ar-Ge merkezleri ve rekabet öncesi işbirliği projeleri için yukarıda sayılan belgelerin <u>beyannameyle birlikte</u> ayrıca verilmesi istenilmez.</p> <p>Söz konusu belgelere tam tasdik raporu ekinde yer verilmiş olması durumunda, Ar-Ge indirimine ilişkin olarak ayrıca tasdik raporu düzenlenmesine gerek yoktur.</p>
----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

KAYNAKÇA

Kitaplar

- Akdoğan, Nalan ve Orhan Sevilengül, **Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne Göre Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**. Sekizinci Baskı. Ankara: ASMMO Yayını, 1997.
- Akıllı, E. , Ö. Büyükçınar v.d (Ed.). **Türkiye Bilimsel Yayın Göstergeleri (II) 1981-2007 Türkiye, Ülkeler ve Gruplar**. Ankara: TÜBİTAK ULAKBİM Yayını, 2009.
- Aktan, C. Can ve Y.Vural İstiklal. **Rekabet Gücü ve Türkiye**. Ankara: TİSK Yayınları, 2004.
- Aktan, C. Can ve Y.Vural İstiklal. **Rekabet Gücü ve Rekabet Stratejileri**. Ankara: TİSK Yayınları, 2004.
- AnaBritannica**, İstanbul: Ana Yayıncılık, Cilt: 20, 1992.
- Ayhan, Ahmet. **Dünden Bugüne Türkiye'de Bilim ve Teknoloji ve Geleceğin Teknolojileri**. İstanbul: Gürış Yayınları, 2002.
- Babacan, Muazzez. **Dünyada ve Türkiye'de Teknoparklar (Bilim ve Teknoloji Parkları)**. İzmir: Asil Ofset Matbaası, 1995.
- Bağrıaçık, Atilla ve Muhsin Yıldırım. **Maliyet Muhasebesi Ar-Ge Destekleri ve Muhasebesi Uygulama Örnekleri**. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2008.
- Barutçugil, İsmet. **Teknolojik Yenilik Ve Araştırma Geliştirme Yönetimi**. Bursa: Bursa Üniversitesi Yayınları, 1981.
- Berksoy, Taner. **Az Gelişmiş Ülkelerde İhracata Yönelik Sanayileşme**. İstanbul: Belge Yayınları, 1982.
- Bıyık, Recep ve Aydın Kıratlı, **Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahlarının Tespitinde Giderler ve İndirimler**. 5. Baskı. Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2007.
- Erkan, Hüsnü. **Bilgi ve Ekonomik Gelişme**. İstanbul: Türkiye İş Bankası Yayınları, 1997.
- Güleş, Hasan Kürşat ve Hasan Bülbül. **Yenilikçilik İşletmeler İçin Stratejik Rekabet Aracı**. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, 2004.
- Kiper, Mahmut. **Teknoloji Transfer Mekanizmaları ve Bu Kapsamda Üniversite İşbirliği**. Ankara:TMMOB, 2004.
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği. **Beyanname Düzenleme Klavuzu 2009**. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını.
- Maç, Mehmet. **KDV Uygulaması**. 4. Baskı. İstanbul: Denet Yayıncılık, 1998.
- Mucuk, İsmet. **Modern İşletmecilik**. İstanbul: Türkmen Kitapevi, 2008.

