**GELİR VE KURUMLAR VERGİSİNDE AR-GE İNDİRİMİ UYGULAMASI**

**Doç.Dr. İhsan Cemil DEMİR – Afyon Kocatepe Üni.**

**Enes ÖZKAN – Vergi Müfettişi**

**Özet**

Küreselleşen dünyada ülkelerin rekabet gücünü belirleyen temel koşul, uzun dönemde sürdürülebilir kalkınmanın sağlanmasıdır. Ülkelerin rekabet gücünü belirleyen faktörlerin başında teknoloji gelmektedir. Bu sebeple gelişmiş ülkeler rekabet gücünü artırmak için Ar-Ge yatırımlarına yönelik harcamaları artırmıştır. Uluslararası istatistiklere bakıldığında Ar-Ge harcamalarının GSYİH içindeki payı yüksek olan ülkelerin rekabet güçlerinin daha ileri seviyede olduğu görülmektedir. [1](http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/makaleler/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2017-mayis-sayi-161_mdergi_8768a-00_/gelir-ve-kurumlar-vergisinde-ar-ge-indirimi-uygulamasi.html#InsertNoteID_6)

Ülkemizde, Ar-Ge ve yenilik faaliyeti 28.02.2008 tarihli 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun'da düzenlenmiştir. 2016 yılında iki yeni düzenleme yapılmıştır. Bu düzenlemeler 26.02.2016 (01.03.2016 yürürlük) tarih ve 6676 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile 09.08.2016 tarih ve 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Resmi Gazete'de yayımlanan Kanunlardır. Söz konusu kanun değişiklikleri ile Ar-Ge indiriminde değişiklikler meydana gelmiştir.

Çalışmamızda Ar-Ge indirimi ile ilgili değişiklikler ve bu indirimin nasıl yapılacağı üzerinde durulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Ar-Ge harcaması, Ar-Ge ve tasarım indirimi, 5746 sayılı Kanun, Ar-Ge harcamalarındaki artış tutarı.

**1. Giriş**

Ülkemiz de makroekonomik hedeflere ulaşmak için, uluslararası ticaretten alınan payın artırılması, hammadde, enerji ve arz güvenliğinin  temin  edilmesi, bilgi, teknoloji ve yenilik üretiminde söz sahibi ülkeler arasında yer alması, Ar-Ge harcamalarının artırılması, tasarım ve markaya dayalı, katma değeri yüksek üretim yapısına geçişin hızlandırılmasını  temin  etmek üzere ihtiyaç  duyulan yatırımların hızlıca hayata geçirilmesi  [2](http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/makaleler/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2017-mayis-sayi-161_mdergi_8768a-00_/gelir-ve-kurumlar-vergisinde-ar-ge-indirimi-uygulamasi.html#InsertNoteID_8) gibi nedenlerle ülkemiz açısından Ar-Ge harcamalarına ilişkin teşvikler büyük önem arz etmektedir.

Bilimin insanlığın refah ve gelişmesi açısından ne kadar önemli olduğunu İngiliz düşünür Francis Bacon'un daha 17. yüzyılın başlarında "Bilgi güç kaynağıdır" sözü, en yalın şekilde bunu ortaya koymaktadır. Günümüz bilgi çağında uluslararası alanda rekabet edebilmek için, bilgiye yatırım yapmak gerekmektedir. Ar-Ge harcaması yapmak bilgiye yatırım yapmak demektir. Ar-Ge, kısaca bilgi ve teknolojiye dayalı olarak yeni ürünlerin, geliştirilmesi, ortaya çıkarılması ve yeni üretim tekniklerinin gerçekleştirilmesi olarak tanımlanabilir. Ar-Ge harcamaları ekonominin itici gücü ve ulusal rekabet koşullarında önemli destek unsurlarından biridir. [3](http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/makaleler/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2017-mayis-sayi-161_mdergi_8768a-00_/gelir-ve-kurumlar-vergisinde-ar-ge-indirimi-uygulamasi.html#InsertNoteID_10)

5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun 12.3.2008 tarih ve 26814 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Söz konusu kanunda bu tarihten itibaren çeşitli değişiklikler olmuştur. Söz konusu kanun, Ar-Ge faaliyetlerinin ülkemizde geliştirilmesi için Ar-Ge indirimi ve bunun dışında çeşitli teşvik unsurlarını içermektedir. 5746 sayılı Kanunun 1. maddesinde kanunun amacının, Ar-Ge, yenilik ve tasarım 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, yeniliğe ve tasarıma yönelik doğrudan yabancı sermaye yatırımlarının ülkeye girişinin hızlandırılmasını, Ar-Ge ve tasarım personeli ve nitelikli işgücü istihdamının artırılmasını desteklemek ve teşvik etmek olduğu ayrıca söz konusu kanunun 6. maddesinde bu kanunun 31.12. 2023 tarihine kadar uygulanacağı belirtilmiştir.

