

Ar-Ge Merkezlerinde 5746 Sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkındaki Kanun Kapsamında Ar-Ge İndirimi

A. ŞAHİN SAVCI
Eski Baş Hesap Uzmanı

İ. EMRE YAYLA
Eski Hesap Uzmanı

Öz

Kuşkusuz ki ülke ekonomilerinin gelişmesinde Ar-Ge faaliyetlerinin payı büyüktür. Bu nitelikteki faaliyetlerin desteklenmesi amacı ile çıkarılan 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun ile kapsamında Ar-Ge indirimi, Gelir Vergisi stopajı teşviki, sigorta primi desteği, Damga Vergisi istisnası ve Teknogirişim sermayesi desteği teşviğine kadar çeşitli teşvik unsurları getirilmiştir. Kuşkusuz bu teşvik unsurlarının en önemlilerinden birisi Ar-Ge İndirimidir. Bünyesinde Ar-Ge Merkezi bulunan şirketler buralarda gerçekleştirmiş oldukları harcamalar için Ar-Ge indiriminden yararlanma hakkına sahiptir. Bu kapsamda, Ar-Ge Merkezlerinin tanumunun yapılması, Ar-Ge faaliyeti ve harcaması sayılan durumların ve indirim kapsamındaki harcamaların başlangıç/bitiş tarihlerinin kesin olarak tespit edilmesi önemlidir.

Ayrıca, “ilave vergi indirim hakkı” diye de tanımlayabileceğimiz düzenleme sonucunda 500 ve üzeri tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli çalıştıran Ar-Ge merkezlerinin Ar-Ge harcamalarında ki artış kadar ilave Ar-Ge indirimi yapılabilecektir. Birden çok Ar-Ge Merkezinin bulunması durumunda toplam çalışan sayısının tespit edilmesi ve harcama tutarında meydana gelen artışın tespit edilmesi ilave Ar-Ge indiriminden doğru bir şekilde yararlanabilmek adına önemlidir.

Anahtar Kelimeler: Ar-Ge Merkezi, 5746 Sayılı Kanun, Ar-Ge İndirimi, 500 ve üzeri eşdeğer Ar-Ge personeli, Ar-Ge harcaması, Ar-Ge faaliyeti, Ar-Ge harcamalarındaki artış tutarı.

1-GİRİŞ

5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun 12.3.2008 tarih ve 26814 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Kanun, Ar-Ge faaliyetlerinin ülkemizde geliştirilmesi için Ar-Ge indirimi, Gelir Vergisi stopajı teşviki, sigorta primi

desteği, Damga Vergisi istisnası ve Teknogirişim sermayesi desteği teşviğine kadar çeşitli teşvik unsurlarını içermektedir.

31.12.2023 tarihine kadar uygulanacak¹ olan Kanun amacının, “Ar-Ge ve yenilik yoluyla ülke ekonomisinin uluslararası düzeyde rekabet edebilir bir yapıya

1 5746 Sayılı Kanun’un 6 ncı maddesi “Bu Kanun 31.12.2023 tarihine kadar uygulanmak üzere, yayımını takip eden aybaşında yürürlüğe girer.” hükmünü içermektedir.

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 olduğu Kanunun 1’inci maddesinde açık bir şekilde belirtmiştir.

Makalemizde kısaca 5746 sayılı kanun kapsamında Ar-Ge Merkezleri özelinde Ar-Ge indirimine değinildikten sonra belli büyüklükteki Ar-Ge merkezlerine² tanınan ilave Ar-Ge indirimine ilişkin özellikli konulara değinilecektir.

2- AR-GE MERKEZLERİNDE 5746 SAYILI KANUN KAPSAMINDA AR-GE İNDİRİMİ

5746 sayılı Kanunun Ar-Ge indirimine yönelik 3. Maddesinin 1. Bendi aşağıdaki gibidir.

“Ar-Ge indirimi: Teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan yada 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 be-

lirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınır.”

Bu düzenlemelere 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,

- Rekabet öncesi işbirliği projelerinde,
- Teknogirişim sermaye desteği alınması suretiyle, gerçekleştirilecek “Ar-Ge ve Yenilik Harcamaları” 5746 sayılı Kanun kapsamında Ar-Ge indirimine konu olacaktır.

2.1- Ar-Ge ve Yenilik Faaliyetleri

5746 sayılı Kanun kapsamında yapılan bir harcamanın Ar-Ge indirimine konu edilebilmesi için bu harcamanın Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında yapılmış olması gerekmektedir. Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinin neler olduğu ve kapsamı yayımlanan “Araştırma Ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama Ve Denetim Yönetmeliği”nde örnekler de verilmek suretiyle açıklanmıştır.

2.1.1- Ar-Ge ve Yenilik Sayılan Faaliyetler

Araştırma Ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama Ve Denetim Yönetmeliği’nin 5’inci maddesinde; Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinin; 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 faaliyetler olduğu belirlenmiştir.

Kısacası, Yönetmelikte Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ilişkin olarak genel ifadeler yer almaktadır. Dolayısıyla yapılan her bir faaliyetin kendi içerisinde değerlendirilmesi gerekmekte olup; Kanun veyahut Yönetmelikle getirilen özel bir sınırlama bulunmamaktadır.