- Oktar, Kemal. **KDV İstisnalar ve İadeler**. 6.Baskı. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2005.
- Oktay, Müjde. **Ar-Ge Yapan Kobi'ler Açısından Türkiye'deki Ar-Ge Ortamı Üzerine Bazı Tespitler**. İstanbul: İstanbul Sanayi Odası Gümrük Birliği Danışma Ofisi Yayını, Yayın No:1998-8, 1998.
- Omdan, Ayşe. **Fikrî Mülkiyet Hukuku ile Rekabet Hukukunun Teknolojik Yeniliklerin Teşvikindeki Rolü**. Ankara: Seçkin Yayınları, 2002.
- Örten, Remzi , Hasan Kaval ve Aydın Karapınar. **Türkiye Muhasebe - Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS)**. Ankara: Gazi Kitabevi, 2007.
- Özbalcı, Yılmaz. **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**. Ankara, 2008.
- Öztürk, Bünyamin ve Mustafa Özer, **Kurumlar Vergisi Rehberi**. Ankara: Maliye Hukuk Yayınları, 2002.
- Püsküllüoğlu, Ali. **Türkçe Sözlük**. İstanbul: Doğan Kitap, 2002.
- Raskhin, Micheal. **Research and Development Tax Incentives – Federal, State and Foreign**. CCH Inc., Chicago, 2003.
- Sabuncuoğlu, Zeyyat ve Tuncel Toker. **İşletme**. Bursa: Ezgi Yayınları, 2001.
- Sağlam, Necdet., Salim Şengel ve Bünyamin Öztürk. **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**. Ankara: Maliye Hukuk Yayınları, 2007.
- Sawyer, Adrian J. **Potential Implications of Providing Tax Incentives for Research and Development in NZ**. A Report for the Royal Society of New Zealand, 2004.
- Tekin, Cem ve Emre Kartaloğlu. **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**. Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara,2007.
- Tekin, Cem ve Emre Kartaloğlu. **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**. Uygulama Yayıncılık, İstanbul 2010.
- Tekin, Mahmut., Hasan Kürşat Güleş ve Adem Ögüt. **Değişim Çağında Teknoloji Yönetimi**. İstanbul: Nobel Yayınevi, 2002.
- TÜSİAD. **Ulusal İnovasyon Sistemi**. İstanbul: TÜSİAD Yayını, 2003.
- Vural, İrfan. **Yorum ve Açıklamalarla Kurumlar Vergisi Kanunu**. Ankara: Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, 2009.
- Warda, Jacek. **Measuring the Attractiveness of R&D Tax Incentives: Canada and Major Industrial Countries**, The Conference Board of Canada, Canada, 1999.
- Yıldırım, Nuri. **Neoklasik İktisadın Teknolojik Gelişme Yaklaşımı**. Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, 1973.
- Yılmaz, Hilal. **Yenilik Yeni Ekonomi ve Rekabet**. Ankara: Rekabet Kurumu Yayınları, 2003.
- Yücel, İ. Hakkı. **Bilim Teknoloji Politikaları ve 21. Yüzyılın Toplumu**. Ankara: DPT Yayınları, 1997.