**2.Gelir ve Kurumlar Vergisinde Yer Alan Ar-Ge İndirimi**

09.08.2016 tarihi itibariyle yürürlükten kalkan Kurumlar Vergisi Kanununun 10/1-a maddesi "mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 100'ü oranında hesaplanacak Ar-Ge indirimi, araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden ve tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmayan amortismana tâbi iktisadî kıymetler için hesaplanan amortisman tutarlarından verilen paylar üzerinden Ar-Ge indirimi hesaplanmaz. Matrahın yetersiz olması nedeniyle ilgili dönemde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki hesap dönemlerine devreder. Ar-Ge indiriminden yararlanılacak harcamaların kapsamını ve uygulamadan yararlanılabilmesi için gerekli belgeler ile usulleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir." şeklindedir.

09.08.2016 tarihi itibariyle yürürlükten kalkan Gelir Vergisi Kanununun 89/9. maddesi "Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik  araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 100'ü oranında hesaplanacak Ar-Ge indirimi, Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden ve tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmayan amortismana tabi iktisadi kıymetler için hesaplanan amortisman tutarlarından verilen paylar üzerinden Ar-Ge indirimi hesaplanmaz. Ar-Ge indiriminden yararlanılacak harcamaların kapsamı ile uygulamadan yararlanılabilmesi için gerekli belgeleri ve usulleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir." şeklindedir.

09.08.2016 tarihi itibariyle uygulaması değişen hükümler nedeniyle uygulaması kalmamış 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 10.2.6 bölümünde Ar-Ge harcamalarının kayıtlarda izlenmesi konusunda aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

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. Örneğin, kanser ilacı geliştirmek için yapılan araştırma faaliyetleri sonucunda patent, lisans gibi bir gayrimaddi hak  ortaya  çıkacağından, yapılan araştırma harcamalarının aktifleştirilmesi gerekecektir.

Proje sonucu ortaya bir gayrimaddi hak çıkması halinde, aktifleştirilmesi gereken bu tutar, amortisman yoluyla itfa edilecektir. 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 yazılabilmesi mümkün bulunmaktadır.

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

İster aktifleştirilsin ister doğrudan gider yazılsın ilgili dönemde yapılan Ar-Ge harcamalarının tamamı üzerinden %100 oranında Ar-Ge indirimi ayrıca hesaplanacak ve indirim konusu yapılacaktır.

Yukarıda yer alan hükümlere göre yürürlükten kalkmadan önce GVK da yer alan Ar-Ge indiriminin KVK da yer alan Ar-Ge indiriminden farkı ilgili yılda indirilemeyen harcama tutarının sonraki döneme devretmemesidir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10/1-a maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 89/9 maddelerinde ayrıntılı olarak yer alan yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik Ar-Ge harcamalarının tamamı matrahın tespitinde kazanç olması durumunda beyanname üzerinden indirim konusu yapılabilecektir. Söz konusu hükümler 6728 sayılı Kanunun 15'inci maddesiyle ilgili kanunlardaki hükümler 09.08.2016 tarihi itibariyle yürürlükten kaldırılmış ve kaldırılan bu hükümler üzerinde birkaç değişiklik yapılmak suretiyle 5746 sayılı Kanunun 3/A maddesi olarak yerini almıştır.

5746 sayılı Kanunun 3/A maddesi "(1) Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının %100'ü, bu kapsamdaki projelerin Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından Ar-Ge ve yenilik projesi olarak değerlendirilmesi şartıyla, 5520 sayılı Kanunun 10'uncu maddesi ve 193 sayılı Kanunun 89'uncu maddesi uyarınca kazancın tespitinde indirim konusu yapılır. Ayrıca bu harcamalar, 213 sayılı Kanuna göre aktifleştirilmek suretiyle amortisman yoluyla itfa edilir, bir iktisadi kıymet oluşmaması hâlinde ise doğrudan gider yazılır.

