

MEVCUT AR-GE DÜZENLEMELERİNDE KARŞILAŞILAN SORUNLAR, ÇÖZÜM ÖNERİLERİ VE BAŞARILI ÜLKE UYGULAMALARINA İLİŞKİN GÖRÜŞ BELGESİ

Aralık, 2009

İÇİNDEKİLER

Giriş s.1

1. AR-GE faaliyetlerine ilişkin mevcut destek ve vergi teşvik uygulamalarında karşılaşılan sorunlar ile AR-GE mevzuatına ilişkin farklı kanunlar ile yapılan düzenlemelerde yeknesaklığın sağlanmasına yönelik öneriler s.3

1.1. Ar-Ge mevzuatının tek çatı altında toplanması ve Ar-Ge ile ilgili özel bir birimin oluşturulması s.3

1.2. Ar-Ge faaliyetlerinin desteklenmesine ilişkin vergi mevzuatında yer alan farklı tanımlamaların giderilmesi s.3

1.3. Birden fazla kuruluşun biraraya gelerek Ar-Ge merkezi oluşturmaları s.20

1.4. Teknoloji geliştirme bölgelerine ilişkin sorunlar ve muhtemel çözüm önerileri s.21

1.5. Ar-Ge faaliyetlerine yönelik KDV uygulamalarında karşılaşılan sorunlar ve çözüm önerileri s.27

1.6. Ar-Ge faaliyetlerine ilişkin Ar-Ge mevzuatındaki düzenlemeler ile Sosyal Güvenlik Kurumu düzenlemeleri arasındaki aykırılıklar s.31

1.7. Ar-Ge faaliyetlerine yönelik sağlanan nakit destek uygulamalarında karşılaşılan sorunlar s.34

1.8. Ar-Ge projeleri için KOBİ'lere sağlanabilecek ilave destekler s.46

2. AR-GE - Başarılı Ülke Uygulamaları s.47

GİRİŞ

TÜSİAD International Yürütme Kurulu'nda Türk sanayinin küresel piyasalarda rekabet gücünün ve yurtiçinde üretilen katma değerin artırılması için başta Avrupa Birliği olmak üzere dünyanın değişik ülkelerinde yürürlüğe konan örnek teşvik uygulamalarının gözden geçirilmesi ve Türkiye'deki mevzuatın bu doğrultuda zenginleştirilmesi için yetkili otoritelere öneri götürülmesi konusunda 2008 yılı sonunda karar verilmiştir. Bu kapsamda Ar-Ge faaliyetlerine sağlanan teşvik ve destek unsurlarının geliştirilmesi ile mevcut düzenlemelerde karşılaşılan sorunların tespitine yönelik **TÜSİAD International ve TÜSİAD Bilgi Toplumu ve Yeni Teknolojiler Komisyonu Girişimcilik ve Yenilikçilik Çalışma Grubu** tarafından ortak bir çalışma grubu oluşturulmuştur.

Ülkemizde 2001 yılında yürürlüğe giren ve teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyette bulunan kurumlara Ar-Ge ve yazılım geliştirme faaliyetlerine yönelik teşvikler sağlayan 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda düzenleme altına alınan Ar-Ge indirimi mekanizması ve son olarak 1 Nisan 2008 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren ve %100 Ar-Ge indirimi yanında Ar-Ge personeline yönelik teşvikler de içeren 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Kanun ile Ar-Ge faaliyetlerine sağlanan teşviklerde önemli bir noktaya gelinmiş oldu.

Öte yandan, son yıllarda Ar-Ge ile ilgili olarak artan farkındalığa ve geliştirilen mevzuata rağmen teşvik ve destek uygulamalarında sorunlar ile karşılaşmakta, ayrıca konu ile ilgili değişik mevzuat düzenlemeleri ve kurumlar arasında uyum ve koordinasyon ihtiyacı bulunmaktadır. Bu ihtiyacın giderilmesine hizmet etmek amacıyla TÜSİAD bünyesindeki çalışmanın kısa ve uzun vadeli iki ayrı aşamada planlanmasına karar verilmiştir. Bu kapsamda;

- I. Kısa vadede uygulama sorunları ve muhtemel çözüm önerileri ile başarılı ülke uygulamalarını içeren “Görüş Belgesi”nin hazırlanması ve ilgili kamu otoritelerine iletilmesi,
- II. Uzun vadede ise yatırımcı önceliklerini gözetken, küresel trendleri ve sağlanan desteklerin nakit, kredi, altyapı gibi unsurlar itibarıyla optimal bileşimine dönük analizleri de içeren daha kapsamlı bir “Stratejik Rapor”un hazırlanması planlanmıştır.

Yukarıda bahsi geçen kararlar çerçevesinde kısa vadeli eylem planı kapsamında “Mevcut Ar-Ge Düzenlemelerinde Karşılaşılan Sorunlar, Çözüm Önerileri ve Başarılı Ülke Uygulamalarına İlişkin Görüş Belgesi” oluşturulmuştur.

Çalışmanın ilk bölümünde Ar-Ge mevzuatına ilişkin mevcut düzenlemelerdeki eksiklikler ve uygulamada karşılaşılan sorunlar incelenmiş ve değişik kanunlar ve kurumlar arasındaki uyumun sağlanmasına yönelik önerilere yer verilmiştir. Bu bölümde belirtilen görüş ve öneriler başlıca yedi ana başlık altında sıralanmakta olup, aşağıda belirtilen konulara ilişkin uygulamada karşılaşılan sorunlar ve muhtemel çözüm önerileri görüş belgesinde detaylıca irdelenmiştir:

1. **Ar-Ge mevzuatının tek çatı altında toplanması ve Ar-Ge ile ilgili özel bir birimin oluşturulması**
2. **Ar-Ge faaliyetlerinin desteklenmesine ilişkin vergi mevzuatında yer alan farklı tanımlamaların giderilmesi**
3. **Birden fazla kuruluşun bir araya gelerek Ar-Ge merkezi oluşturmaları**
4. **Teknoloji geliştirme bölgelerine ilişkin sorunlar ve muhtemel çözüm önerileri**
5. **Ar-Ge faaliyetlerine yönelik Katma Değer Vergisi uygulamalarında karşılaşılan sorunlar ve muhtemel çözüm önerileri**
6. **Ar-Ge faaliyetlerine ilişkin Ar-Ge mevzuatındaki düzenlemeler ile Sosyal Güvenlik Kurumu düzenlemeleri arasındaki aykırılıklar**
7. **Ar-Ge faaliyetlerine yönelik sağlanan nakit destek uygulamalarında karşılaşılan sorunlar**

Çalışmanın ikinci bölümünde ise, Türkiye'nin 2013 hedefi olarak koyduğu Ar-Ge harcamalarının GSYİH içindeki payının %2 ve özel sektör payının %60 mertebelerine ulaşmasına yardımcı olacağına inandığımız başarılı ülke uygulamaları da incelenerek Türkiye ve gelişmiş ülkelerde Ar-Ge faaliyetlerine sağlanan teşvik ve destek unsurları karşılaştırılarak gelişmiş ülkelerde uygulanan destek unsurları irdelenmiştir. Görüş belgesinin ekinde Ar-Ge uygulamalarına yönelik Türkiye dahil 46 ülkede sağlanan destek unsurlarına ilişkin açıklamalar özet tablo şeklinde yer almaktadır.

Bu çalışmanın Türkiye'nin büyüme ve rekabet vizyonunun temel parçalarından biri olan Ar-Ge politikalarının geliştirilmesine önemli katkısı olacağına, Ar-Ge mevzuatının tek çatı altında bütünsel ve tutarlı bir işleyişe, değişik teşvik ve destek unsurlarının uygulama birliğine kavuşturulmasına yönelik amaçlara hizmet edeceğine inanıyoruz.

1. AR-GE FAALİYETLERİNE İLİŞKİN MEVCUT DESTEK VE VERGİ TEŞVİK UYGULAMALARINDA KARŞILAŞILAN SORUNLAR İLE AR-GE MEVZUATINA İLİŞKİN FARKLI KANUNLAR İLE YAPILAN DÜZENLEMELERDE YEKNESAKLIĞIN SAĞLANMASINA YÖNELİK ÖNERİLER

1.1. Ar-Ge mevzuatının tek çatı altında toplanması ve Ar-Ge ile ilgili özel bir birimin oluşturulması:

Ar-Ge faaliyetlerinin desteklenmesine ilişkin farklı kanunlarla (5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu, 5746 Sayılı Ar-Ge Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun) getirilen vergisel teşvik ve destek unsurları bulunmaktadır. Bununla birlikte araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin desteklenmesine ilişkin açıklamalar ve tanımlamalar farklı mevzuatlarda da (Yatırımlarda Devlet Yardımlarına İlişkin Karar, Para Kredi ve Koordinasyon Kurumunun Ar-Ge Yardımlarına İlişkin Tebliğ, Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu Teknoloji ve Yenilik Destek Programlarına İlişkin Yönetmelik, Sanayi Araştırma Teknoloji Geliştirme ve Yenilik Projeleri Destekleme Programı Uygulama Esasları, KOSGEB Desteklerine İlişkin Mevzuat, Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı-Ar-Ge Projelerine Destekleme Ödemesine Dair Karar) yer almaktadır. **Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, TÜBİTAK, TTGV, KOSGEB, Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı, Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı** gibi farklı kurumlar tarafından düzenleme altına alınan Ar-Ge mevzuatının mükellefler açısından bilinirliğinin artırılması, yaklaşımlarda ve terminolojilerde yeknesaklığın sağlanması, uygulayıcılar açısından daha kolay takip edilebilir hale getirilmesi amacıyla Ar-Ge mevzuatının tek çatı altında toplanması önem arz etmektedir. Bu suretle Ar-Ge mevzuatının tek çatı altında toplanması sonrasında, mevcut uygulamalara ilişkin yaşanan tartışmaların, zaman ve emek kaybının azalması öngörülmektedir.

Bilindiği üzere Ar-Ge mevzuatına ilişkin düzenlemelerin amaçlarından birisi de küresel ölçekli firmaların Ar-Ge merkezlerinin ülkemizde kurulmasını sağlamaktır. Yukarıda da değinildiği üzere Ar-Ge teşviklerine yönelik Ar-Ge mevzuatında farklı kamu kurumlarının gerçekleştirdiği düzenlemeler Türkiye’de Ar-Ge yatırımı yapmayı planlayacak birçok uluslararası şirketin doğru ve kapsamlı bilgi edinmesini zorlaştırmaktadır. Bu nedenle Ar-Ge ile ilgili hem yerli hem yabancı şirketlerle koordinasyonu sağlayacak özel bir birimin oluşturulması ya da mevcut birimlerden birine bu kapsamda özel bir fonksiyonun tanınması faydalı olacaktır. Bu birimin içerisinde Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, TÜBİTAK ve diğer kurumlardan yetkililerin bulunması, Ar-Ge yatırımı ile ilgilenen şirketlerin farklı kurumlarla ayrı ayrı muhatap olması yerine, tüm konularda tek bir merci ile iletişime geçmesi sonucunu doğuracak, bu da şirketlerin kararlarını çok daha sağlıklı bir şekilde vermelerine olanak sağlayacaktır.

1.2. Ar-Ge faaliyetlerinin desteklenmesine ilişkin vergi mevzuatında yer alan farklı tanımlamaların giderilmesi:

Ar-Ge faaliyetlerinin desteklenmesine ilişkin vergi teşvikleri başlıca 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun’da düzenlenmiştir. Diğer taraftan teknoloji geliştirme bölgelerinde yürütülen Ar-Ge ve yazılım faaliyetlerine ilişkin vergi teşvikleri ve destek unsurları da bulunmakta olup, uygulamada

karşılaşılan sorun ve önerilere ilişkin açıklamalarımız görüş belgesinin 1.4. no'lu bölümünde yer almaktadır.

Yukarıda bahsi geçen 5520 sayılı ve 5746 sayılı Kanun'da Ar-Ge faaliyetlerine ilişkin getirilen vergi teşviklerinin uygulanması arasında farklılıklar bulunmaktadır. Bu kapsamda aşağıda başlıklar altında sıralandığı şekilde Ar-Ge harcamalarının tespitine ve bazı diğer uygulamalara yönelik sorunlar ve farklılıklar ile bu farklılıklara ilişkin çözüm önerilerimiz yer almaktadır.

- Genel giderler,
- Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler,
- Personel giderleri,
- Amortisman giderleri,
- Bina amortisman giderleri,
- Amortisman oranı,
- Finansman giderleri,
- Kira giderleri,
- Fon uygulaması,
- Yeniden değerlendirme uygulaması,
- Proje bazında Ar-Ge teşvikleri için seçimlik hak,
- Aktifleştirme,
- Damga vergisi,
- TÜBİTAK tarafından nakit destek kapsamından çıkarılan harcamaların durumu,
- Nakit Destek almaksızın Ar-Ge indiriminden yararlanmak için uygulanacak prosedür,
- Ar-Ge harcamalarının başlangıç sürelerine ilişkin farklı tanımlamalar

1.2.1. Genel giderler:

5746 sayılı Kanun'un uygulanmasına ilişkin yayımlanan yönetmelikte Ar-Ge harcamaları kapsamında tanımlanan genel giderler yalnızca Ar-Ge merkezi bünyesinde yapılan giderler olarak sınırlandırılmıştır. Diğer taraftan 5520 sayılı Kanun'a ilişkin yayımlanan 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde ise genel giderler için herhangi bir sınırlama getirilmemiş olup, giderlerin Ar-Ge harcaması olarak değerlendirilebilmesi için Ar-Ge departmanında fiilen kullanıldığının tespit ve tevsik edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

5746 sayılı Kanun kapsamında bahsi geçen genel giderler elektrik, su, gaz, bakım-onarım, haberleşme, nakliye giderleri ile Ar-Ge merkezlerinde kullanılan makine ve teçhizata ilişkin bakım ve onarım giderleri gibi bu merkezlerde yürütülen faaliyetin devamlılığını sağlamak için yapılan giderler olarak tanımlanmış olup, söz konusu genel giderlerin Ar-Ge indiriminin hesaplanması esnasında sadece Ar-Ge merkezleri için geçerli Ar-Ge harcaması olarak kabul edildiği anlaşılmaktadır. Oysa 5746 sayılı Kanun kapsamında Ar-Ge indirimi uygulaması sadece Ar-Ge merkezi belgesi alan kurumlara yönelik getirilen bir düzenleme olmayıp, teknoloji merkezi işletmelerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen Ar-Ge ve yenilik projeleri ile rekabet öncesi işbirliği projelerinde ve teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerce gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik harcamalarının tamamına uygulanmak üzere getirilmiştir.

Ar-Ge faaliyetlerinin mükellefler açısından faydalı bir teşvik unsuru olarak görülebilmesi, Ar-Ge faaliyetlerine ilişkin mükelleflerin ilgisinin artırılabilmesi, Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerin yararlanabilmesi adına Maliye Bakanlığının bu konuda yapacağı düzenlemeler ile söz konusu farklılığın giderilmesi ve 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi

Genel Tebliği'nde yer alan düzenlemelere paralel açıklamalar yapılması büyük önem taşımaktadır. Nitekim Kanunun amacı öncelikli olarak Ar-Ge merkezi olmayı teşvik etmek değil, Ar-Ge faaliyeti ile iştigal etmek isteyen şirketleri teşvik etmek olup, bu kapsamda yapılacak yeni düzenleme ile uygulamadaki tereddütler ve bahsi geçen iki kanun arasındaki farklılık giderilebilecektir.

Ar-Ge yatırımlarının büyük idari yapıları gerektirdiği göz önüne alındığında Ar-Ge harcamalarını salt bilimsel faaliyet için yapılan teknik harcamalardan ibaret görmek sınırlayıcı bir bakış açısı olacaktır. Şirketler tarafından Ar-Ge faaliyetlerinde proje aşamasından sonuç aşamasına kadar birçok harcama yapılabilmekte olup, bu harcamaları sırf Ar-Ge merkezinde yapılmadığı ya da Ar-Ge departmanında fiilen kullanılmadığı gerekçesiyle Ar-Ge harcaması saymamak kanaatimizce doğru bir yaklaşım olmayacaktır. Bu nedenle **Ar-Ge yatırımı yapan şirketlerin direkt olarak Ar-Ge faaliyetleri ile ilgili olmamasına rağmen Ar-Ge faaliyetinin sevk ve idaresinde de payı olan harcamalarının bir kısmının, belirlenecek dağıtım anahtarları kapsamında Ar-Ge harcaması olarak kabul edilmesi önem arz etmektedir.**

Yukarıda yapılan açıklamalara dayanak teşkil eden 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na ilişkin 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile 5746 sayılı Kanun'a ilişkin yönetmelikte yapılan ilgili düzenlemelere aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

1 Seri No'lu KV Genel Tebliği (Md. 10.2.5.)	5746 Sayılı Kanun Yönetmeliği (Md. 7/1-ç)
<p>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 katılan diğer giderleri kapsar. Sigorta giderleri, Ar-Ge faaliyetlerinin bizzat yürütülmesi amacıyla kullanılan tesis için ödenen kira giderleri ile kitap, dergi ve benzeri bilimsel yayınlara ait giderler de bu kapsamdadır.</p> <p>Bu giderlerin, Ar-Ge harcaması olarak değerlendirilebilmesi için Ar-Ge departmanında fiilen kullanıldığının tespit ve tevsik edilmesi gerekmektedir. Çeşitli kıstaslara göre genel işletme giderleri üzerinden hesaplanacak paylar bu kapsamda değerlendirilmez.</p>	<p>ç) Genel giderler:</p> <p>1) Münhasıran Ar-Ge merkezlerinin elektrik, su, gaz, bakım-onarım, haberleşme, nakliye giderleri ile bu merkezlerde kullanılan makine ve teçhizata ilişkin bakım ve onarım giderleri gibi bu merkezlerde yürütülen faaliyetin devamlılığını sağlamak için yapılan giderleri kapsar.</p> <p>3) Bu giderlerin, Ar-Ge ve yenilik harcaması olarak değerlendirilebilmesi için Ar-Ge merkezinde fiilen kullanıldığının tespit ve tevsik edilmesi gerekmektedir. Çeşitli kıstaslara göre genel işletme giderleri üzerinden hesaplanacak paylar bu kapsamda değerlendirilmez.</p>

1.2.2. Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler:

5746 sayılı Kanun'un uygulanmasına ilişkin yayımlanan yönetmelikte, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetlere ilişkin yapılan harcamaların Ar-Ge ve yenilik harcaması kapsamında gerçekleştirilen toplam harcama tutarının %20'sini geçemeyeceği belirtilmiştir. 5520 sayılı Kanun'a ilişkin yayımlanan 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde ise dışarıdan sağlanan fayda ve

hizmetlere ilişkin yapılan açıklamalarda Ar-Ge faaliyetinin esas itibarıyla işletme bünyesinde yapılması gerektiği ifade edilmiştir. Diğer taraftan araştırma geliştirme projelerinin desteklenmesine ilişkin olarak TÜBİTAK tarafından yayımlanan “Sanayi Araştırma Teknoloji Geliştirme ve Yenilik Projeleri Destekleme Programı Uygulama Esasları”nda yukarıda bahsi geçen %20’lik sınırın sadece yurt dışı danışmanlık ve hizmet alımlarında uygulanacağı belirtilmektedir. Bu kapsamda TÜBİTAK tarafından desteklenen projelere ilişkin şirketlerin 5746 sayılı Kanun ile getirilen indirim, destek ve teşvik unsurlarından yararlanacağı göz önüne alındığında aynı projeye ilişkin dikkate alınması gereken iki mevzuat arasında bir uyumsuzluk olduğu görülmektedir. Yapılacak yeni düzenlemeler ile uygulamada karşılaşılan tereddütler ve bahsi geçen iki mevzuat arasındaki farklılık giderilebilecektir.

5746 sayılı Yönetmeliğin ilgili maddesinde yer alan “toplam harcama tutarının % 20’sini geçemez” ibaresi önem taşımaktadır. Zira söz konusu ifadede belirlenen azami tutarın hesabında ‘toplam harcama’ olarak her bir dönem itibarıyla oluşacak proje harcaması toplam tutarının mı yoksa projenin tamamına ilişkin oluşacak proje harcaması toplam tutarının mı dikkate alınması gerektiği anlaşılamamaktadır. Eğer projenin tamamına ilişkin oluşacak proje harcaması toplam tutarının dikkate alınması gerekiyor ise harcamalara başlanacağı dönemde proje harcaması toplam tutarı tam olarak bilinemeyecektir. Düzenlemeler bu şekilde kaldığı takdirde, mükellefler proje tamamlandığı dönemde geçmişte fazla Ar-Ge indiriminden yararlandıklarını tespit ettikleri dönemlere ilişkin beyan ettikleri kurumlar vergisini düzeltmek durumunda kalacaklardır ki bu durum da beraberinde zaman ve iş gücü kaybı getirecektir. Söz konusu tereddütleri önlemek adına bir düzenleme yapılmalı; **dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetlere ilişkin harcamaların ilgili dönemde yapılan toplam Ar-Ge harcamasının %20’sine bağlı kalarak değil ait oldukları proje kapsamında değerlendirilerek ilgili sınırın aşılmamasına bakılmalıdır.** Bu düzenleme ile uygulamada hem esneklik hem de teşvik sağlanacağı düşünülmektedir.

Diğer taraftan yukarıda bahsi geçen mevcut sınırlama Ar-Ge nitelikli projeler için ileri teknoloji gerektiren mühendislik ve test hizmetlerini yurtdışından sağlayan firmaları kısıtlamakta olup, firmalar %20’yi aşan harcamaları üzerinden 5746 sayılı Kanun kapsamında Ar-Ge indiriminden faydalanamamaktadır. Bu nedenle **5746 sayılı Kanun’la hem yurt içinden hem de yurt dışından alınan hizmetler için getirilen %20’lik harcama sınırlaması maksimum düzeyde destek sağlanması amacıyla kaldırılmalı ya da tekrar gözden geçirilerek söz konusu oran arttırılmalıdır.** Bu düzenlemenin, farklı teşvik uygulamaları arasındaki uyumun sağlanmasına ve ileri teknoloji gerektiren Ar-Ge projelerinin daha da cazip hale gelmesine katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Sağlanan teşviklerin firmalar açısından daha da cazip hale getirilebilmesi adına bir başka öneri ise, Ar-Ge yatırımı süresince her işin bizzat firmalar tarafından yapılabilmesinin - özellikle bazı teknik konularda- mümkün olmadığı da göz önüne alınarak, yurtiçinden sağlanacak fayda ve hizmetlere yönelik herhangi bir kısıtlamaya gidilmemesi yönündedir.

Neticede Ar-Ge teşvikleriyle hedeflenen amaç ülkede bilgi üretiminin gerçekleşmesi ve bunun yayılmasıdır. Bu nedenle özellikle Türkiye’de mukim birçok şirketin Ar-Ge projelerine üçüncü parti olarak da olsa dahil olması yararlı olacaktır.

Yukarıda yapılan açıklamalara dayanak teşkil eden 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’na ilişkin 1 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nde ve 5746 sayılı Kanun’a ilişkin yönetmelikte yer alan ilgili düzenlemelere aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

1 Seri No'lu KV Genel Tebliği (Md. 10.2.9.1)	5746 sayılı Kanun Yönetmeliği (Md. 7/1-d)
<p>Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler:</p> <p>Ar-Ge faaliyetinin esas itibarıyla işletme bünyesinde yapılması gerekmektedir.</p> <p>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.</p> <p>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.</p>	<p>d) Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler:</p> <p>Normal bakım ve onarım giderleri hariç olmak üzere, Ar-Ge ve yenilik faaliyetleriyle ilgili olarak işletme dışında yerli veya yabancı diğer kurum ve kuruluşlardan mesleki veya teknik destek alınması veya bunlara yaptırılan analizlerle ilgili olarak yapılan ödemelerle, bu mahiyetteki diğer ödemelerdir. Bu şekilde alınan danışmanlık hizmeti ve diğer hizmet alımlarına ilişkin harcamalar Ar-Ge ve yenilik harcaması kapsamında gerçekleştirilen toplam harcama tutarının %20'sini geçemez.</p>

1.2.3. Personel giderleri:

5746 sayılı Kanun'un uygulanmasına ilişkin yayımlanan yönetmelikte, Ar-Ge faaliyeti kapsamında kısmi çalışan personelin ücret giderlerinin toplam çalışma zamanına oranlama yapılarak Ar-Ge harcaması kapsamında değerlendirilebileceği belirtilmiştir. 5520 sayılı Kanun'a ilişkin yayımlanan 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'ne göre ise Ar-Ge faaliyetlerinde kısmi çalışan personele ödenen ücretler Ar-Ge harcaması kapsamında değerlendirilmemektedir.