2 500 ve üzeri eşzamanlı Ar-Ge personeli çalıştıran merkezler

2.1.2- Ar-Ge ve Yenilik Faaliyeti Sayılmayan Faaliyetler

Yapılan bazı faaliyetlerin yapısı gereği Ar-Ge ve yenilik faaliyeti sayılıp-sayılmayacağı bazen tartışma konusu olabilmektedir. Yukarıda yer verdiğimiz çerçeve dışında; Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama Ve Denetim Yönetmeliği'nin 6. maddesinde bazı faaliyetler sayılmak suretiyle, bu tür faaliyetlerin Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri kapsamına girmeyeceğine açıklık kazandırılmıştır.

- 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 fikrî mülkiyet haklarının edinimi dışında bu hakların korunmasına yönelik çalışmalar,
- i) Numune verilmek amacıyla prototiplerden kopmalar 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.

2.2- Ar-Ge Merkezi Tanımı

5746 sayılı kanunda belirtildiği üzere, “Ar-Ge merkezlerinde” yapılan Ar-Ge ve yenilik harcamaları Ar-Ge indiriminden yararlanacak olup; aşağıda bu merkezlerin tanımına yer verilmiştir.

*“Ar-Ge merkezi: Dar mükellef kurumların Türkiye’deki işyerleri dahil, kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunan sermaye şirketlerinin; organizasyon yapısı içinde ayrı bir birim şeklinde örgütlenmiş, münhasıran yurtiçinde araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan ve **en az elli (otuz) tam zaman eşdeğer³** Ar-Ge personeli istihdam eden, yeterli Ar-Ge birikimi ve yeteneği olan birimleri.”*

2014/660 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile Ar-Ge Merkezlerinde çalıştırılması gereken eşdeğer Ar-Ge personeli sayısı **en az 30** olarak yeniden belirlenmiştir.

Kısacası, 5746 sayılı Kanun uygulamasında Ar-Ge merkezleri ile teknoloji merkezi işletmelerinde yapılan Ar-Ge ve yenilik harcamaları Ar-Ge indiriminden yararlanacaktır. Belirtilen merkezlerde Ar-Ge ve yenilik harcamaları yapılması Ar-Ge indiriminden yararlanmak için yeterlidir. Bu husus Kanun ve Yönetmelikte anılan merkezlerin kurulması ve denetlenmesine ilişkin koşullar ile birlikte değerlendirilmelidir. Şöyle ki; Ar-Ge merkezi kurulmasına izin verilebilmesi için;

- Yeterli Ar-Ge yönetimi ile teknolojik varlıklar, Ar-Ge insan kaynakları, fikrî haklar, proje ve bilgi kaynakları yönetim yeteneği ve kapasitesinin bulunması,
- Ar-Ge merkezlerinin, Ar-Ge ve destek personelinin Ar-Ge merkezinde çalıştığının fiziki kontrolünü yapacak mekanizmalara sahip olması,
- Ar-Ge merkezlerinin konusu, süresi, bütçesi ve personel ihtiyacı tanımlanmış Ar-Ge ve yenilik program ve projelerinin bulunması,

koşulları da aranmaktadır. Bu temel koşulların sağlanmadığının tespiti halinde alınan belge Bakanlık tara-

3 18.06.2014 Tarih ve 29034 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 21.05.2014 tarih ve 2014/6400 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile bu sayı 30 olarak yeniden belirlenmiştir. Bu Karar yayımını takip eden aybaşında, 01.07.2014 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

findan iptal edilecek ve geçmişte haksız yere yararlanılan Ar-Ge indiriminden dolayı yaptırım uygulanacaktır.⁴

Bu aşamada bilgi vermek gerekirse; “Özel Sektör Sanayi Kuruluşlarımızın Ekim 2014 İtibariyle Ar-Ge Merkezi İstatistikleri” aşağıdaki gibidir.

Ar-Ge Merkezi Başvuru Sayısı	209
Ar-Ge Merkezi Belgesi Verilen İşletme Sayısı	186
Belgesi İptal Edilen Ar-Ge Merkezi Sayısı	21
Faal Olan Ar-Ge Merkezi Sayısı	165
Değerlendirme Süreci Devam Eden Ar-Ge Merkezi Sayısı	7
Belge Verilmeyen İşletme Sayısı	16

2.3- Ar-Ge Merkezleri Açısından İndirimden Yararlanamaya Hak Kazanma veya Uygulamanın Sona Ermesi

Yukarıda ayrıntılı olarak açıklandığı üzere 5746 sayılı Kanun kapsamında Ar-Ge indiriminden yararlanılması için; bu faaliyetlere yönelik harcamaların nerede ve/veya hangi projeler kapsamında yapıldığı önem taşımaktadır. Dolayısı ile indirimden yararlanılması ve hakkın sona ermesi açısından tanımlanan merkezlerin aranan koşulları sağlaması veya kaybedilmesi önem taşımaktadır. Aynı husus desteklen projeler açısından da geçerlidir.