(2) Kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili vergilendirme döneminde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki vergilendirme dönemlerine devredilir. Devredilen tutar, takip eden yıllarda 213 sayılı Kanuna göre her yıl belirlenen yeniden değerleme oranında artırılarak dikkate alınır.

(3) Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden Ar-Ge indirimi hesaplanmaz. Ar-Ge indirimi tutarının hesabında tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılan amortismana tabi iktisadi kıymetler için hesaplanan amortismanlar ile başka faaliyetlerde de kullanılan makine ve teçhizat için hesaplanan amortismanların bu kıymetlerin araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanıldıkları gün sayısına isabet eden kısmı dikkate alınabilir. Bu madde kapsamında Ar-Ge indiriminden yararlanılacak harcamaların kapsamını ve uygulamadan yararlanılabilmesi için gerekli belgeler ile usulleri belirlemeye Maliye Bakanlığı ile Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı müştereken yetkilidir."  şeklindedir.

Yukarıda yer alan yeni düzenleme ile Ar-Ge indiriminin KVK ile GVK'da ayrı ayrı düzenlenmesinden vazgeçilmiş eski hükümler üzerinde birkaç değişiklik yapılmak suretiyle  5746 sayılı Kanunun 3/A maddesi oluşturulmuştur. Bu düzenlemede yapılan en önemli değişikliklerden bir tanesi gayrimaddi hakka yönelik olsun ya da olmasın harcamaların tamamının amortisman suretiyle itfa edilmesidir. Ancak yapılan harcamalar sonucunda iktisadi bir kıymet oluşmaması durumunda söz konusu harcamaların doğrudan gider olarak yazılabilmesidir. Yeni düzenleme ile eski düzenlemede yer alan değişiklikler aşağıdaki tabloda karşılaştırmalı olarak gösterilmiştir.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | GVK 89. MAD | KVK 10. MAD | 5746- 3/A MAD.(yeni hali) |
| **İndirim Miktarı** | Ar-Ge harcamasının %100 oranında indirim | Ar-Ge harcamasının %100 oranında indirim | Ar-Ge harcamasının %100 oranında indirim |
| **Süre Sınırı** | Süre sınırı yok. | Süre sınırı yok. | 31/12/2023 |
| **İndirim Tutarının Belirlenmesinde Müşterek Giderler** | Müşterek giderlerden pay verilmez. | Müşterek giderlerden pay verilmez. | Müşterek giderlerden pay verilir |
| **İndirim Tutarının Belirlenmesinde Amortismanlar** | Münhasıran AR-GE departmanında kullanılan iktisadi kıymetlerin amortismanları indirim tutarının tespitinde dikkate alınır, ancak başka departmanlarla ortak kullanılan iktisadi kıymetlerin amortismanları hiçbir suretle indirim tutarının tespitinde dikkate alınmaz. | Münhasıran AR-GE departmanında kullanılan iktisadi kıymetlerin amortismanları indirim tutarının tespitinde dikkate alınır, ancak başka departmanlarla ortak kullanılan iktisadi kıymetlerin amortismanları hiçbir suretle indirim tutarının tespitinde dikkate alınmaz. | Münhasıran araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılan amortismana tabi iktisadi kıymetler için hesaplanan amortismanlar ile başka faaliyetlerde de kullanılan **makine ve teçhizat için** hesaplanan amortismanların bu kıymetlerin araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanıldıkları **gün sayısına** isabet eden kısmı dikkate alınabilir |
| **Artan İndirim Tutarının Devri-Devreden İndirim Tutarlarında Endekslenmesi** | Artan indirim tutarı devretmez. | Artan indirim tutarı devreder. Endeksleme Yapılmaz. | Artan indirim tutarı endeksleme yapılarak devreder. |

**3.5746 Sayılı Kanunda Yer Alan Ar-Ge İndirimi**

5746 sayılı Kanunun 3. maddesinde yer alan düzenleme beyanname üzerinden kazanç olması durumunda matrahtan indirilecek giderlerdendir. Bu kanun hükmünde de değişiklikler söz konusu olmakla birlikte bu kanunda değişiklik yapılmadan önce GVK'nın 89/9 maddesi ile KVK'nın 10/1-a maddesinde yer alan Ar-Ge indirimi ile 5746 sayılı Kanunda yer alan Ar-Ge indiriminden aynı anda yararlanılamamaktaydı.

