

T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

TÜRKİYE’DE ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME (AR-GE)
FAALİYETLERİNE SAĞLANAN VERGİSEL TEŞVİKLERİN
İNCELENMESİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ

Yüksek Lisans Tezi

Hazırlayan

Hakan CAN

ANKARA, 2021

T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

TÜRKİYE’DE ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME (AR-GE)
FAALİYETLERİNE SAĞLANAN VERGİSEL TEŞVİKLERİN
İNCELENMESİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ

Yüksek Lisans Tezi

Hazırlayan

Hakan CAN

Tez Danışmanı

Prof. Dr. Cenker GÖKER

ANKARA,2021

T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

**TÜRKİYE’DE ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME (AR-GE) FAALİYETLERİNE
SAĞLANAN VERGİSEL TEŞVİKLERİN İNCELENMESİ VE
DEĞERLENDİRİLMESİ**

Tezli Yüksek Lisans Tezi

Tez Danışmanı:

Prof. Dr. Cenker Göker

TEZ JÜRİSİ ÜYELERİ

Adı ve Soyadı

İmzası

1- Prof. Dr. Dilek ÖZKÖK ÇUBUKÇU

.....

2- Prof. Dr. Cenker GÖKER

.....

3- Doç. Dr. Oytun CANYAŞ

.....

Tez Savunması Tarihi:

13.10.2021

TÜRKİYE CUMHURİYETİ

ANKARA ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Bu belge ile bu tezdeki bütün bilgilerin akademik kurallara ve etik davranış ilkelerine uygun olarak toplanıp sunulduğunu beyan ederim. Bu kural ve ilkelerin gereği olarak, çalışmada bana ait olmayan tüm veri, düşünce ve sonuçları andığımı ve kaynağını gösterdiğimi ayrıca beyan ederim.

Tezi Hazırlayan Öğrencinin

Adı ve Soyadı

Hakan CAN

13.10.2021

İÇİNDEKİLER

	Sayfa
İÇİNDEKİLER	i
TABLOLARIN LİSTESİ	viii
GRAFİKLERİN LİSTESİ	x
KISALTMALAR	xi
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

AR-GE FAALİYETLERİ İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR VE TÜRKİYE’NİN AR-GE VE TEKNOLOJİ POLİTİKALARI

AR-GE FAALİYETLERİ İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR	3
A. Ar-Ge Faaliyetleri İle İlgili Kavramlar	3
1. Bilim-Teknoloji	3
2. Araştırma- Geliştirme	4
3. İnovasyon	5
4. Patent	6
B. Araştırma ve Geliştirme (Ar-Ge) Türleri	6
1. Temel Araştırma	6
2. Uygulamalı Araştırma	7
3. Deneysel Geliştirme	7
C. Ar-Ge Faaliyetlerinin Önemi	8
D. Ar-Ge Faaliyetlerinin Teşvik Edilme Gerekçeleri	12
1. Risk ve Belirsizlik	13
2. Pozitif Dışsallıklar ve Taşmalar	14
3. Araştırma Geliştirme Sürecinin Bölünmezliği	15
4. Asimetrik Bilgi ve Eksik Rekabet	16

E. Ar-Ge Faaliyetinde Bulunan Kuruluşlar	16
1. Kamu Ar-Ge Kurum ve Kuruluşları	16
2. Üniversiteler	17
3. Özel Sektör	17
4. Ortak Kuruluşlar	18
a- Kamu Özel Sektör Ortaklıkları	18
b- Üniversite Özel Sektör Ortaklıkları	18
c- Özel Sektör Özel Sektör Ortaklıkları	19
F. Araştırma Geliştirme Faaliyetlerine Yönelik Teşvik Yöntemleri	21
1. Ortak Çalışma İmkânı Sağlama	21
2. Doğrudan Destek Sunma	22
3. Vergisel Teşvik Uygulamaları	24
F. Ar-Ge Faaliyetinin Yönlendirilmesi (Özendirilmesi)	26

II. TÜRKİYE’NİN TEKNOLOJİ VE AR-GE FAALİYETİNİN TEŞVİKİNE YÖNELİK POLİTİKALARI28

A. Kalkınma Planları Öncesi Dönem	29
1. Cumhuriyet Öncesi Dönem	29
2. 1920-1950 Dönemi	29
3. 1950-1960 Dönemi	32
B. Kalkınma Planları Sonrası Dönem	32

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE ARAŞTIRMA GELİŞTİRME FAALİYETLERİNE SAĞLANAN VERGİSEL TEŞVİKLER

I. GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ KANUNU’NA GÖRE AR-GE FAALİYETLERİNE SAĞLANAN VERGİSEL TEŞVİKLER.....40	
A. Araştırma Geliştirme İndirim	40
1. Ar-Ge Faaliyetinin Kapsamı	43
3. Ar-Ge Harcamalarının Gider Kaydedilmesi veya Aktifleştirilmesi	47

4. Ar-Ge Projesinin İptali veya Devri	48
5. Ar-Ge İndiriminin Uygulanma Süresi	48
B. Sınai Mülkiyet Hakları İstisnası (Patent Box)	50
1. İstisnanın Konusu	51
2. İstisna Uygulaması.....	51
3. İstisnadan Yararlanabilecek Olanlar	53
4. İstisna Uygulamasında Süre	54
5. Değerleme Raporunun Düzenlenmesi Şartı.....	54
6. Değerleme Raporu Düzenlenmesi Şartının Kaldırılması	55
II. ARAŞTIRMA, GELİŞTİRME VE TASARIM FAALİYETLERİNİN DESTEKLENMESİ HAKKINDA KANUN'A GÖRE AR-GE FAALİYETLERİNE SAĞLANAN VERGİSEL TEŞVİKLER.....	58
A. Ar-Ge ve Tasarım İndirimi (Ar-Ge Kanunu md.3 kapsamında)	60
1. Ar-Ge ve Yenilik Faaliyetinin Kapsamı	63
2. Ar-Ge ve Yenilik Harcamalarının Kapsamı	65
3. Ar-Ge İndiriminde Destek Personeline Getirilen Sınırlama.....	68
4. Ek Ar-Ge İndirimi.....	69
5. Siparişe Dayalı Ar-Ge İndirimi Uygulaması	73
6. Ar-Ge Harcamalarının Muhasebeleştirilmesi	75
7. Ar-Ge İndirim Tutarının Bir Kısımının Belirli Yerlere Sermaye Olarak Aktarılması Şartı.....	76
8. Ar-Ge İndirim Oranının İşletme Ölçeği Fark Etmeksizin Bütün Girişimciler İçin Aynı Oranda Uygulanması Sorunu.....	78
B. Ar-Ge İndirimi (Ar-Ge Kanunu md.3/A kapsamında)	81
C. Gelir Vergisi Stopaj Teşviki	84
1. Gelir Vergisi Stopaj Teşvikinden Yararlanacak Olanlar	86
2. Ar-Ge Merkezinde Asgari İstihdam Koşulu Şartı	88
2. Gelir Vergisi Stopaj Teşvik Oranı	92
3. Teşvik Uygulaması Kapsamında Yer Alan Çalışmalar	93

4. Teşvik Uygulaması Kapsamı Dışında Kalan Çalışmalar.....	96
5. Gelir Vergisi Stopaj Teşvikinin Yürürlük Sorunu.....	96
7. Çalışanların Ücretleri Üzerinden Sağlanan Teşvikin Mahiyeti	97
D. Damga Vergisi ve Harç İstisnası	99
1. Damga Vergisi İstisnası Kapsamı.....	100
2. Damga Vergisi İstisnası Uygulaması Koşulları.....	100
3. Şartların İhlali Halinde Damga Vergisi İstisnasının Durumu.....	101
4. Muhafaza ve İbraz Sorumluluğu	101
E. Gümrük Vergisi Muafiyeti.....	101
F. Katma Değer Vergisi İstisnası.....	101
G. Hızlandırılmış Amortisman İmkânı	103
H. Teknogirişim Sermayesi Desteğinden Faydalananlara Sağlanan Sermaye Desteklerinin Vergi Matrahından İndirme İmkânı.....	104
III. TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİ KANUNU'NA GÖRE AR- GE FAALİYETLERİNE SAĞLANAN VERGİSEL TEŞVİKLER	105
A. Kurumlar Vergisi İstisnası.....	108
1. Yönetici Şirketlere Sağlanan Kurumlar Vergisi İstisnası	109
a- İstisnanın Kapsamı ve Mahiyeti.....	109
b- Müşterek Genel Gider ve Amortismanların Dağıtımı	110
c- Kazancın Bir Kısımının Belirli Yerlere Aktarılması Şartı.....	111
2. Ar-Ge Faaliyetinde Bulunanlara Sağlanan Kurumlar Vergisi İstisnası.....	112
a- İstisnanın Kapsamı ve Mahiyeti.....	112
b- Bölgede Faaliyet Geçilmeden Önce Başlatılmış Projelerden Sağlanan Kazançların Durumu	114
c- Müşterek Genel Gider ve Amortismanların Dağıtımı	115
d- Diğer Vergisel Teşviklerden Yararlanma Durumu.....	115
e- Kazancın Bir Kısımının Belirli Yerlere Sermaye Olarak Aktarılması Şartı	116
B. Gelir Vergisi İstisnası	118

1. Bölgede Ücretli olarak Çalışanlara Sağlanan Gelir Vergisi İstisnası	118
a- İstisnanın Kapsamı.....	120
b- Gelir Vergisi İstisnasından Faydalanabilecek Olanlar	121
c-Bölge Dışında Geçirilen Sürelere İlişkin Ödemelerin Durumu	123
d- Gelir Vergisi İstisnasından Gelir Vergisi Stopaj Teşvikine Geçiş	125
e- Teknoloji Geliştirme Bölgesi ve Ar-Ge Merkezi Dışında Geçirilen Sürelerin Teşvik Kapsamına Alınması.....	126
f-Sürekli Aynı Konuda Yapılan Yasal ve İdari Değişiklikler.....	128
2. Ar-Ge Faaliyetinde Bulunanlara Sağlanan Gelir Vergisi İstisnası	129
C. Katma Değer Vergisi İstisnası	130
1. Mal Teslim ve Hizmet İfalarında Katma Değer Vergisi İstisnası	130
a- İstisna Uygulaması	130
b- İstisnanın Mahiyeti	131
2. Makine ve Teçhizat Teslimlerinde Katma Değer Vergisi İstisnası	132
a- İstisna Uygulaması.....	132
b- İstisnanın Mahiyeti	133
D. Damga Vergisi Muafiyeti ve İstisnası	133
1. Yönetici Şirketlere Sağlanan Damga Vergisi Muafiyeti	133
2. Bölgede Faaliyette Bulunan Firmalara Sağlanan Damga Vergisi İstisnası	134
3. Bölgede Ücretli Olarak Çalışanlara Sağlanan Damga Vergisi İstisnası	134
E. Harç Muafiyeti ve İstisnası	136
1. Yönetici Şirketlere Sağlanan Harç Muafiyeti.....	136
2. Bölgede Faaliyette Bulunan Firmalara Sağlanan Harç İstisnası.....	136
F. Emlak Vergisi Muafiyeti.....	137
G. Gümrük Vergisi Muafiyeti	137
H. Hızlandırılmış Amortisman İmkânı.....	138
İ. Ar-Ge Projelerine Sağlanan Sermaye Desteklerinde İndirim İmkânı.....	139

I. Teşvik Düzenlemelerinin Süreli Kanun Olarak Yayımlanması Sorunu	140
IV. ARAŞTIRMA ALTYAPILARININ DESTEKLENMESİNE DAİR KANUN'A GÖRE SAĞLANAN VERGİSEL TEŞVİKLER	142
A. Kurumlar Vergisi İstisnası.....	144
B. Gelir Vergisi İstisnası	146
C. Ar-Ge İndirimi	147
D. Damga Vergisi Muafiyeti	148
E. Harç Muafiyeti	149
F. Veraset ve İntikal Vergisi Muafiyeti	149
G. Gümrük Vergisi Muafiyeti	149
H. Katma Değer Vergisi İstisnası	150
İ. Hızlandırılmış Amortisman İmkânı	151
V. YATIRIMLARDA DEVLET YARDIMLARI HAKKINDAKİ BAKANLAR KURULU KARARI İLE SAĞLANAN VERGİSEL TEŞVİKLER	151
A. Gümrük Vergisi Muafiyeti	157
B. KDV İstisnası.....	158
C. Gelir Vergisi Stopaj Desteği	158
D. Vergi İndirimi	159

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BAZI YABANCI ÜLKELERDE AR-GE FAALİYETLERİNE SAĞLANAN TEŞVİKLER, AR-GE FAALİYETLERİNİN MEVCUT DURUMU VE DEĞERLENDİRİLMESİ

I.BAZI TEŞVİK DÜZENLEMELERİN VERGİLENDİRME İLKELERİ KARŞISINDAKİ DURUMU	162
A. VERGİNİN YASALLIĞI İLKESİ.....	162
B. HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİ	168
1. Kıyas Yasağı.....	169
2. Belirlilik İlkesi	171

3. Öngörülebilirlik İlkesi	173
II. BAZI ÜLKELERDE AR-GE FAALİYETLERİNE SAĞLANAN TEŞVİKLER	176
III. BAZI ÜLKELERDE VE TÜRKİYE’DEKİ AR-GE FAALİYETLERİNİN GENEL GÖRÜNÜMÜ	184
A. Ar-Ge Faaliyetlerini Girdileri Bakımından Değerlendirme	184
1. Toplam Ar-Ge Harcaması.....	184
2. Ar-Ge Yoğunluğu	189
3. Ar-Ge Personeli	193
B. Ar-Ge Faaliyetlerini Çıktıları Bakımından Değerlendirme	198
1. Patent Alımları.....	198
2. Yayın Sayıları	201
SONUÇ	204
KAYNAKLAR	211
ÖZET	224
ABSTRACT.....	225

TABLOLARIN LİSTESİ

Tablo	Sayfa
Tablo 1. Gelir Vergisi Kanun’unda Ar-Ge indirimi düzenlemesi	41
Tablo 2. Kurumlar Vergisi Kanun’unda Ar-Ge indirimi düzenlemesi	42
Tablo 3. Ar-Ge Kanunu’nun uygulamasına ilişkin olarak yapılan kanuni ve idari düzenlemeler.....	60
Tablo 4. Ek Ar-Ge indirimi hesaplaması (A Mükellefi için).....	71
Tablo 5. Ek Ar-Ge indirimi hesaplaması (B Mükellefi için).....	71
Tablo 6. Mükelleflerin Faydalandığı Vergi Teşviklerinin Miktarı	80
Tablo 7. Gelir vergisi stopaj teşviki uygulamasına ilişkin mevzuat tablosu.....	98
Tablo 8. Gelir vergisi stopaj teşvik oranları.....	92
Tablo 9. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Verileri	107
Tablo 10. TGBK’nın uygulamasına ilişkin olarak yapılan kanuni ve idari düzenlemeler	108
Tablo 11. Kazancın sermaye olarak aktarılmasına ilişkin uygulama	119
Tablo 12. TGBK’ya göre bölgede ücretli olarak çalışanlara sağlanan gelir vergisi istisnasına ilişkin mevzuatın tarihsel değişimi	119
Tablo 13. 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Bakanlar Kurulu Kararının uygulanmasına ilişkin olarak yapılan kanuni ve idari düzenlemeler 15367	
Tablo 14. Öncelikli yatırımlara sağlanan teşvik imkanları	155
Tablo 15. Öncelikli yatırımlarda vergi indirimi uygulaması	161
Tablo 16. Bazı yabancı ülkelerde yıllara göre toplam Ar-Ge harcaması miktarları (Satın Alma Gücü Paritesine Göre, Milyon \$) (2011-2019)	187
Tablo 17. Ar-Ge Harcaması ve bileşenleri (2018 Verileri)	188
Tablo 18. Bazı yabancı ülkelerde yıllara göre toplam Ar-Ge yoğunluğu (2011-2019).....	191

Tablo	Sayfa
Tablo 19. Seçilmiş bazı ülkelerde 2012-2018 yılları arasından toplam Ar-Ge harcaması içerisindeki bileşenlerin payı.....	193
Tablo 20 Bazı yabancı ülkelerde 1.000 çalışan başına düşen araştırmacı sayısı (2012-2019)	194
Tablo 21. Bazı yabancı ülkelerde 1.000 çalışan başına düşen Ar-Ge personeli (2012-2019)	197
Tablo 23. Bazı yabancı ülkelerin 2010-2015 arası dönemde toplam bilimsel yayın verileri	202



GRAFİKLERİN LİSTESİ

Grafik	Sayfa
Grafik 1. Özel sektör Ar-Ge faaliyetine sağlanan doğrudan destekler ve vergi teşvikleri (2018 Yılı GSYİH'nın % si olarak)	24
Grafik 2. Özel sektör Ar-Ge faaliyetine sağlanan devlet desteklerinin bileşenleri, (2018)	28
Grafik 3. Türkiye’de Ar-Ge’ye sağlanan doğrudan destekler ve vergi teşvikleri.....	39
Grafik 4. Mükelleflerin Yararlandığı Sinai Mülkiyet Hakları İstisnası Tutarı	55
Grafik 5. Ek Ar-Ge İndirimi performans kriterleri	72
Grafik 6. Ar-Ge Merkezleri Sayıları	90
Grafik 7. Mükelleflerin Yaralandığı Ar-Ge İndirim Tutarları	90
Grafik 8. Özel sektör Ar-Ge yoğunluğu ve kamunun özel sektör Ar-Ge faaliyetine katkısı (2018 Yılı Verileri, GSYİH'nın % si olarak)	189
Grafik 9. Bazı yabancı ülkelerde 1.000 çalışan başına düşen araştırmacı sayısı (2019) ...	195
Grafik 10. Bazı yabancı ülkelerde 1.000 çalışan başına düşen Ar-Ge personeli (2018) ...	198
Grafik 11. Türkiye’nin ABD Patent Ofisi (USPO) ve AB Patent Ofisi (EPO)’den aldığı patent sayıları (2007-2017)	200
Grafik 12. Türkiye’nin bilimsel yayın verilerinin görünümü (2002-2019)	204

KISALTMALAR

Bu çalışmada kullanılmış kısaltmalar, açıklamaları ile birlikte aşağıda sunulmuştur.

Kısaltmalar	Açıklamalar
AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
Ar-Ge	Araştırma ve Geliştirme
ATO	Ankara Ticaret Odası
BTYK	Bilim ve Teknoloji Yüksek Kurulu
DPT	Devlet Planlama Teşkilatı
GİB	Gelir İdaresi Başkanlığı
GSMH	Gayri Safi Milli Hasıla
GSYİH	Gayri Safi Yurtiçi Hasıla
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
İTO	İstanbul Ticaret Odası
İTÜ	İstanbul Teknik Üniversitesi
KDVK	Katma Değer Vergisi Kanunu
KHK	Kanun Hükmünde Kararname
KOBİ	Küçük ve Orta Ölçekli İşletme
KOSGEB	Küçük ve Orta Ölçekli Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
MPM	Milli Prodüktivite Merkezi
MÜSİAD	Müstakil Sanayici ve İşadamları Derneği
OECD	Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü
RG	Resmi Gazete
SEGEM	Sinai Eğitim ve Geliştirme Merkezi
SGK	Sosyal Güvenlik Kurumu
TGB	Teknoloji Geliştirme Bölgeleri
TGBK	Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu
TPE	Türk Patent Enstitüsü Türk Patent Enstitüsü

Kısaltmalar**TTGV****TÜBA****TÜBİTAK****TÜSİAD****ULAKBİM****UNIDO****VDK****Açıklamalar**

Türkiye Teknoloji Geliştirme Vakfı

Türkiye Bilimler Akademisi

Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu

Türk Sanayicileri ve İşadamları Derneği

Ulusal Akademik Ağ ve Bilgi Merkezi

Birleşmiş Milletler Sınai Kalkınma Teşkilatı

(The United Nations Industrial Development Organization)

Vergi Denetim Kurulu



GİRİŞ

İçinde bulunduğumuz teknoloji çağında bilim ve teknoloji ülkelerin rekabet üstünlüğünü belirleyen faktörlerin başında gelmektedir. Nitekim bilim ve teknoloji alanında önde olan ülkeler aynı zamanda dünyada birçok alanda söz sahibi konuma yükselmektedir. Ekonomik açıdan güçlü ve sanayileşmiş olan ülkelerin hemen hemen tamamının teknoloji üreten ülkeler olması da bunun bir kanıtıdır.

Teknolojik gelişmeler, makro düzeyde ülkeler açısından bu derece önemli iken mikro planda firmalar için de son derece önemlidir. Rekabetin kıyasıya yaşandığı günümüzde firmaların ayakta kalabilmeleri için sektörde var olan yerlerini koruyabilmeleri gereklidir. Bu durum ancak müşterilerin değişen taleplerine cevap verebilecek yeni ürünlerin ortaya konulması veya var olan üretimi daha az maliyetle üretebilecek yeni üretim tekniklerini hayata geçirilebilmesi ile mümkündür. Bu yenilikler ise teknolojik gelişmeler sayesinde gün yüzüne çıkmaktadır. Teknolojik gelişmeler de bir anda ortaya çıkmamakta, bilimsel temellere dayalı sistematik olarak yürütülen Ar-Ge faaliyeti sonucu ortaya çıkmaktadır.

Ülkeler ve firmalar açısından bu derece önemli olan Ar-Ge faaliyeti, beyin gücüne dayalı olarak yapılan uzun dönemli büyük yatırımları içinde barındıran bir süreçtir. Bu derece önemli olmasına rağmen Ar-Ge faaliyeti ise genellikle optimal miktarın altında yapılmaktadır. Bu durumun nedeni ise Ar-Ge faaliyetinin doğasında yer alan bazı özelliklerden kaynaklanmaktadır. Ar-Ge faaliyeti sonucunda elde edilen bilginin üretilmesinden kısa süre sonra yayılarak kamuya mal olmasından ve Ar-Ge faaliyetinin doğasında var olan pozitif dışsallıklardan dolayı Ar-Ge yeterli miktarda yapılmamaktadır.

Yüksek maliyetli yatırımlar ve uzun uğraşlara dayalı olarak yapılan Ar-Ge faaliyeti sonucunda herhangi bir başarıya ulaşabilmesi kesin değildir. Yapılan uğraşlar sonucu bir başarıya ulaşılsa bile bunun ticari olarak bir ürüne dönüştürülebilmesi ve bu üründen kar elde edilebilmesi de kesin değildir. Yani Ar-Ge faaliyeti yüksek düzeyde risk ve belirsizlikleri içinde barındıran bir faaliyettir. Kendi haline bırakıldığında istenen seviyede gerçekleşmeyen Ar-Ge faaliyeti piyasa başarısızlığı olgusuna neden olmaktadır. Piyasa başarısızlığı ise devletin Ar-Ge faaliyetine müdahale etme gerekçesini oluşturmaktadır. Devletler ise piyasaya Ar-Ge faaliyetinin artmasını sağlayacak şekilde

müdahalede bulunurlar. Bu müdahale ise genel olarak iki şekilde gerçekleştirilir. Bunlardan birincisi; devletin, Ar-Ge faaliyetini üniversiteler ve araştırma kurumları vasıtasıyla kendisinin bizzat gerçekleştirmesi şeklindedir. Diğer bir müdahale ise; devletin özel kesimin Ar-Ge yatırımlarını arttırması amacıyla bu yatırımlara sağladığı destekler şeklinde gerçekleşmektedir.

Firmaların Ar-Ge maliyetini düşürücü destekler, doğrudan destekler ve vergisel teşviklerden oluşmaktadır. Doğrudan destek türleri; sübvansiyonlar, hibeler ve kredilerden oluşmaktadır. Ülkelerin Ar-Ge faaliyetini teşvik için doğrudan destekler veya vergisel teşviklerden hangisinin kullanılacağı veya bunlardan hangilerinin daha fazla tercih edileceği hususu da ülkelerin tercihlerine göre değişmektedir.

Son yıllarda Türkiye'nin de aralarında bulunduğu birçok OECD ülkesi Ar-Ge teşvik politikalarında doğrudan destekler yerine vergisel teşvikleri tercih etmektedir. Bu bağlamda çalışmanın inceleme alanını ise vergisel teşvikler oluşturmaktadır. Çalışmada, Ar-Ge'ye yönelik olarak Türkiye'de uygulanan vergi teşviklerinin incelenmesi amaçlanmıştır.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın birinci bölümünde, Ar-Ge ve Ar-Ge ile ilgili çeşitli kavramlara yer verilmekte, Ar-Ge faaliyetinin önemine değinilmekte, Ar-Ge yapan kurumlar ortaya konulmakta ayrıca Ar-Ge faaliyetlerine yönelik teşviklerin nedenleri ve teşvik türleri açıklanmaktadır. Bu bölümde ayrıca ülkemizde uygulanan teknoloji ve Ar-Ge politikaları hakkında genel bilgiler verilecektir.

Çalışmanın ikinci bölümünde, çeşitli kanunlarda Ar-Ge faaliyetine sağlanan vergisel teşvikler ve bunların uygulamasına ilişkin açıklamalara yer verilmektedir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde ise çeşitli ülkelerde uygulanan Ar-Ge teşviklerine yer verilmektedir. Teşvik yapısı incelenen ülkeler, dünya genelinde Ar-Ge göstergeleri itibariyle üst sıralarda yer alan ülkelere seçilmektedir. Bu ülkelerin Ar-Ge harcaması, Ar-Ge yoğunluğu, patent sayısı, yayın sayısı gibi Ar-Ge göstergeleri ile birlikte ele alınarak bir karşılaştırma yapılmaktadır. Son olarak ise ülkemizde uygulanan Ar-Ge vergi teşvikleri hakkında genel değerlendirme bulunulup bu konudaki görüş ve önerilere yer verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

AR-GE FAALİYETLERİ İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR VE TÜRKİYE’NİN AR-GE VE TEKNOLOJİ POLİTİKALARI

Bu bölümde genel olarak Ar-Ge, yenilik ve inovasyon gibi Ar-Ge ile ilintili kavramlar tanımlanmakta, Ar-Ge faaliyetinin türleri, önemi ve teşvik edilme gerekçeleri hakkında bilgi verilmektedir. Yine bu bölümde Ar-Ge faaliyetinde bulunan kuruluşlar ve Ar-Ge faaliyetlerinin teşvik edilme yöntemleri hakkında açıklamalarda bulunmaktadır. Bu bölüm kapsamında son olarak Türkiye’de uygulanan teknoloji ve Ar-Ge politikaları incelenecektir. Teknoloji ve Ar-Ge politikaları incelenirken kalkınma planları öncesi ve sonrası olmak üzere iki dönem ele alınarak bu dönemlerde uygulanan politikalara değinilecektir.

I. AR-GE FAALİYETLERİ İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR

A. Ar-Ge Faaliyetleri İle İlgili Kavramlar

Çalışmamızın bu bölümünde, daha sonraki bölümlerde sıklıkla kullanılacak olan kavramlar açıklanacaktır.

1. Bilim-Teknoloji

İçinde bulunduğumuz çağda bilimsel araştırma ve geliştirme hızla artmaktadır. Böylesi artışın yaşandığı ortamda bilim ve teknoloji kavramların anlamı ve içeriği de sürekli olarak değişime uğramaktadır¹.

Sözlük anlamına göre bilim; evrenin, evrendeki olguların ve olayların bir bölümünü ele alıp bir takım yöntem ve deney yolları kullanarak gerçeğe, gerçekliğe dayanarak birtakım yasalara ulaşan bilgi yolu, düzenli ve tutarlı bilgidir².

¹ Can, Fatih, *Dünyada ve Türkiye’de Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerine Yönelik Vergisel Teşvikler*, Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006, Trabzon, 4.

Teknoloji, en genel ifadesiyle herhangi bir işin yapılmasında bilginin ve bilgiye dayalı olarak geliştirilen yöntemleri ve süreçleri ifade etmektedir³.

Bu manada bilim ve teknolojinin arasında tabii bir döngüsel ilişkinin var olduğu söylenebilir; bilimsel çalışmalar uygulamaya elverişli bilgi ile teknolojik gelişmeye yol açmakta, teknolojik gelişmeler de daha uygun şartlarda bilimsel araştırmaların yapılmasını sağlayarak bilimsel gelişmeye ivme kazandırmaktadır⁴.

2. Araştırma- Geliştirme

Araştırma-Geliştirme kavramının bileşenlerinden olan araştırma, bilinmeyen ve öğrenilmeye açık olan teknolojik ve bilimsel faaliyet olarak tanımlanmaktadır⁵. Geliştirme ise, mevcut bilgiyi veya teknolojiyi yeni düzenlemelerle daha ileri düzeye çıkarma faaliyetidir⁶. Araştırma, yeni bilgi, yeni bir buluş olarak ortaya çıkarken; geliştirme bu yeni bilgilerin uygulamaya dönüştürülmesinin ifade etmektedir⁷.

Kısaca Ar-Ge olarak ifade edilen Araştırma-Geliştirme kavramı ise, sistematik olarak yürütülen yaratıcı çabanın ve elde edilen bilgi birikiminin, bilimsel teknolojik bilgi birikiminin artırılması amacıyla yeni uygulamalarda kullanılmasıdır⁸.

Frascati Kılavuzu'nda⁹ yer alan tanımlamaya göre ise Ar-Ge kavramı, *“insan, kültür ve toplumun bilgisinden oluşan bilgi dağarcığının artırılması ve bu dağarcığın yeni uygulamalar tasarlamak üzere kullanılması için sistematik temelde yürütülen yaratıcı çalışmalardır.”* şekilde tanımlanmaktadır.¹⁰

² Püsküllüoğlu, Ali, **Türkçe Sözlük. (4. Baskı)**. İstanbul: Doğan Kitapevi, 2022, s.259.

³ Akın, Bahadır., **Yeni Ekonomi (İkinci Baskı)**. Konya: Çizgi Kitabevi, 2005, s. 227.

⁴ Acun, Ramazan, **Bilim, Bilgi Teknolojisi ve Türkiye**. Yediyıldız, B. Unan ve F. Özdemir, C. (Editörler). **Milli Kültürler ve Küreselleşme**, Konya, 1998, s. 83.

⁵ Bezirci, Muhammet, **Ar-Ge Teşvikleri**. İstanbul: Beta Yayınevi, 2012, s. 9.

⁶ Ögüt, Adem, **Bilgi Çağında Yönetim, (1.Basım)**. Ankara, Nobel Yayın Dağıtım, 2001, s. 49.

⁷ Sarısoy, İdris, **Araştırma-Geliştirme Faaliyetlerine Yönelik Teşvikler Karşılaştırmalı Bir Analiz**. Bursa, Ekin Yayınevi, 2012, s. 6.

⁸ Büyükdığan Levent, **“Niçin Ar-Ge”, Ar-Ge Yönetimi**. İstanbul, Boğaziçi Üniversitesi Yayınevi, 2006, s. 5.

⁹ OECD koordinatörlüğünde OECD'ye üye ülkelerin uzmanları tarafından ilk baskısı 1963 yılında İtalya'nın Frascati kentinde hazırlanan, hâlihazırda Avrupa Birliği İstatistik Ofisi (Eurostat) ve Avrupa Komisyonu'nun da katkılarıyla hazırlanıp yayımlanan, dünya çapında yaygın bir referans belgesi olarak kullanılan ve yakın zamanda Türkiye'de de referans olarak kullanılmaya başlanan Ar-Ge, Ar-Ge harcaması gibi temel kavramları tanımlayan belgedir.

¹⁰ OECD, **Frascati Kılavuzu: Araştırma ve Deneysel Geliştirme Taramaları İçin Önerilen Standart**

Buna göre Ar-Ge faaliyetleri, yeni ürün ve malzemenin geliştirilmesi, mekanik ekipmanın yenilenmesi, mevcutlar için yeni kullanma alanlarının tespit edilmesi, kalitelerinin artırılması ve yeni teknik metotların bulunması gibi konuları kapsamaktadır.¹¹ Bu açıdan Ar-Ge faaliyeti, bilimsel ve teknik bilginin yeni uygulamalarda kullanımı olarak ifade edilebilir¹².

3. İnovasyon

Türkçe’de ‘yenilik’, ‘yenilenme’ ve ‘yenilikçilik’ gibi sözcüklere karşılık kullanılsa da, bu sözcükler kelimenin tam karşılığını verememektedir¹³.

Oslo Kılavuzu’nda¹⁴ inovasyon kavramı; *“işletme içi uygulamalarda, işyeri organizasyonunda veya dış ilişkilerde yeni veya önemli derecede iyileştirilmiş bir ürün (mal veya hizmet), veya süreç, yeni bir pazarlama yöntemi ya da yeni bir organizasyonel yöntemin gerçekleştirilmesi”* şeklinde tanımlanmaktadır¹⁵. Bu tanıma göre inovasyonda temel şart belirgin değişiklik veya yenilik olması, ayrıca üretilen yeni fikirlerin hayata geçirilmesi ve/veya ticarileştirilmesidir¹⁶.

İnovasyon, firmaların üç temel sorununu çözmeyi amaçlamaktadır. Bunlar; firmanın varlığını sürdürmek, pazarda lider konumda olmak ve kârlılıklarını arttırmaktır¹⁷.

Ar-Ge ve inovasyona ilişkin olarak yapılan tanım ve açıklamalardan da anlaşılacağı üzere Ar-Ge ile inovasyon arasında sıkı bir ilişki mevcuttur. Ar-Ge

Uygulama (TÜBİTAK Desteğiyle Türkçe Çevrilmiş Baskısı), Ankara, TÜBİTAK Yayınları, 2002, s. 30.

¹¹ Alpkent, Nurettin, **Ekonomik Rekabette Yüksek Teknoloji Unsuru**, Ankara, Milli Prodüktivite Merkezi (MPM) Yayınları No: 686, 2005, s.22-23.

¹² Mucuk, İsmet, **Modern İşletmecilik**, İstanbul, Türkmen Kitapevi, 2008, s.370.

¹³ Onat, Osman Kürşat- Çiçek, Hüseyin, “İnovasyon Odaklı Faaliyetlerin Firma Performansına Etkisinin Veri Zarflama Analizi İle Belirlenmesi; İMKB Üzerine Bir Araştırma”. **Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 7, 2012, s. 48.

¹⁴ OECD ile EUROSTAT (AB İstatistik Ofisi) tarafından ülkeler arasında anlayış birliği sağlayabilmek amacıyla ortaklaşa hazırlanan inovasyon, inovasyon faaliyetleri, inovatif firma gibi temel inovasyon kavramlarını sistematik bir biçimde tanımlayan ve Türkiye’de de referans kaynak olarak kullanılmasına Bilim ve Teknoloji Yüksek Kurulunun (BTYK) 10 Mart 2005 tarihli 11. toplantısında karar verilmiş olan bir uluslararası kaynaktır.

¹⁵ OECD-EUROSTAT, **Oslo Klavuzu: Yenilik Verilerinin Toplanması ve Yorumlanması için İlkeler. (TÜBİTAK Desteğiyle Türkçe Çevrilmiş 3 Baskı)**. Ankara, TÜBİTAK Yayınları, 2005, s.50.

¹⁶ MÜSİAD, **Küresel Rekabet İçin Ar-Ge ve İnovasyon**, İstanbul, MÜSİAD Araştırma Raporları: 76, 2012, s. 55.

¹⁷ Ayrıntılı bilgi için Bakınız: OECD-EUROSTAT, a.g.e., 2005, 52 ve 53.

sonucunda ortaya çıkan yenilikçi yaklaşımların ticarileştirilmesi ile inovasyon ortaya çıktığı için Ar-Ge faaliyeti inovasyonun ön koşuludur¹⁸.

4. Patent

Patent, buluş sahibine buluşu üzerinde belli hakları kullanabilme ve bunlar üzerinde tasarrufta bulunabilme imkanı sağlayan bir belgedir. Patent ile buluş sahibi, belirli bir süre buluş konusu ürünü üretme, satma, kullanma ve ithal etme hakkına sahip olmaktadır. Patent kapsamı çok geniştir. Patent korumasına dahil olacak olan şeyin yeni bir buluş olması gerekmektedir¹⁹.

B. Araştırma ve Geliştirme (Ar-Ge) Türleri

Frascati Kılavuzu'ndaki Ar-Ge terimi temel araştırma, uygulamalı araştırma ve deneysel araştırma olmak üzere üç faaliyetten oluşmaktadır²⁰.

1. Temel Araştırma

Temel araştırma, öğrenme ve anlamaya yönelik, yeni bilgiler elde edilmesi, teknik ve yöntem geliştirilmesi amacıyla yapılan deneysel ve teorik çalışmalardır²¹. Temel araştırma sonuçları bazı durumlarda uygulamada kullanılsa da bilginin uygulanabilirliği veya uygulamadaki değeri araştırmacıyı ilgilendirmez.

Her ne kadar temel araştırmaların genel olarak bir ticari amacı olmasa da, endüstrilerin bugünkü ve gelecekteki faaliyetleri için gerekli yararlı bilgiler temel araştırma sayesinde üretilebilir²². Bu yüzden bu tür araştırmalarda bilim adamları kendi hedeflerini belirlemede kısmen özgür hareket etmektedir²³.

¹⁸ MÜSİAD, a.g.e., 2012, s. 56.

¹⁹ <https://tr.wikipedia.org/wiki/Patent> Erişim: 20 Ekim 2020.

²⁰ Atatürk Üniversitesi, **İşletme Bilimine Giriş**, Erzurum, AÖF Yayınları, 2008, s.8.

²¹ OECD, a.g.e., 2002, 77.

²² Atatürk Üniversitesi, a.g.e., s. 8.

²³ OECD, a.g.e., 2002, s. 77.

2. Uygulamalı Araştırma

Uygulamalı araştırma, öncelikle belirlenmiş pratik veya ticari bir amaca yönelik olarak bilgi edinmek amacıyla yapılan bilimsel çaba ve incelemeleri kapsamaktadır. Bu sebeple, pratik sonuçları ve ekonomik faydası daha çok olan uygulamalı araştırma, temel araştırmaya göre, işletmelerin daha çok ilgisini çekmektedir²⁴. Bu yüzden ticari kesimde temel araştırmaların kullanılabilir sonuçlarını araştırmak üzere uygulamalı araştırma projeleri ortaya konulabilir²⁵.

Temel araştırma ile uygulamalı araştırma açısından temel fark amaçların farklılığından kaynaklanmaktadır. Her ne kadar temel araştırmalarda bazı yeni buluşların ortaya çıkmasını söz konusu oluyorsa da bu araştırmaların asıl amacı bilim için araştırmadır. Uygulamalı araştırmada ise, araştırma sonuçları ticari açıdan değerlendirilebilen ürüne dönüştürmek ön plandadır²⁶. Uygulamalı araştırma sonrasında ticari açıdan değerlendirilebilen ürün genellikle patent altına alınarak korunmaktadır.

3. Deneysel Geliştirme

Deneysel geliştirme, araştırma ve deneyimler sonucu yeni ürünler veya cihazlar üretmeye; yeni süreçler ve hizmetler tesis etmeye ya da geliştirmeye yönelik sistemli çalışmadır²⁷. Yeni mal ve hizmetlerin üretilmesi, üretim yönteminde yeniliklerin ortaya çıkarılması veya mevcut mal ve hizmetlerin iyileştirilmesi deneysel geliştirmenin en önemli özelliğidir. Bu açıdan deneysel geliştirme, araştırma ve üretim faaliyetleri arasında bir köprü görevi görmektedir.

Genellikle üniversiteler veya kamu kurumlarında temel araştırmalar yapılmaktadır. Özel sektör ise temel araştırmalardan ziyade uygulamalı araştırmalar

²⁴ Güler, a.g.t., s. 12.

²⁵ Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu'na Kurum Dışına Verilen Hizmetlerin Bedelinin Tespiti ve Elde Edilen Gelirlerin Kullanımına İlişkin Yönetmelik md. 5/b.

²⁶ Çolakoğlu, Ali, *Ar-Ge Faaliyetlerinin Ab ve Türkiye'deki Durumu ve İlgili Teşvik Politikalarının Değerlendirilmesi*, Yayınlanmamış Uzmanlık Tezi, TC Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Teşvik ve Uygulama Genel Müdürlüğü, Ankara, 2000, s. 11.

²⁷ OECD, a.g.e., 2002, s.77.

yapmaktadır. Uygulamalı araştırmalar neticesinde ortaya çıkan ilk örnekler üzerinde deneysel geliştirme çalışmaları yaparak bunları ticari açıdan deęerlendirmektedir²⁸.

C. Ar-Ge Faaliyetlerinin nemi

Ar-Ge faaliyeti genel olarak temel araştırma, uygulamalı araştırma ve deneysel araştırma olmak üzere 3 farklı türde yapıılıyor olsa da asıl olan bunların neden dolayı yapıldığıdır. Her geçen gün hayatımızda sıklıkla karşılaştığımız ve işlerimizi kolaylaştıran yenilikler genel olarak Ar-Ge faaliyetinin yani teknolojik değişimin bir ürünüdür. Bu açıdan teknolojik değişimle, yeni bir ürün elde edilmesi, ya da yeni üretim olanaklarının oluşturulmasıyla daha fazla ürün elde edilmesi toplumların sosyal ve ekonomik refahında önemli rol oynamaktadır²⁹. Teknolojik değişimin önemi, birçok iktisatçı tarafından da dile getirilmiştir. Örneğin Adam Smith, Milletlerin Zenginliği isimli eserinde bilimin ve üretimde çalışanların katkısıyla makinelerin geliştirileceğini, iş bölümünde verimlilik artışının ortaya çıkacağını ve bunlar sonucunda da nice buluşların gün yüzüne çıkacağı ileri srmektedir³⁰. Marshall, ekonomik gelişmenin temel gücünün bilgi olduğunu; Karl Marx ise, üretim araçları üzerinde sürekli devrimci yenilikler yapılmaması halinde burjuvazinin varlığını sürdüremeyeceğini savunmuřtur³¹.

Sermaye ve emek girdilerindeki değişme ile milli hasıladaki değişmeyi karşılaştırarak arada açıklanmayan önemli bir açık bulunduğunu gören bazı iktisatçılar, teknolojik gelişme ve ekonomi arasındaki ilişkiyi tespit etmek amacıyla bazı çalışmalar yapmışlardır. Teknolojik gelişme ile ekonomik büyüme arasındaki ilişkiyi tespit etmeye yönelik çalışmalardan biri Nobel dll Amerikalı ekonomist Robert Solow tarafından 1957’de yapılmıştır. Solow, yaptığı çalışmada 1909-1949 döneminde ABD’de sermaye birikimine göre teknik değişmenin tarım dışı kesimde ekonomik büyümeye dört kattan daha fazla katkı sağladığını hesaplamıştır. Söz konusu dönemde teknolojik gelişmelerden kaynaklı olarak kişi başına üretim ise %87,5 oranında arttığını ne srmřtr³².

²⁸ Kahrıman, a.g.t., 2010, s.12.

²⁹ Can, a.g.t., s. 10.

³⁰ Kiraz, Abdullah, *Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerine Sağlanan Vergi Avantajları, Yüksek Lisans Tezi*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2010, s.11.

³¹ Barutuğil, İsmet, **Teknolojik Yenilik ve Araştırma Geliştirme Yönetimi, (1.Baskı)**, Bursa, Bursa Üniversitesi Yayınları, 1981, s. 2.

³² Tiryakioğlu, Murad, “Teknoloji Transferi, Teknoloji Yoksulluğu Mu?”. **Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Fakültesi Dergisi**, 66(2), 2011, s.168.

Joseph Alois Schumpeter ekonomik büyüme konusunda teknolojik yeniliğin (inovasyonun) öneminden ilk bahsedendir. “Yeni ürünlere dayanan rekabetin, var olan ürünlerin fiyatları üzerindeki marjinal değişikliklerden daha önemli olduğunu”³³ belirten Schumpeter'e göre teknolojiye yaşanan değişim süreci, ekonomilerin ilerlemesini sağlayan en önemli itici güçtür³⁴.

Teknolojik yenilik süreci, beraberinde pek çok belirsizliği de içermektedir³⁵. Bundan dolayı da teknolojik yeniliğe yönelik olarak yürütülen Ar-Ge çalışmalarının sonuçlarının önceden tahmin edilmesi mümkün değildir. Ar-Ge çalışmalarının sonuçlarının tahmin edilememesi, firmaların Ar-Ge çalışmalarına yaptığı yatırımlar arasında farklılıklar olmasına neden olmaktadır³⁶.

Araştırmacılar tarafından ekonomik büyümenin kaynaklarını tespiti ilişkin olarak bir çok ampirik çalışmalar yapılmıştır. Yapılan bu çalışmalarda ekonomik büyümenin kaynaklarından olan sermaye birikimi ve teknolojik gelişmenin büyüme içerisindeki payları incelenmiştir. Dale Welsch, Jorgenson, Frank Gollop ve Barbara M. Fraumeni tarafından yapılan bir çalışmada 1948-1979 arası dönemde ABD'deki ekonomik büyümenin % 47'sinin sermaye birikiminden, % 24'ünün ise teknolojik gelişmeden kaynaklandığı ortaya konmuştur³⁷. John W. Kendrick tarafından yapılan bir çalışmada 1890-1990 arası dönemde ABD'deki ekonomik büyümenin % 44,2'sinin teknolojik gelişmeden, % 33,1'inin ise sermaye birikiminden kaynaklandığı ortaya konmuştur³⁸. Michael J. Boskin ve Lawrence J. Lau tarafından 5 gelişmiş ekonomi üzerine (ABD, İngiltere, Japonya, Batı Almanya, Fransa) yapılan ve 1950-1985 arası dönemi kapsayan çalışmada, ekonomik büyümeye sermaye birikiminin katkısının % 30, teknolojik gelişmenin katkısının ise % 70 dolayında olduğu ifade edilmiştir³⁹.

³³ Ansal, Hacer, **Geçmiş ve Gelecekte Ekonomik Gelişimde Teknolojinin Rolü**. Kiper, M. (Editör), **Teknoloji**. Ankara, TMMOB Yayınları, 2004, s. 40.

³⁴ Eşiyok, Ali, **Türkiye'nin Kalkınma Sürecinde Teknoloji, Yenilik ve Bilişim Sektörü**, Ankara, Türkiye Kalkınma Bankası A.Ş. Yayınları, GA-04-8-24, 2004, s. 5.
http://www.kalkinma.com.tr/data/file/raporlar/ESA/GA/2004-GA/GA-04-08-24_Turkiyenin_Kalkinma_Surecinde_Teknoloji.pdf. Erişim Tarihi: 20 Ekim 2020

³⁵ Can, a.g.t., s.13.

³⁶ Ansal, a.g.m., s.42.

³⁷ Saygılı, Şeref- Cihan, Cengiz- Yurtoğlu, Hasan, **Türkiye Ekonomisindeki Sermaye Birikimi Büyüme ve Verimlilik:1972-2003**, Ankara, DPT Yayın No: 2686, 2005, s. 23.

³⁸ Saygılı, Cihan ve Yurtoğlu, a.g.e., s.23.

³⁹ Saygılı, Cihan ve Yurtoğlu, a.g.e., s.23.

Dominique Guellec ve Bruno van Pottelsberghe de la Potterie tarafından yapılan çalışmada ise bir birimlik Ar-Ge harcamasının faktörlerinin prodüktivitesine ne şekilde etkilediği tespit edilmeye çalışılmıştır. Söz konusu yapılan çalışma sonucunda, *firmaların* Ar-Ge harcamalarında % 1’lik bir artışın faktörlerin prodüktivitesini % 0.13, *yabancıların* yaptığı Ar-Ge harcamalarında % 1’lik artışın faktörlerin prodüktivitesini % 0.44 ve *kamunun yaptığı* Ar-Ge harcamalarında % 1’lik artışın ise faktörlerin prodüktivitesini % 0.17 oranında artırdığı tespit edilmiştir⁴⁰.

Yukarıda araştırmacılar tarafından yapılan ampirik çalışma sonuçlarından hareketle teknoloji ve Ar-Ge faaliyetinin ülkelerin büyümelerinde ve rekabet güçlerini arttırmalarında oldukça önemli olan faktörlerin başında geldiği anlaşılmaktadır.

Teknoloji ve Ar-Ge faaliyetinin bu derece önemli olduğu günümüzde otomotiv, uzay ve havacılık teknolojileri, nükleer teknoloji, nanoteknoloji ve tasarım mühendisliği gibi alanlarda söz sahibi olan ülkeler, dünyada etkinliği olan ülkeler olarak kendini göstermektedir. Örneğin otomotiv sanayisine ve bu alandaki Ar-Ge faaliyetine oldukça önem veren ülke olan Almanya, BMW ve Mercedes gibi markaları ile otomotiv sektöründe öne çıkmaktadır. Yine ilaç sanayisi alanındaki dikkat çeken Ar-Ge çalışmalarıyla öne çıkan İsviçre ise Novartis ve Roche gibi markaları ile ilaç sektöründe önde gelen ülkelerin arasındadır.

Uluslararası rekabette geri kalmak istemeyen ülkeler, hedefleri doğrultusunda teknoloji ve Ar-Ge faaliyetlerine önem verip laboratuvarlar açmakta ve bu alanda faaliyette bulunan özel girişimlere çeşitli destekler vermektedirler⁴¹. Hatta ülkeler zaman zaman teknolojik yatırımlar yapan çok uluslu firmaların faaliyetlerini kendi ülkelerine çekebilmek amacıyla çok cazip teşvikler hazırlamaktadırlar.

Ülkeler arasında var olan teknolojiye dayalı rekabet firmalar arasında da yaşanmaktadır. Yaşanan değişim karşısında firmalar açısından bireyin ihtiyaçlarının daha iyi bir şekilde karşılanması için Ar-Ge faaliyeti büyük önem arz etmekte ve Ar-Ge faaliyetine önem veren firmalar piyasada ön plana çıkmaktadırlar. Piyasada bu şekilde öne çıkan firmalar bu durumlarını koruyabilmek amacıyla bireyin değişen ihtiyaçlarına

⁴⁰ Günaydın, İhsan, “Türkiye’de Ar-Ge Faaliyetleri ve Teşviki, **Vergi Sorunları Dergisi**, 196, 2005, s.187.

⁴¹ Can, a.g.t., s.1.

cevap verebilecek yeni ürünler ortaya koyabilmek ve var olan ürünlerin daha düşük maliyetlerle üretilmesini sağlayacak üretim teknikleri kullanmak zorundadırlar. Bu ise ancak Ar-Ge faaliyeti yolu ile gerçekleştirilebilir.

Ar-Ge faaliyeti, firmalar için olduğu kadar makro düzeyde ülkeler içinde vazgeçilmezdir. Firmaların ayakta kalabilmeleri ve büyümeyi sağlayabilmelerinin en önemli yolu Ar-Ge faaliyetidir; çünkü Ar-Ge faaliyeti teknolojik gelişim ve yeniliğin temelini oluşturmaktadır. Ar-Ge faaliyeti sonucu gerçekleştirilen ileri teknoloji uygulamaları verimlilik ve kaliteyi artıracığından, bu durum mallara olan talebin artmasına, yeni pazarlar açılmasına ve iş imkânlarının oluşmasına neden olacaktır⁴². Ar-Ge faaliyeti sonucu olarak ortaya çıkan bu durum Ar-Ge faaliyetinin iki önemli fonksiyonu gün yüzüne çıkarmaktadır. Bunlardan ilki Ar-Ge'nin toplumsal talebi yönlendirebilmesi ikincisi ise hayatı kolaylaştırmasıdır.

Ar-Ge faaliyetleri dayalı olarak ortaya çıkan teknolojik gelişmelerin toplumsal talebi yönlendirmesi firmalar açısından oldukça önemlidir. Görünürde çok ihtiyaç olmayan bazı yenilikler toplumda yüksek karşılık bulmakta, bu yeniliği icat eden firmalar da yüksek gelirler elde etmektedirler⁴³. Bu duruma ilişkin örnekler ise günlük yaşamımızda bir hayli çoktur. Örneğin televizyon ve cep telefonu sektöründe teknolojiye ve Ar-Ge'ye verilen önemin faydalarını firmalar çok kısa süre içerisinde almışlardır. Tüplü televizyonlardan plazma televizyonlara geçiş ile birlikte sırasıyla ortaya çıkan LCD, LED, Smart TV, 3D TV, UHD (4K) TV ve HDR TV teknolojileri sonrasında birçok tüketici, farklılaştırılmış ürünlerin piyasaya sunulması sonrasında televizyonlarını yenilemiştir⁴⁴. Ayrıca mobil iletişim cihazlarından birisi olan akıllı cep telefonlarından piyasaya çıkan her yeni modelin milyonlarca sattığı bir gerçektir. Bu yeni modeli satın alan kişileri ise genellikle daha önce cep telefonuna sahip olmayan kişilerden ziyade hali hazırda cep telefonu sahip olmasına rağmen çeşitli faktörlerden etkilenecek satın alan genç nesil oluşturmaktadır. Hatta cep telefonu teknolojisinde yaşanan hızlı teknolojik gelişmelerden dolayı 2016 yılında dünyada 1,49 milyar akıllı telefon satılmıştır⁴⁵. Asıl

⁴² Yücel, İsmail Hakkı, **Bilim Teknoloji Politikaları ve 21. Yüzyılın Toplumu (1.Baskı)**, Ankara, DPT Yayınları, 1997, s. 91.

⁴³ Sarısoy, a.g.e, s. 2

⁴⁴ <http://www.milliyet.com.tr/turkiye-elektronik-atik-coplugu/gundem/gundemdetay/20.08.2008/980612>. Erişim Tarihi: 29 Eylül 2020.

⁴⁵ https://www.konhaber.com/haber-2016_da_1_5_milyar_akilli_cep_telefonu_satildi-674031.html. Erişim Tarihi: 29 Eylül 2020

dikkat çekici olan husus ise bu akıllı telefonların 1 milyardan fazlasının, hali hazırda akıllı telefonu olan kişilerin bir üst model ile telefonlarını değiştirmesinden kaynaklandığı düşünülmektedir⁴⁶. Türkiye’de kullanılan cep telefonlarının yenisiyle değiştirilmesi süresinin 8 ay gibi kısa sürelerle düştüğü göz önüne alındığında ülkemiz insanlarının teknolojiye yaşanan bu değişime hızlı bir şekilde adapte oldukları anlaşılmaktadır.⁴⁷

Toplumsal talebi yönlendirebilme ve maliyet avantajı sağlama fonksiyonları göz önüne alındığında firmaların ve ülkelerin rekabet güçlerini belirleyen ve büyümeyi sağlayan en önemli faktörlerden birisinin Ar-Ge faaliyeti olduğu gerçeği ortaya çıkmaktadır. Bu yüzden ülkelerin kalkınması, daha kaliteli mal ve hizmet üretmesi, daha az kaynak ile ihtiyaçların karşılanması amacıyla bilim ve teknolojiye önem vermeleri gerekmektedir. Ülkeler ve firmalar açısından bu derecede önemli olan teknolojik gelişmeler ise kuşkusuz kendiliğinden meydana gelmemektedir. Teknolojik gelişme ise ancak sistemli ve devamlı bir Ar-Ge faaliyetinin sonucu ortaya çıkmaktadır.

D. Ar-Ge Faaliyetlerinin Teşvik Edilme Gerekçeleri

Ar-Ge ve inovasyon faaliyetlerini teşvik etmeye yönelik tedbirlerin altında yatan temel varsayım, Ar-Ge seviyesinin artırmaya olan ihtiyaçtır. Çünkü yapılan teorik ve ampirik araştırmalar kamunun, özel sektörün Ar-Ge faaliyetlerine müdahale yapmadığı sürece bu faaliyetlerin optimal miktarın altında kalacağını göstermektedir⁴⁸. Piyasa başarısızlığı olarak da ifade edilen bu durum Ar-Ge faaliyetlerine kamu kesiminin müdahalede bulunmasının başlıca sebebidir. Piyasa başarısızlığı, firmaların istenenden daha az Ar-Ge gerçekleştirmesi halinde ortaya çıkmaktadır⁴⁹.

Temelde kamu kesimin ya doğrudan yatırım yaparak ya da özel kesim yatırımlarının arttırılmasına yönelik sağladığı teşvikler ile piyasaya doğrudan veya dolaylı olarak müdahalede bulunmasının nedeni piyasa başarısızlığıdır. Kamu kesiminin

⁴⁶ DELOÏTTE, **TMT Techonolgy, Media and Telecominication Prediction 2015**.
<https://www2.deloitte.com/tr/tr/pages/technology-media-and-telecommunications/articles/tmt-predictions.html>. Erişim Tarihi: 29 Eylül 2020.

⁴⁷ <http://haber.star.com.tr/ekonomi/cepte-degistirme-sikligi-8-aya-dustu/haber-772410>
Erişim Tarihi: 29 Eylül 2020.

⁴⁸ Günaydın, İhsan- Can, Fatih, “Dünyada ve Türkiye’de Ar-Ge Vergi Teşvikleri”. *Vergi Dünyası Dergisi*, 318, 2008. s.6.

⁴⁹ Günaydın ve Can, a.g.m., s. 8.

bu şekilde Ar-Ge faaliyetlerini desteklemesine gerekçe olan Ar-Ge harcamalarına yönelik piyasa başarısızlığının nedenleri genel olarak şu şekilde özetlenebilir.

1. Risk ve Belirsizlik

Ar-Ge yatırımlarını geleneksel sanayi yatırımlardan ayıran en önemli husus belirsizliktir. Ar-Ge yatırımlarının sonuçlarının diğer yatırım projelerine göre daha fazla belirsizlik içermesi Ar-Ge faaliyetlerinin gerekli olan seviyede gerçekleşmeme nedenlerinden biridir.

Ar-Ge süreci, Ar-Ge faaliyetine yapılan yatırımın sonuçlarını öngörmeyi güçleştiren teknolojik, bilimsel ve ticari belirsizlik taşımaktadır⁵⁰. Bu belirsizliklere bağlı olarak ortaya çıkan risk düzeyinin yüksekliği, özel sektörün Ar-Ge harcamasının optimal düzeyin altında kalmasının ve buna dayalı olarak ortaya çıkan piyasa başarısızlığın bir nedenidir⁵¹. Ar-Ge yatırımının içerdiği büyük risk ve belirsizliklere karşı firmaların kendini koruyamaması, daha az Ar-Ge yatırımının yapılmasına neden olmaktadır.

Her Ar-Ge faaliyetinin doğasında bir belirsizlik vardır. Bir Ar-Ge çalışması sonucunda ortaya çıkan ürünün veya hizmetin ticari bir metaya dönüşmesi her zaman için mümkün değildir. Belirsizliğin neden olduğu risk hem Ar-Ge alanında yapılacak çalışmaların sayısını azaltmakta, hem de bu faaliyetlerde dış kaynak bulma imkânını sınırlamaktadır⁵². Bu husus özellikle bu alanda uğraşan ve fon bulma açısından zor durumda olan küçük firmalar açısından daha olumsuz bir durumdur. Ar-Ge projelerindeki yer alan muhtemel bu risklerin giderilmesi ve bu alanda faaliyet gerçekleştiren firmalara fon sağlamak amacıyla bazı ülkelerde gelişmiş bir biçimde risk sermayesi uygulamalarına yer verilmektedir.

Ayrıca, genellikle fiziksel nitelikte olmayan Ar-Ge yatırım bedellerinin geri kazanılmasının kısıtlı olması, Ar-Ge projelerinin sermayedarlarının karşılaştıkları diğer büyük güçlüktür.⁵³ Çünkü Ar-Ge yatırımları, pek fazla fiziksel yatırım kalemlerini gerektirmemektedir. Ar-Ge yatırım harcamalarının yarısı veya daha fazlası Ar-Ge

⁵⁰ TÜSİAD, **Ulusal İnovasyon Sistemi. (1. Baskı)**, İstanbul, TÜSİAD Yayınları, 2003, s.232.

⁵¹ Günaydın ve Can, a.g.m., 2008, s.8.

⁵² Kahrıman, a.g.t., s.47.

⁵³ TÜSİAD, a.g.e., 2003, s. 233.

faaliyetinde görev alan yüksek eğitimli bilim adamları ve mühendislerin ücret ve maaşlarından oluşmaktadır⁵⁴. Ücret ve maaş ödemeleri haricinde kalan Ar-Ge yatırım harcamalarını ise özel sipariş üzerine yapılmış olan alet ve teçhizatlar oluşturmaktadır. Özel olarak tasarlanmış bu alet ve teçhizatlar başka bir alanda muhtemelen daha az kullanılmaktadır⁵⁵. Bu nedenle, bunların ikinci el satışları da nadirdir. Bu yüzden sermayedarın Ar-Ge yatırım projesinin başarısız olması durumunda bu demirbaşları satıp en azından zararın bir kısmını karşılama imkanı çok kısıtlıdır.

Ar-Ge faaliyeti sonucunda kesin bir başarı elde edilmiş olsa bile bu başarıya bağlı olarak gelecek dönemlerde belli bir getirinin veya kazancın elde edileceğine ilişkin kesin bir şey de yoktur⁵⁶. Çünkü bilimsel ve teknolojik belirsizlik dışında ticari belirsizliklerinde var olması büyük ölçekli Ar-Ge projelerinin varlığının önündeki önemli bir engeldir⁵⁷. Bu husus ise firmalara Ar-Ge konusunda destek olunması gerektiğini ortaya koymaktadır.

2. Pozitif Dışsallıklar ve Taşmalar

Dışsallıklar genelde herhangi bir karar biriminin başka bir karar birimine sağladığı yarar veya verdiği zararlar olarak açıklanmaktadır⁵⁸. Yarara dayalı olarak pozitif dışsallık, zarara dayalı olarak da negatif dışsallık kavramı ortaya çıkmaktadır. Pozitif dışsallıklar, bir kamu malı özelliğine sahip olan üretim faktörlerinin bölünemezlik özelliğinden dolayı ortaya çıkmaktadır⁵⁹. Ar-Ge faaliyetlerinin de pek çok pozitif dışsallıkları ya da faydaları mevcuttur.

Ar-Ge faaliyetlerine bağlı olarak ortaya çıkan pozitif dışsallık veya taşmaların en önemli sonucu, bilginin yayılması problemine dayalı olarak firmaların Ar-Ge faaliyetlerine yatırdıkları fonların getirisini bütünüyle kendilerine mal edememeleridir. Bu yüzden firmalar temel araştırma alanlarında Ar-Ge faaliyetinde bulunup bu alanlara kaynak ayırmaktan ziyade daha çok uygulamalı araştırma alanlarına kaynak ayırırlar. Her ne kadar firmalar temel araştırma alanlarından ziyade uygulamalı araştırma alanlarında

⁵⁴ Sarısoy, a.g.e, s. 9.

