

PAPER DETAILS

TITLE: 5520 VE 5746 SAYILI KANUNLAR ÇERÇEVESİNDE AR-GE HARCAMALARININ
VERGİSEL DURUMU

AUTHORS: Ridvan ÖNDER, Abdunnur YILDIZ

PAGES: 141-158

ORIGINAL PDF URL: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/354316>



5520 VE 5746 SAYILI KANUNLAR ÇERÇEVESİNDE AR-GE HARCAMALARININ VERGİSEL DURUMU

*Taxation Situation Of Research And Development Expenses In The Context Of The Law No
5520 And 5746*

Rıdvan ÖNDER¹

Abdunnur YILDIZ²

ÖZET

Bu çalışmada 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ve 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun'da, araştırma ve geliştirme faaliyetleri yürüten gerçek ve tüzel kişilere sağlanacak teşvikler açıklanmıştır. Özellikle 5746 sayılı kanunda sigorta primi işveren desteği gibi çeşitli destekler yer almasına rağmen bu çalışmada daha çok her iki kanunda da yer alan vergilendirme ile ilgili hususlar üzerinde durulacaktır. 5746 sayılı kanun hükmüne göre araştırma ve geliştirme faaliyetleri yürüten gerçek ve tüzel kişiler teşvik ve istisnalardan tek bir kanun çerçevesinde yararlanılabilmektedir. Bu bağlamda vergisel anlamda hangi kanunun daha avantajlı olduğu önem arz etmektedir. Çalışma gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin hangi teşvikten yararlanacaklarının ayırımı yapıp karar verebilmeleri için iki kanun arasında karşılaştırmalar üzerine odaklanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Ar-Ge, Teşvik, Ar-Ge Harcamalarının Vergilendirilmesi

ABSTRACT

In this study; incentives which are provided to real and legal persons operating research and developing activities have been explained in the context of no 5520 Corporate Tax Law and no 5746 on Supporting Research and Development Activities. In this study it will urge upon taxation issues in both law; even there is various incentives such as employer's national insurance contribution in 5746 law. According to no 5746 law, real and legal persons can only benefit in the context of one law for incentives and exceptions. Thus, it has importance to know which law is more advantageous on taxation. So, in order to guide income and corporate taxpayer's decisions on choosing one of these laws, the study focused on comparison between these laws.

Key Words: R&D, Incentive, Taxation of R&D Expenditures

GİRİŞ

İhracat ile ekonomik büyüme arasında doğrudan bir ilişki olduğunu ortaya koyan birçok teorik çalışma yapılmıştır. Bu bağlamda büyümenin kaynaklarına ilişkin literatür incelendiğinde, Solow'un (1957) içsel büyüme modeli (endogenous growth) ve Romer'in (1986 ve 1990) çalışmaları teknolojik olarak ilerlemenin uzun dönemde ekonomik büyümeyi olumlu olarak etkilediği ve hatta temel kaynağı olduğu ifade edilmektedir. Ar-Ge yatırımlarının ekonomik büyümeye yaptığı katkısı inceleyen ampirik çalışmalar ise; Griffith (2000), Sylwester (2001), Guellec ve Potterie (2001), Ulku (2004), Samimi ve Alerasoul (2009) ve Göçer (2013) olarak sayılabilir (Yıldız, 2015: 160).

Sürdürülebilir ekonomik büyüme rakamlarına ulaşmak isteyen ülkelerin birçoğu 1990'lı yıllardan itibaren Ar-Ge'ye yatırım yaparak bilim, teknoloji ve sanayide önemli atılımlar gerçekleştirmiş ve ihracatlarını da arttırarak gelişmiş ülke seviyesine ulaşmışlardır. Gelişmekte olan ülkelerin de gelişmiş ülkelerin seviyesine ulaşması için özellikle Ar-Ge ve inovasyon gibi konulara ağırlık vererek katma değeri yüksek ürünler üretmesi ve büyüme hızlarını sürdürülebilir hale getirmesi gerekmektedir (Göçer, 2013: 217-218). Bu durumun en başarılı örnekleri ise Güneydoğu Asya ülkelerinde görülmüştür. Az gelişmiş olan bu ekonomiler 1960'lı yıllardan itibaren hızlı bir değişim ve dönüşüme girmişler, ekonomik büyümenin yanında eğitim, sağlık, bilim ve teknoloji

¹ Maliye Bakanlığı, Vergi Müfettiş Yardımcısı, ANKARA, E-posta: ridvan.onder@vdk.gov.tr

² Yrd. Doç. Dr., Fırat Üniv., İktisadi ve İdari Bilimler Fak., Maliye Böl., ELAZIĞ, E-posta: abdunnuryildiz@yahoo.com

alanında da gelişmeler görülmüş yaşam standartları ve kişi başına düşen milli gelir hızla artmıştır. Bu ülkeler az gelişmiş veya gelişmekte olan ülke sınıfından bir üst dilime çıkarak gelişmiş, sanayileşmiş ülkeler sınıfında yer almaya başlamışlardır (Önder, 2015: 92). Bu gelişmelerle birlikte kalkınmanın ortaya çıkmasında araştırma geliştirme ve yenilikçiliğin payı yadsınmaz.

Devlet tarafından Ar-Ge'ye yapılacak teşviklerin toplam faktör verimliliğini arttıracak ve bunun sonucunda özel sektörün Ar-Ge'ye daha fazla yatırım yapmaya yöneleceği vurgulanmıştır. (Pohjola, 2000:3). Ar-Ge süreci ile yaratılan yeni ürünün temel girdisi kabul edilen bilgi, inovasyonun temel dayanağını oluşturmaktadır. Bu süreçte bilgiye dayalı olarak üretilen yeni bir ürün ileri teknolojiyle üretildiği zaman, hem marjinal getirisi hem de katma değeri daha yüksek olacaktır. Yani yeni bilgi ile üretilen ürün/ürünler, hem yüksek katma değere hem de toplam faktör verimliliğinde artışa neden olabilir (Kurtoğlu, 2014: 76).

1. TEORİK ÇERÇEVE

Araştırma geliştirme kavramının literatürde birçok farklı tanımı yapılmıştır. Bu tanımlardan bazıları şunlardır: Tuncer (2010: 80) sanayinin gelişmesi, üretimin artırılması, maliyetlerin düşürülmesi ve özellikle yeni ürünler geliştirilmesi için yapılan her türlü bilimsel ve teknolojik çalışmalar olarak tanımlarken, OECD (2002: 30) araştırma ve deneysel geliştirme, insan, kültür ve toplumun bilgisinden oluşan bilgi dağarcığının artırılması ve bu dağarcığın yeni uygulamalar tasarlamak üzere kullanılması için sistematik bir temelde yürütülen yaratıcı çalışmalar olarak tanımlamıştır.

Bir başka tanıma göre ise araştırma, herhangi bir konuda yeni bir bilgi elde etmeye yönelik bilimsel bir faaliyettir. Geliştirme ise, mevcut bilgi, yöntem veya teknolojiyi, yeni elde edilen bilgi doğrultusunda daha ileriye götürmektir (Yıldız, 2010: 8). 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'ne göre ise araştırma ve geliştirme faaliyeti, bilim ve teknolojinin gelişmesini sağlayacak yeni bilgileri elde etmek veya mevcut bilgilerle yeni malzeme, ürün ve araçlar üretmek, yazılım üretimi dâhil olmak üzere yeni sistem, süreç ve hizmetler oluşturmak veya mevcut olanları geliştirmek amacıyla yapılan düzenli çalışmaları ifade etmektedir.

5746 Sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun'a göre ise; 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.

Bu tanımlar dışında Pessoa (2010: 152) Ar-Ge'nin ekonomik büyümeye katkısını şu şekilde açıklamaktadır: Ar-Ge çalışmaları ile bilim insanları ve araştırmacılar yeni bir fikir ortaya koyarlar ve bu yeni fikir mühendisler tarafından yeni bir ürüne dönüştürülür ve ürün üretim sürecine alınır. Bir sonraki aşamada ise ürün için pazarlama planı oluşturulup, piyasada ürüne olan talebin oluşması ve talebin (özellikle yurtdışı) arttırılması hedeflenir. Talep artışı ile birlikte ihracatın artması ise ekonomik büyümeye katkı yapar. Bu durum Ar-Ge ile ekonomik büyüme arasında doğrusal bir ilişkinin varlığını da doğrular.

Bu şekilde birbirine benzer birçok tanım bulunmaktadır. Özgün ve kısa bir tanım yapmak gerekirse; faydalı yeni bir buluş elde etmeye ya da mevcut buluşların verimliliğini, etkinliğini arttırmaya veyahut maliyetini azaltmaya yönelik yapılan yenilik temelli bilimsel faaliyetlere Ar-Ge denilebilir.