GVK ile KVK'da yer alan hükümler yürürlükten kaldırılmış ve 5746 sayılı Kanunun 3/A maddesi haline geldiğinden ve 5746 sayılı Kanunun 4. maddesinin 5. fıkrası "Bu Kanun kapsamındaki indirim, istisna, destek ve teşviklerden yararlananlar; 193 sayılı Kanunun 89' uncu maddesinin birinci fıkrasının (13) numaralı bendi, 5520 sayılı Kanunun 10'uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi hükümleri ile 4691 sayılı Kanunun geçici 2'nci maddesi hükümlerinden ayrıca yararlanamazlar." şeklinde olduğundan dolayı söz konusu kanunun 3. maddesi ile 3/A maddesinden aynı anda yararlanma hususunda aksi bir hüküm yer almamaktadır.

Bu konuda söz konusu kanunda bir boşluk bulunduğu kanaati oluşmuştur.

5746 sayılı Kanunun 3. maddesi "(1) Ar-Ge ve tasarım indirimi: Teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan 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 bu Kanun kapsamında yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlar tarafından desteklenen tasarım projelerinde ve tasarım merkezlerinde gerçekleştirilen münhasıran tasarım harcamalarının tamamı

(2) 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. (Ek iki cümle: 16/2/2016-6676/28 md.) Bakanlar Kurulunca belirlenen kriterleri haiz Ar-Ge merkezlerinde ayrıca o yıl yapılan Ar-Ge ve yenilik harcamalarının bir önceki yıla göre artışının yüzde ellisine kadarı; Bakanlar Kurulunca belirlenen kriterleri haiz tasarım merkezlerinde ayrıca o yıl yapılan tasarım harcamalarının bir önceki yıla göre artışının yüzde ellisine kadarı yukarıdaki esaslar dâhilinde indirim konusu yapılabilir. ("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" ibaresi madde metninden çıkarılmıştır.) Belirlenen kriterlere göre kanuni hadler içerisinde oranları ayrı ayrı veya birlikte farklılaştırmaya Bakanlar Kurulu yetkilidir. 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 değerleme oranında artırılarak dikkate alınır." şeklindedir.

2016 yılında yapılan düzenleme ile tasarım harcamaları da Ar-Ge indirimi gibi aynı hükümlerden yararlanmaya başlamıştır. Tasarım harcaması ise aynı kanunun 2/1-j maddesinde "Tasarım faaliyeti: Sanayi alanında ve Bakanlar Kurulunun uygun göreceği diğer alanlarda katma değer ve rekabet avantajı yaratma potansiyelini haiz, ürün veya ürünlerin işlevselliğini artırma, geliştirme, iyileştirme ve farklılaştırmaya yönelik yenilikçi faaliyetlerin tümü" şeklinde ifade edilmiştir.

**10 Ağustos 2016 tarihli 2016/9092 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı;**

"(1) 28/2/2008 tarihli ve 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun kapsamında kurulan ve aşağıda belirtilen göstergelerden herhangi birinde bir önceki yıla göre en az yüzde yirmi artış sağlayan Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde, o yıl yapılan Ar-Ge ve yenilik veya tasarım harcamalarının bir önceki yıla göre artış tutarının yüzde ellisi, 31/12/2023 tarihine kadar, 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.

a) Ar-Ge veya tasarım harcamasının toplam ciro içindeki payı.

b) Tescil edilen ulusal veya uluslararası patent sayısı.

c) Uluslararası destekli proje sayısı.

ç) Lisansüstü dereceli araştırmacı sayısının toplam Ar-Ge personeli sayısına oranı.

d) Toplam araştırmacı sayısının toplam Ar-Ge personeli sayısına oram.

e) Ar-Ge sonucu ortaya çıkan yeni ürünlerden elde edilen cironun toplam ciroya oranı."

şeklindedir.

Bu rasyolardan herhangi birisi bir önceki yıla göre en az % 20 oranında bir artış göstermiş olması halinde Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde, o yıl yapılan Ar-Ge ve yenilik veya tasarım harcamalarının bir önceki yıla göre artış tutarının yüzde ellisi ekstradan ilgili yılda beyanname üzerinden indirim konusu yapılabilmektedir.

