

BÜLTEN

ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME FAALİYETLERİNİN DESTEKLENMESİ HAKKINDA KANUN

Sayı: 2008/007

Tarih: 15 / 03 / 2008

Değerli müşterimiz,

12.03.2008 tarihli ve 26814 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 28.02.2008 tarihli ve 5746 sayılı Kanun'la, Ar-Ge faaliyetleri için, 01.04.2008 tarihinde yürürlüğe girmek üzere yeni teşvik ve destekler getirildi. Bu Kanun'la yapılan düzenlemeler bültenin konusunu oluşturmaktadır.

1. **Gelir ve Kurumlar Vergisi Ar-Ge İndirimi**
 - 1.1. **Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu Kapsamında Yapılan Harcamalarda Ar-Ge İndirimi**
 - 1.1.1. **İndirim Oranı**
 - 1.1.2. **İndirimden Yararlananlar**
 - 1.1.3. **İndirimden Yararlanma Koşulları**
 - 1.1.4. **Ar-Ge İndirimi Uygulaması Prosedürü**
 - 1.2. **Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Kapsamında Yapılan Harcamalarda Ar-Ge İndirimi**
 - 1.2.1. **İndirim Oranı**
 - 1.2.2. **Ar-Ge İndiriminden Yararlanacaklar**
 - 1.2.3. **Ar-Ge İndirimine Konu Harcamalar**
 - 1.2.4. **Ar-Ge İndirimi Uygulaması Prosedürü**
 - 1.3. **Ar-Ge İndiriminin Sınırı**
2. **Gelir Vergisi Stopajı Teşviki**
 - 2.1. **Sağlanan Teşvik**
 - 2.2. **Teşvik Koşulları**
 - 2.3. **5084 Sayılı Kanun Kapsamında Teşvikten Yararlananlarda Uygulama**
 - 2.4. **Teşvikin Uygulama Şekli**
 - 2.5. **Yürürlük ve Süre**
3. **Sigorta Primi Desteği**
 - 3.1. **Sağlanan Destek**
 - 3.1.1. **5746 Sayılı Kanun'un 3/3. Maddesinde Sayılan İşletme veya Projelerde Çalışan Ar-Ge ve Destek Personeline Sağlanan Destek**
 - 3.1.2. **4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun Geçici 2. Maddesinde Yer Alan Personele Sağlanan Destek**
 - 3.2. **5084 Sayılı Kanun Kapsamında Teşvikten Yararlananlarda Uygulama**
 - 3.3. **Desteğin Uygulama Şekli**
 - 3.4. **Yürürlük ve Süre**
4. **Damga Vergisi İstisnası**
5. **Teknogirişim Sermaye Desteği**
6. **Diğer Konular**
 - 6.1. **Kazancın Tespitinde Dikkate Alınmayacak Destekler**
 - 6.2. **Ar-Ge Harcamalarının Gider Yazılması**
 - 6.3. **Teşvik ve Destek Koşullarının İhlali**

Ar-Ge faaliyetleri için uzun yıllar gelir ve kurumlar vergisinde vergi erteleme teşviki uygulanmıştır. Bu teşvik önce üçer aylık kazançlar üzerinden geçici vergi alınması uygulamasına geçilmesi, daha sonra da enflasyon ve faiz oranlarının önemli ölçüde düşmesine bağlı olarak teşvik edici niteliğini kaybetmiştir. Bu nedenle “Ar-Ge vergi erteleme” uygulaması kaldırılarak yerine daha teşvik edici bir sistemi öngören “Ar-Ge indirimi” getirilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu’nun 89, Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 10/1-a maddesinde düzenlenen Ar-Ge indirimi, yeni yasal düzenlemeye kadar, işletme bünyesinde gerçekleştirilen araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 40’ı oranında hesaplanacak tutarın, beyan edilen gelirden veya kurum kazancından indirilmesini öngören bir vergi avantajı olarak uygulanmıştır.

12.03.2008 tarihli ve 26814 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun’la, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında yer alan düzenleme indirim oranı değiştirilerek korunmuştur. Buna ek olarak yeni teşvikler getirilmiş, ayrıca uygulamayla ilgili düzenlemeler yapılmıştır.

Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun’la yapılan düzenlemeler özetle şunlardır:

