

AR-GE İNDİRİMİ VE UYGULAMASI¹

A- GENEL AÇIKLAMALAR

Bilindiği üzere ülkelerin gelişmişlik düzeylerinin saptanmasında kullanılan en önemli ölçü birimi kişi başına düşen GSMH'dır. Bunun yanında bir takım göstergeler de gelişmişlik ve refah düzeyinin saptanmasında kullanılmaktadır. Bilimsel ve teknik araştırma çalışmaları açısından, bir ülkedeki araştırma ve geliştirme faaliyetleri için yapılan harcamaların GSYİH'ye oranı ile araştırmacı sayısının çalışan nüfusa oranı da o ülkenin gelişmişlik göstergelerinden birisi olarak kabul edilmektedir.

Araştırma ve geliştirme harcamalarının GSYİH'ye oranının %2 ve üstünde olması gelişmişliği, bu oranın % 1 - 2 arasında bulunması orta düzeyde gelişmişliği, %1'in altında kalması da az gelişmişliği ifade etmektedir. TÜİK tarafından yapılan araştırma sonuçlarına göre Türkiye'de araştırma ve geliştirme (A r- Ge) harcamalarının GSYİH'ya oranı 2003 yılında % 0 61; 2004 yılında ise %0 67 2005 yılında % 0 79 olarak hesaplanmıştır. AB ülkeleri ortalaması sırasıyla, %1,76; %1,73 ve %1,74 'tür.10 bin çalışan nüfusa düşen tam zamanlı Ar-Ge personeli sayısı (TZE) ise 2003 yılında 18,1; 2004 yılında 18,3² ;2005 yılında 22 kişidir. AB ülkeleri TZE ortalaması ise 2003 yılında 98, 2004 yılında 99 kişidir. Son yıllarda Ar-ge konusunda görülen olumlu gelişmelere rağmen gerek Ar-ge harcamalarının GSYİH'ya oranı gerekse Ar-ge personel sayısının(TZE) AB ülkeleri ortalamasının çok gerisinde kaldığı görülmektedir. Ar-ge konusunda TÜBİTAK başta olmak üzere, DTM, DPT, TTGV, KOSGEB ve AB fonlarından özel sektör projelerine maddi destek sağlanmaktadır.2002 yılındaki Ar-ge harcamalarının tutarı 1.902 milyon YTL'den 2005 yılında 3.835 milyon YTL'ye yükselmiştir.³

Bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerini teşvik etmek amacıyla, mükelleflere yaptıkları bilimsel araştırma ve geliştirme harcamasının %40'ını gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde indirme imkanı tanınmıştır. Bu yazımızda ar-ge indirimi konusunda duraksamaya düşülen konulara yer verilmiştir.

B-MEVZUAT HÜKÜMLERİ

5520 sayılı KVK'nun 10.maddesinin 1nci fıkrasının (a) bendinde kurumlar vergisi matrahının tespitinde kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, mükelleflerin münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının %40'ını kurum kazancından " Ar-Ge İndirimi" olarak indirebilecekleri hükmüne yer verilmiştir. Yasa hükmü aşağıdaki gibidir.

" Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 40'ı oranında hesaplanacak "Ar-Ge indirimi" kurumlar vergisi matrahının tespitinde kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirilir.

"Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden ve tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmayan amortismanla tâbi iktisadî kıymetler için hesaplanan amortisman tutarlarından verilen paylar üzerinden Ar-Ge indirimi hesaplanmaz. Matrahın yetersiz olması nedeniyle ilgili dönemde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki hesap dönemlerine

¹ Sakıp ŞEKER, Yeminli Mali Müşavir

² T.C. Başbakanlık Türkiye İstatistik Kurumu, Haber Bülteni, Sayı:129 ;7 Ağustos 2006

³ Nüket YETİŞ, 16. Bilim ve Teknoloji Yüksek Kurulu Türkiye Araştırma Alanı (TARAL) 2003-2007 Yılları Arasındaki Gelişmeler konusundaki 20 Kasım 2007 tarihli sunum.

devreder. Ar-Ge indiriminden yararlanılacak harcamaların kapsamını ve uygulamadan yararlanılabilmesi için gerekli belgeler ile usûlleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

Bu hükme paralel diğer bir düzenleme de 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 89 ncu maddesinin birinci fıkrasının 9 ncu bendinde yer almaktadır.