Bu çerçevede; 5746 sayılı Kanun’un uygulaması ve denetimine yönelik esasların düzenlendiği “Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği”’nden yararlanarak, desteklerden yararlanmanın başlangıcı olan tarih ile desteklerden yararlanmanın sona ereceği tarih aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

2.4- Ar-Ge Harcamalarının Unsurları

Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği’nde yapılan açıklamalar çerçevesinde 5746 sayılı Kanun kapsamında Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri belirlendikten sonra, bu faaliyetler kapsamında yapılan hangi harcamaların dikkate alınacağı ile bunlara ilişkin olarak getirilen kısıtlamalar önem kazanmaktadır.

Bu konuda 5746 sayılı Kanun’un verdiği yetkiye dayanarak yayımlanan Yönetmeliğin 7. maddesinde Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında değerlendirilecek harcamalar belirlenmiştir.

Aşağıda gruplar itibariyle ayrıntısı açıklandığı üzere, yapılacak harcamaların münhasıran Ar-Ge faaliyetine yönelik olmasına (sabit kıymetler için münhasıran ve sürekli olarak projelerde kullanılma; personel için münhasıran proje için çalışma, vb.) ilişkin bir sınırlama getirilmemiştir. Bununla birlikte bazı harcamalar konusunda üst limitler getirilmiş olup; ayrıntısı aşağıda yer almaktadır.

İlk madde ve malzeme giderleri: Her türlü doğrudan ilk madde, yardımcı madde, işletme malzemesi, ara mamul, yedek parça, prototip ve benzeri giderler ile VUK’a göre amortismanı tabi tutulması mümkün olmayan maddi kıymetlerin iktisabına ilişkin giderleri kapsamaktadır.

Hammadde ve diğer malzeme stoklarından Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde **filen kullanılan** kısma ilişkin maliyetler Ar-Ge ve yenilik harcaması kapsamındadır. Bu çerçevede; henüz Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde kullanılmamış olan hammadde ve diğer malzemelere ilişkin maliyet tutarlarının stok hesaplarında; kullanılan,

KAVRAM	BAŞLANGIÇ	SONA ERME
Ar-Ge Merkezi	Ar-Ge Merkezi Belgesi alan işletme, belgenin düzenlendiği tarihten itibaren Kanunda belirtilen şartlarla Kanunla sağlanan destek ve teşviklerden yararlanır.	Kurulan Birimlerin, Ar-Ge merkezi olma şartını kaybetmeleri, Yönetmelikte belirtilen şartları ihlal etmeleri veya destek ve teşviklerin amacı dışında kullanılması hâlinde, şartların kaybedildiği, ihlalin gerçekleştiği veya destek ve teşviklerin amacı dışında kullanıldığı tarihten itibaren işletmeler Kanunla Ar-Ge merkezlerine sağlanan destek ve teşviklerden yararlanamazlar.

4 Yönetmeliğin 15 ve 16 ncı maddelerinde Ar-Ge Merkezi Belgesi almak için yapılacak başvurularda aranacak asgari koşullar ile Ar-Ge merkezlerinin denetlenme esaslarına ilişkin ayrıntılı belirlemeler yapılmıştır.

satılan ya da elden çıkarılanlara ilişkin olanların ise stok hesaplarından mahsup edilmek suretiyle izlenmesi gerekmektedir.

Amortismanlar: Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla iktisap edilen amortismanlara tabi iktisadi kıymetler için ayrılan amortismanlardan oluşmaktadır. 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 hesaplanarak Ar-Ge indiriminde dikkate alınacaktır.

Personel Giderleri: Kanun kapsamında gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla çalıştırılan Ar-Ge personeliyle ilgili olarak tahakkuk ettirilen ücretler ile bu mahiyetteki giderlerden oluşmaktadır.

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 alınacaktır.

Ayrıca 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 kapsamında değerlendirilecektir. Bu yönüyle, destek personeli olarak nitelendirilen belli sayıdaki personelin ücretlerini de Ar-Ge indirimi kapsamına dahil edilmektedir.

Bu madde açısından önemli olan tanımlar ise aşağıdaki gibidir.

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,

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

Genel Giderler: Anılan Yönetmeliğin 7 nci maddesinde Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında değerlendirilecek genel giderler belirlenirken; öncelikle Ar-Ge merkezlerine ilişkin düzenleme yapılmıştır. Buna göre **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 giderler kapsama dahil edilecektir.

Ayrıca Ar-Ge merkezleri ile sınırlandırılmadan yapılan düzenleme dikkate alındığında ise Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ilişkin sigorta giderleri, kitap, dergi ve benzeri bilimsel yayınlara ait giderlerin kapsama dahil olduğu görülmektedir. Ancak, büro ve kırtasiye gibi sarf malzemelerine ilişkin giderler bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

Yukarıda yer verilen düzenlemeler irdelendiğinde; Yönetmeliğin 7 nci maddesinde bazı genel gider kalemlerinin münhasıran Ar-Ge merkezleri için sıralandığı (elektrik, su, gaz, bakım-onarım, haberleşme, nakliye giderleri, bu merkezlerde kullanılan makine ve teçhizata ilişkin bakım ve onarım giderleri ile bu merkezlerde yürütülen faaliyetin devamlılığını sağlamak için yapılan benzer giderler) görülmektedir. Dolayısı ile sayılan gider unsurlarının, Ar-Ge merkezleri dışında 5746 sayılı Kanun kapsamında, Ar-Ge indiriminden yararlanma hakkına sahip olunan durumlarda nasıl değerlendirileceği tartışmalı hale gelmektedir. Kişisel düşüncemiz anılan Yönetmeliğin yazımı dikkate alındığında Ar-Ge merkezleri dışında genel giderlerin kapsamının kitap, dergi ve benzeri bilimsel yayınlarla sınırlandırıldığı yönündedir.