5520 sayılı Kanun ve 5746 sayılı Kanun kapsamında Ar-Ge indirimi tutarının hesaplanmasında, dikkate alınacak personel gideri tutarı önemli ölçüde farklılık göstermektedir. Bu farklılık bir yandan Ar-Ge faaliyeti açısından nitelikli olmayan personelin ücretleri, bir yandan da tam zamanlı olarak Ar-Ge faaliyetleri için çalışmayan personelin ücretleri nedeniyle doğmaktadır. **Mali İdare'nin 5520 sayılı Kanun Tebliği'ndeki düzenlemeyi 5746 sayılı Kanun Yönetmeliği'ndeki düzenlemeye göre revize etmesi hem uygulama birliğinin sağlanması hem de 5520 sayılı Kanun kapsamında Ar-Ge projelerine sağlanan destek unsurlarının artırılması açısından önem arz etmektedir.**

Yukarıda yapılan açıklamalara dayanak teşkil eden 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na ilişkin 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile 5746 sayılı Kanun'a ilişkin yönetmelikte yapılan ilgili düzenlemelere aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

1 Seri No'lu KV Genel Tebliği (Md.10.2.5.)	5746 sayılı Kanun Yönetmeliği (Md.7/1-c)
<p>Personel Giderleri: Ar-Ge faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla çalıştırılan ve faaliyetin gerektirdiği nitelikte personel ile ilgili olarak tahakkuk ettirilen ücretler ile bu mahiyetteki giderlerdir.</p> <p>İşletmenin Ar-Ge departmanında çalıştırılan hizmetliler ve benzeri vasıfsız personel ile <u>Ar-Ge departmanına tahsis edilmemiş olup günün bir kısmında Ar-Ge departmanında çalışan</u> personele ödenen ücretler bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.</p>	<p>c) Personel giderleri:</p> <p>1) Kanun kapsamında gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla çalıştırılan Ar-Ge personeliyle ilgili olarak tahakkuk ettirilen ücretler ile bu mahiyetteki giderlerdir.</p> <p>2) Tam zamanlı Ar-Ge personeli sayısının %10'unu aşmamak üzere, Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine katılan ve bu faaliyetlerle doğrudan ilişkili <u>destek personelinin(*)</u> ücretleri ile bu mahiyetteki giderler de personel gideri kapsamındadır.</p> <p>3) <u>Kısmi çalışma halinde</u>, personelin Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ayırdığı zamanın toplam çalışma zamanına oranı dikkate alınmak suretiyle bulunan ücret tutarları, Ar-Ge ve yenilik harcaması olarak dikkate alınır.</p> <p>(*)Destek personeli: Ar-Ge faaliyetlerine katılan veya bu faaliyetlerle doğrudan ilişkili yönetici, teknik eleman, laborant, sekreter, işçi ve benzeri personeldir.</p>

1.2.4. Amortisman giderleri:

5746 sayılı Kanun'un uygulanmasına ilişkin yayımlanan yönetmelikte, Ar-Ge harcamalarının tespitinde Ar-Ge ve yenilik faaliyeti dışında başka faaliyetlerde de kullanılan makine ve teçhizata ilişkin amortismanların, bunların Ar-Ge faaliyetlerinde kullanıldığı gün sayısına göre dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir. 5520 sayılı Kanun'a ilişkin yayımlanan 1 Seri No'lu KV Genel Tebliği'nde ise Ar-Ge departmanı dışında başka faaliyetlerde de kullanılan iktisadi kıymetlere ilişkin amortismanların hiç bir şekilde Ar-Ge harcaması kapsamında değerlendirilmeyeceği açıklanmıştır.

Birçok işletme üretim faaliyetlerinde kullandığı makineleri Ar-Ge projeleri sırasında kullanmakta ve seri üretim aşamasında yine bu makinelerden faydalanmaktadır. 5520 sayılı Kanun'a ilişkin yukarıda belirtilen düzenleme seçimlik hakkını 5520 sayılı Kanun'dan yana kullanan mükelleflerin aleyhine bir durum olarak karşımıza çıkmaktadır. Zira makinelerini hem Ar-Ge faaliyetlerinde hem de üretim aşamasında kullanan işletmelerin söz konusu makinelere ilişkin amortisman giderleri hiçbir şekilde Ar-Ge harcaması olarak değerlendirilmemektedir.

Mali İdare'nin, 5520 sayılı Kanun Tebliği'ndeki düzenlemeyi 5746 sayılı Kanun Yönetmeliği'ndeki düzenlemeye ("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.") göre revize etmesi hem uygulama birliğinin sağlanması hem de 5520 sayılı Kanun kapsamında Ar-Ge projelerine sağlanan destek unsurlarının artırılması açısından önem arz etmektedir.

Yukarıda yapılan açıklamalara dayanak teşkil eden 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’na ilişkin 1 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile 5746 sayılı Kanun’a ilişkin yönetmelikte yapılan ilgili düzenlemelere aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

1 Seri No’lu KV Genel Tebliği (Md. 10.2.5.)	5746 sayılı Kanun Yönetmeliği (Md. 7/1-b)
Amortisman ve Tükenme Payları: <u>Doğrudan Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılan</u> 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 <u>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.</u>	b) Amortismanlar: 1) Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla iktisap edilen amortismana tabi iktisadi kıymetler için ayrılan amortismanlardan oluşur. 2) <u>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.</u>

1.2.5. Bina amortisman giderleri:

Bina giderleri 5520 sayılı Kanun’a ilişkin yayımlanan 1 Seri No’lu KV Genel Tebliği’nde “amortisman ve tükenme payları” tanımı içerisinde yer almış olup, doğrudan Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılan binalar için ayrılan amortisman ve tükenme payları Ar-Ge harcaması unsurlarından biri olarak sayılmıştır. Ar-Ge ve yenilik faaliyeti dışında başka faaliyetlerde de kullanılan binalar için ayrılan amortisman giderleri Ar-Ge harcaması kapsamında sayılmamıştır.

5746 sayılı Kanun’un uygulanmasına ilişkin yayımlanan yönetmelikte ise, Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla iktisap edilen iktisadi kıymetler için ayrılan amortismanlar Ar-Ge harcaması unsurlarından biri olarak sayılmış ancak Ar-Ge ve yenilik faaliyetinin yanı sıra başka faaliyetlerde de kullanılan binalar için ayrılan amortisman giderleri için açık bir düzenleme yapılmamıştır. Söz konusu yönetmelikte, Ar-Ge faaliyetinin yanı sıra başka faaliyetlerde de kullanılan makine ve teçhizata ilişkin amortismanların Ar-Ge faaliyetlerinde kullanıldığı gün sayısına göre hesaplanacağı belirtilmiş, burada binaların amortismanına yer verilmemiştir.

Mali İdare’nin 5746 sayılı Kanun kapsamında Ar-Ge ve yenilik faaliyetinin yanı sıra başka faaliyetlerde de kullanılan binaların amortisman giderlerinin de Ar-Ge harcaması kapsamında değerlendirilmesi yönünde açık bir düzenlemeye gitmesi yerinde olacaktır.

Yukarıda yapılan açıklamalara dayanak teşkil eden 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’na ilişkin 1 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile 5746 sayılı Kanun’a ilişkin yönetmelikte yapılan ilgili düzenlemelere aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

1 Seri No'lu KV Genel Tebliği 10.2.5.)	(Md. 5746 sayılı Kanun Yönetmeliği 7/1-b)	(Md.
<p>Amortisman ve Tükenme Payları:</p> <p><u>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.</u></p> <p>Diğer taraftan, iktisadi kıymetin münhasıran Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılması ve bu kullanımın sürekli olması gerekmektedir. Ar-Ge departmanı dışında başka faaliyetlerde de kullanılan iktisadi kıymetlere ilişkin amortismanlar Ar-Ge harcaması kapsamında değildir.</p>	<p>b) Amortismanlar:</p> <p>1) Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla iktisap edilen amortisman tabi iktisadi kıymetler için ayrılan amortismanlardan oluşur.</p> <p>2) <u>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.</u></p>	

1.2.6. Amortisman oranı:

Vergi Usul Kanunu'nun 313. maddesinde, işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan iktisadi kıymetlerin amortisman tabi tutularak maliyet ya da gider unsuru olarak sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi düzenleme altına alınmıştır.

Diğer taraftan yine aynı Kanun'un 315. maddesinde, mükelleflerin amortisman tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığı tarafından tespit ve ilan edilecek oranlar üzerinden itfa edecekleri ve ilan edilecek oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürlerinin dikkate alınacağı hüküm altına alınmıştır.

İktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınarak belirlenen amortisman oranları ise 333, 339, 365 ve 389 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ekindeki listelerde yer almaktadır.

Konuya ilişkin olarak en son yayımlanan 389 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde Ar-Ge harcamalarının tabi olacağı amortisman oranlarıyla ilgili bazı açıklamalarda bulunulmuştur. Buna göre, işletme bünyesinde gerçekleştirilen araştırma ve geliştirme faaliyetleri neticesinde bir gayrimaddi hak çıkması durumunda yapılan harcamaların aktifleştirilerek, 333 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin eki listenin "57. Araştırma ve Geliştirme Giderleri" bölümünde yer alan % 20 oranıyla (5 yıl) itfa edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Ar-Ge faaliyetleri neticesinde elde edilen iktisadi kıymetin faydalı ömrünün yukarıda bahsi geçen 5 yıllık faydalı ömür süresinden daha kısa olması halinde, amortisman süresi ilgili kıymetin geçerli olduğu faydalı ömür dikkate alınarak belirlenmelidir.

Konuyu bir örnekle açıklamak gerekirse; bilgisayar yazılımları 333 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği eki listenin "4.3. Bilgisayar Yazılımları" bölümünde yer alan %33,33 oranıyla (3 yıl içerisinde) itfa edilmektedir. Bu kapsamda dışarıdan alınan yazılım ile Ar-Ge faaliyeti neticesinde ortaya çıkan yazılımın amortisman uygulamasında süre açısından herhangi bir fark olmaması gerekir. Ar-Ge faaliyetleri sonucunda elde edilecek iktisadi kıymetin amortisman süresinin Tebliğ'de belirtilen 5 yıllık süreden az olması halinde az olan süreyi dikkate alacak bir düzenlemenin yapılması yerinde olacaktır.

1.2.7. Finansman giderleri:

Finansman giderleri 5520 sayılı Kanun’a ilişkin yayımlanan 1 Seri No’lu KV Genel Tebliği’nde Ar-Ge harcaması olarak değerlendirilmiş ancak 5746 sayılı Kanun’un uygulanmasına ilişkin yayımlanan yönetmelikte finansman giderlerine hiç değinilmemiştir. Bilindiği üzere A-Ge yatırımları girişimciler tarafından gerek özkaynaklardan gerekse de iç ve dış kaynaklardan finansman temin edilerek yapılmaktadır. Yatırımlarını özkaynaklar yerine dış finansman temin ederek sağlayan girişimciler olduğu düşünüldüğünde, finansman giderlerinin 5746 sayılı Kanun uygulamasında Ar-Ge harcaması olarak dikkate alınmıyor olması, özellikle gelir vergisi stopajı teşviki, sigorta primi desteği vb. avantajlardan yararlanmak için seçimlik hakkını 5746 sayılı Kanun’dan yana kullanan birçok kurumun aleyhine bir durum teşkil etmektedir.

Finansman giderlerinin 5746 sayılı Kanun kapsamında Ar-Ge harcaması kapsamında değerlendirilmesi, gerek 5520 sayılı Kanun ile uygulama birliğinin sağlanması gerekse de 5746 sayılı Kanun kapsamında Ar-Ge projelerine sağlanan destek unsurlarının artırılması açısından uygun olacaktır.

Yukarıda yapılan açıklamalara dayanak teşkil eden 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’na ilişkin 1 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nde yapılan ilgili düzenlemeye aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

1 Seri No’lu KV Genel Tebliği 10.2.5.)	(Md.	5746 sayılı Kanun Yönetmeliği (Md...)
Finansman Giderleri: Ar-Ge projesi bazında yerli, yabancı ve uluslararası kurumlardan temin edilen kredilere ilişkin finansman giderleridir.		

1.2.8. Kira giderleri:

Kira giderleri 5520 sayılı Kanun’a ilişkin yayımlanan 1 Seri No’lu KV Genel Tebliği’nde “genel giderler” tanımı içerisinde yer almış ve Ar-Ge harcaması unsurlarından biri olarak sayılmıştır. 5746 sayılı Kanun’un uygulanmasına ilişkin yayımlanan yönetmelikte ise kira giderlerinin Ar-Ge harcaması olup olmadığına ilişkin açık bir düzenleme bulunmamaktadır. 5746 sayılı Kanun Yönetmeliği’nde Ar-Ge faaliyetlerine ilişkin kira giderleri açıkça belirtilmiş olmasa da yönetmelikteki “*bu merkezlerde yürütülen faaliyetin devamlılığını sağlamak için yapılan giderler*” ifadesinden hareketle kira giderlerinin de Ar-Ge harcamaları kapsamında yer alabileceğini düşünmekteyiz.

Mali İdare’nin 5746 sayılı Kanun kapsamında kira giderlerinin de Ar-Ge harcaması kapsamında değerlendirilmesi yönünde açık bir düzenlemeye gitmesi yukarıda bahsettiğimiz olası yorum farklılıklarının önüne geçebilecektir.

Yukarıda yapılan açıklamalara dayanak teşkil eden 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’na ilişkin 1 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile 5746 sayılı Kanun’a ilişkin yönetmelikte yapılan ilgili düzenlemelere aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

1 Seri No'lu KV Genel Tebliği 10.2.5.)	(Md.	5746 sayılı Kanun Yönetmeliği (Md. 7/2-ç)
<p>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 katılan diğer giderleri kapsar. Sigorta giderleri, <u>Ar-Ge faaliyetlerinin bizzat yürütülmesi amacıyla kullanılan tesis için ödenen kira giderleri</u> ile kitap, dergi ve benzeri bilimsel yayınlara ait giderler de bu kapsamdadır.</p>		<p>ç) Genel Giderler:</p> <p>1) 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 <u>bu merkezlerde yürütülen faaliyetin devamlılığını sağlamak için yapılan giderleri kapsar.</u></p>

1.2.9. Fon uygulaması:

5746 Sayılı Ar-Ge Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkındaki Kanun'da, Ar-Ge projelerinin desteklenmesi çerçevesinde çeşitli kuruluşlardan alınan nakit desteklerin özel bir fon hesabında tutulması gerektiği hüküm altına alınmıştır. Aynı zamanda, alınan nakit desteklerin şirketlerin ilgili yılda yapmış olduğu Ar-Ge harcaması tutarının tespitinde dikkate alınmayacağı yani alınan nakit desteğin Ar-Ge harcaması tutarından düşüleceği de yine aynı Kanun'da belirtilmiştir. 5520 sayılı Kanun'un uygulamasında ise söz konusu nakit destekler desteğin alındığı yılda Şirket hesaplarına gelir olarak yansıtılmakta ve alınan nakit destek tutarı hiçbir şekilde ilgili dönemde yapılan Ar-Ge harcaması tutarının tespitini etkilememektedir.

Yukarıda bahsedilen 5746 sayılı Kanun kapsamında nakdi desteklere ilişkin getirilen fon ve Ar-Ge indirimi uygulaması ödemelerinin çoğunlukla fiili harcamanın yapılmasından sonra (izleyen dönemlerde, bazı durumlarda 1-1,5 yıl sonra) gerçekleşiyor olması 5746 Sayılı Kanun kapsamında hesaplanacak Ar-Ge indirimi tutarının tespitinde sorunlara yol açmaktadır.

Şöyle ki, destek miktarının önceden hesaplanabilir olduğu durumda harcama tutarından alınacak nakit destek tutarı düşüldükten sonra Ar-Ge indirimi tutarı hesaplanarak beyan edilebilmektedir. Ancak, uygulamada desteklerin hangi tarihte ve ne miktarda ödeneceği genellikle belirsiz olduğundan, öngörülenden farklı tutarlarda destek alınması durumunda, geçmişte fazla/eksik hesaplanan Ar-Ge indiriminden yararlanılan dönemlere ilişkin beyan edilen kurumlar vergisinin genel esaslar çerçevesinde düzeltilmesi gerekecektir. Dolayısıyla, belirttiğimiz durum göz önüne alınarak Maliye Bakanlığı tarafından Ar-Ge indirimi uygulamasında yukarıda bahsi geçen sorunların giderilmesine yönelik özel bir düzenleme yapılması gerekmektedir.

Alınan nakit desteklerin fon hesabına koyulması yerine nakit desteğin alındığı dönemde gelir yazılması ve alınan nakit destek tutarlarının hiçbir şekilde ilgili dönemde yapılan Ar-Ge harcaması tutarı ile ilişkilendirilmemesi (diğer bir deyişle Ar-Ge indiriminden tenzil edilmemesi) yönünde bir düzenleme yapılması uygulamada karşılaşılan sorunları gidermek adına yararlı olacaktır. Aynı zamanda gelir yazılan bu tutarın Kurumlar Vergisinden istisna edilmesinin de Ar-Ge yatırımlarının artmasına yardımcı olacağı düşünülmektedir.

Uygulamada karşılaşılan sorunların giderilmesi adına yapılacak bir diğer öneri ise alınan nakit desteğin özel bir fon hesabında takip edilmesi, söz konusu fon tutarının;

- a) hiçbir şekilde ilgili dönemde yapılan Ar-Ge harcaması tutarından düşülmemesi, diğer bir deyişle Ar-Ge harcaması tutarı ile fon hesabında takip edilen nakit destek tutarının ilişkilendirilmemesi ya da
- b) özkaynaklar altında fon hesabında takip edilen tutarın Ar-Ge faaliyeti kapsamında elde edilen iktisadi kıymetler için hesaplanacak amortisman tutarından mahsup edilmesi şeklindedir.

Yukarıda yapılan açıklamalara dayanak teşkil eden 5746 sayılı Kanun'da yapılan ilgili düzenlemeye aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

5746 sayılı Kanun (Md. 3/7)
(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 <u>Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla</u> fon veya kredi kullanan vakıflar ile uluslararası fonlardan <u>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.</u> Bu fonun, elde edildiği hesap dönemini izleyen beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğratılmış sayılır.

1.2.10. Yeniden değerlendirme uygulaması:

5746 Sayılı Ar-Ge Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkındaki Kanun'da, hesap döneminde indirim konusu yapılamayan Ar-Ge indirim tutarının sonraki hesap dönemlerine yeniden değerlendirme oranında artırılarak devredeceği hüküm altına alınmıştır. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda ise devreden Ar-Ge indirim tutarları için yeniden değerlendirme uygulanmamaktadır.

Yukarıda belirtilen iki kanun arasındaki uygulama farklılığının giderilmesi ve olası enflasyonist ortamda devreden Ar-Ge indirim tutarlarının erimemesi açısından, 5520 sayılı Kanun'da mükelleflerin devreden Ar-Ge indirim tutarlarını yeniden değerlendirme oranında artırarak dikkate alması yönünde bir düzenlemeye gidilmesi uygun olacaktır.

Yukarıda yapılan açıklamalara dayanak teşkil eden 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na ilişkin 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile 5746 sayılı Kanun'da yapılan ilgili düzenlemelere aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

1 Seri No'lu KV Genel Tebliği (Md. 10.2.7.)	5746 sayılı Kanun (Md. 3/1)
Ar-Ge indiriminin uygulanması: ...İlgili dönemde <u>kazancın yetersizliği nedeniyle indirim konusu yapılamayan Ar-Ge İndirimi tutarı sonraki hesap dönemlerine devredecektir.</u>	Ar-Ge indirimi: ...Kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili hesap döneminde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki hesap dönemlerine devredilir. <u>Devredilen tutarlar, takip eden yıllarda 213 sayılı Kanuna göre her yıl belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınır.</u>

1.2.11. Proje bazında Ar-Ge teşvikleri için seçimlik hak:

5746 Sayılı Ar-Ge Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkındaki Kanun'da bu Kanun kapsamındaki indirim, istisna, destek ve teşviklerden yararlananların 5520 sayılı Kanun ve diğer bazı Kanunlarda yer alan aynı mahiyetteki teşviklerden yararlanamayacağı düzenleme altına alınmıştır. 5520 sayılı Kanun'a ilişkin yayımlanan 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde ise böyle bir sınırlamadan bahsedilmemektedir.

Firmalar yıl içerisinde birden çok Ar-Ge nitelikli proje yürütebilmekte ve bunlar için çeşitli kuruluşlardan nakit destek alabilmekte ve buna paralel olarak Ar-Ge indirimi ve benzeri (gelir vergisi stopajı teşviki ve Sosyal Güvenlik Kurumu'na ödenen işveren primi teşviki gibi) destek unsurlarından yararlanmaktadır.

Uygulamada, 5746 sayılı Kanun'la gelen yukarıda belirttiğimiz sınırlamanın proje bazında uygulanıp uygulanamayacağı konusunda tereddütler bulunmaktadır. Diğer bir deyişle 5746 sayılı Kanun'la getirilen Ar-Ge teşviklerinden yararlanan bir şirketin farklı bir projesi için 5520 sayılı Kanun kapsamında Ar-Ge indiriminden yararlanıp yararlanamayacağı konusu tereddüde yol açmaktadır.

Dileyen mükellefler seçimlik haklarını proje bazında kullanabilmelidirler. Kaldı ki 5746 sayılı Kanun'da yer alan hükmün mükerrer Ar-Ge indirimine yol açmamak amacına yönelik düzenlenmiş olduğu düşünüldüğünde, firmaların proje bazında seçimlik hakkın kullanılmasına engel teşkil eden bir düzenlemenin bulunmadığı söylenebilir.

5746 sayılı Kanun'un uygulamasına ilişkin yayımlanan yönetmelikte de yer alan yukarıda bahsi geçen mevcut düzenlemenin, yeni yapılacak düzenlemelerle açıklığa kavuşturulması yerinde olacaktır. Diğer taraftan Ar-Ge indirimi ile ilgili seçimlik hakkını 5520 sayılı Kanun'dan yana kullanan mükelleflerin Ar-Ge indirimi dışında, 5746 sayılı Kanun'la getirilmiş olan “gelir vergisi stopajı teşviki” , “sigorta primi desteği” ve “damga vergisi istisnası” gibi diğer destek unsurlarından yararlanmasına imkan sağlayacak yeni düzenlemelerin yapılması, özellikle KOBİ'ler için Ar-Ge yatırımlarını daha cazip hale getirerek rekabet güçlerini arttıracaktır. Bu kapsamda görüş belgemizin önceki bölümlerinde de değinildiği üzere Ar-Ge yatırımı yapacak şirketler için Ar-Ge mevzuatındaki tüm teşviklerin birbirini tamamlayan hükümlerinin (mükellef lehine) uygulanabilir olmasını sağlayacak düzenlemelerin yapılması önem arz etmektedir.

Yukarıda yapılan açıklamalara dayanak teşkil eden 5746 sayılı Kanun'da yapılan ilgili düzenlemeye aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

1 Seri No'lu KV Genel Tebliği (Md...)	5746 sayılı Kanun (Md. 4/5)
	(5) Bu Kanun kapsamındaki indirim, istisna, destek ve teşviklerden yararlananlar; 193 sayılı Kanunun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (9) numaralı bendi, 5520 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi ve 29/1/2004 tarihli ve 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun aynı mahiyetteki hükümlerinden ayrıca yararlanamazlar.

1.2.12. Aktifleştirme:

5746 sayılı Kanun'un uygulanmasına ilişkin yayımlanan yönetmelikte Ar-Ge kapsamındaki harcamaların Vergi Usul Kanunu'na göre aktifleştirilmek suretiyle amortisman yoluyla itfa edileceği belirtilmiştir. Yönetmelikteki bu ifadeye göre Ar-Ge harcamaları herhalukarda aktifleştirilecektir. Diğer taraftan yine aynı yönetmelikte, Ar-Ge projelerinin tamamlanmasına zorunlu nedenlerle imkan kalmaması veya projenin başarısızlıkla sonuçlanması nedeniyle iktisadi kıymet oluşmaması hallerinde, Ar-Ge faaliyeti kapsamında yapılan ve önceki yıllarda aktifleştirilmiş olan tutarların doğrudan gider yazılabileceği benimsenmiştir.