Yukarıda yer alan yeni düzenleme ile Ar-Ge indiriminin eski halinde birkaç değişiklik olmuştur.

Bu değişiklikler aşağıdaki tabloda karşılaştırmalı olarak gösterilmiştir.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | **5746- 3/A MAD.** | **5746- 3. MAD.(eski hali)** | **5746- 3. MAD. (yeni hali)** |
| **İndirimden yararlanılacak hususlar** | Ar-Ge harcaması | Ar-Ge harcaması | Ar-Ge ve **Tasarım** harcaması |
| **İndirim Miktarı** | Ar-Ge harcamasının %100 oranında indirim | Ar-Ge harcamasının %100 oranında indirim + 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 artışın yarısı, kurum kazancının tespitinde indirim | Ar-Ge harcamasının %100 oranında indirim + Bakanlar Kurulunca belirlenen kriterleri haiz Ar-Ge ve tasarım merkezlerinde ayrıca o yıl yapılan Ar-Ge, yenilik ve tasarım harcamalarının bir önceki yıla göre artışının yüzde ellisine kadarı |
| **Süre Sınırı** | 31/12/2023 | 31/12/2023 | 31/12/2023 |
| **İndirim Tutarının Belirlenmesinde  Müşterek Giderler** | Müşterek giderlerden pay verilir | Müşterek giderlerden pay verilir | Müşterek giderlerden pay verilir **(**6 seri no'lu 5746 sayılı kanun genel tebliği) |
| **İndirim Tutarının Belirlenmesinde Amortismanlar** | Münhasıran araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılan amortismana tabi iktisadi kıymetler için hesaplanan amortismanlar ile başka faaliyetlerde de kullanılan makine ve teçhizat için hesaplanan amortismanların bu kıymetlerin araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanıldıkları gün sayısına isabet eden kısmı dikkate alınabilir | Münhasıran araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılan amortismana tabi iktisadi kıymetler için hesaplanan amortismanlar ile başka faaliyetlerde de kullanılan makine ve teçhizat için hesaplanan amortismanların bu kıymetlerin araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanıldıkları gün sayısına isabet eden kısmı dikkate alınabilir | Münhasıran araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılan amortismana tabi iktisadi kıymetler için hesaplanan amortismanlar ile başka faaliyetlerde de kullanılan makine ve teçhizat için hesaplanan amortismanların bu kıymetlerin araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanıldıkları gün sayısına isabet eden kısmı dikkate alınabilir |
| **Artan İndirim Tutarının Devri-Devreden İndirim Tutarlarında Endekslenmesi** | Artan indirim tutarı endeksleme yapılarak devreder. | Artan indirim tutarı endeksleme yapılarak devreder. | Artan indirim tutarı  endeksleme yapılarak  devreder. |

Yine aynı Kanunun 3. maddesinin 9'uncu fıkrası (Ek: 16/2/2016-6676/28 md.) "Bu Kanun kapsamında Ar-Ge merkezlerinin sözleşme çerçevesinde siparişe dayalı olarak yürüttükleri Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile tasarım merkezlerinin sözleşme çerçevesinde siparişe dayalı olarak yürüttükleri tasarım faaliyetleri bu maddede belirtilen indirim, istisna, destek ve teşvik unsurlarından yararlanabilir. Ancak Ar-Ge veya tasarım merkezleri tarafından siparişe dayalı olarak yürütülen Ar-Ge veya tasarım faaliyetlerine ilişkin olarak yapılan harcamaların sadece yüzde ellisi bu merkezler tarafından, bu harcamaların kalan yüzde ellisi ise siparişi veren gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından indirim olarak dikkate alınabilir'."  şeklindedir.  Bu düzenleme ile her mükellefin kendisi Ar-Ge veya Tasarım faaliyetinde bulunup yeni bir ürün elde etmek için uğraşmayacaktır. Bu hizmeti veren şirketler tarafından bu çalışma yapılacak ortaya bir ürün çıksın ya da çıkmasın yapılan harcamalardan her iki taraf da % 50 oranında yararlanabilecektir. Bu düzenleme bütçesi yetersiz olan şirketler açısından büyük bir kolaylık sağlamak ve yeni bir ürün ortaya çıkarılması hususunda teşvik edici olmaktadır.