Diğer taraftan sayılan bütün 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. Yapılan giderlerin Ar-Ge harcaması kapsamında olup olmadığının tespitinin nasıl ve kim tarafından yapılacağı gerek kanun gerekse kurumlar vergisi tebliği ve yönetmelik ile belirlenmemiştir. Şirket kendisi bu tespiti yapmalı ve herhangi bir denetim sırasında bu durumu tevsik etmesi gerekmektedir.⁵

Bu aşamada bir başka hususa daha değinmek yararlı olacaktır. 1 Seri Nolu KVK Genel Tebliği'nde

5 Burhan GÜNDOĞDU, "5746 Sayılı Kanun Kapsamında Ar-Ge Harcamaları" Yaklaşım Dergisi, Temmuz 2008, Sayı 187

5520 sayılı Kanun uygulamasında Ar-Ge harcamalarının unsurları sayılırken, genel giderler arasında “Ar-Ge faaliyetlerinin bizzat yürütülmesi amacıyla kullanılan tesis için ödenen kira giderlerinin” Ar-Ge harcaması olarak kabul edileceği düzenlenmiştir. Buna karşın 5746 sayılı Kanun kapsamında Ar-Ge merkezleri için kabul edilen genel gider unsurları arasında kira ödemelerine ilişkin açık bir belirleme yapılmamıştır. Ancak Yönetmelikteki *bu merkezlerde yürütülen faaliyetin devamlılığını sağlamak için yapılan giderler kavramından hareket edildiğinde*, Ar-Ge faaliyetlerine tahsis edilen mekanların kira giderlerinin indirimden yararlandırılması doğru olacaktır.

Bakanlık verdiği bir özalgde “Genel işletme gideri üzerinden belli kıstaslara göre hesaplanmayan ve münhasıran Ar-Ge merkezi için ödenen kira bedellerinin genel gider kapsamında Ar-Ge indirimine konu edilmesinin mümkün olduğunu” açıklamıştır.⁶

Buna karşın Bakanlık, şirket ana binasında bulunan Ar-Ge merkezinin kapladığı alana göre m2 üzerinden yapılan hesaplama doğrultusunda belirlenen kira giderini, Çeşitli kıstaslara göre genel işletme giderleri üzerinden hesaplanacak paylar bu kapsamda değerlendirilmez açıklamasını gerekçe göstererek Ar-Ge harcaması olarak değerlendirmemiştir.⁷

Kısacası, münhasıran Ar-Ge merkezleri için ödenen kira giderleri indirimden yararlanabilecekken; çeşitli kıstaslara göre Ar-Ge merkezine isabet ettiği hesaplanan kira gideri indirme konu edilemeyecektir.

Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler:

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

Vergi, Resim ve Harçlar:

Doğrudan Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ilişkin olan gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınabilen vergi, resim ve harçları

kapsar. Doğrudan Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinin yürütüldüğü taşınmazlar için ödenen vergiler, Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde kullanılmak üzere ithal edilen mallarla ilgili gümrük vergileri ile benzeri vergi, resim ve harçlar bu kapsamdadır.

Rekabet öncesi işbirliği projeleri: İşbirliğini 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.

Bu aşamada belirtmek gerekirse; finansman giderlerinin Ar-Ge harcaması kapsamında sayılıp sayılmayacağı konusunda Yönetmelikte herhangi bir açıklamaya yer verilmemiştir. Oysa Kurumlar Vergisi Kanunu’nda yer alan Ar-Ge indirimine ilişkin açıklamaların yapıldığı Tebliğlerde Ar-Ge projesi bazında yerli, yabancı ve uluslararası kurumlardan temin edilen kredilere ilişkin finansman giderlerinin Ar-Ge harcaması olarak kabul edileceği açık bir şekilde ifade edilmiştir.

Diğer taraftan 5746 sayılı Kanun uygulamasında finansman giderlerinin Ar-Ge indirimi kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceğine yönelik olarak GİB özelge havuzunda 2 adet özelge bulunmaktadır.