5520 sayılı Kanun'a ilişkin yayımlanan 1 Seri No'lu KV Genel Tebliği'nde ise gayrimaddi hakka yönelik olmayan ve Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde aktifleştirilmesi gerekmeyen harcamaların doğrudan gider yazılabileceği belirtilmiştir. Görüldüğü üzere 5746 sayılı Kanun Yönetmeliği'ne göre Ar-Ge kapsamındaki harcamaların tamamı aktifleştirilirken, 1 Seri No'lu KV Genel Tebliği'ne göre sadece gayrimaddi hakka yönelik olan harcamalar aktifleştirilmektedir.

Uygulamada Ar-Ge projelerinin ilk aşamasında ileride bir gayrimaddi hak çıkıp çıkmayacağı, ya da neyin gayrimaddi hak olarak değerlendirilmesi gerektiği konularında sorunlarla karşılaşmaktadır.

Kaldı ki, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları göz önüne alınarak hazırlanan “Maddi Olmayan Duran Varlıklar” başlıklı Türkiye Muhasebe Standartı'nın (TMS 38) 8. maddesinde Ar-Ge kavramı “araştırma” ve “geliştirme” olmak üzere ikiye ayrılmıştır. Söz konusu standartta;

Araştırma: Yeni bir bilimsel ya da teknik bir bilgi ve anlayış kazanma amacıyla üstlenilen özgün ve planlı incelemedir.

Geliştirme: Ticari üretim ya da kullanıma başlamadan önce, yeni veya önemli ölçüde geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem ya da hizmetlerin üretim planı veya tasarımında araştırma sonuçları ya da diğer bilgilerin uygulanmasıdır.

şeklinde tanımlanmıştır.

Ar-Ge harcamalarının kapsamı ve muhasebeleştirilmesi ise esas olarak standardın 51 ile 106. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Bu maddeler temel olarak “İşletme İçi Yaratılan Maddi Olmayan Duran Varlıklar” başlığı altında ele alınmıştır. Standardın 52. maddesinde, işletme içi yaratılan bir maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilebilmesi için gerekli kriterleri sağlayıp sağlamadığının değerlendirilmesinde, işletmenin ilgili varlığın oluşumunu “araştırma safhası” ve “geliştirme safhası” olarak ikiye ayıracağı belirtilmiştir. Standardın 55. ve 57. maddelerinde bu safhalar açıklanmıştır. Söz konusu maddelerde;

*“Araştırmadan (veya işletme içi bir projenin araştırma safhasından) kaynaklanan herhangi bir maddi olmayan duran varlık muhasebeleştirilmez. **Araştırma** (veya işletme içi bir projenin araştırma safhası) **harcamaları gerçekleştirildiğinde gider olarak muhasebeleştirilir.**”*

*“**Sadece ve sadece, aşağıdaki koşulların tamamının varlığı halinde, geliştirmeden (veya işletme bünyesinde yürütülen bir projenin geliştirme safhasından) kaynaklanan maddi olmayan duran varlıklar muhasebeleştirilir**”*

(a) Maddi olmayan duran varlığın kullanıma veya satışa hazır hale gelebilmesi için tamamlanmasının teknik olarak mümkün olması.

- (b) İşletmenin maddi olmayan duran varlığı tamamlama ve bu varlığı kullanma veya satma niyetinin bulunması.
- (c) Maddi olmayan duran varlığı kullanma veya satma imkanının bulunması.
- (d) Maddi olmayan duran varlığın muhtemel gelecek ekonomik faydayı nasıl sağlayacağını belirli olması. Ayrıca, maddi olmayan duran varlığın ürününün veya kendisinin bir piyasasının olması ya da işletme bünyesinde kullanılacak olması durumunda buna elverişli olması.
- (e) Geliştirme safhasını tamamlamak ve maddi olmayan duran varlığı kullanmak veya satmak için yeterli teknik, mali ve diğer kaynakların mevcut olması.
- (f) Geliştirme sürecinde maddi olmayan duran varlıkla ilgili yapılan harcamaların güvenilir bir biçimde ölçülebilir olması.

Özetlemek gerekirse, TMS 38'e göre araştırmaya yönelik harcamalar giderleştirilmekte, geliştirmeye yönelik harcamalar ise yukarıda saydığımız bir dizi şartın tamamının birlikte sağlandığı durumlarda maddi olmayan duran varlık olarak aktifleştirilebilmektedir. Bununla birlikte taslak Türk Ticaret Kanunu'nda finansal tabloların, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile uyumlu olan Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak düzenlenmek zorunda olduğu belirtilmektedir.

Gerek 5520 sayılı Kanun gerekse de 5746 sayılı Kanun çerçevesindeki düzenlemelerin yukarıda açıklamaya çalıştığımız Türkiye Muhasebe Standartlarındaki düzenlemelerle paralel hale getirilmesi, özellikle uluslararası Ar-Ge yatırımları için cezbedici diğer bir unsur olacak, böylece bu konuda uygulama birliği de sağlanacaktır.

Yukarıda yapılan açıklamalara dayanak teşkil eden 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na ilişkin 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile 5746 sayılı Kanun'a ilişkin yönetmelikte yapılan ilgili düzenlemelere aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

1 Seri No'lu KV Genel Tebliği (Md. 10.2.6.)	5746 sayılı Kanun Yönetmeliği (Md. 8/6-7)
<p>Ar-Ge harcamalarının kayıtlarda izlenmesi</p> <p>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.</p> <p>.....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 yazılabilemesi mümkün bulunmaktadır.</p>	<p>Ar-Ge indirimi uygulama esasları</p> <p>(6) Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamındaki harcamalar ayrıca, Vergi Usul Kanununa göre aktifleştirilmek suretiyle amortisman yoluyla itfa edilir.</p> <p>(7) 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.</p>

1.2.13. Damga vergisi:

5746 Sayılı Ar-Ge Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkındaki Kanun'da, Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile ilgili olarak düzenlenen kağıtların damga vergisinden müstesna tutulacağı hüküm altına alınmıştır. 5746 Sayılı Kanun'a ilişkin yayımlanan 3 Seri No'lu Genel Tebliği'nde ve

Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği'nin 13. maddesinde ise; noter, resmi daireler, diğer kamu kurum ve kuruluşları gibi kurum ve kuruluşlarca, 5746 sayılı Kanun kapsamında Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile ilgili olarak düzenlenen kağıtlara damga vergisi istisnası uygulanabilmesi için;

- Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında yapılacak işlemleri belirten ve desteği veren kamu kurum ve kuruluşu,
- Ar-Ge merkezleri ile rekabet öncesi işbirliği projeleri için başvuru yapılan kamu kurumu,
- Teknoloji merkezi işletmeleri için Teknoloji Geliştirme Merkezi (TEKMER) Müdürlüğü,
- Uluslararası fonlarca desteklenen ya da Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu (TÜBİTAK) tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projeleri için TÜBİTAK,

tarafından onaylı listenin, işlem esnasında bu işlemi yapacak kurum ve kuruluşlara ibraz edilmesi, işleme konu edilecek kağıtların Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında olduğunun da bu onaylı listeden anlaşılması gerektiği belirtilmiştir.

Uygulamada noter, resmi daireler, diğer kamu kurum ve kuruluşları gibi kurum ve kuruluşlarca düzenlenen kağıtların istisna kapsamında değerlendirildiği, Ar-Ge faaliyetiyle ilgili olarak iki şirket arasında düzenlenen sözleşmelerin kapsamda kabul edilmediği anlaşılmaktadır.

Açık olmamakla birlikte, “diğer kamu kurum ve kuruluşları gibi kurum ve kuruluşlar” ifadesinin son derece sınırlı olduğu ve örneğin ticaret şirketlerini kapsamadığı düşünülmektedir. Tebliğin ilgili bölümünde yapılan açıklamalar da bu düşünceyi desteklemektedir.

Yönetmelikte ve tebliğde yapılan ve damga vergisi istisnası kapsamını son derece daraltan bu açıklama kanımızca 5746 sayılı Kanun'un 1. maddesinde yer alan, “Bu Kanun kapsamındaki her türlü Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile ilgili olarak düzenlenen kağıtlardan damga vergisi alınmaz” hükmüne açıkça aykırıdır. **Kanun’a aykırı olan Yönetmeliğin Kanun’a uygun hale getirilmesi ve akabinde de Genel Tebliğ’in revize edilmesi yerinde olacaktır.**

Ayrıca Ar-Ge yatırımında bulunacak firmalara Vergi, Resim, Harç İstisna Belgesi verilerek bürokratik engellerin ortadan kaldırılması yararlı olacaktır. Bu şekildeki bir uygulamanın hem mevcut tereddütleri ortadan kaldıracağı hem de Damga Vergisi istisnasının uygulanmasına ivme kazandıracığı düşünülmektedir.

Diğer taraftan, istisna işlemine konu edilecek kağıtların önceden bilinmemesi yani projenin başında listede bildirilmeyip projenin ilerleyen dönemlerinde ihtiyaç duyulacak hizmet ve mal teminine ilişkin bir sözleşmenin yapılması durumunda istisna uygulamasının nasıl olacağına ilişkin tereddütler bulunmaktadır. **Onaylı listede yer almayıp ileriki dönemlerde Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında yapılan sözleşmelerin de onaylı listeye alınarak sözleşmeden doğacak damga vergisinin istisna kapsamına alınması ve Mali İdare’nin bu doğrultuda düzenlemede bulunması yerinde olacaktır.**

Yukarıda yapılan açıklamalara dayanak teşkil eden 3 Seri No’lu 5746 Sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Genel Tebliği’nde ve Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği’nde yer alan ilgili düzenlemeye aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

3 Seri No'lu 5746 Sayılı Kanun Genel Tebliği	5746 sayılı Kanun'a İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği
<p>5746 sayılı Kanun'un 3 üncü maddesinin (4) numaralı fıkrası uyarınca, bu Kanun ve ilgili yönetmelikte kapsam ve sınırları belirtilen Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile ilgili olarak düzenlenen kağıtlar damga vergisinden müstesna olacaktır.</p> <p>Bu çerçevede, Kanun ve yönetmelik kapsamındaki Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde istihdam edilen personele münhasıran bu görevleri ile ilgili olarak yapılan ücret ödemeleri nedeniyle düzenlenen kağıtlara da istisna uygulanacaktır.</p> <p>Diğer taraftan, <u>noter, resmi daireler, diğer kamu kurum ve kuruluşları gibi kurum ve kuruluşlarca</u>, 5746 sayılı Kanun kapsamında Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile ilgili olarak düzenlenen kağıtlara damga vergisi istisnası uygulanabilmesi için...</p>	<p>Damga vergisi istisnasının uygulanabilmesi için Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında yapılacak işlemleri belirten ve desteği veren kamu kurum ve kuruluşu, Ar-Ge merkezleri ile rekabet öncesi işbirliği projeleri için başvuru yapılan kamu kurumu, teknoloji merkezi işletmeleri için TEKMER müdürlüğü, uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projeleri için TÜBİTAK tarafından onaylı listenin, işlem esnasında <u>noter, resmî daireler, diğer kamu kurum ve kuruluşları</u> gibi işlem yapan kurum ve kuruluşlara ibraz edilmesi yeterli olup, işlem yapan kurum veya kuruluşlarca başka belge aranmaz.</p>

1.2.14. TÜBİTAK tarafından nakit destek kapsamından çıkarılan harcamaların durumu:

TÜBİTAK tarafından nakit destek kapsamında değerlendirilecek projeler için belirlenen nakit destek tutarları zaman zaman firmaların talep ettiği tutarlar ile örtüşmeyebilmekte, TÜBİTAK nezdinde harcamalar üzerinden bir kısım kesintiler yapılabilmektedir. Bu durumda TÜBİTAK tarafından nakit destek kapsamında değerlendirilmeyen Ar-Ge harcamalarının Kurumlar Vergisi matrahının tespitinde Ar-Ge indirimi olarak dikkate alınıp alınamayacağı konusunda tereddütler oluşmaktadır.

TÜBİTAK'ın çeşitli nedenlerle nakit destek kapsamından çıkarttığı harcamaların –söz konusu harcamaların Ar-Ge faaliyetleri kapsamı ile uyumlu olduğu gerekli bilgi ve belgelerle ispat edildiği takdirde– Ar-Ge indirimi hesaplamasında dikkate alınması gerekmektedir. Bu kapsamda uygulamada yaşanan tereddütlerin giderilmesi adına gerekli yasal düzenlemelerin yapılması önem arz etmektedir.

1.2.15. Nakit destek almaksızın Ar-Ge indiriminden yararlanmak için uygulanacak prosedür:

Şirketlerin kendi bünyelerinde (TÜBİTAK'tan nakit destek almaksızın) gerçekleştirdikleri Ar-Ge projeleri için 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında Ar-Ge indiriminden faydalanmak adına Gelir İdaresi Başkanlığı'na projelerinin Ar-Ge projesi olup olmadığının değerlendirilmesi amacıyla başvuruda bulunması gerekmektedir. Bunun neticesinde Bakanlık projeyi TÜBİTAK'a göndermekte ve TÜBİTAK proje ile ilgili olarak bir "değerlendirme raporu" hazırlamaktadır. Söz konusu raporun olumlu olması halinde ise proje sahibi firma, proje harcamaları üzerinden Ar-Ge indirimi hesaplama hakkına sahip olmaktadır.

Söz konusu uygulama 5746 sayılı Kanun kapsamında geçerli olmayıp, şirketlerin 5746 sayılı Kanun kapsamında Ar-Ge indiriminden faydalanabilmesi için Ar-Ge ve yenilik projelerinin kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenmesi şartı aranmaktadır. Bunun sonucunda kendi özkaynakları ile Ar-Ge faaliyetlerini

yürütmek isteyen firmalar 5746 sayılı Kanun'da yer alan Ar-Ge indirimi ve diğer teşviklerden (gelir vergisi, SGK, damga vergisi) yararlanamamaktadır.

Şirketler bünyesinde Ar-Ge harcamalarına ayrılan bütçelerin artırılmasının teşvik edilmesi amacıyla 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında yukarıda belirtilen uygulamanın bir benzerinin 5746 sayılı Kanun kapsamında da düzenleme altına alınması önem arz etmektedir.

1.2.16. Ar-Ge harcamalarının başlangıç sürelerine ilişkin farklı tanımlamalar:

5520 sayılı Kanun'a ilişkin yayımlanan 1 seri No'lu Genel Tebliğ'de yapılan açıklamalar çerçevesinde, Ar-Ge çalışmalarına başlanıp Ar-Ge harcamaları yapılmakla birlikte projenin herhangi bir aşamasında Gelir İdaresi Başkanlığı'na projelerin Ar-Ge projesi olup olmadığının değerlendirilmesine yönelik başvuruda bulunulması ve bunun akabinde projelerin Ar-Ge projesi olarak değerlendirilmesi halinde, başvuru tarihinin içinde bulunulan geçici vergilendirme döneminin başlangıcından itibaren yapılan Ar-Ge harcamaları üzerinden Ar-Ge indirimi hesaplanabilmektedir. Ancak 5746 sayılı Kanun'a ilişkin yayımlanan uygulama yönetmeliğinde ise Ar-Ge projelerinin, destek karar yazısının düzenlendiği veya proje sözleşmesinin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla Kanun'la sağlanan destek ve teşvik unsurlarından yararlanılabileceği belirtilmektedir.

5746 sayılı Kanun kapsamında Ar-Ge indiriminden yararlanacak mükellefler TUBİTAK'a yapılan proje başvurusu ile TUBİTAK'ın destek karar yazısı veya proje sözleşmesini düzenlendiği tarih arasında geçen sürede gerçekleştirdikleri Ar-Ge ve yenilik harcamaları üzerinden Ar-Ge indirimi hesaplayamazken, şirketler 5520 sayılı Kanun kapsamında bu sürede yapılan harcamaları üzerinden Ar-Ge indirimi hesaplama hakkına sahip olmaktadır. **5746 sayılı Kanun kapsamındaki düzenlemelerin 5520 sayılı Kanunda yer alan düzenlemelere paralel hale getirilmesi hem uygulama birliğine hem de Ar-Ge projeleri kapsamında yapılan harcamalar üzerinden kesintiye uğramaksızın Ar-Ge indirimi hesaplanmasına olanak sağlayacaktır.**

Yukarıda yapılan açıklamalara dayanak teşkil eden 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na ilişkin 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile 5746 sayılı Kanun'a ilişkin yönetmelikte yapılan ilgili düzenlemelere aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

1 Seri No'lu KV Genel Tebliği (Md. 10.2.9.2.1.)	5746 sayılı Kanun Yönetmeliği (Md. 20-1)
Ar-Ge projesi ile ilgili olarak istenecek belgeler (3 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 3. maddesiyle değişen paragraf)Ar-Ge indiriminin uygulanmaya başlanacağı döneme ait geçici vergi beyannamesinin verileceği tarihe kadar Ar-Ge faaliyetiyle ilgili olarak Ek-1'de yer alan formata uygun olarak hazırlanacak rapor, bir yazı ekinde iki nüsha olarak Gelir İdaresi Başkanlığına elden veya posta yoluyla gönderilecektir. Ancak, <u>bu süre içinde başvurusu yapılmayan projeler ile ilgili olarak, çalışmalara başlanıp harcama yapılmakla birlikte projenin herhangi bir aşamasında başvuruda bulunulması ve uygun bulunması halinde, başvuru</u>	Ar-Ge ve yenilik projeleri Ar-Ge ve yenilik projeleri, başvuru yapılan kamu kurumu veya kuruluşu ile kanunla kurulan vakıflar tarafından kendi mevzuatına göre değerlendirilir. Teknoloji merkezi işletmeleri ile Ar-Ge merkezlerinde yürütülen, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan vakıflar tarafından desteklenen veya TUBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projeleri yeniden incelemeye tabi tutulmaksızın, <u>Ar-Ge ve yenilik projelerine yönelik destek karar yazısının düzenlendiği veya proje sözleşmesinin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla Kanunla sağlanan destek ve teşvik</u>

tarihinin içinde bulunduğu geçici vergilendirme döneminin başlangıcından itibaren yapılan Ar-Ge harcamaları Ar-Ge indiriminden yararlanabilecek, Ar-Ge projesi bittikten sonra yapılan başvurular değerlendirmeye alınmayacaktır.	unsurlarından yararlanabilir.
---	---

1.3. Birden fazla kuruluşun bir araya gelerek Ar-Ge merkezi oluşturmaları

5746 Sayılı Kanun kapsamında yapılan düzenlemeler çerçevesinde rekabet öncesi işbirliği projelerine yönelik sağlanan destekler ve teşvikler söz konusu iken birden fazla sanayi kuruluşunun kendi aralarında Ar-Ge projelerini geliştirmek ve gerçekleştirmek için güçbirliği yaparak, ayrı bir Ar-Ge şirketi veya içlerinden birisinin bünyesinde bir “Ar-Ge Merkezi” oluşturmalarına yönelik mevcut Kanun’da herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır.

Birden fazla kuruluşun/teşebbüsün bir araya gelerek Ar-Ge projelerini gerçekleştirmek için bir “Ar-Ge Merkezi” oluşturmaları halinde aşağıdaki faydaların sağlanması beklenmektedir.

1. Kendi maddi gücüyle bir laboratuvar kuramayan, gerekli Ar-Ge donanımını sağlayamayan, yetkin personel bulamayan veya çalıştıramayan kuruluşların Ar-Ge projeleri bu merkezler tarafından kendileri adına gerçekleştirilecek ve ortaya çıkacak iktisadi kıymetler (fikri mülkiyet hakları vb.) bu kuruluşların kullanımına sunulacaktır.
2. Diğer taraftan bünyelerinde Ar-Ge departmanları bulunan kuruluşların aynı amaca hizmet eden benzer laboratuvar alet-edevat-makina yatırımı yapmalarının önüne geçilebilmelidir. Kuruluşların zaten yetersiz olan maddi kaynaklarının benzer işlevler için mükerrer yatırımlarla israf edilmesi engellenebilmelidir. Bu departmanların etkin kullanılamamasından kaynaklanan maliyet yükleri ortadan kaldırılmalıdır. Tek bir kuruluş bünyesindeki bir kaç uzman personelden oluşan kapalı Ar-Ge yapılarının, en az çalışan sayısı 50 kişi olan “Ar-Ge Merkezleri” vasıtasıyla verimli ve zengin bir çalışma ortamına kavuşması sağlanmalıdır.
3. Her bir kuruluş itibarıyla hiç bir zaman 50 tam zamanlı eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam edecek kapasiteye ulaşamayacak bu yapıların, ayrı bir şirket olarak veya mevcut bir şirket bünyesinde toplanarak bir “Ar-Ge Merkezi” oluşturmaları, böylelikle kapalı Ar-Ge yapılarının, çalışan sayısı ve nitelikleri itibarıyla yapılacak genişlemeyle daha verimli ve zengin bir çalışma ortamına kavuşması sağlanmalıdır.
4. Aynı çatı altındaki bu merkezlerin, bir şirketin Ar-Ge departmanından çok daha geniş imkanlara sahip olacağı, (asgari 50 kişiden oluşan konusunda yetkin personel kadrosu, modern donanımlar vb.) kapasitesini daha etkin ve verimli kullanacağı, Ar-Ge personelinin uzmanlaşmasına ve yetişmesine önemli katkılar sağlayacağı açıktır.
5. Bu durum KOBİ, OSB gibi zaten mekansal birliktelik içindeki kuruluşlar için ideal bir çözüm oluşturmakla birlikte, aynı topluluk çatısı altındaki şirketler için de önemli bir inovasyon konusudur.

Bu nedenle 5746 sayılı Ar-Ge Kanununa, birden fazla kuruluşun bir araya gelerek ayrı bir Ar-Ge şirketi kurmaları veya içlerinden birisinin bünyesinde bir “Ar-Ge Merkezi” oluşturmaları durumunu yukarıda belirtilen hususları da içerecek şekilde detaylı bir düzenleme ilavesinde acil gereklilik bulunmaktadır.

1.4. Teknoloji geliştirme bölgelerine ilişkin sorunlar ve çözüm önerileri:

1.4.1. Bölgedeki destek ve muafiyetlerde süre uzatımı:

26.06.2001 tarih ve 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu yayımlandığında bölgede yer alan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu bölgelerdeki yazılım ve Ar-Ge'ye dayalı üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları, faaliyete geçilmesinden itibaren beş yıl süre ile gelir ve kurumlar vergisinden müstesna tutulmuştu. Bununla birlikte bahsi geçen kanunda Bakanlar Kurulu'nun seçilen, hedef alınan, belirli teknolojik alanlar ve ürünler için on yıla kadar süreyi uzatabileceği düzenleme altına alınmıştı. 5035 sayılı Kanun'la Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'na eklenen geçici 2. madde ile bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu bölgedeki yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31.12.2013 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesna tutularak süre uzatımına gidilmiştir. Diğer taraftan, kanunun yayımlandığı tarih itibariyle bölgede çalışan araştırmacı, yazılımcı ve Ar-Ge personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri, bölgenin kuruluş tarihinden itibaren on yıl süre ile her türlü vergiden istisna iken 5035 sayılı Kanun'la Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'na eklenen geçici 2. madde ile bölgede çalışan araştırmacı, yazılımcı ve Ar-Ge personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri 31.12.2013 tarihine kadar her türlü vergiden müstesna tutulmuş, kurumlar vergisi ve gelir vergisi istisnasına ilişkin geçerlilik süresi paralel hale getirilmiştir.