Gelir Vergisi Kanununda yapılan düzenlemede KVK’nda yer alan ”*Matrahın yetersiz olması nedeniyle ilgili dönemde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki hesap dönemlerine devreder* “ hükmüne yer verilmemiş olmasını gelir vergisi mükelleflerinin söz konusu haktan yararlanamayacağı şeklinde yorumlamamak gerekir.

Konuyla ilgili olarak 1 nolu KVK Genel Tebliğinde gerekli açıklamalar yapılmıştır.

C- AR-GE FAALİYETLERİNİN TANIMI VE KAPSAMI.

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

Yapılan bir harcamanın Ar-Ge indirimine konu edilebilmesi için Ar-Ge faaliyeti kapsamında yapılmış olması gerekmekte olup aşağıda belirtilen amaçlara yönelik faaliyetler Ar-Ge faaliyetleridir:

- Bilimsel ve teknolojik alanlardaki belirsizlikleri gidermek ve bunları aydınlatmak amacıyla, bilim ve teknolojinin gelişmesini sağlayacak yeni teknik bilgilerin elde edilmesi,
- Yeni yöntemlerle yeni ürünler, madde ve malzemeler, araçlar, gereçler, işlemler, sistemler geliştirilmesi, tasarım ve çizim çalışmaları ile yeni teknikler ve 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.

D- AR-GE FAALİYETİNİN SINIRI

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

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

Mevcut teknolojinin kullanılmasıyla elde edilen, şekil ve estetiğe yönelik değişiklikler ar-ge faaliyeti kapsamı dışındadır.

E-AR-GE HARCAMALARININ KAPSAMI

1-Ar-Ge Gider Çeşitleri

1 nolu KVK Genel Tebliğinde mükelleflerin Ar-Ge indiriminden yararlanabilmeleri için işletmelerin ayrı bir Ar-Ge departmanı kurmalarının zorunlu olduğu belirtilerek Ar-Ge faaliyetinin kapsamında değerlendirilecek gider çeşitlerinin;” İlk Madde ve Malzeme Giderleri, Personel Giderleri, Genel Giderler, Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler , Vergi, Resim ve Harçlar, Amortisman ve Tükenme Payları ,Finansman Giderleri”nden ibaret olduğu belirtilmiş olup, bu giderler arasında amortisman tabi iktisadi kıymet alımlarına ilişkin harcamalar sayılmamıştır.

2-İstisna Kapsamındaki Faaliyetler Çerçevesinde Yapılan Ar-Ge Harcamaları İçin Ar-Ge İndiriminden Yararlanılamaz

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.

Söz konusu hükme göre, teknoloji geliştirme bölgelerinde veya serbest bölgelerde gerçekleştirilen Ar-Ge faaliyetlerinden bir kazanç doğması ve bu kazançla ilgili olarak 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun geçici 2 nci maddesinde ya da 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinde yer alan istisnadan yararlanılacak olması durumunda, 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 ayrıca Ar-Ge indiriminden yararlanılması söz konusu değildir.

3-Ar-Ge Departmanının Teknoloji Geliştirme Bölgesi veya Serbest Bölgede Bulunmasına Rağmen Söz Konusu Kazanç İstisnasından Yararlanılmaması Halinde Ar-Ge İndirimi

Özellikle Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunundaki ar-ge personeline tanınan vergi avantajlarından yararlanmak amacıyla ar-ge faaliyetlerini teknokentlerde yürüten mükelleflerin bu bölgelerdeki ar-ge harcamaları üzerinden hesaplayacakları ar-ge indirimini diğer vergiye tabi kazançlarından indirmeleri mümkün bulunmaktadır. Diğer bir ifade ile teknoloji geliştirme bölgelerinde veya serbest bölgelerde yürütülen Ar-Ge faaliyetlerinin işletmenin merkez faaliyetiyle ilgili olması ve anılan kanunlarda yer alan kazanç istisnalarına konu olmaması durumunda, bu tür harcamalar Ar-Ge indirimi kapsamında değerlendirilecektir.