Sürekli Yayınlar

- Akun, Ramazan. “Bilim, Bilgi Teknolojisi ve Türkiye”. B. Yediyıldız, F. Unan, C. Özdemir (Ed.), **Milli Kùltürler ve Küreselleşme** içinde Konya:1998, ss.83-92.
<http://www.egitim.aku.edu.tr/racun.htm> (07.01.2010)
- Akbulut, Akın. “Ar-Ge”, **Vergi Dünyası**. S.308 (Nisan-207), ss.37-48.
- Akyos, Müfit. “Sürekli Yenilikçilik (İnovasyon) İçin Teknolojik Yetenek Değerlendirmesi”. **Endüstri Mühendisliği**. Cilt:17, S.2, (Nisan 2006), ss.9-18.
- Aksoyoğlu, Volkan. “5746 Sayılı Kanun Sonrası Ar-Ge İndirimi Uygulaması ve Getirilen Yeni Teşvikler”. **Maliye Postası**. S. Ağustos 2008, ss.82-88.
- Altuncu, Hasan. “Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Vergisel Boyutu ve Muhasebeleştirilmesi -I-”. **Vergi Raporu**. S.108(Eylül-2008), ss.18-28.
- Aslan, Sinan. “Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Faaliyet Gösteren İşletmelerin Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Göre Muhasebeleştirilmesi”. **Mali Çözüm**. S.67, ss.122-138.
- Atay, Tezcan. “Araştırma – Geliştirme (Ar-Ge) Harcamalarında Vergisel Teşvikler I”. **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**. S.189, ss.56-65.
- Atay, Tezcan. “Araştırma – Geliştirme (Ar-Ge) Harcamalarında Vergisel Teşvikler II”. **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**. S.191, ss.50-59.
- Atay, Tezcan. “Araştırma – Geliştirme (Ar-Ge) Harcamalarında Vergisel Teşvikler III”. **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**. S.192, ss.88-96.
- Aydın, Erkan. “Araştırma-Geliştirme Harcamalarının Kurumlar Vergisi Uygulamaları Bakımından Giderleştirilmesi”. **Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**. Yıl:2009, Cilt:XXVI, S.1, ss. 463-481-
- Bahar, Cevdet Okan. “Ar-Ge ve Yenilik Projelerinde Çalışan Personelin Ücretlerinde Gelir Vergisi İstisnası”. **Yaklaşım**. S.185 (Mayıs-2008), ss.146-148.
- Bakmaz, Zübeyir. “5746 Sayılı Kanunla Ar-Ge Personeline Tanınan Gelir Vergisi Stopajı Teşviki (2014 Yılına Kadar) İşveren ve Hazineye Aktarıldı”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S.65 (Mayıs-2009), ss.125-133.
- Bülbül, Duran ve Selin Ertürk, “Ar-Ge harcamalarının Aktifleştirilmesi ve Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu”. **Yaklaşım**. S.176 (Ağustos-2007), ss.157-163.
- Çalışaneller, Altar. “Ar-Ge Teşviklerinin Türkiye Muhasebe Standartları, Vergi Mevzuatı ve 5746 Sayılı Kanun Kapsamında Örneklerle İncelenmesi(I)”. **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**. S.70 (Ekim-2009), ss.289-301.
- Çalışaneller, Altar. “Ar-Ge Teşviklerinin Türkiye Muhasebe Standartları, Vergi Mevzuatı ve 5746 Sayılı Kanun Kapsamında Örneklerle İncelenmesi (II)”. **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**. S.71 (Kasım-2009), ss.283-295.

- Çalışaneller, Altar. “Ar-Ge Teşviklerinin Türkiye Muhasebe Standartları, Vergi Mevzuatı ve 5746 Sayılı Kanun Kapsamında Örneklerle İncelenmesi (III)”. **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**. S.72 (Aralık-2009), ss.323-338.
- Dardağan, Fatih “Araştırma ve Geliştirme Harcamaları Hangi Şartlarda Giderleştirilir”. **Maliye ve Sigorta Yorumları**. S.450 (15 Ekim 2005), ss.61-65.
- Demirbaş, Sadık. “5746 Sayılı Ar-Ge Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Kapsamında Gelir Vergisi Stopaj Teşviki Uygulaması”. **Maliye Postası**. S. Şubat-2009, ss.107-118.
- 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), ss.60-66.
- Duman, Sedat “Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin Ar-Ge Problemi”. **Vergi Sorunları**. S.105, ss.36-40.
- Dursun, Yunus. “İMKB'deki Şirketler”. **Verimlilik**. MPM Yayınları, C.VI, S.3, 1999.
- Durusoy, Refik Yaşar. “Devletçe Desteklenen Ar-Ge harcamalarının Niteliği ve Giderleştirilmesi”. **Vergi Dünyası**. S.298 (Haziran-2006), ss.58-66.
- Erdem, Tahir. “Ar-Ge Teşvik Uygulamasında Yeni Dönem”. **Maliye ve Sigorta Yorumları**. S.510 (15Nisan2008), ss.116-126.
- Erdem, Tahir. “Ar-Ge Yasası Kapsamında Öngörülen Gelir Vergisi Stopaj Teşviki Uygulaması”. **Vergi Sorunları**. S.247 (Nisan-2009), ss.162-173.
- Erdem, Tahir. “Ar-Ge Yasası Kapsamında Öngörülen Sigorta Primi Desteği Uygulaması-I”. **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**. S.252(Nisan-2009) ss.59-68.
- Erdem, Tahir. “Ar-Ge Yasası Kapsamında Öngörülen Sigorta Primi Desteği Uygulaması-II”. **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**. S.253 (Mayıs-2009) ss.27-41.
- Ergün, Orhan. “Vergi Ertelemenin Bir Yolu Da; Ar-Ge Yapmak”. **Yaklaşım**. S.52 (Nisan-1997), ss.144-147
- Ergün, Orhan. “Ar-Ge İndirimi; Araştırma-Geliştirme Harcamalarına Uygulanan Vergisel Fayda”. **Mali Pusula**. S.6 (Haziran-2005), ss.102-115.
- Ferhatoğlu, Emrah ve Tunç Köse. “Ar-Ge İndiriminin Gelir Vergilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı(TMS 12) Bakımından Değerlendirilmesi”. **Mali Çözüm**, S.94, ss.33-58.
- Gökmen, Selahattin “Bilimsel Amaçlı Ar-Ge harcamalarında Vergi Ertelemesi I”. **Yaklaşım**. S.111, ss.151-156
- Gökmen, Selahattin “Bilimsel Amaçlı Ar-Ge harcamalarında Vergi Ertelemesi II”. **Yaklaşım**. S.112, ss. 180-183.

