

Duyuru Tarihi : 08.07.2008
Duyuru No : DUYURU/2008-080
Yayımlandığı Yer : MESS SİCİL İŞ HUKUKU DERGİSİ / HAZİRAN 2008 / SAYI : 10, SAYFA : 247 - 253

Erdoğan Sağlam
Yeminli Mali Müşavir
erdogan.saglam@bdodenet.com.tr

ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME FAALİYETLERİNİN DESTEKLENMESİ HAKKINDA 5746 SAYILI KANUNLA GETİRİLEN VERGİ VE SSK TEŞVİKLERİ

12.03.2008 tarih ve 26814 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5746 sayılı “*Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun*” (Bundan böyle kısaca Ar-Ge Teşvik Kanunu olarak anılacaktır) ile,

- Ar-Ge ve yenilik yoluyla ülke ekonomisinin uluslararası düzeyde rekabet edebilir bir yapıya kavuşturulması için teknolojik bilgi üretilmesini,
- Üründe ve üretim süreçlerinde yenilik yapılmasını,
- Ürün kalitesi ve standardının yükseltilmesini, verimliliğin artırılmasını, üretim maliyetlerinin düşürülmesini,
- teknolojik bilginin ticarileştirilmesini,
- rekabet öncesi işbirliklerinin geliştirilmesini,
- teknoloji yoğun üretim, girişimcilik ve bu alanlara yönelik yatırımlar ile Ar-Ge’ye ve yeniliğe yönelik doğrudan yabancı sermaye yatırımlarının ülkeye girişinin hızlandırılmasını,
- Ar-Ge personeli ve nitelikli işgücü istihdamının artırılmasını desteklemek ve teşvik etmek için bazı destek ve teşvik unsurları getirilmiştir.

Kanun 31.12.2023 tarihine kadar uygulanmak üzere 1.4.2008 tarihinde yürürlüğe girmiş olup, uygulanması ve denetimine ilişkin usul ve esaslar, TÜBİTAK’ın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığı ile Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından çıkarılacak yönetmelikle belirlenecektir. Bu Yönetmelik yazımızın hazırlandığı sırada henüz yayımlanmamıştır.

Kanun’un 2’nci maddesinde tanımlar yer almakta olup, 3’üncü maddesinde getirilen destek unsurları düzenlenmiştir. Bunlardan vergisel ve SSK teşvikleri aşağıda kısaca özetlenmiştir:

1. AR-GE İNDİRİMİ :

1.1. İndirimin Kapsamı:

Bilindiği gibi 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (9) numaralı bendi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 10’uncu maddesinin (1) numaralı fıkrasının (a) bendinde, mükelleflerin işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik Ar-Ge harcamaları tutarının % 40’ı oranında hesaplanacak Ar-Ge indiriminin beyanname üzerinde beyan edilen gelirden veya kurum kazancından indirim konusu yapılabileceği hükme bağlanmıştır.

Söz konusu maddelerde, matrahın yetersiz olması nedeniyle yararlanılamayan Ar-Ge indirimi tutarlarının sonraki dönemlere devredebileceği belirtilmekle birlikte, herhangi bir endeksleme öngörülmemiştir. Maliye Bakanlığı maddede yer alan yetkisine istinaden, indirimden yararlanılacak harcamaların kapsamını ve uygulamadan yararlanılabilmesi için gerekli belgeler ile usulleri 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 10/2'nci bölümünde belirlemiştir.

5746 sayılı Ar-Ge Teşvik Kanunun'da bu konuda iki düzenleme yapılmıştır. Kanunun 5'inci maddesi ile, Ar-Ge indirimine ilişkin genel hükümler olan, Gelir Vergisi Kanunun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (9) numaralı bendi ile 5520 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde yer alan "*araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 40'ı oranında*" ibareleri "*araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının %100'ü oranında*" şeklinde değiştirilmek suretiyle **Ar-Ge indiriminin oranı 1.4.2008 tarihinden geçerli olmak üzere % 100'e çıkarılmıştır.**