- Daha önce % 40 olan indirim % 100’e çıkartılmıştır.
- Teknoloji merkezi işletmelerinde ve işletmelerin Ar-Ge merkezlerinde gerçekleştirilen Ar-Ge harcamalarının tamamının matrahtan indirime olanak sağlanmıştır.
- Kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen Ar-Ge ve yenilik projelerinde gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik harcamalarının tamamının matrahtan indirime olanak sağlanmıştır.
- Rekabet öncesi işbirliği projelerinde ve teknogirişim sermaye desteklerinden yararlananlarca gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik harcamalarının tamamının matrahtan indirime olanak sağlanmıştır.
- Belirli bir sayının üzerinde Ar-Ge personeli istihdam eden sermaye şirketleri bünyesinde kurulacak Ar-Ge merkezlerine yönelik ek Ar-Ge indirimi öngörülmüştür.
- Yapıldığı dönemde indirilemeyerek sonraki dönemlere devredilen Ar-Ge indirimi tutarın reel değeriyle indirimini sağlamak için, sonraki dönemlerde yeniden değerlendirilerek artırılarak dikkate alınması sağlanmıştır.
- Desteklenmesi öngörülen projelerde çalışan Ar-Ge ve destek personelinin, bu çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretlerinin doktoralı olanlar için yüzde doksanı, diğerleri için yüzde sekseni gelir vergisinden müstesna tutulmuştur.
- Bu Kanun’la desteklenmesi öngörülen projelerde çalışan Ar-Ge ve destek personelinin ücretleri üzerinden hesaplanan sigorta primi işveren hissesinin yarısının, beş yıl süreyle Hazinece karşılanması öngörülmüştür.
- Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu’nun geçici 2. maddesi uyarınca ücreti gelir vergisinden istisna olan personelin; bu çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretleri üzerinden hesaplanan sigorta primi işveren hissesinin yarısının, beş yıl süreyle hazine tarafından karşılanması öngörülmüştür.
- Kanun kapsamındaki Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile ilgili olarak düzenlenen kâğıtlar damga vergisinden müstesna tutulmuştur.

- Koşulları taşıyanlara teminat alınmaksızın 100.000 (birden fazla kamu idaresinden alınması halinde toplam 10.000.000) YTL'ye kadar teknogirişim sermaye desteği verilmesi öngörülmüştür.

Aşağıda bu düzenlemeler ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

1. Gelir ve Kurumlar Vergisi Ar-Ge İndirimi

28.02.2008 tarihli ve 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun'la; teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, Ar-Ge projelerinde ve rekabet öncesi işbirliği projelerinde yapılan harcamalar ile teknogirişim sermaye desteklerinden yararlananlarca gerçekleştirilen harcamalar için % 100 "Ar-Ge indirimi" getirilmiştir.

5746 sayılı Kanun'la yeni bir "Ar-Ge indirimi" getirilirken, Gelir Vergisi Kanunu'nun 89/9 ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10/1-a maddelerinde yer alan Ar-Ge indiriminin varlığı da oran değişikliğiyle korunmuştur.

Aşağıda 5746 sayılı Kanun'la yapılan düzenleme hakkında ayrıntılı açıklamalar yapılırken, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında düzenlenen indirim hakkında da kısaca bilgi verilecektir.

1.1. Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu Kapsamında Yapılan Harcamalarda Ar-Ge İndirimi

1.1.1. İndirim Oranı

Gelir Vergisi Kanunu'nun 89/9 ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10/1-a maddeleri kapsamında, işletmeler bünyesinde gerçekleştirilen, münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 100'ü "Ar-Ge indirimi" olarak beyan edilen gelirden veya kurum kazancından indirilebilmektedir.

Daha önce bu oran % 40 iken, 5746 sayılı Kanun'la % 100'e çıkartılmıştır. Oran değişikliği dışında bu Kanun'la yapılmış başka bir değişiklik yoktur. Bu maddeler kapsamında indirimden yararlananlar, aynı koşullar ve uygulama esasları çerçevesinde indirimden yararlanmaya devam edebileceklerdir.

1.1.2. İndirimden Yararlananlar

Gelir Vergisi Kanunu'nun 89/9 ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10/1-a maddeleri kapsamında Ar-Ge indiriminden, yerli veya yabancı, büyük veya küçük ayırımı olmaksızın ve faaliyet alanına bakılmaksızın bütün mükellefler yararlanabilmektedir.

Teşvikten yararlanabilmek için belirli büyüklükte harcama yapma zorunluluğu da yoktur. İndirimden yararlanabilmek için önemli olan; harcamanın yeni teknoloji arayışına yönelik faaliyetlerle ilgili ve işletmenin bünyesinde yapılmış olmasıdır.

1.1.3. İndirimden Yararlanma Koşulları

Gelir Vergisi Kanunu'nun 89/9 ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10/1-a maddeleri kapsamında Ar-Ge indiriminden yararlanabilmek için, iki koşulun gerçekleşmesi gerekir.

Bu koşullardan birincisi, harcamanın Ar-Ge harcaması niteliğinde yani yeni teknoloji arayışına yönelik faaliyetlerle ilgili olmasıdır.

İkinci koşul ise, indirimden yararlanacak mükellefe ait işletmenin bünyesinde yapılmış olmalıdır. Maliye Bakanlığı, 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde, işletme bünyesinde olmamasına rağmen bazı harcamaları da işletme bünyesinde yapılmış harcama olarak kabul etmiştir. Bu harcamalar şunlardır:

- 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 harcamaları.

- İşletmenin organizatörlüğünde olmak şartıyla, kamu kurum ve kuruluşlarına ait Ar-Ge merkezleriyle üniversiteler bünyesinde yapılan Ar-Ge harcamaları.

- 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.

Ar-Ge indirimini için yapılacak harcama için öngörülmüş asgari bir tutar yoktur. Her tutardaki harcama için indirim olanağı vardır. Ancak indirim prosedürü ve uygulaması dikkate alındığında, küçük tutarlar için uygulama olanağının kısıtlı olduğu görülmektedir.