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen özalgde⁸; “Diğer taraftan, 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin “10.2.5. Ar-Ge harcamaları” başlığı altında Ar-Ge projesi bazında yerli, yabancı ve uluslararası kurumlardan temin edilen kredilere ilişkin finansman giderleri Ar-Ge ve yenilik harcaması olarak kabul edilmesine rağmen, 31.07.2008 tarih ve 26953 sayılı Araştırma Ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama Ve Denetim Yönetmeliğinin “Ar-Ge ve yenilik harcamalarının kapsamı” başlıklı 7 nci maddesinde bu tür bir gidere yer verilmemesi nedeniyle şirketiniz tarafından Ar-Ge faaliyetlerinin finansmanında katılan finansman giderlerinin, Ar-Ge harcaması kapsamında Ar-Ge indirimine konu edilmesi mümkün değildir.” yönünde açıklama yapılarak, 5746 sayılı Kanun uygulamasında finansman giderlerinin Ar-Ge harcaması olarak dikkate alınamayacağı belirtilmiş bulunmaktadır.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından 5746 sayılı Kanun uygulamasına yönelik olarak verilmiş

6 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 11.04.2014 tarih ve 62030549-125[10-2013/282]-873 sayılı Özalgisi.

7 Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 9.6.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-KVK-10-42 sayılı Özalgisi

8 Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 09/06/2011 Tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-KVK-10-42 Sayılı Özalgisi.

özelge'de⁹ ise “Öte yandan, Ar-Ge projesi kapsamında verilen teminat mektuplarına ilişkin olarak yapılan komisyon ödemeleri, söz konusu teminat mektuplarının münhasıran Ar-Ge projesiyle ilgili olması ve başka işleri de kapsamaması kaydıyla Ar-Ge indirimine konu edilebilecektir.” yönünde açıklama yapılmıştır.

Bilindiği üzere, 5411 sayılı Kanuna göre teminat mektupları gayri nakdi kredidir ve dolayısıyla ödenen teminat mektubu komisyonları da kredi maliyetinin bir unsurudur. Kısacası bu özelden dolayı olarak da olsa finansman giderlerinin Ar-Ge harcaması olarak değerlendirilmesi gerektiği sonucu çıkmaktadır.

Yukarıda yer verilen her iki özelge de özelge havuzunda yer almakta olup; komisyon giderlerini Ar-Ge harcaması olarak kabul eden özelge daha yeni tarihlidir.

Ancak, Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında uygulanacak Ar-Ge indiriminde finansman giderleri indirim kapsamına alınmışken, özel amaçla Ar-Ge faaliyetlerini desteklemek üzere hazırlanan bu Kanun uygulamasında finansman giderlerine ilişkin bir belirleme yapılmayarak indirimin kapsamının daraltılması bu yönüyle tartışmalı olsa bile bu sorunun Yönetmelik değişikliği ile aşılmasının mümkün olduğu düşünülmektedir.

2.5- Ar-Ge İndirimi Tutarının Hesaplanması ve Oranı

5746 sayılı kanuna göre vergi matrahının tespitinde dikkate alınacak indirim tutarı yapılan harcama tutarının tamamı (%100) olarak belirlenmiştir.

Ayrıca, 500 ve üzerinde tam zaman eş değer Ar-Ge personeli istihdam eden Ar-Ge merkezlerine, o yıl yapılan Ar-Ge ve yenilik harcamasının bir önceki yıla göre artışının yarısını Ar-Ge indirimi olarak ayrıca indirim konusu yapma hakkı getirilmiştir. Bu düzenleme ile 500 ve üzeri Ar-Ge personeli çalıştıran Ar-Ge merkezlerine sürekliliği ve büyümeyi sağlamaları halinde ek bir avantaj daha sunulmuştur. Anılan kıyaslamanın geçici vergi dönemleri itibarıyla yapılabileceği yönündeki özelgenin özeti aşağıdaki gibidir.¹⁰

“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, 5746 sayılı Kanunda yer alan hüküm ve 26953 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliğinde belirtilen açıklamalar çerçevesinde kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkündür.”

3- AR-GE MERKEZLERİNDE 500 VE ÜZERİ AR-GE PERSONELİ İSTİHDAMI HALİNDE AR-GE İNDİRİMİ TUTARININ HESAPLANMASI

5746 Sayılı Kanunla belirli bir sayının üzerinde Ar-Ge personeli istihdam eden sermaye şirketlerinin bünyesinde kurulacak Ar-Ge merkezlerine yönelik destekler öngörülmüştür.

Kanun ile proje bazından ziyade devamlı olarak Ar-Ge çalışması yapmaya dönük merkezlerin oluşturulması hedeflenmiştir. Bu kapsamda Türk araştırmacıların yurt içinde istihdam edilmesi için gerekli ortam ve olanaklar sağlanarak; nitelikli ve kritik sayıda araştırmacı istihdam edilmesi koşul olarak getirilmiştir. Kısacası bu merkezlerde sürekli olarak gerçek anlamda Ar-Ge yapılması olanaklı hale gelmiştir.

Diğer taraftan 5746 Sayılı Kanunun ile büyük ölçekli Ar-Ge merkezlerini daha cazip hale getirmek için 500 ve üzeri Ar-Ge personeli çalıştırılması halinde ilave Ar-Ge indirimi olanağı da sağlanmıştır. Şöyle ki; Kanun gereği personel koşulunu sağlayan Ar-Ge merkezlerinde yapılan harcamalarda önceki yıla göre oluşan artışın yarısı kadar ilave Ar-Ge indirimi yapılması hakkı da tanınmıştır.