Ayrıca Kanun'un 3'üncü maddesinin (1) numaralı fıkrasında aşağıdaki hükme yer verilmek suretiyle, 2023 yılı sonuna kadar uygulanmak üzere bu Kanuna istinaden yapılabilecek Ar-Ge indirimi **özel olarak** düzenlenmiştir:

*"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 ve teknogirişim sermaye desteklerinden yararlananlarca gerçekleştirilen **Ar-Ge ve yenilik harcamalarının tamamı** ile 500 ve üzerinde tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam eden Ar-Ge merkezlerinde ayrıca o yıl yapılan Ar-Ge ve yenilik harcamasının bir önceki yıla göre artışının yarısı, 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesine göre **kurum kazancının** ve 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesi uyarınca ticari kazancın **tespitinde indirim konusu yapılır.** Ayrıca bu harcamalar, 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre aktifleştirilmek suretiyle amortisman yoluyla itfa edilir, bir iktisadi kıymet oluşmaması halinde ise doğrudan gider yazılır. Kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili hesap döneminde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki hesap dönemlerine devredilir. Devredilen tutarlar, takip eden yıllarda 213 sayılı Kanuna göre her yıl belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınır."*

Bu özel düzenleme öncelikle uygulanacaktır. Özel düzenlemede de indirimin, Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesi uyarınca yapılacağı belirtilmiştir. Yani yasal dayanakta değişiklik yoktur. Ancak bazı konularda özel düzenleme genel düzenlemeden ayrılmaktadır. Bu farklıklar 2023 yılı sonuna kadar geçerli olacaktır. Bunlara aşağıda yeri geldikçe değineceğiz.

5746 sayılı Ar-Ge Teşvik Kanununa göre, bu Kanun kapsamında Ar-Ge ve yenilik harcamalarının matrahtan indirilebilmesi için harcamanın aşağıda sayılan yerlerde yapılmış olması gerekir:

- Teknoloji merkezi işletmeleri (Teknoloji merkezleri)¹,
- **Ar-Ge merkezleri**²,
- Kamu kurum ve kuruluşları ile Kanunla kurulan vakıflar tarafından ve uluslararası fonlarca **desteklenen Ar-Ge projeleri**³ ile **yenilik**⁴ projeleri,

¹ Teknoloji merkezleri (teknoloji merkezi işletmeleri), 3624 sayılı Kanun kapsamında üniversite ve araştırma merkezlerinin imkanlarından yararlanarak yeni ve ileri teknolojiye dayalı bilgilerin derlendiği, değerlendirildiği, geliştirildiği ve uygulamaya yönelik üretime hazır hale getirilerek işletmelerin kullanımına sunulmak için kurulan veya kurdurulan Ar-Ge ve yenilik projesi sahibi işletmelerin, KOSGEB teknoloji geliştirme ve yenilik destekleri kapsamında desteklendiği teknoloji geliştirme merkezlerini (TEKMER) ifade eder.

² 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 birimleri** ifade eder.

³ Ar-Ge projesi, amacı, kapsamı, genel ve teknik tanımı, süresi, bütçesi, özel şartları, diğer kurum, kuruluş, gerçek ve tüzel kişilerce sağlanacak aynî ve/veya nakdî destek tutarları, sonuçta doğacak fikri mülkiyet haklarının paylaşım esasları tespit

- Rekabet öncesi işbirliği projeleri ⁵,
- Teknogirişim sermaye desteklerinden ⁶ yararlananlar.

Bu yerlerde gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik harcamalarının **tamamı** 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesine göre kurum kazancından, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesine göre ise ticari kazancın tespitinde **indirim konusu yapılabilecektir**.

Öncelikle bir yanlış anlamayı düzeltmek isteriz: Basına yansıyan bazı görüşler, teşviklerden sadece Ar-Ge merkezlerinin yararlanabileceği yönündedir. Bu kesinlikle hatalıdır. Kanunda belirtilen 50 tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam edemediği için Ar-Ge merkezi sayılmayan / oluşturamayan kişi ve kurumların, **desteklenmesi uygun bulunan** projeleri de 5746 sayılı Kanunla getirilen destek unsurlarından yararlanabilecektir. Başka bir deyişle Kanun'dan yararlanılabilmesi için mutlaka Ar-Ge merkezi oluşturulması şart değildir. Ar-Ge merkezi bulunmasa bile, yapılan Ar-Ge projeleri, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan vakıflar tarafından ve uluslararası fonlarca desteklenmekte ise 5746 sayılı Kanun'dan yararlanılabilecektir.