5746 Sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun ile Türkiye'de gerçekleştirilen Ar-Ge faaliyetlerine ilişkin indirim, istisna ve destekler yürürlüğe girmiş olup, Kanun'un geçerlilik süresi 31.12.2023 olarak belirlenmiştir. Söz konusu Kanun'un yayımlanmasını müteakip teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyette bulunan mükellefler nezdinde teknoloji geliştirme bölgelerine sağlanan desteklere ilişkin sürenin 5746 sayılı Kanun'la paralel olacak şekilde düzenlenerek 31.12.2023'e kadar uzatılması yönünde beklentiler oluşmuştur. **Mükelleflerin beklentisini karşılayacak şekilde Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun yürürlük süresinin 31.12.2013 tarihi beklenmeden uzatılması, bölgede faaliyet gösteren şirketlerin uzun dönemli planlamaları ve yapılandırmaları için önem arz etmektedir.**

Yukarıda yapılan açıklamalara dayanak teşkil eden 5035 sayılı Kanun ile 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'na eklenen geçici 2. madde ile 5746 sayılı Kanun'da yapılan ilgili düzenlemelere aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

4691 Sayılı Kanun (Geç. Md. 2)	5746 sayılı Kanun (Md. 6)
<p>Destek ve muafiyetlerde süre:</p> <p>Yönetici şirketlerin bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançlar ile bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu bölgedeki yazılım ve AR-GE faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31.12.2013 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır.</p> <p>Bölgede çalışan araştırmacı, yazılımcı ve AR-GE personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri 31.12.2013 tarihine kadar her türlü vergiden müstesnadır.</p>	<p>Yürürlük:</p> <p>Bu Kanun, 31/12/2023 tarihine kadar uygulanmak üzere, yayımını takip eden aybaşında yürürlüğe girer.</p>

1.4.2. Bölgeye sağlanan gelir vergisi istisnasına ilişkin karşılaşılan sorunlar:

Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nda 5035 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonrası bölgede çalışan araştırmacı, yazılımcı ve Ar-Ge personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri 31.12.2013 tarihine kadar her türlü vergiden müstesna tutulmuştur. Bölgede mukim şirketlerin gerçekleştirdikleri Ar-Ge ve yazılım faaliyetleri esnasında müşterilerinin ihtiyaçları ve talepleri doğrultusunda zaman zaman bölge dışında hizmet verilmesi işin doğası gereği zorunlu hale gelebilmektedir. Bu kapsamda bölgede çalışan Ar-Ge ve yazılım personelinin bölge dışında (müşterinin yerinde) Ar-Ge ve yazılım faaliyetine devam etmesi gerekebilmektedir. Şirketlerin Ar-Ge ve yazılım personelinin bölge dışında gerçekleştirmek zorunda kaldığı faaliyetler için söz konusu faaliyetlerin Ar-Ge ve yazılımın devamı ya da tamamlayıcı bir unsuru olmasına rağmen, mevcut düzenlemeler kapsamında personelin bölge dışında geçirdiği zamana isabet eden ücretlerine ilişkin gelir vergisi istisnasından faydalanmaları mümkün olmamaktadır. Uygulamada teknoloji geliştirme bölgelerindeki yönetici şirketler bölgeye giriş ve çıkışları bölgede kurdukları sistemlerle kontrol ve takip etmekte, kendi sistem kayıtlarından yola çıkarak bölgede çalışan Ar-Ge ve yazılım personeli için gelir vergisi teşviğinden yararlanılabilecek süreyi tespit ederek, bölgedeki mukim firmalara bildirimde bulunmaktadır.

Ar-Ge ve yazılım faaliyetinin bir unsuru olarak bölge dışında gerçekleştirilen zamana ilişkin olarak yapılacak yeni düzenlemelerle Ar-Ge ve yazılım personelinin ücretlerine ilişkin gelir vergisi teşviğinin sağlanması araştırmacı ve vasıflı kişilere ilave iş imkanı yaratacaktır. Örneğin; Ar-Ge ve yazılım personelinin Ar-Ge ve yazılım faaliyetlerinin unsuru ve/veya devamı mahiyetinde bölge dışında geçirdiği zamanın Ar-Ge ve yazılım faaliyetlerine ilişkin toplam zamanın belirli bir yüzdesine isabet eden kısmına ilişkin ücretin de gelir vergisi ve damga vergisi istisnasına tabi tutulmasına ilişkin düzenlemeler yapılabilir. Ayrıca bölgede mukim firmalar tarafından yönetici şirkete gerekli bilgilerin sunulması Ar-Ge ve yazılım faaliyetinin devamı mahiyetindeki işlerin açıklamasının yapılarak onay alınabileceği ve bu doğrultuda da bölge dışında geçirilen zamana isabet eden ücret tutarına ilişkin şirketlerin gelir vergisi istisnasından faydalanabileceği yasal düzenlemelerin gerçekleştirilmesi, uygulamada karşılaşılan söz konusu sorunları giderecek ve bu bölgelerde Ar-Ge yatırımlarının artmasına katkı sağlayacaktır.

Yukarıda yapılan açıklamalara dayanak teşkil eden 5035 sayılı Kanun ile 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'na eklenen geçici 2. madde ile yapılan ilgili düzenlemeye aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

4691 Sayılı Kanun (Geç.Md. 2)
<p>Yönetici şirketlerin bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançlar ile bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu bölgedeki yazılım ve AR-GE faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31.12.2013 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır.</p> <p><u>Bölgede çalışan araştırmacı, yazılımcı ve AR-GE personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri 31.12.2013 tarihine kadar her türlü vergiden müstesnadır. Yönetici şirket, ücreti gelir vergisi istisnasından yararlanan kişilerin bölgede fiilen çalışıp çalışmadığını denetler. Bölgede fiilen çalışmayanlara istisna uygulandığının tespit edilmesi halinde, ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin cezalardan yönetici şirket de ayrıca sorumludur.</u></p>

1.4.3. Kurumlar vergisinden istisna kazancın tespiti esnasında karşılaşılan sorunlar:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na ilişkin yayımlanan 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde yapılan açıklamalar çerçevesinde teknoloji geliştirme bölgelerinde yazılım ve Ar-Ge faaliyetinde bulunan şirketlerin, bu faaliyetler sonucu buldukları ürünleri kendilerinin seri üretime tabi tutarak pazarlamaları halinde, bu ürünlerin pazarlanmasından elde edilen kazançların lisans, patent gibi gayrimaddi haklara isabet eden kısmı, transfer fiyatlandırması esaslarına göre ayrıştırılmak suretiyle istisnadan yararlanabilecektir. Mevcut açıklamalar kapsamında üretim ve pazarlama organizasyonu nedeniyle doğan kazancın diğer kısmı ise istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Ayrıca bahsi geçen tebliğde iki örneğe de yer verilmiş olup, ilk örnekte teknoloji geliştirme bölgesinde yazılım faaliyetinde bulunan şirketin, ürettiği yazılımların lisans satışından veya kiralanmasından elde edeceği kazançları istisnadan yararlanılabileceği, ancak söz konusu yazılımın disk, CD veya elektronik ortamda pazarlanmasından elde edilen kazançların (lisansa isabet eden kısmı hariç) istisnadan yararlanmasının mümkün olmayacağı belirtilmiştir. İkinci verilen örnekte de bir ilaç şirketince bölgede gerçekleştirilen Ar-Ge faaliyeti sonucu ortaya çıkan kanser ilacına ait gayrimaddi hakkın kiralanması veya devrinden elde edilecek kazançların istisnadan yararlanacağı, ilacın bizzat üretilerek satılması halinde bu faaliyetten elde edilen kazancın gayrimaddi hakka isabet eden kısmı hariç istisnadan yararlanılmasının mümkün olmadığı belirtilmiştir.

Yukarıda bahsi geçen tebliğde yapılan açıklamalar çerçevesinde teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyette bulunan şirketlerin bu bölgelerde Ar-Ge ve yazılım faaliyetleri sonrasında ortaya çıkan ürünlerini seri üretime tabi tutarak satması veya birden fazla kişiye kiralaması durumunda şirketlerin istisna kazançlarını tespit etmeleri esnasında önemli tereddütleri oluşmaktadır. **Bu kapsamda teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyette bulunan şirketlerin tereddütlerini gidermek ve mükellefler arasında uygulamada yeknesaklık sağlamak adına, gayri maddi hakka isabet eden tutarın transfer fiyatlandırması esaslarına göre ayrıştırılmak suretiyle tespitine ilişkin detaylı düzenlemelerin yapılması yerinde olacaktır.** Bununla birlikte teknoloji geliştirme bölgelerinde gerçekleştirilen Ar-Ge ve yazılım faaliyeti sonucu ortaya çıkan ürün ve hizmet satışlarından elde edilen kazancın tamamının istisna edilmesi ile işletmelerin, bölgede başlatıp sonuçlandırdıkları Ar-Ge projeleri sonucu elde ettikleri ileri teknolojik ürünün

seri üretimi sonucu yapılan satışlardan elde ettikleri kazançların her türlü vergiden müstesna edilmesi teknoloji geliştirme bölgelerinde gerek Ar-Ge faaliyetlerine yönelik yatırımların artması gerekse uygulama birliğinin sağlanmasına destek olacaktır.

Yukarıda yapılan açıklamalara dayanak teşkil eden 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na ilişkin 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde ilgili düzenlemeye aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

1 Seri No'lu KV Genel Tebliği (Md. 5.12.2.2)
Yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilen kazançlarda kurumlar vergisi istisnasının kapsamı ... <u>Öte yandan, teknoloji geliştirme bölgelerinde yazılım ve Ar-Ge faaliyetinde bulunan şirketlerin, bu faaliyetler sonucu buldukları ürünleri kendilerinin seri üretime tabi tutarak pazarlamaları halinde, bu ürünlerin pazarlanmasından elde edilen kazançların lisans, patent gibi gayrimaddi haklara isabet eden kısmı, transfer fiyatlandırması esaslarına göre ayrıştırılmak suretiyle istisnadan yararlanabilecektir. Üretim ve pazarlama organizasyonu nedeniyle doğan kazancın diğer kısmı ise istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir. Ancak, lisans, patent gibi gayrimaddi haklara bağlanmamış olmakla birlikte uyarılama, yerleştirme, geliştirme, revizyon, ek yazılım gibi faaliyetlerden elde edilen kazançların istisna kapsamında değerlendirileceği tabiidir.</u> Örneğin; teknoloji geliştirme bölgesinde yazılım faaliyetinde bulunan şirketin, ürettiği yazılımların lisans satışından veya kiralanmasından elde edeceği kazançlar istisnadan yararlanacak, ancak söz konusu yazılımın disk, CD veya elektronik ortamda pazarlanmasından elde edilen kazançların (lisansa isabet eden kısmı hariç) istisnadan yararlanması mümkün olmayacaktır. Aynı şekilde, bir ilaç şirketince bölgede gerçekleştirilen Ar-Ge faaliyeti sonucu ortaya çıkan kanser ilacına ait gayrimaddi hakkın kiralanması veya devrinden elde edilecek kazançlar istisnadan yararlanacak, ilacın bizzat üretilerek satılması halinde bu faaliyetten elde edilen kazancın gayrimaddi hakka isabet eden kısmı hariç istisnadan yararlanması mümkün olmayacaktır. ...

1.4.4. Teknoloji geliştirme bölgelerinde çalışan destek personeli:

5746 sayılı Kanun ile tam zamanlı Ar-Ge personeli sayısının %10'unu aşmamak üzere, Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine katılan ve bu faaliyetlerle doğrudan ilişkili destek personelinin (yönetici, teknik eleman, laborant, sekreter, işçi ve benzeri personel) ücretleri üzerinden hesaplanan gelir vergisinin %80'i gelir vergisinden istisna tutulmuştur. Diğer taraftan, ücreti gelir vergisinden müstesna olan destek personelinin ücretleri üzerinden hesaplanan sigorta primi işveren hissesinin yarısının beş yılı aşmamak üzere Maliye Bakanlığı bütçesine konulacak ödenekten karşılanacağı 5746 sayılı Kanun ile düzenleme altına alınmıştır.

Mevcut düzenlemeler kapsamında teknoloji geliştirme bölgelerinde gerek gelir vergisi teşviki gerekse sigorta primi desteği yalnızca bölgede çalışan araştırmacı, yazılımcı ve Ar-Ge personeline sağlanmış olup, bölgede destek hizmetlerinde çalışan personel için herhangi bir istisna bulunmamaktadır. 5746 sayılı Kanun ile teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde ve rekabet öncesi işbirliği projelerinde çalışan destek personelinin de (Ar-Ge personel sayısının %10'unu geçmeyecek şekilde) ücretleri için hem

gelir vergisi teşviki hem de sigorta primi desteği sağlanmaktadır. Söz konusu teşvik ve desteklerin teknoloji geliştirme bölgelerinde çalışan destek personelinin de kapsayacak şekilde genişletilmesi, özellikle istihdamın artırılması ve uygulama birliğinin sağlanması açısından önem arz etmektedir.

Yukarıda yapılan açıklamalara dayanak teşkil eden 4691 sayılı Kanun ile 5746 sayılı Kanun'da yapılan ilgili düzenlemeye aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

4691 Sayılı Kanun (Geç. Md. 2)	5746 sayılı Kanun (Md. 3/2-3)
Destek ve muafiyetlerde süre: Yönetici şirketlerin bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançlar ile bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu bölgedeki yazılım ve AR-GE faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31.12.2013 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır. Bölgede çalışan araştırmacı, yazılımcı ve AR-GE personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri 31.12.2013 tarihine kadar her türlü vergiden müstesnadır.	İndirim, istisna, destek ve teşvik unsurları: Gelir vergisi stopajı teşviki: Kamu personeli hariç olmak üzere teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde ve rekabet öncesi işbirliği projelerinde çalışan Ar-Ge ve destek personelinin; bu çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretlerinin doktoralı olanlar için yüzde doksanı, diğerleri için yüzde sekseni gelir vergisinden müstesnadır. Sigorta primi desteği: Kamu personeli hariç olmak üzere teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projeleri ile rekabet öncesi işbirliği projelerinde ve teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde çalışan Ar-Ge ve destek personeli ile 26/6/2001 tarihli ve 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun geçici 2 nci maddesi uyarınca ücreti gelir vergisinden istisna olan personelin; bu çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretleri üzerinden hesaplanan sigorta primi işveren hissesinin yarısı, her bir çalışan için beş yıl süreyle Maliye Bakanlığı bütçesine konulacak ödenekten karşılanır.

1.4.5. Bölgeye sağlanan damga vergisi istisnası:

5746 Sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun'un 4. maddesinde kanun kapsamındaki her türlü Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile ilgili olarak düzenlenen kağıtlardan damga vergisi alınmayacağı belirtilmiş olup, 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nda 5035 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonrası bölgede çalışan araştırmacı, yazılımcı ve Ar-Ge personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri 31.12.2013 tarihine kadar her türlü vergiden müstesna tutulmuştur. 4691 Sayılı Kanun'da yer alan "damga vergisi"ne ilişkin istisna yukarıda belirtildiği üzere sadece Ar-Ge personelinin ücretlerine ilişkin olup, Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile ilgili olarak düzenlenen kağıtlara ilişkin herhangi bir hüküm içermemektedir.

5746 Sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun ile Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile ilgili olarak düzenlenen kağıtlara ilişkin damga vergisi istisnası yürürlüğe girmiştir. Yapılan düzenlemeyi müteakiben teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyette bulunan mükellefler nezdinde teknoloji geliştirme bölgelerine sağlanan damga vergisi istisnasının 5746 sayılı Kanunla paralel olacak şekilde düzenlenmesi yönünde beklentiler oluşmuştur. **Mükelleflerin beklentisini karşılayacak şekilde, Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu’nun Ar-Ge personelinin ücretlerine ilişkin damga vergisi istisnasının yanında, Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile ilgili olarak düzenlenen kağıtlara ilişkin damga vergisi istisnasını da içeren bir düzenlemenin yapılması önem arz etmektedir.**

Yukarıda yapılan açıklamalara dayanak teşkil eden 4691 sayılı Kanun ile 5746 sayılı Kanun’da yapılan ilgili düzenlemelere aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

4691 Sayılı Kanun (Geç. Md. 2)	5746 sayılı Kanun (Md. 3/4)
Destek ve muafiyetlerde süre: Yönetici şirketlerin bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançlar ile bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu bölgedeki yazılım ve AR-GE faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31.12.2013 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır. <u>Bölgede çalışan araştırmacı, yazılımcı ve AR-GE personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri 31.12.2013 tarihine kadar her türlü vergiden müstesnadır.</u>	İndirim, istisna, destek ve teşvik unsurları: <u>Damga vergisi istisnası: Bu Kanun kapsamındaki her türlü Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile ilgili olarak düzenlenen kağıtlardan damga vergisi alınmaz.</u>

1.4.6. Bölgede gerçekleştirilen Ar-Ge faaliyetleri için yapılan ithalatlar esnasında ödenen vergilere ilişkin istisna:

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu’nda bölgede faaliyette bulunan firmalar tarafından gerçekleştirilen Ar-Ge ve yazılım faaliyetleri için yapılan ithalatlar esnasında ödenen vergilere ilişkin herhangi bir istisna bulunmamaktadır.

Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Ar-Ge ve yazılım faaliyetinde bulunan firmaların, bölgede gerçekleştirecekleri faaliyetler esnasında kullanılmak üzere, ithal edecekleri her türlü mal, makine, ekipman, yazılım ve donanımlar için gümrük vergisinin, resim, harç ve diğer mali yükümlülüklerin uygulanmaması, bölgede gerçekleştirilen Ar-Ge ve yazılım faaliyetlerinin devamlılığı ve gelişimi için destek unsuru olacaktır.

1.5. Ar-Ge faaliyetlerine yönelik Katma Değer Vergisi uygulamalarında karşılaşılan sorunlar ve çözüm önerileri:

1.5.1. Ar-Ge faaliyeti kapsamında elde edilen gayrimaddi hakkın satışı veya kiralanmasında KDV istisnası (tam istisna) uygulanması:

Firmalar bünyesinde önemli ölçüde Ar-Ge yatırımları ve büyük uğraşlar sonucunda ortaya çıkan özgün gayrimaddi hakların satışı veya kiralanması aşamasında KDV istisnasının tam istisna olarak uygulanması; firmaların faaliyette bulundukları sektörlerde piyasaya rekabetçi bir fiyatla çıkararak bilgi ve teknolojinin hızlı ve ekonomik olarak yayılmasına fırsat tanıyacaktır. Bu kapsamda KDV istisnasının uygulanmasına ilişkin süre kısıtlamasına gidilebilir. Örneğin, gayrimaddi hakkın ekonomik ömrü dikkate alınarak gayri maddi hakkın satışına veya kiralanmasına ilişkin KDV istisnası tam istisna olarak uygulanabilir ve ekonomik ömrünü dolduran gayri maddi haklara ilişkin teslim ve hizmetlere dair KDV tekrar hesaplanabilir. Ayrıca Ar-Ge faaliyeti kapsamında elde edilen gayrimaddi hakkın satışı veya kiralanmasında KDV'nin tam istisna olarak uygulanması durumunda, gayri maddi hakkın firma bünyesinde ortaya çıkmasına kadar yapılan Ar-Ge yatırımlarına ilişkin yüklenilen KDV'nin iadesinin mümkün olması, firmaların yatırım süresince finansman yükünü azaltmasına ve yeni projeler için kaynak yaratmasına da olanak sağlayacaktır.

1.5.2. Ar-Ge faaliyetlerinin hizmet ihracı kapsamında değerlendirilmesi:

KDV Kanunu'nun 11/1-a maddesi kapsamında yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler KDV'den istisna edilmiştir. Diğer taraftan söz konusu istisnadan yararlanılabilmesi için bahsi geçen Kanun'un 12/2'inci maddesinde belirtildiği üzere hizmetin yurtdışında bir müşteri için yapılmış olması ve hizmetten yurtdışında faydalanılması şartlarının bir arada sağlanması gerekmektedir. Söz konusu kanun maddeleri çerçevesinde Türkiye'de mukim bir şirket tarafından gerçekleştirilen Ar-Ge faaliyetlerinin yurtdışında bir müşteri için yapılması durumunda söz konusu Ar-Ge faaliyetlerinin hizmet ihracı kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceğine ilişkin mükellefler nezdinde tereddütler doğmaktadır. Söz konusu tereddütlerin altında yatan en önemli neden, hizmetten yurtdışında faydalanılmasına ilişkin şartın sağlanması esnasında hizmetten kimin nerede yararlandığının çoğu zaman tespit edilemiyor olmasıdır.

26 seri no'lu KDV Genel Tebliğinde hizmet ihracatına yönelik açıklamalar yer almakta olup, "yurt dışındaki müşteri için verilen hizmetin bu müşterinin Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgisinin olmaması gerekmektedir" ifadesine yer verilmektedir. Söz konusu açıklamaya atıfta bulunularak Maliye Bakanlığı tarafından verilen muhtelif yazılı görüşlerde Türkiye'de mukim şirketler tarafından yurtdışında faaliyet gösteren bir şirket için gerçekleştirilen Ar-Ge faaliyetlerinin Türkiye'de kullanılma ihtimalinin bulunmasından dolayı diğer bir deyişle verilen hizmetin dolaylı olarak Türkiye'yi ilgilendirebileceği varsayımından ötürü hizmetin ilk verildiği anda hizmet ihracatına ilişkin KDV istisnasının uygulanmasına engel teşkil edeceği belirtilmektedir.

Kanaatimizce, yurtdışında faaliyet gösteren ana firma tarafından birçok ülkeye ihraç edilecek veya üretirilecek bir mala ilişkin Türkiye'de mukim firma tarafından verilen Ar-Ge faaliyeti, sonraki dönemlerde malın Türkiye'deki firma tarafından da ithal edilerek satışı veya Ar-Ge faaliyeti kapsamında elde edilen hakkın yurtdışına satışından sonra transfer fiyatlandırması düzenlemeleri çerçevesinde diğer ülkeler gibi royalti ödeyerek Türkiye'de üretiminin yapılarak satışının gerçekleştiriliyor olması hallerinde de, Ar-Ge faaliyetine yönelik verilen hizmetin verildiği ve satışının yapıldığı anda, KDV Kanunu'nda yer aşan diğer şartların sağlanması dahilinde, hizmet ihracatı kapsamında değerlendirilmelidir.

Yukarıda yer alan açıklamalar çerçevesinde, Türkiye’de gerçekleşen Ar-Ge faaliyetleri neticesinde elde edilen hakkın yurtdışına satışının hizmet ihracı kapsamında değerlendirilmesi, Türkiye’de yapılacak Ar-Ge merkezi yatırımlarının artmasına önemli katkı sağlayacaktır.

Yukarıda yapılan açıklamalara dayanak teşkil eden KDV Kanunu’nun ilgili maddelerine ve 26 seri no’lu KDV Genel Tebliği’nin ilgili bölümüne aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

KDV Kanunu (Md 11/1-a)	KDV Kanunu (Md 12/2)
Aşağıdaki teslim ve hizmetler vergiden müstesnadır: a) (5766 sayılı Kanunun 12/e maddesiyle değişen bent Yürürlük; 06.06.2008) İhracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler, yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler , serbest bölgedeki müşteriler için yapılan fason hizmetler ve karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye’de verilen roaming hizmetleri	Yurt dışındaki müşteri tabiri; ikametgâhı, işyeri, kanunî ve iş merkezi yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir firmanın yurt dışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubelerini ifade eder. Bir hizmetin yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmet sayılabilmesi için aşağıdaki şartlar yerine getirilmiş olmalıdır. a) Hizmetler yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır. b) Hizmetten yurt dışında faydalanılmalıdır.
26 seri no’lu KDV Genel Tebliği (G-4)	
İndirim hakkı tanınan ve tanınmayan işlemleri birlikte yapan mükellefler, alışlarında yükledikleri vergileri, herhangi bir ayırım yapmaksızın tamamen o dönemde indirilebilir katma değer vergisi hesabına intikal ettireceklerdir. Daha sonra aynı dönemde, toplam satışlar içinde indirim hakkı tanınmayan işlemlerin oranı bulunacak, bu oran, o dönemdeki toplam satışlar nedeniyle yüklenilen vergilere uygulanarak, istisna kapsamına giren işlemler dolayısıyla yüklenilen vergi miktarı hesaplanacaktır. Bu şekilde bulunacak, vergisiz satışlara (kısmi istisna kapsamına giren işlemlere) ait yüklenilen vergiler, indirilebilir katma değer vergisi hesabında çıkartılarak, gider veya maliyet hesaplarına intikal ettirilecektir. İndirilecek verginin bulunmaması veya yetersiz olması halinde artan kısım, "fazla ve versiz hesaplanan" vergi olarak beyan edilecektir	

1.5.3. Ar-Ge faaliyeti kapsamında yurtiçi ve yurt dışından alınan mal ve hizmetler için KDV istisnası:

Ar-Ge faaliyeti kapsamında firmalara sağlanacak en önemli desteklerden biri de bu firmaların finansman yüklerini hafifletmek ve ihtiyaç duydukları mal ve hizmete en az maliyetle ulaşmalarını sağlamaktır. Bu nedenle, uluslararası destek programlarından 7. çerçeve programında olduğu gibi, Ar-Ge faaliyeti kapsamında firmaların yurtiçi ve yurt dışından alacakları mal ve hizmetler için, Ar-Ge faaliyetini yürüten firmalara “KDV istisna sertifikası” temin edilmesi ve söz konusu sertifikanın gümrük vergisi istisnasını da içerecek şekilde genişletilmesi, firmaların finansman yükünü hafifletecek ve böylece Ar-Ge yatırımlarına ayıracakları bütçelerin artmasını sağlayacaktır.