⁵⁵ TÜSİAD, a.g.e., 2003, s. 233.

⁵⁶ Sarısoy, a.g.e, s. 9.

⁵⁷ TÜSİAD, a.g.e., 2003, s. 233.

⁵⁸ Dinler, Zeynel, **Mikro Ekonomi. (16. Baskı)**, Bursa, Ekin Kitabevi Yayınları, 2005, s. 510.

⁵⁹ Akalın, Güneri, **Kamu Ekonomisi**, Ankara, Akçağ Yayınları, 2001, s. 68.

Ar-Ge faaliyetinde bulunsalar da bu alanlarda Ar-Ge faaliyetlerine yatırdıkları fonların getirisinin de tamamını içselleştirememektedirler. Örneğin sağlık, çevre koruma gibi alanlarda yapılan Ar-Ge faaliyeti ve buna dayalı olarak ortaya çıkan yeniliklerin yarattığı toplumsal fayda bu alanlarda faaliyette bulunan firmaların sağladıkları karın çok üstündedir⁶⁰.

Ar-Ge faaliyetlerinden doğan yararların tamamen içselleştirilememesi sonucunda diğer firmaların veya toplumun bundan faydalanmasının nedeni ise bilgi ve fikirlerin kamu malı karakteristiğidir⁶¹. Bilgi ve fikirlerin sahip olduğu bu kamu malı özelliğinden dolayı Ar-Ge yatırımında bulunan firma haricindeki diğer firmalar da Ar-Ge'ye dayalı olarak elde edilen bilgiden yararlanırlar hatta bunun da ötesinde Ar-Ge faaliyeti sonucu piyasaya sürülen yeni bir ürünü kolaylıkla taklit ederek piyasa sürebilmektedirler. Bu gibi durumlarda da Ar-Ge faaliyeti sonucu üretilen bilgi, Ar-Ge faaliyetini gerçekleştiren firma dışına taşmaktadır⁶².

3. Araştırma Geliştirme Sürecinin Bölünmezliği

Ar-Ge sürecinin, bilginin birikimli olma özelliğine bağlı olarak doğası gereği bölünemez oluşu Ar-Ge faaliyetinin de optimal miktarın altında yapılmasına neden olmaktadır. Ar-Ge faaliyeti bölünebilir olsaydı ve her projenin toplumsal getirisi ile özel sektör getirisi önceden tahmin edilebilseydi yapılması gereken yatırımların da miktarı kolayca tahmin edilirdi⁶³. Ama çok iyi bilinmektedir ki, Ar-Ge süreci birbirine bağlı aşamalardan oluşmakta ve sonuçları da genelde önceden kestirilememektedir. Bu bölünmezlik, Ar-Ge sürecinin tamamına sabit ve büyük masraflar yüklemektedir. Bu mali yük ise sermaye sahiplerinin Ar-Ge ve inovasyon alanında yatırım yapma kararlarında çekimser kalmalarına neden olmaktadır⁶⁴. Bu yüzden genel olarak uzay, havacılık ve nükleer enerji gibi özellikli alanlardaki yatırımlarda kamunun teşviklerin Ar-Ge faaliyetlerinin yapılması için elzemdir.

⁶⁰ TÜSİAD, a.g.e., 2003, s.231.

⁶¹ Günaydın ve Can, a.g.m., s. 7.

⁶² Günaydın ve Can, a.g.m., s. 7.

⁶³ TÜSİAD, a.g.e., 2003, s. 231.

⁶⁴ TÜSİAD, a.g.e., 2003, s. 232.

4. Asimetrik Bilgi ve Eksik Rekabet

Asimetrik bilgi, ekonomik bir ilişkide taraflardan birinin diğeri hakkında yeterli bilgiye sahip olmadığı durumlarda görülür. Asimetrik bilgi ve eksik rekabet de, Ar-Ge faaliyetinin optimal miktarın altında yapılmasına neden olan piyasa kusurlarındandır.

E. Ar-Ge Faaliyetinde Bulunan Kuruluşlar

Bir ülkede Ar-Ge faaliyetini gerçekleştiren kuruluşlar genellikle üçe ayrılmaktadır. Bunlar, özel firmaların Ar-Ge birimleri, kamuya ait Ar-Ge kurumları ve üniversitelerdir. Ayrıca bu kurumların ortak çalışmaları sonucunda oluşturulan teknopark, teknopolis, araştırma merkezleri gibi özel bölgeleri de bulunmaktadır.

1. Kamu Ar-Ge Kurum ve Kuruluşları

Büyük harcama ve geniş laboratuvar imkânlarını, ileri teknolojiyi gerektiren veya sonuçları orta ve uzun vadede alınabilen uygulamalı araştırmalar, genellikle kamu Ar-Ge birimlerinde gerçekleştirilmektedir⁶⁵.

Ulusal açıdan kritik öneme sahip uzay, havacılık, savunma, ekolojik sistem ve nükleer araştırmalar ile sağlık ve toplumsal amaçlı araştırmalar, doğaları gereği genellikle kamu Ar-Ge birimlerince yürütülmektedir⁶⁶.

Kamu kuruluşlarının gerçekleştirdiği Ar-Ge faaliyetleri, ülkelerin bilim ve teknoloji alanındaki yetenek düzeyini yükseltmeye olumlu katkı sağlarken ayrıca teknolojik inovasyonun önünü açıcı destekleyici bir rol oynamaktadır⁶⁷.

⁶⁵ Göker, Aykut - Özdemir, Musa, **Kamunun Tarımsal Araştırma Kuruluşlarının yeniden yapılandırılması Üzerine İrdelemeler ve Yeni Bir Yaklaşım Önerisi**. BİTED, Workshop, Abant İzzet Baysal Üniversitesi, İzzet Baysal Kültür Merkezi, Bolu, (1-2 Aralık 2001). s. 2.
<https://www.inovasyon.org/images/makaleler/ayk/AYK.BITED.BoluAralik01.pdf>
Erişim Tarihi: 20 Ekim 2020

⁶⁶ Göker ve Özdemir, ag.m., s. 2.

⁶⁷ Göker ve Özdemir, a.g.m., s. 3.

2. Üniversiteler

Eğitim-öğretimin yanında, araştırmanın da üniversitenin işlevleri arasına girmesinin geçmişi çok daha kısadır. Üniversiteler de kamuya ait Ar-Ge kurumları gibi genellikle neticesi uzun sayılabilecek bir süre sonra alınacak olan çalışmalar üzerine yoğunlaşıp, özel firmaların yapamadığı temel araştırmaları yaparak bu alandaki boşluğu doldururlar. Böylece üniversiteler, hem beşeri sermaye birikimine katkıda bulunmakta hem de sınaî araştırmalar ve sınaî geliştirme faaliyetleriyle, ülkeler açısından Ar-Ge sürecinin vazgeçilmez bir aktörü konumuna gelmektedirler⁶⁸.

3. Özel Sektör

Ar-Ge faaliyetinde bulunan bir diğer aktör ise özel sektörde yer alan firmalardır. Özel sektörü Ar-Ge faaliyetinde bulunmaya iten en önemli neden firmalar arasında teknolojiye dayalı olarak yaşanan rekabettir. Rekabetin kıyasıya yaşandığı, ürünlerin hızla demode olduğu, rakiplerin sürekli çoğaldığı bir ortamda varlığı devam ettirebilmek isteyen firmalar müşterilerin ihtiyaçlarını kısa sürede karşılayabilmek ve tercih edilebilir olmak için yeni arayışlara yönelmeleri gerekmektedir. Firmaların bu aşamada ihtiyacı olan şey ise yeniliğin dayanağı olan Ar-Ge faaliyetinde bulunmaktadır.

Üniversiteler ve kamu Ar-Ge kurumları genel olarak temel araştırma alanlarında Ar-Ge faaliyetinde bulunmaktadır. Buna rağmen özel sektör ise daha çok uygulamalı araştırma ve deneysel geliştirme alanlarında Ar-Ge faaliyetinde bulunmaktadır. Özel sektörün temel araştırma dışındaki Ar-Ge türleri ile meşgul olmasının ana nedeni yapılan bu Ar-Ge çalışmalarının bireyin değişen ihtiyaçlarına cevap verebilecek yeni ürünler ve düşük maliyetlerle üretimi sağlayacak yeni üretim tekniklerinin habercisi olmasından kaynaklanmaktadır.

Ar-Ge faaliyeti sonucu gerçekleştirilen ileri teknoloji uygulamaları verimlilik ve kaliteyi artıracığından, bu durum mallara olan talebin artmasına, yeni pazarlar açılmasına ve iş imkânlarının oluşmasına neden olacaktır⁶⁹. Ar-Ge faaliyetinde bulunmanın özel sektör açısından bu derece cezbedici bir yanı bulunmasına rağmen bünyesinde

⁶⁸ Can, a.g.t., s. 18.

⁶⁹ Yücel, a.g.e., s. 91.

barındırdığı belirsizlik ve maliyet unsuru da özel sektör Ar-Ge faaliyetinin önünde bir engel olarak yer almaktadır.

4. Ortak Kuruluşlar

Araştırma geliştirme faaliyetinde bulunan kesimler birbirleriyle çeşitli platformlarda ortaklıklar kurarak bilgi, deneyim ve imkânlarını paylaşmaktadırlar. Bu durum paydaşlara zaman ve maliyet avantajı sağlayarak kıt kaynakların rasyonel kullanım açısından da önemlidir.

a- Kamu Özel Sektör Ortaklıkları

Kamu özel sektör ortaklıkları (KÖSO), kamu kesimi ve özel sektörün sahip olduğu farklı imkânların birleştirilmesi sonucu oluşan bir ortaklık türüdür. Her biri diğerinde bulunmayan imkanlara (finansman, beşeri sermaye, alt yapı vb) sahip olan tarafların bir araya gelmesi sonucunda Ar-Ge faaliyeti için ihtiyaç duyulan temel gereksinimlerde bu ortaklık sayesinde tamamlanmış olur. Kamu ve özel sektör ortaklıklarının bu tamamlayıcılık özelliğinden dolayı dünyada KÖSO'lar kamu Ar-Ge yatırımları içinde giderek artan bir paya sahip olmaktadır. Örneğin Fransa'da 1998'de rekabete açık tüm araştırma fonları içinde KÖSO'ların oranı % 37 iken, 2002 yılında bu oran % 78,2'ye çıkmıştır⁷⁰.

b- Üniversite Özel Sektör Ortaklıkları

Üniversite Özel Sektör Ortaklıkları, üniversite-sanayi işbirliğinin olduğu ortaklıklardır. Üniversitelerdeki yetişmiş insan gücü ile sanayinin deneyim ve finansal gücünün bir araya getirilerek bilimsel, teknolojik ve ekonomik açıdan güçlenmeleri için yapılan inovatif ortak çalışmalardır⁷¹.

Bu işbirliği ile sanayinin teknoloji ihtiyacına cevap verilirken, üniversitelerin de sanayi vasıtasıyla pratik uygulama yapma imkânı sağlanmaktadır.

⁷⁰ Taş, Ramazan, **Bütçeden Ar-Ge Harcamalarına Ayrılan Pay ve Rekabet Gücü Açısından Türkiye-AB Karşılaştırmalı Analizi**, 20.Türkiye Maliye Sempozyumu, Pamukkale Üniversitesi, Denizli, 2005, s. 152.

⁷¹ Çetin, Murat - Tandiroğlu, Ahmet, **Üniversite-Sanayi İşbirliği, Girişimcilik ve İnovasyon**, <http://mdk.anadolu.edu.tr/sites/mdk.anadolu.edu.tr/files/files/14.pdf>. Erişim Tarihi: 20 Ekim 2016.

Üniversite-Sanayi işbirliğine yönelik olarak ilk uygulama örnekleri ABD’de ortaya çıkmıştır. Üniversite-Sanayi işbirliğine yönelik yasalarda, mevcut eğitimler yanında sanayi ve tarım alanındaki iş sahiplerine tarım ve mekanik uygulamalar için pratik dersler verilmesi ve bunun için üniversitelere kamu arazisi bağışlanması ve mali destek sağlanması yönelik düzenlemeler yer almaktaydı. Bu yasaların uygulama sonuçlarının verimli olduğu anlaşılınca başta 1914’de kabul edilen Smith-Lever Yasası ve sonrasında çeşitli tarihlerde kabul edilen yasalar ile farklı alanlara yönelik daha değişik meslek grupları ile uygulamalı araştırma ve işbirliği çalışmaları desteklenmeye başlanmıştır. Üniversite sanayi işbirliğine yönelik olarak ABD’de ortaya çıkan bu uygulama örnekleri ile üniversitelerin eğitim sistemlerinde bir kısım değişiklikler yaşanarak klasik eğitimden uygulamalı süreçlere doğru bir kayış başlamıştır. ABD’de yaşanan bu süreci diğer ülkeler takip etmeye başlamıştır⁷².

c- Özel Sektör Özel Sektör Ortaklıkları

Özel sektör işletmeleri arasında gerçekleştiren Ar-Ge ortaklıkları literatürde “*Araştırma Geliştirme İş Ortaklığı (Research- Development Joint Venture)*” olarak ifade edilmektedir⁷³.

İş ortaklığı, “*hukuken ve iktisaden birbirinden bağımsız birden fazla gerçek veya tüzel kişinin belirli bir işi ya da süreklilik arz eden bir faaliyeti bir ticaret ortaklığı kurarak veya böyle bir ortaklık söz konusu olmaksızın gerçekleştirmek ve kazanç elde etmek amacıyla bir sözleşme çerçevesinde bir araya gelmeleri ve o faaliyetin risklerinde her birinin müteselsilen sorumluluk altına girmeleri suretiyle üstlenmeleri*” şeklinde tanımlanmaktadır.⁷⁴

Ar-Ge faaliyetinin doğasında var olan yüksek maliyet ve risk unsurlarından dolayı firmalar Ar-Ge maliyetlerini minimize etme ve risk düzeyini azaltma amacıyla belli konularda ortak Ar-Ge faaliyetinde bulunmaya yönelik Araştırma Geliştirme İş Ortaklığı kurmaktadır. Kurulan iş ortaklığı sayesinde firmalar kendi başlarına, yüksek yatırım sermayesi gerektiren bir ürünü üretmek ve bilinmeyen birçok riski göze almak yerine, o

⁷² Kiper, a.g.e., s. 20.

⁷³ Öztürk, Pınar, **Ortak Girişim (Joint Venture) ve Uygulanacak Hukuk. (1. Baskı)**, İstanbul, Seçkin Yayınevi, 2001, s.2.

⁷⁴ Barlas, Nami, **Adi Ortaklık Temeline Dayalı Sözleşme İlişkileri**, İstanbul, 2008, s. 238.

konuda uzmanlaşmış bir firma ile ortak ürün geliştirip, üretime sevk ederek risk ve maliyet paylaşımında bulunmuş olurlar⁷⁵.

Araştırma Geliştirme İş Ortaklığının risk ve maliyet paylaşımı haricinde olan faydalarından birisi de tarafların ortaklık sayesinde sahip oldukları başta uzay, savunma sanayi ve yenilenebilir enerji teknolojileri alanındaki teknik bilgileri birbiri ile paylaşımlarıdır. Teknik bilgi paylaşımına yönelik olarak birçok farklı alanlardaki firmalar birbiri ile Araştırma Geliştirme İş Ortaklığı kurmaktadır. Enerji sektöründe dünyanın önde gelen şirketlerinden olan Chevron, ağaç ürünlerinde dünyanın önde gelen şirketlerinden biri olan Weyerhaeuser şirketi ile 2008 yılında tarımsal ürün dışı kaynaklardan yenilebilir yeni nesil taşımacılık yakıtı araştırma ve geliştirme amacıyla % 50;% 50 paya sahip iş ortaklığı kurmuşlardır⁷⁶. Catchlight Energy LLC Company unvanlı bu iş ortaklığı şirketi, selülozlu bitkilerden ekonomik, düşük karbon salımlı biyoyakıt üretmek için araştırma yapmak ve teknoloji geliştirmek amacıyla kurulmuştur⁷⁷.

Araştırma Geliştirme İş Ortaklığının bir diğer faydası ise teknoloji transferine de imkân sağlamasıdır. Kurulan birçok Araştırma Geliştirme İş Ortaklığı sayesinde çok uluslu işletmelerden yerel ülkelere teknoloji transferini sağlanmıştır. % 49; % 51'lik hisse bölüşümünde yerel ortağın % 51'lik hisse payı ısrarındaki neden, transferin gerçekleşmesini sağlamaya yöneliktir⁷⁸. Bir grup Japon firmasının Boeing uçaklarının ve yeni jet motorlarının geliştirilmesi amacıyla Pratt Whitray ve Rolls Royce ile iş ortaklığı oluşturmadaki temel gaye, yüksek gelir getirmesi beklentisi değil, kendi uçaklarını üretmeyi öğrenme isteğidir⁷⁹.

⁷⁵ Aydın, Nurhan, **Uluslararası Doğrudan Yatırımlar ve Ortak Girişimler (Joint Ventures)**, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 1997, s.27.

⁷⁶ Peker, a.g.t., 2013, 17.

⁷⁷ Chevron, **Investing in a Renewable Energy Future**.

<http://www.chevron.com/documents/pdf/nextissue4.pdf>. Erişim Tarihi: 5 Aralık 2020.

⁷⁸ Peker, a.g.t., s. 19.

⁷⁹ Beamish, W., Killing, J.P ve diğerleri, **Management-Test and Cases, R.R Donnelley and Sons Company**, 1991, s.72'den aktaran Aydın, a.g.e., 1997, s. 24.

F. Araştırma Geliştirme Faaliyetlerine Yönelik Teşvik Yöntemleri

Devlet genellikle piyasa başarısızlığına karşı üç alternatif ile özel sektör Ar-Ge faaliyetlerine müdahale edebilir⁸⁰. Bunlar;

1. Özel sektör ile kamu Ar-Ge kuruluşlarının ortak çalışmalar yapmasının sağlanması,
2. Özel sektöre doğrudan destek sunulması,
3. Özel sektöre vergisel teşvik uygulamaları sunulması

şeklinde sıralanabilir.

1. Ortak Çalışma İmkânı Sağlama

Kamu, Ar-Ge faaliyetine yönelik araştırmalarını kamu araştırma birimleri olan üniversiteler, kamu laboratuvarları ve kamu araştırma kurumları vasıtasıyla yerine getirir. Kamu Ar-Ge laboratuvarları genellikle kamusal ihtiyaçları karşılamaya yönelik araştırmalar ile ilgilenirken, üniversiteler genel olarak bilgi üretimine yönelik temel araştırmalar ile ilgilenmektedir.

Kamu araştırma kurumları ile özel sektör işletmeleri arasında bazı alanlarda Ar-Ge'ye yönelik iş birliğinin yapılması da devletin piyasa başarısızlığı gidermeye yönelik bir eylemdir. Böyle ortak çalışma imkânı sağlanarak kamu kesimi ve özel sektörün sahip oldukları farklı imkânların birleştirilmesi⁸¹ Ar-Ge faaliyetinin başarıya ulaşma ihtimalini de artırır.⁸² Devlet, özel sektörün bu kurumlarla ilişkisini cazip hale getirerek özel sektörün Ar-Ge maliyetinin düşmesine katkı sağlamanın yanı sıra bilginin teoriden pratiğe aktarılmasına aracılık etmektedir.

⁸⁰ OECD, **Tax Incentives for Research and Development: Trends and Issues**, Paris, 2002, s. 8'den aktaran Can, a.g.t., 2006, s.34.

⁸¹ *Örneğin*; üniversiteler ile özel sektörü kıyaslayacak olursak, üniversiteler yetişmiş ve nitelikli araştırmacı ile Ar-Ge altyapı imkânına sahip olmasına karşın, yapmak istedikleri araştırmalar için (özellikle de ileri teknoloji gerektiren alanlarda) genellikle finansman sorunu yaşamaktadır. Buna karşın özel sektör finansman konusunda herhangi bir sorun yaşamazken, nitelikli araştırmacı temini ve bunların istihdamıyla ilgili sorunlar yaşayabilir. İşte özel işletme ile kamu üniversitesinin Ar-Ge faaliyetinde ortak çalışma imkânı sağlanarak işbirliği yapması, bu sürecin en temel iki unsuru olan nitelikli beşeri sermaye ve finansman sorununu ortadan kaldırmaktadır. Ayrıca bu işbirliği, üniversitedeki araştırmacılara temel araştırma sonuçlarını sahada uygulama imkânı sunmaktadır. Böylece de bilgi birikimi teoriden uygulamaya aktarılmış olur.

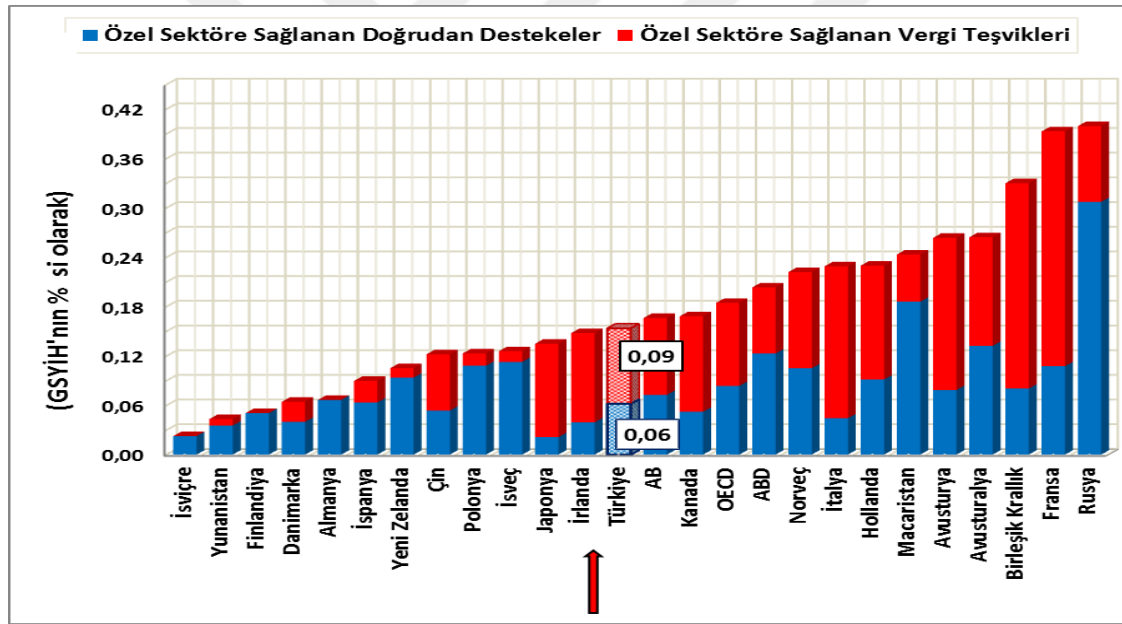
⁸² Sarısoy, a.g.e, s.25.

2. Doğrudan Destek Sunma

Doğrudan destekler olarak tanımlayabileceğimiz müdahale türü ise, sübvansiyonlar, hibeler ve krediler şeklindedir. Kamu, sosyal getirisinin yüksek olacağını düşündüğü belli projelere dayalı araştırmalarda bu destekleri sağlar. Doğrudan destekler, kamu tarafından belirlenmiş hedef ve politikalara dayalı olarak belirli alanlara faaliyette bulunan firmalara verilir.

Ülkelerin Ar-Ge faaliyetini arttırmak için başvurduğu teşviklerin büyüklüğü ülke yönetimlerinin konuya bakışına göre değişmektedir.

Grafik 1: Özel sektör Ar-Ge faaliyetine sağlanan doğrudan destekler ve vergi teşvikleri (2018 Yılı GSYİH'nın % si olarak)⁸³



Grafik 1’de ülkelerin özel sektör Ar-Ge faaliyetine sağladıkları doğrudan destekler ile vergisel teşviklerin GSYİH oranı verilmektedir. GSYİH’den Ar-Ge’ye en fazla destek veren ülkelerin başında Rusya gelmektedir. Rusya’nın 2018 yılında Ar-Ge faaliyetine sağladığı doğrudan destek (% 0,31) ve vergisel teşvikler (% 0,09) toplamı GSYİH’sının yaklaşık % 0,40’u kadar gerçekleşmiştir. En fazla oranda Ar-Ge faaliyetine kaynak ayıran diğer ülkeler ise sırasıyla Fransa, Birleşik Krallık ve Avusturalya olmuştur. Türkiye ise 2018 yılında GSYİH’sının yaklaşık % 0,15’i kadar doğrudan destek (% 0,06)

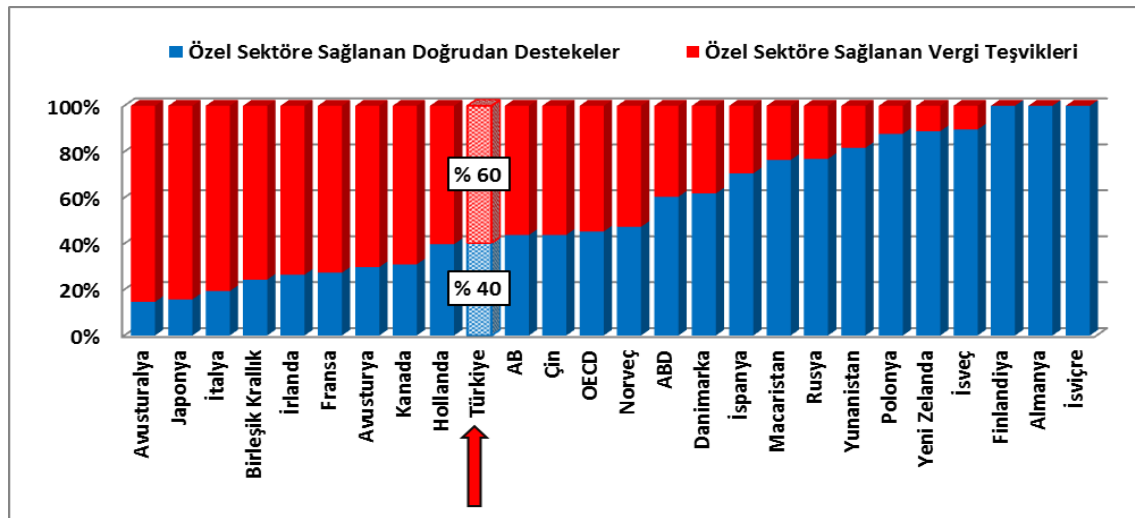
⁸³ <http://www.oecd.org/science/rd-tax-incentive-indicators.htm#Home>. adresinden 12 Aralık 2020 tarihinde alınan verilere göre hazırlanmıştır.

ve vergisel teşvikler (% 0,09) aracılığıyla özel sektör Ar-Ge faaliyetine katkıda bulunmuştur.

Ülkelerin Ar-Ge faaliyetini teşvik için başvurduğu teşviklerin bileşenlerin nelerden oluşacağı ve bunlardan hangilerinin daha fazla tercih edileceği hususu da ülkelerin tercihlerine göre değişmektedir. Bazı ülkeler tamamen doğrudan destekler yoluyla Ar-Ge faaliyetini destekler iken bazıları ise ağırlıklı olarak vergisel teşvikler yoluyla Ar-Ge faaliyetini desteklemektedir.

Grafik 2’de ise ülkelerin özel sektör Ar-Ge faaliyetine sağladıkları doğrudan destekler ile vergisel teşviklerin yüzde olarak oranları görülmektedir. İsviçre, Almanya, Finlandiya ve Rusya gibi grafiğin sağında yer alan ülkelerin 2018 yılı itibarıyla genel olarak özel sektör Ar-Ge faaliyetini teşvik ederken doğrudan destekleri kullandığı görülmektedir. Avustralya, Japonya, İtalya, İrlanda ve Fransa gibi grafiğin solunda yer alan ülkeler ise genel olarak özel sektör Ar-Ge faaliyetini vergisel teşvikler ile desteklemektedirler. Türkiye’nin ise özel sektör Ar-Ge faaliyetini sağladığı desteklerin % 60’i vergisel teşvik unsurlarından oluşurken, % 40’ı ise doğrudan teşviklerden oluşmaktadır.

Grafik 1: Özel sektör Ar-Ge faaliyetine sağlanan devlet desteklerinin bileşenleri⁸⁴(2018)



⁸⁴ <http://www.oecd.org/science/rd-tax-incentive-indicators.htm#Home>. adresinden 12 Aralık 2020 tarihinde alınan verilere göre hazırlanmıştır.

3. Vergisel Teşvik Uygulamaları

Vergilemenin temel amacı kamu harcamaları için gerekli finansmanı sağlamak olmakla beraber, bugün artık devlet açısından vergilerin sırf bu mali (fiskal) amacı yerine getirmek için kullanıldığını söylemek mümkün değildir. Klasik devlet anlayışından modern devlet anlayışına geçiş ile birlikte devletin görev ve sorumluluklarında yaşanan değişimle birlikte artık vergiler, mali amacın dışında ekstra-fiskal amaçları⁸⁵ gerçekleştirilmesini sağlamaya yönelik olarak önemli bir politika aracı durumuna gelmiştir. Bu politik aracın kavramsal ifadesi olan vergi teşvikleri, devletin Ar-Ge harcamalarında var olan piyasa başarısızlığını önlemeye yönelik üçüncü müdahale türüdür.

Devlet yatırımcılara sunduğu teşvikler ile yatırımcı lehine vergi gelirlerinin bir kısmından vazgeçmektedir. Böylelikle devlet tarafından Ar-Ge faaliyetine sağlanan vergisel teşvikler ile esas olarak özel sektörün yatırım maliyeti azaltılıp daha cazip ve karlı hale gelen Ar-Ge faaliyeti özendirilmeye çalışılmaktadır.

Ülkelerin Ar-Ge teşviklerinin ortak amacı Ar-Ge düzeyinin arttırılması ve ekonominin olumlu yönde ivme kazanmasıdır. Her ülke kendi ekonomik durumuna göre teşvik politikasını seçerek ekonomisine yön vermektedir. Bu nedenle, Ar-Ge'ye yönelik vergi teşvik politikalarının içerikleri ülkeden ülkeye farklı olabilmektedir⁸⁶.

Son yıllarda Ar-Ge'ye yönelik vergisel teşvik sağlayan ülke sayısı ve bu ülkelerin sağladığı teşviklerin kapsamı sürekli olarak genişlemektedir. Örneğin 34 OECD ülkesinin içinde Ar-Ge harcamalarında vergisel teşvik sağlayan ülke sayısı 1995 yılında 12 iken 2011 yılında bu sayı 27'ye ulaşmıştır⁸⁷. OECD üyesi olan Almanya, İsveç ve Finlandiya gibi ülkelerde vergi teşvik sistemi bulunmaz iken; OECD üyesi olmayan Rusya, Çin, Güney Afrika, Hindistan, Brezilya ve Singapur ve gibi pek çok ülke ise Ar-Ge'nin artması için vergi teşvik politikaları uygulanmaya konulmuştur.

⁸⁵ Vergi politikasının ekstra fiskal amaçları; yatırımların belirli bölge ve sektörler yönlendirilmesi, piyasa başarısızlıklarının giderilmesi, yoksullukla mücadele ve gelir dağılımında adaletin sağlanması, çevrenin korunması, nüfus planlaması, ekonomik kalkınma ve gelişme gibi sayılabilir.

⁸⁶ Baştürk, Kibriye, *Vergi Teşvik Politikası ve Türkiye'de Ar-Ge Faaliyetlerine Yönelik Vergi Teşvikleri*, Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya, 2012, s. 50.

⁸⁷ OECD, *Maximising the benefits of R&D tax incentives for innovation*, Paris, 2013, s.1.
<http://www.oecd.org/sti/rd-tax-incentives-for-innovation.pdf>. Erişim Tarihi: 8 Ocak 2020.

Dünyada uygulaması sürekli olarak artan Ar-Ge vergi teşviklerinin ülkelerdeki pratiklere bakıldığında Ar-Ge vergi teşviklerinin genellikle vergi erteleme, vergi indirimi ve vergi kredisi olarak üç temelde şekilde uygulandığı görülmektedir. Bu üç teşvik türüne ek olarak genişletilmiş teşvikler olarak ifade edilen bir teşvikte vardır. Genişletilmiş teşvikler daha ziyade Ar-Ge faaliyetinde çalışan personele yönelik bazı vergi düzenlemelerini de içermektedir⁸⁸.

- **Vergi Erteleme:** Vergi erteleme ile vergi borcunun doğumu önlenmektedir. Bu teşvik yöntemini diğer teşviklerden ayıran en önemli fark ise vergiyi doğuran olay gerçekleşmeden teşvikin sağlanmasıdır. Örneğin; amortisman indirimlerinde Ar-Ge projelerine bağlı ekipman yatırımının hızlandırılmış amortismanı uygulanması bu teşvike bir örnek olarak verilebilir. Vergi erteleme, yüksek enflasyon sorunun yaşandığı ülkelerde paranın zamanla değerinin yitirmesi nedeniyle daha fazla önem arz etmektedir. Vergi ertelemesinin en önemli avantajları; vergi idaresi için yönetimin kolay olması, basitliği ve yatırımcılar açısından getirisinin önceden bilinmesi olarak sıralanabilir⁸⁹.
- **Vergi İndirimleri:** Vergi indirimi, Ar-Ge harcamasının vergi matrahından indirilmesidir. Vergi indirimi sayesinde işletmelerin yaptıkları Ar-Ge harcamalarından daha fazla bir miktarı vergilendirilebilir gelirden indirebilmesine izin verilir. İndirime izin verilen tutarın oranı ülkeden ülkeye farklılık göstermekle birlikte bu oran yapılan harcamanın % 100'ünden daha fazla da olabilir.
- **Vergi Kredileri:** Vergi kredileri de vergi indirimi gibi kurum kazancından alınan verginin azaltılmasına yönelik bir teşvik türüdür; ancak vergi indirimi vergilendirilebilir gelirden mahsup edilirken, vergi kredileri nihai vergi yükümlüğünden mahsup edilmektedir⁹⁰.
- **Genişletilmiş Teşvikler:** Bu tür teşviklerle de esas olarak amaçlanan Ar-Ge faaliyetinin işverene olan maliyetini kısmen de olsa azaltmak ve bu faaliyetleri

⁸⁸ OECD, **Tax Incentives For Research and Development: Trends and Issues**, OECD STI, 2002, s.12'den aktaran Kahrıman, a.g.t., s. 54.

⁸⁹ Giray, Filiz, **Vergi Teşvik Sistemi ve Uygulamaları**, (2. Baskı), Bursa, Ekin Yayınevi, 2012, s. 67.

⁹⁰ Çetin ve Işık, a.g.m., s. 85.

özendirmektir. Bu amaçla Ar-Ge faaliyetinde görev alan personelin bu çalışmada sağladıkları katkıya göre farklılaşabilen ve % 100' e kadar ulaşabilen gelir vergisi muafiyeti ve sosyal güvenlik katkı payı muafiyeti uygulaması, patentlerden elde edilen gelire muafiyet sağlanması ve Ar-Ge faaliyetinde bulunan KOBİ'lere yönelik özel kurumlar vergisi oranı uygulaması genişletilmiş teşviklere örnektir. Yine işletmelerin Ar-Ge faaliyetlerinde girdi olarak kullandıkları maddi ve maddi olmayan varlıkların yurtiçi alışı ve ithalatı üzerinden alınan gümrük, KDV ve ÖTV gibi vergilerde uygulanan muafiyet ve Ar-Ge faaliyeti sonucu elde edilen ürünlerin satış aşamasında alınan harcama vergilerinde (KDV, ÖTV) uygulanan muafiyetler genişletilmiş teşvikler kapsamında uygulanabilen bazı teşviklerdir.⁹¹

F. Ar-Ge Faaliyetinin Yönlendirilmesi (Özendirilmesi)

Ar-Ge faaliyetlerinin inovasyona, inovasyonun da verimlilik ve ekonomik büyümeyi sağlayacağı düşünüldüğünde, piyasa başarısızlığı durumunda ülkelerin ekonomik büyümeleri oldukça geri kalacaktır. Bu durumla karşı karşıya kalmak istemeyecek olan ülkeler bu piyasa başarısızlığı durumuna müdahale etmek ihtiyacı hissederler. Bu amaçla da çeşitli araçlar kullanarak Ar-Ge faaliyetini optimal düzeye çıkarmaya çalışırlar. Bu araçlardan ilki kamunun doğrudan Ar-Ge faaliyetini üstlenmesi ve bu amaçla çeşitli Ar-Ge yatırım harcamalarında bulunmasıdır. Ar-Ge faaliyetlerini optimal düzeye çıkarmaya yönelik diğer bir müdahale aracı ise teşviklerdir.

Ar-Ge faaliyetinin istenen düzeyde gerçekleşmemesi bizi piyasa başarısızlığına götürmektedir. Bireylerin ve işletmelerin istenen düzeyde bu faaliyette bulunmaması durumunda çeşitli özendirme yöntemi kullanılarak bu davranışlarının yönlendirilmesi sözü konusu olabilmektedir. Bireylerin ve işletmelerin davranışlarında yönlendirilmesi aşamasında da karşımıza yönlendirici vergilendirme kavramı çıkmaktadır⁹². Yönlendirici vergileme; *“Devletin elde etmeyi planladığı gelirin yanında ya da sadece belirli bir amacı gerçekleştirmek için dolaylı veya doğrudan vergiler eliyle vergi mükelleflerinin belirli davranışlarının özendirilmesi veya ödüllendirilmesi, bunun yanında bazı davranışların yapılmaması için caydırılması yahut cezalandırılması yöntemlerinin*

⁹¹ UNCTAD, **World Investment Report 2005, Transnational Corporations and the Internationalization of R&D**, United Nations New York and Geneva, 2005, s. 217'den aktaran Sarısoy, a.g.e., s. 85.

⁹² Göker, Cenker, “Yönlendirici Vergilendirme”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi** (MÜHF-HAD), Cilt: 17, Sayı: 3-4, Yıl: 2011 (Özel Sayı) s.12.

uygulanması ”⁹³ olarak tanımlanabilir. Yönlendirici vergilendirme ile devlet verginin mali amacı olan gelir elde etme dışında birtakım sosyo-kültürel ve mali amaçlara ulaşmak için vergilendirme yetkisini kullanır⁹⁴.

Devlet tarafından sağlanan teşvikler aracılığıyla özel sektörün Ar-Ge faaliyetinde bulunmasına katkı sağlanmaktadır. İstenen düzeyin altında Ar-Ge faaliyetinin mevcut olması durumunda devlet bu faaliyetin istenen düzeyde gerçekleşmesini sağlayabilmek için vergilendirme yetkisini kullanabilir.

Vergilendirme yetkisi, her ne kadar devletin vergi alma konusundaki sahip olduğu hukuki ve fiili gücünü ifade etse de aslında bu yetki çeşitli muafiyet ve istisna düzenlemeleri ile vergiden feragat etmek yetkisini içinde barındırmaktadır⁹⁵. Devlet çeşitli hedefleri gerçekleştirmek amacıyla da Ar-Ge faaliyetinin özendirilmesi aşamasında mükelleflere sağladığı çeşitli vergi teşvik unsurları (vergi muafiyeti, istisnası, vergi indirim ve vergi kredisi gibi) ile aslında toplayabileceği vergi gelirlerinden feragat etmektedir⁹⁶.

Son yıllarda dünya genelinde ülkeler, Ar-Ge faaliyetini teşvik edilmesine yönelik olarak yönlendirici vergilendirme yöntemine daha fazla başvurarak nakdi desteklerden (hibe) ziyade vergisel teşvikleri tercih ettikleri anlaşılmaktadır⁹⁷. Ar-Ge faaliyetine özendirmek amacıyla yapılan yönlendirici vergilendirme ile devlet sunduğu vergi teşvikleriyle kendi elde edeceği gelirden vazgeçmektedir. Ancak devlet bir yandan elde edebileceği bir gelirden vazgeçmeyi göze alırken diğer bir yandan da çeşitli amaçlara ulaşmayı hedeflemektedir. Bu elde etmeyi planladığı hedefler her zaman mali olmayıp zaman zaman sosyo-kültürel ve ekonomik olabilir.

Devletin özendirici vergilendirme ile vazgeçtiği gelir ile yönlendirmeye çalıştığı alandan elde edeceği faydalar arasında bir karşılaştırma yapmak çeşitli nedenlerle çoğu

⁹³ Göker, Cenker, **Yönlendirici Vergilendirme**, Turhan Kitabevi, Ankara 2011, s.19

⁹⁴ Çağan, Nami-Öncel, Muallâ- Kumrulu, Ahmet, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, 21.Bası, Ankara, 2012, s. 44.

⁹⁵ Çağan, Öncel, Kumrulu, a.g.e., s.31-32.

⁹⁶ Göker, a.g.e., s.46.

⁹⁷ Son yıllarda Ar-Ge’ye yönelik vergisel teşvik sağlayan ülke sayısı ve bu ülkelerin sağladığı teşviklerin kapsamı sürekli olarak genişlemektedir. Örneğin 34 OECD ülkesinin içinde Ar-Ge harcamalarında vergisel teşvik sağlayan ülke sayısı 1995 yılında 12 iken 2011 yılında bu sayı 27’ye ulaşmıştır.

zaman zordur⁹⁸. Buna rağmen Ar-Ge faaliyetine sağlanan teşvikler açısından bir karşılaştırma yapmak nispeten de olsa mümkündür. Örneğin Kanada’da Ar-Ge faaliyetine yönelik sağlanan vergi kredileri ekonomi için önemli bir teşvik unsurudur. Kanada Maliye Bakanlığı’nın 2007 yılında yaptığı bir araştırma raporuna göre verilen her 1 \$’lık vergi kredisinin sonucunda hükümet 1,11\$’lık bir fayda sağlamakta olduğu yani hükümet tarafından verilen her 1 \$, hükümete 1,11\$ olarak geri dönerek dolar başına 11 cent’lik (¢) bir kazanç oluşturduğu anlaşılmaktadır⁹⁹.

Ülkemizde Ar-Ge faaliyetine özel sektörü yönlendirmek amacıyla sırf bu konuya münhasır olarak çıkarılan kanun¹⁰⁰ dışında birçok farklı kanun ile çok çeşitli vergisel teşvikler sağlanmıştır. Yönlendirici vergilendirme yetkisinin bir görünümü olarak karşımıza çıkan bu teşvik unsurları (istisna, muafiyet ve indirim gibi) ile genel olarak müteşebbislerin üzerindeki vergi yükü azaltılmaktadır. Vergi yükünde meydana gelen azalma ise mükelleflerin Ar-Ge ye ilişkin kararlarında ve davranışlarında değişmeye neden olup Ar-Ge faaliyetinin istenen düzeyde olmasını sağlayabilir¹⁰¹.

II. TÜRKİYE’NİN TEKNOLOJİ VE AR-GE FAALİYETİNİN TEŞVİKİNE YÖNELİK POLİTİKALARI

Türkiye’nin bilim ve teknoloji alanında politika belirleme arayışları gerçek anlamda 1960 sonrasındaki uygulamaya konulan kalkınma planları ile başlamıştır. Bu yüzden çalışmanın bu bölümünde, Türkiye’nin uygulamış olduğu bilim ve teknoloji politikalarını, kalkınma planları öncesi ve sonrası dönem olarak ikiye ana başlık altında ele alınarak değerlendirilecektir.

⁹⁸ Göker, Cenker, *Yönlendirici Vergilendirme*, Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 2010, s.55.

⁹⁹ Kutbay, Hüseyin, *Ar-Ge Faaliyetlerine Yönelik Uygulanan Vergi Teşviklerinin Ekonomik Büyüme Üzerine Etkisi: Türkiye ve Seçilmiş Ülkelerde Ekonometrik Bir Analiz*, Doktora Tezi, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Denizli, 2016, s.207.

¹⁰⁰ 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun

¹⁰¹ Göker, a.g.e., s.48.

A. Kalkınma Planları Öncesi Dönem

Bu dönemde politikalar Cumhuriyetin yeni kurulmuş olması, 1929 Büyük Buhranı ile İkinci Dünya Savaşı'nın da bu döneme denk gelmesi nedeniyle mevcut konjonktüre göre şekil almıştır.

1. Cumhuriyet Öncesi Dönem

Osmanlı İmparatorluğu'nun bilim ve teknoloji alanında yürüttüğü çalışmalar yükseliş döneminde bilime ve bilim adamına verdiği destekle sınırlı kalmış, bu destek XVI. yüzyıldan itibaren azalmaya başlamıştır. Bu gidişatta, XVI. yüzyılda siyasi, ekonomik ve coğrafi bakımdan en yüksek noktaya ulaşan İmparatorluğun rehavete kapılması ve bu rehavetin etkisiyle aynı yüzyılın ortalarında Batı'da başlayan Rönesans ve yenileşme hareketlerini gözden kaçırmaması etkili olmuştur¹⁰².

Öyle ki Avrupa'daki XV, XVI ve XVII. yüzyıllardaki bilimsel çalışmalar XVIII. yüzyılda aydınlanma döneminin yaşanmasına, Batı medeniyetinin bilim, teknoloji, sanat ve sanayide Doğu medeniyetinin önüne geçmesini sağlamıştır¹⁰³. Osmanlı İmparatorluğu'nun bilim sanayi ve teknoloji alanında bu geri kalmışlığın bir sonucu olarak, batılılar tarafından işgale uğramış, ekonomisi çökmüş, sanayi altyapısını ve yetişmiş insan gücünü savaşlarda kaybetmiştir.

2. 1920-1950 Dönemi

Çeşitli savaşların ardından yaşanan bu dönemde Türkiye'nin en büyük sorunu uzun süren savaşlar sonucunda ülkenin sahip olduğu fabrikaların ve işletmelerin kullanılamaz bir hal alması nedeni ile yaşadığı ekonomik çöküş ve bilgi sahibi olan yetişmiş insanının savaşlarda kayıp verilmiş olması nedeni ile beşeri sermaye eksikliğidir. Böylesi bir ortamda yeni kurulan Türkiye Cumhuriyeti ilk yıllarında elindeki sınırlı olanaklarla bilim ve teknoloji alanında varlığını hissettirecek gelişmelere imza atamamıştır.

¹⁰² Yücel, a.g.e., s. 44.

¹⁰³ Yücel, a.g.e., s. 43.

Bu dönemde ekonomik kalkınmanın sanayileşme ile mümkün olacağı görüşü benimsenmiş ve bilim ve teknolojiye ziyade sanayileşmeye yönelik ekonomi politikaları ve sahip olduğu işgücünü kalifiye hale getirmeye yönelik eğitim politikalarına ağırlık verilmiştir. Nitekim bu politikalar, sonraki dönemlerde uygulanacak olan bilim ve teknoloji politikaların hazırlayıcısı olmuşlardır. 1923 yılında toplanan İzmir İktisat Kongresi bunun en somut örneğidir. İzmir İktisat Kongresi ile ülkenin ekonomik sorunlarının nasıl çözülmesi gerektiğinden hareket edilerek yeni Türkiye'nin ilk iktisat programı hazırlanmıştır.

İzmir İktisat Kongresi'nde 1913 tarihli Teşviki Sanayi Kanunu ile bir sanayi bankasının kurulması kararı alınmıştır. Bu karar doğrultusunda, 1924-1927 yıllarında dönemin şartlarına göre kanunda çeşitli değişiklikler yapılmış ve 1927 tarihli Teşvik-i Sanayi Kanunu yürürlüğe girmiştir. Sanayi ve maden üretiminin geliştirilmesi amacıyla devlet eliyle 1925 yılında Sanayi ve Maadin Bankası kurulmuştur.

Revize edilen Teşvik-i Sanayi Kanunu ile yeni sınai yatırımları için gümrük vergisi muafiyeti, harç ve resim muafiyeti, nakliye ücretlerinde % 30 indirim yapılması, devlet tekelinde bulunan bazı malların teşvik tedbirlerden yararlanan kuruluşlara indirimli olarak satılması, teşvikten yararlanan işletmelere tahsis edilen arazi bedelinin 10 yılda taksitle ödenmesi imkanı ile arazinin bedelsiz olarak tahsisi gibi imkanlar sağlanmıştır. Ancak, II. Dünya Savaşı ile 1929 Dünya Ekonomik Buhranı, bu yasanın tam olarak uygulanmasına imkan vermemiştir.

1924 yılında ise Türkiye İş Bankası kurulmuştur. İş Bankasının bu dönemde özel sektöre kredi vermesi ve iştirakçilik yoluyla imalat sanayini desteklemesi gibi faaliyetleri ile ülkedeki girişimciliğe yeni bir boyut kazandırmıştır. Bu girişimcilik faaliyetleri sonucunda ise 1923-1933 yılları arasında imalat sektöründe katma değer 3 kat artmıştır. Nitekim 1926 yılında ülke açısından çok büyük bir öneme sahip olan Alpullu ve Uşak Seker fabrikaları açılmasında başta İş Bankası olmak üzere diğer vergi desteklerinin büyük bir payı vardır.

Atatürk'ün emri ile 1926 yılında Kayseri'de Alman-Türk ortaklığı olan ve ülkemizin ilk uçak fabrikası Tayyare ve Motor Türk Anonim Şirketi (TOMTAŞ)

Atatürk'ün katıldığı bir resmi tören ile açılmıştır¹⁰⁴. Açılan fabrikada Türk ve Alman mühendisler birlikte çalışmış olup bu yolla Almanya'dan yapılan teknoloji transferi ile ülkemiz uçak teknolojisi ile tanışmıştır. Yapılan bu yatırım sonucunda ülkemizde uçak teknolojisi konusunda bilgi sahibi olan personelin yetişmesi sonucunda Nuri Demirağ'ın girişimleri ile 1936'da ilk özel uçak fabrikası açılmış ve üretim gerçekleştirilmiştir.

1929 yılında yaşanan Büyük Buhran sonucunda ülke izlediği liberal politikadan uzaklaşıp devletçilik politikası izlemek durumunda kalmıştır.

Büyük Buhran sonrasında ise planlı kalkınma modeli ilk defa uygulamaya konulmuş ve 1933-1938 yılları arasında Beş Yıllık Sanayi Planı hayata geçirilmiştir. Bu planı uygulayacak teknik işgücü ve karşılanma yolları araştırılmış, Rusya'ya ve Avrupa'ya öğrenciler gönderilmiştir. Aynı yıllarda Batı'da ve özellikle Almanya'da yaşanan sorunlardan dolayı rahatsız olan pek çok bilim adamı Türkiye'ye gelmiş, bilimsel düşüncenin üniversitelerde yerleşmesine ve yeni üniversitelerin gelişmesine yardımcı olmuşlardır¹⁰⁵. Sümerbank (1933), Beykoz-Paşabahçe (1935), SEKA (1936), Nazilli Basma (1937), Merinos Yünlü Sanayi (1938), Zeytinburnu ve Kartal Çimento (1938) gibi fabrikalar Birinci Beş Yıllık Sanayi Planı döneminde kurulmuş işletmelerdir. Özellikle bu dönemde kurulan ve ilk olma özelliği taşıyan şeker ve çimento fabrikaları ile tarihimizde Osmanlı döneminden bu yana bu alanlarda fabrika açmaya yönelik olarak yapılan ancak uygulama aşamasına geçememiş olan teşebbüsler hayata geçirilmiştir. Açılan bu fabrikalar, teknoloji transferi sonucu yapılan yatırımlardır.

İkinci Sanayi Planının hazırlıkları başlanmış olmasına rağmen, II. Dünya Savaşı başlamadan önce artan savunma harcamaları ve savaş ortamının etkisiyle yürürlüğe konulmasından vazgeçilmiştir. Bu yüzden 1939-1950 döneminde imalat sanayinde başlanan yatırımlar ortaya çıkan II. Dünya Savaşı'nın korkusuyla devam ettirilememiş ve yeni yatırım kararları alınamamıştır¹⁰⁶.

¹⁰⁴ Başbakanlık Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu "Türkiye Cumhuriyeti Devleti'nin Uçak Fabrikası Kurma Mücadelesinde İlk Girişim: Tayyare ve Motor Türk Anonim Şirketi (TOMTAŞ) ve Kayseri Uçak Fabrikası" **Atatürk Araştırma Merkezi Dergisi**, XXVI, 2010, s. 78, <http://www.atam.gov.tr/dergi/sayi-78/turkiye-cumhuriyeti-devletinin-ucak-fabrikasi-kurma-mucadelesinde-ilk-girisim-tayyare-ve-motor-turk-anonim-sirketi-tomtas-ve-kayseri-ucak-fabrikasi>. Erişim Tarihi: 22 Şubat 2021.

¹⁰⁵ Yücel, a.g.e., s. 47.

¹⁰⁶ Yücel, a.g.e., s. 47.

3. 1950-1960 Dönemi

1950-1960 arası dönemde devlet çoğunlukla liman, baraj ve yol gibi altyapı yatırımlarına yönelmiştir. Özel sektörde sermaye birikimini sağlamak ve yabancı yatırımcıları ülkeye çekmek için 1950, 1951 ve 1954 tarihli “Yabancı Sermayeyi Teşvik Kanunu” çıkartılmış, yatırım kredisi sağlamak için ise 1950 yılında Türkiye Sınai Kalkınma Bankası kurulmuştur¹⁰⁷.

Tarım ve sanayi alanında kitle üretimine geçilmiştir. Ayrıca savunma sanayisinde, petrol ve sulama araştırmalarında teknoloji transferine başlanmıştır.¹⁰⁸ Yapılan teknoloji transferi ve yabancı ülkelere gönderilen birçok uzman ve araştırmacı sayesinde bilim ve teknoloji alanında dünyada yaşanan gelişmelerin ülkemize taşınması ve yurt dışındaki gelişmelerin yakından takip edebilmesi sağlanmıştır. Bu dönemde yaşanan gelişmeler sonucunda Türkiye, 1950 yılından itibaren bilim ve teknoloji alanında dışa açılmayı arttırmıştır.

Ancak, 1950-1960 arasında uygulama konulan başta varlık ve muamele vergisi olmak üzere çeşitli vergiler, sermaye yeterliliği ve teknoloji üretkenliği açısından henüz yeterli seviyeye ulaşamamış olan sanayimizin gelişmesini olumsuz yönde etkilemiştir.

B. Kalkınma Planları Sonrası Dönem

1960 ve sonrası dönem, Türkiye’nin izlediği politikalar açısından önemli bir dönemdir; çünkü 1960’lı yıllar Türkiye’nin iktisadi ve sosyal kalkınmasının planlandığı yıllar olup bu yıllar sonrasında planlı bir dönem başlamıştır¹⁰⁹. 1961 yılında Devlet Planlama Teşkilatı kurulmuş, 1962’de ilk kalkınma planı yapılmıştır. DPT’nin kurulması sonrasında hazırlanan kalkınma planları ile birlikte ülkemizde ilk defa Ar-Ge ve teknoloji alanında belirli bir politika izleme çalışmaları başlamıştır¹¹⁰.

¹⁰⁷ Akdeve, Erdal- Karagöl, Erdal Tanas, “Geçmişten Günümüze Türkiye’de Teşvikler ve Ülke Uygulamaları”. **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 37, 2013, s. 334.

¹⁰⁸ Güleç Kemal, **Cumhuriyetin 75.Yılında Bilim, Teknoloji, Araştırma Politikalarının Sanayileşmeye Etkileri**, Ankara, KOSGEB Yayınları, 1998, s. 16.

¹⁰⁹ Saatcioğlu, Cem, “Ulusal Yenilik Sistemi Çerçevesinde Uygulanan Bilim ve Teknoloji Politikaları: İsrail, AB ve Türkiye Örneği”, **Sosyal Bilimler Dergisi**, 2005/1, 2005, s. 182.

¹¹⁰ DPT, **Birinci Beş Yıllık Kalkınma Planı (1963-1967)**, Ankara, DPT Yayınları, 1963, s. 465.

Ülkemizde 1963 yılında bu yana her 5 yıllık dönemi kapsayacak şekilde beş yıllık kalkınma planları hazırlanmaktadır. En son 2019-2023 arası dönemi kapsayan On Birinci Beş Yıllık Kalkınma Planı hazırlanmıştır.

Birinci beş yıllık kalkınma planı, devletin bilim ve teknolojiye bakış açısını somut olarak gösteren ve bu manada ilk olma özelliğini taşıyan bir belgedir. Bu dönemde Ar-Ge ve teknoloji alalarında politikalara yön vermek amacıyla 1963 yılında TÜBİTAK kurulmuştur. Ar-Ge ve teknolojin geliştirilmesine destek olacak olan yatırım indirimi müessesesi, 1963 yılında 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda (GVK) yapılan değişiklik ile vergi teşvik mevzuatına girmiştir. Yine aynı yıl ihracatta vergi iadesi imkânı veren düzenleme hayata geçirilmiş olup, 1964 yılında ise ithalden alınan vergi ve resimlerin taksitlendirilmesi olanağı 474 sayılı Kanun ile sağlanmıştır. Ayrıca, sanayicilerin orta ve uzun vadeli finansman gereksinimlerinin karşılanması için 1963 yılında Sına-i Yatırım ve Kredi Bankası, 1964 yılında ise Devlet Yatırım Bankası yine bu dönemde kurulmuştur¹¹¹.

İkinci beş yıllık kalkınma planını kapsayan dönemde sanayi bölgesi kurulması için arazi tahsisi, ihracatta vergi iadesi ile gümrük vergisi muafiyeti uygulaması getirilmiş, yatırım indirimi oranları bölgesel ve sektörel bazda arttırılmıştır¹¹². Uygulamalı bilimlerde Ar-Ge faaliyetlerinin başlatılması için TÜBİTAK bünyesinde 1972 yılında Marmara Bilimsel ve Endüstriyel Araştırma Merkezi (MAM) kurulmuştur.

Üçüncü plan döneminde teknoloji transferi yoğun olmuş olup, teknoloji transferi ile ithal edilen teknolojiler ülke şartlarına maalesef uyarlanamamıştır. Bu durumun en önemli nedeni ise önceki dönemlerde de olduğu gibi yükseköğretimde, bilimsel ve teknik araştırmalara yeterli imkanın sağlanamamış olmasıdır¹¹³. Yükseköğretime yeterli imkânının sağlanmaması sonucunda, Ar-Ge ve teknoloji üretiminin olmazsa olmazı olan nitelikli insan gücü potansiyeli ülkemizde oldukça düşük seviyelerde kalmıştır.

Dördüncü beş yıllık kalkınma planında ise diğer planlardan farklı olarak ilk kez teknoloji politikalarından söz edilmiştir¹¹⁴. Bu dönemde ilk defa ayrıntılı bir bilim ve teknoloji politikası ortaya konmaya çalışılsa da, bu politika belgesi uygulamaya

¹¹¹ ATO, **Türkiye’de Uygulanan Teşvik Politikaları**, Ankara ATO Yayınları, 2000, s. 8.

¹¹² ATO, a.g.e., s. 8.

¹¹³ Ayhan, Ahmet, **Dünden Bugüne Türkiye’de Bilim-Teknoloji ve Geleceğin Teknolojileri**, İstanbul, Beta Yayınları, 2002, s. 339.

¹¹⁴ DPT, **Dördüncü Beş Yıllık Kalkınma Planı (1979-1983)**, Ankara, DPT Yayınları, 1979, s.49.

geçirilememiştir¹¹⁵. Bu dönemde küçük ve orta ölçekli sanayinin eğitim ve teknolojik bilgi eksikliğini kapatmak amacıyla örnek kalkınma siteleri ile küçük sanayi siteleri açılmaya başlanmış, KOSGEB'in temelini teşkil eden Sınai Eğitim ve Geliştirme Merkezi (SEGEM) kurulmuştur.

Beşinci plan dönemi kamunun, Ar-Ge projelerini desteklemeye yönelik daha somut adımlar attığı bir dönem olmuştur. 1986 yılında Ar-Ge vergi erteleme uygulamasına konulmuştur¹¹⁶. Ar-Ge vergi ertelemesine ilişkin düzenleme ile mükelleflerin ödemeleri gereken verginin bir kısmı faizsiz olarak ertelenip fon sağlanarak özel sektörün yeni teknoloji arayışlarına yönelik harcamalarının artırılması amaçlanmıştır¹¹⁷. Beşinci plan döneminde PETKİM, Eczacıbaşı Holding, Koç Holding, Sabancı Holding ve Şişe Cam Endüstrisi gibi özel sektör kuruluşları ilk kez Ar-Ge merkezleri kurmaya başlamışlardır.

Altıncı plan döneminde KOSGEB, TÜBA ve TPE gibi birçok yeni kurum kurulmuştur¹¹⁸. Bu dönemde, kamu ve özel sektörde Ar-Ge faaliyetinde bulunanların desteklenmesi amacıyla bugün de hala devam eden ilk finansman destek programı, 1992 yılında uygulanmaya başlanmıştır. Dünya Bankasından alınan kaynaklarla desteklenen ve TTGV öncülüğünde olan “Ar-Ge Yardımı Programı” ile ülkemizde Ar-Ge bilincini

¹¹⁵ 1983 yılında etkin bir Ar-Ge politikasının önündeki engelleri ortadan kaldırılması ve Türkiye'nin teknoloji envanterinin çıkarılması amacıyla “*Türk Bilim Politikası: 1983–2003*” adlı araştırma çalışması yayınlanmıştır. Bu araştırma çalışmasının hazırlanmasında yaklaşık 300 bilim insanı ve araştırmacı görev almıştır. “*Türk Bilim Politikası: 1983-2003*” adlı çalışma ile ilk defa Türkiye'nin mevcut Ar-Ge kapasitesi, harcamaları ve insan gücü tespit edilmiş olup ayrıca bilimsel alana yönelik uzun vadeli hedefler belirlenip öncelikler ortaya konmuştur. Buna rağmen Beşinci Beş Yıllık Planının hazırlanması aşamasında, söz konusu belge dikkate alınmıştır. Dahası Altıncı Beş Yıllık Planın hazırlık çalışmaları sırasında oluşturulan Özel İhtisas Komisyonunca, Bilim-Araştırma-Teknoloji Ana Planı adında yeni bir doküman hazırlanmıştır. (Bakınız: Özbaş, Ezgi, *Dünyada ve Türkiye'deki Bilim ve Teknoloji Politikaları: Çek Cumhuriyeti, Macaristan, Slovenya ve Türkiye Karşılaştırması*, Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir, 2006, s. 80.)