Ar-Ge merkezlerinin avantajı, gerçekleştirdikleri projeler desteklenmese bile teşviklerden yararlanacak olmalarıdır. Ancak bunların da Yönetmelikte belirtilecek usule uygun olarak Ar-Ge merkezi belgesi almaları gerekmektedir. Bu merkezler en geç 2 yılda bir denetleneyecektir. Bir başka deyişle, Ar-Ge merkezleri için tek tek proje bazında bir denetim değil, topluca bir denetim öngörülmektedir.

Ar-Ge merkezlerinden 500 ve üzeri tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam edenler, ayrıca o yıl yaptıkları Ar-Ge ve yenilik harcamasının bir önceki yıla göre artışının yarısını da indirim olarak dikkate alabileceklerdir.

1.2. Ar-Ge Harcamalarının Aktifleştirilmesi ve Amortismanı:

5746 sayılı Kanun'un 3/1'inci maddesinde, Ar-Ge indirimi olarak kurum kazancından indirim konusu yapılan harcamaların ayrıca Vergi Usul Kanunu'na göre aktifleştirilmek suretiyle amortisman yoluyla itfa edileceği belirtilmiştir. ⁷ Bu husus 5746 sayılı Kanundan yararlanılan Ar-Ge harcamaları için geçerlidir.

5746 sayılı Kanun'la yapılan düzenlemeden sonra, **bu Kanundaki teşviklerden yararlanmaya konu edilen** Ar-Ge harcamalarının ayırım yapılmaksızın aktifleştirilmesi gerektiği anlaşılmaktadır. Anlaşılan oldur ki, Ar-Ge harcamaları proje sonuçlandırılıncaya kadar aktifte geçici bir hesapta bekletilecek, proje tamamlandığında bir iktisadi kıymet oluşmaması durumunda doğrudan gider yazılacak, proje başarılı olup bir iktisadi kıymet oluşması durumunda ise aktifleştirilecek ve amortisman ayrılmaya başlanacaktır. ⁸ 333 sıra no.lu VUK Genel Tebliği'nde Ar-Ge harcamaları

edilmiş ve Ar-Ge faaliyetlerinin her safhasını belirleyecek mahiyette ve bilimsel esaslar çerçevesinde hazırlanan projeyi ifade eder.

⁴ Yenilik kavramı, 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 eder.

⁵ Rekabet öncesi işbirliği projeleri, birden fazla kuruluşun; ölçek ekonomisinden yararlanmak suretiyle yeni süreç, sistem ve uygulamalar tasarlayarak verimliliği artırmak ve mevcut duruma göre daha yüksek katma değer sağlamak üzere, rekabet öncesinde ortak parça veya sistem geliştirmek ya da platform kurabilmek amacıyla yürütecekleri, Ar-Ge faaliyetlerine yönelik olarak yapılan ve fizibiliteye dayanan işbirliği anlaşması kapsamında, bilimsel ve teknolojik niteliği olan projeleri ifade eder.

⁶ Teknogirişim sermayesi, örgün öğrenim veren üniversitelerin herhangi bir lisans programından bir yıl içinde mezun olabilecek durumdaki öğrenci, yüksek lisans veya doktora öğrencisi ya da lisans, yüksek lisans veya doktora derecelerinden birini ön başvuru tarihinden en çok beş yıl önce almış kişilerin, teknoloji ve yenilik odaklı iş fikirlerini, desteği veren merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından desteklenmesi uygun bulunan bir iş planı çerçevesinde, katma değer ve nitelikli istihdam yaratma potansiyeli yüksek teşebbüslere dönüştürebilmelerini teşvik etmek için yapılan sermaye desteğini ifade etmektedir.

⁷ 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Tebliği'nde, Ar-Ge harcamalarının gayrimaddi hakka yönelik olması durumunda aktifleştirilmek zorunda olduğu, gayrimaddi hakka yönelik olmayan ve Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde aktifleştirilmesi gerekmeyen harcamaların ise doğrudan gider yazılabileceği belirtilmiştir.