1.1.4. Ar-Ge İndirimi Uygulaması Prosedürü

Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları kapsamında yararlanılan Ar-Ge indirimini uygulama prosedürü 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğiyle belirlenmiştir. Prosedür özet olarak aşağıdaki gibidir:

- **Maliye Bakanlığına Başvuru:** Ar-Ge indiriminin uygulamaya başlayacağı döneme ait geçici vergi beyannamesinin verileceği tarihe kadar, yapılan AR-Ge faaliyetiyle ilgili olarak Genel Tebliğ ekinde yer alan formata uygun olarak hazırlanmış raporun bir yazı ekinde Maliye Bakanlığına (Gelir İdaresi Başkanlığı) gönderilmesi gerekir.

- **Bakanlık Tarafından Yapılan İşlemler:** Maliye Bakanlığı, verilen raporun genel değerlendirmesini yaptıktan sonra, projenin bilimsel olarak incelenerek münhasıran yeni bilgi ve teknoloji arayışına yönelik olup olmadığının tespit edilmesi amacıyla, projeyi Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumu'na (TÜBİTAK) ve/veya üniversiteler ile araştırma yapılan konuda uzmanlaşmış kuruluşlara intikal ettirir. Bu aşamada Ar-Ge indiriminden yararlanmak isteyen mükellefe, 15.000 YTL'yi geçmemek üzere proje bütçesinin % 0,3'ü oranında bir tutarı incelemeyi yapan kuruluşa ödenmesi için bir yazı gönderir.

- **TÜBİTAK Tarafından Yapılan İşlemler:** Bakanlıktan gelen yazı üzerine TÜBİTAK kendi uzmanları veya görevlendirdiği başka kuruluşlara ait uzmanlardan yararlanarak gerekli incelemeleri yaptırır, Tebliğin 2 numaralı ekinde yer alan formata göre düzenlenen değerlendirme raporunun birer örneğini Gelir İdaresi Başkanlığına ve başvuru sahibine gönderir.

Projenin incelenerek yeni bilgi ve teknoloji arayışına yönelik olup olmadığı TÜBİTAK ve/veya üniversiteler ile araştırma yapılan konuda uzmanlaşmış kuruluşlarca belirlenir. Ar-Ge indiriminden yararlanabilmek için, bu kurum ve kuruluşların olumlu raporlarının alınmış olması şarttır.

- **Yeminli Mali Müşavir İncelemesi:** Ar-Ge indirimini ile ilgili işlemler yeminli mali müşavirlerin tasdik edeceği konular kapsamındadır.

Ar-Ge indiriminden yararlanan mükelleflerin, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinde yararlanılan Ar-Ge indiriminin doğru hesaplandığı ve uygulandığına ilişkin YMM tasdik raporunu, ilgili mevzuatta belirtilen süre içinde bağlı buldukları vergi dairelerine vermeleri gerekmektedir.

- **Ar-Ge İndirimi Tutarının Beynamede Gösterilmesi:** Hesaplanan Ar-Ge indirimini tutarının, gelir vergisi mükellefleri tarafından yıllık gelir vergisi beyannamesinde "Tablo II- Gelir Bildirimi" bölümünün ilgili satırına, geçici vergi beyannamesinde ise, "Tablo I- Diğer İndirimler" bölümünün ilgili satırına yazılarak kazançtan indirilmesi gerekir.

1.2. Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Kapsamında Yapılan Harcamalarda Ar-Ge İndirimi

1.2.1. İndirim Oranı

5746 sayılı Kanun'un 3. maddesinin birinci fıkrasıyla,

- Teknoloji merkezi işletmelerinde,
- Ar-Ge merkezlerinde,
- Kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen Ar-Ge ve yenilik projelerinde,
- Rekabet öncesi işbirliği projelerinde,
- Teknogirişim sermaye desteklerinden yararlananlarca gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde,

yapılan **harcamaların tamamının**, kurumlar tarafından kurum kazancının, ticari kazanç sahibi gelir vergisi mükellefleri için ise **ticari kazancın** tespitinde indirim konusu yapılması öngörülmüştür.

Kanun'un 3. maddesinin birinci fıkrasıyla, 500 ve üzerinde tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam eden Ar-Ge merkezlerinde **ayrıca** o yıl yapılan Ar-Ge ve yenilik harcamasının bir önceki yıla göre artışının yarısının, kurum kazancının veya ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılması hükme bağlanmıştır.

Buna göre, **örneğin** 500 ve üzerinde tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam eden bir Ar-Ge merkezinde, yapılan Ar-Ge harcamalarına bağlı olarak indirilebilecek tutarlar aşağıdaki gibi olacaktır.

Yıl	Harcama tutarı (A)	Bir önceki yıla göre harcama artışı (B)	Ar-Ge indirimi tutarı (A+(B/2))
2008	1.000	-	1.000
2009	2.500	1.500	3.250
2010	3.200	700	3.550
2011	2.800	-	2.800

Yapılan düzenlemeyle, 500 ve üzerinde tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam eden bir Ar-Ge merkezinde Ar-Ge harcaması artışı ayrıca teşvik edilmiş, yıllara göre harcama azalması için herhangi bir özel hüküm konmamıştır. Harcama tutarının bir önceki yıla göre azaldığı durumlarda, yapılan harcama tutarı üzerinden indirim yapılacaktır.