2. ARAŞTIRMA GELİŞTİRMENİN KÜRESEL EKONOMİ VE TÜRKİYE EKONOMİSİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

Bu çalışma ağırlıklı olarak araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin Türk vergi sistemindeki vergisel durumunu incelemektedir. Bu incelemeyi yapmadan önce araştırma geliştirmenin (Ar-Ge) küresel ekonomi üzerindeki etkisine kısaca değinmek gerekmektedir. Bu bağlamda merkezi

İsviçre’de olan Dünya Ekonomik Forumu (World Economic Forum) tarafından hazırlanan 2014-2015 Küresel Rekabet Gücü Raporu’ndan alınan bazı verileri içeren tablo aşağıdadır.

Tablo 1. Küresel Rekabet Endeksi Sıralamasında İlk On Ülke

İlk 10 Ülke	Küresel Rekabetçilik Endeksi 2014’e Göre Sıralama	Küresel Rekabetçilik Endeksi 2013’e Göre Sıralama
İsviçre	1	1
Singapur	2	2
ABD	3	5
Finlandiya	4	3
Almanya	5	4
Japonya	6	9
Hong Kong	7	7
Hollanda	8	8
İngiltere	9	10
İsveç	10	6
Türkiye	45	44

Kaynak: World Economic Forum

http://www3.weforum.org/docs/WEF_GlobalCompetitivenessReport_2014-15.pdf

Her yıl ilgili kuruluş tarafından yapılan sıralamaya bakıldığında son iki yıldır İsviçre zirvede bulunmaktadır. Singapur ise ikinci sırada yer alan ve ilk on içerisinde en fazla dikkat çeken ülkedir. Singapur’un en fazla dikkat çeken ülke olmasının nedeni ise, geçmiş yıllarda Türkiye’nin de aralarında bulunduğu gelişmekte olan ülkeler kategorisindeyken gelişmiş bir sanayi alt yapısı oluşturup yenilik ve teknoloji odaklı endüstri üretimini hızla arttırması sonucu “Yeni Sanayileşmiş Asya Ekonomileri” arasında yer almaya başlamasıdır. Ancak 1965 yılında savaş ve sömürgelerden kurtulup tam bağımsızlığa kavuşan bu ülkenin kısa bir süre içerisinde diğer gelişmiş ve süper güç olan devletlere (ABD, İngiltere, Japonya’ya) rağmen bu listenin en üst sıralarında yer alması tesadüf değildir. Singapur’un rekabet yarışında önde olmasının önemli nedenlerinden biri araştırma ve geliştirmeye dayalı, sürekli olarak yenilik ve teknoloji odaklı endüstriyel üretim sürecini hızla geliştirmeleridir.

Hayatımızın her aşamasında yer alan Ar-Ge çalışmaları doğrudan insan yaşamıyla ilgilidir. Ar-Ge, ülkelerin, toplumların mevcudiyetini ve yaşam kalitesini temel alır. İsrail ve İrlanda gibi ülkeler Ar-Ge’ye verdikleri önem sonucu başarılı Ar-Ge politikaları geliştirmiş ve toplumlarının refah seviyesini en az üç-dört kat arttırmayı başarmışlardır. Dünyada yaşanan krizler incelendiğinde ortaya ilginç bir sonuç çıkmaktadır. Ar-Ge’nin krizlerden etkilenmeyip aksine kriz zamanlarında daha çok getiri sağlayan bir faaliyet alanı olduğu görülmektedir. Bu nedenle de Ar-Ge’nin verimsiz bir yatırım olduğu, harcanan kaynağın boşa gideceği zihniyeti mutlaka terkedilmelidir. Ar-Ge yatırımlarına harcanan paranın kısa vadede olmasa bile orta ve uzun vadede çok daha fazlasıyla geri döndüğü bilinen bir gerçektir (Utb, 2015).

Listede ilk onda yer alan diğer ülkelere bakıldığında dünyanın en büyük ekonomileri olduğu görülmektedir. ABD’nin rakiplerine nazaran son dönemdeki yükselişini “Silikon Vadisi” ve benzeri teknoloji merkezlerine bağlayabiliriz. Özellikle bilişim teknolojisi alanında yapılan çalışmalar ve günümüzde kullanılan teknolojinin büyük bir çoğunluğunun üretildiği ve geliştirildiği bu bölgede dünyanın önde gelen dev şirketleri (Hewlett-Packard, Intel, Google, Apple, Microsoft ...) bulunuyor. Bölgenin sürekli yenilikçi ve gelişmeye açık olması, başta Stanford Üniversitesi olmak üzere daha birçok üniversite öğrencisinin bulunması ve Üniversite-Sanayi İşbirliği’nin kusursuz olarak sağlanmasından ileri gelmektedir. Örnek vermek gerekirse Hewlett-Packard (HP), Google, Youtube ve Facebook şirketleri üniversite öğrencileri tarafından kurulmuştur. Şu an merkezleri de “Silikon Vadisi’nde” yer almaktadır.

Tablo 2. Küresel Rekabet Endeksinde Türkiye'nin Bazı Ülkelerle Karşılaştırılması

Ölçütler	Ülkelerin Rekabet Gücü Endeks Sıralamaları					
	Almanya	ABD	Çin	Japonya	G. Kore	Türkiye
Dünya Sıralaması (148 Ülke)	4	3	29	6	25	45
İnovasyon Kapasitesi	3	5	30	6	22	45
Bilimsel Araştırma Kurumlarının Kalitesi	6	5	41	9	24	63
Şirketlerin Ar-Ge Harcamaları	4	5	22	2	20	68
Ar-Ge'de Üniversite & Sanayi İşbirliği	9	3	33	17	26	52
İleri Teknoloji Ürünlerde Kamu Alımları	17	15	13	37	31	23
Bilim İnsanı ve Mühendis Mevcudu	17	6	44	4	33	53
Faydalı Model, Patentler	6	12	36	4	9	41

Kaynak: World Economic Forum, The Global Competitiveness Report 2013–2014.

Tabloda farklı ölçütlere göre Türkiye ile karşılaştıracağımız ülkelerin sıralaması verilmiştir. ABD ve Japonya'yı erken dönemde gelişmelerinden dolayı, Çin'i ise yüksek nüfusundan dolayı dışarıda tutacak olursak, II. Dünya Savaşı'ndan sonra doğu batı olarak ikiye bölünmüş bir Almanya'nın durumu dikkate değerdir. Ayrıca 1953'ü yıllara kadar devam eden, Kuzey-Güney şeklinde iki parçaya ayrılarak savaşı tamamlayan Güney Kore ile I. Dünya ve Kurtuluş Savaşları'na giren ve ilerleyen yıllarda hızla gelişmeye ve kalkınmaya odaklanan Türkiye arasındaki farklar önem arz etmektedir. Anılan farklılıkların en önemlisi ekonomik gelişmedir. Aslında sosyal-beşeri bilimlerin tamamının konusuna giren bu durumu çok geniş bir çerçevede ele almak gerekir ki bu da ancak farklı bir çalışmanın konusudur. Kullanılan farklı ölçütlere rağmen, ilk başta göze çarpan ülkelerin teknoloji seviyeleridir. Bu seviye tarımı, sanayiye ve hizmet sektörünü hatta kamuyu önemli ölçüde etkilemektedir. Tabloda yer alan ölçütlere ve karşılaştırılan ülkelere göre son sırada olan Türkiye, kamunun ileri teknoloji ürün alımında ise üst sıralardadır. Pazar payı yeterince büyük olan ve ülkemizde yeterli üretimi yapılmayan bu ürünlerin büyük bir kısmı ithal edilmiştir. Son yıllarda teknoloji alanında iyi bir performans sergileyen Türkiye listede üst sıralara tırmanmaya başlamıştır.

Türkiye'de son yıllarda teknoloji alanında görülen ilerlemelere rağmen bu ilerlemelerin yetersiz olduğu söylenebilir. Özellikle Tablo 3 incelendiğinde bu durum açıkça görülmektedir.

Tablo 3. Bazı Ülkelerde Ar-Ge Harcamaları ve Yüksek Teknolojili Ürün İhracatı

Ülke	Ar-Ge Harcamalarının GSYH'ya Oranı (%)				Yüksek Teknolojili Ürün İhracatının İmalat Sanayi İhracatı İçindeki Payı (%)			
	1996	2000	2006	2012	1996	2000	2006	2012
ABD	2.44	2.66	2.55	2.79	31	34	30	18
Rusya	0.97	1.05	1.07	1.12	10	16	8	8
Japonya	2.77	3.00	3.41	--	26	29	22	17
Çin	0.57	0.90	1.39	1.98	12	19	31	26
Kore	2.42	2.30	3.01	--	24	35	32	26
Malezya	0.22	0.47	0.61	--	44	60	54	44
Bulgaristan	0.58	0.51	0.46	0.64	4	3	6	8
Türkiye	0.45	0.48	0.58	0.87	2	5	2	2

Kaynak: Dünya Bankası, World Development Indicators, Science&Technology.