Bu konuda, 5746 sayılı kanunun Ar-Ge indirimini düzenleyen 3'üncü maddesinin ilgili bölümü aşağıdaki gibidir.

“(1) 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 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-**

9 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 30.05.2012 Tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2011-KVK-10-2-612 Sayılı Özelgesi.

10 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 29.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-KVK-10-7-677 Sayılı Özelgesi.

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.”

5746 sayılı Kanun hakkında yayımlanan Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliğinin 8’inci maddesi Ar-Ge merkezlerinde çalışan sayısının tespit edilmesine ilişkin açıklamalar yapılmıştır. Bu maddeye göre, işletmenin ayrı yerleşkelerde kurulmuş birden çok Ar-Ge merkezi bulunması hâlinde, bu merkezlerde çalışan Ar-Ge personelinin toplamı Ar-Ge personeli sayısı olarak dikkate alınacaktır. Dolayısıyla Ar-Ge merkezinde çalışan kişi sayısı tespit edilirken, aynı tüzel kişiliğin sahip olduğu bütün Ar-Ge merkezlerinde çalışanlar topluca dikkate alınacaktır.

Yine aynı maddenin son bendinde kanunla belirlenen kurumlardan alınan desteklerin Ar-Ge indirimi hesaplamaları sırasında nasıl ele alınacağı da düzenlenmiş olup; aşağıdaki gibidir.

“(7) Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde bulunanların; kamu kurum ve kuruluşları, kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar ile uluslararası fonlardan aldıkları destekler özel bir fon hesabında tutulur. Bu fon, 193 sayılı Kanun ve 5520 sayılı Kanuna göre vergiye tabi kazancın ve ilgili yılda yapılan Ar-Ge harcaması tutarının tespitinde dikkate alınmaz. Bu fonun, elde edildiği hesap dönemini izleyen beş yıl içinde sermayeye ilâve dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğratılmış sayılır.

Bu açıklamaların ardından aşağıda 500 ve üzeri Ar-Ge personeli istihdam eden bir Ar-Ge merkezinde ilave indirim tutarının hesaplanmasına ilişkin bir örneğe yer verilmiştir.

Örnek:

(A) A.Ş.’nin Ankara’da ki Ar-Ge merkezinde 350, fabrikasının bulunduğu İzmit ilindeki Ar-Ge merkezinde ise 260 Ar-Ge personeli tam zamanlı olarak çalışmaktadır.

(A) A.Ş.’nin Ar-Ge harcamaları ise 2013 Yılında 500.000,00 TL, 2014 Yılında ise 900.000,00TL tutarın-

dadır. Ayrıca şirket, gerçekleştirmiş olduğu Ar-Ge çalışmaları için herhangi bir kuruluştan hibe almamaktadır.

Şirketin, farklı yerleşkelerde olsa bile toplam tam zamanlı istihdam ettiği Ar-Ge personeli 500 kişiden fazladır. Bu çerçevede, mükellefin 5746 sayılı Kanun’un 3. maddesi kapsamında yapmış olduğu Ar-Ge harcamalarında bir önceki yıla göre oluşan artışının yarısı kadar ilave Ar-Ge indirimi hakkı da vardır. Bu veriler çerçevesinde ilave Ar-Ge indirimi aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Toplam Ar-Ge Harcamalarında Meydana Gelen Artış Tutarı: (900.000,00-500.000,00=) **400.000,00 TL**

İlave Yararlanılabilecek Ar-Ge İndirimi Tutarı: (400.000,00/2=) **200.000,00 TL**

Kısacası, 2014 yılında yapılan Ar-Ge harcamaları sonucunda yararlanılabilecek Ar-Ge indirimi tutarı toplamda (900.000,00+200.000,00=) **1.100.000,00TL** tutarında olacaktır.

Yukarıda yer alan örnekten anlaşılacağı üzere; yapılan Ar-Ge çalışmaları için hibe/destek alınmadığı durumlarda, Ar-Ge harcamasında meydana gelen artış tutarının hesaplanması ile yararlanılacak ilave Ar-Ge indirimi tutarının hesaplanması (200.000,00TL) açıktır.

3.1.Hibe Desteği Alımı ve İlave Ar-Ge İndirimi Hesaplanması

Herhangi bir hibe/destek alınmadı durumlarda Ar-Ge harcamalarında meydana gelen artışın tespit edilmesi açıktır. Ancak, Ar-Ge merkezlerinde gerçekleşen Ar-Ge harcamaları kapsamında çeşitli kurum ve kuruluşlardan hibe/destek alınması durumunda yararlanılacak ilave Ar-Ge indiriminin hesaplanması konusunda farklı görüşler bulunmaktadır.

Aşağıda açıklanacak iki görüş arasındaki farklılık ilave Ar-Ge harcamasının tespit edilmesi sırasında alınan hibelerin dikkate alınıp alınmayacağı hususundan kaynaklanmaktadır.