5746 sayılı Kanun'un 3. maddesinin birinci fıkrasında sayılan kavramların tanımları 2. maddede yer almaktadır.

1.2.2. Ar-Ge İndiriminden Yararlanacaklar

5746 sayılı Kanun kapsamında Ar-Ge indiriminden, Kanun'da yer alan **koşullara uyulması şartıyla**; yerli veya yabancı, büyük veya küçük ayırımı olmaksızın ve faaliyet alanına bakılmaksızın bütün mükellefler yararlanabilmektedir.

Teşvikten yararlanabilmek için belirli büyüklükte harcama yapma zorunluluğu yoktur. İndirimden yararlanabilmek için önemli olan; harcamanın yeni teknoloji arayışına yönelik faaliyetlerle ilgili ve Kanun'da tanımlanan yerlerde yapılmış olmasıdır.

5746 sayılı Kanun'la yapılan düzenlemeyle, gelir vergisi mükellefleri için Ar-Ge indrimi sadece ticari kazançla sınırlandırılmıştır. Bu sınırlamanın **biri önemli, diğeri önemsiz olarak nitelenebilecek iki sonucu** olacaktır.

Önemsiz olan sonuç; ticari faaliyet dışındaki faaliyetlerle uğraşanların, örneğin zirai faaliyetle uğraşanların Ar-Ge indiriminden yararlanmalarının mümkün olmamasıdır. Bu sonuç önemsizdir, çünkü tanımı gereği Ar-Ge faaliyeti ancak imalat işletmeleri bünyesinde yapılabilecek bir faaliyettir ve bu özelliği nedeniyle Ar-Ge harcaması ve dolayısıyla da Ar-Ge indrimi ticari faaliyetle uğraşan mükelleflere özgüdür. Kanun'la yapılan sınırlama bu nedenle farklı bir sonuç yaratmayacaktır.

5746 sayılı Kanun'la yapılan düzenlemenin birinciye göre daha **önemli olabilecek ikinci sonucu**, ticari faaliyet kapsamında yapılacak Ar-Ge harcamalarının, ticari kazanç dışındaki gelir unsurlarından indirilememesidir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesi kapsamında Ar-Ge indiriminden yararlananlar için, kazanç unsurları itibariyle bir sınırlama yoktur. Dolayısıyla ticari kazanç sahipleri tarafından yapılan Ar-Ge harcamalarının, bütün gelir unsurlarından indrimi mümkündür.

1.2.3. Ar-Ge İndirimine Konu Harcamalar

Yapılan bir harcamanın 5746 sayılı Kanun kapsamında Ar-Ge indirimine konu edilebilmesi için iki koşulun bulunması gerekmektedir.

Bu koşullardan birincisi, harcamanın Kanun'un 2. maddesinde tanımlanan **Ar-Ge veya yenilik** harcaması niteliğinde olmasıdır.

İkinci koşul ise, harcamanın Kanun'un 3/1. maddesinde belirlenen yerlerde veya projelerde gerçekleştirilmiş olmasıdır.

Ar-Ge harcaması, Kanun'da tanımlanan Ar-Ge faaliyeti kapsamında yapılan harcamalardır. Ar-Ge faaliyeti Kanun'da; araştırma ve geliştirme, kültür, insan ve toplumun bilgisinden oluşan bilgi dağarcığının artırılması ve bunun yeni süreç, sistem ve uygulamalar tasarlamak üzere kullanılması için sistematik bir temelde yürütülen yaratıcı çalışmaları, çevre uyumlu ürün tasarımı veya yazılım faaliyetleri ile alanında bilimsel ve teknolojik gelişme sağlayan, bilimsel ve teknolojik bir belirsizliğe odaklanan, çıktıları özgün, deneysel, bilimsel ve teknik içerik taşıyan faaliyetler olarak tanımlanmıştır.

Kanun'da yapılan tanıma göre yenilik ise; sosyal ve ekonomik ihtiyaçlara cevap verebilen, mevcut pazarlara başarıyla sunulabilecek ya da yeni pazarlar yaratabilecek; yeni bir ürün, hizmet, uygulama, yöntem veya iş modeli fikri ile oluşturulan süreçleri ve süreçlerin neticelerini ifade etmektedir.

Kanun'un 4. maddesinde Kanun'un uygulamasına ve denetimine ilişkin usul ve esasların, TÜBİTAK'ın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığı ile Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından birlikte çıkarılacak yönetmelikle belirleneceği hükme bağlanmıştır.

Söz konusu yönetmelik henüz yayımlanmamıştır. Hazırlanan Yönetmelik Taslağı, Maliye Bakanlığı Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü'nün resmi internet sitesinde (<http://www.gep.gov.tr/>) bir süre yer almış, ancak bu bültenin yayımı tarihi itibariyle kaldırılmıştır.

Yönetmelik Taslağında, Ar-Ge sayılan ve sayılmayan faaliyetler ile Ar-Ge ve yenilik harcamalarının sınırının ayrıntılı olarak belirlendiği görülmüş olup, Yönetmelikte bu ayrıntının yer alacağı tahmin edilmektedir.