⁸ Ar-Ge projesinin sonuçlanmasını beklemeden, yapılan Ar-Ge harcamalarının yapıldığı dönemlerde amortismanla konu edilebileceği yolunda görüşler bulunmakta ise de, Maliye Bakanlığı tarafından bu doğrultuda bir görüş belirtilmediği sürece söz konusu uygulamayı riskli buluyoruz.

için faydalı ömür 5 yıl ve dolayısıyla amortisman oranı % 20 olarak belirlendiğinden, aktifleştirilen Ar-Ge harcamaları % 20 oranı esas alınmak suretiyle amortisman tabi tutulacaktır. Haklarla ilgili 15 yıllık itfa süresinin uygulanması söz konusu değildir.

1.3. Uygulama Esasları:

Ar-Ge indirimini uygulayabilmek için projenin tamamlanması şart değildir. Harcama esasına göre, harcamaların yapıldığı dönemlerde indirim uygulanacaktır. 5746 sayılı Kanun'dan yararlanılan durumlarda, kazancın yetersiz olması nedeniyle harcama yılında indirim konusu yapılamayan tutarlar sonraki yıllara devredecek ve devredilen tutarlar izleyen yıllarda her yıl yeniden değerlendirilerek oranında artırılmak suretiyle dikkate alınacaktır. Görüldüğü gibi, yürürlükten kaldırılmış olan yatırım indirimine paralel bir uygulama öngörülmüş bulunmaktadır.

Geçici vergi beyannameleri üzerinden de indirim uygulanabilecektir.

Bu Kanuna göre Ar-Ge indiriminden yararlananların, 193 sayılı GVK'nun 89/9 veya KVK'nun 10/1-a maddesi kapsamında ayrıca Ar-Ge indiriminden yararlanmaları mümkün değildir. (Md.4/5)

Yönetmelik Taslağına göre, Ar-Ge indiriminden yararlanacak işletmeler, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi ekinde aşağıda belirtilen ve destek veren (Ar-Ge merkezleri ile rekabet öncesi işbirliği projeleri için başvuru yapılan) kamu kurum veya kuruluşu ya da kanunla kurulan vakıflar tarafından onaylanmış belgeleri bağlı bulundukları vergi dairesine verirler.

- a) Kanun kapsamında ilk defa Ar-Ge indiriminden yararlanacak olan Ar-Ge merkezlerince "Ar-Ge merkezi belgesi"; proje esaslı Ar-Ge indiriminden yararlanacak olanlar tarafından ise teknik kuruluşlarca düzenlenmiş olan "Ar-Ge ve Yenilik Projesi Değerlendirme Raporu" veya "Rekabet Öncesi İşbirliği Projesi Değerlendirme Raporu", (Daha önce Ar-Ge merkezi belgesini veya proje değerlendirme raporunu 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 kamu idaresince onaylanmış bulunan iş planının, Ar-Ge merkezleri ile teknoloji merkezi işletmelerinde yürütülen Ar-Ge ve yenilik projelerinin hangi aşamada bulunduğu, bu projelerin veya iş planının sonuçları ile uygulanma 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 (Ar-Ge personeli-destek personeli), 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, vergi kimlik numarası, alınan hizmetin mahiyeti, fatura tarihi ve numarası, tutarı ve KDV tutarına ilişkin liste.

1.4. Yeminli Mali Müşavir Raporu:

Yönetmelik Taslağına göre, Ar-Ge merkezlerinde ve rekabet öncesi işbirliği projelerinde Ar-Ge indirimini uygulanabilmesi için önceki bölümde belirtilen belgeleri de içeren yeminli müşavir tasdik raporunun ilgili mevzuatta belirtilen süre içerisinde bağlı bulunulan vergi dairesine verilmesi gerekmekte olup, Ar-Ge merkezleri ve rekabet öncesi işbirliği projeleri için yukarıda sayılan belgelerin beyanname ile birlikte ayrıca verilmesi istenilmez.

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

Görüldüğü gibi Yönetmelik Taslağında öngörülen düzenlemeler 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile paraleldir.