- Günaydın, İhsan. “Türkiye’de Ar-Ge Faaliyetleri ve Teşviki”. **Vergi Sorunları**. S.196 (Ocak 2005), ss.150-187.
- Günaydın, İhsan ve Fatih Can. “Dünyada ve Türkiye’de Ar-Ge Vergi Teşvikleri”. **Vergi Dünyası**. S.318 (Şubat-2008), ss.4-31.
- Gündüz, N.Kemal. ve Necati Perçin. “Araştırma ve Geliştirme (Ar-Ge) Harcamalarına İlişkin Olarak Yapılacak Olan Vergi Ertelemesi”. **Vergi Sorunları**. S.131 (Ağustos-1999), ss.44-51.
- Güven, Serdar. “Araştırma Geliştirme Harcamalarının İtfası”. **Maliye Postası Dergisi**. S.15 Şubat 2009, ss.133-137.
- Hamilton, Robert. “Tax Incentives and Innovation: The Canadian Treatment of R&D”, Canada-United States Law Journal, Vol.19 Issue:1, 1993.
- Hotar, Nükhet. “Küreselleşme Sürecinde Güvence Ar-Ge”. **Gümrük Dergisi**, 1997, S.20, ss. 40-44.
- Kalkan, T.Tolga. “Teknoloji Geliştirme Bölgeleri’nde KDV İstisnası ve Bir Hatalı Uygulama”. **Vergi Dünyası**. S.332 (Nisan-2009), ss.96-99.
- Karaduman, İbrahim “Gelir ve Kurumlar Vergisi Açısından Ar-Ge Teşvikleri, Uygulamadaki Farklılıklar ve Ar-Ge Teşvikine İlişkin Yeni Çalışmalar”. **Vergi Sorunları**. S.230 (Kasım-2007), ss.189-199.
- Kaya, Erdal. Ve Fatih Adıgüzel Güler. “Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyannamesi Üzerinden Mahsup Edilecek Araştırma ve Geliştirme Harcamaları İndirimi”. **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**. S.252 (Nisan-2009), ss.91-103.
- Kayar, Gökhan. “Vergi Matrahının Tespitinde Ar-Ge İndirimi”. **Vergi Dünyası**. S.334 (Haziran-2009), ss.110-115.
- Kıratlı, Aydın. “Gelir ve Kurumlar Vergisi Kapsamında Ar-Ge vergi Ertelemesi”. **Vergi Dünyası**. S.236 (Nisan-2001), ss.49-52.
- Kiraz, Abdullah. (a). “Teknoloji Geliştirme Bölgeleri (Teknoparklar) ve Sağlanan Vergisel Avantajlar-I”. **Yaklaşım**. S.140(Ağustos-2004),ss.124-129.
- Kiraz, Abdullah. (b). “Teknoloji Geliştirme Bölgeleri (Teknoparklar) ve Sağlanan Vergisel Avantajlar-II”. **Yaklaşım**. S.141(Eylül-2004), ss.124-130.
- Kiraz, Abdullah. (c). “Teknoloji Geliştirme Bölgeleri (Teknoparklar) ve Sağlanan Vergisel Avantajlar-III”. **Yaklaşım**. S.142(Ekim-2004), ss.167-175.
- Kiraz, Abdullah. (d). “Teknoloji Geliştirme Bölgeleri (Teknoparklar) ve Sağlanan Vergisel Avantajlar-IV”. **Yaklaşım**. S.143(Kasım-2004), ss.167-178.
- Kiraz, Abdullah. (e). “Teknoloji Geliştirme Bölgeleri (Teknoparklar) ve Sağlanan Vergisel Avantajlar-V”. **Yaklaşım**. S.144(Aralık-2004), ss153-158.