Gerek serbest bölgelerde (geçici madde:3) gerekse teknoloji geliştirme bölgelerinde (geçici madde:2) yürütülen faaliyetler sonucunda elde edilen kazançlar kurumlar vergisinden istisna tutulduğu için bu bölgelerden elde edilen kazançlar için herhangi bir ar-ge indirimi hesaplanmasına da gerek yoktur. Ancak, söz konusu bölgelerdeki ar-ge faaliyeti sonucunda meydana gelen gayrimaddi hakkın satışından elde edilecek kazanç kurumlar vergisi istisnası uygulanması veya uygulanacak olması halinde bu bölgeler dışındaki vergiye tabi gelirlerden ar-ge indirimi yapılmamalıdır. Özetle, hem ar-ge indiriminden hem de söz konusu bölge kazançlarına ilişkin kurumlar vergisi istisnasından birlikte yararlanılması mümkün değildir.

4-Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde ve Serbest Bölgelerde Yapılan Ar-Ge Harcamaları

5228 sayılı Kanunun gerekçesinde, Ar-Ge indirimine ilişkin düzenlemenin, Ar-Ge faaliyetlerine yönelik olarak 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda yer alan teşvik edici düzenlemenin bir tamamlayıcısı niteliğinde olduğu belirtilmiştir. **Ar-Ge indirimi uygulaması açısından, Ar-Ge departmanının bulunduğu yerin önemi bulunmamaktadır.** Firmanın faaliyet yeri olması şartıyla, gerek firma merkezinin bulunduğu yerde veya ayrı bir yerde, gerekse teknoloji

geliştirme bölgelerinde kurulan Ar-Ge departmanlarında yapılan harcamalar Ar-Ge indirimi kapsamında değerlendirilmelidir.⁴

F-AR-GE HARCAMALARININ MUHASEBE KAYITLARINDA İZLENMESİ

1 Nolu KVK Genel Tebliğinde mükelleflerin hesap dönemi içerisinde gayrimaddi hakka yönelik yaptıkları araştırma ve geliştirme harcamalarının tamamını aktifleştirmek zorunda oldukları belirtilmiştir. Aktifleştirme işlemine söz konusu projenin tamamlandığı tarihe kadar devam edilmesi gerekmektedir. Proje olumlu veya olumsuz sona ermeden yapılan harcamalar üzerinden amortisman hesaplanmamalıdır. Proje sonucu ortaya bir gayrimaddi hak doğması halinde, aktifleştirilmesi gereken bu tutar, amortisman yoluyla itfa edilmelidir. Bir hakkın doğup doğmadığı elde edilen gayrimaddi hakkın bir “patent”te (gayrimaddi hakka) bağlanmasıyla anlaşılır. Hakların faydalı ömrü 5 yıl olarak belirlendiğinden, projenin tamamlanıp aktife alındığı yıldan (geçici vergi dönemi dahil) itibaren amortisman ayrılmaya başlanmalıdır. Ancak projeden, daha sonraki yıllarda vazgeçilmesi veya projenin tamamlanmasına imkan kalmaması durumunda, kurumun Ar-Ge faaliyeti kapsamında yapmış olduğu ve önceki yıllarda aktifleştirilmiş olan tutarların doğrudan gider yazılabileceği mümkün bulunmaktadır.