¹¹⁶ 1986 yılında yayımlanan 3239 sayılı Kanunla, Gelir Vergisi Kanunu (GVK) ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nda (KVK) değişiklikler sonucunda Ar-Ge Vergi Erteleme hayata geçmiştir.

Ar-Ge Vergi Erteleme: gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin Ar-Ge harcamalarının tutarına bağlı olarak, gelir veya kurumlar vergisinin % 20'sini 3 yıllığına faizsiz olarak ertelenmesine imkan sağlayan bir teşvik uygulamasıdır.

¹¹⁷ Oktayer, Nagihan, “Teknolojinin Gelişiminde Vergisel Teşviklerin Rolü”. *Vergi Sorunları Dergisi*, 184, 2004, s.138.

¹¹⁸ Bilimsel ve teknolojik alanda yeni fikir ve buluşlara sahip KOBİ'lerin faaliyetlerini teşvik etmek ve desteklemek amacıyla 1990 yılında 3624 sayılı Kanunla KOSGEB kurulmuştur. 1993 yılında Türkiye Bilimler Akademisi (TÜBA) ile 518 sayılı KHK ile sınaî mülkiyet haklarının tesisi ile korunmasına yönelik olarak Türk Patent Enstitüsü (TPE) kurulmuştur.

arttırıp, projeleri desteklemek amacıyla geri ödeme koşuluyla ucuz finansman sağlanmıştır¹¹⁹.

Yedinci beş yıllık kalkınma planı döneminde üniversite ve kamuda görevli araştırmacıların belge temini ihtiyacını karşılamak amacıyla 1998 yılında TÜBİTAK'a bağlı Ulusal Akademik Ağ ve Bilgi Merkezi (ULAKBİM) kurulmuştur¹²⁰. Üniversite ve sanayi kesiminin kaynaşmasının sağlanmasına hizmet edecek Üniversite Sanayi Ortak Araştırma Merkezleri Programı (ÜSAMP) hayata geçirilmiştir. Hayata geçirilen ÜSAMP ile üniversite ve sanayi kesiminin ortak temel ve uygulamalı araştırmalar yaparak teknolojik gelişimin hızlandırılması amaçlanmıştır. İlk defa bu dönemde 2 tane yüksek teknoloji enstitüsü ile 5 tane teknopark kurulmuştur¹²¹. Bu dönemde yapılan diğer önemli bir yenilik ise sanayi kuruluşlarınca yürütülen Ar-Ge projelerine, TÜBİTAK tarafından proje maliyetinin % 50'si oranında geri ödemesiz destek imkânı sağlanması olmuştur.

Sekizinci beş yıllık kalkınma planı döneminin önemli yeniliklerinden birisi 2001 yılında 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun¹²² (TGBK) yürürlüğe girmesidir. Bu kanun ile bölgede bulunan firmaların yazılım ve Ar-Ge faaliyeti sonucu elde ettiği kazançlar ile bölgede çalışan Ar-Ge ve yazılım personelinin ücretlerine vergi istisnası getirilmiştir. Uzun zamandır mükelleflerin faydalandığı vergi erteleme, teşvik edici niteliğini zamanla kaybetmesi nedeniyle 2004 yılında yürürlükten kaldırılmıştır. Vergi erteleme uygulamasının kaldırılması sonrasında 2004 yılında Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanununda bir dizi değişiklik yapılmış ve Ar-Ge İndirimi müessesesi ilk defa teşvik mevzuatımıza girmiştir¹²³. Ayrıca bu dönemde TÜBİTAK tarafından uygulanmakta olan destek programlarının çeşitliliği arttırılmıştır¹²⁴.

¹¹⁹ Göker, Aykut, **Sanayide Ar-Ge Faaliyetinin Teşviki ve Özgün Bir Teşvik Kurumu Olarak Türkiye Teknoloji Geliştirme Vakfı**, 2008, s. 27. <http://docplayer.biz.tr/16232746-Sanayide-arge-faaliyetinin-tesviki-ve-ozgun-bir-tesvik-kurumu-olarak-turkiye-teknoloji-gelistirme-vakfi.html>. Erişim tarihi: 22 Ocak 2021.

¹²⁰ DPT, **Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı (1996-2000)**, Ankara, DPT Yayınları, 1996, s. 70.

¹²¹ DPT, a.g.e., 1996, s. 73.

¹²² 06.07.2001 tarih, 24454 sayılı RG.

¹²³ Ar-Ge indirimi ile gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine Ar-Ge harcama tutarının % 40'ını "Ar-Ge İndirimi" olarak vergiye tabi kazançtan indirebilme imkanı sağlanmıştır. Ar-Ge indirimi ile birlikte Ar-Ge faaliyetinde bulunan işletmelerin, Ar-Ge harcamalarının tamamını gider olarak yazabilmelerinin yanı sıra ayrıca bu giderlere ilave olarak yapılan Ar-Ge harcaması toplamının % 40'ını da vergi matrahından indirebilmeleri mümkün hale gelmiştir.

¹²⁴ TÜBİTAK tarafından uygulanmakta olan destek programlarına 2005 yılında Türkiye Araştırma Alanı Programı eklenmiştir. Türkiye Araştırma Alanı Programı kapsamında, "Akademik ve Uygulama Ar-Ge Destek", "Kamu Ar-Ge Destek", "Sanayi Ar-Ge Destek", "Savunma ve Uzay Ar-Ge Destek", "Bilim ve

Dokuzuncu kalkınma planı döneminde ilk defa ülkemizde münhasıran Ar-Ge faaliyetinin desteklenmesine yönelik bir kanun olan 5746 sayılı *Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkındaki Kanunu (Ar-Ge Kanunu)* hazırlanıp yürürlüğe konulmuştur¹²⁵. Yürürlüğe giren Ar-Ge Kanunu ile birçok önemli değişiklikle getirilmiştir. Bunlardan en önemlisi de daha önce % 40 olarak uygulanan Ar-Ge indirim oranının, % 100'e yükseltilmişidir. Ar-Ge indirim oranının arttırılması dışında bu kanunla ayrıca tekno girişim sermaye desteği, damga vergisi istisnası, sigorta primi desteği ile gelir vergisi stopaj teşviki gibi yeni birçok teşvik düzenlemesi mevzuatımızda yerini almıştır. Bu dönemde ayrıca 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda 2009 yılında değişikliğe gidilerek Kanunda "İndirimli Kurumlar Vergisi" başlıklı 32/A maddesi düzenlenmiştir. Teşvik sistemine dahil olan bu uygulama ile teşvik sağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar üzerinden, belirlenen yatırıma katkı payına ulaşınca dek her bölgeden indirimli oranda kurumlar vergisi alınmaya başlanmıştır.

Onuncu kalkınma planında ilk defa ülkemizde Ar-Ge ve yenilik çalışmalarında bulunan yerli işletmeleri teşvik etmek amacıyla kamunun mal alımlarında ileri teknolojiyi yerli ürünleri teklif edenlere %15 oranına kadar fiyat avantajı sağlanmıştır¹²⁶. Bu plan döneminde atılan bir diğer önemli adım ise araştırma altyapılarının etkinliğini ve sürdürülebilirliğinin sağlanması amacıyla *Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair Kanun* ve Yönetmelik yürürlüğe girmiştir¹²⁷. Getirilen düzenleme ile araştırma altyapılarının kendi tüzel kişilikleri ve kendilerine ait bütçelerinin olmasını sağlanmıştır. Bunun yanı sıra araştırma alt yapılarının desteklenmesi amacıyla bazı vergi istisna ve muafiyetleri sağlanmıştır. Ar-Ge ve teknoloji faaliyetlerinin arttırılmasına yönelik olarak 2014 yılında sınai mülkiyet hakları istisnası uygulaması imkanı getirilmiştir. Yine bu dönemde birçok yenilik ve değişikliği içinde barındıran Ar-Ge reform paketinin

Teknoloji Farkındalığını Arttırma" ve "Bilim İnsanı Yetiştirme ve Geliştirme" destekleri verilmeye başlanılmıştır (Bakınız: DPT, **Dokuzuncu Beş Yıllık Kalkınma Planı (2007-2013)**, Ankara, DPT Yayınları, 2007, s. 29.)

¹²⁵ Ar-Ge Kanunu 2008 yılında yürürlüğe girmiş olup bu kanunla birlikte verimliliği arttırmak, teknolojik bilgiyi ticarileştirmek, üretim maliyetlerini düşürmek amacıyla önemli yenilikler getirilmiştir.

¹²⁶ DPT, Onuncu Beş Yıllık Kalkınma Planı (2014-2018), Ankara, DPT Yayınları, 2014, s. 172.

¹²⁷ 6550 sayılı Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair Kanun 10.07.2014 tarih ve 29056 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmış, 6550 Sayılı Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair Kanunun Uygulanmasına İlişkin Yönetmelik 28.08.2015 tarih ve 29459 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

hazırlanmış¹²⁸ ve birçok düzenlemede değişikliğe gidilerek Ar-Ge faaliyetine sağlanan teşviklerin çeşitliliği ve işlevsellikleri arttırılmıştır¹²⁹.

On birinci kalkınma planı döneminde sanayide doktoralı araştırmacı istihdamının teşvik edilmesi amacıyla doktoralı olanlara sağlanan gelir vergisi stopaj desteği oranı arttırılmıştır. Bunun yanı sıra bu dönemde belirlenen hedeflerden birisi de Ar-Ge Kanunu ve Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda sağlanan teşviklerin süresinin uzatılması olmuştur¹³⁰. Planda yer verilen bu hedef gereğince de 2021 yılında bu kanunlarda yer alan desteklerden faydalanma süresi 2028 sonuna kadar uzatılmıştır¹³¹. Bu plan döneminde girişimciler ile büyük işletmeler arasındaki Ar-Ge iş birliğinin gerçekleştirmesi ve büyük işletmelerin Ar-Ge ekosisteminin gelişiminde öncü rol oynaması hedeflenmiştir¹³². Bu hedefi hayata geçirebilmek için de 2021 yılında Ar-Ge kanunu ve Teknoloji Geliştirme kanununda bir dizi değişiklik yapılmıştır. Yapılan bu değişikliklerle Ar-Ge Kanunu kapsamında Ar-Ge indiriminden faydalanan veya Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununa göre kazancı istisna olan işletmelerin, istisna tutarı veya indirim tutarının %2'si kadar tutarı belirli yatırımlara yönlendirmesi şartı getirilmiştir¹³³.

¹²⁸ Söz konusu değişiklikler, 26 Şubat 2016 Tarihli ve 29636 Sayılı Resmî Gazete yayımlanan 6676 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile getirilmiştir.

¹²⁹ 6676 sayılı Kanun'a İlişkin TBMM Sanayi, Ticaret, Enerji, Tabii Kaynaklar, Bilgi ve Teknoloji Komisyonu Raporu Esas No: 1/540 Karar No:5.

<https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem26/yil01/ss97.pdf>. 22 Erişim Tarihi: 12 Aralık 2020.

¹³⁰ Türkiye Cumhuriyeti Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, On Birinci Beş Yıllık Kalkınma Planı (2019-2023), Ankara Yayınları, 2019, s. 80

¹³¹ 03.02.2021 tarih ve 31384 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 7263 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile destek süreleri 31.12.2023 yılından 31.12.2028 tarihine kadar uzatılmıştır.

¹³² Türkiye Cumhuriyeti Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, a.g.e., s. 80.

¹³³ Söz konusu indirim veya istisna edilen kazancın %2'si kadar bir tutar kuluçka merkezlerindeki faaliyette bulunan girişimlere, yatırım ortaklıklarına sermaye olarak konması veya girişim sermayesi yatırım fonlarının satın alınmasında kullanılması zorunluluğu getirilmiştir. Yapılan bu düzenleme ile büyük işletmelerin sermaye imkânı olmayan girişimcilere ortak olması ve onları desteklemesi sağlanmıştır

İKİNCİ BÖLÜM

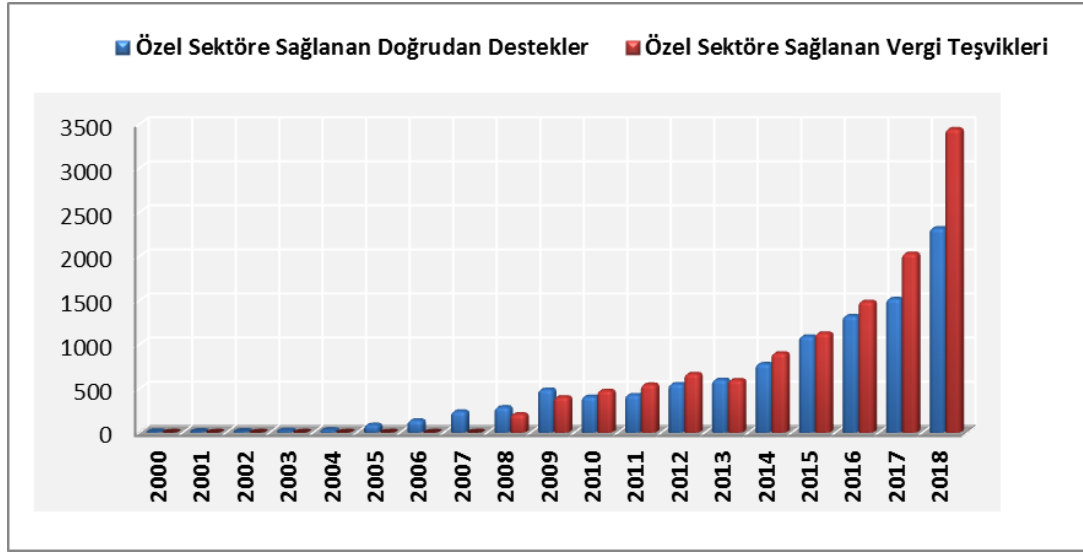
TÜRKİYE’DE ARAŞTIRMA GELİŞTİRME FAALİYETLERİNE SAĞLANAN VERGİSEL TEŞVİKLER

Bu bölümde, ülkemizde Araştırma-Geliştirme faaliyetine sağlanan vergisel teşvikler ve bu teşviklere ilişkin ayrıntılı açıklamalarda bulunulacaktır. Sağlanan teşviklerin amacı ve kapsamının daha anlaşılır olması amacıyla öncelikli olarak teşvik unsurlarını düzenleyen kanunlar ve bu kanunların öngördüğü teşvik sisteminin yapısı ve amacı hakkında genel bilgiler verildikten sonra bu kanunlara istinaden sağlanan teşvik unsurları incelenecektir.

Türkiye’de Ar-Ge’ye sağlanan vergisel teşviklerin ve doğrudan destek programlarının geçmişi çok eskilere dayanmamaktadır. İlk Ar-Ge destek programı 1991 yılında Türkiye Teknoloji Geliştirme Vakfının (TTGV) öncülüğünde başlatılan Teknoloji Geliştirme Proje desteğidir¹³⁴. Münhasıran Ar-Ge’ye yönelik vergi teşvik uygulamaların ilk örneği ise 1986 yılında hayata geçirilen vergi ertelemesidir. Türkiye’de Araştırma-Geliştirme faaliyetini desteklemeye yönelik çalışmalar çok eskiye dayanmamakla birlikte son zamanlarda Ar-Ge’ye ilişkin oldukça önemli tutarda teşvikler sağlanmaktadır. OECD verilerine göre; 2018 yılında Türkiye özel sektöre toplamda 5.767 milyon TL destekte bulunmuştur. Yapılan bu desteğin 3.445 milyon TL sini vergi teşvikleri, geri kalan 2.321 milyon TL sini ise doğrudan desteklerden oluşmaktadır. Devlet tarafından yapılan desteğin yaklaşık % 60’ını vergisel teşvikler, % 40’ını ise doğrudan desteklerden oluşmaktadır.

¹³⁴ TTGV, a.g.e., s. 40.

Grafik 3: Türkiye’de Ar-Ge’ye Sağlanan Doğrudan destekler ve vergi teşvikleri¹³⁵



OECD verilerin yer aldığı Grafik 3’de anlaşılabileceği üzere Türkiye’de 2013 yılından bu yana Ar-Ge faaliyetine ilişkin olarak vergisel teşviklerde gerek hacimsel olarak gerekse oransal olarak gözle görülür bir artış yaşanarak vergisel teşviklere daha da ağırlık verildiği görülmektedir.

Ülkemizde Araştırma-Geliştirme faaliyetine sağlanan vergi teşviklerinin uygulanmasında Hazine ve Maliye ile Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı aktif rol oynamaktadır. Bu Bakanlıkların gözetim ve denetimi altında sağlanan vergisel teşvik unsurlarının başında ise Ar-Ge indirimi, gümrük vergisi istisnası, gelir ve kurumlar vergisi istisnası, damga vergisi, sınai mülkiyet hakları (patent box), katma değer vergisi istisnası ve vergi indirimi gelmektedir.

Ülkemizde Ar-Ge faaliyetine sağlanan vergisel teşvikler çeşitli kanunlar ile düzenlenmektedir. Her bir kanun kapsamında sağlanan teşvik unsurları farklı olup, farklı kanunlara göre sağlanan aynı teşvik unsurlarının uygulama esasları ise zaman zaman değişmektedir. Bu yüzden konunun anlaşılabilirliğini sağlamak amacıyla her bir kanun kapsamındaki teşvik sistemi hakkında genel bilgiler verildikten sonra sağlanan vergisel teşvik unsurları hakkında detaylı açıklamalarda bulunulacaktır.

¹³⁵ Şekil, <http://stats.oecd.org/Index.aspx#>, adresinde yer alan “OECD Science, Technology and Patents, Research and Development Statistic- Government budget allocations for R&D” verileri göz önüne alınarak hazırlanmıştır.

I. GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NA GÖRE AR-GE FAALİYETLERİNE SAĞLANAN VERGİSEL TEŞVİKLER

A. Araştırma Geliştirme İndirim

Ülkemizde Araştırma-Geliştirme faaliyetinin teşvike yönelik yapılan vergisel düzenlemelerde ilki olan vergi ertelemesinin, yaşanan değişiklikler karşısında teşvik edici niteliğini zamanla kaybetmesi ve Teknoloji Geliştirme Bölgeleri (Teknoparklar) için 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunuyla getirilen teşviklerin hem yer-mekan hem de konu-içerik açısından sınırlı ve yetersiz kaldığının görülmesi üzerine hükümet bu tür teşvikleri genişletme ve yaymaya yönelik olarak bu alanda yeni bir yasal düzenlemeye gitmeye karar vermiştir¹³⁶. Bu karar sonrasında teşvik edici niteliğini yitirmiş olan vergi ertelemesi uygulamasına 2004 yılında son verilmiştir.

Uygulamasına son verilen vergi ertelemesinin yerine 2004 yılında yayımlanan 5228 sayılı yasa ile GVK ve KVK'da bir dizi değişiklikler yapılmış ve Ar-Ge indirimi müessesesi teşvik mevzuatımızda yer almaya başlamıştır. İlk defa uygulamasına 31.07.2004 tarihinde başlanan Ar-Ge indirimi uygulamasıyla; teşvikten faydalanmak isteyen mükelleflerin yeni bilgi ve teknoloji arayışına ilişkin gerçekleştirdikleri harcamaların belirli bir oranının (%40) vergi matrahından düşülmesine imkân sağlanmıştır. Bu imkân sayesinde Araştırma-Geliştirme faaliyetinde bulunan işletmeler, Ar-Ge faaliyeti için yaptıkları harcamaların tamamını gider olarak yazabilmenin yanı sıra ayrıca bu giderlere ilave olarak yapılan Ar-Ge harcaması toplamının %40'ını vergi matrahından indirebilme imkanına sahip olmuşlardır.

Ar-Ge indirimi uygulamasına yönelik olarak zamanla çeşitli kanuni değişiklikler yapılmıştır. Yapılan bu düzenlemeler ile mükelleflere iki önemli imkân daha sağlanmıştır. Bunlardan ilki mevcut dönemde çeşitli nedenlerle indirim olarak dikkate alınamayan tutarın ilerleyen dönemlerde kullanılabilmesi, ikincisi ise yararlanılan Ar-Ge indirim oranının arttırılması olmuştur. Yeni kanun olan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun uygulamaya başlanmasıyla birlikte 01.01.2006 tarihinden itibaren kurumlar vergisi mükelleflerine gelir vergisi mükelleflerinden farklı olarak matrahın hiç veya

¹³⁶ Tuncer, Selahattin, "Türkiye'de Ar-Ge Faaliyetlerinin Desteklenmesi ile İlgili Üç Aşama Üç Yöntem", **Vergi Dünyası Dergisi**, 332, 2009, s. 7.

yeterli miktarda olmaması sonucunda indirim olarak dikkate alınamayan Ar-Ge harcaması tutarının sonraki dönemlere devredilebilmesi imkânı sağlanmıştır. Ar-Ge faaliyetinde bulunan mükelleflere yönelik olarak sağlanan ikinci önemli imkân ise 2008 yılında yürürlüğe giren kanuni düzenlemeyle¹³⁷ %40 olarak uygulanan Ar-Ge indirim oranının %100'e çıkarılması olmuştur.

Tablo 1: Gelir Vergisi Kanun'unda Araştırma Geliştirme indirimi düzenlemesi¹³⁸

GELİR VERGİSİ KANUNU'NA GÖRE		
GVK. Md. 89/9		
31.07.2004 - 01.04.2008 tarihleri arasında	01.04.2008 tarihinden itibaren	09.08.2016 sonrasında (6728 sayılı yasa sonrası)
"Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 40'ı oranında hesaplanacak" Ar-Ge indirimi" Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden ve tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmayan amortisman 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."	"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 amortisman 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."	Mülga (**)
(**) Her ne kadar 2016 yılında GVK kapsamındaki Ar-Ge indirimine son verilmiş gibi gözüksede aynı tarihte Ar-Ge Kanununa eklenen 3/A maddesi ile Ar-Ge Kanununda ikinci bir Ar-Ge indirimi uygulaması eklenmiştir. Bu eklenen yeni düzenlemenin içeriğinin GVK ve KVK da yer alan Ar-Ge indirimi düzenlemesi ile hemen hemen aynı olduğu anlaşılmaktadır. Bu nedenle de her ne kadar GVK ve KVK da yer alan Ar-Ge indirimi kaldırılmış gibi gözüksede Ar-Ge indirimi uygulaması ufak değişikliklerle Ar-Ge Kanununa eklenerek devam edilmiştir. Bu değişiklikler ışığında yapılan düzenleme ile aslında şekilsel açıdan Ar-Ge faaliyetine yönelik Ar-Ge indirimi uygulamaları Ar-Ge Kanunu çatısı altında toplandığı anlaşılmaktadır.		

Her ne kadar GVK ve KVK kapsamındaki Ar-Ge indirimi uygulamasına 09.08.2016 tarihi itibarıyla son verilmiş olsa bu indirimden halen faydalanan kurumlar vergisi mükellefleri bulunmaktadır. Çünkü KVK'da kurumlar vergisi mükelleflerinin zarar beyan etmesi veya matrahın yeterli olmaması durumunda indirim olarak dikkate alınamayan Ar-Ge İndirim tutarının süresiz olarak sonraki yıllara devredebilme imkânına bulunmaktaydı. Kanunun yürürlükten kaldırılmasından önceki dönemlerde indirim konusu yapılmamış olan Ar-Ge indirimleri halen de indirim konusu yapılabilmesi imkanı var olduğu için bu indirimden halen de kurumlar vergisi mükellefleri yararlanmaktadır. Bu nedenle de bu bölümde kısa da olsa KVK kapsamında sağlanan Ar-Ge indirimini yer verilmiştir.

¹³⁷ 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkındaki Kanun'un 5'inci maddesi

¹³⁸ Tablo mevzuattaki değişimler göz önüne alınarak hazırlanmıştır

Tablo 2: Kurumlar Vergisi Kanun’unda Ar-Ge indirimi düzenlemesi¹³⁹

KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NA GÖRE			
5422 Sy. KVK, Md. 14/6	5520 Sy. KVK, Md. 10/1-a		
31.07.2004-01.01.2006	01.01.2006-01.04.2008	01.04.2008 tarihinden itibaren	09.08.2016 sonrasında (6728 sayılı yasa sonrası)
"Ticari kazanç gibi hesaplanan kurum kazancının teshilinde, mükellefler aşağıdaki giderleri de ayrıca hasılatattan indirebilirler:"	"(1) Kurumlar vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından sırasıyla aşağıdaki indirimler yapılır:"	"(1) Kurumlar vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından sırasıyla aşağıdaki indirimler yapılır:"	Mülga(**)
"..6)Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 40'ı oranında hesaplanacak "Ar-Ge indirimi""	"a) Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 40'ı oranında hesaplanacak "Ar-Ge indirimi""	"a) 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 amortismanı tâbi iktisadî kıymetler için hesaplanan amortisman tutarlarından verilen paylar üzerinden Ar-Ge indirimi hesaplanmaz."	"Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden ve tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmayan amortismanı tâbi iktisadî kıymetler için hesaplanan amortisman tutarlarından verilen paylar üzerinden Ar-Ge indirimi hesaplanmaz."	"Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden ve tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmayan amortismanı 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 devredir"	"Matrahın yetersiz olması nedeniyle ilgili dönemde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki hesap dönemlerine devredir"	
" Ar-Ge indiriminden yararlanılacak harcamaların kapsamını ve uygulamadan yararlanılabilmesi için gerekli belgeler ile usûlleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir"	" Ar-Ge indiriminden yararlanılacak harcamaların kapsamını ve uygulamadan yararlanılabilmesi için gerekli belgeler ile usûlleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir"	" Ar-Ge indiriminden yararlanılacak harcamaların kapsamını ve uygulamadan yararlanılabilmesi için gerekli belgeler ile usûlleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir"	
(**) Her ne kadar 2016 yılında KVK kapsamındaki Ar-Ge indirimine son verilmiş gibi gözüke de aynı tarihte Ar-Ge Kanununa eklenen 3/A maddesi ile Ar-Ge Kanununda ikinci bir Ar-Ge indirimi uygulaması eklenmiştir. Bu eklenen yeni düzenlemenin içeriğinin GVK ve KVK da yer alan Ar-Ge indirimi düzenlemesi ile hemen hemen aynı olduğu anlaşılmaktadır. Bu nedenle de her ne kadar GVK ve KVK da yer alan Ar-Ge indirimi kaldırılmış gibi gözüke de Ar-Ge indirimi uygulaması ufak değişikliklerle Ar-Ge Kanununa eklenerek devam edilmiştir. Bu değişiklikler ışığında yapılan düzenleme ile aslında şekilsel açıdan Ar-Ge faaliyetine yönelik Ar-Ge indirimi uygulamaları Ar-Ge Kanunu çatısı altında toplandığı anlaşılmaktadır.			

Yukarıdaki tablodan da görüleceği üzere her iki kanun uygulaması açısından Ar-Ge İndirimi oranında 2008 yılında değişiklik yapılmıştır. Bu değişiklik sonrasında ise oran %100 olarak uygulanmıştır. Yapılan bu değişiklik sonrasında ister gelir vergisi mükellefi ister kurumlar vergisi mükellefi olsun mükellefiyet türü de (tam ve dar) fark etmeksizin Ar-Ge faaliyeti kapsamında 2008 ve sonraki dönemlerde yapılan harcamaların tamamı (%100) Ar-Ge indirimi olarak dikkate alınabilmektedir. Bir diğer önemli

¹³⁹ Tablo mevzuattaki değişimler göz önüne alınarak hazırlanmıştır

nokta ise sağlanan bu teşvikten faydalanabilmek için yapılması gerekli olan asgari bir harcama miktarının şart olarak belirlenmemiştir¹⁴⁰.

Yine tablodan da görüleceği üzere zarar beyan edilmesi veya yeterli düzeyde bir matrahın olmaması nedeniyle indirim olarak dikkate alınamayan tutarın bir sonraki döneme devredilebilmesi açısından ise mükellefiyet türü göz önüne alınarak bir farklılığa gidilmiştir. GVK ve KVK'nın Diğer İndirimler¹⁴¹ başlığı altında bulunan bütün harcamalar genel olarak matrahın yeterli olması durumunda indirim konusu yapılabilecek olan harcamalardır. Zarar beyan edilmesi veya yeterli düzeyde bir matrahın olmaması durumunda ilgili dönemde indirim olarak dikkate alınamayan bu harcamaların sonraki dönemlere devredilebilmesi mümkün değildir¹⁴².

Genel kural bu olmakla birlikte KVK'da Ar-Ge indirimi düzenleyen 10'uncu maddenin 1'inci fıkrasında bu kuralın istisnası olan “*Matrahın yetersiz olması nedeniyle ilgili dönemde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki hesap dönemlerine devreder*” şeklinde bir hüküm getirilmiştir. Yapılan bu istisnai düzenlemeyle kurumlar vergisi mükelleflerinin, zarar beyan etmeleri veya yeterli düzeyde bir vergi matrahının olmaması durumunda indirim olarak dikkate alamadıkları tutarları ilerleyen dönemlere devredebilmelerine imkân sağlanmıştır. Kurum kazancı var olduğu bir dönemde yapılan harcamanın kurum kazancından ilgili dönemde indirilmeyip sonraki yıllara devri ise mümkün değildir¹⁴³. Kurumlar vergisi mükellefleri için ilerleyen yıllara devir imkânı olmasına rağmen gelir vergisi mükellefleri için ise bu söz konusu değildir.

1. Ar-Ge Faaliyetinin Kapsamı

Ar-Ge indirimi düzenleyen GVK 89'uncu ve KVK 10'uncu maddesinin ilgili bentlerinde genel olarak “*münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma*

¹⁴⁰ Çankaya, Mehmet, “Ar-Ge Harcamalarına Yönelik 5228 Sayılı Yasayla Getirilen Teşvikler”. **Yaklaşım Dergisi**, 142, 2004, s.109.

¹⁴¹ Ar-Ge İndirimi, GVK Diğer İndirimler başlıklı 89'uncu maddesinde, KVK Diğer İndirimler başlıklı 10'uncu maddesinde düzenlenmiştir.

¹⁴² Bu şekilde olmasının nedeni GVK 89'uncu ve KVK 10'uncu maddesinde yer alan “...***bildirilecek gelirden aşağıdaki indirimler yapılabilir...***” ve “...***kurum kazancından aşağıdaki indirimler yapılır...***” ibarelerinin bulunmasıdır.

¹⁴³ Ernst&Young, **100 Soruda Ar-Ge Teşvikleri 2011**, 2011, s.11

http://www.vergidegundem.com/documents/10156/79656/EY100soru_AR-GE_2011.pdf. Erişim Tarihi: 5 Aralık 2020.

ve geliştirme harcamaların” indirimden yararlanacağı şeklinde çok genel bir belirleme yapmıştır. Söz konusu kanun düzeyinde bu genel belirleme yapılmasının dışında ilgili maddelerde “Ar-Ge indiriminden yararlanılacak harcamaların kapsamını ve uygulamadan yararlanılabilmesi için gerekli belgeler ile usûlleri belirlemeye Maliye Bakanlığının¹⁴⁴” yetkili kılındığı anlaşılmaktadır. Maliye Bakanlığı ise hem gelir ve hem de kurumlar vergisi açısından geçerli olacak şekilde 1 seri nolu KVK Genel Tebliğini yayımlamıştır. Bakanlık yayımlanan genel tebliğle yeni kavram ve tanımlamalar ortaya koyarak bunlara ilişkin açıklamalar yapmıştır. Bir faaliyetin Ar-Ge faaliyeti kapsamına girip girmediği veya yapılan harcamanın Ar-Ge harcaması olarak değerlendirebilmesi açısından tebliğde yapılan tanımlamalar önem arz etmektedir; çünkü mükelleflerin Ar-Ge indiriminden yararlanabilmesi için bu tanımlara uygun olarak faaliyette bulunup, harcama yapmış olmaları gerekmektedir. Aksi durumda mükelleflerin Ar-Ge indiriminden faydalanabilmeleri mümkün değildir.

Tebliğde öncelikle Ar-Ge faaliyetinin tanımı yapılmıştır. Söz konusu yapılan tanıma göre Araştırma-Geliştirme faaliyeti; “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 çalışmalar” olarak tanımlanmıştır¹⁴⁵. Tebliğdeki tanım çok genel bir tanımlama olduğu için uygulamada sıkıntı yaşanmaması adına ve şüpheleri baştan gidermek amacıyla nelerin Ar-Ge faaliyeti olarak değerlendirileceği veya değerlendirilemeyeceği yine tebliğde tek tek sayılmak suretiyle¹⁴⁶ gösterilmeye çalışılarak Ar-Ge faaliyetinin sınırları belirlenmeye çalışılmıştır¹⁴⁷.

¹⁴⁴ GVK md. 89/1-9 ve KVK md. 10/1-a.

¹⁴⁵ 1 seri nolu KVK Genel Tebliği Bölüm 10.2.

¹⁴⁶ 1 seri nolu KVK Genel Tebliği Bölüm 10.2. bölümünde Ar-Ge sayılan faaliyetler ve sayılmayan faaliyetler tek tek sayılmıştır. Tebliğe göre;

Ar-Ge faaliyeti, esas itibarıyla denemelerin son bulduğu, ilk üretimin yapıldığı aşamada sona erer. Ar-Ge projesi neticesinde elde edilen ürünün pazarlanabilir aşamaya geldiği andan itibaren Ar-Ge projesi bitmiş sayılır. Bu tarihten sonra yapılan harcamalar Ar-Ge harcaması kapsamında değerlendirilmez. Ancak, tamamlanan bir proje sonucunda elde edilen ürünün geliştirilmesi amacıyla yapılacak çalışmalar, yeni Ar-Ge projesi olarak değerlendirilir.

Nihai ürünün oluşturulması aşamasında elde edilen ürünlerin kullanılabilirliğini ölçmek ve gerektiğinde değişiklik yapılmak üzere işletme içinde veya dışında test edilmesi amacıyla yapılan harcamalar Ar-Ge faaliyeti kapsamındadır. Ancak, ticari üretimin planlanması ve seri üretim sürecine ilişkin harcamalarla, ürünün tanıtılması amacıyla üretilip dağıtılan numuneler için yapılan harcamalar Ar-Ge faaliyeti kapsamı dışındadır.

¹⁴⁷ Tuncer, a.g.m., s. 9.

2. Ar-Ge Harcamalarının Kapsamı

Yapılan bir harcamanın Ar-Ge harcaması olarak nitelendirilebilmesi için öncelikle ortada bir Ar-Ge faaliyetinin var olması ve bu faaliyet içinde bir harcamanın yapılmış olması gerekmektedir.

GVK 89'uncu ve KVK 10'uncu maddesinde “*Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden ve tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmayan amortisman tâbi iktisadî kıymetler için hesaplanan amortisman tutarlarından verilen paylar üzerinden Ar-Ge indirimi hesaplanmaz.*” hükmü yer almaktadır. Hükme göre Ar-Ge indiriminden söz edebilmek için yapılan harcamanın Ar-Ge faaliyetleri ile bir ilişkisinin var olması aranmaktadır.

Ar-Ge indirimine konu olacak bir harcamanın tamamen Ar-Ge faaliyeti ile ilgisi olması temel bir şarttır¹⁴⁸. Amortisman giderlerin Ar-Ge indirimi olarak dikkate alınabilmesi için söz konusu amortisman tabi olan bu kıymetlerin tamamen bu işe özgülenmiş olması şarttır. Yani kısmen Ar-Ge faaliyetinde kullanılması halinde bunlara ait amortisman giderlerinin tamamının veya bir kısmının Ar-Ge harcaması olarak dikkate alınması mümkün değildir¹⁴⁹.

Kanun hükmünde yukarıda da belirtildiği gibi indirim uygulamasına yönelik iki tane genel hat belirlenmiş olup uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yönelik olarak verilen yetki çerçevesinde konu daha ayrıntılı olarak tebliğ ile belirlenmiştir. Tebliğe göre; genel giderler, ilk madde ve malzeme giderleri, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler, finansman giderleri, vergi, resim ve harçlar, personel giderleri ile amortisman ve tükenme payları ise Ar-Ge harcaması kapsamına girmektedir¹⁵⁰.

¹⁴⁸ Vural, İrfan, Yorum ve Açıklamalarla Kurumlar Vergisi Kanunu. (1. Baskı), Ankara, Gelirler Kontrolörleri Yayınları, 2009, s. 474.

¹⁴⁹ Vural, a.g.e., s. 474.

¹⁵⁰ 1 seri nolu KVK Genel Tebliği'nde ise Ar-Ge faaliyeti kapsamındaki harcamaların neler olduğu ve bunların içeriğine ilişkin geniş bir şekilde açıklama yapılmış olup, Ar-Ge indirimine konu olabilecek söz konusu harcamalar aşağıdaki gibidir.

İlk Madde ve Malzeme Giderleri: Her türlü direkt ilk madde, yardımcı madde, işletme malzemesi, ara mamul, yedek parça ve benzeri giderler ile amortisman uygulamasına konu olmayan maddi ve gayrimaddi kıymet iktisaplarına ilişkin giderleri kapsar. Hammadde ve diğer malzeme stoklarından Ar-Ge faaliyetlerinde fiilen kullanılan kısma ilişkin maliyetler Ar-Ge harcaması kapsamındadır.

Personel Giderleri; Ar-Ge faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla çalıştırılan ve faaliyetin gerektirdiği nitelikte personel ile ilgili olarak tahakkuk ettirilen ücretler ile bu mahiyetteki giderlerdir.

İşletmelerin Araştırma-Geliştirme indiriminden faydalanabilmesi için öncelikle nitelikleri ve kapsamı yukarıda sayılan Ar-Ge harcamalarının herhangi birini yapmış olmaları gerekmektedir. İşletmelerin ayrıca Ar-Ge faaliyetinin gerçekleştirmeye yönelik olarak bir Ar-Ge birimini (departmanını) kurma zorunluluğu bulunmaktadır. Ar-Ge faaliyetinin ise bu işletmeye ait olan Ar-Ge departmanı bünyesinde yapılması gerekmektedir. Burada yapılmayan faaliyetlere ilişkin harcamaların Ar-Ge indirimine konu olabilmesi mümkün değildir.

Ar-Ge faaliyetinin işletmenin kendi Ar-Ge departmanında yapılıyor olması genel kural olarak öngörülmesine rağmen bunun istisnası da mevcuttur. Bir işletmeye ait olmakla birlikte birden fazla işletmenin aynı Ar-Ge departmanında yaptıkları faaliyetler de kendi Ar-Ge departmanında yapılmış olarak değerlendirilebilmektedir. Böylesi bir değerlendirmenin yapılabilmesi için de fiili kullanım durumunun net olarak tespit edilmesi gerekmektedir. Bunun dışında Ar-Ge departmanında var olan ortak giderlerin de tespit edilen fiili kullanıma göre paylaştırılması gerekmektedir¹⁵¹. Bu iki şartın sağlanması durumunda ortak kullanılan Ar-Ge departmanı diğer işletmeler açısından kendi bünyelerinde kurulmuş bir Ar-Ge departmanı yerini alacak ve buralarda

İşletmenin Ar-Ge departmanında çalıştırılan hizmetliler ve benzeri vasıfsız personel ile Ar-Ge departmanına tahsis edilmemiş olup günün bir kısmında Ar-Ge departmanında çalışan personele ödenen ücretler bu kapsamda değerlendirilmemesi gerekmektedir.

Genel Giderler: Ar-Ge faaliyetlerini yürütmek amacıyla elektrik, su, gaz, bakım-onarım, haberleşme, nakliye ile Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılan makine ve teçhizata ilişkin bakım ve onarım giderleri gibi Ar-Ge faaliyetinin devamlılığını sağlamak için katlanılan diğer giderleri kapsar. Sigorta giderleri, Ar-Ge faaliyetlerinin bizzat yürütülmesi amacıyla kullanılan tesis için ödenen kira giderleri ile kitap, dergi ve benzeri bilimsel yayınlara ait giderler de bu kapsamdadır. Bu giderlerin, Ar-Ge harcaması olarak değerlendirilebilmesi için Ar-Ge departmanında fiilen kullanıldığının tespit ve tevsik edilmesi gerekmektedir. Çeşitli kıstaslara göre genel işletme giderleri üzerinden hesaplanacak paylar bu kapsamda değerlendirilmemesi gerekmektedir.

Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler: Normal bakım ve onarım giderleri dışında Ar-Ge faaliyetleriyle ilgili olarak işletme dışında yerli veya yabancı diğer kurum ve kuruluşlardan mesleki veya teknik destek alınması veya bunlara yaptırılan analizlerle ilgili olarak yapılan ödemelerle, bu mahiyetteki diğer ödemelerdir.

Vergi, Resim ve Harçlar: Doğrudan Ar-Ge faaliyetlerine ilişkin olan ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınan aynı vergi, resim ve harçları kapsar. Doğrudan Ar-Ge faaliyetlerinin yürütüldüğü taşınmazlar için ödenen vergiler, Ar-Ge projesinde kullanılmak üzere ithal edilen mallarla ilgili gümrük vergileri ile benzeri vergi, resim ve harçlar bu kapsamdadır.

Amortisman ve Tükenme Payları: Doğrudan Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılan bina, makine-tesis ve cihazlar, taşıtlar, döşeme ve demirbaş gibi maddi ve maddi olmayan duran varlıklar için ayrılan amortisman ve tükenme paylarından oluşur. Diğer taraftan, iktisadi kıymetin münhasıran Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılması ve bu kullanımın sürekli olması gerekmektedir. Ar-Ge departmanı dışında başka faaliyetlerde de kullanılan iktisadi kıymetlere ilişkin amortismanlar Ar-Ge harcaması kapsamında değildir.

Finansman Giderleri: Ar-Ge projesi bazında yerli, yabancı ve uluslararası kurumlardan temin edilen kredilere ilişkin finansman giderleridir.

¹⁵¹ Kiraz, Abdullah. “Kurumlarda “Ar-Ge İndirimi” Uygulamasında Dikkat Edilecek Hususlar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 295, 2013 Nisan, s. 60.

gerçekleştirmiş oldukları Ar-Ge faaliyetleri için yapmış oldukları harcamalar da kendi işletme bünyelerindeki Ar-Ge departmanlarında yapılmış gibi kabul edilecektir¹⁵².

3. Ar-Ge Harcamalarının Gider Kaydedilmesi veya Aktifleştirilmesi

Kurumların, Araştırma-Geliştirme harcamalarını aktifleştirmesi ve itfa etmesine yönelik VUK'da herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu belirleme yani hangi tür harcamaların aktifleştirip amortisman yoluyla gider yazılması gerektiği ve hangilerinin doğrudan gider yazılabileceğine ilişkin belirlemeler Genel Tebliğde yapılmıştır¹⁵³.

Tebliğde yapılan düzenlemeye göre; *“kurumlar hesap dönemi içerisinde gayrimaddi hakka yönelik yaptıkları Ar-Ge harcamalarının tamamını aktifleştirmek zorundadırlar. Ancak, gayrimaddi hakka yönelik olmayan ve VUK hükümleri çerçevesinde aktifleştirilmesi gerekmeyen harcamalar doğrudan gider yazılabilecektir.”* Ayrıca Ar- Ge projesi sonucunda bir gayri maddi bir hakkın ürün olarak ortaya çıkması halinde ise aktifleştirilen harcamaların amortisman yoluyla itfa edilmesi gerekmektedir.

Örneğin, kanserin tedavisine ilişkin yapılan bir araştırmada sonucunda geliştirilen bir ilaç ile ilgili olarak gayri maddi bir hak elde edildiği için Ar-Ge harcamasının aktifleştirilmesi gerekmektedir. Kanser ilacı geliştirmek için yapılan Ar-Ge harcamalarının %100 kadarı olan tutar yapıldığı dönem içerisinde Ar-Ge indirimi olarak kurum kazancından düşülecek ancak yapılan harcama bir gayri maddi hakka yönelik harcama olduğundan bu harcama tutarları ilgili dönem içerisinde doğrudan gider olarak dikkate alınmayacak olup, “263. Araştırma ve Geliştirme Giderleri” hesabında aktifleştirilmesi gerekmektedir. Aktifleştirilen bu tutar ise Ar-Ge projenin tamamlandığı ve gayrimaddi hakkın (patent veya lisansın) ortaya çıktığı yıldan itibaren amortisman yoluyla itfa edilmesi gerekmektedir.

Aktifleştirilmesi veya gider yazılması hususu Ar-Ge indiriminin hesabında önem arz etmemekte olup %100 oranında indirim her iki seçenekte de söz konusudur. Burada dikkate alınacak olan unsur yapılan Ar-Ge harcaması tutarıdır.

¹⁵² HUD, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, İstanbul, Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2012, s. 674.

¹⁵³ 1 seri nolu KVK Genel Tebliği 10.2.6. Bölüm

4. Ar-Ge Projesinin İptali veya Devri

Araştırma Geliştirme faaliyetine ilişkin olarak yürütülen bir projenin iptal edilmesi veya devredilmesi durumunda uygulamanın ne şekilde olacağı Genel Tebliği'nde belirlenmiştir. Tebliğe göre; *“Ar-Ge projesinden izleyen yıllarda vazgeçilmesi veya projenin tamamlanmasına imkân kalmaması durumunda, kurumun Ar-Ge faaliyeti kapsamında yapmış olduğu ve önceki yıllarda aktifleştirdiği tutarları doğrudan gider yazabilmesi mümkündür”*.

Proje kapsamında iktisadi kıymet elde edilememesi halinde daha önceden gider yazılmayıp aktifte hesaplarda tutulan harcamaların tamamı bu sefer bir defada gider yazılması mümkündür¹⁵⁴.

Henüz tamamlanmamış bir projenin, başkasına satılması durumunda ise aktifleştirilen harcama tutarı projeyi devreden kurumun kazanç tutarının tespitinde maliyet olarak dikkate alınmaktadır¹⁵⁵. Projeyi devralan işletme ise projeye yönelik olarak sadece devir tarihi sonrasında yaptığı harcamalar için Ar-Ge indiriminden faydalanabilecektir. Projeyi devreden işletmenin devir tarihinden önceki dönemde yaptığı harcamaların ise devir alan tarafından indirim olarak mümkün değildir.¹⁵⁶

5. Ar-Ge İndiriminin Uygulanma Süresi

KVK ve GVK kapsamındaki Ar-Ge indirimi uygulaması, 31.07.2004 tarihinde bu yana Ar-Ge faaliyetinde bulunan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine sağlanan bir teşvik unsuru olarak vergi mevzuatında yer almaktadır. Son zamanlarda hükümet programları ve kalkınma planlarında yer alan amaç ve hedeflere ulaşmaya yönelik olarak çeşitli alanlarda reform paketleri hazırlanmıştır. Üzerinde önemle durulan ve hakkında son zamanlarda birçok kanuni değişikliğin yapıldığı alanlardan birisi de Ar-Ge olmuştur.

¹⁵⁴ Örneğin; bir kurum tarafından 4 yıl süreli Ar-Ge projesi hazırlanarak, ön araştırma çalışmalarını yapmış ve Ar-Ge faaliyetine başlanılmıştır. Dördüncü yılın sonunda, kurum Ar-Ge projesi kapsamında bir ürün elde edememiştir. Dolayısıyla projenin başlama tarihinden itibaren aktifleştirilen Ar-Ge harcamaları, projenin sonlandırıldığı tarih itibarıyla doğrudan gider yazılabilecektir. (Ayrıntılı bilgi için Erdem, Tahir-Tan, Mustafa, **Türkiye’de Ar-Ge Teşvikleri Türkiye Ekonomisi Araştırmaları**, İstanbul, İTO Yayınları, Yayın No: 2010-17, 2010, s. 42.)

¹⁵⁵ Erdem, Tahir- Tan, Mustafa, a.g.e. s. 45.

¹⁵⁶ 1 seri nolu KVK Genel Tebliği

Ar-Ge alanında yapılan en güncel değişikler ise 6728 sayılı Kanun¹⁵⁷ ile olmuştur. Söz konusu Kanun bir torba kanun olup GVK, KVK ve Ar-Ge Kanunu başta olmak üzere birçok kanunda değişiklere neden olmuştur. Yayımlanan Kanun ile GVK ve KVK kapsamında 2004 yılından bu yana uygulanan Ar-Ge indirimi uygulamasına son verilmiştir¹⁵⁸.

GVK 89’uncu ve KVK 10’uncu maddesine göre mükelleflerin faydalandığı Ar-Ge indirimi imkânı artık sona ermiş bulunmaktadır. Ancak her ne kadar mükelleflerin şu an bu imkândan faydalanmaları mümkün olmasa da kurumlar vergisi mükelleflerinin zarar beyan etmeleri veya yeterli düzeyde matrahlarının olmamasından dolayı daha önceden indirim olarak dikkate almadıkları tutarları, sonraki hesap dönemlerinde indirebilme imkânı bulunmaktadır. Bu nedenle geçmiş dönemde KVK kapsamında Ar-Ge indiriminden faydalanmış olup da kazancının olmaması veya yetersiz olması nedeniyle geçmiş dönemlerden devir gelen Ar-Ge indirim tutarını, kurumlar vergisi mükellefleri düzenlemenin yürürlükten kaldırıldığı tarihten sonraki dönemlerde de indirim olarak dikkate alabilirler. Bu konuda bir süre sınırlaması da bulunmamaktadır. Bu nedenle indiremedikleri Ar-Ge tutarı olan kurumlar vergisi mükelleflerinin beyannamelerinde her zaman “Ar-Ge İndirim Tutarı (5520 sayılı Kanun)” ibaresinin görülebilmesi mümkündür.

GVK ve KVK’da düzenlenen Ar-Ge indirimi uygulaması kaldırılırken bunun yerine mükelleflerinin faydalanabileceği yeni bir Ar-Ge indirimi getirilmiştir. Bu yeni Ar-Ge indirimi ise yine aynı torba Kanun olan, 6728 sayılı Kanunla Ar-Ge Kanunu’na “Diğer Teşvik Unsurları” başlıklı 3/A maddesinin eklenmesi ile getirilmiştir. Ar-Ge Kanunu’nun yer alan bu yeni Ar-Ge indirimi uygulamasına ilişkin olarak henüz tebliğ veya yönetmelik gibi bir idari düzenleme yayımlanmamıştır¹⁵⁹. Bu yeni Ar-Ge indirimine ilişkin kanuni düzenleme çalışmanın ilerleyen bölümünde detaylı olarak ele alınmıştır. Yeni düzenleme ve eski düzenlemeye karşılaştırıldığında; kanunun lafzi düzeyinde her iki düzenlemenin de birbirine çok benzediği anlaşılmaktadır. Hatta Gelir ve Kurumlar

¹⁵⁷ 09.08.2016 tarih ve 29796 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.

¹⁵⁸ Uygulamaya, 6728 sayılı yasanın yürürlüğe girdiği 09.08.2016 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere son verilmiştir.

¹⁵⁹ Her ne kadar Maliye Bakanlığınca kamuoyu ile paylaşılan 6 seri nolu Ar-Ge Kanunu Genel Tebliğ Taslağının 10, 11 ve 12’inci maddesinde konu ile ilgili çeşitli açıklamalara yer verilmiş olsa da nihayetinde yayınlanan ne 6 seri nolu tebliğde ne de 7 ve 8 seri nolu tebliğlerde bu açıklamalara yer verilmemiştir. Kamuoyu ile paylaşılan 6 seri nolu Ar-Ge Kanunu Genel Tebliğ Taslağı için bakınız; http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Tebliğler/Taslaklar/5520/6_serno_5520_teb_taslak.pdf Erişim Tarihi: 20 Aralık 2020

Vergisi Kanununda yer alan Ar-Ge indirimi düzenlemesinin birkaç ufak değişiklik dışında aynen Ar-Ge Kanunu 3/A maddesine eklendiği anlaşılmaktadır¹⁶⁰. Bu değişiklikler ışığında yapılan düzenleme ile aslında şekilsel açıdan Ar-Ge faaliyetine yönelik Ar-Ge indirimi uygulamaları Ar-Ge Kanunu çatısı altında toplandığı anlaşılmaktadır.

B. Sınai Mülkiyet Hakları İstisnası (Patent Box)

Sınai mülkiyet haklarına yönelik olarak sağlanan vergisel teşvik uygulaması ülkemiz açısından oldukça yeni bir uygulamadır. 6518 sayılı Torba Kanun¹⁶¹ ile 2014’de yapılan değişiklik sonrasında sınai mülkiyet haklarına yönelik istisna düzenlemesi vergi mevzuatımıza dahil olmuş bulunmaktadır. Yapılan düzenleme ile KVK’ya 5/B maddesi ve KDVK’na ise 17/4-z bendi eklenmiştir. KVK’da yapılan bu değişiklik ile ülkemizde gerçekleştirilen Ar-Ge, yenilik ve yazılım faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan buluşlar sonucunda bir kazanç elde edilmesi durumunda bu kazancın %50’si vergiden istisna olacağı hüküm altına alınmıştır. KDVK’da yapılan değişiklikle bu yapılan faaliyetler sonucunda ortaya çıkan buluş sonucunda elde edilen gayri maddi hakların (lisans, patent gibi) devri, kiralanması ve satışı katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

Sınai mülkiyet hakkı istisnasına ilişkin olarak yapılan kanuni düzenleme sonrasında bu kanun hükmünün uygulamasına ilişkin olarak 8 seri nolu KVK Genel Tebliği¹⁶² yayınlanmıştır. Sınai mülkiyet haklarına istisnasına yönelik 2015 yılında yapılan kanuni düzenleme ve bunun uygulamasına yönelik olarak tebliğ düzenlemesi sonrasında ise 2016, 2018 ve 2019 yıllarında yapılan kanun¹⁶³ ve tebliğ¹⁶⁴ değişiklikleri ile istisna düzenlemesine yeniden şekil verilmeye çalışılmıştır.

¹⁶⁰ Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın internet sitesinde yer alan Vergi Harcamaları Raporu 2018’de bu hususu teyit etmektedir. Raporun 65, 133 ve 140’inci sayfalarında; “6728 sayılı Kanunun 15/a ve 58/a maddeleriyle GVK 89/9 ve KVK 10/1-a maddelerinde düzenlenen Ar-Ge indirimi, 09/08/2016 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmış ve düzenlemelere 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkındaki Kanunun 3/A maddesinde yer verilmiştir.” şeklinde açıklamalara yer verilmiştir.

¹⁶¹ 19.02.2014 tarih ve 28918 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 6518 sayılı Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki Kanun Hükmündeki Kararname ve Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.

¹⁶² 21.04.2015 tarih ve 29333 sayılı Resmi Gazete.

¹⁶³ Kanunda değişiklik yapan kanun hükümleri sırasıyla şu şekildedir:

- 2016 yılında 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 57’inci maddesi ile

1. İstisnanın Konusu

KVK'ya eklenen 5/B maddesinde yapılan düzenlemeyle ülkemizde gerçekleştirilen Ar-Ge faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan **buluşların**;

- **Kiralanması,**
- **Devri veya satışı,**
- **Türkiye’de seri üretime tabi tutularak pazarlanmaları,**
- **Türkiye’de gerçekleştirilen üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından**

ortaya çıkan kazancın buluşa atfedilen kısmının % 50’si 2015 yılından bu yana kurumlar vergisinden istisna edilmektedir.

Her ne kadar yukarıda sayılan kazanç ve iratların %50’sinin istisna olacağı kanun hükmü ile belirlenmiş olsa da bu oranları değiştirme konusunda Cumhurbaşkanına geniş bir yetki verilmiştir. Cumhurbaşkanının sektörler ile kazanç ve iratların türüne göre veya da buluş sonucunda elde edilen gayri maddi hakka (patent veya faydalı model olup olmamasına) göre farklı farklı olarak % 50 olan istisna oranını, %0 ile %100 arasında belirleme konusunda yetkisi bulunmaktadır. Fiili olarak uygulamada şuan kanuni oran olan % 50 olarak uygulanmaktadır.

İstisnanın konusu her ne kadar yukarıda sayılan kazanç ve iratlar olarak belirtilse de bu kazançlar bunlarla sınırlı değildir. Buluşa ilişkin bir hak ihlali sonucunda lehe her ne ad altına olursa olsun alınan tutarlar (sigorta, tazminat ve diğer gelirler) de istisnanın konusuna dahildir¹⁶⁵.

2. İstisna Uygulaması

Ülkemizde yürütülen Ar-Ge, yenilik ve yazılım faaliyetlerinin bir sonucu olarak elde edilen buluşlardan kaynaklı olarak ortaya çıkan kazanç ve iratlar istisna

-
- 700 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 173’üncü maddesi ile ve
 - 7162 sayılı Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un 11’inci maddesi ile

¹⁶⁴ 11 seri nolu KVK Genel Tebliği md.12. 1

¹⁶⁵ 11 seri nolu KVK Genel Tebliği Bölüm 5.14.1
KVK md.5/B-1.

düzenlemesinin konusu oluşturmaktadır¹⁶⁶. Bu yüzden sınai mülkiyet haklarında istisna uygulaması açısından dikkat edilmesi gerekli olan temel şart; buluşa ilişkin sayılan faaliyetlerin ülkemizde gerçekleştirilmiş olmasıdır. Yani istisna uygulanabilmesi için kazanç ve iradın elde edildiği patentli veya faydalı model belgeli buluşlara yönelik araştırma geliştirme gibi faaliyetlerinin ülkemizde gerçekleştirilmesi elzemdir. Bu nedenle de, tamamı yabancı ülke(ler)de yürütülen faaliyetler sonucunda ortaya çıkan buluşlar için ülkemizde patent veya faydalı model belgesi alınmış olsa dahi istisna uygulamasından yararlanma imkânı bulunmamaktadır¹⁶⁷.

Yapılan işin doğası gereği buluşa yönelik olarak Ar-Ge, yenilik ve yazılım faaliyetlerinden tamamı olmasa da belirli bir kısmının yurtdışında yapılması veya yurtdışından bazı konularda hizmetler alınması ve analizler yaptırılması her zaman söz konusu olabilecek bir durumdur. Böylesi bir durumda ise yürütülen faaliyetin sadece ülkemizde gerçekleştirilen kısmında isabet eden tutarla sınırlı olarak istisnadan faydalanılması gerekmektedir.¹⁶⁸ İstisna tutarının tespitinde ise söz konusu faaliyete ilişkin yurt içinde gerçekleştirilen harcamaların toplam harcamalara olan oranı dikkate alınarak belirlenecektir.

Kanun koyucu tarafından, istisna uygulamasında buluşa ilişkin faaliyetlerin Türkiye’de yapılması şartı haricinde buluşlar açısından da bazı şartların varlığı aranmıştır. Buluşlar nedeniyle elde edilen kazançların istisnadan faydalanabilmesi için öncelikli olarak buluşun bazı özelliklere sahip olması gerekmektedir. Bunlar ise;

1. Buluşun bir yazılım, araştırma-geliştirme, yenilik faaliyetlerine bağlı olarak ortaya çıkması,
2. Buluşun, kanun/KHK¹⁶⁹ kapsamında faydalı model belgesi veya patent belgesi ile koruma altına alınan buluşlar arasında yer alması,
3. Buluşa ilişkin incelemeli sistem ile patent veya araştırma raporu sonucunda faydalı model belgesi alınması,

¹⁶⁶ Erdem, Tahir, “Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna Uygulaması”, **Mali Çözüm Dergisi**, İSMMMO Yayınları, Mayıs-Haziran 2014, s.34.

¹⁶⁷ 11 seri nolu KVK Genel Tebliğ Bölüm 5.14.3.1.

¹⁶⁸ PWC, **Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna Uygulamasına İlişkin Yeni Düzenleme**, 2014, s. 3. <https://www.pwc.com.tr/tr/ar-ge/bultenler/2015/sinai-mulkiyet-haklarinda-istisna-uygulamasina-iliskin-yeni-duzenleme.pdf>. Erişim Tarihi: 20 Aralık 2020.

¹⁶⁹ 551 sayılı Patent Haklarının Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname veya 6769 sayılı Sınai Mülkiyet Kanunu

gerekmektedir.

İstisna hükmüne ilişkin kanuni düzenleme, her ne kadar 19.02.2014 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanıp, yayın tarihinde de yürürlüğe girmiş olsa da istisnanın 1 Ocak 2015 tarihinden itibaren uygulanacağı özellikle belirtilmiştir¹⁷⁰. Dolayısıyla istisnanın, 2014 yılı kazançları açısından uygulanma imkânı bulunmamaktadır. Sınai mülkiyet hakları istisnasından yararlanan mükelleflerin TGBK kapsamında yer alan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine sağlanmış olan kazanç istisnası uygulamasından ayrıca yararlanma imkânı bulunmamaktadır¹⁷¹.

Bu istisna, beyannamede "*Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna Ve İndirimler*" başlığı altında gösterilir. Bu özelliği nedeniyle de ilgili dönemde zarar beyan edilmesi veya yeterli kazancın olmaması durumunda istisna kazanç tutarı, devreden zararını artırıcı bir özelliğe sahiptir¹⁷².

3. İstisnadan Yararlanabilecek Olanlar

İstisna uygulamasından gerçek ve tüzel kişilerin mükellefiyet türü (tam-dar) fark etmeksizin yararlanabilme imkânı bulunmaktadır. Hal böyle olmakla birlikte yararlanacak olan bu kişilerin de belli özelliklere sahip olması şartı aranmıştır. Bunlar;

1. İstisnadan yararlanacak olan kişilerin 551 sayılı Patent Haklarının Korunması Hakkındaki KHK 2’inci maddesinde bulunan "*Korumadan Yararlanacak Kişiler*"¹⁷³ içerisinde bulunması,
2. İstisnadan yararlanacak olan kişilerin, faydalı model belgesi ve patent üzerinde bir hak sahipliği veya özel bir ruhsatlarının olması,

¹⁷⁰ 6518 sayılı Kanun md.125/1-e.

¹⁷¹ KVK md. 5/B-6.

¹⁷² Çetin, Menders, **Sınai Mülkiyet Haklarında Kurumlar Vergisi ve KDV İstisnası**, 2017.

<https://www.verginet.net/dtt/1/sinai-mulkiyet-haklarinda-KV-KDV-istisnasi.aspx> Erişim Tarihi: 20 Aralık 2020.