1. Görüş:

Bu görüşü savunanlarca, Kanun metnindeki “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,” düzenlemesinden yola çıkarak hesaplama esaslarının belirlenmesinin doğru olacağı ifade edilmektedir. Buna göre Ar-Ge harcaması artışının tespiti için kıyaslama yapılan yıllarda, 5746 Sayılı Kanuna uygun olarak yapılan Ar-Ge harcamalarında meydana gelen artış tutarının yarısı, ilave yararlanılabilecek Ar-Ge indirimi tutarını verecektir. Mevzuatta tanımlanan Ar-Ge harcamalarının dikkate alınarak bu

karşılaştırma yapılmalı ve buna dayanarak da ilave indirim tutarı belirlenmelidir. Dolayısı ile alınan hibe tutarının herhangi bir şekilde bu hesaplama ile ilişkisi bulunmamaktadır.

Bu görüşü savunanlara göre, kanun koyucu ilave Ar-Ge indirimi desteği ile Ar-Ge personelinin istihdam seviyesini sürekli olarak Ar-Ge yapılacak seviyelere taşımayı hedeflemektedir. Dolayısı ile çalışan sayısındaki artışa bağlı olarak Ar-Ge harcamalarındaki artış desteklemekte, Ar-Ge harcamalarının finansmanı ile ilgilenmemektedir. Kanun metninde yer alan “*Ar-Ge merkezlerinde ayrıca o yıl yapılan Ar-Ge ve yenilik harcamasının bir önceki yıla göre artışının yarısı,*” ifadesi ile kanun koyucu bu yöndeki iradesini açık bir şekilde ortaya koymuştur. Kısacası Ar-Ge harcamalarında meydana gelen artış hesaplanırken hibe tutarlarının da dikkate alınması öngörülseydi bu tercih kanun koyucu tarafından açık bir şekilde ifade edilirdi.

Ayrıca madde gerekisinde yer alan “*tam zaman eş-değer Ar-Ge personeli istihdam eden Ar-Ge merkezlerinde ayrıca o yıl yapılarak aktifleştirilen Ar-Ge harcamasının bir önceki yıla göre artışının yarısı*” Ar-Ge indirimi olarak ticari kazancın tespitinde dikkate alınacaktır, ifadesinin de bu yaklaşımı teyit ettiğini belirtmektedirler.

2. Görüş

Yukarıda açıklanan görüşün aksine karşılaştırma yapılırken harcamalardan alınan hibelerin düşülmesi gerektiğini savunan ikinci bir grup daha vardır. Bu görüşe göre *Ar-Ge harcamalarında meydana gelen artış hesaplanırken; kıyaslama yapılan yıllarda Ar-Ge harcaması tutarından alınan hibeler düşülmeli ve daha sonra karşılaştırılan yıllar arasındaki Ar-Ge harcamasındaki artış tutarı hesaplanarak ilave yararlanılacak Ar-Ge indirimi tutarına ulaşılmalıdır.*

Kısacası bu görüşü savunanlara göre işletmenin hibe olmaksızın kendi imkanları ile gerçekleştirdiği Ar-Ge harcamalarındaki artışın esas alınması gerekir. Şöyle ki; 5746 sayılı Kanun’un 3 maddesinin 7’inci bendinde hibelerin Ar-Ge indirimi hesaplamaları sırasında nasıl dikkate alınacağı açık olarak düzenlenmiş-

tir. Bu düzenlemelere göre; alınan hibe tutarları fon hesabına kaydedilecek ve ilgili yılda yapılan Ar-Ge harcaması tutarının tespitinde dikkate alınmayacaktır. Kısacası yasal düzenlemeler çerçevesinde Ar-Ge indirimine konu harcama tutarı belirlenirken; alınan hibe tutarları yapılan Ar-Ge harcamalarından mahsup edilecektir. Dolayısıyla ilave Ar-Ge indirimi hesaplanırken de aynı esaslar korunarak karşılaştırma yapılmalıdır.

2 Görüş arasındaki farklılık aşağıda örnek yardımı ile ele alınmıştır.

Örnek 2:

2013 yılında faaliyete başlayan (A) A.Ş.’nin Ankara’daki Ar-Ge merkezinde 350 tam zamanlı, fabrikasının bulunduğu İzmit ilindeki Ar-Ge merkezinde ise 250 tam zamanlı Ar-Ge personeli çalışmaktadır. A Şirketi 2013 yılında 500.000,00 TL, 2014 yılında ise 900.000,00 TL tutarında Ar-Ge harcaması gerçekleştirmiş olup; ayrıca Ar-Ge faaliyetleri kapsamında TÜBİTAK’tan Ar-Ge harcamalarının %10’u kadar hibe almıştır.

Bu veriler aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

Yıl	Ar-Ge Harcaması	Hibe Oranı	Hibe Tutarı	Hibe Sonrası Ar-Ge Harcaması
2013	500.000,00	10%	50.000,00	450.000,00
2014	900.000,00	10%	90.000,00	810.000,00

1.Görüş:

İlave olarak yararlanılabilecek Ar-Ge indirimi tutarı alınan hibeler dikkate alınmadan Ar-Ge harcamalarında meydana gelen artış tutarları dikkate alınarak hesaplanmalıdır. Buna göre (A) A.Ş.’nin 5746 sayılı Kanuna göre normal Ar-Ge indirimine ilave olarak kazandığı indirim tutarı; harcamalardaki artış olan (900.000,00-500.000,00) 400.000,00 TL’nin yarısı (400.000,00/2=) 200.000,00 TL olarak hesaplanacaktır.