Örneğin; bir kurum tarafından 3 yıl süreli Ar-Ge projesi hazırlanarak Ar-Ge faaliyetine başlanılmıştır. İkinci yılın sonunda, kurum Ar-Ge projesinin gerçekleşmesinin mümkün olmadığı düşüncesiyle projeden vazgeçme kararı almıştır. Dolayısıyla, projenin başlama tarihinden itibaren aktifleştirilen Ar-Ge harcamaları, projeden vazgeçildiği tarih itibarıyla doğrudan gider yazılabilecektir

İster aktifleştirilsin ister doğrudan gider yazılsın ilgili dönemde yapılan ve yukarıdaki bölümde belirtilen Ar-Ge harcamalarının tamamı üzerinden %40 oranında Ar-Ge indirimi ayrıca hesaplanacak ve yıllık beyanname üzerinde kazançtan indirim konusu yapılacaktır.

Tekdüzen Hesap Planı açıklamalarına göre Ar-Ge harcamalarının 750- Araştırma ve geliştirme Giderleri hesabında izlenmesi, bu hesabın dönem sonlarında 751 nolu yansıtma hesabıyla 263- Araştırma ve Geliştirme Giderleri hesabına devredilmesi gerekmektedir. 750 nolu hesabın alt hesaplarının aşağıdaki şekilde oluşturulması gerekmektedir.

750- ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ

- 750.01. İlk madde ve malzeme giderleri
- 750.02. Personel giderleri
- 750.03. Genel giderler
- 750.04. Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler
- 750.05. Vergi, resim ve harçlar
- 750.06. Amortisman ve tükenme payları
- 750.07. Finansman giderleri

Ar-ge faaliyetinde kullanılmak üzere satın alınan amortisman tabi iktisadi kıymetler ise ar-ge harcamaları dışında 253- Tesis Makine ve Cihazlar hesabında izlenmelidir.

⁴ Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Tasarısında teknoloji bölgeleri dışında (teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, rekabet öncesi işbirliği projeleri ile teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde) çalışan Ar-Ge ve destek personeli için de %80'e (doktoralı olanlar için%90)varan gelir vergisi indirimi yapılması ayrıca SSK işveren priminin %50'sinin Maliye Bakanlığı bütçesine konulacak ödenekten karşılanması öngörülmektedir. Tasarıda ayrıca ar-ge indirimi oranı %40'tan %100'e yükseltilmektedir.

G-AR-GE İNDİRİMİNİN HESABI VE BEYANNAMEDE GÖSTERİMİ

Mükellefler, Ar-Ge harcamalarının %40'ı oranında hesaplayacakları Ar-Ge indirimini, beyanname üzerinden hesaplanan kurum kazancından indirebileceklerdir. Ar-Ge indirimi, Ar-Ge faaliyetine başladığı andan itibaren hem yıllık beyannamede hem de geçici vergi beyannamelerinde uygulanabilecektir. Hesaplanan Ar-Ge indirimi tutarı, mükellefler tarafından yıllık kurumlar vergisi beyannamesi ile geçici vergi beyannamesinin ilgili satırına yazılarak kazançtan indirilecektir. İlgili dönemde kazancın yetersizliği nedeniyle indirim konusu yapılamayan Ar-Ge İndirimi tutarı sonraki hesap dönemlerine devredecektir.

Alanında uzman kuruluşlarca hazırlanan “Ar-Ge Projesi Değerlendirme Raporu” nun olumsuz olması halinde, Ar-Ge indirimi dolayısıyla eksik ödenen vergiler mükelleften cezalı olarak geri alınacaktır.