¹⁷³ 551 Sayılı KHK’nın “Korumadan Yararlanacak Kişiler” başlıklı 2’inci maddesi;

“Bu Kanun Hükmünde Kararname ile sağlanan korumadan Türkiye Cumhuriyeti sınırları içinde ikametgahı olan veya sinai veya ticari faaliyette olan gerçek veya tüzel kişiler veya Paris Anlaşması hükümleri dahilinde başvuru hakkına sahip kişiler yararlanır.

Bu maddenin birinci fıkrası hükmü kapsamı dışında kalmasına rağmen, Türkiye Cumhuriyeti uyruğundaki kişilere kanunen veya fiilen patent ve/veya faydalı model belgesi koruması tanıyan devletlerin uyruğundaki gerçek veya tüzel kişiler de karşılıklılık ilkesi uyarınca Türkiye’de patent ve/veya faydalı model belgesi korumasından yararlanır.”

gerekmektedir.

4. İstisna Uygulamasında Süre

İstisna hükümlerinden, buluşa ait patent veya belgenin verildiği tarihten itibaren faydalanılmaktadır. Bu istisnadan faydalanma ise sonsuz olmayıp, patent veya belge için sağlanan koruma süresi sonuna (patent için 20 yıl, faydalı model için ise 10 yıl) kadar ancak istisnadan yararlanılması mümkündür¹⁷⁴.

5. Değerleme Raporunun Düzenlenmesi Şartı

İstisna uygulamasının yürürlüğe girmesi sonrasında, yayımlanan “8 seri nolu KVK Genel Tebliği” ile bu istisnadan faydalanmak isteyen mükelleflerin istisnaya yönelik ön değerlendirme raporu hazırlamaları ve hazırlayacakları bu rapor ile birlikte Maliye Bakanlığına başvuruda bulunması zorunluluğu getirilmiştir. Mükellef tarafından düzenlenecek olan ön değerlendirme raporunda genel olarak buluşun devir veya satışı aşamasındaki değerinin farklı yöntemler ile (maliyet yöntemi, piyasa değeri yöntemi, gelir yöntemi veya diğer yöntemler) ayrı ayrı hesaplaması ve mükellefin değer tespitinde bu yöntemlerden hangisini tercih ettiği ve tercih sebebini belirtmesi istenmektedir¹⁷⁵.

Mükellefin hazırladığı ön değerlendirme raporu ile yaptığı başvuru sonrasında Hazine ve Maliye Bakanlığının, buluşun devri, satışı halindeki değerine ilişkin olarak bir değerlendirme raporu düzenleme zorunluluğu bulunmaktaydı¹⁷⁶. İstisnadan faydalanabilecek olan tutar açısından düzenlenen değerlendirme raporu önem arz etmektedir; çünkü bu raporun düzenlenmesi ile istisnadan yararlanılacak olan azami tutarın tespiti yapılabilmekte ve mükellefler ancak bu tespit sonrasında istisnadan yararlanmaya başlayabilmektedirler.

Değerleme raporunun şekil, içerik, hazırlanmasına ilişkin yayımlanan 8 seri nolu KVK Genel Tebliği ile değerlendirme raporunun Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (VDK) tarafından düzenleneceği belirtilmiştir. Bu açıdan vergi müfettişlerince düzenlenecek olan değerlendirme raporu mükellefin yararlanacağı istisna tutarını dolayısıyla vergi matrahını ve vergi tutarını doğrudan ilgilendireceği için önem arz etmektedir. Düzenlenecek olan rapor

¹⁷⁴ Tuncer, Selahattin “Ar-Ge, Yenilik ve Yazılım Faaliyetlerinde Ortaya Çıkan Ürünlere Tanınan Yeni Vergisel Teşvikler”, **Yaklaşım Dergisi**, 257, 2014, s. 25.

¹⁷⁵ 8 seri nolu KVK Genel Tebliği Bölüm 5.14.4.1.1. (Mülga)

¹⁷⁶ KVK md 5/B-2 (c).

ile buluşun devir veya satış halindeki değeri tespit edilmeye çalışılacaktır. Yapılacak değerlemede kullanılacak olan yöntemle ilişkin bir açıklama yapılmamıştır.

Değerleme raporuna yönelik mevcut sorunlar fark edilmiş olsa gerek istisna uygulamasına yönelik olarak 2016 yılında art arda yayımlanan yeni kanun ve tebliğ ile çeşitli değişiklikler yapılmıştır¹⁷⁷. İstisna uygulamasından yararlanma açısından düzenlemesi zorunlu tutulan değerlendirme raporu ve bu rapora ilişkin hususlar, 19.02.2014 tarihinde KVK 5/B maddesi ile düzenlenmiş; ancak 09.08.2016 tarihinde yapılan kanun değişikliği ile kaldırılmıştır. Ön değerleme raporuna ilişkin hususlar ise 2015 yılında bir idari işlem¹⁷⁸ ile düzenlenmiş aynı şekilde 2016 yılında da yine bir idari işlemle¹⁷⁹ kaldırılmıştır. Yapılan yeni düzenleme ile artık Bakanlık tarafından değerleme raporu düzenlenmesi zorunluluğu kaldırılmıştır.

6. Değerleme Raporu Düzenlenmesi Şartının Kaldırılması

Sınai mülkiyet haklarına getirilen istisna düzenlemesiyle 1 Ocak 2015 tarihinden itibaren elde edilen belli kazançların % 50 oranında vergiden istisna olması sağlanmıştır. İstisnaya yönelik düzenlemenin ilk halinde Maliye Bakanlığına istisnanın uygulanabilmesi için buluşun devir veya satış tarihindeki değerini belirlemesi için değerleme raporu düzenleme şartı getirilmiştir. Mükellefin istisnadan faydalanmak için yaptığı başvuru sonrası idarece yapılacak olan değerlemede idarenin değerleme yöntemlerinden (maliyet yöntemi, piyasa değeri yöntemi, gelir yöntemi veya diğer yöntemler) hangisini kullanarak buluşun değerini tespit edeceği ise kanunda ve tebliğde düzenlenmemiştir.

Grafik 4’de Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından en son yayımlanan 2017 ve 2018 vergi harcama raporlarına göre düzenlemenin yürürlüğe girdiği tarihten bu yana bu istisnadan faydalanılan tutarlar yer almaktadır.

¹⁷⁷ Söz konusu değişiklikler;

- 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun md.57.
- 11 seri nolu KVK Genel Tebliği md.12

ile hayata geçirilmiştir.

¹⁷⁸ 21.04.2015 tarihinde yayımlanan 8 seri nolu KVK Genel Tebliği

¹⁷⁹ 31.12.2016 yılında yayımlanan 11 seri nolu KVK Genel Tebliği

Grafik 4: Mükelleflerin Yararlandığı Sinai Mülkiyet Hakları İstisnası Tutarı¹⁸⁰



Mükelleflerin istisna düzenlemesinin yürürlüğe girmesinden sonra 2015 ve 2016 yılında yararlanılan istisna tutarı çok düşük olmasına rağmen 2017 ve 2018 yılında bu rakamları birdenbire yükseldiği görülmektedir. İlk iki yıl çok düşük gerçekleşen istisna tutarı, 2017 ve 2018 yıllarında sırası ile 2015 rakamının 7 ve 8 katı fazla gerçekleşmiştir. İlk iki yıl düşük, sonraki iki yıl ise birden rakamlarda artış meydana gelmesi ilginçtir. Bunun nedeni 2014 yılında istisna düzenlemesinin ilk halinde var olan değerlendirme raporu değerlendirme şartı ve raporun düzenlenmesi hususunda yaşanan belirsizlik olduğu anlaşılmaktadır.

İstisnadan faydalanılacak olan tutar açısından raporun düzenlenmesi yani raporda yapılacak olan değer tespiti işlemi özel önem arz etmektedir. Çünkü raporda yapılacak olan işlem aslında buluşun değerini tespiti yönelik bir değerlendirme işlemidir. Belirlenen değer üzerinden ise istisna oranı uygulanarak aslında istisna tutarı hesaplanmaktadır. Dolayısıyla değer tespit yöntemi doğrudan doğruya vergi tutarını etkilemektedir. Bu nedenle değerlendirme yöntemi aşamasında hangi değerlendirme yönteminin kullanılacağı belirli olmalıdır. Çünkü idare tarafından düzenlenecek olan değerlendirme raporu mükellefin yararlanacağı istisna tutarını dolayısıyla vergi matrahını ve vergi tutarını doğrudan ilgilendireceği için önem arz etmektedir.

Düzenlenecek olan değerlendirme raporu ile buluşun oluşturacağı katma değer dikkate alınarak devir veya satış halindeki değeri tespit edilmeye çalışılacaktır. Yani rapor ile

¹⁸⁰ Maliye Bakanlığının 2017 ve 2018 vergi harcama raporlarında yer alan rakamlar göz önüne alınarak düzenlenmiştir.

yapılacak olan işlem vergi kanunları açısından bir değerlendirme işlemidir. Yapılacak değerlendirmede kullanılacak olan yöntemle ilişkin bir açıklama yapılmamıştır. Bu yönüyle kanuni düzenlemede bir boşluk bulunmaktaydı ve bu boşluk var olduğu sürece düzenlenecek olan değerlendirme raporlarının sübjektif unsurlar içereceği kuvvetle muhtemeldi. Böylesi bir belirsizlik içinde yani vergiye ilişkin işlem ve kuralların açık ve anlaşılabilir olmadığı ortamda ise vergilemede keyfilik söz konusudur. Bu durum ise verginin yasallığı ve belirliliği ilkesine aykırı bir durum olup yükümlülerin mülkiyet hakkını meşru olmayan bir müdahaledir.

Kanunda yer alan bu boşluk nedeniyle uygulamada sıkıntılar yaşanmıştır. Bu nedenle de 2015 ve 2016 yılında istisna tutarı oldukça düşük seviyelerde gerçekleşmiştir. Değerleme raporuna yönelik mevcut sorunlar fark edilmiş olsa gerek istisna uygulamasına yönelik olarak 2016 yılında art arda yayımlanan yeni kanun ve tebliğ ile çeşitli değişiklikler yapılmıştır¹⁸¹. Yapılan değişiklikler ile istisna uygulaması için idarenin değerlendirme raporu düzenlemesi şartı kaldırılmıştır. Böylelikle istisnadan faydalanmak isteyen mükellefler, 09.08.2016 tarihinden itibaren idare tarafından değerlendirme raporu düzenlemeksizin istisnadan yararlanabilmelerinin önü açılmıştır.

İstisna uygulamasında yapılan bu değişikliğin hemen sonrasındaki 2017 ve 2018 yıllarında ise istisnadan faydalanılan tutarda bir artış yaşanmıştır. Yapılan değişiklik ile vergiye ilişkin işlem ve kuralların açık ve anlaşılabilir olması sağlanarak öngörülebilirlik sağlanmıştır. Bu durum göz önüne alındığında yapılan istisna uygulamasındaki yenilik verginin yasallığı ve belirliliği ilkesine katkı sağlayan yerinde bir düzenleme olmuştur.

¹⁸¹ Söz konusu değişiklikler;

- 09.08.2016 tarih ve 29796 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik yapılmasına Dair Kanun md.57.
- 31.12.2016 tarih ve 29935 (mükerrer) sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 11 seri nolu KVK Genel Tebliği md.12 ile hayata geçirilmiştir.

II. ARAŞTIRMA, GELİŞTİRME VE TASARIM FAALİYETLERİNİN DESTEKLENMESİ HAKKINDA KANUN'A GÖRE AR-GE FAALİYETLERİNE SAĞLANAN VERGİSEL TEŞVİKLER

İçinde bulunduğumuz günlerde uygulamada olan 11'uncu Kalkınma Planı dahil kalkınma planlarında sürekli olarak Ar-Ge faaliyetine yönelik olarak hedefler konulmuştur; ancak konulan hedeflere bir türlü ulaşamamasının sonucu olsa gerek kanun koyucu Ar-Ge faaliyetlerinin desteklenmesi hususunu müstakil bir kanunla düzenleme ihtiyacı hissetmiştir. Bu ihtiyaca binaen de 2008 yılında kısaca Ar-Ge Kanunu olarak bilinen “5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun”¹⁸² yayımlanmıştır.

Kanun'un genel gerekçesinde; dışa bağımlı olan ülkelerin rekabet güçlerinin olmadığı, milletlerin rekabet güçlerini ortaya koyan temel faktörlerin başında ise teknolojinin yer aldığı belirtilmiş ve ulusların rekabet gücünün korunması ve geliştirilmesinin artık devletin vazgeçilmez olan mali ve iktisadi fonksiyonlarından birisi olduğu belirtilmiştir¹⁸³. Kanun'un genel gerekçesinde yer alan hedeflere ulaşmaya yönelik olarak yürürlüğe konulan Ar-Ge Kanunu ile var olan bazı teşvikler önemli ölçüde artırılmış ayrıca daha önce olmayan yeni teşvik unsurları da uygulamaya konulmuştur.

Yürürlüğe giren Ar-Ge Kanunu ile kanun gerekçesinde sayılan hedeflerin gerçekleştirilmesine yönelik olarak bazı teşvik unsuru uygulamaya konulmuş olsa da bu

¹⁸² Kanun, 12.03.2008 tarih ve 26814 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmış olup ilk halinde bu kanunun ismi “Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun” iken, 16/2/2016 tarihli ve 6676 sayılı Kanunun 25 inci maddesiyle “Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun” şeklinde değiştirilmiştir.

¹⁸³ <http://tbmm.gov.tr/sirasayi/donem23/yil01/ss95.pdf>. Erişim Tarihi: 26 Ocak 2021.

Söz konusu Kanunun Gerekçesinde ayrıca bu kanun kapsamında sağlanan teşvikler ile;

1. Desteklenmesi öngörülen Ar-Ge merkezleri ve Ar-Ge projeleri vasıtasıyla bir yandan yurtdışındaki Türk araştırmacıların yurt içinde istihdam edilmesi için gerekli ortam ve imkanların temin edilmesi, diğer yandan ihtiyaç duyulan alanlarda yabancı araştırmacıların ülkemizde istihdam edilmelerinin sağlanması,
 2. Sürdürülebilir büyümenin sağlanması,
 3. Ar-Ge faaliyetlerinin desteklenmesi suretiyle rekabet gücünün artırılması,
 4. Ar-Ge harcamalarının GSYİH içindeki payının yükseltilmesi,
 5. Katma değeri yüksek mal ve hizmet üretiminin artırılması,
 6. Verimliliğin artırılması suretiyle üretim maliyetlerinin düşürülmesi,
 7. Araştırmacı ve nitelikli işgücü istihdamının desteklenmesi,
 8. Yurt dışındaki Türk araştırmacıların yurt içinde istihdamının özendirilmesi,
 9. Ar-Ge kapsamında doğrudan yabancı yatırımların ülkeye girişinin hızlandırılması
- hususlarının hedeflendiği anlaşılmaktadır

Kanun, uygulaması belirli bir süre ile sınırlandırılmış olan özel bir kanundur. Nitekim bu husus Kanunun “Yürürlük” başlıklı 6’ncı maddesinde “...bu kanun 31.12.2028 tarihine kadar uygulanmak üzere, yayımını takip eden aybaşında yürürlüğe girer.” şeklindeki düzenleme ile hüküm altına alınmıştır¹⁸⁴. Yani Kanun, 2028 yılı sonuna kadar uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir; şayet ikinci bir yasal düzenleme olmadığı müddetçe bu kanun ancak 2028 yılı sonuna kadar uygulanacak olup bu tarihten sonra kendiliğinden mülga olacaktır. Bu yüzden bu Kanun kapsamında sağlanan başta Ar-Ge indirimi olmak üzere teşviklerden mükellefler 31.12.2028 tarihine kadar yararlanabilecektir. Bu husus göz önüne alındığında bu kanun kapsamında sağlanan teşviklere sürekli olmayan yani süreli teşvikler de denilebilir.

Ar-Ge Kanunu ile birlikte Ar-Ge faaliyetlerine yönelik uygulamaya geçirilmiş olan vergisel teşvik unsurları sekiz adettir. Bunlar;

1. Ar-Ge ve tasarım indirimi (Ar-Ge Kanunu md. 3 kapsamında),
2. Ar-Ge indirimi (Ar-Ge Kanunu md. 3/A kapsamında),
3. Gelir vergisi stopaj teşviki,
4. Teknogirişim sermaye desteğinden faydalananlara sağlanan sermayenin indirim imkânı,
5. Katma değer vergisi istisnası,
6. Gümrük vergisi istisnası,
7. Hızlandırılmış amortisman imkanı,
8. Damga vergisi ve Harç istisnası,

Yürürlüğe giren Ar-Ge Kanunu sonrasında sağlanan teşviklerin uygulamasına ilişkin olarak farklı tarihlerde çeşitli kanuni ve idari düzenlemeler yapılmış olup bunlar sırasıyla şu şekildedir.

¹⁸⁴ Kanunun ilk halinde bu süre 31.12.2023 olarak yer almaktayken 28/1/2021 tarihli ve 7263 sayılı Kanunun 21 inci maddesiyle, bu fıkra da yer alan “31/12/2023” ibaresi “31/12/2028” şeklinde değiştirilmiştir.

Tablo 3: Ar-Ge Kanunu’nun uygulamasına ilişkin olarak yapılan düzenlemeler¹⁸⁵

Sıra	Düzenleme Adı	Resmi Gazete Tarihi	Resmi Gazete Sayı
1	"Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine Hakkındaki Kanun	12.03.2008	26814
2	Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği	31.07.2008	26953
3	1 seri nolu Ar-Ge Kanunu Genel Tebliği	6.06.2008	26959
4	2 seri nolu Ar-Ge Kanunu Genel Tebliği	24.03.2009	27179
5	3 seri nolu Ar-Ge Kanunu Genel Tebliği	7.07.2009	27281
6	5094 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanun	3.07.2009	27277
7	6215 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanun	12.04.2011	27903
8	6518 sayılı Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun	19.02.2014	28918
9	6552 sayılı İş Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun	11.09.2014	29116 (Mük.)
10	2014/6400 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı	18.06.2014	29034
11	6676 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun	26.02.2016	29636
12	6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun	9.08.2016	29796
13	Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği	10.08.2016	29797
14	2016/9091 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı	11.08.2016	29798
15	2016/9092 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı	10.08.2016	29797
16	2016/9093 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı	10.08.2016	29797
17	4 seri nolu Ar-Ge Kanunu Genel Tebliği	30.09.2016	29797
18	5 seri nolu Ar-Ge Kanunu Genel Tebliği	30.09.2016	29797
19	6 seri nolu Ar-Ge Kanunu Genel Tebliği	30.09.2016	29797
20	7 seri nolu Ar-Ge Kanunu Genel Tebliği	8.03.2017	30001
21	8 seri nolu Ar-Ge Kanunu Genel Tebliği	8.03.2017	30001
22	2017/10609 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı	17.07.2017	30157
23	7103 sayılı Vergi ve Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanun	27.03.2018	30373 (2. Mük.)
24	7104 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu Ve Bazı Kanunlar ile 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun	6.04.2018	30383
25	698 sayılı Kanun Hükmünde Kararname	4.07.2018	30468
26	7263 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun	3.02.2021	31384"

A. Ar-Ge ve Tasarım İndirimi (Ar-Ge Kanunu md.3 kapsamında)

Ar-Ge Kanunu’nda yer alan “Ar-Ge ve tasarım indirimi” Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında yer alan Ar-Ge indiriminden gerek yararlanacak olan kişiler bakımından gerekse uygulamasına ilişkin esaslar bakımından farklıdır. Ar-Ge ve tasarım indirimi, Ar-Ge Kanun’un 3’üncü maddesinde düzenlenmiş olup aşağıdaki gibidir.

“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

¹⁸⁵ Tablo mevzuattaki değişimler göz önüne alınarak hazırlanmıştır

kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon ve 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... 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. Cumhurbaşkanınca belirlenen kriterlere haiz Ar-Ge merkezlerinde ayrıca o yıl yapılan Ar-Ge ve yenilik harcamalarının bir önceki yıla göre artışının yüzde ellisi kadarı ... yukardaki esaslar dahilinde indirim konusu yapılabilir. Belirlenen kriterlere göre kanuni hadler içerisinde oranları ayrı ayrı veya birlikte farklılaştırmaya Cumhurbaşkanı yetkilidir. Ayrıca bu harcamalar 04/01/1961 tarihli 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 dönemde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki hesap dönemlerine devredilir. Devredilem tutarlar, takip eden yıllarda 213 sayılı Kanuna göre her yıl belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınır.”

Kanun kapsamında Ar-Ge indirimden yararlanabilmek için yapılan harcamanın, kanun ve yönetmelikte kapsamı belirtilen bir Ar-Ge ve yenilik faaliyetine ilişkin olması gerekmektedir. Ancak her Ar-Ge ve yenilik faaliyetine ilişkin harcama da indirime konu olmamaktadır. Yapılan harcamanın belirtilen yerlerde veya belli projeler kapsamında yapılması gerekmektedir. Ar-Ge Kanunu’na göre bir harcamanın Ar-Ge indirimine konu olabilmesi için öncelikle harcamanın belirli yerlerde ve belirli projeler için yapılmış olması gerekmektedir¹⁸⁶. Ar-Ge indiriminin, ülkemizdeki Ar-Ge merkezleri başta olmak üzere, Ar-Ge projeleri ve teknogirişim sermayesi ile KOSGEB teknoloji merkezlerinde ve rekabet öncesi iş birliği projelerinde yapılan harcamaları kapsadığı görülmektedir¹⁸⁷.

¹⁸⁶ Ar-Ge Kanununa göre bir harcamanın Ar-Ge indirimine konu olabilmesi için söz konusu harcamanın;

- **Ar-Ge Merkezlerinde** yapılan harcamalar,
- **Teknoloji Merkezlerinde** yapılan harcamalar,
- Kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlardan Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen **Ar-Ge ve yenilik projelerinde** gerçekleştirilen harcamalar,
- **Rekabet öncesi işbirliği projelerinde** gerçekleştirilen harcamalar,
- **Teknogirişim sermaye desteklerinden yararlananlarca** gerçekleştirilen harcamalar

olması gerekmektedir.

¹⁸⁷ Erdem ve Tan, a.g.e., s. 51.

Ar-Ge Kanunu kapsamında yapılan Ar-Ge faaliyetine ilişkin olarak yapılan harcamasının %100'ü kadar olan tutar, kurum kazancının ya da ticari kazancın tespiti aşamasında indirim olarak dikkate alınabilmektedir. Bu indirimden kurumlar vergisi mükellefleri dışında gelir vergisi mükelleflerinin de faydalanabilmesi mümkündür. Yeterli kazancın olmaması veya zarar beyan edildiği dönemde indirim konusu yapılamayan tutarların sonraki hesap dönemlerine devredilmektedir.

Ar-Ge indirimi uygulaması ihtiyari olup, kazanç varken ilgili yılda Ar-Ge indirimi olarak dikkate alınmayan tutarın sonraki yıllarda indirim olarak kazançtan indirilme imkânı bulunmamaktadır¹⁸⁸. Kazancın hiç ya da yeteri kadar olmaması durumunda cari dönemde indirim konusu yapılmayan tutarların, sonraki yıllarda yeniden değerlendirilmesinde artırılarak dikkate alınması ise mümkündür¹⁸⁹.

İndirimden faydalanabilmek için mükellefin gerçek veya tüzel kişi olması, faaliyet alanı veya büyüklüğünün bir önemi bulunmamaktadır¹⁹⁰. Ayrıca indirimden yararlanabilmek için mükelleflerin belirli bir büyüklükte harcama yapma zorunluluğu da bulunmamaktadır.

Ar-Ge Kanunu kapsamında Ar-Ge indiriminden yararlanacak olan gelir vergisi mükellefleri açısından dikkat çeken nokta bunların indirim tutarını sadece beyan edecekleri ticari kazançtan indirebilme hakkına sahip olmalarıdır¹⁹¹. Gelir Vergisi Kanunu göre Ar-Ge indiriminden yararlanan bir gelir vergisi mükellefinin, Ar-Ge Kanunu kapsamında indirimden yararlanana nazaran daha avantajlı olduğu anlaşılmaktadır; çünkü GVK kapsamında indirimden faydalanılması durumunda zirai kazanç, menkul sermaye iradı gibi ticari kazanç da dahil bütün gelir unsurlarının toplamı üzerinden indirim yapılabilmektedir.

¹⁸⁸ Aksoyoğlu, Veysel, “5746 sayılı Kanun Sonrası Ar-Ge indirimi Uygulaması ve Getirilen Yeni Teşvikler”, **Maliye Postası Dergisi**, 2016 Ağustos, s. 88.

¹⁸⁹ Ar-Ge Yönetmeliği md. 8/5.

¹⁹⁰ Kahrman, a.g.t., s. 154.

¹⁹¹ GVK 89'uncu maddesinin birinci fıkrasında “Gelir vergisi matrahının tespitinde gelir vergisi beyannamesinde belirlenecek gelirden aşağıdaki indirimler yapılabilir.” hükmü yer almaktadır. 09.08.2016 tarihinde 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla yapılan değişiklik öncesi dönemde GVK 89'uncu maddesinin 1'inci fıkrasının 9 numaralı bendinde Ar-Ge indirimine yer verilmekteydi. Bu değişiklik GVK 89'uncu maddesinin 1'inci fıkrasının 9 numaralı bendinde yer alan Ar-Ge indirimi düzenlemesi kaldırılmıştır. Düzenlemenin kaldırılmasından önceki dönemde Ar-Ge indirimi tutarı bulunan bir gelir vergisi mükellefinin Ar-Ge indiriminden Ar-Ge Kanunu yerine GVK 89'uncu maddesine göre faydalanmak istemesi durumunda elde ettiği kazanç türü ayrımı yapılmaksızın toplam beyan edeceği gelirinden Ar-Ge indirimi uygulayarak gelir vergisi matrahını bu suretle tespit edebilmekteydi.

Gelir vergisi mükellefleri açısından üzerinden Ar-Ge indirimi yapılacak olan gelir türündeki farklılık dolayısıyla Ar-Ge Kanunu dezavantajlı gibi görünmektedir; ancak zarar beyan edilmesi veya yeterli miktarda kazancın olmaması sonucunda indirilemeyen tutarın sonraki dönemlere, GVK'ya göre devredilememesine karşın Ar-Ge Kanunu'na göre devredebilmesi bu durumu kısmen de olsa dengelemektedir. Durumu dengeleyen diğer bir unsur ise indirim konusu yapılamayan tutarın Ar-Ge Kanunu'na göre sonraki dönemlere devri durumunda devir edilen tutarın yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınabilmesi hususudur. Bu hususlar göz önüne alındığında Ar-Ge indirimi tutarı bulunan bir gelir vergisi mükellefinin Ar-Ge indiriminden; 09.08.2016 tarihi öncesi dönemlerde GVK 89'uncu maddesi yerine Ar-Ge Kanunu kapsamında yararlanması daha mantıklı görünmektedir.

1. Ar-Ge ve Yenilik Faaliyetinin Kapsamı

Ar-Ge Kanunu md. 3/1 düzenlemesinde genel olarak; “...Ar-Ge ve yenilik harcamalarının...” indirimden yararlanacağı şeklinde bir belirleme yapılmıştır. Düzenlemeden hareketle indirimden faydalanabilmek için öncelikle yapılan faaliyetin bir Ar-Ge ve yenilik faaliyeti olması gerekmektedir. Ar-Ge ve yenilik faaliyetinden ise ne anlamamız gerektiği Kanunun 2'inci maddesinde aşağıdaki şekilde açıklanmıştır.

“Ar-Ge Faaliyeti: *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 alanında bilimsel ve teknolojik gelişme sağlayan, bilimsel ve teknolojik bir belirsizliğe odaklanan, çıktılar özgün, deneysel, bilimsel ve teknik içerik taşıyan faaliyetleri ifade etmektedir.*

Yenilik: *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.*”

Söz konusu Kanun ile Ar-Ge ve yenilik faaliyetine ilişkin genel bir tanımlama yapılmış olup uygulama ve denetime ilişkin diğer hususları belirleme konusunda ise idare

yetkili kılınmıştır¹⁹². İlgili bakanlıklar ise “*Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliğini (Ar-Ge Yönetmeliği)*”¹⁹³ müştereken hazırlayıp yayımlamışlardır. Yönetmelikte Ar-Ge faaliyeti tanımlanmış; ancak yapılan tanım kanundaki tanımı tekrardan ibaret kalmıştır. Kanun ve yönetmelikte yapılan bu tanımlamalar çok genel olduğu için uygulamada sıkıntı yaşanmaması adına ve şüpheleri baştan gidermek amacıyla nelerin Ar-Ge faaliyeti sayılmadığı hususu yönetmelikte tek tek belirtilmekle Ar-Ge faaliyetinin sınırları çizilmeye çalışılmıştır¹⁹⁴.

Ar-Ge ve yenilik faaliyeti olarak değerlendirilmeyecek olan faaliyetler ile ilgili olarak yapılan harcamaların Ar-Ge indirimine konu edilmesi ise söz konusu değildir. Üretimin seri hale getirilmesi süreci ile ilgili harcamalar ile ürünün pazarlanması ve tanıtılması amacıyla verilen eşantiyon ve numunelere ait harcamalar da Ar-Ge faaliyeti olarak değerlendirilemez¹⁹⁵.

¹⁹² Ar-Ge Kanunu md. 4/7.

¹⁹³ 10.08.2016 tarih ve 29797 sayılı Resmi Gazete.

¹⁹⁴ Yapılan belirlemeye istinaden bazı faaliyetke Ar-Ge Kanun’un uygulanmasında Ar-Ge ve yenilik faaliyeti olarak değerlendirilmemesine karar verilmiştir. **6 seri nolu Ar-Ge Kanunu Genel Tebliğ 3’üncü maddesinin 5’inci fıkrasına göre bunlar;**

1. Pazarlama faaliyetleri, piyasa taramaları, pazar araştırması ya da satış promosyonu
2. Kalite kontrol,
3. Sosyal bilimlerdeki araştırmalar,
4. Petrol, doğalgaz, maden rezervleri arama ve sondaj faaliyetleri,
5. İlaç üretim izni öncesinde en az 2 aşaması yurt içinde gerçekleştirilmeyen klinik çalışmalar ile üretim izni sonrasında gerçekleştirilen klinik çalışmalar,
6. Bir Ar-Ge projesi kapsamında olmaksızın icat edilmiş ya da mevcut geliştirilmiş süreçlerin kullanımı,
7. Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri tanımında belirtilen amaçlara yönelik olmayan şekil, renk, dekorasyon ve benzeri estetik ve görsel değişiklikleri içeren biçimsel değişiklikler,
8. Programlama dilleri ile işletim sistemleri hariç olmak üzere internet sitelerinin ve benzerlerinin hazırlanmasına yardımcı mevcut yazılımların kullanılması suretiyle yapılan yazılım geliştirme faaliyetleri,
9. Yazılımlara ilişkin, bilimsel veya teknolojik ilerlemeler veya teknolojik belirsizliklerin çözülmesini içermeyen olağan ve tekrarlanan faaliyetler,
10. Kuruluş ve örgütlenme ile ilgili araştırma giderleri,
11. Üretim ve üretim altyapısına yönelik yapılan yatırım faaliyetleri, ticari üretimin planlanması ve seri üretim sürecine ilişkin harcamalar,
12. Numune verilmek amacıyla prototiplerden kopyalar çıkarılıp dağıtılması ve reklam amaçlı tüketici testleri,
13. Bir Ar-Ge projesi kapsamında olmaksızın yeni süreç, sistem veya ürün ortaya konulmasına hizmet etmeyen doğrudan veya gömülü teknoloji transferi,
14. Ar-Ge ve yenilik faaliyetleriyle gerçekleştirilen ürüne veya sürece ilişkin fikri mülkiyet haklarının edimini dışında bu hakların korunmasına yönelik faaliyetler.

¹⁹⁵ 6 seri nolu Ar-Ge Kanunu Genel Tebliğ md.3/5-7.

2. Ar-Ge ve Yenilik Harcamalarının Kapsamı

Ar-Ge Kanunu'nda Ar-Ge faaliyetinin genel bir tanımı yapılmış olup Ar-Ge faaliyetine ilişkin olarak yapılan harcamalardan hangilerinin indirimine konu edilebileceği noktasında bir belirleme yapılmamıştır. Kanunun uygulama ve denetime ilişkin usul ve esasları ile ilgili belirlemelerin ise yönetmelikle ile yapılacağı belirtilmiştir. Ar-Ge Yönetmeliği'nin 7'inci maddesinde ise Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında değerlendirilen harcamalar sayılmıştır.

Ar-Ge Yönetmeliği'nin 7'inci maddesinde ise Ar-Ge harcamasının kapsamından ne anlaşılması gerektiği açıklanmaya çalışılmıştır¹⁹⁶. Söz konusu düzenlemeye göre; genel giderler, ilk madde ve malzeme giderleri, amortismanlar, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler, vergi, resim ve harçlar ile personel giderlerinin Ar-Ge harcaması kapsamına

¹⁹⁶ Ar-Ge Yönetmeliği'nin 7'inci maddesine göre Ar-Ge ve yenilik faaliyeti ile tasarım faaliyeti kapsamında değerlendirilen harcamalar aşağıda yer almaktadır. Bunlar;

İlk Madde ve Malzeme Giderleri: Her türlü doğrudan ilk madde, yardımcı madde, işletme malzemesi, ara mamul, yedek parça, prototip ve benzeri giderler ile amortismanla tabi tutulması mümkün olmayan maddi kıymetlerin iktisabına ilişkin giderleri kapsar. Hammadde ve diğer malzeme stoklarından Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde fiilen kullanılan kısma ilişkin maliyetler Ar-Ge ve yenilik harcaması kapsamındadır.

Amortismanlar: Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla iktisap edilen amortismanla tabi iktisadi kıymetler için ayrılan amortismanlardan oluşur. Makine ve teçhizatların münhasıran Ar-Ge ve yenilik faaliyetinde kullanılması gerekmemektedir. Bunların, Ar-Ge ve yenilik faaliyeti dışında başka faaliyetlerde de kullanılması durumunda Ar-Ge indirimine konu olacak olan amortisman tutarı, bunların Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde kullanıldığı gün sayısına göre belirlenmesi gerekmektedir.

Personel Giderleri: Kanun kapsamında gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla çalıştırılan Ar-Ge personeliyle ilgili olarak tahakkuk ettirilen ücretler ile bu mahiyetteki giderlerdir. Tam zamanlı Ar-Ge personeli sayısının % 10'unu aşmamak üzere, Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine katılan ve bu faaliyetlerle doğrudan ilişkili destek personelinin ücretleri ile bu mahiyetteki giderler de personel gideri kapsamındadır. Kısmi çalışma hâlinde, personelin Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ayırdığı zamanın toplam çalışma zamanına oranı dikkate alınmak suretiyle bulunan ücret tutarları, Ar-Ge ve yenilik harcaması olarak dikkate alınır.

Genel Giderler: Münhasıran Ar-Ge merkezlerinin kira, elektrik, su, gaz, bakım-onarım, haberleşme, nakliye giderleri ile bu merkezlerde kullanılan makine ve teçhizata ilişkin bakım ve onarım giderleri gibi bu merkezlerde yürütülen faaliyetin devamlılığını sağlamak için yapılan giderleri kapsar. Bu giderlerin, Ar-Ge ve yenilik harcaması olarak değerlendirilebilmesi için Ar-Ge merkezinde fiilen kullanıldığının tespit ve tevsik edilmesi gerekmektedir. Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ilişkin sigorta giderleri, kitap, dergi ve benzeri bilimsel yayınlara ait giderler de bu kapsamdadır. Ancak, büro ve kırtasiye gibi sarf malzemelerine ilişkin giderler bu kapsamda değerlendirilmemektedir.

Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler: Normal bakım ve onarım giderleri hariç olmak üzere, Ar-Ge ve yenilik faaliyetleriyle ilgili olarak işletme dışında yerli veya yabancı diğer kurum ve kuruluşlardan mesleki veya teknik destek alınması veya bunlara yaptırılan analizlerle ilgili olarak yapılan ödemelerle, bu mahiyetteki diğer ödemelerdir. Bu şekilde alınan hizmetlere ilişkin harcamalar, proje kapsamında gerçekleştirilen toplam harcama tutarının %50'sini geçmemesi gerekmektedir.

Vergi, Resim ve Harçlar: Doğrudan Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ilişkin olan ve GVK ile KVK'ya göre gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınabilen vergi, resim ve harçları kapsar. Doğrudan Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinin yürütüldüğü taşınmazlar için ödenen vergiler, Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde kullanılmak üzere ithal edilen mallarla ilgili gümrük vergileri ile benzeri vergi, resim ve harçlar bu kapsamdadır.

dahil olduğu belirtilmiştir. Dışarıdan alınan fayda ve hizmetlerden ne anlaşılması gerektiği ise Ar-Ge Yönetmeliği'nin 7'inci maddesinde açıklanmıştır. Buna göre;

“Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler: *Normal bakım ve onarım giderleri hariç olmak üzere, Ar-Ge ve yenilik faaliyetleriyle ilgili olarak işletme dışında yerli veya yabancı diğer kurum ve kuruluşlardan mesleki veya teknik destek alınması veya bunlara yaptırılan analizlerle ilgili olarak yapılan ödemelerle, bu mahiyetteki diğer ödemelerdir. Bu şekilde alınan hizmetlere ilişkin harcamalar, proje kapsamında gerçekleştirilen toplam harcama tutarının %50'sini geçmemesi gerekmektedir.”*

GVK ve KVK kapsamındaki Ar-Ge indirimi uygulamasında dışarıdan alınan fayda ve hizmetler açısından bir sınırlama bulunmamaktaydı. Buna rağmen Ar-Ge Kanunu kapsamındaki Ar-Ge indirimi uygulamasında ise yönetmelik ile bu konuda % 50 oranında bir sınırlama getirilmiştir.

Ar-Ge indiriminin uygulaması açısından dışarıdan alınan hizmetlere, yönetmelik ile % 50 oranında bir sınırlama getirilmesi hem Ar-Ge faaliyetinin özüne aykırı bir mantık içermekte hem de kanun ile bağdaşmamaktadır.

Öncelikle Ar-Ge faaliyeti doğası gereği birçok alanla içli dışlı olan aşırı derecede teknik uzmanlık gerektiren bir faaliyettir. Yani yürütölen bir Ar-Ge faaliyeti kapsamında fizik, kimya, elektronik, mekanik, biyoloji gibi birçok alan ile ilgili teknik bilgiye ihtiyaç duyulması normaldir. Bu yüzden faaliyette bulunduğu sektörle ilgili Ar-Ge faaliyetinde bulunan firmaların her konuda bilgi sahibi ve uzmanlığının olmasını beklemek imkânsızdır. Firmaların Ar-Ge faaliyeti ile ilgili olarak başka kurum ve kuruluşlardan danışmanlık, mesleki-teknik destek alması veya bazı analiz ve testlerin yapılmasına ilişkin hizmet alması oldukça normaldir. Hatta büyük projelere ilişkin Ar-Ge faaliyetlerinde bu durum kaçınılmazdır. Bu nedenle Ar-Ge faaliyeti ile doğrudan ilişkili olduğu müddetçe dışarıdan alınan danışmanlık, analiz vb hizmetlerin Ar-Ge indirimi olarak dikkate alınmasında % 50 gibi bir sınırlama getirilmesi yapılan Ar-Ge faaliyetinin doğasına aykırıdır.

İkinci olarak Ar-Ge Kanunu'nda Ar-Ge faaliyetine ilişkin olarak yapılan harcamaların Ar-Ge indirimi tutarına dahil olduğu hüküm altına alınmış ancak hangi harcamaların Ar-Ge harcaması olarak değerlendirildiği veya değerlendirilmediği

belirlenmemiştir. Ar-Ge harcamalarının nelerden oluştuğu Ar-Ge Yönetmeliğinin md 7/1-d bendi ile belirlenmiştir. Yönetmelik ile yapılan belirleme ile dışarıdan alınan hizmetler açısından % 50'lik bir sınırlama getirilmiştir. İdari düzenleme ile getirilen sınırlama açık olarak firmaların yararlanabileceği Ar-Ge indirim tutarını ve dolayısıyla ödenmesi gereken vergi miktarını etkilemektedir. Kanunda dışarıdan alınan ve Ar-Ge faaliyeti ile ilgili olan harcamaların belirli bir miktar veya oran haricindekilerin Ar-Ge indirimi hesaplanırken Ar-Ge harcaması olarak değerlendirilmeyeceğine ilişkin bir belirleme yoktur.

İdare hukukunda yetkiler, anayasaya ve kanunlara dayalı olmak zorundadır, ayrıca dar yoruma tabi tutulur. Yani idareye verilmiş olan yetki haricinde idarenin genel kural olarak yetkisi bulunmamaktadır. Ar-Ge Kanunu'nda ise idareye sadece uygulama ve denetimine ilişkin usul ve esaslar belirleme konusunda yetki verilmiştir. Uygulama ve denetime ilişkin usul ve esasları belirlemesi gereken yönetmelik ile aslında usul ve esasları belirleme yetkisi aşarak dışarıdan alınan hizmetler konusunda sınırlama getirilmiştir. Yönetmelik ile getirilen bu sınırlama ile aslında doğrudan yararlanılacak olan teşvik miktarı bir diğer açıdan ise dolaylı yolla ödenecek olan vergi miktarı belirlenmiştir. Bu durum ise vergi hukukunun en temel ilkesi ve verginin dayanağı olan verginin yasallığı ilkesine aykırıdır. Böylesi bir sınırlama yapılması istendiğinde bunun ancak kanun düzeyinde yapılması yerinde ve doğru bir uygulama olacaktır.

Şuan geçerli olan Ar-Ge Yönetmeliği 10 Ağustos 2016 yılında yayımlanmış ve bu Yeni yönetmelik öncesinde ise 31 Temmuz 2008 yılında yayımlanmış olan Ar-Ge yönetmeliği geçerliydi. Eski yönetmeliğin geçerli olduğu 2008-2016 arası dönemde Ar-Ge ile ilgili olarak dışarıdan alınan hizmetlerin toplam Ar-Ge harcamasının ancak % 20'si kadar olabileceği düzenlenmiştir. Yeni yönetmelik ile 2016 sonrasında bu oran % 50 olarak uygulanması kararlaştırılmıştır. Konu ile ilgili yeniliğin bir olumlu bir de olumsuz yanı bulunmaktadır. Bu oranın % 20 yerine % 50 olarak belirlenmesi Ar-Ge faaliyetinde bulunan firmaların bu konuda yaşadıkları sıkıntıları giderme noktasında çok olumlu gelişme olmuştur. Ancak sınırlama kısmen yumuşatılarak sektörde bu konu ile ilgili yaşanan sıkıntılar büyük oranda çözümlenmiş olsa da yine de böylesi bir düzenlemenin kanun düzeyinde yapılması gerekmektedir.

3. Ar-Ge İndiriminde Destek Personeline Getirilen Sınırlama

Ar-Ge indirimi dikkate alınırken personel giderleri de Ar-Ge indirimi kapsamında değerlendirilmektedir. Çünkü yapılan Ar-Ge faaliyetine ilişkin personel giderleri de bir Ar-Ge harcaması niteliğindedir. Genel kural bu olmakla birlikte Ar-Ge Yönetmeliğinin 7/1-c bendi ile bu genel kurala bir sınırlama getirilmiştir¹⁹⁷. Yapılan düzenlemeyle Ar-Ge faaliyetine katılan destek personellerinden en fazla tam zamanlı Ar-Ge personeli sayısının % 10'una tekabül eden kısma ait olanlara ödenen ücretlerin Ar-Ge harcaması olarak değerlendirilmesi ve Ar-Ge indirimine konu olabilmesi kararlaştırılmıştır.

Ar-Ge indirimi dikkate alınırken, yönetmelik ile % 10'luk sınırlamanın Ar-Ge indiriminde dikkate alınacak olan destek personel giderleri içinde getirilmiş olması hukuka uygun değildir. Bu sınırlama ancak kanunla yapılması gerekmektedir. Nitekim Ar-Ge Kanunu'nda yer verilen diğer destek unsurları olan gelir vergisi stopajı teşviki ve sigorta primi işveren hissesi desteğinden yararlanacak olan destek personeline ilişkin % 10'luk sınırlama kanuni düzenleme ile yapılmıştır¹⁹⁸. Ar-Ge Kanunu 4'üncü maddesinin ikinci fıkrasında % 10'luk sınırlamanın sadece gelir vergisi stopajı teşviki ve sigorta primi işveren hissesine ilişkin bir sınırlama olduğu açıkça belirtilmiştir.

Kanun ile öngörülmemiş olmasına rağmen Ar-Ge indirimi açısından bu sınırlamanın bir idari işlem olan yönetmelik ile yapılmış olması açıkça kanuna hilafına yapılmış bir düzenlemedir. Çünkü kanun koyucu destek personeli açısından Ar-Ge indirimi konusunda bir sınırlama getirmek şeklinde bir iradesi olsaydı bunu tıpkı gelir vergisi stopajı ve sigorta primi işveren hissesindeki % 10'luk sınırlama gibi kanuni düzenleme ile yapardı. Buna rağmen %10'luk sınırlamanın olduğu Ar-Ge Kanunu 4/2 fıkrasında bu sınırlamanın Ar-Ge indirimi için de geçerli olduğuna yer verilmemiştir.

Teknoloji geliştirme bölgelerinde çalışan destek personelinin ücretleri gelir vergisinden istisnadır. TGBK'da gelir vergisi istisnasından yararlanabilecek olan destek

¹⁹⁷ Yönetmeliğin ilgili kısmı; “2) Tam zaman eşdeğer Ar-Ge veya tasarım personeli sayısının yüzde onunu aşmamak üzere, Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetlerine katılan ve bu faaliyetlerle doğrudan ilişkili destek personelinin gelir vergisi stopajı teşviki uygulaması kapsamında bulunan ücretleri ile bu mahiyetteki giderler de personel gideri kapsamındadır.”

¹⁹⁸ Ar-Ge Kanunu 4'üncü maddesinin 2'inci fıkrası aşağıdaki gibidir; “(2) Bu Kanunun 3 üncü maddesinde belirtilen gelir vergisi stopajı ve sigorta primi işveren hissesine ilişkin teşviklerden yararlanacak olan destek personelinin tam zaman eşdeğeri sayısı, toplam tam zamanlı Ar-Ge veya tasarım personeli sayısının yüzde onunu geçemez.”

personeli sayısı Ar-Ge personeli sayısının % 10'u ile sınırlandırılmış ve bu sınırlandırma da kanun ile yapılmıştır¹⁹⁹. Destek personeline ilişkin bu % 10'luk sınırlama, TGBK haricinde 6550 sayılı Araştırma Altyapılarının Desteklenmesi Hakkındaki Kanun'da da yer almaktadır; ancak bu kanunlarda yapılan bu % 10'luk belirlemeler kanun maddesiyle yapılmıştır²⁰⁰.

Yasama organının bu ve benzeri düzenlemelerde destek personeline bir sınırlama getirmek istediğinde bu hususu kanun ile düzenlemesi, olması gerekli olan bir durumdur. Olağandışı olan ise kanun koyucunun bu yönde açık bir belirlemesi olmamasına rağmen yapılan idari işlemle böylesi bir sınırlamaya gidilmesidir. İdari işlem olan yönetmelikte yapılan bir düzenleme ile destek personeli ücretlerinin bir kısmının Ar-Ge indirimi kapsamına alınıp bir kısmının hariç tutulması açıkça Ar-Ge indirim tutarını etkilemektedir. Ar-Ge indirim tutarı ise vergi matrahını, vergi matrahı da ödenecek olan vergiyi etkilemektedir. Sonuç olarak usul ve esasları belirlemesi gerekli olan bir idari işlem ile ödenmesi gereken vergi tutarı doğrudan doğruya etkilenmektedir. Bu husus ise verginin yasallığı ilkesine aykırıdır.

Yukarıda yer verilen TGBK, Ar-Ge ve 6550 sayılı Kanunda yer alan % 10 sınırlamaları düzenleyen kanuni düzenlemenin gerekçesi ve amacı göz önüne alındığında Ar-Ge indirimi uygulamasında böylesi bir sınırlandırmanın yapılması mantiken gerekli ve yerinde bir sınırlama gibi gözükebilir. Ancak kanun çalışmalarında bu konuda bırakılan boşluğun idari düzenleme ile telafi edilmeye çalışılması şekilsel açıdan hukuka aykırı bir sonucun ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bu nedenle yönetmelik düzeyinde yapılan bu düzenlemenin kanun düzeyinde yapılması sağlanarak bu aykırılığın sona erdirilmesi gerekmektedir.

4. Ek Ar-Ge İndirimi

Ar-Ge Kanunu ile mükelleflere daha önce uygulamada olmayan Ek Ar-Ge indiriminden yararlanma hakkı tanınmıştır. Ek Ar-Ge indirimi, mükelleflerin Ar-Ge'ye yönelik var olan harcamalarını arttırmalarını teşvik eden bir uygulamadır. Ek Ar-Ge

¹⁹⁹ TGBK Geçici 2'inci maddesinin 3'üncü fıkrası aşağıdaki gibidir; "...Gelir vergisi stopajı ve sigorta primi işveren hissesine ilişkin teşviklerden yararlanacak olan destek personeli sayısı, AR-GE ve tasarım personeli sayısının yüzde onunu aşamaz..."

²⁰⁰ Bknz. 6550 sayılı Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair Kanun Geçici md. 1/1-b. 4691

indirimi uygulaması, Ar-Ge Kanununda önemli değişiklikler yapan 6676 sayılı Kanun ile 01.03.2016 öncesi ve sonrasında olmak üzere iki farklı şekilde uygulanır hale gelmiştir²⁰¹.

Söz konusu 6676 sayılı Kanunun²⁰² yürürlüğe girdiği 01.03.2016'dan önceki dönemlerde Ek Ar-Ge indiriminden belli sayıda Ar-Ge personeli istihdamına bağlanmıştır. Buna göre en az 500 Ar-Ge personeli çalışanı olan Ar-Ge merkezlerine sahip olan işletmeler bu imkândan faydalanabilmekteydiler. Bu sayıda çalışanı olan işletmeler birbirini takip eden iki dönemde meydana gelen Ar-Ge harcamasındaki artışın %50'sini ilave indirim olarak dikkate alabilmekteydi. İşletmenin Ar-Ge personelinin tamamının aynı Ar-Ge merkezinde çalışması şartı aranmamaktadır. Bir işletmenin farklı yerlerde kurulmuş birden fazla sayıda Ar-Ge merkezi olması durumunda, Ek Ar-Ge indirimi uygulaması açısından bu merkezlerde bulunan personelin toplam sayısının dikkate alınabilmesi mümkündür²⁰³.

Örneğin; Ar-Ge Kanunu kapsamında ilk defa 2014 yılında Ar-Ge faaliyetinde bulunmaya başlamış ve Ar-Ge merkez(ler)inde 600 adet Ar-Ge personeli çalıştıran iki farklı mükellef 2014 ve 2015 hesap döneminde Ar-Ge harcaması yapmış olsun.

Tablo 4: Ek Ar-Ge indirimi hesaplaması (A Mükellefi için)

A Mükellefi				
Yıllar	Ar-Ge Harcaması (At)	Ar-Ge İndirimi (Bt=%100*At)	Ek Ar-Ge İndirimi (Ct=At-At-1)/2	Toplam İndirim (Dt=Bt+Ct)
2014	700.000	700.000	0	700.000
2015	300.000	300.000	0	300.000
Toplam	1.000.000	1.000.000	0	1.000.000

A mükellefi ilgili yıllarda yapılan harcama tutarı kadar indiriminden faydalanabilir iken 2014 yılında, bir önceki yıl olan 2013 yılına ait bir Ar-Ge harcaması olmadığı için Ek Ar-Ge indiriminden faydalanamaz. Son yıl olan 2015 yılında yaptığı Ar-

²⁰¹ 6676 sayılı Kanun 26.02.2016 tarihinde yayınlanmış olup, “Yürürlük” başlıklı 32’inci maddesinde bu kanunun yayımı takip eden aybaşından itibaren yürürlüğe gireceği hüküm altına alınmıştır.

²⁰² 26.02.2016 tarih ve 29636 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 6676 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkındaki Kanun ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.

²⁰³ Ar-Ge Yönetmeliği md.8/2.

Ge harcaması ise, bir önceki yıl olan 2014 yılına ait Ar-Ge harcaması tutarından daha düşük olduğu için 2015 yılında da Ek Ar-Ge İndiriminden faydalanamaz.

Tablo 5: Ek Ar-Ge indirimi hesaplaması (B Mükellefi için)

B Mükellefi				
Yıllar	Ar-Ge Harcaması (At)	A-Ge İndirimi (Bt=%100*At)	Ek Ar-Ge İndirimi (Ct=At-At-1)/2	Toplam İndirim (Dt=Bt+Ct)
2014	300.000	300.000	0	300.000
2015	700.000	700.000	200.000	900.000
Toplam	1.000.000	1.000.000	0	1.200.000

B mükellefi ise yine A mükellefi gibi ilk defa 2014 yılında Ar-Ge faaliyetinde bulunmaya başlamış ve iki yılın toplamında A ile aynı miktarda harcama gerçekleştirmiştir. Buna rağmen 2015 yılında yapmış olduğu harcama tutarı bir önceki yıla ait harcama tutarından fazla olduğu için 2015 yılında Ek Ar-Ge İndiriminden faydalanma hakkı bulunmaktadır. Faydalanabileceği Ek Ar-Ge tutarı ise bir önceki yılda yapılan harcama tutarına göre gerçekleşen artışın yarısı $([700.000-300.000]*50/100)$ olan 200.000 TL kadardır.

Ar-Ge Kanunu'nda çeşitli değişiklikler yapan 6676 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesinden sonra Ek Ar-Ge indirimi uygulaması farklı bir hal almıştır. Yeni uygulama ile Cumhurbaşkanına, Ek Ar-Ge indiriminde kanuni sınırlar içerisinde kalmak şartıyla belirlenen kriterlere göre oranları farklılaştırmaya ilişkin olarak yetki verilmiştir²⁰⁴. Yeni düzenleme ile Ek Ar-Ge indirimi oranında bir farklılık yapılmamış olup, oran yine % 50 olarak korunmuştur; ancak indirimden yararlanacak olan Ar-Ge merkezlerini belirleme konusunda Cumhurbaşkanına yetki verilmiştir. Yapılan bu yeni düzenleme ile Cumhurbaşkanınca belirlenecek olan kriterlere haiz Ar-Ge merkezlerine ilave destek sağlanmasının önü açılmıştır²⁰⁵. Ek Ar-Ge İndirimine ilişkin olarak Cumhurbaşkanına verilen düzenleme yetkisi ile Cumhurbaşkanının;

²⁰⁴ Ar-Ge Kanunu md.3/1.

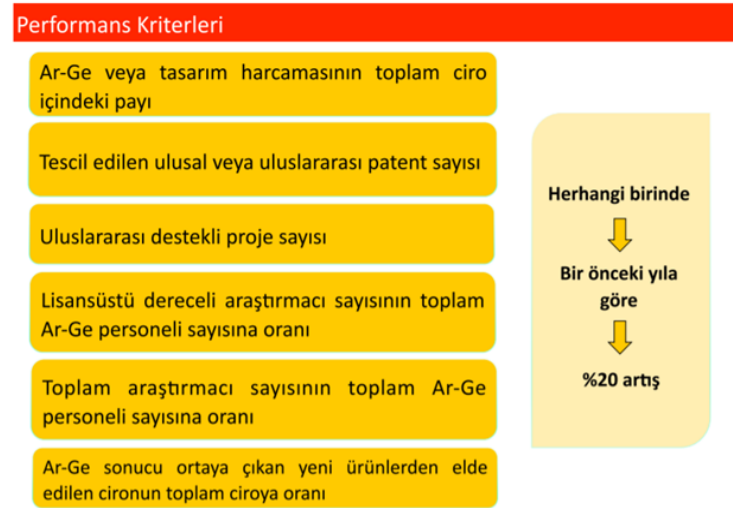
²⁰⁵ 6676 sayılı Kanun'un 28'inci maddesinin gerekçesi. <http://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem26/yil01/ss97.pdf>. Erişim tarihi: 20 Ocak 2020.

1. Ülkenin ekonomik durumuna, mükelleflerin ihtiyaçlarına veya belirlenen Ar-Ge politikalarına ilişkin hedeflere ulaşma seviyesini göz önüne alıp belirlenen alanlarda yasal düzenleme yapılması beklenmeden daha hızlı karar alabilme ve
2. Ülkenin ihtiyaçlarını daha kısa sürede karşılayabilme adına gerekli değişiklikleri vakit kaybetmeden bir an önce yapabilme

imkanı sağlanmıştır.

İdarenin başı olan Cumhurbaşkanına (698 sayılı KHK öncesinde Bakanlar Kurulu) verilen yetki sonrasında ise yayımlanan “2016/9092 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı” ile yeni Ek Ar-Ge indirimi uygulamasının içeriğini belirlenmiştir²⁰⁶.

Grafik 5: Ek Ar-Ge İndirimi Performans Kriterleri



Yayımlanan kararname ile yukarıdaki performans kriterlerinden herhangi birisinde bir önceki yıla göre belirli oranın (%20 en az) üzerinde artış sağlayan işletmelerin Ek Ar-Ge indiriminden faydalanmasa izin verilmiştir. Belirlenen kriterleri sağlayan işletmelerin Ar-Ge harcamalarında bir önceki yıla göre meydana gelen artış tutarının %50'sini, kazancın tespitinde ayrıca indirim olarak dikkate alabilmeleri mümkün olmuştur.

²⁰⁶ Kanunun ilk halinde Bakanlar Kuruluna verilen düzenlemeye yetkisi, Hükümet sisteminde meydana gelen değişiklik sonrasında Bakanlar Kurulunun kaldırılmasına müteakiben yayımlanan 2/7/2018 tarihli ve 698 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 63'üncü maddesi ile Cumhurbaşkanına verilmiştir.

Değişiklik öncesindeki ve sonrasındaki Ek Ar-Ge indirimini uygulamasının her ikisinde de içinde bulunulan yılda yapılan Ar-Ge ve yenilik harcamaların bir önceki yıla göre artış tutarının yarısının indirim olarak dikkate alınabilme imkânı bulunmaktadır. Bu yönü ile yeni düzenleme ile Ek Ar-Ge indirim oranında bir farklılık yapılmamış oran yine %50 olarak korunmuş ancak bu imkândan yararlanacaklar açısından bir farklılık bulunmaktadır.

Değişiklik öncesinde Ek Ar-Ge indiriminden 500 ve üzerinde Ar-Ge personeli çalıştıran Ar-Ge merkezlerine sahip olan işletmeler faydalanabilir iken değişiklik sonrasında ise yukarıda belirtilen 6 adet kriterden birisinde dahi bir önceki yıla göre %20 artış sağlayan işletmeler faydalanabilmektedir. Getirilen değişiklik ile belirlenen 6 adet kriterden herhangi birinde belirlenen oranda artış olması halinde o yılki Ar-Ge harcamalarında meydana gelen artışın yarısı Ek indirim konusu yapılmaktadır²⁰⁷.

5. Siparişe Dayalı Ar-Ge İndirimi Uygulaması

Siparişe dayalı Ar-Ge faaliyeti uygulaması, İrlanda başta olmak üzere birçok ülkede çok öncelerden beri uygulanmakta olan bir yöntemdir. Bu yöntem sayesinde işletmeler kendileri için Ar-Ge faaliyetinde bulunması amacıyla başka bir işletme ile sözleşme imzalamaktadır. Kendi adına bu Ar-Ge faaliyetini başka işletmeler yerine getirmektedir.

Siparişe dayalı Ar-Ge indirim imkanı ülkemizde 2016 yılından bu yana uygulanmakta olan yeni bir düzenlemedir. Ar-Ge reform paketi olarak da bilinen 6676 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesi sonrasında siparişe dayalı olarak gerçekleştirilen Ar-Ge faaliyetlerinin de çeşitli teşviklerden faydalanmasını sağlamıştır. Belirli bir sözleşmeye istinaden Ar-Ge merkezlerinde yürütülen Ar-Ge faaliyetlerine ilişkin Ar-Ge indirim uygulaması 01.03.2016 tarihinden sonra verilen siparişler için de geçerlidir²⁰⁸. Bu tarihten önce siparişe dayalı bile olsa Ar-Ge merkezlerinde yürütülen Ar-Ge faaliyetleri dolayısıyla yapılan harcamaların indiriminden faydalanabilmesi mümkün değildir.

²⁰⁷ Tekin, Selçuk, "Artırımlı AR-GE İndirimi Uygulaması", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 352, Ocak 2018, s.54.

²⁰⁸ Ar-Ge Yönetmeliği md. 14/3.

Sipariş esasına göre yürütülen Ar-Ge faaliyetlerinde yapılan harcamanın kim tarafından beyannamede indirim olarak dikkate alacağı ve harcamanın ne kadarlık kısmının dikkate alınacağı önemli bir husustur. Sipariş esasına göre yürütülen Ar-Ge faaliyetlerinde yapılan harcamanın %50 si siparişi veren tarafından, diğer % 50 si ise faaliyeti yürüten Ar-Ge merkezi sahibi işletme tarafından indirim olarak dikkate alınabilmesi mümkündür²⁰⁹. Ar-Ge merkezi sahibi olan işletmeler ile siparişi veren işletmelerin faydalanabileceği %50 - %50 oranı kanuni oranlardır. Cumhurbaşkanının bu iki orandan istediğini 2 katına kadar artırmaya ilişkin yetkisi bulunmaktadır²¹⁰.

Sipariş veren tarafın bu indirim imkânından faydalanabilmesi için öncelikli olarak mükellefiyetinin (gelir veya kurumlar vergisi) olması gerekmektedir. Siparişi veren tarafın mükellefiyetinin bulunmaması veya bir şekilde indirim hakkının var olmaması durumunda indirim tutarının %100'ünü Ar-Ge merkezi sahibi işletme kullanabilmektedir²¹¹.