1.5.4. Teknoloji geliştirme bölgelerinde KDV uygulamalarına ilişkin karşılaşılan sorunlar:

1.5.4.1. Teknoloji geliştirme bölgelerinde KDV istisnası uygulamasında hizmet tanımı:

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun geçici 20. maddesinin 1. fıkrasında düzenlendiği üzere, 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu’na göre teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan girişimcilerin kazançlarının gelir veya kurumlar vergisinden istisna bulunduğu süre içinde münhasıran bu bölgelerde ürettikleri ve sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamalarının, sektörel, internet, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımı şeklindeki teslim ve hizmetleri katma değer vergisinden müstesnadır. Bahsi geçen madde metninde yer alan “...yazılımı şeklindeki hizmeti” ifadesiyle hangi hizmetlerin istisna kapsamında değerlendirilmesi gerektiğine ilişkin teknoloji geliştirme bölgelerine faaliyette bulunan şirketler nezdinde tereddütler oluşmaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 4. maddesinde hizmet, “teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler” olarak tanımlanmış olup, bu işlemlerin; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşebileceği belirtilmiştir. Söz konusu madde kapsamında KDV Kanunu’nun geçici 20.maddesinde belirtilen yazılımların kiralama işlemlerinin yazılım hizmeti şeklinde değerlendirilerek KDV istisnasının uygulanıp uygulanamayacağı bölgede faaliyette bulunan şirketler için esas tereddüt konusu olabilmektedir. **Teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyette bulunan şirketlerin bölgede gerçekleştirdikleri yazılım ve Ar-Ge faaliyetleri sonrasında KDV Kanunu’nun geçici 20. maddesinde belirtilen konularda geliştirdikleri yazılımı birden çok kişiye kiralamaları yoluyla verdikleri hizmetlerinin olması durumunda da istisna uygulanmasında herhangi bir sakınca olmadığına dair açık düzenlemeler yapılmalıdır. Önerilen düzenleme bu konuda mükellefler arasında yeknesaklığın sağlanması ve tereddütlerin giderilmesi açısından önem arz etmekte olup, ayrıca teknoloji geliştirme bölgelerinde yazılım geliştirme faaliyetlerinin artmasına katkı sağlayacaktır.**

Yukarıda yapılan açıklamalara dayanak teşkil 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nda yapılan ilgili düzenlemeye aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

3065 Sayılı Kanun (Geç. Md. 20/1)	3065 Sayılı KDV Kanun (Geç. Md. 4)
<p>4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununa göre teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan girişimcilerin kazançlarının gelir veya kurumlar vergisinden istisna bulunduğu süre içinde münhasıran bu bölgelerde ürettikleri ve sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımı şeklindeki teslim ve hizmetleri katma değer vergisinden müstesnadır.</p> <p>Maliye Bakanlığı; program ve lisans türleri itibarıyla istisnadan yararlanılacak bedele ilişkin olarak asgari sınır belirlemeye, istisna uygulanacak yazılım programlarını tanımlamaya ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye yetkilidir.</p>	<p>Hizmetin Tanımı:</p> <p>Hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir. Bu işlemler; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşebilir.</p> <p>Bir hizmetin karşılığının bir mal teslimi veya diğer bir hizmet olması halinde bunların her biri ayrı işlem olup, hizmet veya teslim hükümlerine göre ayrı ayrı vergilendirilirler.</p>

1.5.4.2. Teknoloji geliştirme bölgelerinde KDV istisnası uygulamasında karşılaşılan sorunlar ve yüklenilen KDV'nin tespiti:

KDV Kanunu'nun geçici 20/1.maddesindeki teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan şirketlere yönelik KDV istisnasının uygulaması kısmi istisna niteliğini taşımaktadır. Bu kapsamda teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyette bulunan firmalar tarafından bölgede gerçekleştirilen teslim ve hizmetlerin KDV'den istisna tutulması durumunda söz konusu Ar-Ge ve yazılım faaliyetlerine ilişkin yüklenilen KDV'nin indirim ve iadesi mümkün bulunmadığı için ilgili tutarlar maliyet/gider unsuru olarak dikkate alınmaktadır. Söz konusu uygulama teknoloji geliştirme bölgelerine sağlanan teşviklerin etkisini azaltmakta olup, firmaların KDV'den istisna mal ve hizmet tesliminde bulunurken söz konusu teslimlere ilişkin yükledikleri KDV'yi iade alamamaları nakit akışlarını olumsuz etkileyebilmektedir. Bu yüzden de bazı firmalar bu olumsuz durumdan etkilenmemek için KDV Kanunu'nun 18 inci maddesine göre KDV istisnası uygulamasından vazgeçebilmektedirler. Teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyette bulunan firmaların KDV teşviğinden vazgeçmeleri de teşvikin olumlu etkisinin ve kapsamının azalmasına neden olmaktadır.

Bu konuda öncelikle; teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan firmalara KDV Kanunu'nun Geçici 20. maddesi kapsamında yaptıkları teslim ve hizmetlere ilişkin getirilen kısmi KDV istisnasının "Tam İstisna" olarak yeniden düzenlenmesi ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV'nin mükelleflere iade edilebilmesi önerilmektedir. Alternatif olarak ise, teknoloji geliştirme bölgesinde yer alan firmalara mal ve hizmet tesliminde bulunan firmaların teslim ve hizmetleri KDV istisnası kapsamına alınabilir. Bu şekilde teknoloji geliştirme bölgelerinin KDV'den arındırılmış bölgeler statüsüne kavuşturulması teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyette bulunan firmaların maliyet yapısı üzerinde olumlu etkiler sağlayacaktır.

Ayrıca kısmi istisnaya tabi olan işlemler ile istisna olmayan işlemlerin bir arada yapılması durumunda 26 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nde istisna olan satışların toplam satışlara oranlanması sureti ile yüklenilen KDV'lerin ayrıştırılacağı ve vergisiz satışlara (kısmi istisna kapsamına giren işlemlere) ait yüklenilen vergilerin, indirilebilir katma değer vergisi hesabından çıkartılarak, gider veya maliyet hesaplarına intikal ettirilmesi gerektiği belirtilmektedir.

Teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyette bulunan mükelleflerin gerek KDV'den istisna gerekse KDV'ye tabi teslim ve hizmetlerinin bir arada olması durumunda ortak giderlere ilişkin yüklenilen KDV'nin gider ya da maliyet olarak dikkate alınacak kısmının tespit edilmesi esnasında mevcut düzenlemeler 26 Seri no.lu KDV Genel Tebliğinde belirtildiği üzere tek bir yöntem öngörmektedir. Ancak mevcut düzenlemeler altında yapılan hesaplamalar zaman zaman mükellefler nezdinde yanıltıcı uygulamalara neden olabilmektedir. Şöyle ki teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyet gösteren şirketlerin bu bölgelerde gerçekleştirdikleri Ar-Ge ve yazılım hizmetlerinin uzun dönemli olması durumunda araştırma ve geliştirme süreçlerinde herhangi bir satış işlemi gerçekleşmediği için, ortak giderlere isabet eden toplam KDV'nin indirim konusu yapılması gereken ve maliyet hesaplarına intikal ettirilmesi gereken kısımlarının hesaplanması yanıltıcı sonuçlar doğurabilmektedir. **Bu kapsamda mevcut düzenlemelerde öngörülen yöntem dışında, mükellefin daha doğru sonuç vereceğini düşünmesi durumunda, istisnaya tabi olan işlemler ile istisna olmayan işlemlere ilişkin maliyet oranlaması yapılması ya da mükellefin faaliyetine uygun olarak belirleyeceği bir yöntemin esas alınması yönünde mevzuatta değişikliklere ihtiyaç duyulmaktadır. Söz konusu değişikliğin uygulamaya yönelik mevcut tereddütleri gidereceği düşünülmektedir.**

Yukarıda yapılan açıklamalara dayanak teşkil eden KDV Kanunu’nun Geçici 20. maddesi ile 26 seri no’lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği’nde yer alan düzenlemeye aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

KDV Kanunu Geçici 20.Madde
4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununa göre teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan girişimcilerin kazançlarının gelir veya kurumlar vergisinden istisna bulunduğu süre içinde münhasıran bu bölgelerde ürettikleri ve sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımı şeklindeki teslim ve hizmetleri katma değer vergisinden müstesnadır.

26 seri no’lu KDV Genel Tebliği (G-4)
İndirim hakkı tanınan ve tanınmayan işlemleri birlikte yapan mükellefler, alışlarında yükledikleri vergileri, herhangi bir ayırım yapmaksızın tamamen o dönemde indirilebilir katma değer vergisi hesabına intikal ettireceklerdir. Daha sonra aynı dönemde, toplam satışlar içinde indirim hakkı tanınmayan işlemlerin oranı bulunacak, bu oran, o dönemdeki toplam satışlar nedeniyle yüklenilen vergilere uygulanarak, istisna kapsamına giren işlemler dolayısıyla yüklenilen vergi miktarı hesaplanacaktır. Bu şekilde bulunacak, vergisiz satışlara (kısmi istisna kapsamına giren işlemlere) ait yüklenilen vergiler, indirilebilir katma değer vergisi hesabında çıkartılarak, gider veya maliyet hesaplarına intikal ettirilecektir. İndirilecek verginin bulunmaması veya yetersiz olması halinde artan kısım, "fazla ve yersiz hesaplanan" vergi olarak beyan edilecektir

1.6. Ar-Ge faaliyetlerine ilişkin Ar-Ge mevzuatındaki düzenlemeler ile Sosyal Güvenlik Kurumu düzenlemeleri arasındaki aykırılıklar:

1.6.1. Sosyal Güvenlik Destekleme Primi’ne (SGDP) tabi personelin 50 tam zaman Ar-Ge personelinin tespitinde dikkate alınmaması:

5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Kanun’da Ar-Ge merkezi; “*Dar mükellef kurumların Türkiye’deki işyerleri dahil, kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunan sermaye şirketlerinin; organizasyon yapısı içinde ayrı bir birim şeklinde örgütlenmiş, münhasıran yurtiçinde araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan ve en az elli tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam eden, yeterli Ar-Ge birikimi ve yeteneği olan birimler*” olarak tanımlanmıştır.

5746 sayılı Kanun’un uygulanmasına ilişkin yayımlanan yönetmelikte ise Ar-Ge merkezinde çalışan tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli sayısının; fiilen çalışan personelin, çalışma sürelerine göre üçer aylık dönemler itibarıyla toplam çalışma süresinin, bir kişinin üç aylık tam zamanlı çalışma süresine bölünmesi suretiyle hesaplanacağı açıklanmıştır. Dikkat edilecek olursa gerek Kanun’da gerekse yönetmelikte Ar-Ge Merkezlerinde çalıştırılması gereken asgari Ar-Ge personeli ile ilgili sadece 50 kişi sınırlaması bulunmaktadır. Bunun dışında herhangi bir sınırlama mevcut değildir.

Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi ile ilgili olarak yayımlanan 2008-85 Sayılı SGK Genelgesi’nin “*Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteğinden Yararlanılabildiği İçin Ar-Ge Merkezlerinde Çalıştırılması Gereken Asgari Ar-Ge Personeli*” başlıklı 10. maddesinde sosyal güvenlik destek primine tabi çalışan Ar-Ge personelinin prim ödeme gün sayılarının hesaplamaya dahil edilmeyeceği yani

SGDP'ye tabi personelin 50 tam zaman Ar-Ge personeli hesaplamasında dikkate alınmayacağı açıklanmıştır.

Yukarıda bahsedilen SGK Genelgesi'nde yapılan düzenleme tamamen 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Kanun'a aykırıdır. Birçok şirket Ar-Ge faaliyetlerinde, projelerinde tecrübeli kişilere ihtiyaç duyabilmekte, bu kişiler emekli olmalarına rağmen duyulan ihtiyaç gereği halen şirketlerde Ar-Ge personeli olarak görev alabilmektedirler. Bu kişilerin Ar-Ge merkezlerinde istihdam edilmesi gereken 50 tam zaman Ar-Ge personeli hesabında dikkate alınmaması şirketleri zor durumda bırakabilecektir. Bu nedenle Kanuna aykırı olan bu düzenlemenin en kısa zamanda düzeltilmesi gereklidir.

1.6.2. 50 tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli çalıştırma şartına ulaşıp ulaşılmadığının tespitinde karşılaşılan sorunlar:

Bilindiği üzere, 5746 sayılı Kanun'un uygulamasına ilişkin olarak hazırlanan yönetmelikte, asgari 50 tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli çalıştırma şartına ulaşıp ulaşılmadığının tespitinde, Ar-Ge merkezlerinde çalışan tam zaman eşdeğer Ar-Ge personelinin Ar-Ge ve yenilik faaliyetleriyle ilgili prim ödeme gün sayılarının üçer aylık dönemler itibarıyla ortalamasının esas alınacağı öngörülmüştür.

Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi ile ilgili olarak yayımlanan 2008-85 Sayılı SGK Genelgesi'nin "Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteğinden Yararlanılabilmesi İçin Ar-Ge Merkezlerinde Çalıştırılması Gereken Asgari Ar-Ge Personeli" başlıklı 10.maddesinde yer alan 5. örnekte;

"Ar-Ge merkezi belgesini 17/8/2008 tarihinde almış olan (E) Anonim Şirketine ait Ar-Ge merkezinde çalışan Ar-Ge personelinin, Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile ilgili prim ödeme gün sayısının

*2008/Ağustos ayında 713 gün,
2008/Eylül ayında 1.579 gün,
2008/Ekim ayında 1.923 gün,
2008/Kasım ayında 1.498 gün,
2008/Aralık ayında 1.613 gün, (2008 yılı dördüncü üç aylık dönem)
olduğu varsayıldığında,*

2008/Ağustos ayı için, bahse konu aydaki prim ödeme gün sayısının 713 gün, belgenin alındığı ayda belgenin alındığı tarihten sonra kalan gün sayısının ise 15 gün (17 Ağustostan 31 Ağustosa kadar geçen süre) olduğu nazara alınarak Tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli sayısı = $713 / 15 = 47,53$ olduğundan, anılan işveren, 2008/Ağustos ayı itibarıyla asgari 50 tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli çalıştırma koşulunu yerine getirmemiş olması nedeniyle, 5746 sayılı Kanun'da öngörülen sigorta primi işveren hissesi desteğinden yararlanamayacaktır.

2008/Eylül ayı için, bahse konu aydaki prim ödeme gün sayısının 1.579 gün olduğu nazara alınarak Tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli sayısı = $1.579 / 30 = 52,63$ olduğundan, anılan işveren, 2008/Eylül ayı itibarıyla asgari 50 tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli çalıştırma koşulunu yerine getirmiş olması nedeniyle, 5746 sayılı Kanun'da öngörülen sigorta primi işveren hissesi desteğinden yararlanabilecektir."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Dikkat edilecek olursa Genelge'de yer alan örnekteki açıklamada, ara dönemde Ar-Ge Merkezi belgesi almış olan Şirket'in Ağustos ve Eylül aylarında gerekli şartı taşıyıp taşımadığına ilişkin

hesaplama ay bazında yapılmıştır. Bu hesaplama mantığı “*prim ödeme gün sayılarının üçer aylık dönemler itibariyle ortalamasının esas alınacağı*” açıklamasına ters düşmektedir. Ara dönemde böyle bir hesaplamanın yapılması söz konusu olduğunda bize göre hesaplama; Ağustos ve Eylül aylarında ödenen prim ödeme gün sayılarının toplamının dikkate alınarak bunların ortalamasının alınması şeklinde olmalıdır. Yukarıda belirtilen örnek bu hesaplama mantığı ile yapıldığında,

2008/Ağustos ve 2008/Eylül ayları için, bahse konu aydaki prim ödeme gün sayısının 2.292 gün (713 gün + 1.579 gün) olduğu dikkate alınarak tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli sayısı = $2.292 / 45 = 50,93$ olduğundan, şirket 2008/Ağustos ve 2008/Eylül ayları itibariyle asgari 50 tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli çalıştırma koşulunu yerine getirmiş olacaktır. Dolayısıyla 5746 sayılı Kanun’da öngörülen sigorta primi işveren hissesi desteğinden yararlanmalıdır.

Bu nedenle söz konusu SGK Genelgesi’nde bahsi geçen hesaplama mantığının yukarıda açıklanmaya çalışıldığı şekilde düzeltilmesi ve konuya ilişkin bu yönde bir açıklamanın yapılması yerinde olacaktır.

1.6.3. Sigorta primi desteğine ikramiye, prim vb. ödemelerin dahil edilmemesi:

5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Kanun’da Ar-Ge personelinin Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri kapsamındaki çalışmaları karşılığında **elde ettikleri ücretleri** üzerinden hesaplanan sigorta primi işveren hissesinin yarısının, her bir çalışan için beş yıl süreyle Maliye Bakanlığı bütçesine konulacak ödenekten karşılanacağı hüküm altına alınmıştır.

Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi ile ilgili olarak yayımlanan 2008-85 Sayılı SGK Genelgesi’nin “*Kapsama Giren Sigortalılara Yapılan, Ancak Kapsama Girmeyen Ödemeler*” başlıklı 14.maddesinde ise kapsama giren sigortalılara yapılan ücret dışındaki (ikramiye, prim vb.) ödemelerin destek kapsamına alınmayacağı açıklanmıştır.

Ücret tanımının yapıldığı Gelir Vergisi Kanunu’nun 61. maddesinde;

“Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.

Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zım, avans, aidat, huzur hakkı, **prim, ikramiye**, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez.” hükmü yer almaktadır. Bu kapsamda personele ödenen prim ve ikramiyeler de ücret kapsamında değerlendirilmektedir.

Dolayısı ile yukarıda bahsettiğimiz SGK Genelgesi’nde yapılan düzenleme tamamen Kanun’a aykırı açıklamalar içermekte olup, söz konusu SGK Genelgesi’ndeki açıklamaların Kanun’a paralel hale getirilmesi uygun olacaktır.

1.6.4. Ar-Ge merkezinde tam zamanlı çalışan personel:

Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği’nin “*Sigorta primi desteği uygulaması*” başlıklı 11-(8). maddesinde,

“Kapsama giren personelin ay içindeki çalışmalarının tamamının Ar-Ge ve yenilik faaliyetleriyle ilgili olması halinde hak kazanılmış hafta tatili ve yıllık ücretli izin süreleri de bu kapsamda değerlendirilir. Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde kısmi zamanlı olarak çalışan personelin hak kazanılmış hafta tatili

ve yıllık ücretli izin süreleri sigorta primi işveren hissesi desteği uygulamasında dikkate alınmaz". hükmü yer almaktadır.

Uygulamada, Ar-Ge merkezinde tam zamanlı çalışmaktayken Ar-Ge merkezi dışına yine **Ar-Ge faaliyeti kapsamında** geçici görevle örneğin toplantı için gidilmesi, şehir içi/yurt içi/yurt dışı göreve çıkılması halinde Ar-Ge merkezi dışında geçirilen sürelerin kısmi zamanlı çalışma olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği konusunda bazı tereddütler bulunmaktadır. SGK' ya göre, Ar-Ge merkezindeki tam zamanlı personelin Ar-Ge merkezi dışına geçici görevle çıkması halinde personelin tam zamanlı vasfının yitirilmemesi için dışarıda geçirilen zamanın yine başka bir Ar-Ge merkezinde gerçekleşmesi gerekmektedir. Aynı zamanda yurtdışında Ar-Ge merkezi kurulamadığından burada geçirilen süreler nedeniyle ilgili personel tam zamanlı vasfını yitirmekte yani bu kişi kısmi zamanlı olarak değerlendirilmektedir.

Günümüzde Ar-Ge ve yenilik faaliyetinde bulunan ve bu kapsamda projeler üreten şirketlerin Ar-Ge personelinin birçoğu Ar-Ge faaliyetleri kapsamında yurtdışına çıkabilmektedir. Aynı zamanda bu kişiler yine Ar-Ge kapsamında yurtiçindeki müşterilere gidebilmekte, toplantılara katılmakta, üniversite ziyaretleri yapabilmekte, yurtiçi ve yurtdışı eğitimlere katılabilmektedir. Dolayısıyla Ar-Ge projeleri kapsamında Ar-Ge merkezi dışına (yurtiçi-yurtdışı) çıkılması kaçınılmazdır. Bu kapsamda tam zamanlı personelin Ar-Ge merkezi dışında geçirilen zamanlar nedeniyle kısmi zamanlı olarak değerlendirilmesi sigorta prim desteğinin bir kısmının yitirilmesine neden olmaktadır. **Şirketlerin Ar-Ge personelinin Ar-Ge Merkezi dışında geçirdiği zamanlarının mevcut Ar-Ge projesi kapsamında gerçekleştiğinin gerekli dokümantasyonlarla ispat edilmesi halinde tam zaman olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.** Böylece şirketler teşvik kaybından kurtulmuş olacaktır.

1.7. Ar-Ge faaliyetlerine yönelik sağlanan nakit destek uygulamalarında karşılaşılan sorunlar:

Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu Teknoloji ve Yenilik Destek Programlarına İlişkin Yönetmelik ile Para Kredi ve Koordinasyon Kurulu'na ait 98/10 sayılı Araştırma-Geliştirme (Ar-Ge) Yardımına İlişkin Tebliği çerçevesinde hazırlanan, Sanayi Araştırma Teknoloji Geliştirme ve Yenilik Projeleri Destekleme Programının genel amacı ülkemiz sanayine kurumsal araştırma teknoloji geliştirme yeteneğini kazandırmak olup, bu kapsamda Ar-Ge ve Girişim Sermayesi yatırımlarında bulunan kuruluşlara TÜBİTAK ve Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından geri ödemesiz (hibe) olarak nakit destek sağlanmaktadır.

Ar-Ge faaliyetlerinde bulunmak isteyen kuruluşlara sağlanan nakit desteğin önemi her geçen gün artmaktadır. Nitekim, global krizin etkileri yok sayıldığında ülkemizde bu kapsamda yapılan yatırımlar artarak devam etmekte olup, Ar-Ge girişiminde nakit destek önemli bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır.

TÜBİTAK ve Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından geri ödemesiz (hibe) olarak sağlanan nakit desteklerin ülkemizdeki teknoloji alt yapısının geliştirilerek mevcut yapının ileriye taşınmasında teşvik edici bir unsur olduğu tartışılmazdır. Bununla birlikte, Ar-Ge ve yenilikçi proje harcamalarına sağlanan nakit destek uygulamasında dikkate alınan esaslar neticesinde Ar-Ge girişiminde bulunan kuruluşlarca karşılaşılan sorunlar bu bölümün konusunu oluşturmaktadır.

1.7.1. Nakit destek başvuru, değerlendirme ve nakit desteğin sağlanması sürecinde karşılaşılan sorunlar:

Ar-Ge faaliyetlerinde bulunmak isteyen kuruluşlara sağlanan nakit desteğe ilişkin başvuru, değerlendirme ve nakit desteğin sağlanması süreçlerinde karşılaşılan başlıca sorunlar aşağıda yer almaktadır:

Başvuru sürecinde karşılaşılan sorunlar:

- Başvuru sürecinin uzun zaman alması ve yapısının karmaşık bulunması,
- Sürecin hızlı ilerlememesi; sürecin çeşitli aşamalarında projede değişikliklere olanak tanınmaması,
- Teknik içeriğin hangi boyutta sunulacağının net olmaması,
- Gizlilik ile ilgili kaygılar,
- Masraf ve teminat bedellerinin yüksekliği (Örneğin, TÜBİTAK başvuru süreçlerinde ön ödeme için talep edilen teminat mektubunun süresiz olması, bankalardan temini sırasında firmalara zorluk çıkartmaktadır. Diğer taraftan benzer şekilde TTGV sürecinde, talep edilen kredi miktarı kadar firmadan teminat mektubu talep edilmekte olup, söz konusu durum özellikle KOBİ'ler açısından sorun yaratmaktadır),
- Yabancı ortaklar ile birlikte yapılan geliştirme ve adaptasyon projelerinin programa uygun bulunamaması ve tüm yeniliğin yerli kuruluş tarafından yapılmasının beklenmesi,
- Bütün bir proje yerine, bölümlenmiş başvuru sisteminin dikkate alınması,
- Firmanın ait olduğu sektörün uygun olmaması,
- TEYDEB'ten destek alındığında, AB çerçeve programına başvurulamaması,
- TEYDEB projelerinde başvuru sisteminden (Prodis) kaynaklanan eksiklikler (proje başvurusunda format açısından zorluklar çıkartan karakter kısıtlamaları, resim, şekil vb. gibi eklerin proje sonuna eklenmesi okunabilirlik açısından problem yaratmaktadır),
- TTGV başvurularında başvuru formlarındaki soruların bazı sektörler ve teknoloji alanları (yazılım, bilişim) için ilgisiz olması,
- Uluslararası araştırma projelerinin önemli bir kısmını oluşturan ticari model oluşturulması, senaryo geliştirilmesi, entegrasyon ve demo çalışmalarının Avrupa Birliği nezdinde Ar-Ge kapsamında değerlendirilmesine rağmen, TEYDEB tarafından Ar-Ge faaliyeti olarak nitelendirilmeyip, destek kapsamı dışında değerlendirilmesi,
- Ar-Ge projesi çıktılarının ticari değer oluşturması için firmaların pazarlama ve stratejik karar birimleri tarafından çalıştırılması gereken personelin Ar-Ge personeli olmaması nedeniyle destek kapsamı dışında tutulması.