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

Ar-ge indirimi geçici veya yıllık beyannamede 2005/5 nolu Kurumlar Vergisi Sirkülerinde “ Zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirimler “bölümünde gösterileceği belirtilmekle birlikte Maliye Bakanlığınca 2006 yılı için bastırılan beyanname formatında “**kazancın bulunması halinde indirilecek istisna ve indirimler**” bölümünde gösterilmiştir. Uygulamada beyannamenin esas alınması gerekmektedir. 150.000YTL ar-ge indirim hakkı bulunan bir kurumun beyannamesi aşağıdaki gibi düzenlenecektir. Örnek;

Ticari Bilanço Karı (29)	100.000.-YTL
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler(31)	10.000.YTL
İndirime Esas Tutar (54)	110.000.YTL
Ar-ge İndirimi (56)	110.000.YTL
Dönem Safi Kurum Kazancı (Matrah) (67)	0
Gelecek Yıla Devreden Ar-Ge İndirimi(108)	40.000.YTL
(150.000-110.000)	

Kurumun ar-ge indirimini karşılayacak kazancı bulunmadığı takdirde aşan kısım izleyen yılın kazancından indirilecektir. Kullanılamayan 40.000 YTL ar-ge indirimi yatırım indiriminde olduğu gibi izleyen yılda TÜFE endeksi uygulanarak güncellenemeyecektir. Ar-ge indiriminin ar-ge harcamasının yapıldığı hesap döneminde indirilmesi esastır. Yılı içerisinde indirilmeyen veya indirimi unutulmuş durumlarda ilgili dönem beyannamesinin düzeltilmesi gerekir. Ancak, indirilecek kazancın bulunmadığı durumlarda ar-ge indiriminin toplu şekilde kazancın olduğu yılda indirilmesinde bir sakınca olmamalıdır. Yukarıdaki parantez içindeki sayılar yıllık beyannamedeki satır sayılarını göstermektedir.

Ar-ge indiriminden yararlanan mükellefler indirim hesabının doğru şekilde yapılıp yapılmadığını tevsik etmek amacıyla yeminli mali müşavirlik ar-ge indirimi tasdik raporu düzenletmeleri gerekmektedir. Tam tasdik sözleşmesi bulunan mükelleflerin ayrıca ar-ge indirimi tasdik raporu düzenlettirmesine gerek bulunmamaktadır.

H-AR-GE İNDİRİMİNİN SAĞLADIĞI VERGİ AVANTAJI ÇOK YETERSİZDİR

Ar-ge indiriminin ar-ge faaliyetlerini teşvik etmek amacı taşıdığı açıktır. Ancak söz konusu indirim oranı çok yetersizdir. Örneğin, bir kurum kendi çabalarıyla bir ar-ge faaliyeti sonucunda ilk madde ve malzeme gideri, personel gideri, vergi resim harç gideri, danışmanlık gideri ve finansman gideri dahil olmak (ve amortisman gideri hariç olmak) üzere toplam 100.000 YTL tutarında ar-ge harcaması, 100.000 YTL tutarında da test amacıyla makine ve cihaz satın almış olsun. Bu kurumun

hesaplayabileceği ar-ge indirimi ve bu indirimin uygulanması sonucu hesaplanacak vergi avantajı aşağıdaki gibidir.

Ar-ge Harcamaları	100.000.YTL
Amortisman Gideri(Makine için %20)	20.000.YTL
Ar-Ge Harcamaları Toplamı	120.000. YTL
Ar-Ge İndirimi (%40)	48.000.YTL
Ar-Ge Amortisman Gideri (%20)	24.000 YTL
Vergi Avantajı	14.400 YTL
(72.000*%20 kurumlar vergisi)	
Vergi Avantajının Harcamaya Oranı	% 7,2
(14.400/200.000)	

Görüleceği üzere ar-ge faaliyetini tamamlayan bir mükellefe amortisman gideri hariç sağlanan vergi avantajı $(100* \%40*20)=\%8$ 'dir. Ar-ge faaliyeti için yapılan amortisman tabi iktisadi kıymet alımları ar-ge indiriminden yararlandırılmayıp sadece bu kıymetlerden ar-ge projesinde kullanılan süreye isabet eden amortisman gideri ar-ge harcaması olarak değerlendirilmektedir. Ar-ge faaliyeti amacıyla satın alınan amortisman tabi iktisadi kıymetlerle ilgili harcamaların da yatırım indirimi uygulamasında olduğu gibi indirim hesabında dikkate alınması konusunda düzenleme yapılmasında yarar vardır.