**4.Ar-Ge İndiriminin Uygulaması**

Yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik Ar-Ge ve yenilik harcaması ile tasarım harcamaları eski düzenlemede olduğu gibi yeni düzenlemede de 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10. maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 89. maddesi gereğince kazanç olması durumunda matrahın tespitinde beyanname üzerinden yapılan bir indirim uygulamasıdır. Kazanç olmaması durumunda söz konusu harcama tutarı indirilmeyen tutar yeniden değerleme oranı ile çarpılmak suretiyle sonraki yıllarda indirim hakkına sahiptir. Ancak bu indirim 5746 sayılı Kanunun uygulama süresi olan 31.12.2023 tarihi ile sınırlıdır. Bu süre uzatılmadığı sürece söz konusu Ar-Ge ve tasarım harcamaları bu tarihten sonra indirim konusu yapılamayacaktır.

Her dönem (hesap dönemi) yapılan harcamalar KVK 10. maddesi ve GVK'nın 89. maddesi gereğince beyanname üzerinden indirim konusu yapılabilecektir. Ayrıca söz konusu harcamalar GVK'nın 40. maddesi gereğince hasılatın tespitinde dönem içerisinde gider olarak indirilebilecek giderlerdendir. Bu giderler VUK'un değerleme hükümleri gereğince amortisman suretiyle itfa edilmesi gereken unsurlardan olduğundan dolayı bu harcamalar tek düzen muhasebe sistemi içerisinde 263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri hesabına ya da 260 Haklar Hesabında tutulması gerekmekte ve ortaya bir iktisadi kıymet oluşması halinde amortisman suretiyle itfa edilmesi gerekmektedir. Eğer yapılan harcamalar sonucunda bir iktisadi kıymet oluşmazsa doğrudan gider olarak yazılabilecektir. Daha önceki uygulamada gayrimaddi hakka yönelik olarak yapılan bir harcama olması durumunda bu şekilde uygulanırken gayrimaddi hakka yönelik olmayan harcamalar her yıl doğrudan gider yazılabilmekteydi. Bu açıdan yeni düzenlemede sebebine bakılmaksızın bu harcamalar aktifleştirilmekte ve son dönem ortaya bir iktisadi kıymet çıkıp çıkmamasına göre işlem yapılmaktadır.

Bu durumu bir örnek yardımıyla anlatacak olursak;

Örnek: (A) A.Ş. 2016 yılında 100.000 TL, 2017 yılında 200.000 TL ve 2018 yılında ise 400.000 TL Ar-Ge harcaması yapması durumunda mükellef kurum;

**5746 sayılı Kanunun 3/A maddesinden yararlanırsa:**

- 2016 yılında: 263 Ar-Ge Gideri hesabına 100.000 TL kaydedilecektir. Ayrıca KVK 10. maddesi gereğince beyannameden 100.000 TL indirebilir.

-------------------------------/--------------------------------------

263 Araştırma ve Geliştirme Gideri          100.000

     102 Bankalar Hesabı                                    100.000

-------------------------------/--------------------------------------

- 2017 yılında: 263 Ar-Ge Gideri hesabına 200.000 TL kaydedilecektir. KVK 10. maddesi gereğince beyannameden 200.000 TL indirebilir.

-------------------------------/--------------------------------------

263 Araştırma ve Geliştirme Gideri         200.000

     102 Bankalar Hesabı                                    200.000

------------------------------/---------------------------------------

- 2018 yılında: 263 Ar-Ge Gideri hesabına 400.000 TL kaydedilecektir. KVK 10. maddesi gereğince beyannameden 400.000 TL indirebilir.

- 2018 yılında bir iktisadi kıymet oluşması durumunda: 263 Ar-Ge Gideri hesabında 700.000 TL birikmiş olduğundan dolayı GVK'nın 40. maddesi ve VUK değerleme hükümleri gereğince 2018 yılından itibaren amortisman suretiyle itfa edilmeye başlayacaktır. Yani her sene beyanname üzerinden indirim konusu yapılabilen harcama tutarları hasılatın tespitinde dönem içerisinde ikinci bir kez gider olarak indirilebilecektir. Patent hakkı elde edilmesi durumunda 263 Ar-Ge Gideri hesabının kapatılarak 260 Haklar Hesabına aktarılması gerekmektedir.