Türkiye'de 2019 yılında faaliyette bulunan girişimcilerin % 99,8'ini KOBİ niteliğindeki şirketlerden oluştuğu düşünüldüğünde siparişe dayalı Ar-Ge indirimine ilişkin düzenleme oldukça yerindedir. Çünkü siparişe dayalı Ar-Ge indirimi sayesinde küçük ölçekli firmalar Ar-Ge merkezine sahip olmasalar da istediği konu ile ilgili olarak Ar-Ge merkezlerinde kendi adlarına Ar-Ge yaptırabilme imkânına kavuşmuşlardır. Bu düzenleme sayesinde sınırlı sermayeye sahip olan işletmelerin Ar-Ge merkezi kurabilmesi için gerekli olan yüksek yatırım ve personel maliyetine katlanmadan Ar-Ge faaliyetine bütçe ayırabilmeleri artık mümkün hale gelmiştir. Bu durum ise Ar-Ge faaliyetinin tabana yayılmasını sağlayacak ve ülkemizin Ar-Ge potansiyeline ivme kazandıracaktır.

Siparişe dayalı Ar-Ge indirimi olarak dikkate alınacak oranlar, siparişi veren ve Ar-Ge merkezi açısından % 50-% 50 olarak belirlenmiştir. Bu oranlar kanuni oranlar olup Cumhurbaşkanının bu oranları değiştirme yetkisi olmasına rağmen herhangi bir düzenleme yapılmamış ve bu konuda yasal oranlar olan %50-%50 oranları uygulanmaktadır.

²⁰⁹ Ar-Ge Kanunu md. 3/9.

²¹⁰ Ar-Ge Kanunu md. 3/9.

²¹¹ Ar-Ge Yönetmeliği md.14/4.

Siparişe dayalı Ar-Ge indiriminde iki paydaş bulunmaktadır. Bunlar; siparişi veren taraf ile Ar-Ge faaliyetini yürüten taraf olan Ar-Ge merkezidir. Ar-Ge faaliyetini tetikleyen yani başlatan paydaş burada siparişi veren taraftır. Bu nedenle siparişi veren taraf aslında talep eden taraftır yani Ar-Ge faaliyetinin tabana yayılmasını sağlayacak ve ülkemizin Ar-Ge potansiyeline ivme kazandıracak olan taraftır. Bu nedenle aslında siparişi veren tarafın yararlanacağı Ar-Ge indirim oranının en azından % 75 (KOBİ'ler için %100) gibi daha yüksek belirlenmesi daha isabetli bir düzenleme olacaktır. Ayrıca, Ar-Ge merkezinin yararlanacağı oranının da düşürülmeden en az % 50 olarak kalması önemlidir. Söz konusu değişikliklerin ise çıkarılacak olan bir Cumhurbaşkanlığı Kararı ile bir an önce belirlenmesi kalkınma planlarında belirlenen hedeflere ulaşma açısından ülkemize zaman kazandıracaktır.

6. Ar-Ge Harcamalarının Muhasebeleştirilmesi

Bir Ar-Ge ve yenilik projesinin devamı süresince bir gayrimaddi hakka yönelik olsun veya olmasın yapılan Ar-Ge harcamalarının öncelikle aktifleştirilmesi gerekmektedir²¹². Bu nedenle, yıl içinde harcamalar yapıldıkça öncelikle “263 Araştırma Geliştirme Giderleri” hesabının borcuna kaydedilerek aktifleştirilecektir. Projenin tamamlanıp bir duran varlığa (maddi ve/veya maddi olmayan bir duran varlığa) dönüşmesi durumunda, bu hesapta birikmiş olan tutarlar duran varlık hesabının borcuna aktararak aktifleştirilir. Maddi veya maddi olmayan duran varlık olarak aktifleştirilen iktisadi kıymetin faydalı ömrüne göre VUK hükümleri çerçevesinde; “268/269.Birikmiş Amortismanlar” hesabının alacağına ve “750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı” borcuna kaydedilerek amortisman ayırma işlemi yapılacaktır. Dönem sonunda ise, 750 nolu hesapta bulunan amortisman tutarları “751 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Yansıtma” hesabı aracılığı ile “630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri” hesabına aktararak dönem gideri olarak dikkate alınacaktır²¹³.

Mali idarenin görüşüne göre yapılan bir Ar-Ge harcamasının yapıldığı zaman mutlaka aktifleştirilmesi, proje tamamlandığında da faydalı ömür dikkate alınarak itfa edilmesi gerekmektedir. Herhangi bir nedenle projenin başarısızlıkla sonuçlanması, projenin tamamlanması imkansız hale gelmesi nedeniyle herhangi bir iktisadi kıymetin

²¹² Ar-Ge Kanunu md.3.

²¹³ Ar-Ge Yönetmeliği md.8/7.

oluşmaması hallerinde, daha önceden aktifleştirilmiş olan tutarların doğrudan gider olarak dikkate alınması gerekmektedir²¹⁴. İdarenin Ar-Ge harcamalarının doğrudan gider yazılmaması şeklindeki yorumu kanunun ruhu ve amacı ile bağdaşmayan dar bir yorumdur.

Danıştay'ın ise idarenin bu görüşünün aksi yönünde görüşleri bulunmaktadır. Bu konuda Danıştay 3. Dairesinin 23.12.2015 tarihli, 2014/1471 E. ve 2015/10053 K. sayılı kararında; “...davacının 5746 sayılı Kanun kapsamında gerçekleştirdiği 60 Araba Saat, K85 ve Su Bazlı Boya isimli projeler nedeniyle **katlandığı giderlerini aktifleştirerek amortisman yoluyla itfa etmek yerine 2007 yılı kazancından doğrudan indirdiği**, söz konusu **projelerin 2007 yılında tamamlandığı ve sonucunda herhangi bir iktisadi kıymetin veya patent, lisans gibi gayri maddi bir hakkın ortaya çıkmadığı** anlaşılmıştır. Bu durumda 2007 yılında tamamlanarak herhangi bir iktisadi kıymetin veya gayri maddi hakkın oluşmadığı 60 Araba Saat, K85 ve Su Bazlı Boya **projeleri nedeniyle katlanılan giderler doğrudan gider yazılabileceğinden**, hukuka uygunluk bulunmayan tarhiyata karşı açılan davanın reddi yolundaki vergi mahkemesi kararının bozulması gerekmiştir.” şeklinde kararı bulunmaktadır²¹⁵. Yargı organları, proje aynı yıl içinde başarısızlıkla sonuçlanması durumunda ilgili yılda Ar-Ge harcamalarının doğrudan gider yazılmış olmasını hukuka uygun bulmaktadır.

7. Ar-Ge İndirim Tutarının Bir Kısımının Belirli Yerlere Sermaye Olarak Aktarılması Şartı

Ar-Ge indiriminden faydalanmak isteyen kurumlar vergisi mükelleflerinin 2022 yılı ve sonrasında yapmış oldukları Ar-Ge harcamalarını indirimine konu edebilmesi için Ar-Ge Kanunu 3/14 fıkrasında yer alan ek şartları da sağlanması gerekmektedir. Bu ek şartlar, 1 Ocak 2022 tarihinden sonra kurumlar vergisi beyannamesinde indirim olarak dikkate alınacak olan Ar-Ge indirimi için geçerli olmak üzere Kanuna eklenmiştir²¹⁶.

²¹⁴ Ar-Ge Yönetmeliği md.8/7.

²¹⁵ Benzer şekilde Danıştay 4. Daire 9.2.2006 tarih, 2005/1121 E. ve 2006/118 K. sayılı kararında da; ilaçlara ilişkin olarak yurt dışındaki laboratuarlara yaptırılan **biyoesdeğerlik analizlerine ait giderlerin Ar-Ge kapsamında** tanımlanacak bir klinik ve laboratuvar çalışması olduğu, bu çalışmaların patent, ruhsat, lisans, ihtira, telif, marka, unvan v.s gibi gayrimaddi hak olmadığı, süreklilik arz etmediği, geçici olduğu, tek başına bir hak ve netice doğurmadığı bu nedenle de yapılan bu Ar-Ge harcamasının **aktifleştirilmeden doğrudan gider kaydedilmesinde hukuka aykırılık bulunmadığına** karar vermiştir.

²¹⁶ 03.02.2021 tarih ve 31384 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 7263 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 19’uncu maddesi ile Ar-Ge Kanunu’nun 3’üncü maddesine 14’üncü fıkra olarak eklenmiştir.

Yeni getirilen bu düzenlemeye göre; 1 Ocak 2022 itibaren Ar-Ge indirimi tutarı, 1 milyon TL ve üzerinde olan işletmeler söz konusu indirim tutarının % 2'sini bilançolarında pasifte bir hesaba almaları gerekmektedir. Pasifte bir hesaba alınması gerekli olan bu tutar açısından ise bir üst sınır bulunmaktadır. Buna göre pasife alınacak olan tutar en fazla 20 milyon TL'dir. Buna göre pasife alınacak olan tutar en fazla 20 milyon TL'dir.

Kurumlar vergisi beyannamesinde yer verilen Ar-Ge indiriminin %2'si kadar olan tutar, pasifte bir hesaba alındığı yılın sonunda kadar belirli yatırımlara aktarılması gerekmektedir. Ar-Ge indirimi üzerinden hesaplanan bu tutarın, kuluçka merkezlerindeki faaliyette bulunan girişimlere, yatırım ortaklıklarına sermaye olarak konması veya girişim sermayesi yatırım fonlarının satın alınmasında kullanılması gerekmektedir. Beynamede gösterilen Ar-Ge indirimi üzerinden hesaplanan bu tutarın yılsonuna kadar belirlenen fonların satın alınmasında kullanılmaması veya ilgili yerlere sermaye olarak aktarılmaması durumunda yapılan Ar-Ge harcamasının % 20'sinin Ar-Ge indirimi olarak dikkate alınması mümkün değildir. Bu durumda beynamede daha önceden %100 oranında indirim olarak dikkate alınan tutarın sadece % 80'i indirim olarak kabul edilmekte ve geri kalan %20'lik tutar indirim olarak kabul edilmemektedir. Bu durumda daha önceden indirim olarak dikkate alınan %20 orandaki tutar nedeniyle ödenmeyen verginin de cezasız olarak ödenmesi gerekmektedir²¹⁷

Ar-Ge indiriminden % 100 oranında faydalanabilmek için belirli yerlere sermaye koyma şartı sadece kurumlar vergisi mükellefleri için söz konusudur. Gelir vergisi mükelleflerinin böyle bir zorunluluğu bulunmamaktadır.

Ar-Ge indirimi uygulamasında oran ve tutarları değiştirme konusunda idareye geniş yetkiler verilmiştir. Buna Ar-Ge indirimi uygulamasında beynamede indirim olarak gösterilen tutarın bir kısmının belirli yerlere aktarılması şartı ile ilgili olarak kanunda yer alan oranları (%2-%20) ve tutarları (1 milyon-20 milyon) birbirinden bağımsız olarak sifıra kadar indirmeye ve beş katına kadar arttırmaya ilişkin olarak Cumhurbaşkanının yetkisi bulunmaktadır²¹⁸.

²¹⁷ Ar-Ge Kanunu md13/14.

²¹⁸ Ar-Ge Kanunu md. /14.

8. Ar-Ge İndirim Oranının İşletme Ölçeği Fark Etmeksizin Bütün Girişimciler İçin Aynı Oranda Uygulanması Sorunu

Ar-Ge Kanununda yer alan düzenleme ile yapılan Ar-Ge harcamasının %100 u kadar bir tutar vergi matrahının hesaplanması aşamasında matrahtan indirilebilmesine imkan sağlanmıştır. Bu oran kanunun ilk halinden bu yana sabit olup değişmemiştir. Mükellefler yaptıkları harcamanın %100 kadar bir tutarı da böylelikle matrahtan indirebilmektedirler. Dünyadaki ülkelerin çoğunda %100'den daha yüksek oranda bu Ar-Ge indirimi mevcuttur²¹⁹.

İstanbul Sanayi Odasının Ar-Ge faaliyetinde bulunan firmalar ile ilgili düzenlediği rapora göre; 2016 yılında Ar-Ge faaliyetinde bulunan İSO 500 Büyük Sanayi Kuruluşu içindeki firmaların sayısı 239'dur. Yani yaklaşık her iki büyük firmadan birisi Ar-Ge faaliyetinde bulunmaktadır. Ar-Ge faaliyetinde bulunan 239 firmanın Ar-Ge harcaması miktarı 2,8 milyar TL olmuştur. Bu firmalardan en büyük ilk 50 firma içindeki 35 firmanın Ar-Ge harcamaları toplamı ise 1,35 milyar TL olarak gerçeklemiştir. Buna göre 35 firmanın toplam Ar-Ge harcamalarının % 48'ini gerçekleştirdikleri görülmektedir²²⁰.

Her yıl yapılan Türkiye'nin Ar-Ge harcaması en yüksek 250 şirketi araştırmasına göre; 2019 yılında Türkiye'nin en fazla Ar-Ge harcamasını yapan ilk üç firması TAI, Aselsan ve Roketsan olarak gerçekleşmiştir. İlk onda yer alan diğer firmalar ise Turkcell, Havelsan, Ford, Vestel, Tofaş, Tusaş ve Mercedes olmuştur. TAI ve Aselsan'ın gerçekleştirdiği Ar-Ge harcaması 5,98 milyar TL kadar olmuştur.

Yine aynı araştırmaya göre en fazla Ar-Ge faaliyetinde bulunan 500 firmanın 2019 yılında 15,55 milyar TL Ar-Ge harcaması yaptığı anlaşılmıştır²²¹. Türkiye'nin 2019 yılındaki Ar-Ge harcaması miktarı 45,95 milyar TL olup bunun %29,2'si (13,41 milyar TL) yükseköğretim kurumları, % 64,2'si (29,49 milyar TL) özel sektör şirketleri tarafından gerçekleştirilmiştir²²². TAI ve Aselsan'ın gerçekleştirdiği Ar-Ge harcaması tek

²¹⁹ Ar-Ge indirimi, İngiltere'de büyük firmalar için % 130, KOBİ'ler için % 230 oranında uygulanmaktadır

²²⁰ İstanbul Sanayi Odası (İSO), **Sanayi Şirketlerinde Ar-Ge Faaliyetleri ve Performansa Etkileri**

Tematik Raporlar-III, Temmuz 2018, s.15.

http://www.iso500.org.tr/Sites/1/upload/files/Sanayi_Sirketlerinde_AR-GE_Faaliyetleri_ve_Performansa_Etkileri-1203.pdf Erişim Tarihi: 11 Mart 2021

²²¹ Turkishtime, **Ar-Ge Raporu 250**, Ekim 2020, s. 28.

<https://www.turkishtimedergi.com/arge250/pdf/arge-250-2019.pdf> Erişim Tarihi: 11 Mart 2021.

²²² TÜİK, **Araştırma-Geliştirme Faaliyetleri Araştırması 2019**, Sayı: 33676 Tarih 23 Ekim 2020

başına, bütün ülkedeki şirketlerin gerçekleştirdiği harcamanın %20'sine (5,98/29,49) denk gelmektedir. 500 Firmanın gerçekleştirdiği Ar-Ge harcaması bütün ülkedeki şirketlerin gerçekleştirdiği harcamanın % 52'sine (15,55/29,49) denk gelmektedir. Bütün bu hususlar göz önüne alındığında Türkiye'de yapılan Ar-Ge harcamalarının neredeyse tamamına yakını kamu tarafından kurulmuş şirketler (Aselsan, TAI, Tusaş ve Havelsan gibi) ve büyük ölçekli diğer şirketler (Turkcell, Ford, Vestel, Tofaş, Koç ve Mercedes gibi) tarafından yapıldığı anlaşılmaktadır.

Türkiye'de 2019 yılında faaliyette bulunan girişimcilerin % 99,8'ini KOBİ niteliğindeki şirketler oluşturmakta ve KOBİ'lerde toplam istihdamın % 72,4'ünü oluşturmaktadır²²³. KOBİ'lerin sayısı ve buralarda istihdam edilen insan sayısı bu kadar çok olmasına rağmen Ar-Ge faaliyetinin neredeyse tamamına yakının büyük ölçekli şirketler tarafından yapılması dikkat çekicidir. Aslında ülkemizde Ar-Ge faaliyetinin toplam istihdamın %72,4'ünü karşılayan KOBİ'lerce yeterince yapılmıyor olması bize Ar-Ge faaliyetinin tabana yayılmadığı göstermektedir. Ar-Ge faaliyetinin tabana yayılmamasının birçok mali nedeni bulunmaktadır. Bununla birlikte Ar-Ge'ye yönelik teşvikler planlanırken KOBİ'lerin durumu da göz önüne alınıp KOBİ'lerin de Ar-Ge faaliyetine daha fazla katılmasını sağlayacak ayrıcalıklı düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.

Ar-Ge faaliyetini artırmaya yönelik olarak sağlanan teşvik unsurlarını düzenleyen önemli kanunlardan birisi de 5746 sayılı Ar-Ge Kanunudur. Ar-Ge Kanunu kapsamında sağlanan Ar-Ge indirimi, firmaların en fazla tutarda yararlandıkları vergi teşvik unsurlarının başında gelmektedir.

Gelir İdaresi Başkanlığının en son yayımladığı 2013 yılına ait kurumlar vergisi beyanname bilgilerine göre; Ar-Ge Kanunu kapsamında Ar-Ge indirim tutarı 1,3 milyar olarak gerçekleşmiştir. KVK'ya göre Ar-Ge indirimi tutarı 100 milyon ve TGBK kazanç istisnası ise 850 milyon olarak gerçekleşmiştir²²⁴. Yine Maliye Bakanlığı tarafından en son yayımlanan 2018 yılı Vergi Harcama Raporu bilgilerine göre; Ar-Ge Kanunu kapsamında Ar-Ge indirim tutarı 1,42 milyar, gelir vergisi stopaj teşvik tutarı 756 milyon TL olarak gerçekleşmiştir. TGBK kazanç istisnası ise 537 milyon olarak

²²³ <https://tuikweb.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=37548> Erişim tarihi: 10 Ocak 2021.

²²⁴ https://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/TGBO/2013/2013_Gelir_Bey_Ozeti.htm Erişim Tarihi: 10 Ocak 2021.

gerçekleşmiştir²²⁵. Bu bizlere en fazla yararlanan vergi teşvik unsurunun Ar-Ge indirimi olduğunu göstermektedir.

Tablo 6: Mükelleflerin Faydalandığı Vergi Teşviklerinin Miktarı²²⁶

Vergi Teşvik Düzenlemeleri	2016	2017	2018
GVK Md 89/9 (Ar-Ge indirimi)	1.585	Yürürlükten Kaldırılmıştır	
KVK Md. 10/1 (Ar-Ge indirimi)	17.100	Yürürlükten Kaldırılmıştır	
KVK Md. 5/B (Sinai Mülkiyet Hakları İstisnası)	19.310	57.141	68.802
Ar-Ge Kanunu md 3/1 (Ar-Ge indirimi)	775.860	1.184.885	1.426.696
Ar-Ge Kanunu md 3/A (Ar-Ge indirimi)	Vergi harcaması Oluşmamıştır		
Ar-Ge Kanunu (Gelir Vergisi Stopaj Desteği) GVK Geçici 75	451.333	628.000	756.162
Ar-Ge Kanunu md 3/5 (Tekno Girişim Semaye Desteği)	Vergi harcaması Oluşmamıştır		
4691 sayılı TGBK Md Geçici 2/3 (Gelir Vergisi İstisnası)	382.994	528.534	636.397
4691 sayılı TGBK Md Geçici 2/1 (Kazanç İstisnası)	321.857	446.657	537.810
4691 sayılı TGBK Md (Tekonokent Sermaye Desteği)	Vergi harcaması Oluşmamıştır		
TGBK KDV İstisnası (KDVK Geçici md 20)	48.474	59.079	71.136

Ar-Ge indirim oranı 2008 öncesinde % 40 olarak uygulanırken, 2008 yılından bu yana bu oran % 100 olarak uygulanmaktadır. 2008 yılından bu yana bu oran değişmemiştir. Bazı ülkelerde Ar-Ge indirimi oranı % 100'den daha fazla bir oranda belirlenmekte ve süper indirim olarak adlandırılmaktadır. Örneğin; Ar-Ge indirimi, İngiltere'de büyük firmalar için % 130, KOBİ'ler için % 230 oranında uygulanmaktadır.

Ülkemizde Ar-Ge faaliyetinin daha da artırılması amacıyla işletme ölçeği de dikkate alınarak Ar-Ge indirim oranının KOBİ'ler için daha yüksek oranda (% 150 gibi) belirlenmesi önemli bir değişiklik olacaktır. KOBİ'lerin lehine yapılacak oran değişikliği dışında ilgili dönemde Ar-Ge faaliyetinde bulunan bir KOBİ'nin zarar beyan etmesi durumunda Ar-Ge faaliyeti için yapmış olduğu harcamanın belirli bir oranını (% 50 gibi) nakden iade alabilme imkanı sağlanması yerinde bir düzenleme olacaktır.

Dünya uygulamalarına bakıldığında birçok ülke Ar-Ge ye ilişkin sağlanan hibe, vergi kredisi ve Ar-Ge indirimi gibi teşviklerde genel olarak KOBİ'lere daha ayrıcalıklı davranarak bu işletmeleri destekledikleri görülmektedir²²⁷.

²²⁵ https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/Vergi-Harcamalar_-Raporu-2018.pdf Erişim Tarihi: 10 Ocak 2021.

²²⁶ Tablo, GİB tarafından yayımlanan 2016, 2017 ve 2018 yılı Vergi Harcama Raporunda yer alan bilgiler göz önüne alınarak hazırlanmıştır. Bakınız ayrıntılı bilgi için: <https://www.hmb.gov.tr/gelir-duzenlemeleri-genel-mudurlugu-vergi-harcama-raporlari> Erişim Tarihi: 13 Eylül 2021.

Dolayısıyla da ülkemizdeki KOBİ'ler içinde Ar-Ge indirim oranı açısından yapılacak olan böylesi bir değişiklik ile KOBİ'lerin Ar-Ge faaliyetinde bulunması konusunda daha fazla cesaretlendirilerek potansiyellerinin harekete geçirilmesi sağlanmış olunur.

Avrupa ülkelerinde KOBİ'lere yönelik vergisel teşvikler bir birim arttırıldığında KOBİ'lerin Ar-Ge yatırımlarını %0,15 birim arttırdığı; Türkiye'de yapılan çalışmalarda ise KOBİ'lere yönelik vergisel teşvikler 1 birim arttırıldığında Türk KOBİ'lerinin Ar-Ge yatırımlarını % 0,94 birim arttırdıkları tespit edilmiştir²²⁸. Bu durum ülkemizdeki KOBİ'lerde Ar-Ge faaliyetine yönelik büyük bir potansiyelin var olduğu göstermektedir. İşletme ölçeği göz önüne alınarak KOBİ'ler lehine yapılacak olan ayrıcalıklı düzenlemeler ile Ar-Ge faaliyetinin daha hızlı bir şekilde tabana kadar yayılması ve özel sektörün Ar-Ge harcamalarında sıçrama sağlanmasına katkıda bulunur.

B. Ar-Ge İndirimi (Ar-Ge Kanunu md.3/A kapsamında)

Ar-Ge Kanunu 3'üncü maddesi kapsamındaki Ar-Ge indirimi imkânı, Ar-Ge Kanunu'nun ilk halinden bu yana var olan bir düzenlemedir. Ar-Ge Kanunu 3/A maddesi kapsamındaki Ar-Ge indirimi imkânı ise henüz oldukça yeni bir uygulamadır. Ar-Ge Kanunu 3/A maddesi kapsamındaki Ar-Ge indirimi uygulaması, 2016 yılında yayımlanan 6728 sayılı Kanunla²²⁹ Ar-Ge Kanunu'na eklenmiştir. Bu düzenleme sonrasında ise şuan Ar-Ge Kanunu'nda iki farklı Ar-Ge indirimi uygulaması mevcuttur. Bunlar;

1. “Ar-Ge ve Tasarım İndirimi” (Ar-Ge Kanunu md. 3 kapsamında)

²²⁷ **Almanya'da** genel olarak Ar-Ge proje maliyetinin %35 ile %50 si kadar bir nakdi destek verilmekte olup KOBİ'ler tarafından yürütülen projeler için nakdi destek oranlarına ek olarak %10 daha fazla hibe sağlanmaktadır. **İngiltere'de** Ar-Ge indirim oranının % 130 olarak uygulanırken KOBİ'lerin gerçekleştirdikleri faaliyetlerde Ar-Ge indirim oranı %230 olarak uygulanmaktadır. Aynı zamanda, İngiltere'de zarardaki bir KOBİ, Ar-Ge faaliyeti için yapmış olduğu harcamanın % 33,35'ünü nakden geri alabilme imkanına sahiptir. **Kanada'da** genel olarak vergi kredisi oranı %15 olmasına rağmen KOBİ'ler için bu oran % 35 olarak farklı uygulanmaktadır. **İrlanda'da**, vergi kredisi oranı %25 olmasına rağmen KOBİ'ler için vergi kredi oranı % 30 olarak daha ayrıcalıklı uygulanmaktadır.²²⁷ **Finlandiya'da**, Ar-Ge harcamasının % 40 i kadar nakdi destek verilirken KOBİ'ler için daha ayrıcalıklı bir uygulama bulunmakta olup yapılan Ar-Ge harcamasının % 50'si kadar destek sağlanmaktadır.

²²⁸ Kutbay, Hüseyin – Öz, Ersan, “Ar-Ge Harcamalarının Ekonomik Büyüme Üzerine Etkisi: Türkiye ve Seçilmiş Ülkelerde Vergi Teşvikleri Boyutuyla Ekonometrik Analiz”, **Maliye Dergisi**, Temmuz-Aralık 2017; Sayı 173, s.356

²²⁹ 09.08.2016 tarih ve 29796 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 60 maddesi ile yenilik Ar-Ge Kanununa eklenmiştir.

2. “Ar-Ge İndirimi” (Ar-Ge Kanunu md. 3/A kapsamında)

6728 sayılı torba Kanun ile Ar-Ge Kanunu’na, “Diğer teşvik unsurları” başlıklı 3/A maddesi eklenerek Ar-Ge Kanunu kapsamındaki Ar-Ge indirimi uygulaması sayısı ikiye çıkartılmış olup, aynı torba Kanun ile GVK ve KVK’da düzenlenen Ar-Ge indirimi uygulamasına son verilmiştir. GVK ve KVK kaldırılan hükümlere paralel olarak yine işletmelerin kendi bünyesinde gerçekleştirebilecekleri Ar-Ge faaliyetleri için Ar-Ge Kanununa “Diğer Teşvik Unsurları” başlığı altında 3/A maddesi eklenmiştir²³⁰.

Yapılan değişiklik sonucunda daha önceden farklı kanunlarda (Ar-Ge Kanunu ile GVK ve KVK) uygulama usul ve esasları farklı iki Ar-Ge indirimi uygulaması mevcut iken şuan aynı kanunda (Ar-Ge Kanunu) iki farklı Ar-Ge indirimi uygulaması bulunmaktadır. Yani yapılan düzenleme ile farklı kanunlarda yer alan Ar-Ge indirimi uygulaması bir kanun (Ar-Ge Kanunu) çatısında toplanmaya çalışılmıştır.

Ar-Ge indirimi düzenleyen Ar-Ge Kanunu’nun 3/A maddesinin ilgili fıkrasına göre genel olarak “*münhasıran yeni bilgi ve teknoloji arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaların*” indirimden yararlanacağı şeklinde çok genel bir belirleme yapmıştır. Söz konusu kanun düzeyinde bu genel belirleme yapılmasının dışında ilgili fıkra; “*Ar-Ge indirimden yararlanılacak harcamaların kapsamı ve uygulamadan yararlanılabilmesi için gerekli belgeler ile usulleri belirlemeye Maliye Bakanlığı ile Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığının*”²³¹ yetkili olduğu anlaşılmaktadır. İdare ise şimdiye kadar tebliğ veya yönetmelik düzeyinde bir idari düzenleme ile konuyu belirginleştirmemiştir²³².

Ar-Ge Kanunu’nun 3/A maddesine göre Ar-Ge indiriminden mükellefiyet türü fark etmeksizin tüm gelir-kurumlar vergisi mükelleflerinin faydalanabilmeleri söz konusudur. Yapılan harcamanın, Ar-Ge indiriminden faydalanabilmesi için ise genel olarak 4 adet şart gerekmektedir. Bunlar;

²³⁰ Baydar, Uğraş, “Ar-Ge, Yenilik ve Tasarım Faaliyetlerinde Bulunan Mükelleflere 5746 Sayılı Kanun İle Tanınan Vergi Avantajları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 391 Nisan 2021, s.87

²³¹ Ar-Ge Kanunu md. 3/A-3.

²³² Her ne kadar Maliye Bakanlığınca kamuoyu ile paylaşılan 6 seri nolu Ar-Ge Kanunu Genel Tebliğ Taslağının 10, 11 ve 12’inci maddesinde konu ile ilgili çeşitli açıklamalara yer verilmiş olsa da nihayetinde yayınlanan ne 6 seri nolu tebliğde ne de 7 ve 8 seri nolu tebliğlerde bu açıklamalara yer verilmemiştir. Kamuoyu ile paylaşılan 6 seri nolu Ar-Ge Kanunu Genel Tebliğ Taslağı için bkz; http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Tebliğler/Taslaklar/5520/6_serno_5520_teb_taslak.pdf Erişim Tarihi: 20 Ocak 2021.

1. Yapılan harcamanın “*münhasıran yeni bilgi ve teknoloji arayışına yönelik*” Ar-Ge harcaması olması,
2. Yapılan harcamanın “*Ar-Ge faaliyetleri ile doğrudan ilişkili*” olması,
3. Ar-Ge harcamasının mükelleflerin “*işletmeleri bünyesinde*” gerçekleştiriliyor olması,
4. Ar-Ge projesinin Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığınca “*Ar-Ge ve yenilik projesi olarak değerlendirilmesi*”.

Bu şartlar altında gerçekleştirilen Ar-Ge harcamasının % 100 kadar olan tutar, kazancın tespitinde indirim olarak dikkate alınabilmektedir. Yapılan harcamaların ayrıca, VUK’a göre aktifleştirilmek suretiyle amortisman yoluyla itfa edilmesi gerekmektedir.

Kazancın olmaması veya yeterli miktarda olmaması durumunda cari dönemde indirim olarak dikkate alınamayan tutarların, sonraki dönemlere devredilebilmesi ve o dönemlerde Ar-Ge indirimi olarak dikkate alınabilmesi de mümkündür. Bu şekilde devredilen Ar-Ge indirimi tutarı, her yıl için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınabilmektedir²³³.

Ar-Ge faaliyetleri ile doğrudan bir ilişkili bulunmayan giderler, Ar-Ge indiriminin hesabında dikkate alınmamaktadır. Ancak işletmelerde bulunan makine ve teçhizatların münhasıran Ar-Ge ve yenilik faaliyetinde kullanılması gerekmektedir. Söz konusu makine ve teçhizatların, bu faaliyetler dışında başka faaliyetlerde de kullanılması her zaman mümkündür. Bu durumda ise durumunda Ar-Ge indirimine konu olacak olan amortisman tutarı, bunların Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde kullanıldıkları gün sayısı göz önüne alınarak belirlenmesi gerekmektedir.

Ar-Ge Kanunu’nun 3/A maddesinden yer alan “*Ar-Ge İndirimi*” uygulamasında Ar-Ge Kanunu 3 maddesindeki gibi beyannamede gösterilen indirimin %2 si kadar bir tutarı sermaye olarak belirli yerlere aktarma şartı bulunmamaktadır.

Ar-Ge Kanunu’nun 3/A maddesinden yer alan bu yeni “*Ar-Ge İndirimi*” uygulamasına ilişkin olarak Ar-Ge indiriminden yararlanılacak harcamaların kapsamının belirlenmesi konusunda ilgili Bakanlıklarca henüz düzenleme yapılmamıştır. Bu hali ile

²³³ Ar-Ge Kanunu md. 3/A-1.

kanun hükmüne bakıldığında aslında birkaç ufak yenilik (*yeniden değerlendirme oranında arttırılarak Ar-Ge indirim hakkının devredilebilmesi, iktisadi kıymetlere ilişkin amortismanların Ar-Ge indirimi kapsamına dahil edilmesi*) dışında GVK ve KVK’da yer alan Ar-Ge indirimi düzenlemesinin aynen Ar-Ge Kanunu 3/A maddesine eklendiği anlaşılmaktadır²³⁴. Bu değişiklikler ışığında yapılan düzenleme ile aslında şekilsel açıdan Ar-Ge faaliyetine yönelik Ar-Ge indirimi uygulamaları Ar-Ge Kanunu çatısı altında toplandığı anlaşılmaktadır.

C. Gelir Vergisi Stopaj Teşviki

Ar-Ge faaliyeti genel olarak nitelikli işgücünün yoğun miktarda bulunduğu bir faaliyet olması nedeniyle Ar-Ge’ye ilişkin maliyetinin önemli bir kısmını da personel ücretleri oluşturmaktadır. Ar-Ge faaliyetinde bulunan işletmeler üzerinde bulunan bu yüksek maliyet tutarının hafifletilmesi ve bu sayede araştırmacı ve nitelikli işgücünü istihdamının teşviki amacıyla Ar-Ge Kanunu ile bu teşvik unsuru hayata geçirilmiştir.

Gelir vergisi stopaj teşviki de 6676 ve 7263 sayılı Kanun ile diğer teşvik unsurları gibi önemli değişiklikler geçirmiştir. Söz konusu değişiklik öncesi ve sonrası uygulamaya ilişkin kanun maddesi aşağıdaki gibidir.

²³⁴ Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın internet sitesinde yer alan Vergi Harcamaları Raporu 2018’de bu hususu teyit etmektedir. Raporun 65, 133 ve 140’inci sayfalarında; “6728 sayılı Kanunun 15/a ve 58/a maddeleriyle GVK 89/9 ve KVK 10/1-a maddelerinde düzenlenen Ar-Ge indirimi, 09/08/2016 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmış ve düzenlemelere 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkındaki Kanunun 3/A maddesinde yer verilmiştir.” şeklinde açıklamalara yer verilmiştir.

Tablo-7: Gelir vergisi stopaj teşviki uygulamasına ilişkin mevzuat ²³⁵

5746 Sayılı Ar-Ge Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkındaki Kanuna Göre		
Gelir Vergisi Stopaj Teşviki Mevzuat Tablosu		
Ar-Ge Md.3/2		
01.03.2008-01.03.2016 Arası (6676 sayılı Yasa Öncesi)	01.03.2016- 03.02.2021 Arası (6676 sayılı Yasa Değişikliği Sonrası)	03.02.2021 Sonrası (7263 sayılı Yasa Değişikliği Sonrası)
" Gelir vergisi stopajı teşviki: Kamu personeli hariç olmak üzere teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde ve rekabet öncesi işbirliği projelerinde çalışan Ar-Ge ve destek personelinin; bu çalışmalarını karşılığında elde ettikleri ücretlerinin"	" Gelir vergisi stopajı teşviki: Kamu personeli hariç olmak üzere 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 ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde ve rekabet öncesi işbirliği projelerinde çalışan Ar-Ge ve destek personeli ile bu Kanun kapsamında yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlar tarafından desteklenen tasarım projelerinde ve tasarım merkezlerinde çalışan tasarım ve destek personelinin; bu çalışmalarını karşılığında elde ettikleri ücretlerinin "	" Gelir vergisi stopajı teşviki: Kamu personeli hariç olmak üzere 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 ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde ve rekabet öncesi işbirliği projelerinde çalışan Ar-Ge ve destek personeli ile bu Kanun kapsamında yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlar tarafından desteklenen tasarım projelerinde ve tasarım merkezlerinde çalışan tasarım ve destek personelinin; bu çalışmalarını karşılığında elde ettikleri ücretlerinin "
"doktoralı olanlar için yüzde doksani, diğerleri için yüzde sekseni gelir vergisinden müstesnadır."	"doktoralı olanlar ile temel bilimler alanlarından birinde en az yüksek lisans derecesine sahip olanlar için yüzde doksan beşi , yüksek lisanslı olanlar ile temel bilimler alanlarından birinde lisans derecesine sahip olanlar için yüzde doksani ve diğerleri için yüzde sekseni gelir vergisinden müstesnadır"	"doktoralı olanlar ile desteklenecek program alanlarından birinde en az yüksek lisans derecesine sahip olanlar için yüzde doksan beşi, yüksek lisanslı olanlar ile desteklenecek program alanlarından birinde lisans derecesine sahip olanlar için yüzde doksani ve diğerleri için yüzde sekseni, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilir. "
	Hak kazanılmış hafta tatili ve yıllık ücretli izin süreleri ile 17/3/1981 tarihli ve 2429 sayılı Ulusal Bayram ve Genel Tatiller Hakkında Kanunda belirtilen tatil günlerine isabet eden ücretler de bu istisna kapsamındadır. Haftalık kırk beş saatin üzerindeki ve ek çalışma sürelerine ilişkin ücretler bu istisnadan faydalanamaz.	Hak kazanılmış hafta tatili ve yıllık ücretli izin süreleri ile 17/3/1981 tarihli ve 2429 sayılı Ulusal Bayram ve Genel Tatiller Hakkında Kanunda belirtilen tatil günlerine isabet eden ücretler de bu istisna kapsamındadır. Haftalık kırk beş saatin üzerindeki ve ek çalışma sürelerine ilişkin ücretler bu istisnadan faydalanamaz.
	"Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde çalışan Ar-Ge veya tasarım personelinin bu merkezlerde yürüttüğü projelerle doğrudan ilgili olmak şartıyla, proje kapsamındaki faaliyetlerin bir kısmının Ar-Ge veya tasarım merkezi dışında yürütülmesinin zorunlu olduğu durumlarda, Ar-Ge veya tasarım merkezi yönetiminin onayının alınması ve Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığının bilgilendirilmesi kaydıyla, merkez dışındaki bu faaliyetlere ilişkin ücretlerin yüzde yüzünü aşmamak şartıyla Bakanlar Kurulunca ayrı ayrı veya birlikte belirlenecek kısmı ile Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde en az bir yıl süreyle çalışan Ar-Ge veya tasarım personelinin yüksek lisans yapanlar için bir buçuk yılı, doktora yapanlar için iki yılı geçmemek üzere merkez dışında geçirdiği sürelerle ilişkin ücretlerin yüzde yüzünü aşmamak şartıyla Bakanlar Kurulunca ayrı ayrı veya birlikte belirlenecek kısmı gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilir"	"Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde çalışan Ar-Ge veya tasarım personelinin bu merkezlerde yürüttüğü projelerle doğrudan ilgili olmak şartıyla, proje kapsamındaki faaliyetlerin bir kısmının Ar-Ge veya tasarım merkezi dışında yürütülmesinin zorunlu olduğu durumlarda, Ar-Ge veya tasarım merkezi yönetiminin onayının alınması ve (...) Sanayi ve Teknoloji Bakanlığının bilgilendirilmesi kaydıyla, merkez dışındaki bu faaliyetlere ilişkin ücretlerin yüzde yüzünü aşmamak şartıyla Cumhurbaşkanınca ayrı ayrı veya birlikte belirlenecek kısmı ile Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde (...) çalışan Ar-Ge veya tasarım personelinin yüksek lisans yapanlar için bir buçuk yılı, doktora yapanlar için iki yılı geçmemek üzere merkez dışında geçirdiği sürelerle ilişkin ücretlerin yüzde yüzünü aşmamak şartıyla Cumhurbaşkanınca ayrı ayrı veya birlikte belirlenecek kısmı gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilir"
		"Ayrıca Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde doktora mezunu personelin üniversitelerde Ar-Ge ve yenilik alanında ders vermesi veya Ar-Ge ve tasarım personelinin teknoloji geliştirme bölgelerinde bulunan girişimcilere mentorluk yapması durumunda haftalık 8 saati aşmamak şartıyla, bu çalışmalarını gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilir. Buna ilave olarak Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde gelir vergisi stopajı teşvikine konu edilen toplam çalışma sürelerinin yüzde yirmisini aşmamak kaydıyla bu fıkrafta belirtilen durumlar haricinde ilgili personelin bu merkezler dışında geçirdikleri süreler de gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilir. Yüzde yirmi olarak belirlenen bu oran Cumhurbaşkanlığı tarafından yüzde elliye kadar artırılabilir."

²³⁵ Tablo mevzuattaki değişimler göz önüne alınarak hazırlanmıştır.

Gelir vergisi stopaj teşvikinden sadece Ar-Ge ve destek personelinin faydalanmasına izin verilmektedir. Ar-Ge ve destek personelinin gelir vergisi stopaj teşvikinden faydalanabilmesi ve Ar-Ge Kanunu ile GVK arasında uyum sağlanması amacıyla Ar-Ge Kanunu'nun yayınladığı zamandan kısa bir süre sonra GVK'ya geçici 75. madde eklenmiştir²³⁶. Ar-Ge personeli ile destek personelinin elde ettikleri ücretler üzerinden uygulanacak olan gelir vergisi stopaj teşvikine ilişkin olarak Ar-Ge Yönetmeliği ile 1, 2 ve 4 seri nolu Ar-Ge Kanunu Genel Tebliği yayınlanmıştır. Söz konusu bu yönetmelik ve tebliğlerde stopaj teşviki uygulamasına ilişkin usul ve esaslar hakkında açıklamalarda bulunulmuştur.

1. Gelir Vergisi Stopaj Teşvikinden Yararlanacak Olanlar

Gelir vergisi stopaj teşvikinden yararlanacak olanların kimler olduğuna bakacak olursak bunların belirli yerlerde çalışan personel olması gerektiği ve bu yerlerde çalışan her tür personelin de değil bazılarının yararlanabileceği anlaşılmaktadır. Destekten yararlanacak olan personelin öncelikli olarak belirli proje, kurum ve kuruluşlarda çalışanlar olması gerekmektedir²³⁷.

Söz konusu yukarıda belirtilen proje, kurum ve kuruluşlarda çalışan personeller içerisinde ise sadece Ar-Ge ve destek personelinin bu teşviktan yararlanması öngörülmüştür. Teşvikten faydalanabilecek olan bu personellerin tanımlarına bakacak

²³⁶ Geçici 75 madde düzenlemesi, 28.02.2009 tarih ve 27155 sayılı mükerrer Resmi Gazetede yayımlanan 5838 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile Gelir Vergisi Kanununa dahil edilmiştir. 5838 sayılı Kanun ile GVK'ya eklenen ve zaman içerisinde yapılan yasa değişiklikleri sonrası GVK Geçici 75 maddenin nihai hali; "31/12/2023 tarihine kadar, 28/2/2008 tarihli 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkındaki Kanun'un 3'üncü maddesinin 2'inci fıkrasında belirtilen Ar-Ge, tasarım ve destek personelinin, bu çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretleri üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisinin; doktoralı olanlar ile 5746 sayılı Kanun kapsamındaki temel bilimler alanlarından birinden en az yüksek lisans derecesine sahip olanlar için % 95'i, yüksek lisanslı olanlar ile temel bilimler alanlarından birinde lisans derecesine sahip olanlar için % 90'ı ve diğerleri için % 85'i verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergilerden indirilmek suretiyle terkin edilir. Bu süre içerisinde, anılan maddenin bu maddeye aykırı olan hükmü uygulanmaz." şeklindedir.

²³⁷ Ar-Ge Kanununa göre destekten faydalanılabilmek için personelin;

1. Teknoloji merkezi işletmelerinde (**TEKMER**),
2. **Ar-Ge merkezlerinde**,
3. Kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge ve yenilik projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen **Ar-Ge ve yenilik projelerinde**,
4. **Teknogirişim sermaye desteklerinden** yararlanan işletmelerde ve
5. **Rekabet öncesi iş birliği projelerinde**

çalışıyor olması gerekmektedir.

olursak, Ar-Ge Kanunu'nun 2'nci maddesinde Ar-Ge ve destek personelinden ne anlaşılması gerektiği belirlenmiştir. Söz konusu Ar-Ge Kanununa göre;

“Ar-Ge Personeli: Ar-Ge faaliyetlerinde doğrudan görevli araştırmacı ve teknisyenleri,

- **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 mezunları,
- **Teknisyen:** Meslek lisesi veya meslek yüksek okullarının tasarım, teknik, fen veya sağlık bölümlerinden mezun, teknik bilgi ve deneyim sahibi kişileri ifade etmektedir.

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

Yapılan açıklamalar göz önüne alındığında gelir vergisi stopaj teşviki uygulamasından sadece Ar-Ge ve teknoloji merkezleri ile belirli projelerde çalışan ve Ar-Ge ile destek personeli tanımına uyan kişiler yararlanabilecektir²³⁸.

Gelir vergisi stopaj teşviki düzenlemesinden faydalananak olan personelinin uyruğu bakımından bir sınırlama ise bulunmamaktadır. Yani yabancı uyruklu olan Ar-Ge ve destek personelinin de bu teşvikten faydalanabilmesi konusudur. Yerli ve yabancı personel açısından bir farklılık olmamakla birlikte kamu personeli teşvik kapsamı dışında tutulmuştur²³⁹. Bu yüzden kamu personeli olmamak şartıyla diğer şartlara sahip olan yerli ve yabancı Ar-Ge ve destek personelinin bu teşvikten faydalanması mümkündür.

Teşvikten yararlanacak olan destek personelinin sayısı açısından ise bir sınırlama getirilmiştir. Söz konusu bu sınırlamaya göre; teşvikten yararlanacak destek personelinin sayısının, toplam Ar-Ge personeli sayısının % 10'unu geçmemesi gerekmektedir.

Destek personeli sayısının belirlenen oran olan %10'luk sınırı aşması halinde hangi personelin teşvik kapsamında değerlendirileceği önem arz etmektedir. Böyle bir durumda ise brüt ücreti en az olan destek personelinden başlayarak stopaj teşviki uygulanmaktadır²⁴⁰. Nitekim İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı bu husus ile ilgili olarak

²³⁸ Erdem, T. (2009). “Ar-Ge Yasası Kapsamında Öngörülen Gelir Vergisi Stopaj Teşviki Uygulaması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 247, 62.

²³⁹ Özdemir, Fahrettin “Ar-Ge Personelinin Ücretine İlişkin İstisnaların Etkinliğinin Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, 166, 2014, s. 170.

²⁴⁰ Ar-Ge Kanunu md.4/3, Ar-Ge Yönetmeliği 10/2.

vermiş olduğu özeltede; “... Gelir vergisi stopajına ilişkin teşviklerden yararlanacak olan işverenin çalıştırdığı destek personelinin tam zaman eş değeri sayısı, toplam tam zamanlı Ar-Ge personeli sayısının % 10’unu geçemez. Hesaplamalarda çıkan kesirler tama tamamlanır. Destek personelinin tam zaman eşdeğer sayısı, toplam tam zamanlı Ar-Ge personeli sayısının % 10’unu geçmesi halinde brüt ücreti en az olan destek personelinin ücretinden başlanılarak hangi personel için teşvikten faydalanılacağı belirlenir. Yararlanacaklar kapsamında olanların ücretleri eşit ise işverence belirleme yapılır.”²⁴¹ şeklinde açıklamada bulunmuştur.

2. Ar-Ge Merkezinde Asgari İstihdam Koşulu Şartı

Gelir vergisi stopaj teşvikinden yararlanılabilmesi için çalıştırılan personel açısından asgari bir sayı aranmamaktadır. Bu genel kuralın istisnası ise Ar-Ge merkezleridir²⁴². Ar-Ge merkezleri ise kanuni tanımından da anlaşılacağı üzere asgari sayıda Ar-Ge personeli olması gereken birimlerdir. Gelir vergisi stopaj teşvikinden faydalanabilmek için sadece Ar-Ge merkezlerinde belli sayıda Ar-Ge personeli istihdam edilme şartı bulunmaktadır. Ar-Ge merkezleri dışında bulunan teknoloji merkezlerinde veya projelerde gelir vergisi stopaj teşvikinden yararlanmak için asgari istihdam edilecek personel sayısına yönelik bir şart bulunmamaktadır²⁴³. Çeşitli dönemler asgari istihdam edilecek personel sayısı sürekli değişikliğe uğramış olsa da geçerli olan sayı günümüzde 15 olarak uygulanmaktadır.

Bir yerin Ar-Ge merkezi sayılabilmesine ilişkin olarak 2016/9093 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına göre 15 sayısı genel kural olmakla birlikte bu kuralın istisnası ise 30 olarak belirlenmiştir. Söz konusu BKK göre motorlu kara taşıtlarından kamyon, kamyonet, otomobil, otobüs, minibüs, metrobüs ile özel amaçlı kara taşıtı imalatı ve hava taşıt araçları, uzay araçları, askeri savaş araçları, motosiklet ve diğer ulaşım araçları

²⁴¹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 08.09.2012 tarih, B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK -1531 sayılı özeltgesi

²⁴² Ar-Ge Kanunu’nun 2’inci maddesinin 1’inci fıkrasının c bendinde Ar-Ge merkezinden ne anlaşılması gerektiği açıklanmıştır. Buna göre;

“ Ar-Ge merkezi: Dar mükellef kurumların Türkiye’deki işyerleri dahil, kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunan sermaye şirketlerinin; organizasyon yapısı içinde ayrı bir birim şeklinde örgütlenmiş, münhasıran yurt içinde Ar-Ge faaliyetlerinde bulunan en az 50 tam zaman eş değeri Ar-Ge personeli istihdam eden yeterli Ar-Ge birikimi ve yeteneği olan birimleri “ ifade etmektedir.

²⁴³ Karyağdı, Nazmi, “Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinde 5746 Sayılı Kanun Kapsamında Vergi Teşvikleri ve Prim Desteği Uygulaması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 382, 2013, s. 43.

imalatı faaliyetinde bulunanların en az 30 Ar-Ge personeli istihdam ediyor olması gerekmektedir.

Ar-Ge kanunun ilk halinde bir yerin Ar-Ge merkezi sayılabilmesi için ise orada en az 50 tam zamanlı Ar-Ge personelinin istihdam edilmesi gerekmekteydi. Bu sayı 2008 yılından 2014 Mayıs ayına kadar 50 olarak uygulanmıştır; ancak 21.05.2014 tarih ve 2014/6400 sayılı BKK ile 30'a düşürülmüştür.

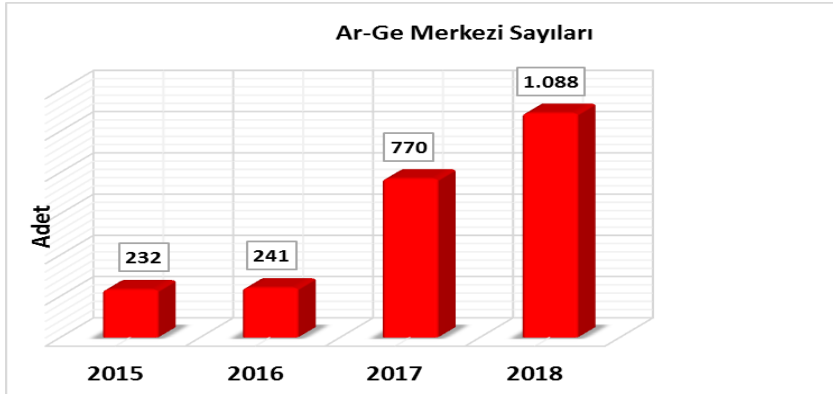
Ar-Ge Kanunu'nun ilk yürürlüğe girdiği 2008 yılından bu yana ülkemizde faaliyette bulunan firmalar ve sektör temsilcilerinin asgari 50 Ar-Ge personeli istihdam etme şartının daha aşağı çekilmesine yönelik beklentileri var olmuştur. Bu husus göz önüne alındığında Ar-Ge merkezi için gerekli olan 50 Ar-Ge personeli istihdam şartının 30'a indirilmesi yerinde bir düzenleme olmuştur. Her ne kadar yapılan düzenleme olumlu karşılsa da bu sayının 30'a indirilmesinin de yeterli olmadığı anlaşılmaktadır. Bu nedenle de Ar-Ge merkezi sayılabilmesi için gerekli olan asgari Ar-Ge personel sayısı konusunda yeni bir değişikliğe gidilme ihtiyacı hissedilmiştir. Ar-Ge Kanunu'nda 2016 yılında 6676 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonrasında yayımlanan 2016/9093 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile bazı sektörler²⁴⁴ hariç olmak üzere 15 olarak belirlenmiştir. Yani 2016 Ağustosundan itibaren bir yerin Ar-Ge merkezi sayılabilmesi için genel kural burada en az 15 Ar-Ge personeli istihdam edilmesi olarak belirlenmiştir.

Ar-Ge merkezine ilişkin sayının 30'dan 15'e indirilmesi oldukça önemli bir gelişmedir. Ar-Ge merkezi kurulabilmesi için gerekli olan personel sayısının 15'e indirilmesi sonrasında Ar-Ge merkezi sayısında önemli bir artış meydana gelmiştir. Grafik 6'da 2015 yılında 232 olan Ar-Ge merkezi sayısı 2016 yılında yapılan değişiklik sonrasında 2016 yılında 241'e, 2017 yılında 770' ve son olarak da 2018 yılında 1088'e ulaşmıştır.

Yapılan düzenleme ile Ar-Ge merkezi kurulumu için gerekli olan Ar-Ge personel sayısının indirilmesinin doğal bir sonucu olarak daha az Ar-Ge personeli istihdam eden işletmelerde Ar-Ge merkezi kurup Ar-Ge indiriminden faydalanmaya başlamışlardır.

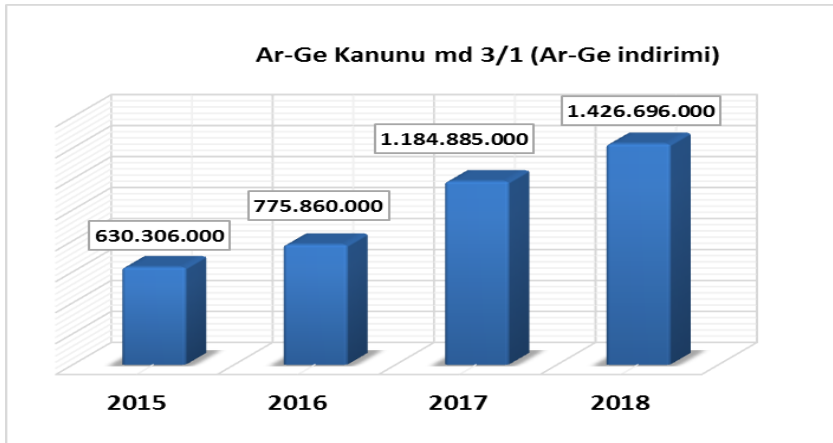
²⁴⁴ Ar-Ge Merkezi kurulabilmesi için genel kural en az 15 kişi olmakla birlikte bunun istisnası bazı sektörler için 30 kişi olarak öngörülmüştür. Buna göre motorlu kara taşıtı, treyler, yarı teryler, hava taşıt araçları, uzay araçları, askeri savaş araçları, motosiklet ve diğer ulaşım araçları imalatı faaliyetinde bulunan işletmelerin Ar-Ge Merkezi kurabilmeleri için en az 30 Ar-Ge personeli istihdam etmeleri gerekmektedir.

Grafik 6: Ar-Ge Merkezleri Sayıları²⁴⁵



Grafik 7’de ise Maliye Bakanlığı tarafından en son yayımlanan 2017 ve 2018 vergi harcama raporlarına göre; asgari istihdam şartının 30’dan 15’e indirildiği tarihten bu yana bu istisnadan faydalanan tutarlar yer almaktadır. Mükelleflerin Ar-Ge merkezi için gerekli olan sayı 30 iken 630 milyon TL Ar-Ge indiriminden faydalanılmıştır. Bu sayının 15’e indirildiği 10 Ağustos 2016 sonrasında yararlanılan indirim tutarı büyük oranda artmıştır. Örneğin 2015 yılı baz alındığında 2016 yılında %23 lük bir artış, 2017 yılında % 83 oranında ve 2018 yılında ise %126 oranında bir artış sağlanarak Ar-Ge indirimi ciddi şekilde artmıştır.

Grafik 7: Mükelleflerin Yaralandığı Ar-Ge İndirim Tutarları



Ar-Ge merkezi sayılabilmek için gerekli olan Ar-Ge personeli sayısının 30’dan 15’e indirilmesi, 2016 ve sonrasında Ar-Ge indirim tutarında ciddi bir şekilde artış yaşanmasına katkı sağlayan önemli bir neden olarak karşımıza çıkmaktadır. Çünkü Ar-Ge merkezi kurulabilmesi için gerekli olan sayının 15’e indirilmesi ile küçük ölçekli

²⁴⁵ Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı verilerine göre hazırlanmıştır.

işletmelerinde Ar-Ge merkezi kurmalarına imkan sağlanarak Ar-Ge merkezi sayısı artmış ve bunun sonucu olarak da Ar-Ge indiriminden faydalanan işletme sayısı artmıştır.

Ülkemizde faaliyette bulunan sermaye şirketlerinin büyük bir çoğunluğunun (% 99,8'inin) KOBİ niteliğindeki girişimcilerden olduğu gerçeği göz önüne alındığında 50 ve 30 Ar-Ge personeli istihdamına yönelik şartın aslında ülkemizin gerçekleri ile çok da bağdaşmadığı anlaşılmaktadır. Bu şartın 2008-2016 arasında 50 ve 2016'dan bu yana da 30 olarak belirlenmesi aslında arada geçen sürelerin Ar-Ge açısından bir kayıp olduğunu ve yapılan düzenlemenin de çok geç kalınmış birer düzenleme olduğunu göstermektedir.

Ar-Ge merkezi sayılabilmesi için gerekli olan Ar-Ge personeli sayısı son düzenlemelerle nispeten aşağı çekilmiş olsa da belirlenen 15 Ar-Ge personeli (bazı alanlarda 30) ülkemizde Ar-Ge faaliyetinde bulunan yerli firmalar için yerine getirilmesi kısmen de olsa güç olan bir şarttır. Bu sayıların 10 ve 15 olarak belirlenmesinin daha yerinde olacağı düşünülmektedir. Nitekim ülkemizde henüz oldukça yeni sayılabilecek olan bir gelişme bunu ortaya koymaktadır. Ankara'da faaliyette bulunan Letvision isimli firmanın başarısı buna bir örnektir. Firma tarafından yürütülen bir proje ile robot otomobil üretmek hedeflenmiştir. Transformers filminden esinlenilerek firma tarafından 8 ay gibi kısa bir süre içerisinde robota dönüşen araba üretilmiştir²⁴⁶. Alanında bir ilk olan ve internet üzerinden satışları yapılmaya başlanmış olan bu robota dönüşen arabayı konumuz ile ilgili kılan husus ise bu Ar-Ge projesinin 12 kişilik Ar-Ge personelinden oluşan bir ekip tarafından gerçekleştirilmiş olmasıdır. Yani ülkemizde firmaların 15 Ar-Ge personeli olmadan da uluslararası bir Ar-Ge başarısına imza atabiliyor olmaları aslında sınırlı kaynaklarla faaliyette bulunan yerli firmalar açısından Ar-Ge merkezi kurulabilme şartının yüksek olduğunu göstermektedir.

Yapılacak olan bir düzenleme ile Ar-Ge merkezi kurulabilmesi için gerekli olan Ar-Ge personeli sayısının daha da aşağı çekilerek 10 ve 15 olarak belirlenmesi sayesinde Ar-Ge faaliyetinin tabana yayılmasını sağlanacaktır. Ayrıca yapılan düzenleme ile kalkınma planlarında yer alan Ar-Ge'ye ilişkin hedeflere ulaşma adına önemli bir adım atılmış olunacaktır.

²⁴⁶ <http://www.haberturk.com/ekonomi/otomobil/haber/1300097-bmwyi-transformer-cevirdiler>
<https://www.euronews.com/2016/09/23/turkish-company-brings-transformers-to-life>
https://www.dailymail.co.uk/news/article-3801337/BMWow-Turkish-engineers-build-remote-controlled-TRANSFORMER-Beamer-switches-giant-robot-arms-legs.html?utm_source=ortamnedio
<https://www.popsoci.com/ever-wished-you-could-own-your-own-transformer/> Erişim Tarihi: 18 Ocak 2021.

2. Gelir Vergisi Stopaj Teşvik Oranı

Teşviki uygulaması, Ar-Ge Kanunu'nda yapılan yasal değişiklik²⁴⁷ nedeniyle 01.03.2016 öncesi ve 01.03.2016 sonrası dönem olmak üzere iki farklı şekilde karşımıza çıkmaktadır.

Ar-Ge Kanununda değişiklik yapan 6676 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesi öncesinde yani 01.03.2016 tarihinden önceki dönemlerde Ar-Ge Kanunu kapsamında belirlenen projeler ve işletmelerde istihdam edilen personelden doktoralı olanların ücretlerin %90'ı, diğerlerin ücretlerin %80'i gelir vergisinden istisna tutulmaktaydı.

Ar-Ge Kanunu'nda yapılan değişiklik ile birlikte artık 1 Mart 2016 tarihinden itibaren personelinin mezuniyet durumu ve eğitim gördüğü alana göre farklı oranlarda gelir vergisi istisnası uygulamasına geçilmiştir. Yeni düzenlemeye göre doktoralı mezunu olanlar ile desteklenecek olan programların birinde en az yüksek lisans derecesine sahip personelin ücretlerin %95'i gelir vergisi teşvikinden faydalanmaktadır. Bunun dışında yüksek lisanslı olanlar ile desteklenecek olan programların birisinde lisans derecesine sahip personelin ücretlerin %90'ı, diğerlerini ise ücretlerinin %80'i gelir vergisi stopaj teşvikinden faydalanabilmektedir²⁴⁸.

Yapılan yeni düzenleme ile eğitim görülen alana göre ve mezuniyet durumuna göre bazı personelin diğerlerine kıyasla daha fazla oranda stopaj teşvikinden faydalanmasına imkân sağlanmıştır. Söz konusu bu durumu gösteren tablo aşağıdaki gibidir.

Tablo-8 Gelir vergisi stopaj teşvik oranları

Eğitim Görülen Alan	Mezuniyet Durumu		
	Doktora	Yüksek Lisans	Diğer
Desteklenecek Programlar*	95%	95%	90%
Diğer	95%	90%	80%

* "Matematik, Fizik, Kimya ve Biyoloji lisans programları ile Bakanlıkça Belirlenen diğer lisans programlarını ifade eder"

²⁴⁷ 26.02.2016 tarih ve 29636 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6676 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkındaki Kanun ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.

²⁴⁸ Ar-Ge Kanunu md 3/2

Yeni düzenleme ile daha önceden sadece doktoralı ve doktoralı olmayan ayrımına göre %80 ve %90 olarak uygulanan istisna oranı yerine personelin eğitim gördüğü alana göre ikili bir ayırım ve bunun yanında personelin mezuniyet durumuna göre de üçlü bir ayırım yapılmıştır. Neticede 6 farklı durumda olan personel için % 80, % 90 ve % 95 olmak üzere 3 farklı oran uygulaması başlamıştır.