I-DİĞER KURUMLARDAN SAĞLANAN AR-GE DESTEKLERİNİN GELİR YAZILIP YAZILMAYACAĞI

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

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

Yukarıda da belirtildiği gibi ar-ge desteği sadece vergi teşvikinden ibaret değildir. Özellikle TÜBİTAK tarafından desteklenen projeler için TÜBİTAK ar-ge harcamasının %50-60'ına varan karşılıksız devlet desteği sağlamaktadır. Ancak bu karşılıksız destekler ilgili kurum tarafından “gelir” olarak kayıtlara alındığından tekrar %20'si kurumlar vergisi olarak (gelir vergisi mükelleflerinde daha yüksek) devlete geri ödenmektedir. Teşvik amacıyla verilen paraların vergiye tabi gelir kabul edilmesi olayın mantığına aykırı düşmektedir. Kuruma TÜBİTAK tarafından 80.000 YTL karşılıksız destek sağlandığı takdirde bu tutarın %20'si tekrar devlete vergi olarak ödeneceği için net destek 64.000YTL'ye toplam devlet desteği ise vergi avantajı dahil (8.000+64.000)=72.000 YTL'ye yükselmektedir. Bu durumda avantaj oranı $(72.000/200.000)=\% 36$ olmaktadır. Bunun anlamı araştırma yapan kurum devlet tarafından % 36 oranında desteklenmektedir. Amortisman giderinin destek kapsamında değerlendirilmemesi gerektiği açıktır.

Gerek TÜBİTAK tarafında gerekse diğer yardım kurumları tarafından karşılıksız olarak yapılan desteklerin vergiye tabi gelir kapsamından çıkartılması gerektiğini düşünmekteyiz. Karşılıksız yardımların iki şekilde vergi dışında tutulması mümkün bulunmaktadır.

- 1- Desteğin vergi kapsamı dışında tutulması(istisna) yöntemi
- 2- Desteğin harcama tutarından indirilmesi yöntemi

Birinci yöntem için kanun değişikliği gerekmektedir. İkinci yöntem için bize göre herhangi bir kanun değişikliğine gerek bulunmamaktadır. KVK'nun 10/1 nci maddesinin (a) bendinde Maliye Bakanlığına verilen yetki çerçevesinde 176 nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde belirtildiği şekilde elde edilen hibe gelir kaydedilmek yerine ar-ge harcaması ve/veya sabit kıymet tutarından indirilebilir. Ancak bu yöntemde gerek ar-ge indirimi gerekse amortisman gideri azalacağı için bu uygulama mükellefin aleyhine sonuç doğurabilir. Yine de mükellefler ikinci yöntemi kullanarak ar-ge yatırımı döneminde vergi avantajı sağlayabilirler.

TÜBİTAK gerek ar-ge harcamalarını gerekse makine ve teçhizat harcamalarını belli bir oranda desteklemektedir. Her ne kadar 1 nolu KVK Genel Tebliğinde ar-ge projeleri için sağlanan devlet desteklerinin gelir kaydedilmesi gerektiği belirtilmekle birlikte bize göre söz konusu hibelerin ar-ge harcamaları veya makine ve teçhizat tutarından indirilmesi mümkündür. 176 nolu VUK Genel Tebliğinde destekleme primlerinin maliyet bedelinden indirilebileceği veya gelir olarak kaydedilebileceği belirtilmiş olup, söz konusu tebliğin ilgili bölümleri aşağıdaki gibidir.

“ Bakanlığımıza intikal eden olaylardan, teşvik belgeli yatırımlar dolayısıyla alınan **destekleme primlerinin** hasılat olarak mı kaydedileceği yoksa sabit yatırımların maliyet bedelinden mi indirileceği konusunda tereddütlerin bulunduğu anlaşılmıştır.

(.....).