Tabloda Ar-Ge harcamalarının GSYH'ya oranı incelendiğinde özellikle Kore, Japonya, ABD ve Çin gibi ülkelerin dikkati çektiği görülecektir. Yüksek teknoloji ürün ihracatının oranı incelendiğinde Malezya'nın çok iyi, Türkiye'nin ise çok kötü durumda olduğu görülmektedir.

Özetle Türkiye'nin performansının halen yeterli olmadığı ekonomik plan ve programlarda belirtilmekle birlikte artırılması için çabalar da sürmektedir. Bu çabalardan biri de 5520 ve 5746 sayılı kanunlar çerçevesinde Ar-Ge için verilen vergisel teşviklerdir. Çalışmanın ilerleyen bölümlerinde uzun kanun isimlerinin sürekli kullanılması metni karmaşık bir yapıya dönüştürdüğü ve sadelikten uzaklaştırdığı için metnin büyük bir kısmında kanunların sadece numarası yazılmıştır.

3. AR-GE FAALİYETİ VE AR-GE FAALİYETİNİN SINIRI

Yapılan bir harcamanın yasal mevzuat çerçevesinde Ar-Ge indirimine konu edilebilmesi için Ar-Ge faaliyeti kapsamında yapılmış olması gerekmektedir. Ar-Ge faaliyetinin belirlenmesinde ise bazı şartların sağlanması ve belli amaçlara yönelik olması gerekmektedir.

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğine göre;

Bilimsel ve teknolojik alanlardaki belirsizlikleri gidermek ve bunları aydınlatmak amacıyla, bilim ve teknolojinin gelişmesini sağlayacak yeni teknik bilgilerin elde edilmesi, yeni yöntemlerle yeni ürünler, sistemler geliştirilmesi, tasarım ve çizim çalışmaları ile yeni prototipler üretilmesi, yeni ve özgün tasarıma dayanan yazılım faaliyetleri, yeni üretim yöntem, süreç ve işlemlerinin araştırılması veya geliştirilmesi, bir ürünün maliyetini düşürücü, kalite, standart veya performansını yükseltici yeni tekniklerin/teknolojilerin araştırılması, belirtilen amaçlara yönelik faaliyetler Ar-Ge faaliyetleridir.

Bilimsel ve teknolojik yenilik doğurmayan rutin faaliyetler, icat edilmiş ya da mevcut geliştirilmiş süreçlerin kullanımı, sosyal bilimlerdeki araştırmalar, kalite kontrol gibi faaliyetler Ar-Ge faaliyeti kapsamında değerlendirilmeyecektir. Başka bir deyişle yenilik doğurucu, buluş niteliğinde olan ve mevcutların maliyetini düşüren, verimliliğini arttıran çalışmaların dışında kalanlar Ar-Ge faaliyeti kapsamına girmeyecektir. 5746 sayılı kanun hükmünden faydalanmak isteyenler de Ar-Ge sayılan ve sayılmayan faaliyet ayrımını yukarıda ki açıklamalara göre yapabilecektir. Zira 5746 ve 5520 bu hususta paralellik taşımaktadır. Detaylı ayırım için 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ve Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği'ne bakılması gerekmektedir.

Ar-Ge faaliyeti, esas itibarıyla denemelerin son bulduğu, ilk üretimin yapıldığı aşamada sona erer. Ürün pazarlanabilir aşamaya geldiği andan itibaren Ar-Ge projesi bitmiş sayılır. Bu tarihten sonra yapılan harcamalar Ar-Ge harcaması kapsamında değerlendirilmez. 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.

Elde edilen veya geliştirilen ürünün test üretimleri yapılana kadar araştırma geliştirme harcaması kapsamına girecek ancak ticari üretim veya numune dağıtımları Ar-Ge kapsamına girmeyecektir. Yani yapılan harcamalar fiilen ürünün bulunup veya yenilenip ortaya çıkarılmasına kadar geçen süreçte Ar-Ge faaliyeti sayılacaktır.

4. 5520 SAYILI KANUN KAPSAMINDA AR-GE İNDİRİMİ VE İNDİRİMDEN YARARLANMA ŞARTLARI

Mükelleflerin, işletmeleri bünyelerinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının %100'ü oranında hesaplanacak Ar-Ge indirimi (5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu), kurumlar vergisi beyannamesinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirilebilir³.

Kurumlar vergisi kanunun 10/1-a hükmünde yer alan indirimden yararlanmak için kanun ve tebliğde sayılan şartların sağlanması gerekmektedir. Bunlar içerisinde ilk şart bir üst başlıkta belirtilen amaçlara yönelik olması halinde Ar-Ge faaliyeti sayılacak ve indirime konu olabilecektir. Bu kapsamda 5520 sayılı kanunda yer alan Ar-Ge indiriminin şartları başlıklar halinde sayılıp, aynı şekilde 5746 sayılı kanun ile benzer olan hükümler/şartlar burada belirtilip, tekrar edilmeyecektir.

³ Benzeri bir hüküm 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 89/9. maddesinde de yer almaktadır. Yıllık gelir vergisi beyannamesi üzerinde gösterilmek şartıyla gelecek yıllara devretmeksizin indirim konusu yapılabilir.

Kurumlar vergisi kanunu ve tebliği/tebliğleri kapsamında Ar-Ge'ye ilişkin olarak sayılan şartların tamamının yerine getirilmesi, vergi matrahının tespitinde kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirim konusu yapılabilecektir. Bu süreç detaylı olarak aşağıda yer alan başlıklarda anlatılmıştır.

4.1. Ar-Ge Departmanı

Ar-Ge harcamalarının kurumlar vergisi matrahından indirim konusu yapılabilmesi için ayrı bir Ar-Ge departmanı kurulması zorunlu tutulmuştur. Ayrıca yapılan harcamaların kurulan departman tarafından yapılan Ar-Ge faaliyetleri ile ilgili olması gerekmektedir.

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 (1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği).

Bu hükümle işletmelerin üniversiteler ile bir araya gelerek çalışmalarını hızlandırmasına akademisyenlerin, öğrencilerin katılımıyla daha verimli çalışmalar yapmalarına olanak sağlanmıştır. Birden fazla kurumun işbirliği yaparak Ar-Ge'ye yönelmesi hususu da göz önünde bulundurularak ortak giderlerin paylaşılması şartıyla tüm firmaların Ar-Ge indiriminden yararlanması hedeflenmiştir.

4.2. Ar-Ge Harcama ve Giderleri

Kurumlar vergisi tebliğine göre Ar-Ge faaliyeti kapsamında sayılan harcamalar aşağıda ki gibidir⁴. Burada sayılan kalemlerin dışında kalan işletmenin genel giderleri arasında yer alan harcamalar ile ortak kullanılan bina/malzeme/personel/finansman giderleri veya amortismanlarından Ar-Ge harcamasına pay ayrılabilirse bile doğrudan doğruya Ar-Ge departmanında kullanılmayanlar için kesinlikle indirimden yararlanılamaz.

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

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

Genel Giderler: Ar-Ge faaliyetlerini yürütmek amacıyla elektrik, su, gaz, bakım onarım, haberleşme, nakliye ile Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılan makine ve teçhizata ilişkin bakım ve onarım giderleri gibi Ar-Ge faaliyetinin devamlılığını sağlamak için katlanılan diğer giderleri kapsar. Sigorta giderleri, Ar-Ge faaliyetlerinin bizzat yürütülmesi amacıyla kullanılan tesis için ödenen kira giderleri ile kitap, dergi ve benzeri bilimsel yayınlara ait giderler de bu kapsamdadır. Bu giderlerin, Ar-Ge harcaması olarak değerlendirilebilmesi için Ar-Ge departmanında fiilen kullanıldığının tespit ve

⁴ Harcama kalemleri başlıklar halinde 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde açıklanmıştır.

tevsik edilmesi gerekmektedir. Çeşitli kıstaslara göre genel işletme giderleri üzerinden hesaplanacak paylar bu kapsamda değerlendirilmez.

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

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

Amortisman ve Tükenme Payları: Doğrudan Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılan bina, makine 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.