Kanunda daha önce olmayan eğitim görülen alana göre farklı bir oran uygulamasına neden başvurulduğu akla gelebilir. Bu konuya ilişkin olarak kanunun gerekçesi incelendiğinde; matematik, fizik, kimya ve biyoloji lisans programlarında eğitim görmüş olan personele gelir vergisi stopaj teşvikinde daha ayrıcalıklı bir imkanın sağlanmasının nedeni nitelikli öğrencilerin desteklenecek programlara yönlendirilmesi ve nitelikli istihdama katkı yapmalarını sağlamak olduğu anlaşılmaktadır²⁴⁹.

Desteklenecek program²⁵⁰ ifadesi, Ar-Ge Kanununda 2021 yılı öncesinde bulunmayan bir terimdir²⁵¹. Desteklenecek program ibaresi öncesinde Ar-Ge Kanununda temel bilimler kavramı yer almaktaydı. Yapılan değişiklik ile aslında sadece Bakanlıkça belirlenen lisans programlarının diğer programlardan farklı olarak daha fazla oranda teşvikten yararlanmasına imkan sağlanmıştır. Buna rağmen henüz bakanlıkça belirlenen bir program bulunmadığından dolayı şimdilik sadece biyoloji, fizik, matematik ve kimya lisans programlarının yani temel bilimler alanının ayrıcalıklı orana dahil edildiği anlaşılmaktadır.

3. Teşvik Uygulaması Kapsamında Yer Alan Çalışmalar

6676 sayılı Kanun öncesinde Ar-Ge projesi ile ilgili olsa da Ar-Ge merkezi dışında yürütülen Ar-Ge faaliyetleri ile Ar-Ge ve destek personelin eğitim, teknik inceleme vb. nedenlerle Ar-Ge merkezi dışında geçirdikleri süreler teşvik uygulaması kapsamında dışında bulunmaktaydı. 6676 sayılı Kanun değişikliği sonrasında teşvik

²⁴⁹ 6676 sayılı Kanun'un madde gerekçeleri. **Kanunun 28'inci maddesi 10. fıkrasının gerekçesi** [http:// www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem26/yil01/ss97.pdf](http://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem26/yil01/ss97.pdf). Erişim Tarihi: 20 Ocak 2021.

²⁵⁰ Ar-Ge Kanunu md. 2/1-o bendi; “o) Desteklenecek programlar: Yükseköğretim kurumlarının matematik, fizik, kimya ve biyoloji lisans programları ile Yükseköğretim Kurulundan alınan görüş üzerine Bakanlıkça belirlenecek diğer programları, ifade eder.”

²⁵¹ Desteklenecek program ifadesi; 03.02.2021 tarih ve 31384 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 7263 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 18'inci maddesi ile Ar-Ge Kanunu md. 2/1-o bendine eklenmiştir. Daha öncesinde Ar-Ge Kanunu md. 2/1-o bendi; “o) Temel bilimler: Yükseköğretim kurumlarının matematik, fizik, kimya ve biyoloji lisans programlarını ifade eder.” şeklindeydi.

uygulaması dışında kalan bu sürelerin de teşvik kapsamına dahil olmasının önü açılmıştır. Nitekim yapılan düzenleme ile Ar-Ge merkezlerinde çalışan Ar-Ge personelinin;

1. Yüksek lisans yapanlar için en fazla 1,5 yıl; doktora yapanlar için ise en fazla 2 yılı aşmamak şartıyla Ar-Ge merkezi dışında çalışılan sürelerle isabet eden ücretin Cumhurbaşkanınca belirlenen kısmı,
 2. Ar-Ge merkezlerinde yürütülen projelerle doğrudan ilgili olması şartıyla, proje kapsamındaki faaliyetlerin bir kısmının bu merkezlerin dışında yürütülmesi zorunlu olduğu durumlarda merkez dışında çalışılan sürelerle isabet eden ücretin Cumhurbaşkanınca belirlenen kısmı
- gelir vergisi stopaj teşviki kapsamına alınmıştır²⁵².

Gerek proje ile bağlantılı ama merkez dışında geçirilen çalışmalara ait sürelerle gerekse yüksek lisans ve doktora geçirilen sürelerle ilişkin ücretlerin istisna kapsamında değerlendirilmesine ilişkin düzenlemede dikkat çeken bir nokta Cumhurbaşkanına verilen istisna kısmını belirleme yetkisidir. Cumhurbaşkanı, merkez dışında geçirilen söz konusu bu sürelerle ilişkin ücretlerin % 100'ünü aşmamak şartıyla ayrı ayrı veya birlikte belirlemeye yapmaya yetkili kılınmıştır. Yeni düzenlemeyle, Cumhurbaşkanınca belirlenen sınırlar içerisinde gelir vergisi stopajı teşvikinden faydalanabilmek mümkün hale getirilmiştir. Cumhurbaşkanına verilen bu düzenleme yetkisi göz önüne alındığında istisna uygulamasında, Yürütmenin eskiye göre daha da aktif rol alacağı anlaşılmaktadır.

Konu ile ilgili olarak yayımlanan 2016/9091 sayılı Karar²⁵³ ile de uygulamaya ilişkin açıklamalarda bulunmuştur. Söz konusu kararla Ar-Ge personelinin lisansüstü eğitim görenlerin Ar-Ge merkezi dışında geçirdiği sürelerden aylık ders saatleri toplamı kadar olan kısmın gelir vergisi stopaj teşviki kapsamında olduğuna karar vermiştir. Aynı kararda, Ar-Ge projeleriyle doğrudan ilgili olan ancak Ar-Ge merkezi dışında geçirilen çalışmalara ilişkin de açıklamalarda bulunulmuştur. Buna göre Ar-Ge merkezi dışında

²⁵² Ar-Ge Kanunu md.3/2.

²⁵³ 16 Nisan 2017 referandumuyla kabul edilen ve 9 Temmuz 2018 tarihi itibarıyla uygulanmaya başlanan Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi öncesinde bu konuda düzenleme yapma yetkisi Bakanlar Kuruluna aitti. Bakanlar Kurulunun ise bu konuda 2016 Temmuz ayında yayımlanan 2016/9091 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı bulunmaktadır.

geçirilen bazı sınırlı faaliyetlere isabet eden ücret ödemelerinin de gelir vergisi stopaj teşviki kapsamında olduğuna karar verilmiştir²⁵⁴.

Teşvik kapsamı, 2021 yılında yapılan bir yasa değişikliği ile daha genişletilmiştir²⁵⁵. Bu değişiklik sonucunda personelin yüksek lisans ve doktora geçen süreleri dışında doktora sonrası üniversitede ders verdikleri zamanlar da teşvik kapsamında dahil edilmiştir. Buna göre Ar-Ge merkezlerinde çalışan ve doktora mezunu olan personelin bilgi ve tecrübelerinin aktarılması amacıyla üniversitelerde Ar-Ge alanında ders vermelerinde geçen sürelerde teşvik kapsamında alınmıştır. Ayrıca Ar-Ge personelinin teknoparklarda girişimcilere mentorluk yapması durumunda bu çalışmalarını gelir vergisi stopajı teşviki kapsamına alınmıştır. Ancak teşvik sadece bu personelin haftalık 8 saatlik çalışmasına uygulanmaktadır. Aşan süreler teşvik kapsamına dahil olmamaktadır.

Ar-Ge personelin, Ar-Ge merkezi dışında geçirilen buna rağmen yukarıda sayılan teşvik kapsamında bulunmayan çalışmaların var olması durumunda personelin Ar-Ge merkezi dışında geçirilen sürelerin, toplam çalışma süresinin en fazla % 20 sine tekabül eden kısmı gelir vergisi stopajı teşvikinden faydalanabilmektedir. 2021 yılında yapılan bu son düzenleme ile birlikte belirli süre ile sınırlı olarak her ne şekilde olursa olsun Ar-Ge merkezi dışında geçirilen süreler de teşvik kapsamına alınmış bulunmaktadır.

Yapılan yeni düzenlemeler ile daha önceden firmaların sürekli olarak sıkıntı yaşadığı ve merkez dışında da geçirilen projelerle bağlantılı bazı çalışmaları ile Ar-Ge ve destek personelin eğitim, teknik incelemelerde geçen çalışmaların da istisna kapsamında değerlendirilmesine ilişkin talepleri karşılanmıştır. Bu yönü ile 2016 ve en son 2021 yılında yapılan değişiklikler, Ar-Ge faaliyetinin doğasında var olan mobilite unsurunu göz önüne alıp Ar-Ge personelinin daha esnek çalışmasına olanak sağlayan yerinde ve isabetli birer düzenleme olmuştur.

²⁵⁴ 2016/9091 sayılı Karar ile teşvik kapsamına alınan ve bölge dışında geçirilen faaliyetler şunlardır;

1. Laboratuvar, analiz, test ve deney çalışmaları,
2. Diğer Ar-Ge merkezlerinde yapılan çalışmalar,
3. Saha araştırmaları,
4. Prototip geliştirmeye yönelik faaliyetler
5. Projede görev alan personel ile sınırlı olmak kaydıyla bilimsel içerikteki etkinlikler.

²⁵⁵ 03.02.2021 tarih ve 31384 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 7263 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 19 maddesi ile yapılan değişiklik.

4. Teşvik Uygulaması Kapsamı Dışında Kalan Çalışmalar

Çalışana yapılan her türlü ücret ödemelerinin gelir vergisi stopaj teşvikinin kapsamına girmesi mümkün değildir. Ar-Ge ve destek personeline aşağıda belirtilen nedenlerle yapılan ücret ödemelerinin gelir vergisi stopaj teşvikinden yararlanmasına imkan bulunmamaktadır. Bunlar genel olarak; Ar-Ge faaliyeti dışındaki çalışmalara karşılık ödenen ücretler ile Ar-Ge faaliyetinde çalışsa da kamu personeline ödenen ücretlerdir.²⁵⁶

5. Gelir Vergisi Stopaj Teşvikinin Yürürlük Sorunu

Ar-Ge Kanunda yer alan gelir vergisi stopaj teşviki uygulamasında dikkat çekici olan bir husus bu teşvik unsurunun 31.12.2023 tarihine kadar geçerli olacaktır. Nitekim bu husus Kanunun “Yürürlük” başlıklı 6’ncı maddesinde “...*bu kanun 31.12.2023 tarihine kadar uygulanmak üzere, yayımını takip eden aybaşında yürürlüğe girer.*” şeklindeki düzenleme ile hüküm altına alınmıştır.

Gelir vergisi stopaj desteği, Ar-Ge Kanununda düzenlenmiştir. Gelir vergisi stopaj teşvikinin uygulanabilmesi için GVK’ya Geçici 75 madde eklenmiştir. GVK’da yer alan maddede Ar-Ge Kanuna paralel olarak teşvik düzenlemesinin 31.12.2023 tarihine kadar geçerli olacağı belirtilmiştir. Geçici 75. maddede bir adım daha ileri gidilerek “*Bu süre içerisinde, anılan maddenin bu maddeye aykırı olan hükmü uygulanmaz.*” hükmü maddenin son cümlesi olarak düzenlenmiştir. Yani Ar-Ge Kanununun 3’üncü maddesinin GVK Geçici 75’inci maddesine aykırı olan hükümlerinin uygulanmayacağı açık olarak belirtilmiştir. 7263 sayılı Kanunun 21’inci maddesiyle, Ar-Ge Kanununda değişikliğe gidilmiş ve Ar-Ge Kanununun 6’ncı maddesinde yer alan “31/12/2023” ifadesi “31/12/2028” şeklinde değiştirilmiştir. Böylece Ar-Ge Kanununun 2028 sonuna kadar yürürlükte olmasına imkan sağlanmıştır. Buna rağmen aynı değişiklik GVK Geçici 75’inci maddesinde yapılmamıştır. Burada halen gelir vergisi stopaj teşvikinin 2023 sonuna kadar uygulanacağı anlaşılmaktadır.

Ar-Ge Kanundaki yürürlük süresini 2028’e uzatan 7263 sayılı Kanunun hazırlanması ve görüşülmesi aşamalarında GVK’da yer alan hükümde de değişiklik

²⁵⁶ 4 seri nolu Ar-Ge Kanunu Genel Tebliği md.6/1.

yapılması gerektiği halde bunun gözden kaçtığı düşünülmektedir. Yasa koyucunun 31.12.2023 tarihinden önce bir yasal düzenleme ile GVK Geçici madde 75’de yer alan “31.12.2023” ibaresini “31.12.2028” olarak değiştirmesi yerinde bir düzenleme olacaktır. Yapılacak böylesi bir değişiklik ile GVK ve Ar-Ge Kanunu arasındaki uyum tekrardan sağlanmış ve bu konudaki tereddütler de giderilmiş olacaktır.

7. Çalışanların Ücretleri Üzerinden Sağlanan Teşvikin Mahiyeti

Ar-Ge Kanunda yer alan gelir vergisi stopaj düzenlenmesinin ilk halinde elde edilen ücretlerin gelir vergisinden istisna olduğu belirtilmiştir. Buna rağmen bu teşvikin uygulanması amacıyla gerek 2008 yılında GVK’ya eklenen Geçici 75. maddede gerekse Ar-Ge Kanununun uygulamasına ilişkin hazırlanan tali mevzuat düzenlemelerinde²⁵⁷ Ar-Ge Kanununun aksine “gelir vergisinden istisna” ibaresi kullanılmamıştır. Bunun yerine sürekli olarak “*muhtasar beyannamede çıkan verginin belirlenen oranın terkin edilerek*” teşvikin uygulanacağı açıklanmıştır²⁵⁸.

Ar-Ge Kanunu 3/2 fıkrası hükmünde bunun bir vergi istisnası olduğu açık bir şekilde düzenlenmiştir. Bir vergi istisnasından da verginin mükellefi faydalanacağı göz önüne alındığında teşvikin işveren lehine değil çalışan personel lehine uygulanacağı anlaşılmaktadır. Buna rağmen GVK ve diğer düzenlemelerden istisna kelimesi özellikle kullanılmayarak gelir vergisi istisnasının olmayacağı, verginin mükellefi olan çalışana bir imkan tanınmadığı bunun yerine verginin normal şekilde hesaplanacağı ancak ödeme aşmasında işverenin bu verginin bir kısmını ödemeyeceği (terkin edeceği) anlaşılmaktadır. Yani GVK Geçici 75 ve tali mevzuata göre düzenleme işveren lehine olacak şekilde uygulandığı anlaşılmaktadır.

İki kanuni düzenleme arasında teşvikin bir istisna mı olduğu veya istisna olmayıp hesaplanan gelir vergisinin bir kısmından işveren lehine vazgeçmek şeklinde uygulanacağı konusunda bir belirsizlik var olmuştur. Çünkü Ar-Ge Kanunun lafzında bunun bir istisna olduğu açıktır. Dahası Hükümet tarafından teklif edilen Ar-Ge Kanun

²⁵⁷ Ar-Ge Yönetmeliği ile 1, 2 ve 4 seri nolu Ar-Ge Kanunu Genel Tebliği

²⁵⁸ Örneğin Ar-Ge Yönetmeliği md 10/2. Fıkrasında; “*Kanunun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen Ar-Ge, tasarım ve destek personelinin ücretlerine ilişkin teşvik, Gelir Vergisi Kanununun geçici 75 inci maddesinde yer alan düzenlemeye göre, 31/12/2023 tarihine kadar vergiden müstesna tutulması yerine, muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra terkin edilerek uygulanır.*” şeklinde düzenleme bulunmaktadır.

taslağında bunun işveren lehine mali bir avantaj olacak şekilde yani terkin şeklinde uygulanacağına ilişkin belirleme varken Komisyon görüşmelerinde bu istisna uygulaması şeklinde değiştirilerek Meclise sunulmuş ve bu haliyle yasalaşmıştır²⁵⁹. Buna rağmen uygulamada istisna düzenlemesi, kanunun yayımlandığı 2008 yılından bu yana işveren lehine getirilen bir stopaj teşviki olarak uygulanmıştır.

Ar-Ge Kanununda yer alan gelir vergisi istisnası düzenlemesinin bir benzeri de “3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun” geçici 3'üncü maddesinde bulunmaktadır. Bu düzenleme ile de serbest bölge çalışan personelin ücretlerinin belirli oranda gelir vergisinden istisna olduğu düzenlenmiştir. Yaşanan somut bir uyuşmazlıkta Serbest Bölgeler Kanunu'nun Geçici 3/b fıkrasındaki şartların varlığı durumunda, *işçilerin ücretlerinden gelir vergisi alınmaması sebebiyle ortaya çıkacak parasal menfaatin işçiye mi yoksa işverene mi ait olduğu* konusunda ihtilaf yaşanmıştır. Bu konu ile ilgili olarak Yargıtay 9. Hukuk Dairesinin 28.12.2016 tarih, 2016/35340 E. ve 2016/22796 K. sayılı kararı aşağıdaki gibidir;

“...213 Sayılı Vergi Usul Kanunun 8. maddesine göre aynı zamanda vergi sorumlusu sıfatını taşıyan işveren, işçiye ödeyeceği ücretten devlete ait gelir vergisini keser ve bu kesintiyi devlete yine kendisinin verdiği bir muhtasar beyanname ile öder. Görüldüğü üzere devletle ücretli işçi arasındaki ilişkide işverenin rolü, işçiye ait ücretten kesilen verginin devlete aktarılması içindeki bir aracılıktan ibarettir. Bu ilişkide işçi gelir vergisi mükellefi, işveren ise bu verginin beyanı ve tahsili ile görevli vergi sorumlusudur. Bu ilişki çerçevesinde vergi sorumlusunun işçiden kesilen gelir vergisi üzerinde hiçbir hak sahipliği bulunmamakta, sadece kesilen bu tutarı doğru bir biçimde beyan ve vergi dairesi veznesine intikal ettirme görevi yerine getirilmektedir. Uyuşmazlık, vergi dairesinin yaptığı herhangi bir işlemde değil, vergi dairesince işverene ret ve iadesi yapılan işçi ücretinden kesilen gelir vergisi tutarının işçiye mi işverene mi ait olduğudur. Dolayısıyla uyuşmazlığın tarafları işçi ve işverendir....3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun lafzında dahi işçiden kesilen gelir vergisinin işverene aktarılacağı düzenlenmemişken, idari yazı ve işlemlerle böyle bir sonuca ulaşılması mümkün değildir. Türkiye Cumhuriyeti Devletinde, vergi mevzuatına göre ücret ve benzeri alacaklar gelir vergisine tabidir. Bu nedenle, ücretin iş sözleşmesinde net olarak belirlenmesi vergi tahakkuk ettirilmeyeceği sonucunu doğurmamaktadır....İşçinin ücretinden gelir vergisi kesilemeyeceği ortadadır. Ücretten kesilecek verginin, yukarda ayrıntılı bir biçimde ifade edildiği üzere, mükellefi işçi olup, kanundaki koşulların gerçekleşmesi halinde muafiyetten yararlanacak olan da işçidir.”

Ar-Ge Kanunu kapsamındaki gelir vergisi teşviki ile ilgili olarak yargıya intikal eden bir uyuşmazlığa rastlanmamıştır. Buna rağmen Ar-Ge Kanununda yer alan bu düzenleme ile benzer olan Serbest Bölgeler Kanununda yer alan düzenleme hakkında

²⁵⁹ Hükümetin sunduğu Ar-Ge Kanunu Taslağı md 2/2.

“...Ar-Ge ve destek personelinin; bu çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretleri üzerinden hesaplanan gelir vergisinin doktoralı olanlar için yüzde doksani, diğerleri için yüzde sekseni, **verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilir**”
<https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem23/yil01/ss95.pdf> Erişim Tarihi: 20 Şubat 2021.

yaşanan uyuşmazlıkta yargı, işçilerin ücretlerinden gelir vergisi alınmaması sebebiyle ortaya çıkacak parasal menfaatin işçiye ait olduğuna karar verilmiştir. Aynı lafzi düzenleme Ar-Ge Kanununda da yer almasına rağmen 2008 yılından bu yana uygulamada bu teşvikin işverene ait bir menfaat olarak değerlendirmesi ise hukuka aykırıdır.

Ar-Ge Kanununda 2021 yılında yapılan bir değişiklik²⁶⁰ ile kanundan istisna ibaresi kaldırılmış ve bunun yerine hesaplanan vergiden belirli oranların terkin edileceği düzenlenmiştir. Yapılan bu değişiklik ile 2008 yılında bu yana Ar-Ge Kanunu ile GVK'nın geçici 75. maddesi arasındaki uyumsuzluk da sona erdirilmiştir. Yapılan değişiklik ile aslında yeni bir durum ortaya konulmamıştır. Ayrıca teşvikin uygulamasında bir değişikliğe gidilmemiştir. Yine teşvik, istisna olarak uygulanmamakta ve stopaj teşviki olarak işveren lehine uygulanmaktadır. Yapılan değişiklik ile uygulamanın Ar-Ge Kanununa aykırı olmasına bir son verilmiştir. Ar-Ge Kanununda yapılan değişiklik sonrasında GVK ile Ar-Ge Kanunu arasındaki uyumsuzluk giderilip uygulamanın yasal zemini güçlendirilmiştir. Bu açıdan bakıldığında kanunda yapılan değişiklik, iki kanun arasında bir uyum, tereddütlerin ortadan kaldırılmasına fayda sağladığından yerinde bir düzenleme olmuştur. Ancak geç kalınmış bir düzenlemedir.

D. Damga Vergisi ve Harç İstisnası

Ar-Ge Kanunu ile uygulanmaya başlanan diğer bir vergi teşviki ise damga vergisi istisnasıdır. Ar-Ge Kanunu 3. maddesinin çeşitli fıkralarında düzenlenen damga vergisi istisnası aşağıdaki gibidir.

“(4) Damga vergisi istisnası: Bu Kanun kapsamındaki her türlü Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile ilgili olarak düzenlenen kağıtlardan damga vergisi alınmaz...”

“(8) Bu Kanun kapsamında yürütülen Ar-Ge, yenilik ve tasarım projeleri ile ilgili araştırmalarda kullanılmak üzere ithal edilen eşya, gümrük vergisi ve her türlü fondan, bu kapsamda düzenlenen kağıtlar ve yapılan işlemler damga vergisi ve harçtan müstesnadır.”

²⁶⁰ 03.02.2021 tarih ve 31384 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 7263 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 19 maddesi ile yapılan değişiklik sonucunda 5746 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasının birinci cümlesinde yer alan “diğerleri için yüzde sekseni gelir vergisinden müstesnadır” ibaresi “diğerleri için yüzde sekseni, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilir” şeklinde değiştirilmiştir.

Damga vergisi istisnasına ilişkin düzenlemeler Ar-Ge Yönetmeliği ile 3 ve 5 seri nolu Ar-Ge Kanunu Genel Tebliği'nde yapılmıştır. Ayrıntılı açıklamalar bu tali mevzuat ile düzenlenmiştir.

1. Damga Vergisi İstisnası Kapsamı

Damga vergisi istisna uygulamasında kapsam oldukça geniş tutulmuş ve istisnadan faydalanabilmek için sadece bir şart aranmıştır. İstisna uygulaması açısından gerekli olan bu şart ise; damga vergisinden istisna olacak olan kâğıdın Ar-Ge faaliyeti ile ilgili olarak düzenlenen bir kağıt olması olmasıdır. Kâğıdın içeriği istisna uygulaması açısından önem arz etmemekte olup kâğıdın düzenlenme amacı önem arz etmektedir. Bu yönü ile Ar-Ge faaliyeti ile ilgili olarak düzenlenen her türlü kağıt içeriğine bakılmaksızın bu istisnadan faydalanabilecektir.

Ar-Ge faaliyetine ilişkin araştırmalarda kullanılmak amacıyla yabancı ülkelere ithal edilen eşya ile ilgili olmak üzere düzenlenen kâğıtlar da damga vergisinden istisnadır. Ayrıca gelir vergisi stopaj teşvikine paralel olarak personele ücret ödemeleri nedeniyle düzenlenen kâğıtlar aylık prim ve hizmet belgeleri de damga vergisinden istisnadır²⁶¹.

2. Damga Vergisi İstisnası Uygulaması Koşulları

Ar-Ge Kanunu kapsamın damga vergisi istisnası uygulanabilmesi için çeşitli birimler tarafından düzenlenen istisnaya ilişkin bir yazının işlem esnasında ibraz edilmesi gerekmektedir²⁶². Bu şekilde ibraz ile birlikte kâğıtlardan damga vergisi tahsil edilmemektedir. İstisnaya ilişkin yazı ise ilgisine göre TÜBİTAK, Teknoloji Geliştirme Merkezi (TEKMER) veya diğer birimler tarafından düzenlenip istisnadan faydalanacaklara verilmektedir²⁶³.

²⁶¹ Ar-Ge Yönetmeliği md. 12/4.

²⁶² Ar-Ge Yönetmeliği md. 12/2. İşlemi yapan ilgili birimler durumuna göre; noter, resmi daireler, diğer kamu kurum ve kuruluşları gibi kuruluşlar olabilmektedir.

²⁶³ Ar-Ge Yönetmeliği md. 12/2.

3. Şartların İhlali Halinde Damga Vergisi İstisnasının Durumu

Damga vergisine yönelik olarak sağlanan istisnanın amacına aykırı bir şekilde kullanılması, şartlarının ihlali veya kötüye kullanılması veya yürütülen projelere ilişkin değerlendirme raporunun olumsuz olması gibi durumlarda, zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergi aslı cezası ile mükelleften tahsil edilmektedir²⁶⁴.

4. Muhafaza ve İbraz Sorumluluğu

Ar-Ge faaliyeti ile ilgili olup istisna kapsamındaki kâğıtlar ile birlikte istisnanın uygulamasına dayanak teşkil eden belgelerin, Vergi usul Kanunu hükümleri gereğince 5 sene süreyle muhafaza edilmesi bir yasal zorunluktur. Ayrıca bu belgelerin gerektiğinde ilgili kurum ve kişilere ibraz edilme zorunluluğu bulunmaktadır.

E. Gümrük Vergisi Muafiyeti

Ar-Ge faaliyetine sağlanan gümrük vergisi muafiyeti, henüz yeni bir uygulamadır. Gümrük vergisi muafiyeti, Ar-Ge Kanunu'nda değişiklik yapan 6676 sayılı Kanun teşvik sistemine dahil olmuş olup 01.03.2016 tarihinden bu yana uygulanmaktadır.

Yapılan düzenleme sonrasında, Ar-Ge Kanununa göre gerçekleştirilen Ar-Ge faaliyetlerinde ve projelerde kullanılmak amacıyla yabancı ülkelere ithal edilen eşyanın, gümrük vergisi ve her türlü fondan istisna olmasına imkân sağlanmıştır. Ar-Ge proje kapsamında yurtdışından yapılan alımlarda gümrük vergisi muafiyeti sağlanarak projelerinin daha kısa süre içerisinde ve işletmelere daha fazla mali külfet getirmeden bitirilip ticarileşmeye hazır olması hedeflenmiştir.²⁶⁵

F. Katma Değer Vergisi İstisnası

Ar-Ge faaliyetinde bulunan mükelleflerin kullanmış oldukları makine ve teçhizatlar, teknoloji ağırlıklı pahalı ekipmanlardır. Teknoloji ağırlıklı bu makine ve teçhizatlar ise Ar-Ge faaliyetinde bulunan firmaların üzerlerindeki üretim maliyetlerini ve katma değer vergisinden kaynaklı finansman yüklerinin artmasına neden olmaktadır. Bu

²⁶⁴ Ar-Ge Yönetmeliği md.12/5.

²⁶⁵ İnternet: 6676 sayılı Kanun'un madde gerekçeleri. Kanunun 28'inci maddesinin gerekçesi. <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem26/yil01/ss97.pdf>. Erişim Tarihi: 20 Ocak 2021.

durum da firmaların Ar-Ge faaliyetinde bulunmasını kısıtlamaktadır²⁶⁶. Bu olumsuz durumları kısmen de olsa ortadan kaldırmak ve firmaların Ar-Ge maliyetlerini azaltmak amacıyla KDV istisnası uygulamaya konulmuştur.

KDV istisnası, Ar-Ge Kanunu kapsamında Ar-Ge faaliyetinde bulunan firmalara, yeni makine ve teçhizat alımlarında katma değer vergisi ödememe imkanı sağlamaktadır. Katma değer vergisi istisnasına ilişkin düzenleme yeni olup, 7103 sayılı torba Kanun²⁶⁷ ile yapılan değişikle 1 Mayıs 2018 tarihinden bu yana yürürlüktedir.

Ar-Ge faaliyetinde bulunan firmaların katma değer vergisi istisnasından faydalanabilmesi için öncelikle Ar-Ge Kanunu kapsamında bir Ar-Ge faaliyeti ile uğraşılıyor olmaları gerekmektedir. Bunun yanı sıra istisnadan faydalanabilmek için Ar-Ge faaliyeti ile iştigal eden firmanın Ar-Ge faaliyetini, Ar-Ge merkezinde yapıyor olması gerekmektedir.

Katma değer vergisi istisnasının söz konusu olabilmesi için iktisap edilen teçhizat ve makinenin yeni olması yani ikinci el olmaması gerekmektedir. Yeni alınan teçhizat ve makinenin ise sadece Ar-Ge faaliyetinde kullanılması gerekmektedir. İktisap edilen makine ve teçhizatın iktisap edildikleri yıldan itibaren 3 yıl içinde Ar-Ge faaliyeti dışında kullanılması veya bu süre içerisinde elden çıkarılması durumunda iktisap tarihinde alınmayan vergi aslının dışında faiz ve vergi cezasının da ödenmesi gerekmektedir²⁶⁸.

Katma değer vergisi istisnasından, herhangi bir tarihte iktisap edilmiş olan makine ve teçhizatlar değil, 1 Mayıs 2018- 31 Aralık 2022 tarih arasında iktisap edilen makine ve teçhizatlar faydalanabilmektedirler²⁶⁹. Bu husus göz önüne alındığında uygulama belirli süre içerisinde geçerli olan bir düzenleme olup, bu yönü ile katma değer vergisi istisnası belirli bir süre ile sınırlandırılmış bir uygulamadır. Her ne kadar kanunda istisnanın 2022 yılı sonuna kadar uygulanacağı düzenlenmişse de Cumhurbaşkanının bu süreyi 2 yıla kadar uzatma yetkisi bulunmaktadır.

²⁶⁶ 7103 sayılı Vergi ve Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanun Genel Gerekeçesi, s.13.

<https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem26/yil01/ss533.pdf>. Erişim Tarihi: 5 Ocak 2021.

²⁶⁷ 27.03.2018 tarih ve 30373 (2. mükerrer) sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 7103 sayılı Vergi ve Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanun.

²⁶⁸ Baydar, Uğraş, “Ar-Ge, Yenilik ve Tasarım Faaliyetlerinde Bulunan Mükelleflere 5746 Sayılı Kanun İle Tanınan Vergi Avantajları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 391 Nisan 2021, s.95.

²⁶⁹ 7201 sayılı Kamulaştırma Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun md.8

G. Hızlandırılmış Amortisman İmkânı

Hızlandırılmış amortisman imkanı da tıpkı katma değer vergisi istisnasında olduğu gibi pahalı ekipmanlar dolayısıyla yüksek maliyetler ile karşı karşıya kalan firmaların maliyetlerini azaltmak ve ülkemizin Ar-Ge potansiyelini yükseltmek amacıyla uygulamaya konulmuştur²⁷⁰.

Ar-Ge faaliyetinde kullanılan makine ve teçhizatlar için geçerli olan hızlandırılmış amortisman uygulaması da oldukça yeni bir uygulamadır. Hızlandırılmış amortisman imkanı, 1 Mayıs 2018 tarihinden bu yana uygulanmaya başlanmıştır²⁷¹.

Hızlandırılmış amortisman imkanı, sürekli bir uygulama olarak düzenlenmemiş olup, süreli olması kararlaştırılmıştır. Yani firmalar sadece 2019 yılı sonuna kadar iktisap etmiş oldukları makine ve teçhizatlar için hızlandırılmış amortisman uygulamasından faydalanabileceklerdir. 31.12.2019 sonrasında iktisap edilen iktisadi kıymetlerin ise bu imkândan faydalanmaları mümkün olmayıp normal amortisman uygulamasına tabidirler.

Ar-Ge Kanunu kapsamında Ar-Ge faaliyetinde bulunan firmaların, münhasıran Ar-Ge faaliyeti kapsamında kullanmak üzere aldıkları sıfır teçhizat ve makineler için uygulanacak olan amortisman oran ve sürelerinin hesaplaması farklı olmaktadır. Normalde bir amortisman tabi iktisadi kıymet için yapılacak olan amortisman oran ve süre hesabında o iktisadi kıymet için belirlenmiş olan faydalı ömür süreleri dikkate alınıp bu süre içerisinde itfa edilmektedir. Hızlandırılmış amortisman uygulamasında ise belirlenen bu faydalı ömür sürelerinin sadece yarısı dikkate alınıp bu süre içerisinde itfa edilmektedir. **Örneğin;** 1 milyon TL bedel ile alınan ve faydalı ömrü 10 yıl olan bir makinenin bedeli 10 yıl süre ile her yıl 100.000 TL amortisman gideri dikkate alınarak itfa edilmesi gerekmektedir. Ancak söz konusu makine, Ar-Ge Kanunu göre sadece Ar-Ge faaliyetinde kullanılmak amacıyla alınması durumunda faydalı ömür süresi 10 yıl iken yarı oranda yani 5 yıl olarak dikkate alınmakta ve 5 yıl süre ile her yıl 200.000 TL amortisman gideri dikkate alınarak itfa edilmesi gerekmektedir.

Hızlandırılmış amortisman imkanı seçimlik bir hak olup, isteyen mükellefler iktisap etmiş oldukları makine ve teçhizat için normal amortisman yöntemini seçebilir.

²⁷⁰ İnternet: 7103 sayılı Vergi ve Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanun Genel Gereğçesi, s. 13.

<https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem26/yil01/ss533.pdf>. Erişim Tarihi: 5 Ocak 2021.

²⁷¹ 27.03.2018 tarih ve 30373 (2. mükerrer) sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 7103 sayılı Vergi ve Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanun md.16

Hızlandırılmış amortisman uygulamasından faydalanılacak makine ve teçhizatın, yeni makine ve teçhizat olması gerekmektedir. Ayrıca bu yeni alınan makine ve teçhizatlar da münhasıran Ar-Ge Kanunu kapsamındaki bir Ar-Ge, tasarım veya yenilik faaliyetinde kullanılması gerekmektedir.

H. Teknogirişim Sermayesi Desteğinden Faydalananlara Sağlanan Sermaye Desteklerinin Vergi Matrahından İndirme İmkânı

Ar-Ge Kanunu ile Ar-Ge faaliyetinde bulunan firmalara sağlanan imkânlardan birisi de teknogirişim sermaye desteğidir. Teknogirişim sermaye desteği ile Ar-Ge faaliyetinde bulunacak olanlara sadece bir defalık hibe desteği sağlanmaktadır. Teknogirişim sermaye desteği, Ar-Ge Kanunu'nun ilk halinden bu yana firmalara sağlanan bir teşvik unsurudur. 2016 yılında yürürlüğe giren Ar-Ge reform paketi ile teknogirişim sermayesi desteği ile kurulan işletmelere sermaye koyan yatırımcıların bunları vergi matrahından mahsup edebilmesinin önü açılmıştır²⁷².

Teknogirişim sermayesi desteği ile kurulan firmalara konulan sermayenin indirim olarak dikkate alınabilmesi, Ar-Ge Kanunu'nun ilk halinde olmayan yeni bir uygulamadır. Değişiklikle beraber artık mükellefler tarafından teknogirişim sermayesi desteğinden faydalananlara, yapılan sermaye desteklerinin belirli bir tutara kadar olan kısmı beyan edilen kazancının tespiti aşamasında indirim olarak dikkate alınabilmektedir.

Ar-Ge projelerinin finansmanında kullanılmak üzere sağlanan sermaye desteği açısından oransal ve miktar olarak bir üst sınırı bulunmaktadır. Sağlanacak olan sermaye desteği, beyan edilen kazancının en fazla % 10'u kadar olabilmektedir. Bunun yanı sıra yapılacak olan bu destek, öz sermayenin en fazla % 20'si kadar olabilmektedir. Sermaye desteğinde bu açıdan %10 ve %20 oranında bir sınır bulunmaktadır. Belirlenen bu oransal sınır dışında bir de miktar sınırlaması bulunmaktadır. Buna göre indirim olarak dikkate alınabilecek olan tutarında 500.000 TL'yi aşamaması gerekmektedir²⁷³. Uygulamadaki bu oran ve miktar açısından var olan sınırları yarısına kadar indirmeye veya dört katına kadar arttırmaya ilişkin olarak ilgili kanun maddesi ile de Cumhurbaşkanına yetki verilmiştir.

²⁷² Doğan, Uğur - Kızıllı, Önder, "Ar-Ge Reform Paketinin Değerlendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, 332, 2016, s. 19.

²⁷³ Ar-Ge Kanunu md. 3/5.

Yapılacak olan sermaye desteğinin indirim olarak dikkate alınabilmesi için sermaye desteğinin teknogirişim sermayesi desteğine konu Ar-Ge projelerinin finansmanında kullanılması gerekmektedir. İki yıllık bir süre içinde Ar-Ge projelerin finansmanında kullanılmayan sermaye desteklerinin var olması durumunda ise daha önceden indirim olarak dikkate alınan tutarlar nedeniyle tahakkuk ettirilmemiş olan vergiler cezalı olarak tahsil edilmektedir²⁷⁴.

Bu indirim uygulaması, sermaye yapısı güçlü olmayan şirketlerin önünde büyük bir sorun olan finansman yetersizliğini ortadan kaldırabilmek adına atılmış olan önemli bir adımdır. Bu şekildeki sermaye desteği ile Ar-Ge projelerinin ticarileşmesine de katkı sağlanmıştır²⁷⁵. Nitekim uygulamanın düzenlendiği kanunun gerekçesinde; “...yapılan düzenleme ile teknogirişim sermayesi desteğinin... teknoloji alanında orijinal bir fikri olan ancak bunu hayata geçirecek yeteri kadar finansmana sahip olmayan girişimcilerin finansmana erişimi kolaylaştırılmaktadır...”²⁷⁶. Bu finansal desteğini sağlayan yatırımcıların da yaptıkları destekleri beyan edilen gelir ve kurum kazancından indirebilmelerine imkan sağlanmıştır.

III. TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİ KANUNU’NA GÖRE AR-GE FAALİYETLERİNE SAĞLANAN VERGİSEL TEŞVİKLER

Teknoloji geliştirme bölgeleri, temel araştırmalar ile üretilen bilginin ticarileşmesine ve ürün üretilmesine imkan sağlayan Ar-Ge ve teknoloji temelli firmaların toplandığı özel alanlardır.²⁷⁷. Teknoloji geliştirme bölgeleri farklı isimlerle anılmaktadır²⁷⁸. Farklı ülkelerde farklı isimlerin kullanım yüzdeleri göz önüne alınıp

²⁷⁴ Ar-Ge Yönetmeliği md. 28/12.

²⁷⁵ Doğan ve Kızıl, a.g.m., s. 26.

²⁷⁶ 6676 sayılı Kanun’un madde gerekçeleri. Kanunun 28’inci maddesi 1/d. bendinin gerekçesi. <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem26/yil01/ss97.pdf> Erişim Tarihi: 27 Aralık 2020.

²⁷⁷ Cumhurbaşkanlığı Devlet Denetleme Kurulu, 4691 sayılı TGBK Uygulamalarının Değerlendirilmesi ile Uygulamada Ortaya Çıkan Sorunların Çözümüne İlişkin Öneri Geliştirilmesine Yönelik Araştırma ve İnceleme Raporu 2009/1, 2009, s. 31. <https://docplayer.biz.tr/706292-T-cumhurbaskanligi-devlet-denetleme-kurulu-arastirma-ve-inceleme-raporu.html> Erişim Tarihi: 29 Eylül 2016.

²⁷⁸ Örneğin; İngiltere’de Science Park (Bilim Parkı), ABD’de Research Park (Araştırma Parkı), Fransa’da Tecnopôle (Teknoloji Kenti), Almanya’da Grunderzentrum (Kurucu Merkez) ve Japonya’da Teknopolis (Teknoloji Kenti) terimleri benimsenmiştir. Ayrıca Enterprise Center (Girişim Merkezi), Innovation Center (Yenilik Merkezi), Excellent Center (Mükemmeliyet Merkezi), Industrial Park (Endüstriyel Park) ve Business Center (İş Merkezi) gibi terimlere de rastlanmaktadır.

sıralandığında; en fazla kullanılanın kavramın teknopark olduğu anlaşılmaktadır.²⁷⁹ Ülkemizde bu ortamlara yönelik olarak yapılan kanunu düzenlemelerde ise “*Teknoloji Geliştirme Bölgesi*” ibaresinin kullanılmasına rağmen, “*teknoloji*” ve “*park*” ibarelerinin kısaltılması olan “*teknopark*” kavramı daha fazla kullanılmaktadır²⁸⁰.

Teknopark fikri ilk olarak 1950 yılında ABD’de ortaya çıkmıştır²⁸¹. Ülkemizde ise teknoparkların kuruluş çalışmalarının başladığı dönem 1980-2000 arasına denk gelmektedir. İlk defa “*Beşinci Beş Yıllık Kalkınma Planında (1984-1989)*” teknopark konusuna yer verilmiştir. Söz konusu plan sonrasında bu bölgelerin kurulması ve geliştirilmesine yönelik politikalar oluşturulmuştur. İlk somut çalışmalar 1989 yılında Hükümetin Devlet Planlama Teşkilatını teknopark kurma çalışmaları yapmakla görevlendirmesi ile başlamıştır²⁸². Yapılan çalışmalar sonrasında ilk olarak TÜBİTAK MAM ve ODTÜ teknoparkları kurulmuştur. Mart 2021 itibarıyla ise ülkemizde 49’sı faal olmak üzere 87 teknopark bulunmaktadır²⁸³.

Ülkemizdeki bu teknoparklardan 2’si hariç (TÜBİTAK MAM ve ODTÜ teknoparkları) diğerlerinin tamamı dünyada ilk teknopark kurulduğu tarihten yarım asır sonra kurulmuşlardır. Ülkemizdeki teknoparklarda ağırlıklı olarak yazılım-bilişim firmaları yer almakta olup bu bölgelerde Ar-Ge faaliyetinde bulunan toplamda 6.474 firma bulunmaktadır. Faaliyette bulunan bu firmaların yaklaşık % 45,3’ü yazılım faaliyeti ile iştigal etmekte olup buralarda 70 bine yakın personel istihdam edilmektedir²⁸⁴.

²⁷⁹ IASP, **Facts And Figures of Science and Technology Parks in The World: IASP General Survey 2006 – 2007**, 2007, s. 9.

http://s3.amazonaws.com/zanran_storage/www.rtp.org/ContentPages/16084324.pdf. Erişim Tarihi: 29 Aralık 2020.

²⁸⁰ Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu Tasarısı Genel Gerekçe Metni.

<http://www.tbmm.gov.tr/d21/1/1-0703.pdf>. Erişim Tarihi: 29 Aralık 2020.

²⁸¹ Cumhurbaşkanlığı Devlet Denetleme Kurulu. a.g.e., 2009, 33.

²⁸² Cumhurbaşkanlığı Devlet Denetleme Kurulu. a.g.e., 2009, 109.

²⁸³ <https://www.sanayi.gov.tr/istatistikler/istatistiki-bilgiler/mi0203011501>, Erişim Tarihi: 07 Nisan 2020.

²⁸⁴ <https://www.sanayi.gov.tr/istatistikler/istatistiki-bilgiler/mi0203011501>, Erişim Tarihi: 07 Nisan 2020

Tablo-9: Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Verileri²⁸⁵

TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİ	
"Toplam Teknopark Sayısı	87
- Faal Olan Sayısı	73
- Alt Yapı çalışması Devam Eden	14
Toplam Firma Sayısı	6.474
Yabancı/Yabancı ortaklı Firma Sayısı	321
Akademisyen Ortaklı Firma Sayısı	1.369
Toplam Personel Sayısı	67.490
- Ar-Ge	55.415
- Tasarım	949
- Destek	4.512
- Kapsam Dışı	6.614
Proje Sayısı (Devam Eden)	10.813
Proje Sayısı (Tamamlanan)	39.940
Toplam Satış (TL)	123,4 Milyar
Toplam İhracat (USD)	5,7 Milyar"

Ülkemizde teknoparklar konusuna özgü olarak ilk ciddi düzenleme, “4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu” dur. Yürürlüğe giren kanun ile teknoparkların kuruluş ve çalışmalarına ilişkin esaslar belirlenmiştir. Bunun haricinde söz konusu yasa ile teknoparklarda faaliyette bulunan girişimci, yönetici şirket ve bölgede çalışanlara ilişkin olarak birçok teşvik unsuru hayata geçirilmiştir.

TGBK ile birlikte Ar-Ge faaliyetlerine yönelik uygulamaya geçirilmiş olan vergisel teşvik unsurları dokuz adettir. Bunlar;

1. Kurumlar vergisi istisnası
2. Gelir vergisi istisnası
3. Katma değer vergisi istisnası
4. Damga vergisi muafiyeti ve istisnası
5. Harç muafiyeti ve istisnası
6. Emlak vergisi muafiyeti
7. Gümrük vergisi muafiyeti
8. Hızlandırılmış amortisman imkanı
9. Ar-Ge Projelerine Sağlanan Sermaye Desteklerinde İndirim İmkânı

²⁸⁵ Tablo Bilim ve Sanayi Bakanlığının İstatistikleri (<https://www.sanayi.gov.tr/istatistikler/istatistiki-bilgiler/mi0203011501>) göz önüne alınarak hazırlanmıştır.

Yürürlüğe giren TGBK sonrasında sağlanan bu teşviklerin uygulamasına ilişkin olarak farklı tarihlerde çeşitli kanuni ve idari düzenlemeler yapılmış olup bunlar sırasıyla şu şekildedir.

Tablo 10: TGBK'nın uygulamasına ilişkin yapılan kanuni ve idari düzenlemeler²⁸⁶

Sıra	Düzenleme Adı	Resmi Gazete Tarihi	Resmi Gazete Sayı
1	"Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği	19.06.2002	24790
2	Kurumlar Vergisi Sirküleri/1: KVK-1/2003-1/Teknoloji Geliştirme Bölgeleri -1	-	-
3	Kurumlar Vergisi Sirküleri/6: KVK-6/2004-4/Teknoloji Geliştirme Bölgeleri -2	-	-
4	Kurumlar Vergisi Sirküleri/16: KVK-16/2005-4/Teknoloji Geliştirme Bölgeleri -3	-	-
5	5035 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun	02.01.2004	25334 (Mükerrer)
6	5281 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun	31.12.2004	25687 (Mükerrer)
7	6170 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun	12.03.2011	27872
8	Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği	12.03.2014	28939
9	Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	19.01.2015	29241
10	6676 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun	26.02.2016	29636
11	Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği	10.08.2016	29797
12	2016/9091 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı	11.08.2016	29798
13	7033 sayılı Sanayinin Geliştirilmesi ve Üretimin Desteklenmesi Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun	01.07.2017	30111
14	2017/10821 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı	19.10.2017	30215
15	Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	22.02.2018	30340
16	7103 sayılı Vergi ve Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanun	27.03.2018	30373 (2. mükerrer)
17	7104 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlar ile 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun	06.04.2018	30383
18	698 sayılı Kanun Hükmünde Kararname	04.07.2018	30468
19	7263 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun	03.02.2021	31384"

A. Kurumlar Vergisi İstisnası

Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu (TGBK) ile bölgede bulunan şirketlerin türüne göre yararlanabilecekleri iki farklı kurumlar vergisi istisnası bulunmaktadır. Bunlar;

1. Bölgede bulunan yönetici şirketlere sağlanan kurumlar vergisi istisnası,
2. Bölgede yazılım ve Ar-Ge faaliyetinde bulunanlara sağlanan kurumlar vergisi istisnası

olarak sıralanabilir.

²⁸⁶ Tablo, mevzuattaki değişimler göz önüne alınarak hazırlanmıştır

1. Yönetici Şirketlere Sağlanan Kurumlar Vergisi İstisnası

Her teknoloji geliştirme bölgesinde bir tane yönetici şirketin bulunması kanunen zorunludur. Teknoparklarda kurulan yönetici şirketler, anonim şirket statüsünde olup teknoparkın yönetiminden ve işletilmesinden sorumludurlar²⁸⁷. Yönetici şirketin kurucularından en az bir tanesinin kamu Ar-Ge merkezi, ileri teknoloji enstitüsü veya üniversite olması gerekmektedir²⁸⁸.

Kanun gereğince kurulması zorunlu olan yönetici şirket, her ne kadar bir anonim şirket statüsünde olsa da bir kamu kurum veya kuruluşu gibi bölgede faaliyette bulunan şirketlerin iş ve işleyişleri üzerinde onaylama ve denetleme başta olmak üzere bir dizi görev ve sorumlukları bulunmaktadır. Bunun yanı sıra yönetici şirketler, her yıl hesap ve işlemlerini yeminli mali müşavirlere incelettirme ve bu denetim elemanları tarafından düzenlenen raporu da Bakanlığa gönderme zorunluluğu bulunmaktadır²⁸⁹.

Bölgede bulunan şirketler açısından bir kamu gözetim elemanı gibi faaliyette bulunan yönetici şirketlerin, kazançları 2028 yılı sonuna kadar kurumlar vergisinden istisnadır²⁹⁰. Bu yönü ile kanun kapsamında yönetici şirketlere sağlanan kurumlar vergisi istisnasının süreli bir istisna olduğu görülmektedir.

a- İstisnanın Kapsamı ve Mahiyeti

Yönetici şirketlerin bütün faaliyetleri sonucunda elde edilen kazançlara istisna sağlanmamıştır. İstisna, yönetici şirketlerin sadece belirli faaliyetlerine ilişkin kazançlarına getirilmiştir. İstisna edilen kazançlar ise kanun kapsamında *bölgenin kurulması, yönetilmesi ve işletilmesi* faaliyetlerinden kaynaklanan kazançlar olarak sınırlandırılmıştır²⁹¹. Bu yönüyle istisna düzenlemesi, kazanç istisnası mahiyetidir. Bu

²⁸⁷ Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği md.3/(1)-z-pp.

²⁸⁸ TGBK md.5/1.

²⁸⁹ Bknz: TGBK md.5/15.

²⁹⁰ Yönetici şirketlere istisna hükmünü düzenleyen geçici 2'nci madde, TGBK'nın ilk halinde bulunamamaktaydı. Yani kanunun ilk halinde yönetici şirketlere yönelik kurumlar vergisi istisnası bulunamamaktaydı. 5035 sayılı yasa ile TGBK'da 2003 yılında yapılan değişiklik ile geçici 2'inci madde TGBK'na eklenerek 2004 başından 2013 sonuna kadar yönetici şirketlerin belirlenen faaliyetler kapsamında elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Sonrasında ise 6170 sayılı yasa ve müteakiben de 7263 sayılı yasa ile TGBK'da yapılan değişikli ile bu istisna süresi değiştirilmiş ve 31.12.2028'e kadar uzatılmıştır. Yani yönetici şirketlere sağlanan istisna düzenlemesi TGBK'nın yürürlükte olduğu 01.01.2001 ile 31.12.2003 arası dönemi kapsamamaktadır.

²⁹¹ 15.03.2004 tarih ve KVK-6/2004-4/Teknoloji Geliştirme Bölgeleri-2 sayılı sirküler, Bölüm 3.3.

nedenle de var olan kazançtan *bölgenin kurulması, yönetilmesi ve işletilmesi* ilişkin gider ve maliyetlerin çıkarılması sonucunda kalan kazancın tamamı istisna olacaktır.

Yönetici şirketlerin kanunla kendilerine verilmiş olan bu faaliyetlerin dışında kalan faaliyetlerine tekabül eden kazançları ile olağandışı kazançları istisna kapsamında değerlendirilemez. Yönetici şirketin nakitlerini değerlendirmesi amacıyla mevduat hesaplarından elde edilen faiz gelirleri, dövizlerden kaynaklı olarak oluşan kur farkları veya menkul ve gayrimenkullerin satışından sonucu oluşan gelirler istisna kapsamında değerlendirilmemektedir²⁹².

Yönetici şirketlerin faaliyetlerinin bir kısmının, doğal olarak kanun kapsamı dışında olacağı göz önüne alınırsa kanun kapsamında bulunan ve istisna tabi olan kazancının diğer faaliyetlere ilişkin kazançlardan ayırt edilmesi gerekmektedir. Bu yüzden kurumlar vergisi matrahının sağlıklı bir şekilde tespiti için istisna kapsamında olan veya olmayan faaliyetlere ilişkin hasılatın, maliyetin ve giderlerin ayrı ayrı izlenmesi gerekmektedir²⁹³. Trabzon Vergi Dairesi Başkanlığı bir özelgesinde özetle; “...*Kanun uygulaması kapsamında istisna olan faaliyetlerin zararlar sonuçlanması halinde, bu zararların istisna kapsamında olmayan diğer faaliyetlere ilişkin kazançlardan indirilmesi mümkün değildir...*”²⁹⁴ şeklinde açıklamada bulunulmuştur. Bu nedenle de hasılat ve giderlerin ayrı hesaplarda izlenmesi gerekmektedir.

b- Müşterek Genel Gider ve Amortismanların Dağıtımı

Zaman zaman işin doğası gereğince istisnaya dahil olan faaliyetler ile istisna dışı olanların birlikte yapılması söz konusu olabilmektedir. Bu gibi durumda müşterek genel giderlerin, oran yöntemi ile dağıtılması gereklidir. Buna göre bu müşterek giderler, istisnaya dahil olan faaliyetler ile istisna dışı olanların maliyetlerin birbirine oranı esas alınarak dağıtılır²⁹⁵.

İşletmeye ait olan motorlu araç, makine ve tesisatın hem istisna kapsamındaki faaliyetlerde hem de istisna dışındaki faaliyetlerde kullanılması durumunda bunların

²⁹² Kurumlar Vergisi Sirküleri-1, KVK-1/2003-1/Teknoloji geliştirme Bölgeleri-1, Bölüm 3.1.3.2.

²⁹³ Kurumlar Vergisi Sirküleri-6 KVK-6/2004-4/teknoloji Geliştirme Bölgeleri-2, Bölüm 3.3.3.

²⁹⁴ Trabzon Vergi Dairesi Başkanlığının 20.01.2020 tarih ve 26468226-125[ÖZG-2-2018]-E.4280 sayılı özelgesi.

²⁹⁵ 15.03.2004 tarih ve KVK-6/2004-4/ Teknoloji Geliştirme Bölgeleri-2 sayılı sirküler, Bölüm 3.3.

amortismanlarının, her bir işte ne kadar süre ile kullanıldıkları göz önüne alınarak amortismanın dağıtılması gerekmektedir. Gün hesabına göre dağıtımın mümkün olmaması durumunda amortismanlar, müşterek genel giderler olarak dikkate alınıp buna göre genel bir dağıtıma tabi tutulacaktır²⁹⁶.

c- Kazancın Bir Kısımının Belirli Yerlere Aktarılması Şartı

Yönetici şirketlerin bölgenin kurulması, yönetilmesi ve işletilmesi faaliyetlerinden elde edilen kazançları kurumlar vergisinden istisnadır. Yönetici şirketlerin 2022 yılı ve sonrasında elde ettikleri kazançların istisna kapsamında değerlendirilebilmesi için TGBK'nın Ek 3'üncü maddesinde yer alan ek şartları da sağlanması gerekmektedir. Bu ek şartlar, 1 Ocak 2022 tarihinden sonra elde edilen kazançlar için geçerli olmak üzere Kanuna eklenmiştir²⁹⁷. Yeni getirilen bu düzenlemeye göre; 1 Ocak 2022 itibaren istisna kazanç tutarı 1 milyon TL ve üzerinde olan yönetici şirketler, kazanç tutarlarının % 2'sini pasifte bir hesaba almaları gerekmektedir. Pasifte bir hesaba alınması gerekli olan bu tutar açısından ise bir üst sınır bulunmaktadır. Buna göre pasife alınacak olan tutar en fazla 20 milyon TL'dir. Cumhurbaşkanının, kanunda yer alan 1 milyon ve 20 milyon şeklindeki bu parasal sınırları sıfıra kadar indirmeye ve beş katına kadar çıkarmaya ilişkin yetkisi bulunmaktadır.

Yıllık kazanç üzerinde %2 oranında hesaplanan tutar, pasifte bir hesaba alındığı yılın sonunda kadar belirli yatırımlara aktarılması gerekmektedir. Kazanç üzerinden % 2 oranında ayrılan tutarın ise kuluçka merkezlerindeki girişimcilere, girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına sermaye olarak konması veya girişim sermayesi yatırım fonlarının satın alınmasında kullanılması gerekmektedir.

Kazanç üzerinden hesaplanan bu tutarın yılsonuna kadar belirlenen yatırımlara sermaye olarak aktarılmaması veya fonların satın alınmasında kullanılmaması durumunda kazanç tutarının % 20'si kurumlar vergisi istisnasına konu edilmesi mümkün değildir. Bu durumda daha önceden istisna olarak dikkate alınan %20 orandaki tutar nedeniyle tahsil edilemeyen vergiler, cezasız olarak ödenir²⁹⁸. Cumhurbaşkanının, kanunda yer alan %2

²⁹⁶ Erdem, Tahir, "Teknoloji Geliştirme Bölgelerine Yönelik Vergi Teşvikleri ve Destek Unsurları". **Vergi Sorunları Dergisi**, 287, 2012, s. 50.

²⁹⁷ 03.02.2021 tarih ve 31384 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 7263 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 6'nci maddesi ile Teknoloji geliştirme Bölgeleri Kanununa Ek3'üncü madde eklenmiştir.

²⁹⁸ Ar-Ge Kanunu md13/14.

ve %20 olan kanuni oranları sıfıra kadar indirmeye ve beş katına kadar arttırmaya ilişkin yetkisi bulunmaktadır.

2. Ar-Ge Faaliyetinde Bulunanlara Sağlanan Kurumlar Vergisi İstisnası

Bölgedeki yönetici şirkete sağlanan istisna haricinde bölgedeki girişimcilerin kazançlarına da istisna sağlanmıştır. Bölgede faaliyette bulunan girişimcilere TGBK geçici 2’nci maddesinin 1’inci fıkrası ile sağlanan istisna düzenlemesi aşağıdaki gibidir.

“...Bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu bölgedeki yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31/12/2028 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır...”

Bölgede faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin ayrıca gayrimaddi hakların satış, kiralanması ve devri neticesinde elde edilen kazançlar da kurumlar vergisinden istisnadır.

a- İstisnanın Kapsamı ve Mahiyeti

Bölgede faaliyet gösteren mükelleflerin bütün faaliyetleri sonucu elde edilen kazançlara istisna sağlanmamıştır. Bölgedeki işletmelerin, sadece bölgedeki “Ar-Ge, yazılım ve tasarım faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar” kurumlar vergisinden istisnadır. Bu yönü ile istisna şartlı istisna olup istisnadan faydalanabilmek için genel olarak iki şartın var olması gerekmektedir. Bunlar;

1. Faaliyetin mutlaka teknoloji geliştirme bölgesinde gerçekleştirilmesi ve
2. Faaliyetin Ar-Ge faaliyeti kapsamında olmasıdır.

Bu iki şarta sahip olan işletmelerin bölgedeki Ar-Ge faaliyeti neticesinde elde etmiş oldukları kazançlar bölgede faaliyete başladıkları dönemden itibaren 31.12.2028²⁹⁹ tarihine kadar vergiden istisnadır.

²⁹⁹ TGBK’nun ilk halinde geçici 2’inci madde yer almamaktaydı. İstisna hükmünü düzenleyen Kanunun 8’inci maddesinin 3’üncü fıkrasında ise; “ Bölgede yer alan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu bölgedeki yazılım ve Ar-Ge’ye dayalı üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları, faaliyete geçilmesinden itibaren beş yıl süre ile gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır. Bakanlar

Bölgede bulunan bir işletme, Ar-Ge faaliyetini bölge dışında gerçekleştirmesi durumunda bölge dışında gerçekleştirilen söz konusu bu faaliyetler sonucunda ortaya çıkan kazançlar her ne kadar Ar-Ge faaliyeti sonucunda elde edilmiş olsa da istisnaya konu edilmesi söz konusu değildir³⁰⁰. Ayrıca bölgede başlatılan proje ile bağlantılı olarak bölgeden ayrıldıktan sonra yapılan bir Ar-Ge faaliyeti sonucunda kazanç ortaya çıksa da bu kazançların istisnadan faydalanabilmesi mümkün değildir.³⁰¹

İstisna uygulamasında gerekli olan şartlardan bölgede faaliyette bulunma dışında en önemlisi ve dikkat edilmesi gerekli olan yapılan faaliyetin, Ar-Ge faaliyeti olması hususudur. Bu yönü ile istisnanın kapsamının belirlenebilmesi için Ar-Ge kavramların içeriği önem arz etmektedir.

Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu 3/1-c fıkrasında;

“Ar-Ge kavramı; araştırma ve geliştirme, kültür insan ve toplumun bilgisinden oluşan bilgi dağarcığının arttırılması ve bunun yazılım dahil yeni süreç, sistem ve uygulamalar tasarlamak üzere kullanılması için sistematik bir temelde yürütülen yaratıcı çalışmalar” olarak tanımlanmıştır³⁰².

Bölgede faaliyette bulunan girişimcilerin Ar-Ge faaliyeti dışında yer alan ticari işlemleri dolayısıyla elde ettikleri olağan ve olağandışı gelirlerinin ise istisnadan

Kurulu, seçilen, hedef alınan, belirli teknolojik alanlar ve ürünler için on yıla kadar süreyi uzatabilir. “ hükmü yer almaktaydı.

5035 sayılı Kanun ile TGBK’da 2003 yılında yapılan değişiklik ile TGBK 8’inci maddesinin 3’üncü fıkrası 01.01.2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmış ve geçici 2’inci madde TGBK’ya eklenmiştir.