2. GELİR VERGİSİ STOPAJI TEŞVİKİ :

2.1. Kapsam:

Kanun'un 3/2'nci maddesi ile Ar-Ge ve destek personelinin ücretlerine gelir vergisi istisnası getirilmiştir. Bu teşvik "*gelir vergisi stopajı teşviki*" başlığı altında düzenlenmiştir. Yapılan düzenlemeye göre, 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-Ge⁹ ve destek¹⁰ personelinin, bu çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretlerinin**, doktoralı olanlar için % 90'ı, diğerleri için ise % 80'i **gelir vergisinden müstesnadır**.

2.2. Uygulama:

İstisna ücretin belli bir kısmına getirilmiş olduğu için istisna düşülmek suretiyle matrah hesaplanacak ve buna gelir vergisi tarifesi uygulanarak stopaj tutarı hesaplanacaktır.

Yönetmelik Taslağında, istisnanın, Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında çalışmaya ilişkin ücret matrahına uygulanacağı ve sadece vergiye tabi ücret üzerinden kesilen tutarın muhtasar beyannameye yansıtılacağı açıklandıktan sonra, muhtasar beyanname ekinde, istisnadan yararlandırılan ücretlilere ilişkin olarak içeriği Maliye Bakanlığınca belirlenecek olan bildirimin işverenlerce doldurulacağı ve bağlı bulunulan vergi dairesine verileceği öngörülmektedir.

Gelir vergisi istisnasından yararlanacak olan destek personelinin tam zaman eşdeğeri sayısı, toplam tam zamanlı Ar-Ge personeli sayısının % 10'unu aşamaz. (Md.4/2)

2.3. Teşvikten Kim yararlanacaktır? İşverenler mi, Personel mi?

Teşvikten kimin yararlanacağı tartışma konusu olmuştur. Bir görüşe göre, madem ki Ar-Ge faaliyetleri teşvik edilmektedir, o halde teşvikten bu harcamaları yapan işverenler yararlanmalıdır. Maddede "gelir vergisi stopajı teşviki" başlığıyla düzenlemenin yapılmış olmasının nedeni budur.

Tasarının Meclis'e sevk edilen şeklinde hesaplanan gelir vergisinin muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle "*terkin*" edileceği öngörülmekte idi. Komisyonda tasarının bu bölümü, vergi tekniği ve uygulaması gerekçe gösterilerek "*istisna*" şekline dönüştürülmüştür. Terkin uygulaması benimsenmiş olsa idi, hesaplanan vergi, personelin ücretinden kesilecek ve muhtasar beyannameye dahil edildikten sonra, terkine konu olacak tutar beyannamenin ilgili satırında gelir vergisi kesintisi toplamından indirilmek suretiyle işlem yapılacaktı. Böylece kalan tutar ödemeye konu edilecekti. İstisna uygulamasında ise vergi hiç hesaplanmayacak ve beyan edilmeyecektir.

⁹ Ar-Ge personeli, Ar-Ge faaliyetlerinde doğrudan görevli araştırmacı ve teknisyenleri ifade eder. 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 uzmanlarını; teknisyen ise mühendislik, fen ve sağlık bilimleri alanlarında yüksek öğrenim görmüş ya da meslek lisesi veya meslek yüksek okullarının teknik fen ve sağlık bölümlerinden mezun, teknik bilgi ve deneyim sahibi kişileri ifade eder.

¹⁰ Destek personeli, Ar-Ge faaliyetlerine katılan veya bu faaliyetlerle doğrudan ilişkili yönetici, teknik eleman, laborant, sekreter, işçi ve benzeri personelinin ifade eder.