Yukarıda yer alan başlıklar dışında başvuru sırasında, başvuru yapan kurum tarafından “vergi, SGK borcu yoktur” yazılarının temin edilmesi gerekmektedir. Bilindiği üzere; vergi ve SGK beyanları günümüzde elektronik ortamda gerçekleşmektedir. **Söz konusu uygulamada, TÜBİTAK, TEYDEB ve TTGV tarafından talep edilen belgelerin elektronik ortamda temin edilmesinin, prosedürün basitleştirilmesi, belgelemedeki dokümantasyonun mümkün olduğunca azaltılması ve bu kaynakların etkin kullanılması bakımından başvuruda bulunan firmalar açısından avantaj oluşturacağı düşünülmektedir.**

Değerlendirme ve nakit desteğin sağlanması süreci:

- Kriz dönemlerinde kurumlar zaman zaman bir takım finansal zorluklar içerisine girebilmektedir. Sanayi Araştırma Teknoloji Geliştirme ve Yenilik Projeleri Destekleme Programı Uygulama Esasları madde 17/3 kapsamında, TÜBİTAK destekleri için başvuru yapabilme şartları arasında

bazı finansal oranların (Dönen Varlıklar - Ortaklardan Alacaklar)/ Kısa Vadeli Borçlar oranı, Öz Kaynak/Toplam Aktif oranı, Kısa Vadeli Banka Borçları/ Öz Kaynak oranı vb.) firmalar tarafından sağlanabilirliği aranmaktadır. Ancak, özellikle kriz dönemlerinde finansal durumu geçici nedenlere bağlı olarak kötü olmasına rağmen, kriterlere uygun Ar-Ge faaliyeti yapan kurumlar da olabilmektedir. **Bu kapsamda, yukarıda bahsi geçen başvuru şartları olarak belirtilen oranların özellikle kriz dönemlerinde firmalar lehine revize edilmesi önerilmektedir.**

- TÜBİTAK nezdinde proje başvurusu, hakemlerin atanması, hakem toplantılarının yapılması, hakem raporları ile birlikte TÜBİTAK Değerlendirme Komitesi Kararı, karar yazısı ve proje sözleşmesinin imzalanması yaklaşık 4-6 ay sürmektedir. Bununla birlikte TÜBİTAK tarafından desteklenen projelere nakit desteğin sağlanması yaklaşık bir yılda gerçekleşmektedir. Bu kapsamda, değerlendirme sürecinin daha hızlı ilerlemesi, onay ve ödeme süreçlerinin kısaltılması firmalar açısından önem arz etmektedir. Özellikle değerlendirmelerin ve ödemelerin uzun sürede gerçekleşmesi kendi öz kaynağı olmayan KOBİ'lerin bu teşvikten etkin yararlanmasına engel teşkil etmektedir. **Bu kapsamda, Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde bulunmak isteyen KOBİ'ler için bu sürecin en kısa zamanda tamamlanması ve nakit desteğin sağlanması söz konusu teşvikten daha etkin bir şekilde faydalanılmasını sağlayacaktır.**

- TÜBİTAK nezdinde nakit destek kapsamında değerlendirilen projelere atanan hakemler ile ilgili kriterler yükseltilerek yeniden belirlenmelidir. Diğer taraftan, reddedilen projelerin yeniden objektif olarak değerlendirilmesine imkan sağlayacak ombudsmanlık benzeri bir yapı oluşturulabilir. Ayrıca, özellikle uluslararası projelerin değerlendirmesi için atanan hakemlerin Avrupa Birliği destek programları konusunda ayrıntılı bilgiye sahip olması önem taşımaktadır.

- TTGV tarafından yürütülen program ile TÜBİTAK-TEYDEB nakit destek programları temelde benzer konulara odaklanmıştır. Bununla birlikte, her iki kaynaktan yararlanmak isteyen kurumlar için farklı formatlarda başvuru süreçleri uygulanmaktadır. **Bu kapsamda, başvuru sürecine ilişkin uygulamalar paralel hale getirilmelidir. Diğer taraftan KOSGEB ve TTGV tarafından sağlanan geri ödemeli desteklerin tutarlarının artırılması ve uygulamanın yaygınlaştırılması önem arz etmektedir.**

- Ar-Ge desteklerinin değerlendirme kriterlerinde, kısa vadeli ticari kazanç ve ihracat potansiyeline katkı önemli unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu durumda 10 yıl sonra ticarileşecek bir teknolojiye yönelik Ar-Ge çalışmasına teşvik almak bazen olanaksız olmaktadır. Ancak, birçok önemli teknolojinin geliştirilmesi, akademik araştırmalar bittikten sonra da uzun yıllar gerektirmektedir. Özellikle riski daha fazla olan bu tip projeler de destek kapsamına alınmalı hatta daha fazla oranda desteklenmelidir.

-Sanayi Araştırma Teknoloji Geliştirme ve Yenilik Projeleri Destekleme Programı Uygulama Esasları'nda kuruluşlara, işletme ölçeğine, nitelik ve sınıflandırılmasına bakılmaksızın, talep etmeleri halinde, desteklenen projenin dönemsel faaliyetleri kapsamındaki harcama ve giderlere ilişkin ödemelerini gerçekleştirebilmeleri amacıyla, TÜBİTAK'ın da uygun bulması halinde ve bu programa ilişkin bütçe ve nakit imkanlar dahilinde, TÜBİTAK bütçesine gider kaydedilmek üzere teminat karşılığında transfer ödemesi yapılacağı ancak söz konusu transfer ödemelerinin, proje toplam tahmini bütçesi 1.000.000.-TL ve bu tutarın altında projeler için gerçekleştirileceği belirtilmektedir.

Transfer ödemelerine ilişkin uygulama esaslarında bütçe sınırı var iken, TÜBİTAK nakit destek başvurularında herhangi bir bütçe sınırlaması olmamasından ötürü, gerek uygulama esaslarında yer alan düzenlemelerle paralelliğin sağlanması gerekse yürütülen

Ar-Ge projelerine ilişkin olası finansal güçlüklerin önüne geçilmesi amacıyla, transfer ödemelerine ilişkin proje bütçesi sınırının kaldırılması gerektiği kanaatindeyiz.

Yukarıda yapılan açıklamalara dayanak teşkil eden Sanayi Araştırma Teknoloji Geliştirme ve Yenilik Projeleri Destekleme Programı Uygulama Esasları'nda yer alan ilgili düzenlemelere aşağıdaki tablolarda yer verilmiştir.

Sanayi Araştırma Teknoloji Geliştirme ve Yenilik Projeleri destekleme Programı Uygulama Esasları (Md. 17/3)
<p><u>(3) Kuruluşun ilgili mevzuat uyarınca beyan etmesi zorunlu olduğu, başvuru tarihinden bir önceki hesap dönemine ilişkin bilançosu ya da başvuru tarihinden önceki en son ara hesap dönemine ilişkin bilançosunda aşağıda belirtilen kriterlerin tamamının karşılanamaması durumunda proje başvuruları kabul edilmez;(3)</u></p> <p><u>a) Belli sürelerle nakit akışını sağlayabilmesi için gerekli likiditeye ve kısa dönem (bir yıl) içinde borç ödeme gücüne sahip olup olmadığını gösteren cari oranın (Dönen Varlıklar-Ortaklardan Alacaklar / Kısa Vadeli Borçlar) 0,25'den büyük olması (hesaplama yapılırken, yıllara yaygın inşaat maliyetleri, dönen varlıklardan ve hak ediş gelirleri kısa vadeli borçlardan düşülecektir),</u></p> <p><u>b) Kısa Vadeli Banka Borçları/Öz Kaynak oranının 1,50'den küçük olması, gerekir.</u></p>

Sanayi Araştırma Teknoloji Geliştirme ve Yenilik Projeleri destekleme Programı Uygulama Esasları (Md. 41/1)
<p>Madde 41/(1): Desteklenmesi uygun bulunan ve proje sözleşmesi taraflarca imzalanmış projenin, AGY100 Dönemsel ve Toplam Tahmini Maliyet Formu'nda (M030) belirtilen <u>proje toplam tahmini bütçesi, 1.000.000.-TL ve bu tutarın altında bütçesi olan projeler için proje sahibi kuruluş bu Uygulama Esaslarının 46 ncı maddesinde belirtilen teminat karşılığında proje süresince bir defaya mahsus transfer ödeme talebinde bulunulabilir.</u></p>

- 7. Çerçeve Programına ilişkin “Genel Finansal Kurallar Kılavuzu”nda dolaylı masraflar (overheads), kira, bina ve teçhizatın amortismanı, su, gaz, elektrik, bakım, sigorta, ofis ekipmanları, iletişim masrafları, posta ücreti gibi altyapı ve genel operasyonel masraflar ile idari ve finansal yönetim, insan kaynakları, eğitim, dokümantasyon, hukuki görüş gibi yatay hizmetlerle bağlantılı masraflar olarak tanımlanmış olup, söz konusu dolaylı masraflar proje yürütücülerinin genel muhasebe uygulamaları çerçevesinde belirledikleri metot ile proje maliyetlerine dahil edilerek, destek kapsamında tutulmaktadır. Bilindiği üzere, TÜBİTAK Sanayi Ar-Ge proje destek programlarında desteklenmesine karar verilen projelere ilişkin dolaylı masraflar uluslararası destek programlarından farklı olarak destek kapsamı dışında tutulmaktadır.

7. Çerçeve Programındaki uygulamaya paralel olarak, TÜBİTAK Sanayi Ar-Ge proje destekleri kapsamındaki projelere ilişkin dolaylı masraflara (overheads) dair uygulamanın, proje yürütücülerinin genel muhasebe uygulamaları çerçevesinde belirledikleri metot ile proje maliyetlerine dahil edilerek destek kapsamına alınması sağlanmalıdır. Bu şekilde yapılacak düzenlemelerin Ar-Ge faaliyetlerinin artmasına katkı sağlayacak bir unsur olacağı düşünülmektedir.

1.7.2. Proje başvuru ve başlangıç süreleri:

Bilim Kurulu'nun 05.07.2008 tarih ve 166 sayılı toplantısında yapılan değişiklikle, 01.04.2009 tarihinden sonra TÜBİTAK'a yapılacak proje başvurularında proje başlama tarihinin, başvuru tarihinden itibaren doksan günden önce olmamak kaydıyla, herhangi bir ayın birinci günü olarak belirleneceği açıklanmıştır. Örnek vermek gerekirse, 13 Mayıs 2009 tarihinde TÜBİTAK'a başvuru yapılan bir projenin en erken proje başlama tarihi 1 Eylül 2009 olacaktır.

TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projeleriyle ilgili olarak kuruluşların teşvik hükümlerinden yararlanmaları için gerekli olan "destek karar yazısı" ve "proje sözleşmesi"ne ait işlemlerin bazı durumlarda Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinin başladığı sürede tamamlanamadığı, böylece kuruluşların teşvik hükümlerinden yararlanamadıkları veya eksik yararlandıkları gerekçesiyle geçmişe yönelik düzeltme talebinde bulundukları anlaşılmış ve konuya ilişkin yukarıda belirttiğimiz söz konusu düzenleme getirilmiştir.

Ancak söz konusu düzenleme, teknolojik koşulların hızlı değiştiği günümüzde sağlıklı plan yapılmasına engel oluşturmaktadır. Şirketler bünyesinde projelerin sunuşa hazır hale gelmesi için uzun ve ayrıntılı bir hazırlık çalışması dönemi gerekmektedir. Süre ile ilgili eski uygulamada önceki dönemlerde gerçekleşen harcamalar desteklenirken, yeni uygulama ile söz konusu teşvik dolaylı olarak sınırlandırılmaktadır. **Bu durumda, söz konusu düzenlemenin değişmeden önceki hali ile dikkate alınacak şekilde tekrar revize edilmesi önerilmektedir.** Bu sayede proje başlangıç tarihinin proje başvuru tarihinden önce olarak belirlenmesi hem Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde bulunan kuruluşların planlamalarının gerçekçi olmasına hem de ilgili dönemde projeye yönelik yapılan harcamaların da nakit destek avantajından yararlanmasına imkan sağlayacaktır.

Yukarıda açıklamalara dayanak teşkil eden Sanayi Araştırma Teknoloji Geliştirme ve Yenilik Projeleri Destekleme Programı Uygulama Esasları'nda yer alan eski ve yeni uygulamaya ilişkin düzenlemelere aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

Sanayi Araştırma Teknoloji Geliştirme ve Yenilik Projeleri destekleme Programı Uygulama Esasları- Proje başlama ve destek başlangıç tarihi	
Eski Uygulama	Yeni Uygulama
Desteklenen projelerde, destek başlangıç tarihi, kuruluşun proje öneri bilgilerinde belirttiği proje başlangıç tarihidir. Ancak başvuru tarihinden önce başlatılmış projelerde, proje destek başlangıç tarihi, başvuru tarihinden üç ay önceki ayın ilk gününden önce olamaz. (Örneğin, 23 Ocak 2008 tarihinde TÜBİTAK'a başvurusu yapılan bir projenin en erken proje destek başlangıç tarihi 1 Ekim 2007 olur.)	Madde 20/(1)-a: Proje başlama tarihi, başvuru tarihinden itibaren doksan günden önce olmamak kaydıyla, herhangi bir ayın birinci günü olarak belirlenir. (Örneğin, 13 Mayıs 2008 tarihinde TÜBİTAK'a başvurusu yapılan bir projenin en erken proje başlama tarihi 1 Eylül 2008 olabilir.)

1.7.3. Dar mükellef statüsündeki şubelerin nakit destek teşviklerinden faydalanamaması:

Sanayi Araştırma Teknoloji Geliştirme ve Yenilik Projeleri Destekleme Programı Uygulama Esasları'nda yurtdışında bulunan işletmelerin dar mükellefiyet statüsündeki Türkiye'de yerleşik

temsilcilik ve şubelerinin TÜBİTAK proje desteklerine ilişkin başvuruda bulunamayacakları belirtilmiş olup, böylece Ar-Ge kapsamında gerçekleşen projelerin Türkiye’de katma değer yaratması amaçlanmaktadır.

Ancak bu durum, Ar-Ge yatırımlarının gerçekleşmesinde ve uluslararası rekabetin sağlanmasında önemli bir engel olarak karşımıza çıkmaktadır. Bununla birlikte, söz konusu temsilcilik ve şubeler, diğer sermaye şirketleri gibi genel vergilendirme esaslarına tabi olmasına rağmen, söz konusu nakit destekten yararlanamamaktadırlar. **Ülkemizde Ar-Ge harcamalarının desteklenmesinde, dar mükellefiyet statüsünde Türkiye’de yerleşik temsilcilik ve şubelerin de programa dahil edilmesi Ar-Ge alanında yapılacak yatırımlara ivme kazandıracak olup, bu kapsamda bahse konu olan düzenlemenin Türkiye’de yerleşik sermaye şirketlerine sağlanan desteklere paralel hale getirilmesi önem arz etmektedir.**

Yukarıda açıklamalara dayanak teşkil eden Sanayi Araştırma Teknoloji Geliştirme ve Yenilik Projeleri Destekleme Programı Uygulama Esasları’nda yer alan ilgili düzenlemeye aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

Sanayi Araştırma Teknoloji Geliştirme ve Yenilik Projeleri destekleme Programı Uygulama Esasları (Md. 17/1)
Bu Uygulama Esaslarının 4 üncü maddesinde kuruluş tanımına uyan tüm sermaye şirketleri proje başvurusunda bulunabilir. Ancak kanuni ve iş merkezi yurtdışında bulunan işletmelerin dar mükellefiyet statüsündeki Türkiye’de yerleşik temsilcilik ve şubeleri ile vakıflar, dernekler ve bunların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, birlikler, şahıs şirketleri ve adi ortaklıklar bu program kapsamında başvuru yapamazlar.

1.7.4. Sözleşme gereği yurt dışında mukim kuruluş için yapılan Ar-Ge harcamalarının destek kapsamında değerlendirilmemesi:

Ar-Ge faaliyetleri kapsamında sözleşme gereği yurt dışında mukim olan şirketlerin siparişi üzerine projeler gerçekleştirilmektedir. Proje sona ermeden, harcamaların yurt dışına fatura edilmesi durumunda Ar-Ge harcamalarının kurumlar vergisi kapsamında Ar-Ge indirimine konu edilip edilemeyeceğine ve TÜBİTAK tarafından nakit destek uygulaması kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceğine ilişkin mükellefler nezdinde tereddütler oluşmaktadır.

Günümüzde, Ar-Ge faaliyetleri sonucunda elde edilen gayri maddi haklar, şirketlerin ölçek ekonomilerinin artmasında önemli bir faktör olarak değerlendirilmektedir. Bu kapsamda, yurt dışında mukim şirketlerin, Ar-Ge faaliyetleri için gerçekleşecek olan yatırımlarının ülkemizde gerçekleştirilmesi büyük önem arz etmektedir.

Dolayısıyla, yukarıda yer alan açıklamalar kapsamında, uluslararası arenada olduğu gibi, Ar-Ge harcamaları yurt dışında mukim bir şirket için yapılmış olsa ve proje sona ermeden söz konusu harcamalara ilişkin yurtdışında mukim firmaya fatura düzenlense dahi söz konusu projelerin Ar-Ge unsuru teşkil etmesi durumunda TÜBİTAK tarafından nakit destek sağlanabilecek projeler kapsamında değerlendirilmesi gereklidir.

1.7.5. Geri ödemesiz (hibe) nakit destek oranı:

Bilindiği üzere, Dış Ticaret Müsteşarlığı Araştırma-Geliştirme (Ar-Ge) yatırımlarında bulunan kuruluşlara belirli bir oranda geri ödemesiz (hibe) nakit destek sağlamaktadır. Bu destek ile Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından, sanayi kuruluşlarının sadece Ar-Ge projeleri kapsamında izlenip değerlendirilebilen giderlerinin belirli bir oranının karşılanması veya bu projelere sermaye

desteği sağlanması amaçlanmaktadır. Söz konusu desteklere ilişkin düzenlemeler Para Kredi ve Koordinasyon Kurulu'nun 98/10 sayılı Araştırma-Geliştirme (Ar-Ge) Yardımına İlişkin Tebliğ ve Sanayi Araştırma Teknoloji Geliştirme ve Yenilik Projeleri Destekleme Programı Uygulama Esasları çerçevesinde yapılmıştır. Söz konusu düzenlemelerde temel destek oranının sektör ve proje leğine bakılmaksızın en fazla %50 ve ilave desteklerle beraber en fazla % 60 olabileceği belirtilmektedir. Uygulamada da şirketler genelde bu oranlarda nakit destek alabilmektedirler.

Firmalar; hibe niteliğindeki söz konusu teşviğin öneminin farkında olup, desteklerin Ar-Ge faaliyetlerini uluslararası rekabet gücünü artıracak düzeye getirilmesi yönünde yeni düzenlemeleri gerekli görmektedir. Nakit destek oranlarının mevcut seviyelerinden yukarı çekilmesi, Ar-Ge yatırımlarını ve Türk sanayi işletmelerinin rekabet gücünü çok olumlu etkileyecektir. Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne tam ye olmasından sonra gerekirse Avrupa Birliği uygulamalarına göre hibe nakit destek oranlarının revize edilmesi düşünülebilir.

1.7.6. Başarısızlıkla sonuçlanan proje değerlendirmeleri ile ilgili yeterli bilgi sağlanamaması:

Sanayi Araştırma Teknoloji Geliştirme ve Yenilik Projeleri Destekleme Programı Uygulama Esasları erevesinde TBTAK ve TEYDEB tarafından yapılan proje değerlendirme sürecinde bir kuruluşun Ar-Ge harcamalarının desteklenmesinde, söz konusu kuruluşun Ar-Ge desteği sağlanan önceki projelerinden edindiği bilgi birikimi ve teknolojik alt yapısı esas alınarak kuruluş bazında değerlendirme ölçütünün yükseltildiği belirtilmektedir.

Ancak, zgn teknolojinin geliştirildiği bir projede Ar-Ge harcamaları TBTAK tarafından desteklenirken, aynı kuruluş tarafından farklı bir özgün teknolojinin geliştirildiği diğer bir projenin destek kapsamında değerlendirilmediği görülmektedir.

Uygulama esasları çerçevesinde TBTAK tarafından Ar-Ge harcamaları desteklenen kuruluşlar daha sonra gerçekleştirecekleri Ar-Ge projelerinde nakit destekten yararlanacağını esas alarak nakit akım, btleme, planlama vb. konularda öngörülerde bulunarak yatırımlarını planlamaktadırlar. Dolayısıyla, diğer özgün projesi reddedilmiş olan kuruluşun, nakit destekten faydalanma olasılığının belirsiz olması nedeniyle Ar-Ge faaliyetlerine ilişkin gelecekteki kararları olumsuz etkilenmektedir.

Ar-Ge faaliyetlerinde bulunularak ortaya çıkartılan özgün projeleri destek kapsamında değerlendirilmeyen kuruluşlara TBTAK tarafından reddedilme nedenine ilişkin gerekçesiyle birlikte bilgi verilmesi, söz konusu kuruluşların ileride gerçekleştirecekleri projeleri için tecrübe kazanmalarını sağlayacaktır. Bununla birlikte söz konusu ret kararına ilişkin esasların sektör bazında (ilaç, otomotiv, yazılım vb.) firma bilgileri gizlenmek şartıyla sınıflandırılarak belirlenmesi ve konu hakkında TBTAK tarafından bilgilendirmede bulunulması, kuruluşlar tarafından gelecek dönemlerde yapılacak olan Ar-Ge faaliyetlerine ivme kazandırmak açısından büyük önem arz etmektedir.

Yukarıda açıklamalara dayanak teşkil eden Sanayi Araştırma Teknoloji Geliştirme ve Yenilik Projeleri Destekleme Programı Uygulama Esasları'nda yer alan ilgili düzenlemelere aşağdaki tabloda yer verilmiştir.

Sanayi Araştırma Teknoloji Geliştirme ve Yenilik Projeleri destekleme Programı Uygulama Esasları (Madde 22, 29, 31)
--

Madde 22/c: Ar-Ge içeriği bulunmayan ya da yetersiz olan projeler (üretim altyapısına yönelik yatırım ağırlıklı projeler, rutin uygulamalara konu projeler, güncel teknolojinin gerisinde kalmış çalışmaları içeren projeler), Ar-Ge sistematigi yetersiz olan projeler, proje ekibinin nitelik veya nicelik olarak projeyi gerçekleştirecek yeterlilikte olmadığı projeler, proje konusu ile ilgili en az lisans derecesine sahip herhangi bir proje personelinin bulunmadığı projeler, proje Ar-Ge faaliyetlerinde projeyi öneren kuruluş katkısının olmadığı ya da çok az olduğu projeler ile çıktısı ekonomik yarara dönüştürülebilir nitelikte olmayan projeler hakem ataması yapılmadan ret önerisiyle ilgili teknoloji grubu yürütme komitesine sunulur.