Dolayısı ile (A) A.Ş.’nin 2014 yılında gerçekleştirmiş olduğu Ar-Ge harcamaları nedeni kazanmış olduğu toplam Ar-Ge indirimi (810.000,00+200.000,00=) 1.010.000,00 TL olarak hesaplanacaktır.

Bu mükellefin her iki yıl yararlanacağı Ar-Ge indirim tutarları aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

	Yıl	2013	2014
a	Ar-Ge Harcaması	500,00	900,00
b	Hibe Tutarı	50,00	90,00
c	Hibe Sonrası Ar-Ge Harcaması (a-b)	450,00	810,00
d	Ar-Ge Harcamasındaki Yıllık Artış Tutarı (2014-2013)	0,00	400,00
e	İlave Ar-Ge İndirimi (d/2)	0,00	200,00
	Toplam Ar-Ge İndirimi (c+e)	450,00	1.010,00

2. Görüş

İlave olarak yararlanılabilecek Ar-Ge indirim tutarı alınan hibeler dikkate alınarak hesaplanmalıdır. Buna göre; (A) A.Ş.'nin 5746 sayılı Kanuna göre normal Ar-Ge indirimine ilave olarak kazandığı Ar-Ge indirim tutarı; destekler düşüldükten sonra kalan harcamalarda oluşan artışın (810.000,00-450.000,00) 360.000,00 TL'nin yarısı (360.000,00/2=) 180.000,00 TL olarak hesaplanacaktır.

(A) A.Ş.'nin 2014 yılında gerçekleştirmiş olduğu Ar-Ge harcamaları nedeni kazanmış olduğu toplam Ar-Ge indirim hakkı tutarı ise (810.000,00+180.000,00=) 990.000,00 TL tutarındadır.

Bu mükellefin her iki yıl yararlanacağı Ar-Ge indirim tutarları aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

	Yıl	2013	2014
a	Ar-Ge Harcaması	500,00	900,00
b	Hibe Tutarı	50,00	90,00
c	Hibe Sonrası Ar-Ge Harcaması (a-b)	450,00	810,00
d	Hibe Sonrası Ar-Ge Harcamasındaki Yıllık Artış Tutarı	0,00	360,00
e	İlave Ar-Ge İndirimi (d/2)	0,00	180,00
	Toplam Ar-Ge İndirimi (c+e)	450,00	990,00

Kısacası yararlanılabilecek ilave Ar-Ge indirim tutarı açısından 2 görüş arasında örnekte (1.010.000-990.000=) **20.000,00-TL** tutarında bir farklılık oluşmaktadır.

Konu hakkında, Maliye Bakanlığı tarafından açıklanmış herhangi bir görüşe veya yargının vermiş olduğu herhangi bir karara rastlanılmamıştır.

Kişisel olarak ilk görüşü desteklemekteyiz. Ancak uygulamadaki tereddütlerin giderilmesi açısından Maliye Bakanlığı'nın konu hakkında açıklama yapmasının yararlı olacağı açıktır.

4-SONUÇ

5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun bünyesinde Ar-Ge Merkezi bulunan şirketlerin buralarda gerçekleştirmiş oldukları harcamalar için Ar-Ge indiriminden yararlanma hakkı vermektedir. Ancak, bu merkezlerin tanımlanmasının yapılması, Ar-Ge faaliyeti ve harcaması sayılan durumların ve indirim kapsamındaki harcamaların başlangıç/bitiş tarihlerinin kesin olarak tespit edilmesi gerekmektedir. Ayrıca, 500 ve üzeri tam zaman

eşdeğer Ar-Ge personeli çalıştıran Ar-Ge merkezlerinin ilave yararlanacağı Ar-Ge indirim tutarı bulunurken hassas davranmak gerekmektedir. Bu kapsamda kanun, yönetmelik ve tebliğ bazında yapılan açıklamaların yanı sıra yazımızda da yer yer değindiğimiz özelge havuzunda yer alan özelgelerin de takip edilmesi tartışmalı konular için Bakanlığın görüşünü dikkate almak adına da faydalı olacaktır.

KAYNAKÇA

- Türk Vergi Kanunları, HUD 2014
- Beyanname Düzenleme Klavuzu, HUD 2013
- 5746 Sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun

- Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama Ve Denetim Yönetmeliği

- Burhan GÜNDOĞDU, "5746 Sayılı Kanun Kapsamında Ar-Ge Harcamaları" Yaklaşım Dergisi, Temmuz 2008, Sayı 187

- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 11.04.2014 tarih ve 62030549-125[10-2013/282]-873 sayılı Özelgesi.

- Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 9.6.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-KVK-10-42 sayılı Özelgesi

- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 29.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-KVK-10-7-677 Sayılı Özelgesi

- Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 09/06/2011 Tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-KVK-10-42 Sayılı Özelgesi.

- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 30.05.2012 Tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2011-KVK-10-2-612 Sayılı Özelgesi.