1.2.4. Ar-Ge İndirimi Uygulaması Prosedürü

5746 sayılı Kanun kapsamında Ar-Ge indiriminin uygulama prosedürü henüz açıklanmış değildir. Bir önceki bölümde açıklanan, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları kapsamında yararlanılan Ar-Ge indirimi uygulama prosedürü ile aynı veya benzer olacağı kuvvetle olasıdır.

Ar-Ge indirimi uygulama prosedürünün, TÜBİTAK'ın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığı ile Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından birlikte çıkarılacak yönetmelikle veya Maliye Bakanlığınca yayımlanacak bir Genel Tebliğ ile belirlenmesi beklenmektedir.

1.3. Ar-Ge İndiriminin Sınırı

Gelir vergisi mükelleflerinde; bir yıla ait olarak yapılan Ar-Ge harcamasının, zarar beyanı veya gelirin yetersiz olması nedeniyle ilgili yılda tamamen indirilememesi halinde, zarar tutarını artırıcı etki yapması veya kalan tutarın izleyen yıllara ait beyan edilen gelirden indirilmesi mümkün değildir.

Kurumlar vergisi mükelleflerinde; matrahın yetersiz olması nedeniyle ilgili dönemde indirim konusu yapılamayan tutarın, sonraki hesap dönemlerine devretmesi mümkündür. Ar-Ge harcaması tamamen indirim konusu yapıncaya kadar devredebilir. Devreden tutar, izleyen yıllarda yeniden değerlendirilerek artırılarak indirim konusu yapılır.

2. Gelir Vergisi Stopajı Teşviki

2.1. Sağlanan Teşvik

5746 sayılı Kanun'un 3/2. maddesiyle, sayılan işletme veya projelerde çalışan Ar-Ge ve destek personelinin, bu çalışmalarını karşılığında elde ettikleri ücretlerinin; doktoralı olanlar için yüzde doksanınin, diğerleri için yüzde seksenin gelir vergisinden müstesna tutulmuştur.

2.2. Teşvik Koşulları

Teşvikten yararlanılabilmesi için;

- Kendisine ücret ödemesi yapılan kişilerin maddede sayılan işletmelerde veya projelerde çalışıyor olması,

- Çalışanların Ar-Ge personeli veya destek personeli olması,

gerekmektedir.

Maddede sayılan işletme veya projeler şunlardır:

- Teknoloji merkezi işletmeleri,

- Ar-Ge merkezleri,

- Kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projeleri,

- Teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmeler
- Rekabet öncesi işbirliği projeleri

Bu sayılanlar dışındaki yerlerde veya projelerde çalışanlar için teşvik uygulanmadığı gibi, bu projelerde çalışsalar dahi, kamu personeli ücretleri için teşvik uygulanmamaktadır.

Madde çerçevesinde sağlanan teşvik, kapsamdaki Ar-Ge ve destek personelinin; bu çalışmalarını karşılığında elde ettikleri ücretlerinin belli bir kısmının gelir vergisinden müstesna tutulmasıdır.

Ücretleri kısmen gelir vergisinden müstesna tutulan çalışanlar, Ar-Ge personeli ve destek personelidir. Kanun'un 2. maddesinde yapılan tanımlara göre;

Ar-Ge personeli; Ar-Ge faaliyetlerinde doğrudan görevli araştırmacı (Ar-Ge faaliyetleri ile yenilik tanımı kapsamındaki projelerde, yeni bilgi, ürün, süreç, yöntem ve sistemlerin tasarım veya oluşturulması ve ilgili projelerin yönetilmesi süreçlerinde yer alan en az lisans mezunu uzmanlar) ve ve teknisyenleri (mühendislik, fen ve sağlık bilimleri alanlarında yüksek öğrenim görmüş ya da meslek lisesi veya meslek yüksek okullarının teknik fen ve sağlık bölümlerinden mezun, teknik bilgi ve deneyim sahibi kişiler) ifade etmektedir.

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

Öte yandan, yasal düzenlemede destek personeli için de bir sınırlama konmuş olup, teşvikten yararlanacak olan destek personelinin tam zaman eşdeğeri sayısının, toplam tam zamanlı Ar-Ge personeli sayısının yüzde onunu geçmemesi öngörülmüştür. Asgari Ar-Ge personeli sayısının hesabında ise fiilen ve tam zamanlı olarak çalışan personelin üçer aylık dönemler itibarıyla ortalaması esas alınacaktır.

Destek personeli sayısının, toplam tam zamanlı Ar-Ge personeli sayısının % 10'unu geçmesi halinde, bu oranı geçen destek personelinin ücretleri için istisna uygulanmaması gerekir. Kanun'da bu durumda hangi personelin ücreti için teşvikin uygulanmayacağı belirlenmemiştir. Bu durumda hangi personelin ücretinin istisna kapsamında değerlendirileceğine **işveren serbestçe karar verebilecektir.**

Düzenlemeyle destek personelinin sayısı toplam sayının belirli oranı ile sınırlanarak nitelikli personel için teşvik sağlanmak istenmiştir. Ancak Kanun'da yapılan Ar-Ge personeli tanımının, Ar-Ge faaliyeti tanımı dikkate alındığında yeterince nitelikli olmayan personeli de kapsadığı, bu personel için ise herhangi bir sınırlamanın öngörülmediği görülmektedir.