Madde 29/a-2: Projenin desteklenmemesine karar verilir. Proje ret gerekçesinde, projenin endüstriyel Ar-Ge içeriği, teknoloji düzeyi ve yenilikçi yönü, proje planı ve kuruluşun alt yapısının uygunluğu ile proje çıktılarının ekonomik yarara ve ulusal kazanıma dönüştürülebilirliğine ilişkin değerlendirme boyutlarında yer alan ve projenin özellikle ret edilmesine esas teşkil eden kriterler belirtilir.

Madde 31- (3) Desteklenmesi uygun bulunmayan projelere ilişkin ret gerekçesi ile birlikte karar kuruluşu bildirilir.

1.7.7. Yurtdışı patent ve patent alımları kapsamındaki giderlerin desteklenmesi:

Sanayi Araştırma Teknoloji Geliştirme ve Yenilik Projeleri Destekleme Programı Uygulama Esasları'nda yer alan destek kalemlerinden "Patent destek" kalemi; sadece Türk Patent Enstitüsüne yapılan patent başvurularını uygulama esaslarında belirtilen sınırlamalar çerçevesinde kapsamaktadır. Bununla birlikte, günümüzde ürünlerini yurt dışına ihraç eden firmalar için yurtdışı patent alımları önemli bir gider unsuru olabilmektedir. **Bu kapsamda, ihracata yönelik Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinin desteklenmesi için yurtdışından alınan patentlere ilişkin katlanılan giderlerin de teşvik kapsamında değerlendirilmesi önerilmektedir.**

Yukarıdaki açıklamalara dayanak teşkil eden Sanayi Araştırma Teknoloji Geliştirme ve Yenilik Projeleri Destekleme Programı Uygulama Esasları'nda yer alan ilgili düzenlemeye aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

Sanayi Araştırma Teknoloji Geliştirme ve Yenilik Projeleri destekleme Programı Uygulama Esasları (Md. 13/1-e)
--

Desteklenen gider kalemleri

[Türk Patent Enstitüsü'nden](#) alınacak ulusal patent tescili, faydalı model tescili ve endüstriyel tasarım tescili ile ilgili giderler. Ancak bu çerçevede destek kapsamına alınacak danışmanlık (patent vekillik hizmeti) giderleri, Türk Patent Enstitüsü'ne ödenecek tescil giderlerinin 3 katı ile sınırlıdır.

1.7.8. Seyahat giderlerine getirilen kısıtlamalar:

Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu tarafından 26.10.2009 tarihli yapılan duyuruda seyahat ve konaklama giderlerine ilişkin yeni düzenlemeler mevcuttur. Yeni düzenlemeye göre konaklama giderlerinde yurtiçi 100 TL ve yurtdışı 150 USD' ye kadar olan harcama kalemleri destek programı kapsamında kabul edilmektedir. Bahsi geçen yeni uygulama seyahat harcamalarına ilişkin sağlanan deteklerde kesinti ve kayba yol açacağından seyahat harcamalarına ilişkin sınırlamaların kaldırılması gerektiği düşünülmektedir.

Sanayi Ar-Ge Projeleri Destekleme Programı Mali Rapor Hazırlama Kılavuzu Madde: 9

Proje personeline ait proje kapsamındaki seyahat giderleri; uçak, tren, otobüs, gemi ile yapılan şehirlerarası ve uluslararası ekonomi sınıfı ulaşım giderleri desteklenir. Konaklama giderlerinin günlük en fazla yurtiçi 100 TL, yurtdışı 150 ABD Doları'na kadar olan kısmı destek kapsamına alınır.

1.7.9. Ödemesi proje dönemi içinde yapılmayan harcamaların nakit destek kapsamında değerlendirilmemesi:

Sanayi Araştırma Teknoloji Geliştirme ve Yenilik Projeleri Destekleme Programı Uygulama Esasları'nda yapılan açıklamalara göre, destek kapsamında yapılan harcamalar, gider belgelerinin projenin son döneminde düzenlenmiş ve harcamaya ilişkin ödemenin projenin bitiş tarihini takip eden dönem içinde yapılmış olması durumunda nakit destek kapsamında desteklenmektedir. Ancak ticari ilişkiler gereği firmalar uzun dönemli taksitli ödeme anlaşmaları yapabilmektedir. **Dolayısıyla muvazaadan ari harcamaların projenin herhangi bir dönemine ait olması durumunda ödenip ödenmediğine bakılmaksızın nakit destek kapsamında değerlendirilmesine ilişkin gereken düzenlemelerin yapılması gereklidir.**

Yukarıdaki açıklamalara dayanak teşkil eden Sanayi Araştırma Teknoloji Geliştirme ve Yenilik Projeleri Destekleme Programı Uygulama Esasları'nda yer alan ilgili düzenlemeye aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

Sanayi Araştırma Teknoloji Geliştirme ve Yenilik Projeleri destekleme Programı Uygulama Esasları (Md. 8-1/a)**Destek süresi**

Harcama ve gider belgelerinin projenin son döneminde düzenlenmiş olmak şartıyla, ilgili ödemenin projenin bitiş tarihini takip eden dönem içinde yapılmış olması halinde bu giderler desteklenir. Bu uygulama otuz altı ay süren projelerde de, bitiş tarihi dönem sonuna gelmese dahi geçerlidir.

1.7.10. Projenin durdurulması durumunda nakit destek kapsamında değerlendirilmemesi:

Sanayi Araştırma Teknoloji Geliştirme ve Yenilik Projeleri Destekleme Programı Uygulama Esasları'nda yapılan açıklamalara göre nakit destek kapsamında desteklenen projelerin destek süreci geçici olarak durdurulamamaktadır. Söz konusu yeni uygulama, bir projenin destek süresi içinde durdurulmasını tümü ile engellemektedir. Bir projede “durdurma” eylemi çeşitli teknik nedenler ile (istenilen cihazın geç gelmesi ya da laboratuvar olanaklarının yetişmemesi, kriz ortamı gibi) olabilmektedir. Teknik nedenler yada ekonomik şartlar gereği mecburen verilen aralar nedeniyle nakit destekten yararlanılamayacak olması firmaları zor durumda bırakmaktadır. **Bu kapsamda, söz konusu aranın geçici olarak en fazla 1 yıl sürmesi durumunda projenin yeniden destek kapsamında değerlendirilmesi, geçici durdurmanın başlatıldığı tarihten önce projeye ilişkin gerçekleştirilmiş harcamaların da destek kapsamına alınması önerilmektedir.**

Yukarıda açıklamalara dayanak teşkil eden Sanayi Araştırma Teknoloji Geliştirme ve Yenilik Projeleri Destekleme Programı Uygulama Esasları'nda eski ve yeni uygulamaya ilişkin yer alan ilgili düzenlemelere aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

**Sanayi Araştırma Teknoloji Geliştirme ve Yenilik Projeleri destekleme Programı Uygulama Esasları-
Proje başlama ve destek başlangıç tarihi Md. 20/1-a**

Eski Uygulama

Bu program kapsamında desteklenen, ancak yürütülmesi bir süre için mümkün olmayan projeler için destek süreci, TÜBİTAK'ın alacağı karar ile söz konusu halin olduğu tarihten itibaren en fazla bir yıl süreyle geçici olarak durdurulabilir. Geçici durdurma süresi içindeki proje faaliyetleri için destekleme yapılmaz. Geçici durdurmanın başlatıldığı tarihten önce projeye ilişkin gerçekleştirilmiş harcama ve giderlere yönelik işlemlere TÜBİTAK tarafından devam edilir.

Yeni Uygulama

Bu Uygulama Esasları kapsamında desteklenen projelerin destek süreci, geçici olarak durdurulamaz. Projelerin yürütülmesine engel durumların oluşması halinde bu Uygulama Esaslarının 61* inci, 71** inci, 72*** nci veya diğer ilgili maddelerin hükümleri çerçevesinde değerlendirme yapılır.

*Md. 61 - Tamamlanmayan projelerin destek sürecinin sonlandırılması

**Md. 71 - AGY300 formunun sunulmaması

***Md. 72 - Projenin amacına uygun yürütülmemesi

1.7.11. Personel maliyetlerinin nakit destek kapsamında değerlendirilmemesi:

Sanayi Araştırma Teknoloji Geliştirme ve Yenilik Projeleri Destekleme Programı Uygulama Esasları'nın "desteklenen gider kalemleri" başlıklı 13. maddesinde "personel giderleri" hakkında düzenlemeler yapılmıştır. Söz konusu maddede, destek kapsamına alınacak proje personel ücretlerine, asgari ücretin katlarını esas alan sınırlamalar getirilmiştir. Buna göre, proje personelinin desteklemeye esas harcama kapsamına alınacak "ortalama aylık maliyeti" olarak, personelin proje başvuru tarihinden önceki kuruluştaki çalıştığı en fazla son 6 aya ait brüt ücretleri, SGK işveren payları, SGK işsizlik işveren payları toplanıp çalışılan ay sayısına bölünerek bulunan tutar dikkate alınmaktadır. Söz konusu sınırlamalar aşağıda maddeler halinde yer almaktadır:

- 1) Doktora derecesine sahip personel: brüt asgari ücretin en fazla 12 katı,
- 2) Lisans mezunu personel: lisans mezuniyet tarihinden itibaren başvuru tarihine kadar geçen süre 48 aydan fazla olan proje personeline brüt asgari ücretin en fazla 10 katı, 48 aydan az olan personele en fazla 6 katı,
- 3) Ön lisans mezunu personel: brüt asgari ücretin en fazla 4 katı,
- 4) Lise ve altı eğitimli personel: Brüt asgari ücretin en fazla 3 katı,
- 5) 5746 sayılı Kanun hükümlerince sigorta primi işveren hissesinin yarısı oranında destek sağlanmasından dolayı, sigorta primi işveren hissesinin yarısına karşılık gelen gider, personel maliyetine eklenmez ve desteklenmez.

1501 Sayılı Uygulama Esasları kapsamında yapılan son düzenleme ile nakit destek kapsamında değerlendirilen personel maliyetleri önemli ölçüde sınırlandırılmıştır. Bu kapsamda, destek kapsamına alınacak proje personel ücretlerine, asgari ücretlerin katlarını esas alan sınırlamalar getirilmiştir. Bununla birlikte, şirketlerin üretim hacmine ve şirkette çalışan araştırmacı personelin yetkinlik seviyelerine ve deneyimlerine göre ödenen ücretler bu sınırlamaların üstünde olabilmektedir. **Ar-Ge faaliyetinde bulunan şirketlerin finansal olarak daha yüksek tutarlarda desteklenmesinin firmalar bünyesinde gerçekleştirilecek Ar-Ge faaliyetlerine ivme kazandıracağı göz önüne alındığında söz konusu katsayıların artırılmasının ve çalışan sayısı, firma büyüklüğü, Ar-Ge projelerinin bütçeleri göz önüne alınarak farklı kriterlere göre sınırlamaların tekrar belirlenmesinin firmalar açısından daha sağlıklı sonuçlar doğuracağı düşünülmektedir.**

Yukarıda yer alan açıklamalara dayanak teşkil eden Sanayi Araştırma Teknoloji Geliştirme ve Yenilik Projeleri Destekleme Programı Uygulama Esasları'nda yer alan ilgili düzenlemeye aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

Sanayi Araştırma Teknoloji Geliştirme ve Yenilik Projeleri destekleme Programı Uygulama Esasları (Md. 13/1-a)
<p>a) Personel giderleri,</p> <p>1) Projede görevli personel giderleri;</p> <p>1.1.) Proje personelinin proje destek süresince desteklemeye esas harcama kapsamına alınacak “ortalama aylık maliyeti” olarak, personelin proje başvuru tarihinden önceki kuruluşta çalıştığı en fazla son altı aya ait, brüt ücretleri, SGK işveren payları, SGK işsizlik işveren payları, varsa ikramiyeleri toplanarak çalışılan ay sayısına bölünerek bulunan tutar alınır. Proje personelinin proje destek süresince desteklemeye esas harcama kapsamına alınacak “ortalama aylık maliyeti”ne aşağıdaki sınırlamalar uygulanır;</p> <p>1.1.1.) Proje konusu uzmanlık alanlarının herhangi birisinde doktora derecesine sahip proje personeline proje başvuru tarihinde geçerli olan brüt asgari ücretin en fazla 12 katı,</p> <p>1.1.2.) En az lisans mezunu proje personeline, lisans mezuniyet tarihinden itibaren proje başvuru tarihine kadar geçen süre 48 aydan fazla olan proje personeline proje başvuru tarihinde geçerli olan brüt asgari ücretin en fazla 10 katı, 48 aydan az olan proje personeline en fazla 6 katı,</p> <p>1.1.3.) Ön lisans mezunu olan proje personeline, proje başvuru tarihinde geçerli olan brüt asgari ücretin en fazla 4 katı,</p> <p>1.1.4.) Lise ve altı eğitim düzeyine sahip proje personeline proje başvuru tarihinde geçerli olan brüt asgari ücretin en fazla 3 katı ile sınırlama uygulanır.</p> <p>1.1.5.) Proje personelinin “ortalama aylık maliyeti”nin alınmadığı durumlarda, personelin eğitim durumu dikkate alınarak bu maddenin birinci fıkrasının a bendinin 1.1. alt bendindeki sınırlamalar uygulanır.</p> <p>1.1.6.) Proje personelinin “ortalama aylık maliyeti”nin bu maddenin birinci fıkrasının a bendinin 1.1. alt bendindeki sınırlamaların altında olduğu durumlarda, beyan edilen personel maliyeti, proje destek süresince desteklemeye esas harcama kapsamına alınır.</p> <p>1.1.7.) 1/4/2008 tarihinden itibaren TÜBİTAK tarafından desteklenen projelerde 28/2/2008 tarihli ve 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun hükümleri uyarınca sigorta primi işveren hissesinin yarısı oranında destek sağlanmasından dolayı, sigorta primi işveren hissesinin yarısına karşılık gelen gider, proje personel maliyetine dahil edilmez, TÜBİTAK’a beyan edilmez ve desteklenmez.</p>

1.7.12. Prim ödemelerine ilişkin sınırlamalar:

Araştırma geliştirme projelerinin desteklenmesine ilişkin olarak TÜBİTAK tarafından yayımlanan “Sanayi Araştırma Teknoloji Geliştirme ve Yenilik Projeleri Destekleme Programı Uygulama Esasları”nda “huzur hakkı, brüt ücretin yanında teşvik, motivasyon, vb. prim giderleri”nin destek kapsamı dışında tutulacağı belirtilmektedir. Bilindiği üzere, Gelir Vergisi Kanunu’nun 61. maddesinde ücret tanımı yapılarak, ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunmasının onun mahiyetini değiştirmeyeceği belirtilmektedir.

Şirket uygulamalarında personele ödenen primler genel olarak başarıya endeksli ve verimliliği artırmaya yönelik olup, yukarıda belirtildiği üzere, Gelir Vergisi Kanunu’nda ücretin bir unsuru olarak sayılmaktadır. TÜBİTAK nakit destek programlarında personele ödenen ikramiyeler destek kapsamında tutulurken, “Sanayi Araştırma Teknoloji Geliştirme ve Yenilik Projeleri Destekleme Programı Uygulama Esasları”nda “huzur hakkı, brüt ücretin yanında teşvik, motivasyon, vb. prim giderleri”nin destek kapsamı dışında tutulması uygulamada bazı çelişkilere neden olmaktadır.

Mükelleflerin insan kaynakları genel politikaları ile uyumlu olan (ücretin bir unsuru olarak tanımlanan) prim ödemelerinin, uluslararası destek programlarında olduğu gibi TÜBİTAK nakit destek programları kapsamında değerlendirilmesi, firmalar ve Ar-Ge personeli nezdinde başarıyı ve verimliliği destekleyecek bir uygulama olacaktır.

Yukarıdaki açıklamalara dayanak teşkil eden Sanayi Araştırma Teknoloji Geliştirme ve Yenilik Projeleri Destekleme Programı Uygulama Esasları'nda yer alan ilgili düzenlemeye aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

Sanayi Araştırma Teknoloji Geliştirme ve Yenilik Projeleri destekleme Programına Uygulama Esasları (Md. 16/g)
Proje ile ilgili olmayan giderler desteklenmemekle birlikte aşağıda belirtilen giderler de destek kapsamı dışındadır; ... g) huzur hakkı, brüt ücretin yanında tesvik, motivasyon, vb. prim giderleri.

1.7.13. Kamu kurum veya kuruluşlarına taahhüt edilen ürünün geliştirmesi için yapılan Ar-Ge projelerinin destek kapsamı dışında tutulması:

01.02.2009 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren “Sanayi Araştırma Teknoloji Geliştirme ve Yenilik Projeleri Destekleme Programı Uygulama Esaslarında Değişiklik Yapılmasına Dair Uygulama Esasları”nda “proje başlangıç tarihi itibarıyla, proje çıktılarının bir kamu kurum veya kuruluşuna bedeli karşılığında taahhüt edilmiş olması halinde proje önerisinin değerlendirilmeyeceği”, “desteklenen projede geliştirilmesi hedeflenen çıktılarının tamamının veya bir kısmının kamu kurum veya kuruluşuna bedeli karşılığında taahhüt edilmiş olması halinde destek sürecinin sonlandırılacağı” belirtilmektedir.

Yukarıda bahsi geçen düzenlemeler uluslararası firmaların Türkiye’de yatırım yapmış, fabrika ve Ar-Ge birimleri oluşturmuş olmalarını kamu ihaleleri esnasında bir avantaj olmaktan çıkarmakta olup, bunun sonucunda ülkemizde kamu ihalesine girecek olan uluslararası firmalar, Ar-Ge projesi gerçekleştirmekten ötürü elde edecekleri maddi avantajı kaybetmektedirler. Buna karşılık, ihaleye kendi ülkelerinden destek alarak giren firmalar, rekabette üstünlük elde etmektedirler.

Mükerrer destek olmaması kaydıyla, proje başlangıç tarihi itibarıyla ya da proje devam ederken çıktıları kamu kurum veya kuruluşlarına taahhüt edilen projelere ilişkin uygulamanın, değişiklik öncesindeki gibi söz konusu projelerin desteklenmesi yönünde olması yukarıda belirtilen sorunlara çözüm getirecektir.

Yukarıda yer alan açıklamalara dayanak teşkil eden Sanayi Araştırma Teknoloji Geliştirme ve Yenilik Projeleri Destekleme Programı Uygulama Esasları'nda yer alan ilgili düzenlemeye aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

Sanayi Araştırma Teknoloji Geliştirme ve Yenilik Projeleri destekleme Programına Uygulama Esasları (Md. 11/5-6)
Madde 11/(5): Proje önerisinde geliştirilmesi hedeflenen çıktılarının (teknoloji, ürün, süreç, modül, yöntem, yazılım, veri, rapor vb.) tamamının veya bir kısmının proje başlangıç tarihi itibarıyla bir kamu kurum veya kuruluşuna bedeli karşılığında taahhüt edilmiş olması halinde proje önerisi değerlendirmeye alınmaz. Madde 11/(6): TÜBİTAK tarafından destek kararı verilen projede geliştirilmesi hedeflenen çıktılarının (teknoloji, ürün, süreç, modül, yöntem, yazılım, veri, rapor vb.) tamamının veya bir kısmının bir kamu

kurum veya kuruluşuna bedeli karşılığında taahhüt edilmesi halinde, destek kararında belirtilen proje başlama tarihi ile işin verildiği tarih (ihale kararının onaylandığı veya ihalesiz alımlarda siparişin / işe başlama talimatının verildiği tarih) arasındaki faaliyetler destek kapsamında değerlendirilir. İlgili kamu kurum kuruluşu tarafından işin verildiği tarih itibarıyla bu Uygulama Esaslarının 74 üncü maddesi hükümleri uygulanarak proje yürürlükten kaldırılır.

1.8. Ar-Ge projeleri için KOBİ'lere sağlanabilecek ilave destekler:

Ar-Ge kavramı nispeten küçük ölçekli olan KOBİ'ler ile Ar-Ge merkezi kurabilecek kapasitede olan sanayi işletmeleri için farklı anlamlar taşımaktadır. Ar-Ge merkezi kurabilecek kapasitede olan sanayi işletmeleri esasen araştırma, geliştirme faaliyetleri konusunda deneyimli, bilgi ve teknolojiye sahip yerli ve yabancı diğer firmalarla ortak çalışma kültürüne sahiptir. KOBİ'ler için bilgi ve teknolojiye sahip yerli ve yabancı diğer firmalarla ortak çalışma ve teknoloji transferi kültürünün oluşması amacıyla, KOBİ'ler tarafından yerli ve yabancı firmaların ortaklığı ile yürütülecek Ar-Ge projeleri için ilave destek unsurları oluşturulmalıdır.

2. AR-GE – BAŞARILI ÜLKE UYGULAMALARI

Günümüzde dünya pazarında yer alan firma stratejileri, Ar-Ge faaliyetlerinin sürdürülmesine bağlı olarak, yeni teknolojilerin kullanımı ve uygulanması esası üzerine oluşturulmaktadır. Gelişmiş ülkelerde uygulanan destekler özet olarak görüş belgesinin izleyen bölümlerinde yer almaktadır.

Başarılı ülke uygulamaları incelendiğinde küçük ve orta ölçekli sanayilerde Ar-Ge projelerini arttırmak ve desteklemek için Belçika, İngiltere, Norveç, Fransa ve Polonya’da Ar-Ge harcamalarına tanınan vergi indirim oranı diğer ülkelere göre artış göstermektedir.

Diğer taraftan Belçika ve Lüksemburg örneklerinde görüleceği üzere Ar-Ge faaliyeti sonucu ortaya çıkan gayri maddi hak niteliğindeki ürünlerin satışından doğan kazançların %80’i kurumlar vergisinden istisna tutulmuştur.

Belirli bölgelerde Ar-Ge faaliyeti gösteren kuruluşlara Fransa ve İtalya ülkelerinde bölgesel teşvikler sağlanmaktadır.

Ar-Ge harcamaları ve indirim sonrası mali zarar ortaya çıkması durumunda bu zarar; İngiltere’de grup şirketleri tarafından kullanılabilir veya İngiltere ve Fransa ülkelerinde nakit olarak iade konusu yapılabilmektedir.

Hollanda’da kurum bünyesinde geliştirilen patentli maddi olmayan varlıkların lisans gelirlerine indirimli kurumlar vergisi uygulaması getirilmiştir.

Ayrıca AB ülkelerinde aşağıda belirtilen değişik mekanizmalar ile farklı Ar-Ge destekleri de sağlanmaktadır. Bu mekanizmalar başlıca şöyle sıralanabilir:

- Bölgesel ARGE destekleri
- Yerel Yönetimlerin verdiği ARGE destekleri
- PPP (Public-Private Partnerships) Projeleri
- Yerel ve bölgesel vergi indirimi
- Ulusal Proje bazında teşvikler
- AB Çerçeve programları kapsamında nakit destekler
- GÜDÜMLÜ proje ve konu bazında teşvikler
- Erken teknoloji için pazar yaratma destekleri
- Ar-Ge alt yapı yatırım destekleri
- Daha kapsamlı, Ar-Ge için kullanılan, bina, arsa, indirek harcama gibi maliyetleri de içine alan destekler

Aşağıda ülke bazında yapılan açıklamalar daha detaylı ve kapsamlı incelenerek, ülkemizde henüz söz konusu olmayan destek ve teşvik unsurlarının hızlı bir şekilde devreye alınması, ülkemizdeki Ar-Ge faaliyetlerinin geliştirilmesine ve Türkiye’nin 2013 hedefi olarak koyduğu Ar-Ge harcamalarının GSYİH içindeki payının %2 ve özel sektör payının %60’a mertebelerine ulaşmasına yardımcı olacak ve Türkiye diğer ülkelerle kıyaslandığında Ar-Ge faaliyetleri için daha cazip hale gelecektir.

2.1. İtalya:

2007-2009 yılları arasında geçerli olmak üzere Ar-Ge harcamalarının %10'u kurumlar vergisi matrahından indirim konusu yapılabilmektedir. İndirim oranı, Ar-Ge faaliyetinin bir üniversite veya kamu araştırma enstitüsü ile birlikte yapılması durumunda %15 olarak uygulanmakta iken bu oran 1 Ocak 2008 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere % 40'a çıkarılmıştır. Yararlanılacak indirim tutarının hesabında nitelikli Ar-Ge harcamaları yıllık 50 milyon Euro (24 Aralık 2007 tarihinde yapılan değişiklik öncesi 15 milyon Euro)'yu aşamaz.