- Küçük, Muzaffer. “Mevcut Ar-Ge Teşvik Müessesesi 5746 Sayılı Kanunla Geliştirildi”. **Vergi Dünyası**. S.323(Temmuz-2008), ss.64-67.
- Oktayer, Nagihan. “Teknolojinin Gelişiminde Vergisel Teşviklerin Rolü”. **Vergi Sorunları**. S.184 (Ocak- 2004), ss.130-138.
- Özel, Salih. “İşletmeler Açısından Yenilikçilik (Innovation) Kavramı”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S.73 (Ocak-2010), ss.19-22.
- Özkaya, Niyazi. “5746 Sayılı Kanun Sonrasında Ar-Ge Faaliyetlerinde Gelir Vergisi Stopaj Desteği”. **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**. S.61 (Ocak-2009), ss.100-106.
- Savcı, A.Şahin. “5746 Sayılı Kanun’la Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerine Yönelik Olarak Getirilen Destekler”. **Vergi Dünyası**. S.325 (Eylül-2008), ss.21-33.
- Sazak, Cengiz. “Ar-Ge İndirimi Uygulama Usul ve Esasları”. **Mali Çözüm**. S.80(Mart-Nisan 2007), ss.241-252.
- Sönmez, Feriştah. “Türkiye Muhasebe Standardı-Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri”. **Vergi Dünyası**. S.264 (Ağustos-2003), ss.187-193.
- Şeker, Sakıp. “Ar-Ge İndirimi ve Uygulaması”. **Yaklaşım**. S.181 (Ocak 2008), ss.121-129.
- Şeker, Sakıp. “Ar-Ge harcamalarının Muhasebesi ve İndirimi”. **Vergi Sorunları**. S.245 (Şubat-2009), ss.31-39.
- Şengül, Ebru. “Araştırma ve Geliştirme (Ar-Ge) Maliyetlerinin Muhasebeleştirilme Esasları ve Uygulamaları”. **Vergi Dünyası**. S.311 (Temmuz-2007), ss.111-121.
- Tanış, Nalan. “Araştırma ve Geliştirme Giderleri Bir Sabit Kıymet Midir?”. **Yaklaşım**. S.189 (Eylül-2008), ss.148-149.
- Taymaz, Erol. “Teknolojik Gelişme ve Piyasa Yapısı”, **Perşembe Konferansları 6**, Ankara: Rekabet Kurumu Yayınları, Mart-2000, ss.109-111.
- Tekin, Cem. “Ar-Ge harcamaları Kapsamında Kurumlar Vergisinin Ertilenmesi”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**. S.181(Mayıs-2003), ss.43-49
- Tekin, Cem. “Ar-Ge Faaliyetleri Kapsamında Düzenlenen Kağıtlarda Damga Vergisi İstisnası”. **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**. S.257 (Eylül-2009), ss.28-36.
- Tekşen, Ömer. “Ar-Ge Faaliyetleri ve Muhasebeleştirilmesi”. **Vergi Sorunları**. S.236 (Mayıs-2008), ss.154-164.
- Toroslu, M. Vefa. “Türkiye Muhasebe Standardı-15 Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri”. **Mali Çözüm**. S.64, ss.173-178.
- Tunalı, Ahmet. “Ar-Ge Faaliyeti Kapsamında Aktifleştirilen Bazı Harcamalarda Kapsam”. **Vergi Dünyası**. S.321 (Mayıs-2008), ss.106-109.
- Tuncer, Selahattin. “Türkiye’de ve Dünyada Teknoparklar”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S.73 (Ocak-2010), ss.7-17.