Finansman Giderleri: Ar-Ge projesi bazında yerli, yabancı ve uluslararası kurumlardan temin edilen kredilere ilişkin finansman giderleridir. Satış maliyetleri ve borçlanma maliyetleri Ar-Ge harcamaları ile ilgili değildir (Tokay, 2002: 53). Bu noktada belirtmek gerekir ki, Ar-Ge harcaması olarak kabul edilebilecek finansman giderlerinin açık ve net bir şekilde Ar-Ge projeleri(faaliyetleri) ile ilgili olması gerekmektedir. Aksi takdirde, doğrudan Ar-Ge projeleri ile ilgili olmamakla birlikte, işletmenin genel ihtiyaçları için kullanılan ve çeşitli kıstaslara göre yapılan hesaplamalar sonucunda Ar-Ge faaliyetlerine tekabül eden tutarların Ar-Ge harcaması olarak dikkate alınmasına imkân bulunmamaktadır (Kiraz, 2013: 51).

4.3. Ar-Ge Departmanı Harcamalarının Muhasebeleştirilmesi

Üretime devam olunan mamullerin maliyetlerini düşürmek, satışlarını arttırmak, bulunan yeni üretim çeşitlerinin işletmede kullanılmakta olan yöntem ve işlemleri geliştirmek ya da yeni yöntem ve işlemler bulmak, üretimde kullanılan teçhizatın yenilerinin ve mevcutlarının geliştirilmesine ilişkin araştırmalar yapmak için yapılan giderlerin kaydedildiği (Altuncu, 2014: 284) hesaba araştırma ve geliştirme giderleri hesabı denilmektedir.

Kurumlar, hesap dönemi içerisinde gayrimaddi hakka yönelik yaptıkları araştırma ve geliştirme harcamalarının tamamını aktifleştirmek zorundadırlar. Ancak, gayrimaddi hakka yönelik olmayan ve Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde aktifleştirilmesi gerekmeyen harcamalar doğrudan gider yazılabilecektir (1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Uygulama Genel Tebliği). Mükellefler bazı Ar-Ge harcamalarını doğrudan gider yazabilmekteyken bazılarını aktifleştirmek zorundadır.

Aktifleştirme işlemine söz konusu projenin tamamlandığı tarihe kadar devam edilmesi gerekmektedir. Proje olumlu veya olumsuz sona ermeden yapılan harcamalar üzerinden amortisman hesaplanmamalıdır (kanitymm, 2015).

Bir iktisadi kıymetin amortismanı tâbi tutulabilmesi için, işletmenin aktifinde kayıtlı olması, kullanıma hazır halde bulunması, işletmede bir yıldan fazla kullanılması, yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunması ve değerinin belirtilen haddin(2014 için 800 TL) üzerinde olması gerekmektedir (VUK md. 313). Proje sonucu ortaya bir gayrimaddi hak çıkması halinde, aktifleştirilmesi gereken bu tutar, amortisman yoluyla itfa edilmelidir. Elde edilen gayrimaddi hakkın patent veya tescillenmesine göre ortaya bir hak çıkıp çıkmadığı tespit edilebilir. Hakların faydalı ömrü Gelir İdaresi tarafından yayımlanan tebliğlerle 5 yıl olarak belirlendiğinden, projenin tamamlanıp aktive alındığı yıldan itibaren amortisman ayrılmaya başlanmalıdır. Ancak projeden, daha sonraki yıllarda vazgeçilmesi veya projenin tamamlanmasına imkân kalmaması durumunda, kurumun Ar-Ge faaliyeti kapsamında yapmış olduğu ve önceki yıllarda aktifleştirilmiş olan tutarların

doğrudan gider yazılması gerekmektedir (Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 2012). Ayrıca VUK hükümlerine göre aktifleştirilmesi gerekmeyen harcamalar doğrudan gider yazılabilecektir. Harcamaların aktifleştirilmesine veya doğrudan gider yazılmasına göre iki farklı muhasebe kaydı yapılabilecektir.

a) Ar-Ge harcamalarının doğrudan gider yazılması

Doğrudan gider yazılabilecek harcamalar 750 no.lu hesabın borcuna kaydedilecektir. Alacaklı hesap ise ödemenin yapılmasına veya borçlanmaya göre belirlenecektir.

b) Ar-Ge harcamalarının aktifleştirilmesi;

Ar-Ge harcaması gelir tablosu hesapları ile ilişkilendirilmeden bilanço hesabına aktarılma(aktifleştirilmek) isteniyorsa 263. no.lu hesabın borcuna 751. no.lu hesabını alacağına kayıt yapılması ve aynı zamanda 751. no.lu hesapta 750. no.lu hesapla karşılaştırılarak kapatılmalıdır. Dönem sonunda tek seferde veya her geçici vergilendirme döneminde, ilgili döneme isabet eden amortisman tutarının gider hesaplarına aktarılması gerekmektedir. Tabii olarak bu işlem aktifleştirilen harcamalar için projenin sonuçlandırılması veya gayrimaddi hak elde edilmesinden sonra olacaktır.

c) Aktifleştirilen Ar-Ge Harcamalarının Amortisman Yoluyla İtfası;

Gayri maddi hakkın elde edilmesi, ortaya bir hak çıkması veya patent alınması durumunda; 263. Araştırma ve Gel. Giderleri hesabında yer alan tutarların tamamı borçlu hale getirilecek karşılığında 260. Haklar hesabı alacaklandırılarak patente ilişkin tutarlar amortisman ayırılabilir hale getirilecektir.

Muhasebe sistemi uygulama genel tebliğlerine göre dolaylı(endirekt) amortisman yönteminin kullanılması gerektiği için 268. no.lu birikmiş amortismanlar hesabının alacağına 770. Genel Yönetim Giderleri hesabının borcuna kayıt yapılması halinde haklar hesabına amortisman ayrılmış olacaktır. Doğrudan(direkt) amortisman yöntemi seçilmesi halinde 260. no.lu hesabın alacağına kayıt yapılması gerekmektedir.

d) Aktifleştirilmesi gerekmeyen harcamalarda dönem sonu kapanış kaydı ise;

750. no.lu hesapta biriken tutarlar öncelikle 751 Ar-Ge Yansıtma Hesabına aktarılarak 750 no.lu hesap kapatılır. Ardından 751. no.lu Yansıtma Hesabı gelir tablosunda bulunan 630. Ar-Ge Hesabına aktarılarak 751. Yansıtma Hesabı kapatılır. Daha sonra bilindiği üzere gelir tablosu hesapları 690 no.lu hesaba aktarılarak kapatılır. Dikkat etmek gerekirse ister aktifleştirilsin ister gider yazılsın bir yıl içindeki Ar-Ge harcamalarının tamamı(%100) üzerinden indirim hesaplanacaktır. Örneğin; mükellef Ar-Ge kapsamında 100.000 TL'lik gayrimaddi hakka yönelik harcama yaptığını, 50.000 TL tutarında da Ar-Ge için demirbaş iktisap ettiğini ve bu varlığa ilişkin itfa süresinin 4 yıl olduğunu kabul edelim. Öncelikle alınan demirbaşın maliyet bedeli ile aktifleştirilmesi gerekmektedir. Hesap dönemi sonunda veya geçici vergi döneminde maliyet bedeli üzerinden %25 oranında amortisman hesaplanacak(yıllık 12.500 TL) ve ayrıca hakka yönelik 100.000 TL'lik tutarın toplamı beyanname üzerinden indirim konusu yapılacaktır. Mükellef toplamda 112.500 TL tutarı beyanname üzerinden indirim konusu yapmış olacaktır. Ayrıca bu harcamaların tamamının aktifleştirilmesi gerektiği unutulmamalıdır. Örneğimizde yer alan demirbaşın 5520'ye göre doğrudan Ar-Ge'de kullanılması gerekmekte iken 5746'ya göre kısmen de olsa kullanılması yeterlidir. Bu nedenle 5746'ya göre yapılan hesaplamalar kullanıldığı gün sayısına göre olacaktır.

İdarenin bu konuda görüşüne değinmek gerekirse;

Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı(VDB) vermiş olduğu özalgde “Şirketinizin, Ar-Ge merkezinde kullanmak üzere aldığı masa, sandalye, buzdolabı, kahve makinesi, su sebili vb. gibi demirbaşlara ilişkin ayrılan amortisman giderlerinin Ar-Ge harcaması kapsamında değerlendirilerek indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır (Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı, 2011).”

Büyük Mükellefler VDB; “Şirketinizce yürütülen Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri kapsamındaki harcamaların tamamı ilgili yılın kurumlar vergisi beyannamesinde kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılmasının yanı sıra "263. Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı"nda aktifleştirilmesi gerekmektedir.” Ar-Ge faaliyetleri neticesinde, tescil edilip edilememesine bağlı kalınmaksızın gayri maddi hak niteliğinde aktifleştirilmesi gereken bir kıymete ulaşılması halinde aktifleştirilen söz konusu harcamaların 333 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği eki listenin "57. Araştırma ve Geliştirme Giderleri" sınıflandırması uyarınca beş yılda ve %20 amortisman oranı ile itfa edilmesi gerekmektedir (Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı, 2013)” açıklamaları yapılmıştır.