Diğer taraftan İtalya'da kalkınmada öncelikli bölgelerde (Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardunya ve Sicilya) faaliyette bulunan şirketler için belirli faaliyet konularına yönelik olarak 2007 yılından 2013 yılına kadar yapacakları yeni iş imkanlarına yönelik yatırımlarıyla ilgili iktisadi kıymet harcamalarına istinaden (örneğin, fabrika, makine, ekipman ile yeni teknoloji ya da yeni üretim sistemleriyle ilgili yazılım ve patent alımları) indirim hakkı tanınmaktadır.

1997 yılından itibaren getirilen IRAP, bireysel girişim, ortaklık ve şirketlerin, iş faaliyetlerinden oluşan üretimin net değeri üzerinden alınan bölgesel bir vergidir. Sözü edilen yasama kararının 16. maddesine göre, vergi, hasılat ve maliyet arasındaki fark üzerinden; ücret giderleri, faiz giderleri ve olağandışı gider ve gelirler hariç tutularak üretimin net değeri üzerinden, %3.9 gibi bir oran uygulanarak hesaplanır, söz konusu oran bölgelere göre farklılık gösterebilir.

İtalyan hükümetinin getirdiği Ar-Ge faaliyetine yönelik bölgesel teşvikler ile şirketleri Ar-Ge faaliyetlerinde etkin rol oynamaya teşvik etmek amacıyla Ar-Ge faaliyetlerinde istihdam edilen personel nedeniyle katlanılan maliyetlerin (ortak Ar-Ge projelerini icra etmek üzere kurulmuş konsorsiyum personelininki de dahil olmak üzere,) yukarıda belirtilen IRAP matrahından düşülmesine izin verilmektedir.

İtalya'da ayrıca 31.12.2013'e kadar geçerli olmak üzere Ar-Ge personelinin istihdamına yönelik teşvikler de söz konusu olup, yabancı öğretmenler ya da araştırmacılardan; üniversite mezunu, kalıcı olarak yurtdışında mukim olan ve yurtdışında en az 2 yıl Ar-Ge aktivitesinde bulunmuş, İtalya'ya Ar-Ge aktiviteleri yürütmek için gelmiş, İtalyan vergi mukimi olan Ar-Ge personelinin elde ettiği gelirin iki yıl boyunca sadece %10'u vergiye tabidir.

2.2. Polonya:

Polonya'da yeni rejim kapsamında 1 Ocak 2001 tarihinden sonra ruhsat alan firmaların, belirli bölgelerde yapmış oldukları yatırım tutarlarının belirli bir kısmı kadar nakit destek alabilmeleri mümkün kılınmıştır. Bölgede yapılan asgari yatırım tutarı 100.000 Euro

olmalıdır. Desteklenen tutar yapılan uygun görülen harcamaların %50'si kadardır. Bu oran Krakov Teknoloji Park'ında %40 olarak uygulanmaktadır.

KOBİ'ler için bu oran %65 olarak (Krakov Teknoloji Park'ında %55) uygulanmaktadır. Buna ilave olarak, Ar-Ge faaliyetleri sonucunda oluşan varlık amortisman süresi 36 aydan 12 aya indirilebilir.

Diğer taraftan yenilikçi aktiviteler için getirilen destekler de söz konusu olup, girişimcilere, teknolojik bilgi olarak tanımlanabilecek ve global olarak 5 yıldan fazla uygulanmamış olan yeni teknolojilerin alımında katlandıkları harcamaları (harcamaların %50'sini (rekabet öncesi araştırmalarda %25'ini) aşamayacak şekilde) vergi matrahlarından indirim imkanı verilmiştir.

Polonya’da vergisel düzenlemeler çerçevesinde Ar-Ge merkezi statüsünü elde eden girişimciler, Ar-Ge faaliyetleri ile ilgili olarak gayrimenkul, orman ya da tarım vergisi muafiyetinden yararlanabilirler. Ar-Ge merkezlerinde aylık gelirin %20’si fon olarak ayrılabilir ve kurumlar vergisinde indirim olarak dikkate alınabilir. Söz konusu fonu sağlayabilmek için Ar-Ge harcamalarını karşılayacak kaynakların yeterli olması gerekmektedir. Diğer taraftan Ar-Ge merkezlerinde fon yaratılması olasılığına (yeni teknolojiler nedeniyle katlanılan indirilebilecek maliyetlerden doğan çifte vergi avantajı) ve yenilikçi şirketlere mal ve hizmet satın alımlarında katlandıkları KDV’yi indirebilmelerine olanak sağlayan bilimsel ve araştırma hizmetleri için %22’lik KDV oranı uygulaması getirilmiştir.

Yeni teknoloji yatırımlarına yönelik alımları artırmak ve yatırımları geliştirmek amacıyla 2 milyon Euro’ya kadar kredi sağlanmakta olup, belli şartlar çerçevesinde kredinin geri ödenmesine ilişkin esneklik sağlanmaktadır.

Polonya’da Ar-Ge faaliyetlerine yönelik yatırım projeleri için nakit yardımlar şeklinde destekler söz konusu olup, destek, temel olarak yapılan yatırım harcamalarının belirli bir oranının nakit olarak yeniden finansmanı şeklinde yapılmaktadır. Nakit yardımın tutarı, projenin lokasyonu ve girişimin büyüklüğü kadar projenin türüne de bağlıdır ve maksimum olarak katlanılan nitelikli Ar-Ge harcamalarının %15-%70’i kadardır.

Polonya’da sağlanan teşvik türleri ve destek unsurlarına ilişkin özet tablo aşağıda yer almaktadır.

	Teşvikin Türü	Teşvikin maksimum düzeyi	Teşvikin şekli	Yorumlar
1	Özel Ekonomik Bölgeler (ÖEB) ÖEB Yönetimi/ Ekonomi Bakanlığı	Yatırım harcamalarının %30-%70’i ya da 2 yıllık istihdam maliyetleri (Girişimin büyüklüğü ve yatırımın lokasyonuna bağlı olarak)	Kurumlar Vergisi İstisnası	İzin için başvuruda ekstra aksiyon gereklidir. ÖEB’nin alanını genişletmek için prosedür 4-5 ayı bulabilir.
2	Çok-yıllı programlar Bakanlar Kurulu/Ekonomi Bakanlığı/PALiZ	Yatırım harcamalarının maksimum %30’u ya da 2-yıllık istihdam maliyetleri. Yatırım ÖEB dahilinde gerçekleştirilirse maksimum %15	Maksimum 5 yıl olmak üzere yıllık yapılan nakit yardımlar	Yatırımın ilk aşamalarında Ekonomi Bakanlığı ve PALiZ ile bireysel müzakere gereklidir (Kıdemli yönetimin olaya dahil edilmesi tavsiye edilir).
3	OP Yenilikçi Ekonomi 2007-2013 Polonya Girişim Gelişim Ajansı	Yatırım harcamalarının %15-%70’i (Projenin tipi, girişimin boyutu ve yatırımın lokasyonuna bağlı olarak) Genel eğitim projeleri: %60 büyük, %70 orta ve %80 küçük ölçekler Spesyalist eğitim projeleri: %25 büyük, %35 orta ve %45 küçük ölçekler	Nakit yardımlar	Başvuru sürecinin izlenmesi gerekmektedir. Başvuru, bir değerlendirme/ derecelendirme prosedüründen geçer ve diğer başvurularla yarışır.
4	OP Beşeri Sermaye 2007-2013 Polonya Girişim Gelişim Ajansı			

5	Gayrimenkul vergi muafiyeti Yatırımın lokasyonundaki ilgili komün	Yatırım harcamalarının %30-%70'i (girişimin büyüklüğü ve yatırımın lokasyonuna bağlı olarak)	Gayrimenkul vergi muafiyeti	Komünler konseyinin özel kararı gereklidir.
6	Yeni teknolojilerin alımında katlanılan masrafların vergi matrahından indirilebilmesi	Yenilikçi teknolojiler nedeniyle katlanılan masrafların maksimum %50'si	KV indirimi	Yeni teknolojiden kasıt, global olarak 5 yıldan fazla bilinip uygulanıyor olmayan teknolojik bilgidir.
7	AR-GE Merkezlerini lokal vergilerden muaf tutmak	Resmi limit bulunmamaktadır.	Yerel vergiler indirimi	AR-GE merkezi statüsünün elde edilmesi gerekmektedir.

2.3. Avusturya:

Araştırma ve deneysel geliştirme harcamalarının kurumlar vergisinden indirimine müsaade edilmektedir.

Genel yönetim, dağıtım ve sabit kıymet giderleri bu desteğin kapsamı dışındadır.

Patent kanunu kapsamında korunanlar hariç olmak üzere ilgili araştırma/geliştirme faaliyetinin Avusturya ekonomisine faydalı olduğunun Ekonomik İşler Bakanlığı tarafından onaylanması gerekmektedir.

İndirim oranı %25 olup, son 3 yılın Ar-Ge harcamalarının ortalamasının üzerinde kalan harcamalar %35 oranında indirim konusu yapılmaktadır.

2007 yılından sonra Ar-Ge ödemelerinin diğer AB üyesi ülkelerde mukim şirket ve işyerlerine yapılması durumunda da bu ödemeler destek kapsamında değerlendirilmiştir.

2.4. Belçika:

Ar-Ge harcamaları kurumlar vergisi matrahından %33.99 oranında (Kurumlar vergisi ve fon payı toplamı kadar) indirim konusu yapılabilmektedir.

KOBİ'ler için bu oran %35.54'e kadar çıkabilmektedir.

İndirim oranı yeni iktisap edilen veya üretilen maddi ve maddi olmayan duran varlıkların alım değeri üzerinden hesaplanmaktadır.

Yukarıda belirtilen indirime ilaveten bilimsel araştırmada çalışan her personel için şirketler her yıl kurumlar vergisi matrahından 13,250 Euro'luk bir tutarı indirim konusu yapabilmektedirler.

2.5. Çek Cumhuriyeti:

Ar-Ge harcamaları kurumlar vergisi matrahından %100 oranında indirim konusu yapılabilmektedir.

İlgili yılda indirim konusu yapılamayan tutar izleyen 3 hesap dönemi boyunca taşınabilmektedir.

Royalti, hizmet (sertifika maliyetleri hariç) ve maddi olmayan duran varlık alımları için yapılan ödemeler indirim konusu yapılamaz.

2.6. Yunanistan:

Ar-Ge harcamaları doğrudan gider olarak dikkate alınabilmektedir.

Sabit kıymet niteliğindeki Ar-Ge harcamaları 3 yıl içinde amortismanına tabi tutulabilmektedir.

Önceki 2 hesap dönemi ortalamasını aşan Ar-Ge harcamaları için %50 ilave indirim imkanı bulunmaktadır.

2.7. Fransa:

KOBİ niteliğinde ve girişimci olarak nitelendirilen yenilikçi firmalara ilk 3 yıl için kurumlar vergisinden tam istisna ve izleyen 2 yıl için %50 oranında istisna tanınmıştır. Bu kapsamdaki firmalara ayrıca diğer benzeri vergiler ve sosyal sigorta primleri için de istisnalar getirilmiştir.

Ayrıca Ar-Ge faaliyetlerine ilişkin 100 milyon Euro'ya kadar %30 ve aşan kısmı için %5 oranında uygulanmak üzere Ar-Ge indirimi mekanizması mevcuttur. İlk 2 yıl için ise indirim oranı daha yüksek olup, sırası ile %50 ve %40 olarak uygulanmaktadır.

2008 yılından itibaren indirim tutarına uygulanan maksimum tutar kaldırılmıştır.

Kazancın yetersiz olması nedeni ile izleyen yıllara taşınan Ar-Ge indirimi 3 yıl için taşınabilmekte 3. yılın sonunda halen kullanılmamış indirim tutarı iade konusu olabilmektedir.

Özellikle rekabetin geliştirilmesi için kurulan firmaların yer aldığı Ar-Ge bölgelerinde ilk 3 yıl için tam kurumlar vergisi istisnası ve izleyen 2 yıl için %50 oranında istisna tanınmıştır. Ayrıca bu bölgelerde faaliyet gösteren yenilikçi firmalar ilk 5 yıl için yerel işletme vergisinden muaf tutulmuştur.

2.8. İngiltere:

Ar-Ge harcamaları oluştuğu dönemde gider olarak dikkate alınabilmektedir.

Ar-Ge harcamalarında indirim oranı büyük ölçekli şirketler için %130 olarak, özel olarak aşı geliştiren büyük ölçekli şirketler için ise %140 oranında uygulanmaktadır.

KOBİ'ler için bu oran %175 olarak uygulanmaktadır. İndirim sonrası mali zarar ortaya çıkması durumunda bu zarar; konsolidasyon yolu ile diğer grup şirketleri tarafından kullanılabilir, ileriye doğru taşınabilir veya %14'ü oranında nakit olarak iade konusu yapılabilir.

2.9. Macaristan:

Ar-Ge harcamaları doğrudan gider olarak dikkate alınabilmekte veya aktifleştirilmiş ise amortisman yolu ile itfa edilebilmektedir.

Yüksek Eğitim Kurumu veya Macaristan Bilim Akademisi tarafından kurulan bir araştırma kurumu ile birlikte ortak olarak yapılan temel araştırma, uygulamalı araştırma ve deneysel geliştirme harcamaları için ilave olarak (bir kez daha) kurumlar vergisinden indirim imkanı tanınmıştır.

Ancak yukarıda bahsedilen ortak projelerde indirim miktarı yıllık 50 milyon Macar Florin'ini aşamaz.

Ayrıca, temel araştırma, uygulamalı araştırma ve deneysel geliştirme faaliyetlerinde doğrudan istigal eden personelin ücret giderlerinin %10'u oranında indirim konusu yapılabilen, yazılım geliştirme faaliyetlerinde bulunan şirketlerde ise bu iş ile uğraşan personel için izleyen 3 yılda eşit miktarlarda bu indirimden yararlanılabilmek hakkı tanınmaktadır.

2.10. İrlanda:

İrlanda'daki Ar-Ge faaliyetlerinin gelişimi Silikon Vadisi gibi dünyadaki benzerlerini örnek alarak kurulan teknoloji parklarına dayanmaktadır. 1950'lerden beri İrlanda ekonomisi ve endüstrisi çokuluslu şirketleri cezbetmek gibi önemli bir modernleşme sürecinden geçmektedir.

Uzun süredir ihraç edilen mallardan elde edilen karlar için vergi muafiyeti ve ihraç mallarının üretiminde kullanılan bina ve sabit kıymet yatırımları için devlet teşvikleri uygulanan ülkede, bu durum Avrupa Birliği'ne üyelik ile değişmiş olsa da Avrupa'daki diğer ülkelere göre kıyasla İrlanda daha cazip durumdadır.

1980'lerde bilişim teknolojilerine ilişkin politikaların temellerini atan İrlanda bu kapsamda tarım ve bilgi iletişim teknolojilerine odaklanmış birçok araştırma merkezi kurmuştur. Ayrıca Ulusal İnovasyon Sistemi'ni güçlendirmek amacıyla teknolojik yatırımlara ve ulusal şirketlere öncelik tanımış, beyin göçünü önlemek içinse bilişim teknolojileri alanında istihdam edilen nitelikli insan gücüne vergi muafiyeti sağlanmıştır.

Ar-Ge harcamaları olarak değerlendirilen harcamalar (bu amaçla kullanılan makine ve tesisat harcamaları dahil) % 20 oranında kurumlar vergisi matrahından indirilebilmekte ve indirim mekanizmasından yararlanmak için toplam harcama tutarının yıllık 50,000 Euro'yu geçmesi gerekmektedir. Kazancın yetersiz olması nedeni ile kullanılamayan Ar-Ge indirimi süresiz olarak izleyen dönemlere taşınabilir.

2.11. Lüksemburg:

01.01.2008 tarihinden itibaren gayri maddi hak (Intellectual Property-IP) niteliğindeki ürünlerin satışından doğan kazançların %80'i kurumlar vergisinden istisnadır. Örnek: Yazılım, patent, ticari marka, isim hakkı, dizayn, model, vb.

İstisnadan sadece net kazançlar yararlanılabilmekte olup, gayri maddi hakların 31.12.2007 tarihinden sonra iktisap edilmesi veya geliştirilmiş olması gerekmektedir.

01.01.2009 tarihinden itibaren IP varlıkları net servet vergisinden de müstesnadır.

2.12. Norveç:

Norveç Araştırma Konseyi tarafından onaylanan projeleri geliştiren KOBİ niteliğindeki firmaların Ar-Ge harcamaları %18-%20 oranlarında indirim konusu yapılmaktadır. İndirimin tutarı 4 Milyon Norveç Kronu ile sınırlandırılmış olup, proje kapsamında alınan hizmetlerin üniversite veya araştırma kurumundan alınması durumunda limit 2 katına çıkmaktadır.

2.13. Hollanda:

Yeni ürünlerin ve üretim süreçlerinin geliştirilmesi amacı ile yapılan Ar-Ge faaliyetlerinde istihdam edilen çalışanların ücret maliyetlerinin % 42'si kurumlar vergisi matrahından indirim konusu yapılabilir.

Ücret toplamının 110.000 Euro'yu aşan kısmı %14 oranında indirimden yararlanır. Yararlanılacak indirim tutarı 8 milyon Euro'yu aşamaz.

Kurum bünyesinde geliştirilen patentli maddi olmayan varlıkların lisans gelirleri %10 oranında indirimli kurumlar vergisine tabiidir. 01.01.2008 tarihinden itibaren bu varlıkların patentinin alınması zorunluluğu kaldırılarak, Ar-Ge sertifikası kapsamında geliştirilen varlıklar içinde bu indirimli orandan yararlanabilme imkanı getirilmiştir.

İndirimli orandan yararlanacak kazanç kısmı toplam geliştirme maliyetlerinin 4 katı olarak sınırlandırılmıştır. Bu sınırı aşan kısım normal orandan vergiye tabi olmakta olup, bu sistem “patent box” olarak adlandırılmaktadır.

2.14. İspanya:

Ar-Ge harcamaları %25 oranında (2008 yılı) indirim konusu yapılmaktadır.

Önceki 2 hesap dönemi ortalama Ar-Ge harcamasını aşan kısım ise %42 oranında indirimden faydalanabilmektedir.

Proje kapsamında alınan sübvansiyonların %65'i toplam Ar-Ge indiriminden mahsup edilmektedir.

Kullanılmayan Ar-Ge indirimi 15 yıl boyunca ileriye doğru taşınabilmektedir.

Ar-Ge faaliyetleri kapsamında çalışan personelin ücret maliyetinin %17'si ile projede kullanılan maddi (gayrimenkul hariç) ve gayri maddi hak iktisaplarının %9'u kadar ilave indirim uygulanır.

Bahsedilen destek unsurlarının azalarak 01.01.2012 tarihinden sonra sona ermesi planlanmaktadır.

2.15. Başarılı diğer ülke uygulamaları:

Tayvan'da yüksek-teknoloji endüstrilerine yabancı yatırımı çekmek, yabancı şirketler ile bağlantıların güçlendirilerek teknolojik ilerlemenin sağlanması, ülkedeki özel sektörü ve Çin'i teşvik ederek bu tarafların Tayvan'daki yüksek-teknoloji endüstrilerinin gelişiminde rol almasını sağlamak için bilim parkları kurulmuştur. Tayvan; endüstri, yarı iletkenler ve biyoteknoloji gibi büyüme potansiyeli olan stratejik sektörlerle odaklanmış, ihracatı destekleyen politikalar doğrultusunda yüksek-teknolojili ürünlerde özellikle elektronik ve petrokimya sektöründe dünya lideri konumuna gelmiştir.

İsrail ekonomisinde yazılım ve elektronik gibi teknoloji yoğun sektörlerdeki büyümenin en önemli nedeni uygulanan ulusal politikalar. Günümüzde devlet yabancı yatırımcılara sürekli vergi muafiyeti, azalmış faiz oranları gibi ek destekler sağlamaktadır. Ar-Ge projelerinde %50'ye varan fon sağlanmaktadır. İsrail, bilişim teknolojileri ve medikal teçhizatta oldukça ileridir.

Hindistan'da düşük maliyetli nitelikli işgücünün olması sebebiyle birçok ülke bu işgücünden faydalanmak için yatırımlarını bu ülkeye kaydırmışlardır. Bunun yanı sıra ülkede Ar-Ge faaliyetlerini desteklemek için %100 oranında vergi indirimi uygulanmakta olup, bu oran özel durumlarda % 125- 150 mertebelerine çıkabilmektedir. Özellikle ilaç sanayi ülkedeki önemli endüstrilerden biridir. Bununla birlikte, yazılım ve IT tabanlı servis endüstrisinin büyümesinde endüstriyel kümelerin ve hükümetin kurduğu endüstri parklarının rolü büyüktür.

Ar-Ge Faaliyetlerine Yönelik Örnek Ülke Uygulamaları					Ek-1
Ülkeler	Kurumlar Vergisi Oranı	İtfa edilebilir veya indirilebilir Ar&Ge harcamaları var mı?	İlave Ar&Ge vergi indirimleri veya krediler/nakit destekler var mı?	Araştırmacılar için Vergi Teşvikleri var mı?	Devlet Ar&Ge Desteği var mı?
1 Belçika	33.99%	evet	evet	evet	evet
2 Avustralya	30%	evet	evet	evet	evet
3 Avusturya	25%	evet	evet	evet	evet
4 Brezilya	34%	evet	evet	evet	evet
5 Bulgaristan	10%	evet	hayır	hayır	hayır
6 Kanada	19.50%	evet	evet	hayır	evet
7 Çin	25%	evet	evet	hayır	hayır
8 Hırvatistan	20%	evet	evet	evet	evet
9 Kıbrıs	10%	evet	hayır	hayır	evet
10 Çek Cumhuriyeti	20%	evet	evet	hayır	evet
11 Danimarka	25%	evet	evet	evet	hayır
12 Estonya	21%	evet	evet	hayır	hayır
13 Finlandiya	26%	evet	hayır	hayır	hayır
14 Fransa	33.33%	evet	evet	evet	evet
15 Almanya	30%	evet	hayır	hayır	evet
16 Yunanistan	25%	evet	evet	hayır	evet
17 Macaristan	16%	evet	evet	evet	evet
18 Hindistan	30%	evet	evet	evet	evet
19 İrlanda	12.50%	evet	evet	evet	evet
20 İsrail	26%	evet	hayır	evet	evet
21 İtalya	31.40%	evet	evet	evet	evet
22 Japonya	30%	evet	evet	hayır	hayır
23 Letonya	15%	evet	evet	hayır	evet
24 Lüksemburg	28.59%	evet	evet	evet	evet
25 Malezya	26%	evet	evet	evet	evet
26 Malta	35%	evet	evet	evet	evet
27 Meksika	28%	evet	evet	hayır	evet
28 Hollanda	25.5%	evet	evet	evet	evet
29 Norveç	28%	evet	evet	hayır	hayır
30 Polonya	19%	evet	evet	evet	evet
31 Portekiz	25%	evet	hayır	evet	evet
32 Romanya	16%	evet	hayır	hayır	hayır
33 Rusya	24%	evet	evet	evet	evet
34 Singapur	18%	evet	evet	evet	evet
35 Slovakya	19%	evet	hayır	evet	evet
36 Slovenya	22%	evet	evet	hayır	evet
37 Güney Afrika	28%	evet	evet	hayır	evet
38 Güney Kore	27.5%	evet	evet	evet	evet
39 İspanya	30%	evet	evet	evet	evet
40 İsveç	33.99%	evet	hayır	evet	hayır
41 İsviçre	12.66% to 24.23%	evet	evet	hayır	evet
42 Tayvan	25%	evet	evet	evet	hayır
43 Türkiye	20%	evet	evet	evet	evet
44 İngiltere	28%	evet	evet	evet	evet
45 Ukrayna	25%	evet	hayır	hayır	hayır
46 ABD	35%	evet	evet	evet	evet

Referans: PricewaterhouseCoopers "Mastering the Intellectual Property Life Cycle"

TÜRK SANAYİCİLERİ VE İŞADAMLARI DERNEĞİ

Meşrutiyet Cad. No:46 Tepebaşı 34420-İstanbul

0212 249 19 29

Bu doküman, TÜSİAD International İnovasyon Seviyeleme Çalışma Grubu ve TÜSİAD Bilgi Toplumu ve Yeni Teknolojiler Komisyonu - Girişimcilik ve Yenilikçilik Çalışma Grubu tarafından hazırlanmıştır.

Tüm hakları saklıdır. Kaynak gösterilerek alıntı yapılabilir.