- Türkay, İmdat. “Ar-Ge Faaliyetlerine Sağlanan Gelir Vergisi Stopaj Teşvikinin Esasları”. **Maliye Postası**. S. 15 Eylül 2008, ss.75-83.
- Türkkot, Mustafa. “Ar-Ge, Teknoloji Geliştirme Faaliyetlerine Sağlanan Destekler-I”. **Yaklaşım**. S.141 (Eylül 2004), ss.46-50.
- Ufuk, M. Tahir. “Kurumlar Vergisi Mükellefleri Açısından Ar-Ge vergi Ertelemesi”. **Yaklaşım**. S.119(Kasım-2002), ss.71-75.
- Uluslan, Hikmet. “Araştırma ve Geliştirme Giderlerine İlişkin Vergi Ertelemesinin Muhasebeleştirilmesi”. **Mükellefin Dergisi**. S.114(Haziran-2002), ss.89-94.
- Uzgören, Ergin. “*Bilgi Toplumunda Uluslararası Rekabetedebilirlik Avantajının Yaratılmasına Yönelik Stratejik Yaklaşım: Devingen Yaratıcılık (Innovation)*”. **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, S.1, s.172.
- Yalçın, Hasan. “Kurumlarda Araştırma ve Geliştirmeyi Teşvik Amacına Yönelik Vergi Ertelemesi”. **Yaklaşım**. S.4 (Nisan-1992), ss.84-88.
- Yamaç, Kadri. “Nedir Bu İnovasyon”. **Üniversite ve Toplum**. Cilt:1, S.3 (Aralık 2001)
- Yardımcıoğlu, Mahmut., Nuray Demirel ve Veli Özer, “Araştırma-Geliştirme Harcamalarının ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların TMS-38, Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve SPK Tebliği’ne Göre Muhasebeleştirilmesi İşlemlerinin Karşılaştırılması”. **Mali Çözüm**. S.85 (Ocak-Şubat/2008), ss.43-58.
- Yaşayacak, Seher. “Davos Toplantılarının Ana Teması; Gelişmiş Ülkelerdeki Gelişmenin Kaynağı: İnovasyon”. **Ekonomik Forum**. S. Şubat-2006, ss.42-47.
- Yılmaz, Altan. “5746 Sayılı Kanunla Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinde İstihdam Edilen Personele Tanınan Gelir Vergisi Stopajı Teşvikinin Uygulama Esasları”. **Maliye Postası**, S. Eylül-2008, ss.100-106.

Tezler – Etüdler :