“..... iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerin tespitinde, fiili maliyetin esas alınması öngörülmüştür. Dolayısıyla yatırımcı adına tahakkuk ettirilen destekleme primleri, sabit yatırımların maliyet bedelini azaltıcı bir unsur olduğundan, mükelleflerce bu primler, tahakkuk ettirildikleri tarihte gerçekleştirilmiş olan sabit yatırımların maliyet bedelinden indirilebilir.

Bu durumda, sabit kıymetin maliyet bedeli; indirilen destekleme priminden sonraki miktar olacağından, bu usulü seçen mükellefler, sabit yatırımın toplam bedelinden, alınan primin düşülmesinden sonra kalan değeri sabit yatırımın değeri olarak aktiflerine kaydedecektir. Aktife kaydedilen bu değer üzerinden amortisman ayıracaklar ve bu değer üzerinden de yatırım indiriminden yararlanacaklardır.

Ancak, isteyen mükellefler, tahakkuk eden destekleme primlerini, sabit yatırımların maliyet bedellerinden düşmeden doğrudan hasılat olarak da yazabilirler. ”

Ar-ge destekleri ile 176 nolu Tebliğde sözü edilen teşvik primlerinin mahiyeti aynıdır. Yukarıdaki örnekteki mükellefe TÜBİTAK tarafından proje süresi içinde 40.000.YTL'si ar-ge harcamaları, 40.000.YTL'si makine ve teçhizat alımı için 80.000 YTL karşılıksız ödeme yapılmış olsun. Gelir yazmakla harcama veya makine ve teçhizat tutarı üzerinden indirim yapmak arasındaki vergisel avantajı aşağıdaki tabloda inceleyelim. (Hesaplamalarda kolaylık sağlamak amacıyla proje süresi içerisinde makine ve teçhizata ait amortisman gideri ar-ge harcamasına dahil edilmemiştir. Ar-ge harcamaları hesabına kaydedilen amortisman giderinin %40'ının ar-ge indirimi olarak dikkate alınacağı tabiidir.)

	Proje Maliyeti	Devlet Desteği	Maliyet Bedeli
AR-GE Harcamaları Toplamı	100.000.	-40.000	60.000
Makine ve Teçhizat Alımı	100.000.	-40.000	60.000
Ar-Ge İndirimi (%40)	40.000.		24.000
Ar-Ge Vergi Avantajı (%20)	- 8.000		-4.800
Ar-Ge Amortisman Gideri	200.000.		120.000
Amortisman Gideri Vergi Avantajı (%20)(5 yıl)	-40.000		-24.000
Devlet Desteğinin Vergi Etkisi (80.000*%20)	+16.000		0
Net Vergi Avantajı	-32.000		-28.800

Tablonun dikkatle incelenmesinden de görüleceği üzere devlet desteğinin gelir yazmak yerine yatırım maliyetinden indirilmesi halinde, ilk yıl uygulanacak ar-ge indirimi avantajı yanında ileride ayrılacak amortisman giderinin sağlayacağı vergi avantajı da azalmaktadır. Gelir yazılması halinde vergi avantajının daha yüksek olduğu görünmekle birlikte amortismandan sağlanacak avantajın 5 yıllık bir süreyi kapsadığı ve amortisman tabi iktisadi kıymetin elden çıkarıldığı dönemde gelir etkisi yaratacağı ve yararlanılan vergi etkisinin kısmen veya tamamen ortadan kalkabileceği gözden uzak tutulmamalıdır. Konunun ilk yıl için gelir yazmak yönünden değerlendirilmesi halinde vergi etkisi ($-8-8+16$)=0 olurken, ikinci yöntemde vergi etkisi mükellef lehine olmak üzere ($-4,8-4,8$)= -9.600 YTL olmaktadır.