2.3. 5084 Sayılı Kanun Kapsamında Teşvikten Yararlanarlarda Uygulama

Kanun'un 4. maddesinde yer alan bir başka düzenlemeye göre, bu Kanun kapsamında gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlananların 5084 sayılı Yatırımın ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un aynı nitelikteki gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanması mümkün değildir. Ancak, bu Kanun kapsamında istisnadan yararlanılamayan Ar-Ge ve destek personeli dışında kalan personel ile tam zamanlı Ar-Ge personeli sayısının % 10'unu aşan destek personeli gerekli şartların taşınması halinde 5084 sayılı Kanun'da öngörülen teşvikten yararlanmalarına bir engel yoktur.

2.4. Teşvikin Uygulama Şekli

Kanun'un 4. maddesinde Kanun'un uygulamasına ve denetimine ilişkin usul ve esasların, TÜBİTAK'ın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığı ile Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından birlikte çıkarılacak yönetmelikle belirleneceği hükme bağlanmıştır.

Söz konusu yönetmelik henüz yayımlanmamıştır. Maliye Bakanlığı Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü'nün resmi internet sitesinde bir süre yer alan ancak bu bültenin yayımı tarihi itibarıyla kaldırılmış bulunan Yönetmelik Taslağında, gelir vergisi teşvikinden yararlanabilmesi için muhtasar beyanname ile birlikte yönetmeliğin 5 no.lu ekinde yer alan "5746 sayılı Kanun kapsamında gelir vergisi stopajı teşvikine ilişkin bildirim" in doldurularak bağlı bulunulan vergi dairesine verilmesi gerektiği belirtilmiştir. Bu uygulama benzer diğer teşviklerde de uygulanmış veya uygulanmakta olup, Yönetmelik Taslağında değişiklik olsa da aynı veya benzeri bir tablonun muhtasar beyanname ekinde ilgili vergi dairesine verileceği şimdiden söylenebilir.

2.5. Yürürlük ve Süre

5746 sayılı Kanun'un 3. maddesiyle getirilen gelir vergisi stopajı teşviki 01.04.2008 tarihi itibarıyla yürürlüğe girecektir.

Teşvik geçici süreli olup, 31.12.2023 tarihine kadar uygulanacaktır.

3. Sigorta Primi Desteği

3.1. Sağlanan Destek

5746 sayılı Kanun'un 3/3. maddesiyle, sayılan işletme veya projelerde çalışan Ar-Ge ve destek personeli ile Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun geçici 2. maddesi uyarınca ücreti gelir vergisinden istisna olan personelin, bu çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretleri üzerinden hesaplanan sigorta primi işveren hissesinin yarısının, her bir çalışan için beş yıl süreyle Maliye Bakanlığı bütçesine konulacak ödenekten karşılanması öngörülmüştür.

Düzenlemeden görüleceği üzere, iki ayrı grup çalışanlar için destek getirilmiş olup, aşağıda her iki gruba sağlanan destek ayrı ayrı açıklanacaktır.

3.1.1. 5746 Sayılı Kanun'un 3/3. Maddesinde Sayılan İşletme veya Projelerde Çalışan Ar-Ge ve Destek Personeline Sağlanan Destek

5746 sayılı Kanun'un 3/3. maddesinde sayılan işletme veya projelerde çalışan personelin, ücretleri üzerinden hesaplanan sigorta primi işveren hissesinin yarısının Hazine'den karşılanabilmesi için;

- Kendisine ücret ödemesi yapılan kişilerin maddede sayılan işletmelerde veya projelerde çalışıyor olması,

- Çalışanların Ar-Ge personeli veya destek personeli olması,

gerekmektedir.

Maddede sayılan işletme veya projeler şunlardır:

- Teknoloji merkezi işletmeleri,

- Ar-Ge merkezleri,

- Kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projeleri,

- Teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmeler

- Rekabet öncesi işbirliği projeleri

Bu sayılanlar dışındaki yerlerde veya projelerde çalışanlar için sigorta primi desteği uygulanmadığı gibi, bu projelerde çalışsalar dahi, kamu personeli ücretleri için destek uygulanmamaktadır.

Madde çerçevesinde sağlanan destek, kapsamdaki Ar-Ge ve destek personelinin; bu çalışmalarını karşılığında elde ettikleri ücretleri üzerinden hesaplanan sigorta primi işveren hissesinin yarısının, her bir çalışan için beş yıl süreyle Maliye Bakanlığı bütçesine konulacak ödenekten karşılanmasıdır.

Gelir vergisi teşvikinde olduğu gibi, sigorta primi desteğinde de sınırlamalar bulunmaktadır.

3.1.2. 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun Geçici 2. Maddesinde Yer Alan Personele Sağlanan Destek

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun geçici 2. maddesiyle, 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 sayılan personelin ücretleri üzerinden hesaplanan sigorta primi işveren hissesi için herhangi bir destek getirilmemiştir.