Ar-Ge indirimi yönünden önemli olan Ar-Ge harcamasının yapılmış olmasıdır. Eğer kanun ve yönetmelik hükümleri kapsamına giren Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri nedeniyle bir harcama yapılmış ise bu harcamanın gider veya maliyet olarak muhasebe kayıtlarında izlenmesinin Ar-Ge indirimini engelleyen bir yanı bulunmamaktadır (Kiraz, 2013: 60).

Tebliğ kapsamında mükelleflerin Ar-Ge projesi harcamalarını, işletmenin diğer faaliyetlerine ilişkin harcamalarından ayırarak, Ar-Ge indiriminin doğru hesaplanmasına imkân verecek şekilde muhasebeleştirmeleri gerekmektedir (Ar-Ge Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği).

Maliye ve Sanayi Bakanlıkları tarafından 5746 sayılı kanunun uygulamasına ve denetimine ilişkin usul ve esasları düzenlemek üzere müşterek olarak çıkartılan Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği’nde de aynı hüküm yer almaktadır. Buradan hareketle ister 5520’den ister 5746’dan faydalanılsın Ar-Ge harcamalarının, işletmenin normal faaliyetlerinin dışında açıklığı sağlayacak şekilde ayrıca muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

4.4. Aktifleştirilen Ar-Ge Kıymetlerinin Devri, Diğer Kurumlardan Sağlanan Destekler ve İstisna Kazançlar

Ar-Ge çalışması yapan bazı kurumların, çalışmalar belli bir düzeye getirildiğinde veya kendi imkânları ile devam ettirilmesi mümkün olmadığı zamanlarda bu çalışmaları devrettiği görülmektedir. Bu durumda henüz tamamlanmamış bir Ar-Ge projesinin, başka bir kuruma devredilmesi/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 (1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Uygulama Genel Tebliği).

Ar-Ge faaliyetinde bulunan mükelleflere, kamu kurum ve kuruluşları tarafından kredi veya hibe şeklinde destekler sağlanabilmektedir. Bu desteklerden yararlanan mükellefler kredi şeklinde geri ödemeli olarak aldıkları borçları herhangi bir gelir hesabına intikal ettirmeyeceklerdir. Ayrıca hibe olarak almış oldukları tutarları gelir hesaplarına kaydedeceklerdir. Daha sonra bu kaynaklardan yapmış oldukları harcamaları Ar-Ge indiriminin hesabında dikkate alınacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 5’inci maddesinin üçüncü fıkrasında, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesinin kabul edilemeyeceği hüküm altına alınmış bulunmaktadır. Bu nedenle kazançları istisna kapsamına giren istisna uygulanacak kazancın elde edilmesine yönelik olarak yapılan harcamalar Ar-Ge indirimi kapsamında değerlendirilmeyecektir. Diğer bir ifadeyle, kazancına istisna uygulanacak Ar-Ge faaliyetleri için yapılan harcamalar dolayısıyla Ar-Ge indiriminden yararlanılması söz konusu değildir.

5. 5746 SAYILI KANUNA GÖRE AR-GE İNDİRİMİ

2008 yılında 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 Sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun yürürlüğe girmiştir.

5746 sayılı kanunla Ar-Ge teşvikinde yeni bir dönem açılmıştır. 5746 sayılı 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 sayılı kanun kapsamında kalanlar açısından öngörülen vergisel ve vergi dışı desteklerden oluşmaktadır (Erdem, 2008: 117).

Vergisel destek olarak kurumlar vergisi, gelir vergisi, gelir vergisi stopaj ve damga vergisi, vergi dışı destek olarak ise işveren sigorta primi desteği mevcuttur. Ayrıca konumuzun dışında olan teknoloji girişim sermaye desteği, rekabet öncesi işbirliği projeleri desteği gibi farklı teşviklerde bulunmaktadır.

5.1. Ar-Ge Departmanı

5520 sayılı kanun kapsamında Ar-Ge indiriminden faydalanabilmek için ayrı bir Ar-Ge departmanı kurulması zorunlu olduğu halde bu kanuna göre Ar-Ge departmanı kurma zorunluluğu bulunmamaktadır.

5.2. Ar-Ge Harcama ve Giderleri

5746 sayılı kanunun denetim ve uygulama esaslarını belirlemek için Maliye ve Sanayi Bakanlıkları tarafından birlikte hazırlanan Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği'nde hangi harcamaların Ar-Ge harcaması olduğu belirtilmiştir. 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde ki hükümlere benzer düzenlemeler bulunmakla birlikte farklılıklar da mevcuttur.

Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında değerlendirilen harcamalar aşağıda yer almaktadır (Ar-Ge Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği):

İlk Madde ve Malzeme Giderleri: Her türlü doğrudan ilk madde, yardımcı madde, işletme malzemesi, ara mamul, yedek parça, prototip ve benzeri giderler ile 213 sayılı 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.

Amortismanlar: Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla iktisap edilen amortismanla tabi iktisadi kıymetler için ayrılan amortismanlardan oluşur. Ar-Ge ve yenilik faaliyeti dışında başka faaliyetlerde de kullanılan makine ve teçhizata ilişkin amortismanlar, bunların Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde kullanıldığı gün sayısına göre hesaplanır.

İşletmenin normal faaliyetleri ile Ar-Ge biriminde müşterek olarak kullandığı amortismanla tabi iktisadi kıymetlere 5520 sayılı kanun çerçevesinde kesinlikle pay verilmeyecektir, pay verilmesi durumunda da o kısma ait indirimden faydalanamayacaktır. Ancak 5746 sayılı kanunda ortak olarak kullanılan kıymetlerden, Ar-Ge faaliyetlerinde kullanıldığı gün sayısına göre Ar-Ge indiriminden faydalanılabilecek olması, bu kanunun avantajlarından birisidir.

Personel Giderleri: Kanun kapsamında gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla çalıştırılan Ar-Ge personeliyle ilgili olarak tahakkuk ettirilen ücretler ile bu mahiyetteki giderlerdir. Tam zamanlı Ar-Ge personeli sayısının %10'unu aşmamak üzere, Ar-Ge ve

yenilik faaliyetlerine katılan ve bu faaliyetlerle doğrudan ilişkili destek personelinin ücretleri ile bu mahiyetteki giderler de personel gideri kapsamındadır. Kısmi çalışma 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.

5520 sayılı kanun kapsamında, sadece nitelikli personelin ücret ile bu mahiyette ki giderlerinin indirimine tabi olup bunun dışında kısmi çalışanlar ile destek personelinin(vasıfsız işçi) ücretleri indirimine konu olmayacaktır. Buna rağmen 5746 personel açısından oldukça geniş indirim ve istisnalara yer vermiştir. Tam zamanlı olarak çalışan Ar-Ge personelinin %10'unu aşmayan destek personelinin ücretleri ile amortismanda olduğu gibi kısmi çalışmalardan da Ar-Ge'ye pay verilip indirim yapılabilecek olması 5746'nın bir diğer avantajıdır.

Genel Giderler: Münhasıran Ar-Ge merkezlerinin elektrik, su, gaz, bakım-onarım, haberleşme, nakliye giderleri ile bu merkezlerde kullanılan makine ve teçhizata ilişkin bakım ve onarım giderleri gibi bu merkezlerde yürütülen faaliyetin devamlılığını sağlamak için yapılan giderleri kapsar. Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ilişkin sigorta giderleri, kitap, dergi ve benzeri bilimsel yayınlara ait giderler de bu kapsamdadır. Ancak, büro ve kırtasiye gibi sarf malzemelerine ilişkin giderler bu kapsamda değerlendirilmez. Bu giderlerin, Ar-Ge ve yenilik harcaması olarak değerlendirilebilmesi için Ar-Ge merkezinde fiilen kullanıldığının tespit ve tevsik edilmesi gerekmektedir. Çeşitli kıstaslara göre genel işletme giderleri üzerinden hesaplanacak paylar bu kapsamda değerlendirilmez.

Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler: Normal bakım ve onarım giderleri hariç olmak üzere, Ar-Ge ve yenilik faaliyetleriyle ilgili olarak işletme dışında yerli veya yabancı diğer kurum ve kuruluşlardan mesleki veya teknik destek alınması veya bunlara yaptırılan analizlerle ilgili olarak yapılan ödemelerle, bu mahiyetteki diğer ödemelerdir. Bu şekilde alınan danışmanlık hizmeti ve diğer hizmet alımlarına ilişkin harcamalar Ar-Ge ve yenilik harcaması kapsamında gerçekleştirilen toplam harcama tutarının %20'sini geçemez. 5520 sayılı kanunda kapsamında %20 şartı bulunmamaktadır.

