

AR-GE İNDİRİMİNDE TERCİH DEĞİŞİKLİĞİ MÜMKÜN MÜ?

I-GİRİŞ :

Vergi sistemimizde yer alan ve kurumlara vergi avantajı sağlayan unsurlardan birisi de kısaca "AR-GE İndirimi" diye isimlendirilen araştırma ve geliştirme harcamaları üzerinden hesaplanacak indirimdir. Konuyla ilgili olarak hem 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10/1-a maddesinde hem de 5746 sayılı yasanın 3/1 maddesinde düzenlemeler bulunmaktadır.

Araştırma ve geliştirme faaliyeti, 5746 sayılı kanunun 2/a maddesinde "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" şeklinde tanımlanmakta iken 1 Seri numaralı Kurumlar Vergisi Tebliğinde ise "bilim ve teknolojinin gelişmesini sağlayacak yeni bilgileri elde etmek veya mevcut bilgilerle yeni malzeme, ürün ve araçlar üretmek, yazılım üretimi dahil olmak üzere yeni sistem, süreç ve hizmetler oluşturmak veya mevcut olanları geliştirmek amacıyla yapılan düzenli çalışmaları" ifade etmektedir.

Her iki kanunda yer verilen tanımlar çerçevesinde yapılan harcamaların, kurumlar vergisi uygulamasında hangi kanuna göre indirim konusu yapılacağı ve bu tercihin değiştirilip değiştirilemeyeceğine yönelik görüşümüze aşağıda yer verilmiştir.

II-5746 Sayılı Kanuna Göre Ar-Ge İndirimi Uygulama Şartları:

5746 sayılı yasaya göre yapılacak Ar-Ge indirimine ilişkin usul ve esaslar 31.07.2008 tarih ve 26953 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME FAALİYETLERİNİN DESTEKLENMESİNE İLİŞKİN UYGULAMA VE DENETİM YÖNETMELİĞİ'nde açıklanmıştır. Söz konusu yönetmeliğin 9. maddesi ise Ar-Ge indiriminin uygulanmasında izlenecek yöntemi belirlemektedir. Buna göre,

Ar-Ge indiriminden yararlanacak işletmeler, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi ekinde aşağıda belirtilen belgeleri bağlı bulunulan vergi dairesine vermelidirler.

a) Kanun kapsamında ilk defa Ar-Ge indiriminden yararlanacak olan Ar-Ge merkezlerinden "Ar-Ge Merkezi Belgesi"; proje esaslı Ar-Ge indiriminden yararlanacak olanlardan ise teknik kuruluşlarca düzenlenmiş olan "Ar-Ge ve Yenilik Projesi Değerlendirme Raporu" veya "Rekabet Öncesi İşbirliği Projesi Değerlendirme ve Denetim Komisyonu Kararı" veyahut proje sözleşmesi istenir. Ancak, Ar-Ge Merkezi Belgesini veya Ar-Ge ve Yenilik Projesi Değerlendirme Raporunu daha önce vergi dairesine vermiş olup aynı kapsamda Ar-Ge indirimine devam eden işletmelerden, izleyen vergilendirme dönemlerinde bu belgelerin yeniden ibrazı istenmez.

b) Ar-Ge ve yenilik projesi veya projeleri ile rekabet öncesi işbirliği projesi veya projelerinin, teknogirişim sermayesinden yararlanan işletmeler için desteği veren merkezî yönetim kapsamındaki kamu idaresince onaylanmış bulunan proje sözleşmesi ve eki iş planının, Ar-Ge merkezleri ile teknoloji merkezi işletmelerinde yürütülen Ar-Ge ve yenilik



projelerinin hangi aşamada bulunduğu, bu projelerin veya iş planının uygulama durumuna ilişkin belgeler,

c) Ar-Ge indirimine konu olan harcamaların ana gruplar itibarıyla yıllık tutarları ve ayrıntılı dökümünü gösteren liste,

ç) Ar-Ge merkezleri, teknoloji merkezi işletmeleri, Ar-Ge ve yenilik projeleri ile rekabet öncesi işbirliği projeleri ve teknogirişim sermaye desteğinden yararlanan işletmelerde çalışanların projeler itibarıyla sayıları ve nitelikleri, bu personelin projelerde görev aldığı süreler, ücretleri, kesilen ve istisna edilen vergi tutarlarını gösteren liste,

d) Dışarıdan alınan danışmanlık, ekspertiz ve benzeri hizmetlere ilişkin olarak, hizmet sağlayan kişi/kurum adı, T.C. kimlik no/vergi kimlik numarası, alınan hizmetin mahiyeti, fatura tarihi ve numarası, tutarı, stopaj ve KDV tutarına ilişkin liste.