5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun'la, Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun geçici 2. maddesi uyarınca ücreti gelir vergisinden istisna olan personelin, bu çalışmalarını karşılığında elde ettikleri ücretleri üzerinden hesaplanan sigorta primi işveren hissesinin yarısının, her bir çalışan için beş yıl süreyle Maliye Bakanlığı bütçesine konulacak ödenekten karşılanması öngörülmüştür.

Düzenlemeye göre destekten yararlanmak için aşağıdaki koşulların gerçekleşmesi gerekir:

- Ücret gelirinin bölgede çalışılan görevler nedeniyle elde edilmiş olması gerekir. Personelin hem teknoloji geliştirme bölgesi içinde hem de bölge dışındaki projelerde çalışıyor olması halinde, sadece bölge içerisinde çalışılan süreye tekabül eden ücret kısmı üzerinden hesaplanan sigorta primi işveren hissesi için destekten yararlanılabilir. Bu çerçevede örneğin, bölgede geliştirilen projelerin pazarlanması amaçlı olarak bölge dışında da görev yapılması halinde, ücretin bölge dışındaki süreye isabet eden kısmı için destekten yararlanılamaz.

- Ücretin, personelin araştırma, yazılım ve AR-GE çalışmaları ile ilgili olması gerekir. Bu faaliyetler dışında kalan görevler dolayısıyla ödenen ücretlerin destek kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Bölgede araştırmacı, yazılımcı ve AR-GE personeli dışında kalan diğer personele yapılan ücret ödemeleri de destek kapsamında değildir.

Teknoloji geliştirme bölgelerinde elde edilen ücretler üzerinden hesaplanan sigorta primi işveren hissesinin yarısının Hazinece karşılanmasıyla ilgili destek sürelidir ve 31.12.2013 tarihinde sona erecektir.

Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde çalıştırılan araştırmacı, yazılımcı ve AR-GE personelinin kanuni izin süreleri içerisinde hak kazandıkları ücretleri üzerinden hesaplanan sigorta primi işveren hisseleri için de destekten yararlanılabilir.

3.2. 5084 Sayılı Kanun Kapsamında Teşvikten Yararlanarlarda Uygulama

Kanun'un 4. maddesinde yer alan bir başka düzenlemeye göre, bu Kanun kapsamında sigorta primi desteğinden yararlananların 5084 sayılı Yatırımın ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un aynı nitelikteki desteğinden yararlanması mümkün değildir. Ancak, bu Kanun kapsamında istisnadan yararlanılamayan Ar-Ge ve destek personeli dışında kalan personel ile

tam zamanlı Ar-Ge personeli sayısının % 10'unu aşan destek personeli gerekli şartların taşınması halinde 5084 sayılı Kanun'da öngörülen destekten yararlanmalarına bir engel yoktur.

3.3. Desteğin Uygulama Şekli

Kanun'un 4. maddesinde Kanun'un uygulamasına ve denetimine ilişkin usul ve esasların, TÜBİTAK'ın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığı ile Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından birlikte çıkarılacak yönetmelikle belirleneceği hükme bağlanmıştır.

Söz konusu yönetmelik henüz yayımlanmamıştır. Maliye Bakanlığı Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü'nün resmi internet sitesinde bir süre yer alan, ancak bu bültenin yayımı tarihi itibarıyla kaldırılmış bulunan Yönetmelik Taslağında;

- Destekten yararlanılabilmesi için teşvik kapsamına giren ve girmeyen sigortalılar için iki farklı aylık sigorta prim ve hizmet belgesi düzenlenerek Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığına verilmesi gerektiği,
- Aylık prim ve hizmet belgesinin süresi içinde "... sayılı Kanun kapsamına girenler" şeklinde verilmesinin yeterli olduğu ve bu konuda ayrıca yazılı talepte bulunulmasına gerek bulunmadığı,
- Destekten yararlanılabilmesi için aylık prim ve hizmet belgelerinin yasal süresi içinde Sosyal verilmesi gerektiği, yasal süre geçtikten sonra verilmesi halinde, bu belgelerdeki sigorta primlerinin sigortalı ve işveren hisselerinin tümünün işverenden tahsil edileceği,
- İşveren hissesine ait sigorta primlerinin Maliye Bakanlığı bütçesine konulacak ödenekten karşılanabilmesi için sigortalıların tamamına ait sigorta primlerinin sigortalı hissesine isabet eden tutarı ile bu ödenekten karşılanmayan işveren hissesine ait tutarın ödenmiş olmasının şart olduğu, işveren tarafından ödenmesi gereken sigorta primlerinin geç ödenmesi halinde Maliye Bakanlığı bütçesine konulan ödenekten yapılacak ödemenin gecikmesinden kaynaklanan gecikme zammının da işverenlerden tahsil edileceği,

belirtilmektedir.

Uygulamanın şekliyle ilgili olarak Yönetmeliğin yayımlanarak yürürlüğe girmesinin beklenmesi ve buna göre hareket edilmesi gerekmektedir.

3.4. Yürürlük ve Süre

5746 sayılı Kanun'un 3. maddesiyle getirilen sigorta primi desteği 01.04.2008 tarihi itibarıyla yürürlüğe girecektir.