Vergi, Resim ve Harçlar: Doğrudan Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ilişkin olan ve 31.12.1960 tarih ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile 13.06.2006 tarih 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.

Burada dikkat edilmesi gereken husus, 5746 sayılı kanun kapsamında finansman giderleri için herhangi bir hüküm olmamasıdır. Yani Ar-Ge faaliyetleri için finansman giderlerine katlanılması durumunda 5520 kapsamında indirimine konu edilebilecek iken 5746 kapsamında indirim yapılamayacaktır. 5520 sayılı kanun Ar-Ge finansman giderleri fazla olan mükellefler açısından 5746'ya göre daha avantajlıdır.

Kavramların birbirine yakın olması anlatımı ve anlamayı zorlaştırmaktadır. Bu yüzden şu açıklamanın yapılması gerekmektedir. 5746 sayılı kanun kapsamında Ar-Ge harcamasına finansman temin edilmesi durumunda finansman giderleri indirim konusu yapılamazken genel gider olarak dikkate alınabilmelidir. Burada Ar-Ge indirimi olarak anlatılan hususun mükelleflere ek bir indirim imkanı sağladığı unutulmamalıdır. Zaten mükellefler bu kapsamdaki harcamalarını gider veya amortisman yolu ile itfa etmeleri gerekmektedir. 5520 ve 5746 kapsamında indirim yapılamamasından kasıt ek indirim imkânından faydalanılamayacağı anlamına gelmektedir.

5.3. Ar-Ge Departmanı Harcamalarının Muhasebeleştirilmesi

Çalışmamızın dördüncü bölümünde aynı başlık altında 5520 için anlatılan muhasebe kayıtları 5746 için de geçerlidir. Ancak farklılık arz eden birkaç husus bulunmaktadır.

5520'de gayrimaddi hakka yönelik olmayan ve Vergi Usul Kanunu'na göre aktifleştirilmesi gerekmeyen tutarlar doğrudan gider yazılabilmekte iken 5746'da bu yönde bir hüküm bulunmadığı için tüm harcamaların aktifleştirilmesi gerektiğini söyleyebiliriz. Ayrıca aktifleştirilen bu tutarlar VUK'un

amortisman hükümleri çerçevesinde proje tamamlandıktan sonra itfa edilecektir. Dolayısıyla 5520 için anlatılan muhasebe kayıtları, doğrudan giderleştirme hariç 5746 için de geçerlidir.

Projelerin tamamlanmasına zorunlu nedenlerle imkân 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. Aynı hüküm 5520 içinde geçerlidir.

5.4. Aktifleştirilen Ar-Ge Kıymetlerinin Devri, Diğer Kurumlardan Sağlanan Destekler ve İstisna Kazançlar

Tamamlanmamış veyahut tamamlanmış Ar-Ge ve yenilik projesinin devredilmesi halleri için çalışmamızın dördüncü bölümünde aynı başlık altında yapılan açıklamalar geçerlidir.

Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ilişkin olarak kamu kurum ve kuruluşları, kanunla kurulan vakıflar ile uluslararası fonlardan alınan destekler özel bir fon hesabında tutulur. Bu fonda yer alan tutarlar, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununa göre vergiye tabi kazancın tespitinde gelir, Ar-Ge indirimi tutarının tespitinde Ar-Ge harcaması olarak dikkate alınmaz. Bu şekilde sağlanan karşılıksız fonlardan yapılan harcamalar, yapıldığı yere göre doğrudan gider ya da amortisman tabi iktisadi kıymet olarak muhasebeleştirilir. Bu hesabın elde edildiği hesap dönemini izleyen 5 yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi hâlinde, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler vergi zıyaı cezası ve gecikme faiziyle birlikte işletmeden tahsil edileceği yönetmelik ile hüküm altına alınmıştır. 5520’de hibe yoluyla sağlanan desteklerin gelir olarak kaydedileceği yapılan harcamaların ise Ar-Ge indirimine konu edilebileceği belirtilmiştir.

Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde bulunanların, kamu kurum ve kuruluşları, kanunla kurulan vakıflar ile uluslararası fonlardan aldıkları geri dönüşlü destekler, hibe kapsamına girmeyecektir. Bunlar 5520’de olduğu gibi borç mahiyetindeki tutarlar olup herhangi bir gelir hesabına intikal ettirilmeyecektir. Ayrıca bu borçlardan yapılan harcamalar Ar-Ge indirimine konu olabilirken finansman giderlerinin 5746’da indirim konu edilemeyeceğinin unutulmaması gerekmektedir.

6. 5520 VE 5746 KAPSAMINDA AR-GE İNDİRİMİ İÇİN ÖZELLİK GÖSTEREN DİĞER HUSUSLAR

5746’ya göre Ar-Ge indirimi: 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, 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, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10’uncu maddesine göre kurum kazancının ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 89’uncu maddesi uyarınca ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılır. Kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili hesap döneminde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki hesap dönemlerine devredilir. Devredilen tutarlar, takip eden yıllarda 213 sayılı VUK’a göre her yıl belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınır.

5746 sayılı Kanun çerçevesinde kurulan Ar-Ge merkezlerinde, 500 ve üzerinde tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam edilmesi halinde, geçici vergi dönemleri sonu itibarıyla gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik harcamalarının toplam tutarının, bir önceki yıla göre yapılan Ar-Ge ve yenilik harcamalarının toplam tutarı ile kıyaslanması sonucu ortaya çıkan artışın yarısı, kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkündür (Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 2011). Böylece ek indirim imkânından geçici vergi dönemleri itibarıyla de yararlanılabilecektir.

5746 sayılı 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 hükümlerinden ayrıca yararlanamazlar. Bu Kanunda öngörülen

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

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10'uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde Ar-Ge indirimi müessesesi düzenlenmiştir. Anılan maddede 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun 5'inci maddesiyle yapılan değişiklikle, araştırma ve geliştirme harcamaları üzerinden hesaplanacak Ar-Ge indirimi oranı %40'tan %100'e çıkarılmıştır. Anılan Kanun 01.04.2008 tarihinde yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. Buna göre, mükelleflerin, münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme faaliyetleri çerçevesinde, işletmeleri bünyesinde 2008 hesap döneminden itibaren yaptıkları harcamaların %100'ünü beyanname üzerinden hesaplanan kurum kazancından indirebileceklerdir. Kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili hesap döneminde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki hesap dönemlerine endeksleme yapılmaksızın devredilir. Haksız yere indirim konusu yapılan bir tutar bulunursa vergi ziyayı cezası ve gecikme faizi ile mükelleften aranacaktır.

Bir örnek vermek gerekirse: Tam mükellef kurum XC Limited Şirketi yolcu uçağı üretimi alanında faaliyet göstermektedir. 5520 sayılı kanunda yer alan Ar-Ge indiriminden faydalanmak için kurmuş olduğu Ar-Ge departmanında Ar-Ge çalışmaları yapmaktadır. Mükellef kurumun 2014 yılı kurumlar vergisi beyan özeti aşağıdaki gibidir.

Tablo 4. XC Limited Şirketi Kurumlar Vergisi Beyan Özeti

Ticari Bilanço Karı	1.300.000
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	50.000
Kar ve İlaveler Toplamı	1.350.000
Mahsup Edilecek Geçmiş Yıl Zararları	150.000
Yurtiçi İştirak Kazançları(KVK 5/1-a)	100.000
Ar-Ge Harcaması	250.000
Kurumlar Vergisi Matrahı	?
Hesaplanan Kurumlar Vergisi	?

Kurum 2014 yılında aktifleştirilmesi gerekmeyen 10.000 TL'lik, aktifleştirilmesi gereken 240.000 TL'lik olmak üzere toplamda 250.000 TL Ar-Ge harcaması yapmıştır. Bu durumda kurum yıl içerisinde yapmış olduğu 10.000 TL harcamayı doğrudan giderleştirmiş, ayrıca 240.000 TL'lik tutarı amortisman yoluyla itfa etmek üzere 263. Ar-Ge Harcamaları hesabında aktifleştirmiştir. Mevzuata uygun yapılan harcamalar için 2014 yılında 250.000 TL'lik Ar-Ge indirimine hak kazanılmıştır.