----------------------------/------------------------------------------

263 Araştırma ve Geliştirme Gideri          400.000

     102 Bankalar Hesabı                                      400.000

------------------------------/----------------------------------------

-----------------------------31/12/...... -----------------------------

260 Haklar Hesabı                           700.000

    263 Araştırma ve Geliştirme Gideri                         700.000

-----------------------------31/12/...... ------------------------------

750 Araştırma ve Geliştirme Gideri          140.000

700.000/5=140.000

          268 Birikmiş Amortisman                              140.000

-----------------------------31/12/...... ------------------------------

751 Araştırma ve Geliştirme Gideri

Yansıtma Hesabı                             140.000

      750 Araştırma ve Geliştirme Gideri                        140.000

---------------------------31/12/...... -------------------------------

630 Araştırma ve Geliştirme Gideri          140.000

     751 Araştırma ve Geliştirme Gideri

Yansıtma Hesabı                                                 140.000

------------------------------------/----------------------------------

- 2018 yılında bir iktisadi kıymet oluşmaması durumunda: 263 Ar-Ge Gideri hesabında 700.000 TL birikmiş olan tutar 2018 yılında GVK 40. maddesi gereğince bir kerede doğrudan gider yazılabilecektir.

------------------------------------/----------------------------------

263 Araştırma ve Geliştirme Gideri      400.000

    102 Bankalar Hesabı                                        400.000

------------------------------------/----------------------------------

-----------------------------31/12/...... -----------------------------

750 Araştırma ve Geliştirme Gideri         700.000

    263 Araştırma ve Geliştirme Gideri                          700.000

-----------------------------31/12/...... -----------------------------

751 Araştırma ve Geliştirme Gideri Yansıtma Hesabı  700.000

     750 Araştırma ve Geliştirme Gideri                         700.000

----------------------------31/12/...... ------------------------------

630 Araştırma ve Geliştirme Gideri                700.000

     751 Araştırma ve Geliştirme Gideri Yansıtma Hesabı         700.000

------------------------------/---------------------------------------

5746 sayılı Kanunun 3. maddesinden yararlanırsa:

- 2016 yılında: 263 Ar-Ge Gideri hesabına 100.000 TL kaydedilecektir. Ayrıca KVK 10. maddesi gereğince beyannameden 100.000 TL indirebilir.

- 2017 yılında: 263 Ar-Ge Gideri hesabına 200.000 TL kaydedilecektir. KVK 10. maddesi gereğince beyannameden 200.000 TL indirebilir.

- 2016/9092 sayılı BKK yer alan rasyolardan birisi % 20 artmış ise =200.000-100.000: 100.000/2= 50.000 TL ekstradan 2017 yılında beyanname üzerinden indirilebilecektir. Yani 2017 yılında beyanname üzerinden 250.000 TL indirilebilecektir.

- 2018 yılında: 263 Ar-Ge Gideri hesabına 400.000 TL kaydedilecektir. KVK 10. maddesi gereğince beyannameden 400.000 TL indirebilir.

- 2016/9092 sayılı BKK yer alan rasyolardan birisi %20 artmış ise = 400.000-200.000: 200.000/2= 100.000 TL ekstradan 2018 yılında beyanname üzerinden indirilebilecektir. Yani 2018 yılında beyanname üzerinden 500.000 TL indirilebilecektir.

- 2018 yılında bir iktisadi kıymet oluşması durumunda: 263 Ar-Ge Gideri hesabında 700.000 TL birikmiş olduğundan dolayı GVK'nın 40. maddesi ve VUK değerleme hükümleri gereğince 2018 yılından itibaren amortisman suretiyle itfa edilmeye başlanacaktır. Yani her sene beyanname üzerinden indirim konusu yapılabilen harcama tutarları hasılatın tespitinde dönem içerisinde ikinci bir kez gider olarak indirilebilecektir. Patent hakkı elde edilmesi durumunda 263 Ar-Ge Gideri hesabının kapatılarak 260 Haklar Hesabına aktarılması yönünde görüşler mevcuttur.

- 2018 yılında bir iktisadi kıymet oluşmaması durumunda: 263 Ar-Ge Gideri hesabında 700.000 TL birikmiş olan tutar 2018 yılında GVK 40. maddesi gereğince bir kerede doğrudan gider yazılabilecektir.