- Adak, Mehmet. **Ar&Ge ve Ekonomik Büyüme.** Marmara Üniversitesi SBE, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 2007.
- Can, Fatih. **Dünyada ve Türkiye’de Araştırma Geliştirme Faaliyetlerine Yönelik Vergisel Teşvikler.** KTÜ, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Trabzon, 2007.
- Ekici, İskender. **Avrupa Birliğine Üyelik Sürecinde Türkiye’de Ar-Ge’ye Yönelik Devlet Yardımları.** İstanbul Üniversitesi SBE, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2007.
- Evcı, Cemal. **Ar-Ge Vergi Teşvikleri.** Ankara Üniversitesi SBE, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2004.
- Kiraz, Abdullah. **Teknoloji Geliştirme Bölgeleri(Teknoparklar) ile Serbest Bölgelerin Vergisel Avantajlar Bakımından Karşılaştırılması.** Maliye Bakanlığı, Gelirler Kontrolörlüğü Yeterlik Etüd Raporu, İstanbul, 2003.
- Küçükavcı, Zülfikar. **Türkiye’de Araştırma ve Geliştirme (Ar-Ge) Faaliyetleri, Teşvik Programları ve Vergisel Boyutu,** Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Yayınlanmamış Gelirler Kontrolörlüğü Yeterlik Etüd Raporu, İstanbul, 2010.
- Sarısoy, İdris. **Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelere Sağlanan Vergi Teşvikleri ve Türkiye Uygulaması.** Marmara Üniversitesi SBE, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 2006.
- Şahin, İsmail. **Türkiye’de Teknoloji Geliştirme Bölgeleri ve Sağlanan Teşvikler.** Dumlupınar Üniversitesi SBE, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kütahya, 2006.

Bültenler – Bildiriler – Raporlar:

Ak, Mehmet Zeki. ve Ahmet Gülmez, “*Atıf İndekslerine Göre Türkiye’nin Bilimsel Yayın Performansının Analizi: 1980-2003*”, 3. Ulusal Bilgi, Ekonomi ve Yönetim Kongresi, Eskişehir, 25-26 Kasım 2004.

Alptürk, Ercan. **Son Yasal Düzenlemeler Kapsamında Vergi, Muhasebe ve Teşvik Uygulamaları Yönünden Ar-Ge Harcamaları**, Sirküler Rapor, Ankara: TÜRMOB Yayınları, Yayın No:338.

İstanbul YMM Odası, “*Araştırma ve Geliştirme Harcamalarının Aktifleştirilmesi veya Gider Yazılması*”, Sirküler Rapor: 15 Mart 2005.

İstanbul YMM Odası, “Ar-Ge ve Yenilik Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkındaki 5746 Sayılı Yasanın Getirdikleri” **Mali Mevzuat Platformu**, Rapor, 08/9-10-11-12, 15.03.2008.

Sistem YMM ve Denetim, **Ar-Ge’nin Dünü Bugünü ve Yarını**, Bilgilendirme Kitapçığı,

T.C. Cumhurbaşkanlığı, Devlet Denetleme Kurulu, **4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu Uygulamalarının Değerlendirilmesi ile Uygulamada Ortaya Çıkan Sorunların Çözümüne İlişkin Öneri Geliştirilmesi**, 22.09.2009 Tarih ve 2009/1 Sayılı Araştırma ve İnceleme Raporu.

İnternet Kaynakları:

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı. <http://www.avdb.gov.tr>

Chan, Ivan “Tax Incentives to Spur High Tech Industries”, August 2003, s.1, http://www.ey.com/GLOBAL/content.nsf/China_E/Tax_Tax_Insight_2003_Aug_7 Erişim:26.09.2007.

Danıştay. Danıştay Bilgi Bankası. <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>

Gelir İdaresi Başkanlığı <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>

Hazine Müsteşarlığı, <http://www.hazine.gov.tr>

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı. <http://www.ivdb.gov.tr>

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı. <http://www.izmirvdb.gov.tr>

OECD. **Factbook 2009**. Economic, Environmental and Social Statistics./ Science and technology / Research and development (R&D) / Expenditure on R&D. <http://titania.sourceoecd.org/vl=314523/cl=42/nw=1/rpsv/factbook2009/07/01/01/index.htm> (24.03.2010).

OECD. **Science, Technology and Industry Scoreboard 2009** /Triadic Patent Families and industry-financed R&D http://www.oecdilibrary.org/oecd/content/book/sti_scoreboard-2009-en (25.03.2010)

OECD. **Main Science and Technology Indicators (MSTI): 2009/2 edition** (http://www.oecd.org/document/26/0,3343,en_2649_33703_1901082_1_1_1_1,00.html / [Sample table and charts](#) / (24.03.2010))

PricewaterhouseCoopers, **Vergi Bülteni**, http://www.vergiportali.com/Content.aspx?Type=BulletinD&Id=2114#_Toc212396929 (15.03.2010).