Bizim görüşümüze göre, 5746 sayılı Kanun'la getirilen destekler işverenleri teşvik etmeye yönelik olduğu için, gelir vergisi istisnasının yaratacağı avantajdan da işverenlerin yararlandırılması gerekir. Nitekim 5084 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesinde düzenlenmiş bulunan ve terkin şeklinde uygulanan gelir vergisi stopajı teşvikinden işverenler yararlanmaktadır. 5746 sayılı Kanunda teşvikin "terkin" şeklinde değil "istisna" şeklinde düzenlenmiş olması, teşvikten işverenlerin yararlandırılmasına engel teşkil etmemelidir. Ancak teşvikin "istisna" olarak tedvin edilmiş olması aksi görüş sahiplerini destekler mahiyettedir. Düzenlemeden sonra işe alınan kişilerin brüt ücreti buna göre belirleneceği için sorun yoktur. Ancak eski çalışanlarda avantajın tamamen çalışanlara yansıtılması, işyerindeki diğer çalışanlar üzerinde de olumsuz etki yaratabilir. Bu konunun çalışanlarla işverenler tarafından anlaşarak çözüme kavuşturulacağına inanıyoruz.

Teknoloji geliştirme bölgelerinde çalıştırılan Ar-Ge personeli için, 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun geçici 2'nci maddesi uyarınca istisna uygulanmaya devam edilecektir. Bilindiği gibi söz konusu madde uyarınca, teknoloji geliştirme bölgelerinde (teknoparklarda) çalışan araştırmacı, yazılımcı ve Ar-Ge personelinin bu görevleri ile ilgili ücretler 31.12.2013 tarihine kadar her türlü vergiden müstesnadır. Yönetici şirket, ücreti gelir vergisi istisnasından yararlanan kişilerin bölgede fiilen çalışıp çalışmadığını denetlemeye devam edecektir. Bölgede fiilen çalışmayanlara istisna uygulandığının tespit edilmesi halinde, ziya uğratılan vergi ve kesilen cezalardan yönetici şirket de ayrıca sorumludur.

5746 sayılı Kanunla getirilen gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlananlar, 5084 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinde düzenlenmiş bulunan ve bazı düşük gelişmişlik düzeyindeki illerde belli koşullarla uygulanan stopaj teşvikinden ayrıca yararlanamayacaktır. (5746 sayılı Kanun Md.4/5)

3. SİGORTA PRİM DESTEĞİ:

Kanunun 3/3 üncü maddesi ile sigorta prim desteği getirilmiştir. Buna göre, 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 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun geçici 2 nci maddesi uyarınca ücreti gelir vergisinden istisna edilen personelin, bu çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretleri üzerinden **hesaplanan sigorta primi İŞVEREN HİSSESİNİN YARISI**, her bir çalışan için beş yıl süreyle Maliye Bakanlığı bütçesine konulacak ödenekten karşılanacaktır. Bu uygulamanın nasıl yapılacağı yönetmelikte düzenlenecektir.

Yönetmelik Taslağına göre, sigorta primi işveren hissesi desteğinden yararlanabilmesi için işverenler tarafından, teknoloji merkezi işletmelerinin teknoloji merkezi kurullarından, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projeleri, Ar-Ge merkezleri ile rekabet öncesi işbirliği projelerinden yararlanan işletmelerin Sanayi ve Ticaret Bakanlığından, teknogirişim sermaye desteği alan işletmelerin ise, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinden alacakları resmi belge ile işyerinin bağlı bulunduğu Sosyal Güvenlik İl / Devredilen SSK Sigorta İl / Devredilen SSK Sigorta Müdürlüğüne yazılı olarak müracaat edilmesi şarttır.

Kanunda aranılan şartların taşındığına ve bu yönetmeliğin ilgili maddeleri gereğince destekten yararlanmaya başlanıldığına ilişkin ilgili kurumlardan alınan belgenin işyerinin bağlı bulunduğu Sosyal Güvenlik İl / Devredilen SSK Sigorta İl / Devredilen SSK Sigorta Müdürlüğüne verildiği tarihten itibaren destekten yararlanılacağı öngörülmektedir.

İşverenlerin, işveren hissesi sigorta prim desteğinden yararlanabilmeleri için kapsama giren sigortalılara ait aylık prim ve hizmet belgesini yasal süresi içinde Sosyal Güvenlik İl / Devredilen SSK Sigorta İl / Devredilen SSK Sigorta Müdürlüğüne vermeleri zorunludur. Söz konusu belgenin yasal süresi dışında verilmesi halinde, bu Kanunda belirtilen sigorta primi işveren hissesi teşvikinden yararlanılamaz ve bu belgelerdeki sigorta primlerinin sigortalı ve işveren hisselerinin tümü işverenlerden tahsil edilir.