**5.Yapılan Düzenlemenin Hukuki Boyutu**

KVK'nın 35. maddesi "(1) Diğer kanunlardaki muafiyet, istisna ve indirimlere ilişkin hükümler, kurumlar vergisi bakımından geçersizdir. (2) Kurumlar vergisi ile ilgili muafiyet, istisna ve indirimlere ilişkin hükümler, ancak bu Kanun, Gelir Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanununa hüküm eklenmek veya bu kanunlarda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir. (3) Uluslararası anlaşma hükümleri saklıdır." şeklindedir. Ayrıca aynı kanunun geçici 1. maddesinin 9. fıkrası "Bu Kanunun yürürlüğünden önce kurumlar vergisine ilişkin olarak başka kanunlarda yer alan muafiyet, istisna ve indirimler bakımından 35'inci madde hükmü uygulanmaz." şeklindedir.

Söz konusu Kanun 21/06/2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. 5746 sayılı Kanun ise 12/03/2008 tarih ve  26814 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Ayrıca yukarıda açıklanan değişiklikler 2016 yılında yapılmış ve 5520 sayılı Kanunda yer alan hükümler kanun metninden çıkarılarak 5746 sayılı Kanuna eklenmiştir. Yapılan bu düzenleme 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 35 ve geçici 1. maddelerine aykırı bir düzenleme olup hukuki açıdan sakıncalıdır. Ancak söz konusu düzenlemede yer alan hükümler mükellef lehine olduğundan iptali yönünde bir işlem yapılacağı tahmin edilmemektedir.

**6.Sonuç**

5746 sayılı Kanun kapsamında 2016 yılında yapılan yeni düzenlemeler ile 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunda önemli değişiklikler yapılmış ve Ar-Ge ve Yenilik faaliyetlerinin tanımı genişletilmiş ve 5520 sayılı Kanunun 10/1-a maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 89/9 maddesinde yer alan Ar-Ge indirimi yürürlükten kaldırılarak 5746 sayılı Kanuna 3/A maddesi olarak ilave edilmiş ve yeni düzenleme eski düzenlemeden biraz farklı olarak uygulanmaya başlamıştır. Yine zaten uygulamada olan 5746 sayılı Kanunun 3. maddesinde yer alan Ar-Ge indirimi mevzusu ise yeni düzenleme ile eskisine nazaran genişletilerek uygulanmaya başlamıştır.

Yapılan açıklamalar çerçevesinde yeni düzenleme ile Ar-Ge'nin tanımı genişletilmiş, Tasarım Faaliyetleri ve Tasarım Merkezleri 5746 sayılı Kanun kapsamına dahil edilmiş ayrıca Ar-Ge veya tasarım merkezleri tarafından siparişe dayalı olarak yürütülen Ar-Ge veya tasarım faaliyetlerine ilişkin olarak yapılan harcamaların sadece yüzde ellisi bu merkezler tarafından, bu harcamaların kalan yüzde ellisi ise siparişi veren gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından indirim olarak dikkate alınabileceği belirtilmiştir. Yani söz konusu yeni düzenlemeler Ar-Ge ve tasarım faaliyetlerine önem verildiğini göstermekte ve ülkemiz açısından uluslararası rekabet gücünün artırılması yönünden olumlu bir adım olduğu görülmektedir.

**Kaynakça**

-5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun

-6 Seri No'lu 5746 sayılı Kanun Genel Tebliği

-1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği

-Yunus ORUÇ, Yatırımların Teşvikinde Yeni Dönem; Yatırımların Proje Bazında Desteklenmesi, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 424, Aralık 2016

-5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hk. Kanunun Gerekçesi

-10 Ağustos 2016 tarihli 2016/9092 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı

-http://www.bursa-smmmo.org.tr/yazarlar/makaleler/132AGE.pdf (04.01.2017)

---------o---------

1. (1) 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun Gerekçesi.
2. (2) Yunus ORUÇ, Yatırımların Teşvikinde Yeni Dönem; Yatırımların Proje Bazında Desteklenmesi, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 424, Aralık 2016.
3. (3) http:⁄⁄www.bursa-smmmo.org.tr⁄yazarlar⁄makaleler⁄132AGE.pdf (04.01.2017).