İster 5746 ister 5520'den faydalanılsın öncelikle kazancın yeterli olması gerekmektedir. Bunun için ticari bilanço karından, geçmiş yıl zararları ve yurtiçi iştirak kazançları düşüldükten sonra kazancın bulunması halinde Ar-Ge indirimi yapılması yerinde olacaktır. Örneğimize göre bu tutarların toplamı olan 250.000 TL ticari bilanço karından düşüldüğü takdirde, indirime esas tutar 1.100.000 TL olacaktır. Kazanç yeterli olduğuna göre %100 oranında hesaplanan 250.000 TL tutarında Ar-Ge indirimi matrahtan düşülecek ve böylece kurumlar vergisi matrahına ulaşılacaktır. 850.000 TL'lik matrah üzerinden %20 oranı esas alınarak 170.000 TL kurumlar vergisi hesaplanacaktır. Ar-Ge indirimi yoluyla $250.000 \times \%20 = 50.000$ TL'lik vergi avantajı sağlanmıştır. Ayrıca gayrimaddi bir hak elde edilmesi durumunda aktifleştirilen tutarlar amortisman yoluyla itfa edilecek, proje sonuçlandırılmaz veya her hangi bir hak elde edilemezse aktifleştirilen tutarların tamamı ilgili yılda gider yazılacaktır.

Tablo 5. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile 5746 Sayılı Ar-Ge Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkındaki Kanun'un Karşılaştırılması

	5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre Ar-Ge	5746 Sayılı Ar-Ge Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun'a Göre Ar-Ge
İndirimden Faydalanabilecekler	Ar-Ge faaliyetinde bulunan kurumlar vergisi mükellefleri	❖ Teknoloji ve Ar-Ge Merkezlerinde ❖ Kamu Kurum ve Kuruluşları İle Kanunla Kurulan Vakıflar Tarafından veya Uluslararası Fonlarca Desteklenen Ar-Ge ve Yenilik Projelerinde ❖ Rekabet Öncesi İşbirliği Projelerinde ❖ Teknogirişim Sermaye Desteklerinden Yararlananlar
Gelecek Yıllar İtibariyle İndirim	Kanun yürürlükte bulunduğu sürece(Sınırsız)	31.12.2023 tarihine kadar
İndirim Tutarı	%100 (31.12.2023'ten sonra %40)	%100
Ek İndirim Hakkı	Bulunmamaktadır.	500 ve üzeri tam zamanlı Ar-Ge personeli çalıştıran Ar-Ge merkezlerinde ilgili yıla ait Ar-Ge harcamasının geçmiş yıla göre artışının %50'si ayrıca indirilir.
Kazanç Yetersizliği Nedeniyle Artan İndirim Tutarının Devri	Artan tutar bir sonraki yıla devreder.	Artan tutar, bir sonraki yıla VUK'un yeniden değerlendirilme oranında artırılmak(endekslenmek) suretiyle devreder.
Kamu Kurum ve Kuruluşlarından Hibe Yoluyla Sağlanan Destekler	Gelir olarak kaydedilir. Matraha dahil edilir. Ar-Ge harcaması kapsamında değerlendirilir.	5 yıl özel bir fon hesabında tutulur. Sermayeye ilave dışında kullanılması durumunda vergilendirilir. Matraha dahil edilmez. Ar-Ge harcaması olarak değerlendirmez, harcamanın yapıldığı yere göre gider veya amortisman yolu ile itfa edilir.
Ortak Giderler	Pay verilemez.	Pay verilebilir.
Genel Giderler	Elektrik, su, gaz, bakım, onarım, haberleşme vb. Ar-Ge faaliyetlerinin devamlılığını sağlamak için katılanlar ve fiilen kullanıldığı tespit ve tevsik edilen harcamalar kapsam dâhilindedir. Çeşitli kıstaslara göre dağıtım anahtarı kullanılarak tespit edilen harcamalar kapsam dışındadır.	5520'deki hüküm aynen geçerli olmakla birlikte ayrıca büro ve kırtasiye gibi sarf malzemelerine ilişkin giderler bu kapsamda değerlendirilmez.
İlk Madde ve Malzeme Giderleri	Her türlü doğrudan ilk madde, yardımcı madde, işletme malzemesi, ara mamul, yedek parça, prototip ve benzeri giderler ile amortismanı tabi tutulması mümkün olmayan maddi ve gayrimaddi kıymetlerin iktisabına ilişkin giderler. Ar-Ge harcamasında fiilen kullanılan kıymetler için indirimden faydalanılabilir.	5520'deki hüküm geçerlidir. Ancak amortismanı tabi tutulamayan gayrimaddi kıymetler kapsam dışıdır.
Amortismanlar	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	Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla iktisap edilen amortismanı tabi iktisadi kıymetler için ayrılan amortismanlardan oluşur. Ar-Ge ve yenilik faaliyeti dışında <u>başka</u> faaliyetlerde de kullanılan makine ve teçhizata ilişkin amortismanlar, bunların Ar-

5520 ve 5746 Sayılı Kanunlar Çerçevesinde AR-GE Harcamalarının...

	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.	Ge ve yenilik faaliyetlerinde kullanıldığı gün sayısına göre hesaplanır.
Personel Harcamaları	Ar-Ge faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla çalıştırılan ve faaliyetin gerektirdiği nitelikte personel ile ilgili olarak tahakkuk ettirilen ücretler ile bu mahiyetteki giderlerdir. İşletmenin Ar-Ge departmanında çalıştırılan hizmetliler ve benzeri vasıfsız personel ile Ar-Ge departmanına tahsis edilmemiş olup günün bir kısmında Ar-Ge departmanında çalışan personele ödenen ücretler bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.	Kanun kapsamında gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla çalıştırılan Ar-Ge personeliyle ilgili olarak tahakkuk ettirilen ücretler ile bu mahiyetteki giderlerdir. Tam zamanlı Ar-Ge personeli sayısının %10'unu aşmamak üzere bu faaliyette çalışan destek personelinin ücretleri dâhildir. Kısmi çalışma halinde oranlama yapılarak Ar-Ge indiriminden yararlanılabilir.
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	Normal bakım ve onarım giderleri hariç 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.	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. Toplam Ar-Ge harcamasının %20'sini geçemez.
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.	Doğrudan Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ilişkin olan ve Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına 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.
Finansman Giderleri	Ar-Ge projesi bazında yerli, yabancı ve uluslararası kurumlardan temin edilen kredilere ilişkin finansman giderleridir.	Finansman giderleri indirim konusu yapılamaz.
Ücretlerde Gelir Vergisi Stopaj Teşviki⁵	Bulunmamaktadır.	Kamu personeli hariç, Ar-Ge ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili elde ettikleri ücretlerinin doktorahı personel için %90'ı, diğer personel için %80'i gelir vergisinden müstesnadır.
Ücretlerde SGK İşveren Prim Teşviki	Bulunmamaktadır.	Kamu personeli hariç, ar-ge ve destek personelinin Ar-Ge faaliyetleri kapsamındaki çalışmaları nedeniyle elde ettikleri ücretleri üzerinden hesaplanan sigorta primi işveren hissesinin yarısı her bir personel için 5 yıl süreyle SGK primlerinden istisnadır.

⁵ 5746 sayılı Kanun uyarınca Ar-Ge Merkezi belgesi alabilmek için Ar-Ge merkezlerinde en az otuz (daha önce elli) tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam edilmesi zorunludur. Bu nedenle, gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanmak için Ar-Ge merkezlerinde en az 30 tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam edilmesi gerekmektedir. Ar-Ge merkezleri dışında, gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanmak için personel sınırlaması bulunmamaktadır. (2014/6400 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesi, 18.06.2014 Tarihli 29034 Sayılı Resmi Gazete)

KDV İstisnası	Bulunmamaktadır.	Bulunmamaktadır.
Damga Vergisi İstisnası	Bulunmamaktadır.	Kanun kapsamındaki her türlü Ar-Ge ve yenilik faaliyetleriyle ilgili olarak düzenlenen kâğıtlar damga vergisinden müstesnadır.
İstisna/İndirim Kapsamındaki Kazançların Dağıtılması Halinde Vergi Tevkifatı	Dağıtılan kar payları üzerinden dağıtım yapılan kişi/kuruma göre GVK 94/KVK 15/KVK 30 kapsamında tevkifat yapılacaktır.	Dağıtılan kar payları üzerinden dağıtım yapılan kişi/kuruma göre GVK 94/KVK 15/KVK 30 kapsamında tevkifat yapılacaktır.
Kazancına İstisna Uygulanacak Ar-Ge Faaliyetleri	Kazancına istisna uygulanacak Ar-Ge faaliyetleri için yapılan harcamalar dolayısıyla Ar-Ge indirimi hesaplanmaz.	5520'deki hüküm geçerlidir.
TÜBİTAK Onayı	Destek yapılan kurum tarafından yönetmelikte belirtilen rapor ve belgelerin onaylanması yeterli olup ayrıca projenin TÜBİTAK tarafından onaylanması şartı bulunmamaktadır. Ancak uluslararası Ar-Ge işbirliği programları fonlarından malî olarak desteklenen Ar-Ge ve yenilik projeleri için ise TÜBİTAK tarafından onaylanmış olması gerekir.	TÜBİTAK'ın projeyi onaylaması şarttır.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Sonuç olarak 5746 sayılı kanun sağladığı teşvikler açısından 5520'ye göre daha avantajlı görünmektedir. Ancak mükellef bazında bakıldığında zaman avantajlı kısımlar değişiklik gösterebilir. Bu nedenle hangi kanundan faydalanılacağı tamamen mükellefin olağan durumuna bağlıdır.