Bu belgelerin, Ar-Ge ve yenilik projeleriyle teknogirişim sermayesi desteğinden yararlanan işletmeler için destek veren kamu kurumu, kuruluşu, idaresi veya kanunla kurulan vakıf; Ar-Ge merkezleri ile rekabet öncesi işbirliği projeleri için başvuru yapılan kamu kurumu; teknoloji merkezi işletmeleri için Teknoloji Merkezi Müdürlüğü; Türkiye'nin antlaşmalarla taraf olduğu ikili ya da çok taraflı uluslararası Ar-Ge işbirliği programları fonlarından malî olarak desteklenen Ar-Ge ve yenilik projeleri için ise TÜBİTAK tarafından onaylanmış olması gerekir.

Ar-Ge merkezlerinde ve rekabet öncesi işbirliği projelerinde Ar-Ge indiriminin uygulanabilmesi için yukarıda belirtilen belgeleri de içeren yeminli malî müşavir tasdik raporunun ilgili mevzuatta belirtilen süre içinde bağlı bulunulan vergi dairesine verilmesi zorunlu olup, Ar-Ge merkezleri ve rekabet öncesi işbirliği projeleri için yukarıda sayılan belgelerin beyannameyle birlikte ayrıca verilmesi gerekmemektedir.

Bahse konu belgelere tam tasdik raporu ekinde yer verilmiş olması durumunda, Ar-Ge indirimine ilişkin olarak ayrıca tasdik raporu düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır.

II-5520 Sayılı Kanuna Göre Ar-Ge İndirimi Uygulama Şartları:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10/1-a maddesine göre yapılacak Ar-Ge indirimi ile ilgili olarak 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde açıklamalar yapılmıştır. Söz konusu tebliğin "10.2.9.2.1. Ar-Ge projesi ile ilgili olarak istenecek belgeler" bölümünde yapılan açıklamalara göre(bu bölümde 3 Seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 3.maddesi ile yapılan değişiklikler dikkate alınmıştır.), Ar-Ge indiriminden yararlanmak için takip edilmesi gereken prosedür aşağıdaki gibi olmaktadır.

1- Ar-Ge indiriminin uygulanmaya başlanacağı döneme ait geçici vergi beyannamesinin verileceği tarihe kadar Ar-Ge faaliyetiyle ilgili olarak tebliğin 1 nolu ekinde yer alan formata uygun olarak hazırlanacak rapor, bir yazı ekinde iki nüsha olarak Gelir İdaresi Başkanlığına elden veya posta yoluyla gönderilecektir. Ancak, 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 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.

2- Bakanlık, 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 Teknolojik Araştırma Kurumuna (TÜBİTAK) ve/veya üniversiteler ile araştırma yapılan konuda uzmanlaşmış kuruluşlara intikal ettirecektir. Mükellefe, proje bütçesinin %0,3'ü oranında bir tutarı incelemeyi yapan kuruluşa ödemesi için bir yazı gönderilecek, ancak bu tutar 15.000.- YTL'yi aşmayacaktır.

3- Ar-Ge projesine ilişkin incelemeyi yapacak kuruluş, ihtiyaç duyması halinde ilave bilgi veya belgeleri de isteyerek, kendi uzmanları veya görevlendireceği başka kuruluşlara ait uzmanlar marifetiyle gerekli incelemeleri kısa sürede yaptıracak, tebliğin 2 nolu ekinde yer alan formata göre düzenlenen değerlendirme raporunun bir örneğini Gelir İdaresi Başkanlığına ve başvuru sahibine gönderecektir.

4- Para-Kredi ve Koordinasyon Kurulu Kararlarına istinaden uygulanan Ar-Ge yardımına ilişkin mevzuat çerçevesinde TÜBİTAK tarafından daha önce incelemesi yapılmış olan projelerle ilgili olarak yeniden inceleme yapılmasına ihtiyaç bulunmamaktadır. Bu kapsamda TÜBİTAK tarafından incelenerek desteklenmesi uygun bulunmuş Ar-Ge projesi bulunan mükelleflerin bu projeler hakkında ayrıca bir inceleme yapılması için Gelir İdaresi Başkanlığına müracaat etmelerine gerek olmayıp, desteklenmesi uygun bulunmuş projelere ilişkin Ar-Ge değerlendirme raporları veya TÜBİTAK'dan alınan destek karar yazısının bir örneğinin YMM tasdik raporuna eklenmesi yeterli olacaktır.

5- Ar-Ge indiriminden yararlanan mükelleflerin, kurumlar vergisi beyannamesinde yararlanan Ar-Ge indiriminin doğru hesaplandığı ve uygulandığına ilişkin YMM tasdik raporunu ilgili mevzuatta belirtilen süre içinde bağlı buldukları vergi dairelerine vermeleri gerekmektedir. Ar-Ge proje değerlendirme raporlarının, YMM tasdik raporlarının verilmesi gereken ay içinde veya daha sonra gelmesi halinde de mükellefler Ar-Ge indiriminden yararlanabileceklerdir. Bu durumda, değerlendirme raporunun ilgili vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarihten itibaren 30 gün içerisinde YMM tasdik raporunun ibraz edilmesi gerekecektir. Söz konusu raporun bu süreler içinde verilememesi halinde ise Ar-Ge indiriminden yararlanılamayacağı tabiidir.