Geçici 2’inci maddenin **ilk hali**; *“... bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu bölgedeki yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31.12.2013 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır...”* şeklindeydi.

6170 sayılı yasa ile TGBK’da **2011 yılında yapılan değişiklikle** geçici 2’inci madde; *“... bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin münhasıran bu bölgedeki yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31.12.2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır”* şeklinde değiştirilmiştir.

7263 sayılı Kanunun 7’inci maddesiyle, yapılan yasa değişikliği ile TGBK Geçici 2’inci maddenin 1’inci fıkrasında yer alan *“31/12/2023”* ibaresi *“31/12/2028”* şeklinde değiştirilmiştir.

Sonuç olarak bölgede Ar-Ge’ye dayalı üretim faaliyetlerinden elde edilen kazançlar;

- Bölgede faaliyete geçilmesi ile 31.12.2003 tarihleri arasında TGBK’nın 8’inci maddesinin 3. fıkrası hükmü uyarınca,
- 01.01.2004 ile 31.12.2028 tarihleri arasında ise TGBK’nın Geçici 2. maddesi uyarınca, gelir ve kurumlar vergisinden istisnadır.

³⁰⁰ Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı, 15/10/2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16.01-KV-10-23-58 sayılı özelg

³⁰¹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 09.07.2017 tarih ve 62030549-125[10-2015/84]-275726 sayılı özelge.

³⁰² TGBK md. 3/1-c.

yararlanması söz konusu değildir. Yönetici şirketlerde olduğu gibi bölgede faaliyette bulunan şirketlerin de nakitlerini değerlendirmesi sonucu elde ettikleri faiz gelirleri, kur farkı gelirleri ve iktisadi kıymet satışlarından oluşan gelirleri istisna kapsamında dışındadır³⁰³.

İstisna düzenlemesi, kazanç istisnası mahiyetidir. Bu nedenle de var olan hasılatın Ar-Ge faaliyetine ilişkin maliyet ve giderlerin düşürülmesi sonucunda bulunacak kazancın tamamı istisna olacaktır³⁰⁴. Bölgede faaliyette bulunan mükellefin Ar-Ge faaliyeti sonucu oluşan istisna tabi olan kazancının istisnaya konu olmayan diğer faaliyetlere ilişkin kazançlardan ayırt edilmesi gerekmektedir. Bunu sağlamak için ise istisna kapsamında olan ve olmayan faaliyetlere ilişkin gider, maliyet ve hasılat unsurlarının farklı hesaplarda izlenmesi gereklidir.

Bölgede faaliyette bulunan mükelleflerin, gayri maddi haklarının satışı, devri ve kiralanmasından her hangi bir kazanç elde etmeleri durumunda söz konusu bu kazançlar da kurumlar vergisinden istisnadır. Satış, kiralama veya devir nedeniyle istisna uygulanabilmesi için gayri maddi hakların niteliğine göre tescil ve kayda yetkili kurumlara başvurulması ve bu başvurular sonucunda da patent veya patente eş değer bir belgeye bağlanması gerekmektedir³⁰⁵.

b- Bölgede Faaliyet Geçilmeden Önce Başlatılmış Projelerden Sağlanan Kazançların Durumu

İstisna uygulaması açısından dikkat edilmesi gerekli olan bir nokta ise; daha önceden başlanan bir Ar-Ge projesinin sonradan bölgede devam ettirilmesi durumudur. Bazı durumlarda işletmeler, bölgede faaliyette bulunmazdan daha önceki bir tarihte başlayıp, bölgede devam ettirdikleri projeler olabilmektedir. Böylesi geçmişi eskilere dayanan ve halen devam eden projelerin olması durumunda projenin sadece bölgede yürütülen kısmı ile ilgili kazançlar sadece istisnadan yararlanılabilecektir. İstisna

³⁰³ 1 Seri nolu KVG, Bölüm 5.12.2.4.

³⁰⁴ 15.03.2004 tarih ve KVK-6/2004-4/Teknoloji Geliştirme Bölgeleri-2 sayılı sirküler, Bölüm 3.3.

³⁰⁵ 11.09.2017 tarih ve 2017/10821 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı md.1.

kazancın tespitinde ise projenin toplam maliyeti ile bölgede faaliyete başladıktan sonra ortaya çıkan maliyetin birbirine oranı dikkate alınarak istisna kazanç tutarı belirlenir³⁰⁶.

c- Müşterek Genel Gider ve Amortismanların Dağıtımı

Ar-Ge faaliyetinin bölünmezliği ilkesi gereğince bazı durumlarda istisnaya dahil olan faaliyetler ile istisna dışı olanların birlikte yapılması söz konusu olabilmektedir. Bu gibi durumda müşterek genel giderlerin, oran yöntemi ile dağıtılması gereklidir. Buna göre bu müşterek giderler, istisnaya dahil olan faaliyetler ile istisna dışı olanların maliyetlerin birbirine oranı esas alınarak dağıtılır³⁰⁷. İşletmeye ait olan motorlu araç, makine ve tesisatın hem istisna kapsamındaki faaliyetlerde hem de istisna dışındaki faaliyetlerde kullanılması durumunda bunların amortismanlarının, her bir işte ne kadar süre ile kullanıldıkları göz önüne alınarak amortismanın dağıtılması gerekmektedir. Gün hesabına göre dağıtımın mümkün olmaması durumunda amortisman tutarları, müşterek genel gider olarak değerlendirilip dağıtımına tabi olacaktır³⁰⁸.

d- Diğer Vergisel Teşviklerden Yararlanma Durumu

Bölge içerisinde faaliyette bulunan işletmeler, Ar-Ge faaliyeti dolayısıyla TGBK'da yer alan vergisel teşviklerden parça parça yararlanması söz konusu olmayıp bütün halinde yararlanabilirler. Bölgede faaliyette bulunan ve TGBK göre sağlanan vergisel teşviklerden faydalanan bir işletmenin aynı Ar-Ge projesi için KVK, GVK ve Ar-Ge Kanunu'nda yer alan vergisel teşviklerden ayrıca yararlanma imkanı ise bulunmamaktadır³⁰⁹. Bir işletmenin Ar-Ge ve yazılım faaliyeti dışında da çeşitli faaliyetlerde bulunması ise bu teşviklerden faydalanmasına engel değildir³¹⁰.

³⁰⁶ 28/10.2003. tarihli KVK-1/2003-1/Teknoloji Geliştirme Bölgeleri-1 sayılı sirküler, Bölüm 3.1.2.

³⁰⁷ 15/03/2004 tarih ve KVK-6/2004-4/Teknoloji Geliştirme Bölgeleri-2 sayılı sirküler, Bölüm 3.3.

³⁰⁸ Erdem, a.g.m., s. 50.

³⁰⁹ Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği md.35/1-d.

³¹⁰ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 10.02.2020 tarihli ve 38418978-125[10-17/5]-59323 sayılı özelge. Konu hakkında Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı 17.06.2016 tarih ve 64597866-125[10-2016]-11538 sayılı bir özelgesinde ise “ *Dolayısıyla, teknoloji geliştirme bölgelerinde veya serbest bölgelerde gerçekleştirilen Ar-Ge faaliyetlerinden bir kazanç doğması ve bu kazançla ilgili olarak 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun geçici 2 nci maddesinde ya da 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinde yer alan istisnadan yararlanılacak olması durumunda, istisna uygulanacak kazancın elde edilmesine yönelik olarak yapılan harcamalar Ar-Ge indirimi kapsamında değerlendirilmeyecektir. Diğer bir ifadeyle, kazancına istisna uygulanacak Ar-Ge faaliyetleri için yapılan harcamalar dolayısıyla Ar-Ge indiriminden yararlanılması söz konusu değildir.*” şeklinde açıklamada bulunulmuştur.

e- Kazancın Bir Kısımının Belirli Yerlere Sermaye Olarak Aktarılması Şartı

Bölgede faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin 2022 yılı ve sonrasında elde ettikleri kazançların istisna kapsamında değerlendirilebilmesi için TGBK'nın Ek 3'üncü maddesinde yer alan ek şartları da sağlanması gerekmektedir. Bu ek şartlar, 1 Ocak 2022 tarihinden sonra elde edilen kazançlar için geçerli olmak üzere Kanuna eklenmiştir³¹¹. Yeni getirilen bu düzenlemeye göre; 1 Ocak 2022 itibaren istisna kazanç tutarı 1 milyon TL ve üzerinde olan işletmeler, kazanç tutarlarının % 2'sini bilançolarında pasifte bir hesaba almaları gerekmektedir. Pasifte bir hesaba alınması gerekli olan bu tutar açısından ise bir üst sınır bulunmaktadır. Buna göre pasife alınacak olan tutar en fazla 20 milyon TL'dir.

Yıllık kazanç üzerinden %2 oranında hesaplanan tutar, pasifte bir hesaba alındığı yılın sonunda kadar belirli yatırımlara aktarılması gerekmektedir. Kazanç üzerinden hesaplanan bu tutarın, kuluçka merkezlerindeki faaliyette bulunan girişimlere, yatırım ortaklıklarına sermaye olarak konması veya girişim sermayesi yatırım fonlarının satın alınmasında kullanılması gerekmektedir. Kazanç üzerinden hesaplanan bu tutarın yıl sonuna kadar belirlenen fonların satın alınmasında kullanılmaması veya ilgili yerlere sermaye olarak aktarılmaması durumunda istisna edilen kazanç tutarının % 20'si kurumlar vergisi istisnasına konu edilmesi mümkün değildir.

Yukarıda anlatılanları somut bir örnekle açıklamaya çalışacak olursak bölgede faaliyette bulunan iki adet kurumlar vergisi mükellefi var olduğunu düşünelim. Bunlardan A mükellefi kazancının % 2'si oranında tutarı pasifte bir hesaba ayırıp sermaye olarak ilgili yerlere aktardığı buna rağmen B mükellefinin ise bunu yapmadığını düşünelim.

Tablo 11: Kazancın sermaye olarak aktarılmasına ilişkin uygulama

	A Mükellefi	B Mükellefi
Elde Edilen Kazanç [A]	1.000.000	1.000.000
Elde Edilen Kazancın %2 si [B=A*% 2]	20.000	20.000
Sermaye Olarak Konulması Gereken Tutar [C=B]	20.000	0
İstisna Edilen Kazanç	1.000.000	800.000
İstisna Edilmeyen Kazanç [E=A*% 20]	0	200.000
Ödenecek Vergi [F=E*% 22]	0	44.000

³¹¹ 03.02.2021 tarih ve 31384 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 7263 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 6'nci maddesi ile Teknoloji geliştirme Bölgeleri Kanununa Ek3'üncü madde eklenmiştir.

Yukarıdaki tablodan da görüldüğü üzere A mükellefi kazancı üzerinden hesaplanan 20.000 TL yi sermaye olarak ilgili yerlere aktarması durumunda elde ettiği kazancın tamamı istisna olarak değerlendirilecek ve ödeyeceği kurumlar vergisi sıfır olacaktır. Buna rağmen B mükellefi, kazancı üzerinden hesaplanan % 2 oranındaki 20.000 TL'yi ilgili yerlere sermaye olarak koymamıştır. Bu durumda ise B mükellefinin elde ettiği kazancın % 80'i istisna olacak buna rağmen geriye kalan kazancın %20'ı olan 200.000 TL genel oranda kurumlar vergisine tabi olacaktır. A mükellefi elde ettiği kazancın %2'si olan 20.000 TL sermaye olarak ilgili yerlere aktarması nedeniyle hiç vergi ödemezken B mükellefi aynı kazançtan 20.000 TL yi sermaye olarak ilgili yerlere aktarmadığı için 44.000 TL kurumlar vergisi ödemek zorunda kalmıştır.

Her ne kadar kanunda teknoloji geliştirme bölgelerinde elde edilen kazancın istisna olduğu hüküm altına alınmış olsa da eğer bir şirket elde ettiği kazançtan %2'lik sermaye aktarımı koşulunu yerine getirmezse bu durumda elde edilen kazancın %4,4 üne denk gelen bir vergi yükü ile karşılaşmaktadır. Bütün bu hususlar göz önüne alındığında mali olarak daha kazançlı olmak isteyen her işletme kazancının %2'sini sermaye olarak ilgili yerlere aktarması yerinde bir karar olacaktır.

Yukarıda tabloda da görüleceği üzere her iki mükellef açısından durum incelendiğinde 2022 yılı ve sonrasında elde edilen kazançlar açısından bir seçim ile mükelleflerin karşı karşıya kalmaktadır. Her ne kadar bir seçimlik hak mükelleflere tanınmış gözükse de burada asıl olarak devletin yönlendirici vergilendirme ile kararları değiştirebilme ve bireyleri etkileyebilme gücü görülmektedir³¹². Kâr amacı ön planda olan her işletme, artık kazancının bir kısmını belirli yerlere aktarma seçeneğini tercih edecektir.

İstisnadan faydalanabilmek için belirli fonların satın alınması veya belirlenen yerlere sermaye olarak konulması gerekli olan tutar ile ilgili olarak idareye geniş yetkiler verilmiştir. Buna göre istisna edilen kazancın belirli yerlere aktarılması şartı ile ilgili olarak kanunda yer alan oranları (%2-%20) ve tutarları (1 milyon-20 milyon) birbirinden bağımsız olarak sıfıra kadar indirmeye ve beş katına kadar arttırmaya ilişkin olarak Cumhurbaşkanının yetkisi bulunmaktadır³¹³.

³¹² Göker, Cenker, Yönlendirici Vergilendirme, Turhan Kitabevi, Ankara 2011, s.34

³¹³ TGBK Ek md. 3.

B. Gelir Vergisi İstisnası

1. Bölgede Ücretli olarak Çalışanlara Sağlanan Gelir Vergisi İstisnası

Teknoparklarda Ar-Ge, yazılım ve tasarım faaliyetinde bulunmayı özendirmek amacıyla sağlanan istisnalardan birisi de bölgede çalışanlara sağlanan gelir vergisi istisnasıdır. Bölgede çalışan personele ilişkin istisna TGBK geçici 2'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında düzenlenmiştir. İstisnaya ilişkin düzenlemenin bulunduğu kanun hükmü çeşitli tarihlerde değişikliğe uğramıştır. Tablo 15'de bu değişiklikler öncesinde ve sonrasında geçerli olan düzenlemeler yer almaktadır.



Tablo 12: TGBK'ya göre bölgede ücretli olarak çalışanlara sağlanan gelir vergisi istisnasına ilişkin mevzuatın tarihsel değişimi

TGBK'ya Göre Bölgede Ücretli Olarak Çalışanlara Sağlanan Gelir Vergisi İstisnası Mevzuatı Tablosu			
TGBK md. 8/4 TGBK'nun ilk hali	TGBK Geçici md.2/2 6170 s. Kanun ile TGBK geç. md. 2'de yapılan değişiklik ile	TGBK Geçici md.2/2 6676 s. Kanun ile TGBK geç. md. 2'de yapılan değişiklik ile	TGBK Geçici md.2/3 7263 s. Kanun ile TGBK geç. md. 2'de yapılan değişiklik ile
26.06.2001-31.12.2003 tarihleri arasında	12.03.2011-28.02.2016 tarihleri arasında	28.02.2016 tarihinden itibaren	01.02.2021 tarihinden itibaren
"Bölgede çalışan araştırmacı, yazılımcı ve AR-GE personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri, Bölgenin kuruluş tarihinden itibaren <u>on yıl süre ile</u> her türlü vergiden istisnadır."	"Bölgede çalışan; AR-GE ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri, <u>31/12/2023 tarihine kadar</u> her türlü vergiden müstesnadır. "	"Bölgede çalışan; AR-GE, tasarım ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri 31/12/2023 tarihine kadar her türlü vergiden müstesnadır."	" <u>31/12/2028</u> tarihine kadar, bölgede çalışan AR-GE, tasarım ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisi; verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirmek suretiyle terkin edilir. Bu kapsamdaki ücretlere ilişkin düzenlenen kağıtlar damga vergisinden istisnadır."
-	"Muafiyet kapsamındaki destek personeli sayısı AR-GE personeli sayısının yüzde onunu aşamaz. "	"Gelir vergisi stopajı ve sigorta primi işveren hissesine ilişkin teşviklerden yararlanacak olan destek personeli sayısı , AR-GE ve tasarım personeli sayısının yüzde onunu aşamaz. " "Hak kazanılmış hafta tatili ve yıllık ücretli izin süreleri ile 17/3/1981 tarihli ve 2429 sayılı Ulusal Bayram ve Genel Tatiller Hakkında Kanunda belirtilen tatil günlerine isabet eden ücretler de bu istisna kapsamındadır. Haftalık kırk beş saatin üzerindeki ve ek çalışma sürelerine ilişkin ücretler bu istisnadan faydalanamaz."	"Gelir vergisi stopajı ve sigorta primi işveren hissesine ilişkin teşviklerden yararlanacak olan destek personeli sayısı , AR-GE ve tasarım personeli sayısının yüzde onunu aşamaz. Toplam personel sayısı on beşe kadar olan Bölge firmaları için bu oran yüzde yirmi olarak uygulanır. " "Hak kazanılmış hafta tatili ve yıllık ücretli izin süreleri ile 17/3/1981 tarihli ve 2429 sayılı Ulusal Bayram ve Genel Tatiller Hakkında Kanunda belirtilen tatil günlerine isabet eden ücretler de bu istisna kapsamındadır. Haftalık kırk beş saatin üzerindeki ve ek çalışma sürelerine ilişkin ücretler bu istisnadan faydalanamaz"
-	"Yönetici şirket, ücreti gelir vergisi istisnasından yararlanan kişilerin Bölgede fiilen çalışıp çalışmadığını denetler"	Yönetici şirket, ücreti gelir vergisi istisnasından yararlanan kişilerin Bölgede fiilen çalışıp çalışmadığını denetler	"Yönetici şirket, ücreti gelir vergisi istisnasından yararlanan kişilerin Bölgede fiilen çalışıp çalışmadığını denetler. "
-	"Ancak, Bölgelerde yer alan girişimcilerin yürüttükleri AR-GE projesi kapsamında çalışan AR-GE personelinin, Bölgede yürüttüğü görevle ilgili olarak yönetici şirketin onayı ile Bölge dışında geçirmesi gereken süreye ait ücretlerinin bir kısmı gelir vergisi kapsamı dışında tutulur. Kapsam dışında tutulacak ücret miktarı, Maliye Bakanlığının uygun görüşü alınarak hazırlanacak yönetmelikle belirlenir. "	"Ancak, Bölgede yer alan işletmelerde çalışan AR-GE ve tasarım personelinin bu Bölgelerde yürüttüğü projelerle doğrudan ilgili olmak şartıyla, proje kapsamındaki faaliyetlerin bir kısmının Bölge dışında yürütülmesinin zorunlu olduğu durumlarda Bölge dışındaki bu faaliyetlere ilişkin ücretlerinin yüzde yüzünü aşmamak şartıyla Bakanlar Kurulunca ayrı ayrı veya birlikte belirlenecek kısmı ile Bölgede yer alan işletmelerde en az bir yıl süreyle çalışan AR-GE ve tasarım personelinin yüksek lisans yapanlar için bir buçuk yılı, doktora yapanlar için iki yılı geçmemek üzere Bölge dışında geçirdiği sürelerle ilişkin ücretlerin yüzde yüzünü aşmamak şartıyla Bakanlar Kurulunca ayrı ayrı veya birlikte belirlenecek kısmı , gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilir. Bu kapsamda teşvikten yararlanılması için Bölge yönetici şirketinin onayının alınması ve Bakanlığın bilgilendirilmesi zorunludur"	"Ancak, Bölgede yer alan işletmelerde çalışan AR-GE ve tasarım personelinin bu Bölgelerde yürüttüğü projelerle doğrudan ilgili olmak şartıyla, proje kapsamındaki faaliyetlerin bir kısmının Bölge dışında yürütülmesinin zorunlu olduğu durumlarda Bölge dışındaki bu faaliyetlere ilişkin ücretlerinin yüzde yüzünü aşmamak şartıyla Cumhurbaşkanınca ayrı ayrı veya birlikte belirlenecek kısmı ile Bölgede yer alan işletmelerde (...) çalışan AR-GE ve tasarım personelinin yüksek lisans yapanlar için bir buçuk yılı, doktora yapanlar için iki yılı geçmemek üzere Bölge dışında geçirdiği sürelerle ilişkin ücretlerin yüzde yüzünü aşmamak şartıyla Cumhurbaşkanınca ayrı ayrı veya birlikte belirlenecek kısmı , gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilir. Buna ilave olarak Bölgede yer alan işletmelerde gelir vergisi stopajı teşvikine konu edilen toplam çalışma sürelerinin yüzde yirmisini aşmamak kaydıyla bu fıkra da belirtilen durumlarda haricinde ilgili personelin Bölge dışında geçirdikleri süreler de gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilir. Yüzde yirmi olarak belirlenen bu oran Cumhurbaşkanınca tarafından yüzde elliye kadar artırılabilir. Bu kapsamda teşvikten yararlanılması için Bölge yönetici şirketinin onayının alınması ve Bakanlığın bilgilendirilmesi zorunludur."
-	"Yönetici şirketin onayı ile Bölge dışında geçirilen sürenin Bölgede yürütülen görevle ilgili olmadığının tespit edilmesi halinde, ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin cezalardan ilgili işletme sorumludur."	"Yönetici şirketin onayı ile Bölge dışında geçirilen sürenin Bölgede yürütülen görevle ilgili olmadığının tespit edilmesi halinde, ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin cezalardan ilgili işletme sorumludur."	"Yönetici şirketin onayı ile Bölge dışında geçirilen sürenin Bölgede yürütülen görevle ilgili olmadığının tespit edilmesi halinde, ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin cezalardan ilgili işletme sorumludur."

a- İstisnanın Kapsamı

İstisna kapsamında ücretlerine gelir vergisi istisnası uygulanacak olan personel sadece Ar-Ge ve destek personeli olarak belirlenmiştir. İstisna uygulanacak olan ücretlerin ise Ar-Ge ve destek personelinin bölgedeki görevleri dolayısıyla elde ettikleri ücretler olması gerekmektedir. Ar-Ge ve destek personeli haricinde bölgede çalışan diğer personel ücretleri istisna kapsamı dışındadır. Ayrıca genel olarak Ar-Ge ve destek personelinin “*Ar-Ge, yazılım ve tasarım*” çalışmaları dışında kalan görevleri dolayısıyla elde ettikleri ücretleri de gelir vergisi istisnası dışındadır.

Bölgede çalışanlara sağlanan bu istisna süreli bir istisnadır. Yani çalışanların ücretleri 31.12.2028 tarihine kadar gelir vergisinden istisnadır³¹⁴. Bu tarihten sonraki bir tarihte Ar-Ge ve destek personeli, bölgede Ar-Ge faaliyetinde bulunsa da istisnadan faydalanabilme imkânı bulunmamaktadır. Bu nedenle istisna uygulaması 31.12.2028 tarihinden sonraki dönemleri kapsamamaktadır.

İstisnanın kapsamına ikramiye, yıllık ücretli izin süreleri ve resmi tatil sürelerine isabet eden ücretler, prim, ve hafta tatiline tekabül eden ödemeler de dahildir³¹⁵. Buna

³¹⁴ TGBK'nun ilk halinde geçici 2'inci madde yer almamaktaydı. İstisna hükmünü düzenleyen Kanunun 8'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında ise; “ *Bölgede yer alan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu bölgedeki yazılım ve Ar-Ge'ye dayalı üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları, faaliyete geçilmesinden itibaren beş yıl süre ile gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır. Bakanlar Kurulu, seçilen, hedef alınan, belirli teknolojik alanlar ve ürünler için on yıla kadar süreyi uzatabilir.* “ hükmü yer almaktaydı.

5035 sayılı Kanun ile TGBK'da 2003 yılında yapılan değişiklik ile TGBK 8'inci maddesinin 3'üncü fıkrası 01.01.2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmış ve geçici 2'inci madde TGBK'ya eklenmiştir.

Geçici 2'inci maddenin **ilk hali**; “... *bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu bölgedeki yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31.12.2013 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır...*” şeklindeydi.

6170 sayılı yasa ile TGBK'da **2011 yılında yapılan değişiklikle** geçici 2'inci madde; “... *bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin münhasıran bu bölgedeki yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31.12.2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır*” şeklinde değiştirilmiştir.

7263 sayılı Kanunun 7'inci maddesiyle, yapılan yasa değişikliği ile TGBK Geçici 2'inci maddenin 1'inci fıkrasında yer alan “31/12/2023” ibaresi “31/12/2028” şeklinde değiştirilmiştir.

Sonuç olarak bölgede Ar-Ge'ye dayalı üretim faaliyetlerinden elde edilen kazançlar;

- Bölgede faaliyete geçilmesi ile 31.12.2003 tarihleri arasında TGBK'nın 8'inci maddesinin 3. fıkrası hükmü uyarınca,
- 01.01.2004 ile 31.12.2023 tarihleri arasında ise TGBK'nın Geçici 2. maddesi uyarınca, gelir ve kurumlar vergisinden istisnadır.

³¹⁵ TGBK geçici md. 2/2.

rağmen haftalık olarak belirlenmiş olan 45 saat ve üzeri olan çalışmalar ile ek çalışma sürelerine ilişkin ücretler ise istisna kapsamında bulunmamaktadır³¹⁶.

İstisnanın uygulanabilmesi için şirketlerin uyması gereken bazı zorunluluklar bulunmaktadır. Şirketler, bölgede istihdam etmiş oldukları bütün personeli ve bunların çalışma süreleri, pozisyonları ve görevlerinin ne olduğuna ilişkin ayrıntılı bir liste hazırlaması gerekmektedir. Hazırlanan bu listenin de yönetici şirkete onaylatılması gerekmektedir³¹⁷. Yönetici şirket de istisna kapsamındaki personelin bölgede çalışıp çalışmadığını fiilen denetlemekle yükümlüdür.

b- Gelir Vergisi İstisnasından Faydalanabilecek Olanlar

Gelir vergisi istisnasından bölgede çalışan bütün personel değil ancak belli bazı personelin faydalanabilmesi amaçlanmıştır. Bölgede çalışan personelden sadece Ar-Ge ve destek personelinin istisnadan yararlanabilme imkanı bulunmaktadır. Ar-Ge ve destek personelinin ne anlaşılması gerektiğine ilişkin bir tanıma ise Kanunun ilk halinde yer verilmemiştir. Kanunda Ar-Ge ve destek personeline ilişkin tanım eksikliğinden kaynaklı olarak uygulama aşamasında çeşitli sorunlar yaşanmıştır³¹⁸. Bu sorunları aşmak için ise TGBK'da 2011 yılında yasal değişiklik yapılarak Ar-Ge ve destek personeline ilişkin tanımlara kanunda yer verilmiştir. TGBK 3'üncü maddesinde yer alan hükme göre;

“Ar-Ge Personeli: Ar-Ge faaliyetlerinden doğrudan görevli araştırmacı, yazılımcı ve teknisyenleri,

- ***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 uzmanları,*
- ***Teknisyen:** Meslek lisesi veya meslek yüksek okullarının tasarım, teknik, fen veya sağlık bölümlerinden mezun, teknik bilgi ve deneyim sahibi kişileri,*
- ***Yazılımcı Personel:** Yazılım olarak tanımlanan süreçte çalışıp program geliştiren, üreten, alanında yeterli deneyime veya eğitime sahip nitelikli personeli,*

***Destek Personeli:** Ar-Ge veya tasarım faaliyetlerine katılan veya bu faaliyetlerle doğrudan ilişkili yönetici, teknik eleman, laborant, sekreter, işçi ve benzeri personeli.” ifade eder.*

³¹⁶ Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği md. 35/1-c.

³¹⁷ Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği md. 35/1-c.

³¹⁸ 6170 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun madde gerekçeleri, Kanunun 1'inci maddesinin gerekçesi.

<http://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem23/yil01/ss521.pdf>. Erişim Tarihi: 20 Aralık 2020.

Kanunda yer verilen tanımdan destek personelinin kapsamının çok geniş olduğu anlaşılmaktadır. Tanımdaki “ve benzeri” ifadesi destek personelinin maddede sayılanlarla sınırlandırılmayacağına işaret etmektedir. Nitekim uygulamada ortaya çıkan tereddütleri gidermeye yönelik olarak verilen özelgelere Ar-Ge faaliyetinde bulunan işletmelerin muhasebe, finans ve insan kaynakları departmanlarında istihdam edilen personelin destek personeli kapsamında değerlendirilebileceği ve bunun bir sonucu olarak da teşvikten de faydalanabileceği belirtilmiştir³¹⁹.

Bölgede faaliyette bulunan bir işletmede çalışan Ar-Ge personelinin tamamı bu istisnadan faydalanabilmektedir. Ar-Ge personelinin tamamı bu imkândan faydalanabilecek olmasına rağmen istisnadan faydalanabilecek olan destek personeline sayısında bir sınır bulunmaktadır³²⁰. İstisnadan yararlanabilecek olan destek personeli sayısı, Ar-Ge personeli sayısının en fazla % 10’u kadar olabilecektir.

Yukarıda yer verilen Tablo 12’den de anlaşıldığı üzere TGBK’nın ilk halinde destek personelinin gelir vergisi istisnasından faydalanabilmesine ilişkin imkân bulunmamaktaydı. Kanunda, 6170 sayılı yasa ile 2011 yılında yapılan değişiklik sonrasında destek personelinin de belirli bir sınır (%10) dahilinde bu imkandan faydalanabilmesi mümkün hale gelmiştir. Destek personeline ilişkin %10’luk sınırlama aslında ilk etapta ne hükümetin kanun tasarısında ne de Komisyonca³²¹ kabul edilip TBMM Genel Kurula gönderilen kanun tasarısında yer almaktaydı. Tasarının TBMM Genel Kurulda görüşmesi aşamasında komisyon üyelerinin muhalefet şerhi³²² göz önüne alınarak % 10’luk sınır eklenerek tasarı yasalaşmıştır. Böylece gelir vergisi istisnası belirli bir sınır (%10) dahilinde de olsa destek personeli de kapsar hale getirilmiştir. Destek personeline yönelik olarak bu şekilde bir sınırlama getirilmesi kanunun genel amacına uygun ve uygulamanın kötüye kullanılmasını engellemeye yönelik bir düzenlemedir. Bu nedenle de yerinde ve amaca uygun bir sınırlama olmuştur.

³¹⁹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 16.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-572 sayılı özelge.

³²⁰ Aslında Tablo XX den de anlaşıldığı üzere TGBK’nın ilk halinde destek personelinin gelir vergisi istisnasından faydalanabilmesine ilişkin imkân bulunmamaktaydı. Kanunda 6170 sayılı yasa ile 2011 yılında yapılan değişiklik sonra gelir vergisi istisnası belirli bir sınır (%10) dahilinde de olsa destek personeli de kapsar hale getirilmiştir.

³²¹ Sanayi, Ticareti Enerji, Tabii Kaynaklar, Bilgi ve Teknoloji Komisyonu

³²² Komisyonun kanun tasarısı ile ilgili raporuna baktığımızda komisyon üyelerinden bazılarının destek personelinin bir sınır olmadan bu istisnadan faydalanmasının uygulamada çeşitli sorunların ortaya çıkmasına neden olabileceği düşüncesi ile rapora şerh koydukları anlaşılmaktadır. TBMM Sanayi, Ticaret, Enerji, Tabii Kaynaklar, Bilgi ve Teknoloji **Komisyonu Raporu** Esas No:1/869 Karar No: 17, s.11. <http://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem23/yil01/ss521.pdf>. Erişim Tarihi: 5 Aralık 2020.

c-Bölge Dışında Geçirilen Sürelere İlişkin Ödemelerin Durumu

Genel olarak istisna uygulaması bölgede çalışmayı öngörmüş ve bölge dışında geçirilen sürelerle ait ücretleri istisna dışında tutmuştur. Kanunda yer alan ve bölge dışında geçirilen sürelerin istisnaya dahil olmaması kuralı çeşitli sorunları da beraberinde getirmiştir. Ar-Ge faaliyetinin bölünmezliği ilkesi ve Ar-Ge projelerine ilişkin faaliyetinin doğası gereği zaman zaman bölge dışına taşması nedeniyle düzenlemede değişikliğe gitme ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Kanunun Geçici 2'inci maddesinde 2011, 2016 ve 2021 yıllarında çeşitli değişikliklere giderek bölgede çalışıyor olma şartına çeşitli istisnalar getirerek uygulamayı kademeli olarak yumuşatılmıştır. Yapılan değişiklikler sonrasında ise bölgede yürütülen Ar-Ge projesinde çalışan Ar-Ge personelinin, bölge dışındaki çalışmaların bir kısmı da istisna kapsamına alınmıştır.

Ar-Ge personelinin bölge dışındaki çalışmaları sonucu elde ettiği ücretin, öğretim elemanları için %50'si, diğer Ar-Ge personeli için %25'i gelir vergisi istisnasından faydalanabilmesi imkanı sağlanmıştır³²³. Böylece Ar-Ge personelin bölge dışında geçirdiği sürelerle ilişkin ödemeler de ilk defa istisna kapsamına alınmış oldu. Bölge dışında geçirilen sürelerin istisna olmasına ilişkin bu düzenleme uzun süreli olamamış ve 2014 yılında yürürlüğe girdikten 2 yıl sonra 2016 yılında sona erdirilmiştir.

TGBK'da yapılan değişiklikle bölge dışında geçirilen sürelerin istisna olması ile ilgili yeni düzenlemeler yapılmıştır. TGBK'da yapılan değişiklikler ile bölgede yer alan işletmelerde çalışan Ar-Ge personelin;

1. Yüksek lisans yapanlar için en fazla 1,5 yılı; doktora yapanlar için ise en fazla 2 yılı aşmamak şartıyla bölge dışında çalışılan sürelerle isabet eden ücretin Cumhurbaşkanınca belirlenen kısmı,
2. Bölgede yürütülen projelerle doğrudan bağlantılı olması şartıyla, projedeki faaliyetlerin bir kısmının bölge dışında yürütülmesi zorunlu olduğu durumlarda bölge dışında geçirilen zamana isabet eden ücretin Cumhurbaşkanınca belirlenen kısmı

gelir vergisinden istisna olması imkanı getirilmiştir³²⁴.

³²³ 12.03.2014 tarih ve 28939 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Mülga Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği md.37/1-e.

³²⁴ TGBK geçici md. 2/3.

Gerek bölge yürütülen proje ile bağlantılı ama bölge dışında geçirilen çalışmalara ait sürelerle gerekse yüksek lisans ve doktora geçirilen sürelerle ilişkin ücretlerin istisna kapsamında değerlendirilmesine ilişkin düzenlemede dikkat çeken bir nokta Cumhurbaşkanına verilen istisna kısmını belirleme yetkisidir. Cumhurbaşkanına, bölge dışında geçirilen söz konusu bu sürelerle ilişkin ücretin %100'ünü aşmamak şartıyla belirlemeye yapmaya yetkili kılınmıştır. Yeni düzenlemeyle artık Cumhurbaşkanınca belirlenen sınırlar içerisinde, gelir vergisi istisnasından faydalanabilmek mümkün hale getirilmiştir. Cumhurbaşkanına verilen bu düzenleme yetkisi göz önüne alındığında istisna uygulamasında, Cumhurbaşkanının eskiye göre daha da aktif rol alacağı anlaşılmaktadır.

Konu ile ilgili olarak yayımlanan 2016/9091 sayılı Karar³²⁵ ile uygulamaya ilişkin açıklamalarda bulunmuştur. Söz konusu kararla Ar-Ge personelinden yüksek lisans ve doktora yapanların bölge dışında geçirdiği sürelerden aylık ders saatleri toplamı kadar olan kısmın gelir vergisi istisnası kapsamında olduğuna karar vermiştir. Aynı kararda, Ar-Ge projeleriyle doğrudan ilgili olan ancak bölge dışında geçirilen çalışmalara ilişkin de açıklamalarda bulunulmuştur. Buna göre bölge dışında geçirilen bazı sınırlı sayıda belirlenen çeşitli faaliyetlere isabet eden ücret ödemelerinin de istisna kapsamında olduğuna karar verilmiştir³²⁶.

Bölge dışında geçirilen sürelerin teşvik kapsamında olmasına ilişkin uygulama, 2021 yılında yapılan bir yasa değişikliği ile daha genişletilmiştir³²⁷. Bu değişiklik sonucunda Ar-Ge personelin, bölge dışında geçirilen buna rağmen yukarıda sayılan teşvik kapsamında bulunmayan çalışmaların var olması durumunda personelin proje ile ilgili olmak şartıyla bölge dışında geçirilen sürelerin, toplam çalışma süresinin en fazla %20

³²⁵ 16 Nisan 2017 referandumuyla kabul edilen ve 9 Temmuz 2018 tarihi itibarıyla uygulanmaya başlanan Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi öncesinde bu konuda düzenleme yapma yetkisi Bakanlar Kuruluna aitti. Bakanlar Kurulunun ise bu konuda 2016 Temmuz ayında yayımlanan 2016/9091 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı bulunmaktadır.

³²⁶ 2016/9091 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 2'inci maddesi gereğince bu faaliyetler;

- 1) Laboratuvar, analiz, test ve deney çalışmaları,
- 2) Diğer Ar-Ge merkezlerinde yapılan çalışmalar,
- 3) Saha çalışmaları,
- 4) Prototip geliştirmeye yönelik faaliyetler,
- 5) Projede görev alan personel ile sınırlı olmak kaydıyla bilimsel içerikteki etkinlikler

olarak sayılmıştır

³²⁷ 03.02.2021 tarih ve 31384 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 7263 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 19 maddesi ile yapılan değişiklik.

sine tekabül eden kısmı gelir vergisi istisnası teşvikinden faydalanabilmektedir. Cumhurbaşkanının %20 olan oranı, %50 ye kadar attırma yetkisi bulunmaktadır.

Bölgede faaliyette bulunan işletmelerin teşvikten yararlanabilmesi için öncelikle bölgede bulunan yönetici şirketinin onayı almaları ve bu konuda Bakanlığa bilgilendirilmeleri gerekmektedir. Bölge dışında geçirilen sürelerin bölgedeki proje ile ilgili olmadığının anlaşılması halinde bölgede faaliyette bulunan işletme zamanında ödenmeyen bu vergi ve vergi ziyai cezasından da sorumlu olmaktadır.

Bu teşvik unsuru da 6676 ve 7263 sayılı Kanun ile diğer teşvik unsurları gibi önemli değişiklikler geçirmiştir. Bunlardan 2021 yılında 7263 yasa ile yapılan değişiklik teşvik unsurunun mahiyeti de tamamen değiştirilmiştir. Bu teşvik unsuru, TGBK ilk halinden bu yana yani 2002-2021 arasındaki dönemde gelir vergisi ücret istisnası olarak uygulanırken 2021 yılında yapılan değişiklik ile artık gelir vergisi stopaj teşviki olarak uygulanmaktadır.

d- Gelir Vergisi İstisnasından Gelir Vergisi Stopaj Teşvikine Geçiş

Bölgede ücretli olarak çalışanlara sağlanan gelir vergisi istisnası da 6676 ve 7263 sayılı Kanun ile diğer teşvik unsurları gibi önemli değişiklikler geçirmiştir. Bunlardan 2021 yılında 7263 yasa ile yapılan değişiklik teşvik unsurunun mahiyeti de tamamen değiştirilmiştir. Bu teşvik unsuru, TGBK ilk halinden bu yana yani 2002-2021 arasındaki dönemde gelir vergisi ücret istisnası olarak uygulanırken 2021 yılında yapılan değişiklik ile artık gelir vergisi stopaj teşviki olarak uygulanmaktadır.

Gelir vergisi stopaj teşvik uygulaması ile çalışanların ücretlerine belirli oranlarda gelir vergisi stopaj teşviki imkanı sağlanmıştır. Gelir vergisi stopaj teşviki ile gelir vergisi ücret istisnası farklı kavramlardır. Ücret istisnasında yapılan ödeme üzerinden gelir vergisi stopaj kesintisi yapılmamakta olup esasında ücret istisnasında ücreti elde edene bir menfaat sağlanmaktadır. Buna rağmen gelir vergisi stopaj teşvikinde, yapılan ücret ödemesinden belirli oranlarda vergi kesintisi yapılmakta ancak muhtasar beyannamede

tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilip işveren bu vergiyi mali idareye ödemeyerek teşvik edilmektedir³²⁸.

7263 sayılı yasa ile yapılan değişiklik sonrasında artık 03.02.2021 tarihinden itibaren personel ücretlerine ilişkin sağlanan teşvik gelir vergisi istisnası yerine gelir vergisi stopaj teşviki olarak uygulanmaya başlanmıştır. Yeni dönemde teşvik, ücret üzerinden hesaplanan vergiden AGİ kesilip sonrasında kalan verginin, muhtasar beyannamedeki tahakkuk eden vergiden belirli oranda indirilmek suretiyle terkin edilmesi şeklindedir. Sonuç olarak, TGBK kapsamında 2020 yılında elde edilen ücretler istisna kapsamında iken 2021 yılında bu ücretler gelir vergisi stopaj teşviki kapsamına alınmıştır³²⁹.

e- Teknoloji Geliştirme Bölgesi ve Ar-Ge Merkezi Dışında Geçirilen Sürelerin Teşvik Kapsamına Alınması

Ar-Ge ve destek personelinin Ar-Ge Kanunu kapsamında gelir vergisi stopaj desteğinden faydalanabilmesi için bu personellerin Ar-Ge merkezlerinde çalışıyor olması şarttır. TGBK göre ise Ar-Ge ve destek personelinin ücretinin gelir vergisi istisnasından yararlanabilmesi için bölgede çalışmaları şarttır.

TGBK göre bölgede veya Ar-Ge Kanununa göre Ar-Ge merkezinde çalışan Ar-Ge personelinin bölge dışında geçirilen sürelerle (eğitim, seminer, toplantı, Ar-Ge projesi ile bağlantılı çalışmalara vb) ait ücretlerinin gelir vergisi teşviki dışında tutulması Ar-Ge faaliyetinde bulunmanın önünde bir engel olmuştur. Ar-Ge personelinin bölge veya merkez dışında geçirilen sürelerle ait ücretlerinin tamamının teşvik kapsamı dışında bırakılması çeşitli sorunları beraberinde getirmiştir.

Yaşanan sorunların çözümü için ise Ar-Ge ve TGBK yürürlüğe girdikleri tarihten bu yana sürekli değişiklikler yapılmıştır. Bu amaçla da 6676 sayılı Kanun, “2016/9091 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı”, “Yeni Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği” ve “Yeni Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği” ile çeşitli değişiklikler yapılmıştır. Yapılan

³²⁸ Türkay, İmdat, “Gelir Vergisi Stopaj Teşvikleri Ücret İstisnası Mı Yoksa İşverene Sağlanan Bir Teşvik Mi?”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 392 Mayıs 2021, s.43.

³²⁹ Türkay, İmdat, a.g.m., s.54.

değişikliklerle uygulama kısmen de olsa yumuşatılmaya çalışılmıştır. Her ne kadar yukarıda bahsi geçen düzenlemelerle yapılan değişiklikler sonucunda bölge dışında geçirilen sürelerin teşvik dışında kalmasına ilişkin katı uygulama yumuşatılma yoluna gidilse de değişikliklerin ihtiyaçları karşılamadığı anlaşılmaktadır. Çünkü Ar-Ge faaliyetinin doğasında var olan mobilite unsurunu göz önüne alınmadan yapılan kanuni ve idari düzenlemeler, gerçek hayatın olağan akışına ters düşmekte ve ihtiyaçlara cevap vermekte yetersiz kalmıştır.

Son olarak ise, 3 Şubat 2021 tarihinde “7263 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” yayımlanmıştır. Bu kanun ile bölge-merkez dışında geçirilen sürelerin teşvik kapsamında olmasına ilişkin olarak Ar-Ge Kanunu 2/3 ve TGBK Geçici 2/3 maddelerinde büyük değişiklikler yapılmıştır³³⁰. Son yapılan bu değişiklik ile teşvik kapsamı daha genişletilmiştir. Bu değişiklik sonucunda Ar-Ge personelin yüksek lisans ve doktorda geçen süreleri, doktora sonrası üniversitede ders verdikleri zamanlar ve girişimcilere mentorluk yapılmasında geçen süreler teşvik kapsamında dahil edilmiştir. Bunun dışında yürütülen projelerle doğrudan ilgili olmak şartıyla, bölge veya merkez dışında geçirilen sürelerin neredeyse tamamına yakını teşvik kapsamına alınmıştır.

7263 sayılı yasayla yapılan ve bölge dışında geçirilen sürelerin de teşvik kapsamına alınmasına ilişkin yeni düzenleme yerinde ve ihtiyaçları karşılayan bir düzenleme olmuştur. Bu değişiklikler ile bölge/merkez dışında geçirilen projelerle bağlantılı çalışmalar ve Ar-Ge personelin eğitim, teknik incelemelerde geçen çalışmaların da teşvik kapsamında değerlendirilmesine ilişkin sektör talepleri karşılanmıştır. Bu yönü ile 7263 sayılı yasa ile yapılan değişiklik Ar-Ge faaliyetinin doğasında var olan mobilite unsurunu göz önüne almış olan ve Ar-Ge faaliyetinde bulunan firmaların sıkıntılarını sona erdiren yerinde ve isabetli bir düzenleme olmuştur. Ancak bu düzenlemenin daha yeni kanunlaşması geç (yaklaşık 20 yıl) kalınmış bir tedbirdir.

³³⁰ 03.02.2021 tarih ve 31384 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 7263 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 19 maddesi ile yapılan değişiklik.

f-Sürekli Aynı Konuda Yapılan Yasal ve İdari Değişiklikler

Ar-Ge Kanunu ve TGBK yürürlükte olduğu son 20 yıla yakın süredir Ar-Ge personelinin Ar-Ge merkezleri ve teknoloji geliştirme bölgeleri dışında geçirdikleri sürelerin gelir vergisi teşvikinden yararlanıp/yararlanamayacağı veya Ar-Ge merkezi sayılabilmek için gerekli olan asgari Ar-Ge personeli sayısı sürekli olarak yasal değişikliklerin konusunu oluşturmuştur.

Teşvik unsurlarına ilişkin düzenlemeler esnasında bunların muhatabı olan tarafların görüş ve önerilerine başvurmak teşvik unsurlarından beklenen amaçların elde edilmesi açısından önem arz etmektedir. Bu yüzden bu türden vergisel teşviklere ilişkin gerek yasal gerekse idari düzenlemler esnasında başta Hazine ve Maliye Bakanlığı ve Bilim Sanayi ve Ticaret Bakanlığı olmak üzere ilgili birimlerce konunun muhataplarının düşüncelerinin alınmasına önem arz etmektedir. Ancak bu şekilde karşılıklı olarak gerçekleştirilen bir iletişimle sahada faaliyette bulunan ve çeşitli sorunlar yaşayan firmaların sorunları daha önceden fark edilmiş olunur. Bu sayede ise Ar-Ge ve yenilikçilik konusunda uluslararası alanda yaşanan yarışta ülke olarak gerekli önlemleri alarak zaman kaybedilmemiş olunur. Aksi bir durumda yani sektörün gerçeklikleri göz önüne alınmadan düzenlemelerin yapılması zaman kaybedilmesine neden olacaktır.

Ar-Ge Kanunu ve TGBK yürürlükte oldukları son 20 yıla yakın süredir Ar-Ge personelinin Ar-Ge merkezleri ve teknoloji geliştirme bölgeleri dışında geçirdikleri sürelerin gelir vergisi teşvikinden yararlanıp yararlanmayacağı sürekli olarak bir sorun olarak karşımıza çıkmıştır. Bu süre zarfından da uygulamaya yönelik olarak gerek kanun veya BKK gerekse tali düzenlemelerle sürekli bir takım değişiklikler yapılmıştır. Ar-Ge personelinin türüne, eğitim durumuna, bölge ve merkez dışında geçirdiği süreye göre değişiklikler yapılmıştır. Ancak bu konudaki yapılan değişiklikler sürekli olarak ihtiyaçları karşılamaktan uzak olup deneme yanılma ile yapılan kısa süreli çözümler olmuştur. Nihayetinde 7263 sayılı torba yasa ile hem Ar-Ge Merkezleri hem de bölge dışında geçirilen sürelerin teşvik kapsamına alınmasına ilişkin olarak en kapsamlı düzenleme yapılarak Ar-Ge faaliyetinin doğasında var olan mobilite unsuru dikkate alınarak bu süreler de teşvik kapsamına dahil edilmiştir.

Ar-Ge merkezi sayılabilmek için gerekli olan sayı ise 2008 yılından 2014'e kadar uzun yıllar 50 olarak uygulanmış sonrasında 2014 yılında yapılan değişiklik ile 30'a indirilmiş ve en sonda 2016 yapılan düzenleme ile genel sayı 15'e indirilmiştir. Oranın indirilmesi sonrasında da teşvikten yararlanan sayısında ve tutarında ciddi artış gerçekleşmiştir.

Gerek gelir vergisi stopaj teşviki gerekse Ar-Ge merkezi için yapılan düzenlemeler ülke gerçekleri ve sahanın ihtiyaçları göz önüne alınmadan yapılmıştır. Bu nedenle, teşvikten faydalananların en başında görüşlerine başvurulup sektör gerçekleri ve potansiyeli tespiti sonrasında düzenlemeler yapılırsa bu daha yerinde olacaktır. Ar-Ge faaliyetine sağlanan vergisel teşviklere ilişkin düzenlemelerin yapıldığı esnada konu ile ilgili olarak teşvikten faydalananacak olan kişilerin görüşlerine genellikle başvurulmadığı anlaşılmaktadır. Sonradan sektörün beklenti, ihtiyaç ve gerçeklikleri göz önüne alan gerçekçi düzenlemeler hayata geçirilmiştir. Ancak aradan geçen uzun yıllar Ar-Ge yarışında ülkemiz açısından bir kayıp olmuştur.

2. Ar-Ge Faaliyetinde Bulunanlara Sağlanan Gelir Vergisi İstisnası

Kurumlar vergisi mükelleflerinin bölgede gerçekleştirdikleri Ar-Ge faaliyetlerinden elde etmiş oldukları kazançlar, kurumlar vergisinden istisnadır. Bu istisnayı düzenleyen TGBK geçici 2'inci maddesinde ayrıca bu kapsamda elde edilen kazançların gelir vergisi mükellefleri açısından da 31.12.2028 tarihinde kadar istisna olduğu belirtilmiştir. Dolayısıyla gelir vergisi mükelleflerinin de münhasıran bölgede gerçekleştirildikleri Ar-Ge faaliyetlerinden elde etmiş oldukları kazançlarda gelir vergisinden istisnadır.

İstisna kazancın mahiyeti ve istisnanın uygulamasına ilişkin usul ve esaslar hakkında gerekli açıklamalara "*Ar-Ge Faaliyetinde Bulunanlara Sağlanan Kurumlar Vergisi İstisnası*" başlıklı bölümde yer verilmiştir. İlgili bölümde kurumlar vergisi istisnasına ilişkin yapılan açıklamalar gelir vergisi mükellefleri içinde aynen geçerlidir. Bu yüzden burada ilgili bölümde yapılan açıklamalara yeniden yer verilmemiştir.

C. Katma Değer Vergisi İstisnası

1. Mal Teslim ve Hizmet İfalarında Katma Değer Vergisi İstisnası

Mükelleflerin bölgede elde ettikleri kazançlarına ilişkin bir istisna var olmasına rağmen KDV istisnası TGBK'nın yürürlüğe girdiği ilk zamanlarda bulunmamaktaydı. Bu nedenle de bölgede faaliyette bulunanların katma değer vergisi istisnasının sağlanmasına ilişkin beklentiler kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren sürekli gündemde olmuştur. Kanun koyucu bu istek ve beklentileri göz önüne alıp TGBK'dan beklenen amacın gerçekleştirilmesine yönelik olarak 5035 sayılı Kanunla yaptığı değişiklik ile KDVK'na geçici 20. madde eklenmiştir.

Yapılan yenilikle bölgede faaliyette bulunan girişimcilerin mal ve hizmet teslimleri katma değer vergisinden istisna olması sağlanmıştır. Yapılan bu düzenleme ile bölgelerde faaliyette bulunanlara sağlanan teşviklere 01.01.2004 tarihinden itibaren KDV istisnası da dâhil olmuş oldu.

a- İstisna Uygulaması

Teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyette bulunanların bölgede faaliyette bulunup elde ettikleri kazançların vergiden istisna olduğu süre olan 2028 sonuna kadar ayrıca yapmış oldukları teslim ve hizmetler de katma değer vergisinden istisnadır. KDV istisnası bölgede yapılan her tür teslim ve hizmeti kapsamamaktadır. KDV istisnası bölgelerde *“üretilen sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, oyun, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımı şeklindeki teslim ve hizmetleri”* ³³¹ kapsamaktadır. Yani bölgede faaliyette bulunanların, istisna düzenlemesinin yürürlüğe girdiği 2004 yılı başından 2028 yılı sonuna kadar olan sürede münhasıran bölgede ürettikleri bahsi geçen teslim ve hizmetler KDVK geçici 20'inci maddesi ile katma değer vergisinden müstesna edilmiştir.

³³¹ KDVK geçici md.20/1. Oyun teslimlerinde KDV istisnası, 01.01.2019 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere uygulanmaya başlanacaktır. Oyun teslimlerindeki istisna düzenlemesi, 7104 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlar İle 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun 14. ve 29. ile getirilmiştir.

İstisnanın kapsamı göz önüne alındığında; ayrıntılı olarak yukarıda sayılan belli türdeki teslim ve hizmetler dışında kalan teslim ve hizmetler bölgede gerçekleştirilse bunlar KDV'den istisna değildir³³². Ayrıca istisna olduğu belirtilen bu teslim ve hizmetlerin de bölge dışında gerçekleştirilmesi durumunda da istisnadan bahsetmek mümkün değildir. Konya Vergi Dairesi Başkanlığının bir özelgesinde; “... *bölge içinde bulunan işyerinde telefon ve internet yardımı ile satış sonrası müşterilere çağrı destek hizmeti verilmesi karşılığında elde edilen kazancın KDV istisnası kapsamında değerlendirilmesi mümkün...*” olmadığı belirtilmiştir³³³.

KDV istisnası sadece bölgede faaliyette bulunanlara tanınmış bir istisnadır. Bu nedenle yönetici şirketin KDV istisnasından yararlanma imkânı bulunmamaktadır. İstisna hükmünden faydalanmak isteyenlerin öncelikle yönetici şirketin onayını almaları ve bu onay sonrasında vergi dairesine başvuruda bulunmaları gerekmektedir³³⁴.

b- İstisnanın Mahiyeti

Bölgede üretilen yazılım ve programların teslimine ilişkin olarak düzenlenen bu istisna, KDVK 32'inci maddesinde sayılan tam istisnalar içerisinde yer almadığından kısmi KDV istisnası mahiyetindedir. Kısmi istisna olmasının bir sonucu olarak da yapılan teslimler nedeniyle yüklenilen KDV'nin, vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'den indirilebilmesine ve iade alınabilmesine imkan bulunmamaktadır. Bu nedenle de teknoloji geliştirme bölgelerine yönelik KDV istisnası kapsamındaki mal ve hizmet teslimleri nedeniyle yüklenilen KDV de KDVK 30/a bendi gereğince de indirim konusu yapılamayacaktır³³⁵.

İndirilemeyen KDV tutarı ise KDVK'nın 58'inci maddesi gereğince gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespiti aşamasında gider veya maliyet olarak kabul edilebilecektir³³⁶.

³³² Eren, Metin., *Türkiye'nin Teknolojik Gelişmesinde Teknoparklar ve Ar-Ge Desteği*, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2011, s. 97.

³³³ Gelir İdaresi Başkanlığı, Konya Vergi Dairesi Başkanlığı, 17.12.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.42.16.02-KDV -2-1982-106 sayılı özelge.

³³⁴ Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği md.35/1-ğ.

³³⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı, Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 14.03.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.0.06.62-HÇ:123.M-2010-107-361 sayılı özelge.

³³⁶ **Verginin gider kaydedilemeyeceği:**

2. Makine ve Teçhizat Teslimlerinde Katma Değer Vergisi İstisnası

Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde faaliyette bulunan firmalar genellikle son teknoloji ürünü olan pahalı makine ve teçhizatlar kullanmaktadırlar. Oldukça pahalı olan bu makine ve teçhizatlar ise bölgede faaliyette bulunan firmaların katma değer vergisinden kaynaklı finansman yüklerini arttırmakta ve bu da firmaların üretim maliyetlerinin artmasına neden olmaktadır³³⁷. Bu olumsuz durumları kısmen de olsa ortadan kaldırmak ve bölgede faaliyette bulunan firmaların Ar-Ge maliyetlerini azaltmaya yönelik olarak katma değer vergisi istisnası uygulamaya konulmuştur.

Bölgede faaliyette bulunanlara sağlanan katma değer vergisi istisna, 2018 yılından bu yana sağlanan oldukça yeni bir teşvik imkanıdır. Bu istisna sayesinde bölgede faaliyette bulunanların katma değer vergisi ödemeden yeni makine ve teçhizat almalarının önü açılmıştır.

a- İstisna Uygulaması

Teknoloji geliştirme bölgelerinde Ar-Ge faaliyetlerinde bulunan firmalara, sadece Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılmak üzere yapılan yeni makina ve teçhizat teslimleri 31.12.2022 tarihine kadar katma değer vergisinden müstesnadır.

Ar-Ge faaliyetinde bulunan firmaların katma değer vergisi istisnasından faydalanabilmesi için öncelikle kanunda sayılan bir Ar-Ge faaliyeti ile uğraşıyor olması gerekmektedir. Ayrıca istisnadan faydalanabilmek için Ar-Ge faaliyeti ile iştigal eden firmanın Ar-Ge faaliyetini, teknoloji geliştirme bölgesinde yapıyor olması gerekmektedir. Katma değer vergisi istisnasının söz konusu olabilmesi için iktisap edilen makine ve teçhizatın kullanılmamış olması yani yeni olması gerekmektedir. Yeni alınan bu makine ve teçhizatların ise sadece Ar-Ge faaliyetinde kullanılması gerekmektedir.

Makine ve teçhizatların başka işlerde kullanılması istisnanın ihlalini oluşturmaktadır. Makine ve teçhizatın iktisap edildikleri yıldan itibaren 3 yıl içinde Ar-Ge faaliyeti dışında kullanılması veya bu süre içerisinde elden çıkarılması durumunda

Madde 58 – Mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan Katma Değer Vergisi ile mükellefçe indirilebilecek Katma Değer Vergisi, Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmez.

³³⁷ 7103 sayılı Vergi ve Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanun Genel Gerekçesi 13.

<https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem26/yil01/ss533.pdf>. Erişim Tarihi: 25 Ocak 2021.

iktisap tarihinde alınmayan vergi, gecikme faizi ve vergi ziyayı cezası ile birlikte tahsil edilmektedir³³⁸.

Katma değer vergisi istisnasından, herhangi bir tarihte teslim konu olan makine ve teçhizatlar değil, 1 Mayıs 2018- 31 Aralık 2022 tarihleri arasında iktisap edilen makine ve teçhizatlar faydalanabilmektedirler³³⁹. Bu husus göz önüne alındığında uygulama belirli süre içerisinde geçerli olan bir düzenleme olup, 2022 tarihi sonrasındaki teslimler istisna kapsamında bulunmamaktadır. Her ne kadar kanunda istisnanın 2022 yılı sonuna kadar uygulanacağı düzenlenmişse de Cumhurbaşkanının bu süreyi 2 yıla kadar uzatma yetkisi bulunmaktadır.

b- İstisnanın Mahiyeti

Makine ve teçhizat teslimlerine ilişkin istisna, KDVK 32'inci maddesinde sayılan bir istisna olduğundan dolayı tam KDV istisnası mahiyetindedir³⁴⁰. Tam istisna olmasının bir sonucu olarak da yapılan teslimler nedeniyle yüklenilen KDV, vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'den indirilebilmektedir. İndirim yoluyla telafi edilemeyen vergilerin var olması durumunda ise indirilemeyen bu vergilerin nakden iadesi mümkündür.

D. Damga Vergisi Muafiyeti ve İstisnası

1. Yönetici Şirketlere Sağlanan Damga Vergisi Muafiyeti

Yönetici şirket için getirilmiş olan kurumlar vergisi istisnası dışında bu şirketlerin ayrıca bölgede faaliyet gösterdikleri süre zarfında görev ve sorumluluklarına ilişkin düzenlenen kağıtlardan dolayı damga vergisi muafiyeti bulunmaktadır.

Yönetici şirketlere getirilen bu muafiyet hükmü, TGBK 8'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında yer almaktadır. Bu kanuni düzenleme göz önüne alındığında muafiyet hükmünün sadece yönetici şirketin kanunun uygulanmasına yönelik olarak düzenlenen

³³⁸ KDVK Geçici md.39/3.

³³⁹ 7201 sayılı Kamulaştırma Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun md.8

³⁴⁰ Bölgede faaliyette bulunan firmalara yapılan makine ve teçhizat teslimlerine ilişkin istisnaya KDVK md 13/m fıkrasında yer verilmiştir. KDVK 13'de yer alan istisnaların, KDVK 32'inci maddesinde sayılan tam istisnalar içerisinde yer aldığından dolayı makine ve teçhizat teslimleri tam KDV istisnası mahiyetindedir.

kâğıtlar yönünden tanınan bir muafiyet olduğu ortaya çıkmaktadır³⁴¹. Örneğin, yönetici şirketlerin bölgede bulunan arsaların tahsisi ile ilgili düzenledikleri sözleşmeler ve taahhütnameler de bu kapsamda damga vergisinden istisnadır³⁴².

Muafiyetin kapsamı kanunun uygulanması ile ilgili işlemlerde düzenlenen kâğıtlarla sınırlıdır. Yönetici şirket olmayan bölgedeki diğer şirketlerin ise damga vergisi muafiyeti bulunmamaktadır. Bu yüzden bölgede faaliyette bulunmasına rağmen yönetici şirket statüsünde bulunmayan firmalarca verilen beyannameler ve sigorta prim bildirimleri damga vergisine tabi olacaktır³⁴³.