Geçmişten günümüze Türkiye'de çok fazla ilgi görmeyen Ar-Ge, dünyadaki gelişmelere paralel olarak yakın zamanda gündemin önemli başlıklarından birisi olmuştur. Son yıllarda gelişen kalkınan ülkeler incelendiğinde bunun temelinde yenilik, teknoloji, girişimcilik, inovasyon gibi olguların yattığı görülmektedir. Buradan hareketle Türkiye ve gelişmekte olan ülkeler bilim çağında geleneksel yöntemlerle yapılan işler ile kalkınmanın ve gelişmenin sağlanamayacağını farkına varıp kaynaklarını hızla yenilik ve teknolojiye ayırmaya yönelmişlerdir. Örneğin; tarım yapılıyorsa en iyi, en yeni, en verimli tarımsal yöntemlerin keşfedilmesi, yapılan araştırmaların desteklenmesi gerektiğinin farkına varılmıştır. Kısaca bahsetmek gerekirse ABD, Almanya, Japonya gibi ülkeler uzun yıllar önce bu potansiyeli harekete geçirmiş ve getirilerinden fazlaca yararlanmışlardır. Bunlar içerisinde son yıllarda bilgisayar, akıllı telefon, mikroçip alanında kendisini geliştiren ve neredeyse piyasayı ele geçiren Güney Kore, Singapur, Finlandiya gibi ülkeler öne çıkmıştır. Ar-Ge harcamalarının ne kadar önemli olduğu bu ülkelerin hızlı gelişim ve kalkınmaları ile kanıtlanmıştır. Bu yüzden Ar-Ge, bilim, teknoloji alanında verilecek en küçük destek bile ülkenin ekonomisi, kalkınması ve geleceği açısından büyük önem arz etmektedir.

Kalkınmanın temel dinamiklerinden birisi olan Ar-Ge yatırımları ülkemizde oldukça yetersizdir. Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından yapılan Ar-Ge yatırım ve harcamalarını artırmak adına 2008 yılından önce Kurumlar Vergisi Kanununda %40 oranında olan Ar-Ge indirimi 5746 sayılı kanunla birlikte %100'e yükseltilmiştir. Ayrıca yeni kanun birçok teşvik ve istisnayı beraberinde getirmiştir. Ülkemizde yetersiz olan Ar-Ge harcamaları payının artması için önemli olan bu düzenlemelerin hızla artırılması ve teşvik edilmesi gerekmektedir. Şimdiye kadar yeterince destekleme yapılmadığı veya yapılmadığı için oldukça geri kalmış olan bu alanda bir öncü kurum/kuruluşa ihtiyaç duyulmaktadır. TÜBİTAK ve benzeri kurumlar bu öncülüğü yapabilecek niteliktedir. Bunun için Devlet-Üniversite-Sanayi işbirliğinin kurulması ve bağlarının kuvvetlendirilmesi gerekmektedir. Yüzlerce üniversite

mezunu ve genç nüfus barındıran ülkemizin beyin göçü/göçleri vermek yerine her türlü destek ve teşviki sağlayıp ters beyin göçünü başlatması, var olan potansiyeli harekete geçirerek azami oranda faydalanması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

Altuncu, H. , Kütük Z. ve Akdağ Y. (2014), *Vergisel İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi*, Vergi Müfettişleri Derneği, Ankara.

Dünya Bankası, World Development Indicators, Science&Technology.

Erdem, T. (2008), Ar-Ge Teşvik Uygulamasında Yeni Dönem, *Maliye ve Sigorta Yorumları*, Sayı: 510.

Göçer, İ. (2013), Ar-Ge Harcamalarının Yüksek Teknolojili Ürün İhracatı, Dış Ticaret Dengesi ve Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkileri, *Maliye Dergisi*, 165 (2), ss.215-240.

Griffith, R. (2000), How Important is Business R&D for Economic Growth and Should the Government Subsidise it?, *The Institute for Fiscal Studies Briefing Note* No. 12, London.

Guellec, D. & Potterie, B.P. (2001), R&D and Productivity Growth: Panel Data Analysis of 16 OECD Countries, *OECD Economic Studies*, No.33, 2001/II, pp.103-126.

Kiraz, A. (2013), Kurumlarda “Ar-Ge İndirimi” Uygulamasında Dikkat Edilecek Hususlar, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 295, ss.45-64.

Kurtoğlu, Y. (2014), Orta Gelir Tuzağından Çıkış, *Ekonomik Yaklaşım*, 25(90), ss.71-90.

OECD. (2002). Science, Technology and Innovation Indicators in Changing World; Responding to Policy Needs.

Önder, R. (2015), Gelişmekte Olan Ülkeler ve Yapısal Maliye Tartışması, *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı: 188, ss. 65-94.

Pessoa, A. (2010), R&D and Economic Growth: How Strong Is the Link?, *Economic Letters*, 107, pp.152-154.

Pohjola, M. (2000), Information Technology and Economic Growth: A Cross-Country Analysis, *WIDER Working Papers* No.173, World Institute for Development Economics Research, 1-20.

Romer, P.M. (1986), Increasing Returns and Long-Run Growth, *The Journal of Political Economy*, 94(5), pp.1002-1037.

Romer, P.M. (1990), Endogenous Technological Change, *The Journal of Political Economy*, 98(5), pp.71-102.

Samimi, A. J. & Alerasoul, S. M. (2009), R&D and Economic Growth: New Evidence from Some Developing Countries, *Australian Journal of Basic and Applied Sciences*, 3 (4), pp.3464-3469.

Solow, R.M. (1957), A Contribution to the Theory of Economic Growth, *Quarterly Journal of Economics*, 70, pp.65-79.

Sylwester, K. (2001), R&D and Economic Growth, *Knowledge, Technology, &Policy*, 13 (4), pp.71-84.

Tokay, H. (2002), Araştırma ve Geliştirme Maliyetlerinin TMS-15’e Göre Muhasebeleştirilmesi, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:120, ss.50-57.

Tuncer, S. (2010), *Türkiye’de Ar-Ge Teşvikleri ve Uygulaması*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.

Ulku, H. (2004), R&D, Innovation, and Economic Growth: An Empirical Analysis, *IMF Working Paper*, 04/185.

World Economic Forum http://www3.weforum.org/docs/WEF_GlobalCompetitivenessReport_2014-15.pdf

World Economic Forum, The Global Competitiveness Report 2013–2014.

Yıldız, A. (2015), Orta Gelir Tuzağı ve Orta Gelir Tuzağından Çıkış Stratejileri, *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 25, Sayı: 2, ss.155-170.

Yıldız, A. M. (2010), *Teknokent ve Ar-Ge Teşvik Rehberi*, Ankara SMMM Odası, Yayın No:75, Ankara.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu.

5746 Sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun.

Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği.

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği.

1 Seri No.lu 5746 Sayılı Kanun Genel Tebliği.

18.06.2014 Tarihli 29034 Sayılı Resmi Gazete, 2014/6400 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesi.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, B.07.1.GİB.4.06.18.02-32Mük.257-7913-275 Sayılı, 21.02.2012 Tarihli Özelge.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, B.07.1.GİB.4.06.16.012010KVK107677 Sayılı, 29.08.2011 Tarihli Özelge.

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı, 64597866VUK31327 Sayılı, 19.02.2013 Tarihli Özelge.

Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı, B.07.1.GİB.4.26.15.01KVK492841 Sayılı, 13.06.2011 Tarihli Özelge.

http://www3.weforum.org/docs/WEF_GlobalCompetitivenessReport_2014-15.pdf (Erişim Tar: 13.05.2015).

<http://www.utb.org.tr/makaleler/arge-nedir-nasil-yapilmalidir.html> (Erişim Tarihi: 15.05.2015).

<http://www.kanitymm.com.tr/makale/2008-01%20YAKLASIM%20ARGE%20INDIRIMI%20VE%20MUHASEBESI.pdf> (Erişim Tarihi: 20.05.2015).