Ar-Ge indirimine ilişkin hususlara tam tasdik raporunda yer verilmiş olması durumunda, Ar-Ge indirimine ilişkin olarak ayrıca tasdik raporu düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır.

III-DEĞERLENDİRME :

Yukarıda yapılan açıklamalarda da görüleceği üzere, her iki kanunun uygulamasından bir takım farklılıklar göze çapmaktadır. Özellikle, 5746 sayılı yasa kapsamında, AR-GE Merkezi Belgesi alınması durumunda, Ar-Ge indirimi müessesesinin uygulaması biraz daha basitleşmektedir. Bu belge sahibi firmaların, söz konusu indirimden faydalanmaları için, Ar-Ge projelerinin TÜBİTAK onayına gerek bulunmamaktadır.

Oysa, 5520 sayılı kurumlar vergisi kanununa göre uygulanacak Ar-Ge indiriminde ise, her projenin TÜBİTAK ve/veya üniversiteler ile araştırma yapılan konuda uzmanlaşmış kuruluşlarca değerlendirilmesi ve projenin kabul edilmesi gerekmektedir.

Mükellefler, gerekli şartları taşımak kaydıyla, yukarıda belirtilen iki kanundan birisini seçmek suretiyle indirim hakkını kullanabilecekleridir. Her iki kanun hükümlerine göre, ayrı ayrı Ar-Ge indiriminden faydalanmak ise mümkün değildir. Nitekim, 5746 sayılı yasanın 4/5.maddesinde yer alan "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.” şeklindeki düzenleme her iki kanuna göre ayrı ayrı indirimden yararlanmayı engellemektedir.

Diğer taraftan, işletmelerin yaşanacak gelişmelere göre, tercihlerini değiştirmek istemeleri de söz konusu olabilecektir. Bu konuda özellikle, Ar-Ge harcamalarının takibinde izlenecek yöntem belirli olabilecektir. Ar-Ge harcamalarının, 5746 sayılı yasaya göre aktifleştirilmesi gerekmekte iken (başarısızlıkla sonuçlanan projeler hariç), 5520 sayılı yasaya göre ise gayrimaddi hakka yönelik yapılan araştırma ve geliştirme harcamalarının tamamını aktifleştirilmek zorundadır. Dolayısıyla, işletmelerin menfaatleri tercih değişikliğini gerekli kılabilir.

5746 sayılı yasada, ayrı ayrı indirimi engelleyen düzenlemeler bulunmasına rağmen, işletmelerin tercih ettikleri sistemden dönmelerini engelleyen her hangi bir hüküm ise bulunmamaktadır. Aynı durum 5520 sayılı kurumlar vergisi kanunu için de geçerlidir. Konu hakkında gelir idaresince de uygulamaya yön veren herhangi bir belirleme yapılmamıştır. Dolayısıyla, işletmelerin tercih ettikleri uygulamadan vazgeçerek, diğer kanuna göre indirim hakkını kullanabilecekleri sonucuna varılmaktadır. Ancak yine de, söz konusu tercih değişikliğinin dönem içerisinde değil, takip eden yıldan itibaren yapılması gerektiği düşünülmektedir.

Tercih değişikliği yapılması halinde ortaya başka bir soru çıkmaktadır. Örneğin, 5746 sayılı yasaya göre indirim hakkını kullanmakta olan Ar-Ge belgesi sahibi bir işletme, tercihini 5520 sayılı yasadaki Ar-Ge belgesinin bir işlevi olacak mıdır?

Kurumlar Vergisi Kanununun Ar-Ge indirimi ile ilgili düzenlemelerinde Ar-Ge Merkezi Belgesinden hiç söz edilmemektedir. Dolayısıyla, bu belgenin adı geçen kanun nazarında her hangi bir hükmü olmadığı görüşüne ulaşılmaktadır. Hal böyle olunca, tercihini değiştiren işletme tüm Ar-Ge projelerini, Ar-Ge belgesi olmasına rağmen TÜBİTAK veya kanunda belirtilen kuruluşlara onaylatmak durumunda kalacaktır. İşletmeler konu ile ilgili kararlarını verirler iken, iki kanunu birbirinden tamamen ayırmalı, her kanunun indirim şartlarını ayrı ayrı değerlendirmeleri gerekmektedir.

IV-SONUÇ :

Ar-Ge indirimi konusunda işletmelerin önünde iki seçenek bulunmaktadır. İndirim hakkını ya 5746 sayılı kanuna göre ya da 5520 sayılı kanuna göre yapacaklardır. Tercih ettikleri sistemden takip eden yıldan itibaren vazgeçip, diğer kanuna göre indirim hakkını kullanmaları mümkün bulunmaktadır. Ancak, tercih değişikliğinde, hangi kanunu tercih etmişler ise o kanundaki hükümleri uygulamaları gerektiğini, bu anlamda diğer kanun hükümlerinin bir önemi bulunmadığını unutmamaları gerekir.