Sanayi ve Ticaret Bakanlığı. Bilgi Notu: **Faaliyette olan Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Mevcut Durum** - <https://www.sanayi.gov.tr/webedit/gozlem.aspx?sayfaNo=2535> (15.01.2010).

Sosyal Güvenlik Kurumu.<http://www.sgk.gov.tr>

T.C. Başbakanlık. **Resmi Gazete**. <http://rega.basbakanlik.gov.tr>

TPE (Türkiye Patent Enstitüsü). **Patent İstatistikleri**/<http://www.turkpatent.gov.tr/portal/default2.jsp?sayfa=136> (25.03.2010)

TÜBİTAK. **Ulusal Bilim, Teknoloji ve Yenilik İstatistikleri**, <http://www.tubitak.gov.tr/home.do;jsessionid=461BA193BB370B42CF1ADC4B4B113874?ot=1&sid=357> (24.03.2010).

TÜBİTAK. **Türkiye Bilimsel Yayın Göstergeleri (II) 1981-2007 Türkiye, Ülkeler ve Gruplar**. E. Akıllı - Ö. Büyükçınar v.d (Ed.). Ankara: TÜBİTAK ULAKBİM Yayını, 2009, http://www.ulakbim.gov.tr/cabim/yayin/tbyg_1981_2007/index.uhtml (24.03.2010).

TÜBİTAK. **OECD Frascati Klavuzu**. Çev:TÜBİTAK, Ankara: TÜBİTAK Yayını, 2002. (<http://www.tubitak.gov.tr/home.do?sid=471&pid=468> (05.01.2010).

TÜBİTAK. **OECD- EUROSTAT Oslo Klavuzu**. Çev: TÜBİTAK, Ankara: TÜBİTAK Yayını, 2006. (<http://www.tubitak.gov.tr/home.do?sid=471&pid=468> (05.01.2010).

TÜİK (Türkiye İstatistik Kurumu). Haber Bülteni: **2008 Yılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetleri Araştırması**, S.195 Tarih: 12.11.2009. http://www.tuik.gov.tr/PreTablo.do?tb_id=8&ust_id=2 (24.03.2010).

Tekin, Mahmut. “Bilgi Çağında Bilgi Toplumu ve Bilgi Ekonomisi”. <http://www.bilgiyonetimi.org/cm/pages/pdf> (07.01.2010).

Kanun - Yönetmelik - Genel Tebliğ - Genelge – Sirküler – Muktezalar – Yargı Kararları

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu

4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu

4842 Sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

5084 Sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

5228 Sayılı Bazı Kanunlarda ve 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.

5350 Sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.

5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

5746 Sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun

5904 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

Bakanlar Kurulu Kararları.

Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği.

86 Seri Nolu 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği

1 Seri Nolu 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği

Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin 2002/1 No'lu Tebliğ

Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği

Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 38) Hakkında Tebliğ

SGK Genelgesi:2008/85,

SGK Genelgesi:2009/26.

Sirküler: “KVK-1/2003-1/ Teknoloji Geliştirme Bölgeleri-1”,

Sirküler: “KVK-6/2004-4/Teknoloji Geliştirme Bölgeleri-2”

Sirküler: “KVK-16/2005-4/Teknoloji Geliştirme Bölgeleri-3”

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 15.01.2009 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-10 sayılı Muktezası.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 27.07.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-10-7153 sayılı Muktezası.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 10.11.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-5-7306 sayılı Muktezası.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 09.09.2008 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-61-19464 sayılı Muktezası

İstanbul Defterdarlığı 15.04.2005 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.11/KVK-8-6310 sayılı Muktezası.

İstanbul Defterdarlığı 15.06.2004 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.11/KVK-8-8359 sayılı Muktezası

Danıştay 4.Daire, Karar Tarihi:09.02.2006, Esas No:2005/1121, Karar No:2006/118.