Maliye Bakanlığının ar-ge desteklerinin muhasebeleştirilmesi konusunda mükelleflerin 176 nolu VUK Genel Tebliğindeki açıklamalar doğrultusunda maliyet bedelinden indirim yöntemini uygulanabileceği konusunda bir açıklama yapmasında yarar bulunmaktadır. Keza, 1 nolu KVK Genel Tebliğinde hibelerin gelir yazılması gerektiği belirtilmiştir. Mükelleflerin proje başlangıcından proje sonuna kadar söz konusu yöntemlerden sadece birisini tercih etmesi gerekmektedir.

Ar-ge harcamalarıyla ilgili devlet desteğinin vergiye tabi gelir olarak dikkate alınmaması halinde devlet desteği ile satın alınan iktisadi kıymetlerin veya yapılan harcamaların da ar-ge indiriminin hesabında dikkate alınmasının **çift yönlü avantaj** sağlayacağı ileri sürülmektedir. Bu görüş sahiplerine göre, hibe şeklinde yapılan yardımların vergiye tabi gelir olarak dikkate alınmaması halinde ar-ge indiriminin ve amortismanın hesabında da söz konusu hibe tutarı dikkate alınmamalıdır. Bize göre ar-ge faaliyetlerinin desteklenmesi arzulanıyorsa bu şekildeki **vergisel kaygılardan** uzak durulmalı; devlet yardımları vergi kapsamı dışında tutulmakla birlikte, söz konusu yardım tutarları bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında tutulmalı ve en az 5 yıl süre ile ortaklara dağıtımını yasaklayan bir düzenleme yapılmalıdır.

İ-AMORTİSMAN HESAPLAMA ZAMANI

Ar-ge indiriminin hesabında amortisman tabi iktisadi kıymetlerin maliyet bedeli ar-ge indirimine dahil edilmemekte, sadece bunlara ait amortisman gideri ar-ge harcaması olarak değerlendirilmektedir. Ayrıca, yapılan ar-ge harcaması üzerinden amortisman ayrılabilmesi için ar-ge faaliyetinin sona ermesi, diğer bir ifade ile söz konusu faaliyetin sonucunda bir gayrimaddi hakkın doğmuş olması gerekmektedir. Hesap dönem sonu itibarıyla ar-ge faaliyeti henüz sonuçlanmamış ise amortisman ayırma ilkeleri gereğince yapılan harcama üzerinden amortisman ayrılmamalıdır. Bilindiği gibi amortisman ayırabilmek için sabit varlığın “**kullanılmaya hazır hale gelmesi**” ve “**yıpranmaya ve aşınmaya maruz bulunması**” gerekmektedir. Proje sona ermeden bir iktisadi kıymetin varlığından söz edilemeyeceği için amortisman ayrılması da söz konusu olmaz. Başarısızlık nedeniyle projeden vazgeçilmesi halinde yapılan harcamaların tamamı vazgeçilme tarihi itibarıyla zarar yazılmalıdır.

Yukarıdaki örnekte mükellef ar-ge projesine 2006 yılında başlayıp projeyi 2007 yılında tamamlamış ise 2006 yılında sadece projede kullanılan makine için amortisman hesaplamalı ve hesaplanan amortisman giderini ar-ge harcaması içerisinde raporlamalıdır. Aktifleştirilen ar-ge gideri için amortisman ayırmaya gayrimaddi hakkın elde edildiği, diğer bir ifade ile patent veya lisansın alındığı tarihten itibaren başlanmalıdır.

Bununla birlikte Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Tasarısında, “ar-ge harcamalarının VUK’na göre aktifleştirilmek suretiyle amortisman yoluyla itfa edileceği” hükmüne yer verilmiştir. Bu hükme göre gayri maddi bir hak elde edilmeden araştırma faaliyeti devam ederken yapılan harcamalar üzerinden her yıl amortisman ayrılabilir. Ancak bu kanunun uygulamasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığı ile Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından birlikte çıkarılacak yönetmelikte belirtilecektir. Bu nedenle amortisman konusunda söz konusu kanun ve yönetmeliğin izlenmesinde yarar bulunmaktadır.