Destekten yararlanılabilmesi için işverenlerin kendi paylarına düşen kısmın (işveren payının kalan yarısının) ödenip ödenmemesinin önemi yoktur.

Aynen gelir vergisi stopajı teşviğinde olduğu gibi, işveren hissesi sigorta primi desteğinden yararlanacak olan destek personelinin tam zaman eşdeğeri sayısı, toplam tam zamanlı Ar-Ge personeli sayısının % 10'unu aşmayacaktır.

İşsizlik sigortası primleri, sigorta primi desteğinin kapsamı dışındadır.

Teknoparklarda ücreti gelir vergisinden istisna edilerek fiilen çalıştırılan personelin gelir vergisi istisnasının uygulandığı sürece ve sadece bu ücretleri üzerinden hesaplanan sigorta primi işveren hissesinin yarısına ilişkin destek uygulaması için Yönetmelikte yer alan şartlar aranmayacaktır. Ancak, destekten yararlanmak için 4691 sayılı Kanun ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında sigortalının bölgede fiilen çalışıp çalışmadığını denetlemekle yükümlü yönetici şirketten alınan belge ile işyerinin bağlı bulunduğu Sosyal Güvenlik İl / Devredilen SSK Sigorta İl / Devredilen SSK Sigorta Müdürlüğüne başvurulması zorunludur.

4. DAMGA VERGİSİ İSTİSNASI:

5746 sayılı kanun kapsamındaki her türlü Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile ilgili olarak düzenlenecek kâğıtlardan damga vergisi alınmayacaktır. (Md.3/4)

5. AR-GE MERKEZİ BELGESİ İÇİN BAŞVURU ve DEĞERLENDİRME:

Kanunda Ar-Ge merkezi tanımlanmış olup, "Ar-Ge merkezi belgesi"nden söz edilmediği gibi, hiçbir mercie, bu açıdan bir değerlendirme yapma ve belge düzenleme yetkisi verilmemiştir. Kanunun 4/6 ncı maddesinde, Kanunun uygulanmasına ve denetimine ilişkin usul ve esasların, TÜBİTAK'ın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığı ile Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından çıkarılacak yönetmelikle belirleneceği hükme bağlanmıştır. Bu düzenlemenin, Yönetmelik Taslağında yapıldığı gibi, Kanunda aranmayan şartlar ve prosedür öngörülmesine dayanak teşkil edemeyeceği görüşündeyiz. Örneğin kanunda teknoparkların "Ar-Ge merkezi" sayılmayacağına dair bir hüküm yoktur. Buna rağmen Taslakta, "*Ar-Ge merkezlerinin 4691 sayılı Kanunla kurulan teknoloji geliştirme bölgeleri dışında yer alması*" şartının aranması yasaya aykırıdır. Umarız Taslak bu açıdan düzeltilir. Aksi takdirde iptal edilmesi söz konusu olabilecektir.

6. TEŞVİKLERDEN HANGİ TARİHTEN İTİBAREN YARARLANILACAKTIR?

Kanun 31.12.2023 tarihine kadar uygulanmak üzere 1.4.2008 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Teşvikler de bu tarihten itibaren uygulamaya girmiş demektir. Yönetmeliğin bu tarihte yayımlanmamış olması, teşviklerden yararlanmayı bize göre engellemez/geciktirmez.

Ancak mükellefler uygulamada Yönetmelik yayımlanmadan teşviklerden yararlanmamayı tercih etmişlerdir. Bunda Maliye Bakanlığının aksi görüşte olabileceği düşüncesi rol oynamıştır. Bakanlığın ise herhangi bir açıklaması olmamıştır.

Yönetmelik çıkarıldığında, geriye yönelik olarak, düzeltme beyannameleri yoluyla teşviklerden yararlanılmasının mümkün olduğunu düşünüyoruz. İdarelerin düzenlemeyi istemeyerek de olsa geciktirmeleri nedeniyle teşviklerin devreye girmesinin gecikmesi hukuk düzeninde kabul edilemeyecek bir durumdur. Çok olumlu bir teşvik düzenlemesinde bu gecikme şık olmamıştır.