Destek geçici süreli olup;

- 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 için 31.12.2023,

- Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun geçici 2. maddesi uyarınca ücreti gelir vergisinden istisna olan personel için 31.12.2013,

tarihine kadar uygulanacaktır.

4. Damga Vergisi İstisnası

Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun'un 3/4. maddesiyle, bu Kanun kapsamındaki her türlü Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile ilgili olarak düzenlenen kağıtlar damga vergisinden müstesna tutulmuştur.

5. Teknogirişim Sermaye Desteği

Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun'un 3/4. maddesiyle, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından bu Kanun'un 2. maddesinin birinci fıkrasının (e) bendindeki koşulları taşıyanlara bir defaya mahsus olmak üzere teminat alınmaksızın 100.000 Yeni Türk Lirasına kadar teknogirişim sermayesi desteğinin hibe olarak verilmesi hükme bağlanmıştır.

Düzenlemeye göre, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin tümü tarafından yapılan ödemelerin toplamı, her takvim yılı için 10.000.000 Yeni Türk Lirasını geçemeyecek, bu tutarlar, takip eden yıllarda yeniden değerlendirme oranında artırılabilmek suretiyle uygulanacaktır.

6. Diğer Konular

6.1. Kazancın Tespitinde Dikkate Alınmayacak Destekler

Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun'un 3/6. maddesiyle, rekabet öncesi işbirliği projelerinde işbirliğini oluşturan kuruluşların bu işbirliğine yaptıkları katkıların, işbirliği protokolünde belirlenen kuruluşlardan biri adına açılacak özel bir hesapta izlenmesi ve proje hesabında toplanan tutarların, proje özel hesabı açan kuruluşun **kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınmaması** öngörülmüştür. Proje hesabında toplanan tutar gerçekte de vergiye tabi bir gelir niteliği taşımamakta olup, her hangi bir duraksamaya neden olmamak için bu hükmün konulduğu anlaşılmaktadır.

Kanun'un 3/7. maddesinde yapılan düzenlemeyle de, Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde bulunanların; kamu kurum ve kuruluşları, kanunla kurulan vakıflar ile uluslararası fonlardan aldıkları desteklerin özel bir fon hesabında tutulacağı, bu fonun, vergiye tabi kazancın ve ilgili yılda yapılan Ar-Ge harcaması tutarının tespitinde dikkate alınmayacağı hükme bağlanmıştır. Yapılan düzenlemeyle, bir yandan başta kamu kurumları olmak üzere başka kurumlarca yapılan katkıların harcanması halinde ayrıca teşvikten yararlanılması engellenmiş, bir yandan da alınan katkının bir kısmının vergi olarak tekrar işletmeden çıkmasının önüne geçilmiştir.

Kanun'un 3/7. maddesi çerçevesinde oluşturulan fonun, elde edildiği hesap dönemini izleyen beş yıl içinde sermayeye ilâve dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğratılmış sayılmaktadır.

6.2. Ar-Ge Harcamalarının Gider Yazılması

Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun'un 3/4. maddesiyle, Ar-Ge faaliyetleri kapsamında yapılan harcamaların, faaliyet sonucunda bir iktisadi kıymet oluşmuşsa amortisman yoluyla itfa edilmesi, bir iktisadi kıymet oluşmaması halinde ise doğrudan gider yazılması öngörülmüştür.

5746 sayılı Kanun öncesinde, vergi kanunlarında Ar-Ge harcamalarının nasıl giderleştirileceği konusunda açık bir düzenleme yoktur. Bu Kanun'la yapılan düzenleme de vergi usul Kanunu'nun amortismanlara ilişkin genel düzenlemelerine uygundur.

Ar-Ge harcamalarının giderleştirilmesi konusunda bugüne kadar en kapsamlı açıklama 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yapılmıştır.

Tebliğde, kural olarak, gayrimaddi hakka yönelik olarak yapılan araştırma ve geliştirme harcamalarının tamamının aktifleştirilmek zorunda olduğu, ancak gayrimaddi hakka yönelik olmayan ve Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde aktifleştirilmesi gerekmeyen harcamaların doğrudan gider yazılabileceği belirtilmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun amortismanlara ilişkin hükümleri ve 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklama dikkate alındığında, 5746 sayılı Kanun'da yer alan düzenlemeye ihtiyaç olmadığı söylenebilir.

6.3. Teşvik ve Destek Koşullarının İhlali

Kanun'da öngörülen şartların ihlali veya teşvik ve destek unsurlarının amacı dışında kullanılması halinde, zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler yönünden vergi ziyayı doğmuş sayılmaktadır. Bu durumda ziya uğrayan verginin, vergi ziyayı cezası ve gecikme faiziyle birlikte ödenmesi gerekecektir.

5746 sayılı Kanun ile ilgili yönetmelik taslağının metnine aşağıdaki bağlantılar yardımıyla ulaşabilirsiniz.

Yukarıda yer verilen konuda ek bilgi gerektiğinde bizimle temasa geçmenizi rica ederiz.

Yararlı olması dileğiyle, saygılarımı sunarım.

Murat KÖSEOĞLU
Serbest Muhasebeci
Mali Müşavir