2. Bölgede Faaliyette Bulunan Firmalara Sağlanan Damga Vergisi İstisnası

Bölgede faaliyette bulunan firmaların kanun kapsamında yürüttükleri projeler ile ilgili araştırmalarda kullanılmak üzere yabancı ülkelerden ithal edilen eşya dolayısıyla düzenledikleri kâğıtlar damga vergisinden istisnadır³⁴⁴. İstisna hükmü sadece bölgede faaliyette bulunan firmalar için geçerli olup yönetici şirketlerin bundan yararlanabilmesi söz konusu değildir. İstisna bölgede faaliyette bulunan firmaların Ar-Ge kapsamında kullanmak için ithal etmiş oldukları eşyalara yönelik olarak düzenlenen kâğıtları kapsamaktadır.

3. Bölgede Ücretli Olarak Çalışanlara Sağlanan Damga Vergisi İstisnası

Gelir vergisi istisnası dışında bölgede çalışan personele sağlanan bir diğer imkan ise damga vergisi istisnasıdır. TGBK geçici 2/3 fıkrasında;

“ 31/12/2028 tarihine kadar, bölgede çalışan AR-GE, tasarım ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisi; verilecek muhtasar beyanname üzerinden

³⁴¹ Kiraz, Abdullah “Teknoloji Geliştirme Bölgeleri (Teknopark) ve Sağlanan Vergisel Avantajlar-II”. *Yaklaşım Dergisi*, 141, 2004, s.128.

³⁴² Bu imkândan işletmeler, 01.07.2017 tarih ve 30111 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan 7033 sayılı Sanayinin Geliştirilmesi ve Üretimin Desteklenmesi Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (madde 7) sonrasında yararlanmaya başlamışlardır.

³⁴³ Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı, 18/03/2011 tarih B.07.1.GİB.4.26.15.01-DMG-62-2-7-12 sayılı özelge.

Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı, 18/03/2011 tarih, B.07.1.GİB.4.26.15.01-DMG-62-2-8-13 sayılı özelge.

³⁴⁴ TGBK Ek md. 2 ve Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği md.35/1-i.

tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilir. Bu kapsamdaki ücretlere ilişkin düzenlenen kağıtlar damga vergisinden istisnadır...” şeklinde belirleme yer almaktadır.

Gelir vergisi istisnasından faydalanan bölgede çalışan personelin istisna kapsamındaki ücretlerine ilişkin olarak düzenlenen kağıtlarda damga vergisinden istisnadır. Bu nedenle de ayrıntısına ve uygulamasına ilişkin esaslara yukarıdaki “*Bölgede Ücretli olarak Çalışanlara Sağlanan Gelir Vergisi İstisnası*” başlıklı bölümde yer verilen açıklamalar damga vergisi istisnası içinde aynen geçerlidir.

İstisna uygulamasına ilişkin olarak dikkat edilmesi gereken husus, damga vergisi istisnasının Ar-Ge personeli ile Ar-Ge personelinin % 10’unu aşmayan destek personeline ödenecek ücretlere ilişkin olarak verilmesidir³⁴⁵. Nitekim İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının bir özelgesinde; “... teknoloji geliştirme bölgelerinde çalışan Ar-Ge personeli ile Ar-Ge personelinin % 10’unu aşmayan destek personeline, münhasıran bölgedeki bu görevleri nedeniyle ödenecek ücretlere ilişkin düzenlenen kağıtlar 31/12/2023 tarihine kadar damga vergisinden istisna olup söz konusu ücretlerden damga vergisi kesintisi yapılmaması...” yönünde görüş bildirilmiştir³⁴⁶.

Ar-Ge personeli ile destek personeline ödenecek olan ihbar ve kıdem tazminatı gibi ödemelerin damga vergisi karşısındaki durumlarına ilişkin kanunda ve diğer tali mevzuatta herhangi bir açıklamaya yer verilmemiştir. Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen özelgelerde ise; “...bölgedeki şirket çalışanlarının işten ayrılması nedeniyle yapılacak olan kıdem tazminatı ödemesinin, bölgede çalışan Ar-Ge ve destek personelinin münhasıran bu görevine istinaden yapılan ücret ödemesi olarak değerlendirilmesi mümkün bulunmadığından, söz konusu tazminatın ödenmesine ilişkin olarak düzenlenen kağıdın damga vergisine tabi tutulması gerektiği”³⁴⁷ ve “...Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu kapsamında iş akdinin feshi suretiyle ödenen ihbar tazminatı, Ar-Ge faaliyetine ilişkin bir ücret ödemesi niteliğinde olmadığından ve

³⁴⁵ Dönmez, Hasan “Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Damga Vergisi İstisnası ve Özellik Arz Eden Hususlar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 324, 2015, s.130.

³⁴⁶ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 09.09.2011 tarih, B.07.1.GİB.4.34.18.01-002.01-1562 sayılı özelge.

³⁴⁷ Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı, 25.07.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.41.15.01- 155.01.05.02.[1/b-2012]-163 sayılı özelge.

*işte bir fiil çalışılan süreye bağlı olarak ödenmediğinden istisna uygulanması mümkün bulunmadığı...*³⁴⁸ şeklinde görüş bildirmiştir.

Ar-Ge personeli ile destek personeline bölgedeki görevleri ile ilgili çalışmaların bir neticesi olarak ödenecek olan kıdem ve ihbar tazminatının damga vergisinden istisna olmaması gerektiği şeklinde ne kanunda bu yönde bir hüküm bulunmakta nede yönetmelikte ve sirkülerde bu yönde bir açıklama bulunmaktadır. ***Konu ile ilgili olarak kanun ve idari düzenleyici işlemlerde bir açıklama bulunmaz iken özelge ile uygulamanın daraltıcı bir yorumla sınırlandırılması kanunun amacına uygun değildir; çünkü kanunda görevleri ile ilgili ödenen ücretleri üzerinden istisna uygulanması öngörülmüştür.*** Kıdem ve ihbar tazminatı kişinin çalışması karşılığında ancak hak kazanabileceği ücret türevi olan bir ödemedir. Bu yüzden kıdem ve ihbar tazminatı ödemelerinin idare tarafından damga vergisi istisnası dışında tutulması, kanunun genel amacına ve hukuka aykırı bir uygulamadır.

E. Harç Muafiyeti ve İstisnası

1. Yönetici Şirketlere Sağlanan Harç Muafiyeti

Yönetici şirket için getirilmiş olan damga vergisi istisnası dışında bu şirketlerin ayrıca bölgede faaliyet gösterdikleri süre zarfında görev ve sorumlulukları ile ilgili olarak yapılan işlemlerden dolayı da harç muafiyeti bulunmaktadır³⁴⁹. Harç muafiyetinin kapsamı, yönetici şirketin kanunun uygulanması ile ilgili işlemlerle sınırlıdır³⁵⁰. Muafiyetten faydalanmak isteyen yönetici şirketin ise öncelikli olarak vergi dairesine başvurarak bu konuda bir bildiri yapması gerekmektedir.

2. Bölgede Faaliyette Bulunan Firmalara Sağlanan Harç İstisnası

Bölgede faaliyette bulunan firmaların kanun kapsamında yürüttükleri Ar-Ge, yazılım ve yenilik projeleri ile ilgili araştırmalarda kullanılmak amacıyla yurt dışındaki ülkelerden ithal edilen eşya dolayısıyla yapılan işlemler harçtan istisnadır³⁵¹. İstisna

³⁴⁸ Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı, 01.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.41.15.01-GVK-2010/17-90 sayılı özelge.

³⁴⁹ TGBK md.8/3. ve Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği md.35/1-a.

³⁵⁰ Kiraz, a.g.m., 2004, s.128.

³⁵¹ TGBK Ek md. 2 ve Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği md.35/1-i.

hükmü bölgede faaliyette bulunan firmalar için geçerli olup yönetici şirketlerin bundan faydalanabilmesi mümkün değildir. İstisna bölgede faaliyette bulunan firmaların Ar-Ge faaliyetinde kullanmak için ithal etmiş oldukları eşyalara yönelik olarak yapılan işlemlerle sınırlıdır. Bunun dışında bölgede yer alan gayrimenkullerin birleştirme, ifraz ve taksim işlemleri ile arsaların tahsisi nedeniyle şerhi gerektiren işlemler ve bu arsa ile üzerine inşa edilen binaların tahsis edilene devir, tescil ve cins değişikliği işlemleri de harçtan istisnadır³⁵².

F. Emlak Vergisi Muafiyeti

Bölgede bulunan yönetici şirkete sağlanan bir diğer vergisel imkân ise emlak vergisi muafiyetidir. Emlak vergisi muafiyeti yeni bir muafiyet olup yönetici şirketler, 2016 yılında bu imkana kavuşmuşlardır³⁵³. TGBK 8'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında yönetici şirketlerin sahibi olduğu bölgedeki taşınmazlardan dolayı emlak vergisinden muaf olduğu hüküm altına alınmıştır. Bu hüküm göz önüne alındığında emlak vergisi muafiyetinin yönetici şirketin sadece bölge içerisinde sahip olduğu taşınmazlar için geçerli olduğu anlaşılmaktadır. Yönetici ait olup bölge dışında olan taşınmazlar açısından muafiyet söz konusu değildir.

G. Gümrük Vergisi Muafiyeti

Emlak vergisi muafiyeti gibi gümrük vergisi muafiyeti de yeni bir uygulama olup 2016 yılından bu yana uygulanmaktadır³⁵⁴. Bölgede yürütülen projeler ile ilgili araştırmalarda kullanılmak üzere yabancı ülkelerden alınan eşya gümrük vergisinden istisnadır³⁵⁵. İstisna hükmü bölgede yürütülen projelerde kullanılmak üzere ithal edilen eşya ile sınırlıdır. Muafiyet sadece bölgede faaliyette bulunan firmalara sağlanmıştır.

Ar-Ge projeleri kapsamında yurtdışından yapılan alımlarda gümrük vergisi muafiyeti sağlanarak *“Ar-Ge projelerinin daha kısa sürede ve daha düşük maliyetle*

³⁵² Arsalarla yönelik olarak yapılan bu işlemlerin istisna kapsamında olması ancak 01.07.2017 tarih ve 30111 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 7033 sayılı Sanayinin Geliştirilmesi ve Üretimin Desteklenmesi Amacıyla Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (madde 8) ile mümkün olmuştur.

³⁵³ Yönetici şirketler bu imkâna, TGBK md 8/3 fıkrasında 2016 yılında 6676 sayılı Kanun 12 maddesi ile yapılan değişiklik ile kavuşmuşlardır.

³⁵⁴ Gümrük vergisi muafiyeti, TGBK'da 2016 yılında 6676 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik ile kavuşmuşlardır. TGBK Ek md 2'de 2016 yılında 6676 sayılı Kanun 13 maddesi ile yapılan değişiklik ile kavuşmuşlardır.

³⁵⁵ TGBK Ek md. 2 ve Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği md.35/1-i.

tamamlanarak ticarileşmeye hazır hale gelmesi”³⁵⁶ hedeflenmektedir. Bu hedefi gerçekleştirmek için de bu teşvik imkanı sağlanmıştır.

H. Hızlandırılmış Amortisman İmkani

Bölgedeki firmaların, münhasıran Ar-Ge faaliyetinde kullanmak üzere aldıkları yeni makine ve teçhizatlar için hızlandırılmış amortisman uygulamasından faydalanma imkanları bulunmaktadır. Hızlandırılmış amortisman imkanı, seçimlik bir hak olup isteyen firmaların normal faydalı ömür süreleri içerisinde söz konusu varlıkları itfa etmesi de mümkündür. Hızlandırılmış amortisman faydalanmak isteyen firmalar, iktisap ettikleri bu yeni makine ve teçhizat için belirlenmiş olan faydalı ömür sürelerinin yarısını dikkate alıp, amortisman oranı ve süresini belirleyebilmektedirler.

Hızlandırılmış amortisman uygulaması ile firmaların, makine ve teçhizatın bedellerini normal amortisman sürelerinin yarısı kadar süre içerisinde itfa edebilmelerinin önü açılmıştır. Hızlandırılmış amortisman, pahalı ekipmanlar dolayısıyla yüksek maliyetler ile karşı karşıya kalan firmaların maliyetlerini azaltmak ve ülkemizin Ar-Ge potansiyelini yükseltmek amacıyla uygulamaya konulmuştur³⁵⁷.

İktisap edilen makine ve teçhizatların yeni veya kullanılmış olmaları ile elde edildikleri dönem hızlandırılmış amortisman uygulaması açısından önem arz eden hususlardır. Hızlandırılmış amortisman imkanından faydalanabilmek için iktisap edilen makine ve teçhizatın, yeni makine ve teçhizat olması gerekmektedir. Hızlandırılmış amortisman uygulamasından herhangi bir tarihte iktisap edilmiş olan makine ve teçhizatlar değil, hızlandırılmış amortisman uygulamasının uygulamaya konulduğu tarih olan 1 Mayıs 2018’den 31 Aralık 2019’a kadar iktisap edilen makine ve teçhizatlar faydalanabilmektedirler³⁵⁸. Uygulama belirli süre içerisinde geçerli olan bir düzenleme olup, bu yönü ile hızlandırılmış amortisman imkanı süreli bir uygulamadır.

³⁵⁶ 6676 sayılı Kanun’un madde gerekçeleri. Kanunun 13’üncü maddesinin gerekçesi. <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem26/yil01/ss97.pdf> Erişim Tarihi: 20 Aralık 2020.

³⁵⁷ 7103 sayılı Vergi ve Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanun Genel Gerekçesi, 13.

<https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem26/yil01/ss533.pdf>. Erişim Tarihi: 5 Ocak 2021

³⁵⁸ 7103 sayılı Vergi ve Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanun md.16 ve md. 93.

İ. Ar-Ge Projelerine Sağlanan Sermaye Desteklerinde İndirim İmkânı

Ar-Ge Kanunu'nda yer alan ve teknogirişim sermayesi desteği ile kurulan firmalara sermaye sağlayan kişi/kurumlar için getirilen indirim imkânının bir benzeri de bölgede faaliyette bulunan girişimciler için sağlanmıştır. TGBK geçici 4'üncü maddesine göre; bölgede faaliyette bulunan girişimcilere sermaye sağlayan kişi/kurumların, 31.12.2028 tarihine kadar yaptıkları yatırımlarını vergi matrahından indirebilmeleri mümkündür. Yani bu sermaye desteğini sağlayan yatırımcıların bölgede faaliyette bulunanlara transfer ettikleri sermayeleri, GVK 89 ve KVK 10 gereğince indirim konusu yapılabilmektedir.

Yapılan sermaye desteğinin bölgedeki faaliyette bulunan girişimcilerin Ar-Ge projelerinin finansmanında kullanılması gerekmektedir. Bu nedenle bölgede Ar-Ge projesi olmayanlara yapılan destekler indirim konusu yapılamamaktadır. Ar-Ge projelerinin finansmanında kullanılmak üzere sağlanan sermaye desteği açısından oransal ve miktar olarak bir üst sınırı bulunmaktadır. Sağlanacak olan sermaye desteği, beyan edilen kazancının en fazla %10'u kadar olabilmektedir. Bunun yanı sıra yapılacak olan bu destek, öz sermayenin en fazla %20'si kadar olabilmektedir. Sermaye desteğinde bu açıdan %10 ve %20 oranında bir sınır bulunmaktadır. Belirlenen bu oransal sınır dışında bir de miktar sınırlaması bulunmaktadır. Buna göre indirim olarak dikkate alınabilecek olan tutarında 1.00.000 TL'yi aşamaması gerekmektedir³⁵⁹. Uygulamadaki bu oran ve miktar açısından var olan sınırları yarısına kadar indirmeye veya dört katına kadar arttırmaya ilişkin olarak ilgili kanun maddesi ile de Cumhurbaşkanına yetki verilmiştir³⁶⁰.

Sermaye desteğine ilişkin olarak sağlanan indirim hakkı, kazanç üzerinden tanınmış bir imkândır. Bu nedenle de zararlı sonuçlanan faaliyetlerin var olması durumunda bir indirim hakkından söz edilmesi mümkün değildir³⁶¹. Sağlanan sermaye desteklerinin dört yıl boyunca şirkette kalması gerekmektedir. Bu dört yıllık süre içinde sermayenin şirkette kalmaması, işletmeden çekilmesi, başkasına devredilmesi durumunda

³⁵⁹ Ar-Ge Kanunu md. 3/5.

³⁶⁰ TGBK geçici md. 4.

³⁶¹ Doğan ve Kızıl, a.g.m., s. 20.

zamanında tarh, tahakkuk ve tahsil edilemeyen vergiler gecikme faizi ile birlikte tahsili gerekmektedir³⁶².

Sermaye desteği indirim imkânının Kanunu Koyucu tarafından ihdas edilmesindeki temel hedefin; *“yeni kurulan yüksek teknolojili şirketlerin ihtiyaç duydukları fonların doğrudan doğruya yatırımcılar tarafından karşılanması”* olduğu anlaşılmaktadır³⁶³. Yatırımcıların, bölgede faaliyette bulunan firmalara doğrudan sermaye sağlaması ile *“teknoloji firmalarının hızla büyümesi ve uluslararası pazarlara açılabilen şirketlere dönüşmesi”* hedeflenmiştir³⁶⁴. Hayata geçirilen sermaye desteği sayesinde teknoparklarda faaliyet gösteren şirketlere yatırım akışının hızlanmasına katkı sağlanmıştır.

I. Teşvik Düzenlemelerinin Süreli Kanun Olarak Yayımlanması Sorunu

Ar-Ge faaliyetini teşvik eden kanunların başında TGBK, Ar-Ge Kanunu ve Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair Kanun gelmektedir. Bu kanunlar geçici (süreli) kanun olarak yayımlanmışlardır. Yani kanun kapsamında yer alan teşvik uygulamaların tamamı ancak kanunun yürürlükte kalacağı kararlaştırılan süreye kadar sağlanmaktadır. Sürenin hangi tarihte dolacağını düzenleyen kanun maddesi değiştirilmediği sürece teşvik imkânlarından firmalar ancak belirtilen süreye kadar faydalanılabileceklerdir. Belirtilen süre dolduğunda ise teşvik unsurlarının uygulaması kendiliğinden sona erecektir.

TGBK ve Ar-Ge Kanunu’nun ilk halinde bu kanunların 31.12.2013 tarihine kadar uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Sonradan 2011 yılında yapılan kanun değişikliği ile bu süre 2023 yılı sonuna, ardından 2021 yılında yapılan değişiklik ile 2028 yılı sonuna uzatılmıştır.

Ar-Ge faaliyeti doğası gereği uzun uğraşlar isteyen ve sonuçları diğer işletme faaliyetleri gibi kısa süre içinde ortaya çıkmayan bir faaliyettir. Ar-Ge faaliyetinin ekonomik sonuçları çok daha uzun süreler sonra gün yüzüne çıkmaktadır. Hatta Ar-Ge

³⁶² TGBK geçici md. 4.

³⁶³ 6676 sayılı Kanun’un madde gerekçeleri. Kanun’un 15’inci maddesinin gerekçesi. <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem26/yil01/ss97.pdf> Erişim Tarihi: 30 Ocak 2021.

³⁶⁴ 6676 sayılı Kanun’un madde gerekçeleri. Kanun’un 15’inci maddesinin gerekçesi. <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem26/yil01/ss97.pdf> Erişim Tarihi: 30 Ocak 2021.

faaliyetinin özünde yer alan belirsizlik dolayısıyla yapılan bütün uzun uğraş ve yüklü harcamalar sonrasında herhangi bir sonuç/ürün elde edilememe riski de her zaman bulunmaktadır. Böylesi kontrol edilemeyen riskleri içinde barındıran bir faaliyette bulunmayı düşünen firmalar en azından önünde başka belirsizliklerin ve risklerin bulunmasını istemezler. Nitekim firmaların önlerinde yer alan belirsizlikler ne kadar fazla ise Ar-Ge faaliyetinde bulunma çabaları da o kadar azalır. Bu açıdan düşünüldüğünde belirsizlikler ve öngörülemeyen durumlar Ar-Ge faaliyetinde bulunmanın önünde yer alan engellerin başında gelmektedir.

Öngörülemeyen durumlardan bir tanesi mevzuattaki belirsizliklerdir. Ar-Ge faaliyetinde bulunmayı düşünen bir firma kendisine sağlanacak olan teşvik imkânları haricinde bu imkânlardan ne kadar süre ile yararlanacağını göz önüne alarak kararını verir. Zaman zaman sağlanan teşviklerin miktarından önce bunların ne kadar süre ile sağlanacağı bu kararda daha da ön plana çıkar. Çünkü girişimciler her kararlarında olduğu gibi Ar-Ge kararında da zaman unsurunu dikkate alarak bir fayda maliyet analiz yaparak karar verirler.

Teşvik imkânlarının belirli bir süreye kadar sağlanması Ar-Ge faaliyetinde bulunan veya bulunmayı düşünen firmalar açısından bir risk oluşturmaktadır. Firmalar da bu risk unsurunu dikkate alarak Ar-Ge kararlarını netleştirirler. Teşvik unsurlarının belirli süre ile sağlanıyor olması firmaların kararlarını olumsuz yönde etkilemesi kuvvetle muhtemeldir. Çünkü uzun uğraş ve yüksek maliyetli Ar-Ge yatırımlarında bulunmayı düşünen girişimci teşvik imkânlarından Ar-Ge faaliyetinde bulunduğu sürece yararlanmak ister. Bu nedenle Ar-Ge'ye yönelik olarak sağlanan teşvik imkânları belirli bir süre ile kısıtlı olarak sağlanmamalıdır. Ar-Ge faaliyetinde bulunduğu sürece bu imkânlardan faydalanılacak şekilde kanunlar sürekli kanun olarak çıkarılmasında fayda bulunmaktadır.

Yasama organı, Ar-Ge Kanunu ve TGBK'nın yürürlükten kalkma tarihleri yaklaştıkça iki defa bu kanunların uygulanma sürelerini uzatmıştır³⁶⁵. Ayrıca bu kanunlar kapsamında sağlanan teşviklerin sürelerini uzatılması hususu, 11. Kalkınma Planında

³⁶⁵ Söz konusu değişiklikler; 2011 yılında 6170 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ve 2021 yılında 7263 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile yapılmıştır.

önemli bir hedef olarak³⁶⁶ belirlenmiştir. Ar-Ge Kanunu ve TGBK’da yer alan teşvik unsurlarının süresiz olarak sağlanması hem yasa koyucunun hem Kalkınma planlarını hazırlayan kamu idaresinin iş gücü ve zaman kaybının da önlenmesine katkı sağlayacaktır.

IV. ARAŞTIRMA ALTYAPILARININ DESTEKLENMESİNE DAİR KANUN’A GÖRE SAĞLANAN VERGİSEL TEŞVİKLER

Araştırma altyapısı terimi “*genel olarak bilim topluluklarının faaliyet alanlarındaki ileri düzey çalışmalara tahsis edilen makine-teçhizatlar ile bunların içinde bulunduğu binalar*” için kullanılmaktadır³⁶⁷. Bu tanım çok kapsamlı olup bunun içerisinde makine, cihazlar, bina gibi maddi sermaye unsurlarının yanı sıra bilgi temelli sermaye de girmektedir³⁶⁸.

Ülkemizde son zamanlarda yatırım programları kapsamında kamu kurumları ve üniversitelere araştırma altyapısı desteği verilmeye başlanmıştır. Araştırma altyapılarına sağlanan bu desteğe rağmen araştırma altyapıları kendilerinden beklenen hedefleri gerçekleştirmekte tam olarak başarı gösterememişlerdir. Araştırma altyapılarından beklenen hedeflerin gerçekleşmesinin önünde yer alan engellerin başında ise araştırma altyapılarının kendisine ait *kadro, bütçe ve özel kanununun* olmaması ile özel sektöre ortaklık ve işbirliği yapmasını destekleyici çeşitli imkânların bulunmaması gelmektedir³⁶⁹.

Araştırma altyapı yatırımlarının bünyesinde yer alan bu ve benzeri sorunların çözüme yönelik önlemler alınmaması ve bu büyük yatırımlara ilişkin faaliyetlerin kurumsal bir kimlik altında yürütülmemesi çeşitli riskleri de bünyesinde barındırmaktadır. Bu riskler ise daha önceden yapılmış altyapı yatırımının etkin

³⁶⁶ Türkiye Cumhuriyeti Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, **On Birinci Beş Yıllık Kalkınma Planı (2019-2023)**. Ankara Yayınları, 2019, s. 80.

³⁶⁷ Kalkınma Bakanlığı, **Araştırma Altyapıları Mevzuat**, Sosyal Sektörler ve Koordinasyon Genel Müdürlüğü, Yayın No: 2949, 2016, s. 2.
<http://www.kalkinma.gov.tr/Lists/Yaynlar/Attachments/684/Arast%C4%B1rma%20Altyap%C4%B1lar%C4%B1%20Mevzuat%C4%B1.pdf> Erişim Tarihi: 30 Ocak 2021.

³⁶⁸ Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair Kanunun genel gerekçesi.
<http://www2.tbmm.gov.tr/d24/1/1-0894.pdf> Erişim Tarihi: 30 Ocak 2021.

³⁶⁹ Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair Kanunun genel gerekçesi.
<http://www2.tbmm.gov.tr/d24/1/1-0894.pdf> Erişim Tarihi: 30 Ocak 2021.

kullanılamaması ve beklenen ekonomik ve sosyal faydaya dönüşememesi olarak sıralanabilir. Söz konusu bu risklerin ve aksaklıkların giderilmesi amacıyla yapılan çalışmalar sonucunda “6550 sayılı Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair Kanun” ve bu kanunun uygulamasına ilişkin “6550 Sayılı Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair Kanunun Uygulanmasına İlişkin Yönetmelik” yayımlanmıştır³⁷⁰.

Söz konusu kanun ve yönetmelikle yapılan düzenlemeler ile araştırma altyapılarının kendilerine ait ayrı bir tüzel kişiliğe ve bütçeye sahip olmalarına imkan sağlanmıştır. Bunların dışında ayrıca araştırma altyapılarının profesyonel bir yönetime sahip olabilmesi için yönetimin özel sektöre ve sivil toplum kuruluşlarına devredilebilmesi veya profesyonel yönetici ve çalışanların istihdam edilmesinin önü açılmıştır. Düzenlemelerle hayata geçirilen bu gibi yeniliklerle, araştırma altyapılarının kendilerinden beklenen hedeflere ulaşmasının önündeki engeller kaldırılmaya çalışılmıştır.

Araştırma altyapılarının görev ve sorumluluklarının başında teknoloji geliştirme, teknoloji transferi faaliyetlerinde bulunmak ve araştırma projeleri yürütmek gelmektedir³⁷¹. Bu hususlar göz önüne alındığında araştırma altyapıları genel olarak Ar-Ge faaliyetinin yoğun olarak gerçekleştirildiği yatırımları bünyesinde barındırmaktadır. Bu yüzden yatırımlar kapsamında yapılan Ar-Ge faaliyetinin daha düşük maliyetle gerçekleştirilebilmesi amacıyla araştırma altyapılarına çeşitli vergisel teşvikler sağlanarak Ar-Ge teşvik edilmeye çalışılmıştır. Bu kapsamda araştırma altyapılarına kurumlar vergisi, katma değer vergisi, gelir vergisi, damga vergisi, veraset ve intikal vergisi ile gümrük vergisi muafiyet ve istisnaları başta olmak üzere çeşitli vergisel teşvikler sağlanmıştır.

Sağlanan bu teşvikler ile araştırma altyapılarının sürdürülebilir bir bütçeyle faaliyetlerini daha az maliyetlerle yerine getirmesi amaçlanmıştır³⁷². Ayrıca kanun

³⁷⁰ 6550 sayılı Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair Kanun 10.07.2014 tarih ve 29056 sayılı Resmi Gazetede, Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair Kanunun Uygulanmasına İlişkin Yönetmelik ise 28.08.2015 tarih ve 29459 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

³⁷¹ Araştırma altyapılarının görev ve sorumlulukları, Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair Kanun 6’ncı maddesinde düzenlenmiştir.

³⁷² Çırtlık, Sedat, “Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair Kanunda Yer Alan Vergisel Teşvikler”. **Vergi Dünyası Dergisi**, 399, 2014, s.40.

kapsamında araştırma altyapılarına sağlanan bu vergi teşvikleri sayesinde mal ve hizmet tedarik aşamaları sadeleştirilerek esneklik sağlanmıştır³⁷³.

A. Kurumlar Vergisi İstisnası

Araştırma altyapısı ifadesi, “yükseköğretim kurumları bünyesinde, yetişmiş nitelikli insan gücü ile günün modern teknolojilerine dayalı makine-teçhizat, donanım ve yazılımı içinde bulunduran, Ar-Ge faaliyetlerinin yapıldığı ileri araştırma laboratuvarı, tematik araştırma laboratuvarı ile merkezi araştırma laboratuvarı olarak sınıflandırılan birimleri” ifade etmektedir³⁷⁴. Ar-Ge faaliyetinin yapıldığı merkezi araştırma laboratuvarı, ileri araştırma laboratuvarı ve tematik araştırma laboratuvarı ifadelerinin ise ne anlama geldiği kanun ve uygulama yönetmeliğinde ayrıntılı olarak açıklanmıştır³⁷⁵.

Araştırma altyapılarının, Ar-Ge faaliyeti gerçekleştirmeleri sonucunda ortaya bir kazancın çıkması halinde bu kazanç kurumlar vergisinden istisnadır. Araştırma altyapıları haklarında yetkili kurul³⁷⁶ tarafından yeterlik kararı verilmesi durumunda tüzel kişilik kazanmaktadırlar. Kurumlar vergisine ilişkin istisna düzenlemesi ise tüzel kişiliği bulunan bu araştırma altyapılarına sağlanmaktadır.

Araştırma altyapılarının teknoparklarda, üniversite yerleşkelerinde, organize sanayi bölgelerinde, kamu kurum ve kuruluşlarına ait alanlarda ve endüstri bölgelerinde kurulabilmesi mümkündür.³⁷⁷ Araştırma altyapılarının kurulumu ve işletilmesi kamu, özel sektör kuruluşları veya sivil toplum kuruluşları yerine getirilebilir³⁷⁸. Ya bahsi geçen

³⁷³ Erdem, Tahir, “Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair Kanunla Getirilen Düzenlemeler”. **Vergi Sorunları Dergisi**, 312, 2014, s.35.

³⁷⁴ Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair Kanun md.2/1-a.

Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair Kanunun Uygulanmasına İlişkin Yönetmelik md.3/1-a.

³⁷⁵ Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair Kanunun 2’inci maddesinin 1’inci fıkrası ve Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair Kanunun Uygulanmasına İlişkin Yönetmeliğin 3’üncü maddesinin 1’inci fıkrasında;

“Merkezî araştırma laboratuvarı: Yükseköğretim kurumlarında yürütülen araştırma ve ilgili faaliyetlerde ihtiyaç duyulan makine-teçhizat ve diğer araştırma imkânlarını barındıran birimi,

Tematik araştırma laboratuvarı: Belirli bir bilimsel alanda uzmanlaşmış ve bu alanda ulusal ve bölgesel düzeyde Ar-Ge faaliyeti yürütme kapasitesine sahip araştırma birimini,

İleri araştırma laboratuvarı: Stratejik önemi haiz alanlarda ulusal çapta yaygın etkisi olan çalışmalar yürütebilen ve uluslararası rekabet gücüne sahip araştırma birimini...” ifade edecek şekilde tanımlanmıştır.

³⁷⁶ Kalkınma Bakanı başkanlığında Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanı ile Milli Eğitim Bakanından oluşan Araştırma Altyapıları Kurulu

³⁷⁷ Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair Kanunun Uygulanmasına İlişkin Yönetmelik md.10/1

³⁷⁸ Çırtlık, a.g.m., s.41.

bu kişiler tarafından kurulduktan sonra özel sektöre, kamu yararlı dernek ve vakıflara devredilebilmesi de mümkündür.

İstisna uygulaması açısından araştırma altyapılarını kuran kişilerin veya bunların kurulduğu yerlerin bir önemi bulunmamaktadır. İstisnadan faydalanmak için gerekli olan en önemli unsur, araştırma altyapısı hakkında ilgili Kurulunun yeterli kararı vermesi sonucu bir idari işlem ile tüzel kişilik kazanmasıdır. Kamu tüzel kişiliği kazanmış olan araştırma altyapısının ise kurumlar vergisi istisnasından faydalanabilir.

Araştırma altyapılarına sağlanan istisnanın, bunların bütün faaliyetleri dolayısıyla oluşan kazançlarına teşmili söz konusu değildir. Bu istisna belirli bir faaliyet “Ar-Ge ve yenilik” sonucu elde edilen kazançla mahsus olan bir istisnadır. Ar-Ge ve yenilik faaliyeti ise Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair Kanunun 2/1 fıkrasında tanımlanmıştır. Söz konusu düzenlemeye göre;

“Araştırma ve geliştirme (Ar-Ge):Kültür, insan ve toplumun bilgisinden oluşan bilgi dağarcığının arttırılması ve bu bilginin yeni süreç, sistem ve uygulamalar tasarlamak üzere kullanılması için sistematik bir temelde yürütülen yaratıcı çalışmaları,

***Yenilik:** Sosyal ve ekonomik faydaya dönüşebilecek yeni ürün, hizmet, uygulama, yöntem, süreç veya iş modeli fikri ile bunların neticelerini,” ifade etmektedir.*

Bu iki faaliyet haricinde araştırma altyapılarının diğer faaliyetleri sonucu oluşan kazançlar ise istisna kapsamı dışındadır.

Araştırma altyapılarının sadece Ar-Ge ve yenilik faaliyeti sonucunda elde ettikleri kazançlar ise 2023 yılı sonuna kadar vergiden istisnadır. İstisna, belirli bir süre ile sınırlı olarak sağlandığından olsa gerek istisnaya ilişkin düzenleme kanunda geçici 1. maddede düzenlemiştir³⁷⁹. Kanunda istisnanın uygulama süresi 2023 sonuna kadar olacağı

³⁷⁹ Nitekim Hükümetin teklif ettiği kanun tasarısında başta kurumlar vergisi istisnası olmak üzere, kanun kapsamında düzenlenen bütün vergisel teşvikler tasarının “**Muafiyet, indirim ve istisnalar**” başlıklı 16. maddesinde düzenlenmiştir. Tasarı maddesinde yer alan kurumlar vergisi istisnası, ücretlere ilişkin gelir vergisi istisnası ve Ar-Ge indirimi imkanı 31.12.2023’ e kadar uygulanması öngörülmüştür.

Plan ve Bütçe Komisyonu, tasarı hakkındaki görüşmeleri sonrasında aldığı 02.06.2014 tarih ve 1/894 esas nolu kararında ise; usul ve esaslara uygunluğun sağlanması amacıyla 16. maddede yer alan geçici nitelikteki düzenlemelerin ayrı bir geçici madde olarak düzenlenmesi şeklinde tasarıya şerh düşmüştür. Şerh sonrasında ise kurumlar vergisi istisnası, gelir vergisi istisnası ve Ar-Ge indirimi imkanı tasarının 16. maddesinden çıkarılmış ve 16. madde damga vergisi, gümrük vergisi, veraset ve intikal vergisi ile harçlara yönelik hükümleri içerek şekilde “**Muafiyet**” başlığı ile yasalaşmıştır. Kurumlar vergisi istisnası, gelir

öngörülmüş olsa da Cumhurbaşkanına bu süreyi 10 yıla kadar uzatmaya yetkisi bulunmaktadır³⁸⁰.

B. Gelir Vergisi İstisnası

Gelir vergisi istisnasının konusunu, araştırma altyapılarında çalışan personelin ücretleri olmaktadır. Sağlanan gelir vergisi istisnası ile araştırma altyapılarında nitelikli personelin çalışması teşvik edilmek istenmiştir. Ar-Ge faaliyetinin yoğun olarak yapıldığı araştırma altyapılarında çalışması istenen ve bu amaçla teşvik edilen personel ise Ar-Ge ve destek personeli³⁸¹.

Her ne kadar istisna, Ar-Ge ve destek personeli için öngörülmüş olsa da bu istisnadan kamu personelinin faydalanabilme imkânı bulunmamaktadır. İstisna uygulamasında “*kamu personeli hariç*” olma şartı dışında kanunda ayrıca istisnadan faydalanacak olan destek personeli açısından da bir sınırlama getirilmiştir. Bu ise istisnadan faydalanabilecek olan destek personeli sayısının, Ar-Ge personeli sayısının maksimum % 10’u kadar olabileceğidir³⁸². Ar-Ge personeli sayısının % 10’unu aşan destek personellerinin ise istisnadan faydalanabilmesi mümkün değildir.

Araştırma altyapılarında çalışan Ar-Ge ve destek personelinin ücretleri 31.12.2023 tarihine kadar gelir vergisinden istisnadır. Söz konusu personel istisnadan ancak 2023 yılı sonuna kadar faydalanabilecektir. Cumhurbaşkanının ise kurumlar vergisi

vergisi istisnası ve Ar-Ge indirimine ilişkin hükümler ise geçici 1. maddede yer alacak şekilde “**İndirim ve istisnalar**” başlığı ile yasalaşmıştır.

³⁸⁰ Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair Kanun geçici md.1/2.

³⁸¹ Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair Kanunun 2’inci maddesi ve Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair Uygulama Yönetmeliğinin 3’üncü maddesine göre;

“Ar-Ge personeli: Ar-Ge faaliyetlerinde doğrudan görevli araştırmacı ve teknisyenleri,

- **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 tam veya yarı zamanlı çalışan en az lisans mezunu kişileri,
- **Teknisyen:** Mühendislik, fen ve sağlık bilimleri alanlarında yükseköğrenim görmüş ya da meslek lisesi veya meslek yüksekokullarının teknik, fen ve sağlık bölümlerinden mezun, teknik bilgi ve deneyim sahibi kişileri,

Destek Personeli: Ar-Ge faaliyetlerine katılan veya bu faaliyetlerle doğrudan ilişkili yönetici, laborant, sekreter ve benzeri personeli,” ifade etmektedir.

³⁸² Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair Kanun geçici md.1/1-b;

“... Bu teşvikten yararlanacak olan destek personeli sayısı Ar-Ge personeli sayısının yüzde onunu aşamaz..”

istisnasında olduğu gibi gelir vergisi istisnasından faydalanılacak olan bu süreyi 10 yıla kadar arttırma yetkisi bulunmaktadır³⁸³.

İstisnadan faydalanabilecek olan personelin uyruğu açısından ise bir sınırlama bulunmamaktadır. Araştırma altyapılarında, iş mevzuatı hükümlerine uygun olarak çalışan yabancı uyruklu Ar-Ge ve destek personelinin de söz konusu istisnadan faydalanabilme imkanı bulunmaktadır.

C. Ar-Ge İndirimi

Araştırma altyapılarının kuruluşu aşamasında kamu aktörleri (üniversiteler ile kamu kurum ve kuruluşları) haricinde özel sektör aktörleri de bulunabilmektedir. Yani araştırma alt yapılarının bu aktörlerden herhangi birisi tarafından kurulabilmesi haricinde bunların birlikteliği ile de kurulabilmesi imkânı bulunmaktadır³⁸⁴.

Araştırma altyapılarının daha kolay kurulabilmesine amacıyla kanun koyucu özel sektör kuruluşlarının araştırma alt yapılarının ortağı olmasının önünü açmıştır. Özel sektörün araştırma altyapı ortağı olmasını cazip hale getirmek içinde özel sektör ortaklarına Ar-Ge indirimi imkânı sağlanmıştır. Ar-Ge indirimi ile araştırma alt yapılarının daha rahat kurulması teşvik edilmeye çalışılmıştır.

Özel sektör ortağın, araştırma altyapılarınca yapılan Ar-Ge ve yenilik harcamalarına katkı sağladıkları tutarlar için Ar-Ge Kanununda yer alan Ar-Ge indirimi teşvikinden yararlanabilmektedirler³⁸⁵. Ar-Ge indiriminden yararlanabilmek için araştırma altyapılarının özel sektör ve/veya sivil toplum kuruluşu ortağın kurumlar vergisi mükellefi olması gerekmektedir. Kurumlar vergisi mükellefi olan ortak ise yapılan bu Ar-Ge ve yenilik harcamalarından ancak kendisine düşen kısmı indirim olarak dikkate alabilir. İndirim konusu yapılacak tutar ise hiçbir şekilde ortağın, araştırma altyapısına koyduğu ortaklık payı tutarını aşmaması gerekmektedir. Örneğin; (A) işletmesi, araştırma altyapısına 500.000 TL sermaye koyarak % 20 payla ortak olduğunda, yararlanabileceği azami Ar-Ge indirimi tutarı 500.000 TL olacaktır.

³⁸³ Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair Kanun geçici md.1/2.

³⁸⁴ Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair Kanun md 11/2.

³⁸⁵ Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair Kanun geçici md.1/1-c.

Araştırma altyapılarının ortağı olan kurumlar vergisi mükellefleri, Ar-Ge ve yenilik harcamalarına katkı sağladıkları tutarları, kazançlarının yeterli olmaması durumunda sonraki yıllara yeniden değerlendirme oranında artırarak devredebilmeleri mümkündür.

Kurumlar vergisi mükelleflerine sağlanan Ar-Ge indirimi uygulamasında dikkat çeken bir husus ise Ar-Ge indiriminin de tıpkı gelir vergisi istisnası ve kurumlar vergisi istisnası gibi 31.12.2023 tarihine kadar uygulanabilecek olan bir teşvik unsuru olduğudur. Yani kurumlar vergisi mükellefleri, 2023 sonuna kadar araştırma altyapılarındaki Ar-Ge ve yenilik harcamalarını kurum kazançlarından indirebilirler. Cumhurbaşkanının ise tıpkı gelir vergisi istisnası ve kurumlar vergisi istisnasında olduğu gibi bu teşvik imkânının uygulamasını da 10 yıla kadar arttırma yetkisi bulunmaktadır³⁸⁶.

D. Damga Vergisi Muafiyeti

Araştırma altyapılarının desteklenmesi amacıyla kanun kapsamında araştırma altyapılarına damga vergisi muafiyeti sağlanmıştır. Bu amaçla sağlanan muafiyeti genel olarak ikiye ayırabiliriz.

“Araştırma altyapıları;

- 1) Kanunda belirtilen amaçlarını gerçekleştirebilmek için Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde kullanılmak üzere ithal edilen mallara yönelik olarak düzenlenen kağıtlar yönünden,*
- 2) Kanunun uygulanması ile ilgili olarak taşınır ve taşınmaz malların alım, satım, kiralama ve devri, mal ve hizmet alımları ile alacakların tahsili kapsamında düzenlenecek kâğıtlar yönünden*

damga vergisinden muafır”³⁸⁷. Araştırma altyapılarına sağlanan damga vergisi muafiyetinin içeriğine baktığımızda muafiyetin kanunun uygulaması ile ilgili ve araştırma altyapılarının amaçlarını gerçekleştirmek üzere mal alım, satım, devir, kiralama ve ithali ile hizmet alım ve alacak tahsiline yönelik olarak düzenlenen kâğıtları kapsadığı anlaşılmaktadır.

³⁸⁶ Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair Kanun geçici md.1/2.

³⁸⁷ Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair Kanun md. 16/1 ve 2.

Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair Uygulama Yönetmelik md. 37/1 ve md 38/1.

E. Harç Muafiyeti

Araştırma altyapılarına sağlanan diğer bir muafiyet ise harç muafiyetidir. Harç muafiyeti kapsam olarak damga vergisi muafiyeti ile aynıdır. Araştırma altyapıları, Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde kullanılmak üzere yurt dışından temin ettiği mallara ilişkin yapılan her tür işlemlerden dolayı harç muafiyetine sahiptir. Ayrıca Araştırma altyapılarının, kanunun uygulaması ile ilgili mal alım, satım, devir, kiralama ve hizmet alım ve alacak tahsiline ilişkin olarak yapılan her türlü işlemler yönünden de harç muafiyeti bulunmaktadır.

F. Veraset ve İntikal Vergisi Muafiyeti

Araştırma altyapıları, kendilerine yapılacak olan yardım ve bağışlar nedeniyle veraset ve intikal vergisinden muaftır³⁸⁸. Muafiyet hükmü sadece araştırma altyapılarına yöneliktir. Araştırma altyapılarının ortaklarının ise veraset ve intikal vergisi muafiyetinden yararlanması söz konusu değildir.

Araştırma altyapılarının sahip olduğu kamu tüzel kişiliği, kanun ile kendisine verilmiş olan görev ve sorumluluklar, yapmış olduğu Ar-Ge faaliyetine ilişkin büyük yatırım projeleri, bunlara ilişkin katlandığı yüklü maliyetler ve yapmış olduğu faaliyetin toplumsal faydası göz önüne alındığında böylesi bir istisnanın sağlanması oldukça yerinde bir düzenleme olmuştur.

G. Gümrük Vergisi Muafiyeti

Araştırma altyapılarına sağlanan diğer bir teşvik imkânı ise gümrük vergisi muafiyetidir. Araştırma altyapıları, Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde kullanılmak üzere ithal etmiş oldukları mallar yönünden gümrük vergisinden muaftır. Sağlanan gümrük vergisi muafiyetinin araştırma altyapılarının ithal ettiği her türlü malları kapsamadığı anlaşılmaktadır. Muafiyetten faydalanabilmek için malın;

1. Araştırma altyapısının kanunda *yer alan amaçlarını gerçekleştirmek* ve
2. *Ar-Ge ve yenilik faaliyetinde kullanılmak üzere*

³⁸⁸ Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair Kanun md. 16/2.

Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair Uygulama Yönetmelik md. 38/1.

ithal edilen bir mal olması gerekmektedir.

Bahse konu bu iki şartı taşıdığı müddetçe araştırma altyapıları, ithal ettiği mallar açısından gümrük verginden muaftır. Araştırma altyapılarına sağlanan gümrük vergisi muafiyeti diğerlerinin aksine süre ile kısıtlı bir muafiyet değildir.

H. Katma Değer Vergisi İstisnası

Araştırma laboratuvarlarında Ar-Ge faaliyetinde bulunan mükelleflere münhasıran Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinde kullanılmak üzere yapılan yeni makine ve teçhizat teslimleri 31Aralık 2022 tarihine kadar katma değer vergisinden istisnadır.

Ar-Ge faaliyetinde bulunanların katma değer vergisi istisnasından faydalanabilmesi için öncelikle Kanun kapsamındaki bir araştırma laboratuvarında Ar-Ge faaliyeti ile uğraşıyor olması gerekmektedir. Araştırma laboratuvarında Ar-Ge faaliyeti bulunmanın dışında ayrıca istisnadan faydalanabilmek için işletmenin sanayi sicil belgesine sahip olması gerekmektedir³⁸⁹.

İstisnadan faydalanabilmek için iktisap edilen makine ve teçhizatın yeni (sıfır) olması gerekmektedir. İktisap edilen makine ve teçhizatın iktisap edildikleri yıldan itibaren 3 yıl içinde Ar-Ge faaliyeti dışında kullanılması veya bu süre içerisinde elden çıkarılması durumunda iktisap tarihinde alınmayan vergi Ar-Ge faaliyetinde bulunan firmadan, cezası ile birlikte tahsil edilir³⁹⁰.

Katma değer vergisi istisnasından, herhangi bir tarihte iktisap edilmiş olan makine ve teçhizatlar değil, istisnanın uygulamaya konulduğu tarih olan 1 Mayıs 2018'den 2022 yılı sonuna kadar iktisap edilen makine ve teçhizatlar faydalanabilmektedirler³⁹¹. İstisnanın düzenlemesinin 2022 yılı sonuna kadar uygulanacağı hüküm altına alınmış olsa da kanunda Cumhurbaşkanına bu süreyi 2 yıla kadar uzatma yetkisi verilmiştir.

³⁸⁹ Manisa Vergi Dairesi Başkanlığı 21.04.2020 tarih,33775506-130[KDV 53.01.56]-E.45562 sayılı özelge.

Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı 28.03.2019 tarih, 76464994-130[KDV.2018.173]-E.38155 sayılı özelge.

³⁹⁰ KDVK Geçici md.39/3.

³⁹¹ 7103 sayılı Vergi ve Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanun md.31 ve md. 93.

İ. Hızlandırılmış Amortisman İmkânı

Ar-Ge Kanunu ve TGBK göre Ar-Ge faaliyetinde bulunan firmalara sağlanan hızlandırılmış amortisman imkânı, “*Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair Kanun*” a göre Ar-Ge faaliyetinde bulunan firmalar içinde geçerlidir.

“*Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair Kanun*” kapsamında faaliyette bulunan firmalar, münhasıran Ar-Ge faaliyetinde kullanılmak üzere iktisap etmiş oldukları yeni makine ve teçhizatlar için hızlandırılmış amortisman uygulamasından faydalanabilme imkanları bulunmaktadır. İsteyen mükellefler bu imkandan faydalanmayıp, normal amortisman uygulamasını da tercih edebilirler. Ancak firmaların hızlandırılmış amortisman imkanından faydalanmak istemeleri durumunda iktisap ettikleri bu iktisadi kıymet için belirlenmiş olan faydalı ömür süresinin yarısını dikkate alıp, amortisman oranını ve süresini hesaplamaları gerekmektedir.

Firmaların hızlandırılmış amortisman imkanından faydalanabilmeleri için söz konusu makine ve teçhizatları, uygulamanın yürürlüğe girdiği 1 Mayıs 2018 ile 31 Aralık 2019 arasında iktisap etmiş olmaları gerekmektedir³⁹². Bu süreler dışında iktisap edilen makine ve teçhizatlar normal amortisman süresine tabi olarak itfa edilmesi gerekmektedir.

V. YATIRIMLARDA DEVLET YARDIMLARI HAKKINDAKİ BAKANLAR KURULU KARARI İLE SAĞLANAN VERGİSEL TEŞVİKLER

Ülkemizde genel olarak yatırımların teşvik edilmesi amacıyla 2009 yılına kadar yatırım indirimi uygulaması etkin olarak kullanılmıştır. Yatırım indiriminin kaldırılması müteakiben Ekonomi Bakanlığının çalışmaları sonrasında 2009 yılında “*2009/15199 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar*”³⁹³ ve bu karara istinaden de “*2009/1 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulamasına İlişkin Tebliğ*”³⁹⁴ yayınlanarak yeni teşvik unsurları sağlanmıştır. Yeni teşvik sistemi 3 yıl kadar uygulama kalmış ancak karşılaşılan yeni ekonomik ihtiyaçlar ve uygulamadaki aksaklıklar nedeniyle yeni bir teşvik sistemi ihtiyacı gün yüzüne çıkmıştır.

³⁹² 7103 sayılı Vergi ve Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanun md.16 ve md. 93.

³⁹³ 16.07.2009 tarih ve 27290 sayılı Resmi Gazete.

³⁹⁴ 27.07.2009 tarih ve 27302 sayılı Resmi Gazete.

Ekonomi Bakanlığı tarafından kalkınma planları ve yıllık programlarda öngörülen hedefler de başta olmak üzere Ar-Ge faaliyetlerinin arttırması da dikkate alınarak yeni teşvik sistemine ilişkin düzenlemelere yönelik çalışmalara başlanılmıştır. Yeni teşvik sistemi ile ilgili düzenlemelerin hayata geçirilmesi amacıyla öncelikle 6322 sayılı bir torba kanun³⁹⁵ yayımlanmıştır. Yeni teşvik sisteminin oluşturulmasına yönelik torba kanun ile birçok kanunda değişiklikler yapılmış ve bu değişikliklerin uygulanmasına ilişkin olarak da Bakanlar Kuruluna önemli yetkiler verilmiştir. Yapılan kanuni değişiklikler sonrasında ise başta “2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı” olmak üzere aşağıda ayrıntısı verilen birçok düzenleme ile bu yeni teşvik sistemi şekillendirilmiştir.



³⁹⁵ 15.06.2012 tarih ve 28324 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 6322 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.

Tablo 13: 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Bakanlar Kurulu Kararının uygulanmasına ilişkin olarak yapılan kanuni ve idari düzenlemeler³⁹⁶

Sıra	Düzenleme Türü	Düzenleme Adı	Resmi Gazete Tarihi	Resmi Gazete Sayı
1	Kanun	"6322 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkındaki Dair Kanun	15.06.2012	28324
2	BKK	2012/3305 Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında BKK	19.06.2012	28328
3	Tebliğ	Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (No: 2012/1)	20.06.2012	28329
4	BKK	2012/3802 Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair BKK	13.10.2012	28440
5	BKK	2013/4288 Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair BKK	15.02.2013	28560
6	BKK	2013/4763 Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair BKK	30.05.2013	28662
7	Tebliğ	Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğde (Tebliğ No: 2012/1) Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (No: 2014/1)	9.04.2014	28967
8	Tebliğ	Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğde (Tebliğ No: 2012/1) Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (No: 2014/2)	8.05.2014	28994
9	BKK	2014/6058 Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair BKK	9.05.2014	28995
10	BKK	2014/6588 Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair BKK	6.08.2014	29080
11	Tebliğ	Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2012/1) de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (2014/3)	25.09.2014	29130
12	BKK	2014/7273 Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair BKK	5.03.2015	29286
13	BKK	2015/7496 Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair BKK	8.04.2015	29320
14	BKK	2015/8050 Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair BKK	27.08.2015	29458
15	BKK	2015/8216 Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair BKK	19.11.2015	29537
16	BKK	2016/8715 Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair BKK	8.04.2016	29678
17	Tebliğ	Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2012/1) de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (No: 2016/1)	28.04.2016	29697
18	Tebliğ	Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2012/1) de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (No: 2016/2)	25.06.2016	29753
19	Tebliğ	Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2012/1) de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (No: 2016/3)	27.08.2016	29814
20	Kanun	6745 sayılı Yatırımların Proje Bazında Desteklenmesi ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun	7.09.2016	29824
21	BKK	2016/9139 Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair BKK	5.10.2016	29848
22	BKK	2016/9495 Yatırımlara Proje Bazlı Devlet Yardımı Verilmesine İlişkin BKK	26.11.2016	29900
23	BKK	2017/9917 Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair BKK	22.02.2017	29987
24	BKK	2017/10111 Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair BKK	3.05.2017	30055
25	BKK	2017/10585 Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair BKK	17.08.2017	30157
26	OHAL KHK	695 sayılı Olağanüstü Hal Kapsamında Bazı Tedbirler Alınması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname	24.12.2017	30280
27	BKK	2017/11175 Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair BKK	30.12.2017	30286 (3. Mükerrer)
28	BKK	Cazibe Merkezleri Programı Kapsamında Yatırımların Desteklenmesi Hakkında BKK	25.01.2018	30312
29	BKK	2017/11133 Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair BKK	20.01.2018	30307
30	BKK	2018/11297 Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair BKK	22.02.2018	30340
31	Tebliğ	Cazibe Merkezleri Programı Kapsamında Yatırımların Desteklenmesi Hakkında 2018/11201 Sayılı Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ	15.03.2018	30361
32	BKK	2018/11651 Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair BKK	28.04.2018	30405
33	BKK	2018/11816 Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair BKK	22.06.2018	30456
34	BKK	2018/11930 Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair BKK	22.06.2018	30456
35	CBK	91 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair CB Kararı	14.09.2018	30535
36	CBK	323 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair CB Kararı	9.11.2018	30590
37	CBK	798 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair CB Kararı	28.02.2019	30700
38	CBK	1402 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair CB Kararı	7.08.2019	30855
39	CBK	2501 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair CB Kararı	9.05.2020	31122
40	CBK	2846 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair CB Kararı	21.08.2020	31220
41	CBK	3307 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair CB Kararı"	17.12.2020	31337

³⁹⁶ Tablo mevzuattaki değişimler göz önüne alınarak hazırlanmıştır.

2012/3305 sayılı Karar ve sonrasındaki yukarıda ayrıntısı verilen düzenlemeler ile uygulamaya geçirilen yeni teşvik sistemiyle nelerin amaçlandığı Kararda belirtilmiştir. Bu Kararla “...*kalkınma planları ve yıllık programlarda öngörülen hedefler doğrultusunda tasarrufların katma değeri yüksek yatırımlara yönlendirilmesi, uluslararası rekabet gücünü arttıracak, Ar-Ge içeriği yüksek bölgesel yatırımlar ile stratejik yatırımların özendirilmesi...*”³⁹⁷ amaçlanmıştır.

Bu amaçları gerçekleştirmek için de 2012/3305 sayılı Karar kapsamında yer alan yatırım desteklerinin uygulanmasına yönelik olarak iller, sosyo-ekonomik gelişmişlik seviyeleri dikkate alınarak çeşitli bölgelere ayrılmıştır.

Daha önceki teşvik sisteminde bölgesel, büyük ölçekli ve genel teşvik uygulamaları varken; söz konusu Karar ile büyük ölçekli teşvik uygulamalarına son verilip bunların yerine stratejik yatırımlar olarak adlandırılan bir unsur eklenmiştir. Yapılan değişiklik sonrasında teşvikler; genel teşvik uygulamaları, stratejik yatırım uygulamaları ve bölgesel teşvik uygulamaları olmak üzere üç başlık altında toplanmıştır. Her teşvik grubunun yararlanabileceği avantajlar ise farklı farklı olarak belirlenmiştir.

Yeni teşvik sistemi; bu üç unsur üzerine kurulmuş olsa da 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında önemli bir yatırım türü daha bulunmaktadır. Öncelikli yatırımlar olarak nitelendirilen bu önemli yatırım türü Bakanlar Kurulu Kararında ayrı bir başlık altında düzenlenmiştir. Öncelikli yatırım konuları 28 adet olup bunlar 2012/3305 sayılı Karar’ın 17’nci maddesinde tek tek sayılmıştır. Öncelikli yatırım konuları ve bunların sayısı duyulan ihtiyaca göre zaman içinde sürekli olarak değişmektedir.

Öncelikli yatırımlar ile ilgili olarak yapılan en son değişiklik 17.12.2020 tarihinde 3307 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile olmuştur. Bu yapılan değişiklik sonrasında öncelikli yatırım konularından iki tanesi Ar-Ge’ye duyulan ihtiyaca ve bu faaliyetin önemine binaen olsa gerek Ar-Ge ile ilgilidir. Bunlardan ilki; “*Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, TÜBİTAK ve KOSGEB tarafından desteklenen Ar-Ge projeleri neticesinde geliştirilen ürünlerin veya parçalarının üretimine yönelik yatırımlar*”dır. Özellikle desteklenmesi amaçlanmış öncelikli yatırımlardan ikincisi ise “Ar-Ge ve Çevre

³⁹⁷ 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında BKK md.1.

yatırımlardır. Ar-Ge ve Çevre yatırımı tanımına 2012/3305 Sayılı BKK'nın 2'inci maddesi yer verilmiş olup söz konusu tanıma göre;

“Ar-Ge yatırımı: Yeni bir ürün geliştirilmesi, ürün kalite ve standardının yükseltilmesi, maliyet düşürücü ve standart yükseltici yeni bir teknolojinin ülke şartlarına uyumunun sağlanması amacıyla bilimsel esaslara uygun olarak yapılan ve her aşaması belirlenmiş araştırma ve geliştirme çalışmaları için gerçekleştirilecek yatırımları” ifade etmektedir.

Ar-Ge projeleri neticesinde geliştirilen ürünlerin veya parçalarının üretimine yönelik yatırımlar veya Ar-Ge yatırımları olan öncelikli yatırımlar hangi bölgede yapılırsa yapılsın (6'ncı bölge hariç), 5'inci bölgede uygulanan bölgesel desteklerden faydalanabilmektedirler. Bu yönü ile Ar-Ge sonucu yapılacak olan yatırımların yapıldığı bölge farkı gözetmeksizin daha fazla teşvikten yararlanmalarının önü açılmıştır.³⁹⁸ Ancak bu yatırımlar, 6'ncı bölgede yapılması halinde ise 6'ncı bölgede yapılan yatırımlara sağlanan desteklerden faydalanacaklardır.

Tablo 14: Öncelikli yatırımlara sağlanan teşvik imkanları³⁹⁹

Öncelikli Yatırımlarına Sağlanan Teşvik İmkanları		
Teşvik İmkânı	6. Bölge Haricinde Bir Yerde Yapılır İse	6 . Bölge Yapılır ise
"KDV İstisnası	✓	✓
Gümrük Vergisi istisnası	✓	✓
Vergi İndirimi	✓	✓
Sigorta Primi İşveren Desteği	✓	✓
Yatırım Yeri Tahsisi	✓	✓
Faiz Desteği	✓	✓
Gelir Vergisi Stopaj Desteği	×	✓
Sigorta Primi Desteği"	×	✓

Öncelikli yatırım kapsamında olan Ar-Ge yatırımları ve Ar-Ge projesi sonucu geliştirilen ürünlerin veya parçaların üretimine yönelik yatırımların faydalanabileceği teşvik imkanları ise tabloda görüldüğü gibidir.

³⁹⁸ Kurdoğlu, Ferrah, **Otomotiv Sektörü Yeni Teşvik Sistemi**, İstanbul, KPMG Yayınları Yayın No:12, 2013, s.14.

³⁹⁹ Tablo mevzuattaki değişimler göz önüne alınarak hazırlanmıştır.

Yeni teşvik sistemi ile daha önceki sistemde uygulanan teşvikler genişletilmiş ve yeni teşvik unsurları hayata geçirilmiştir. Genel olarak yapılan yatırımın türüne ve yapıldığı il grubuna bağlı olarak değişmekle birlikte yeni teşvik sistemi ile 9 adet teşvik imkânı sağlanmaktadır. Bunlar ise aşağıdaki gibidir;

1. *KDV istisnası,*
2. *Gümrük vergisi muafiyeti,*
3. *Gelir vergisi stopaj desteği*
4. *Vergi indirimi,*
5. *Sigorta primi işveren hissesi desteği,*
6. *Sigorta primi işçi hissesi desteği,*
7. *Yatırım yeri tahsisi,*
8. *Faiz veya Kar Payı Desteği,*
9. *KDV İadesi*

Ar-Ge faaliyetine sağlanan vergisel teşviklere ilişkin açıklamalar aşağıdaki bölümlerde verilmiştir. Ancak Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkındaki Bakanlar Kurulu Kararı ile sağlanan vergisel teşvikler hakkında bilgi vermeden önce bir husus hakkında açıklama yapmak yerinde olacaktır. Ar-Ge faaliyetine sağlanan vergisel teşviklerin düzenlendiği vergi mevzuatının sürekli değişmesi, teşviklerin karmaşık ve anlaşılır olmamasına neden olmaktadır. Bu ise teşvik sisteminin kendisinden beklenen hedefe ulaşması önünde bir engeldir.

Vergi teşvik mevzuatında her geçen gün yapılan yeni eklemeler ve değişiklikler ise Ar-Ge teşvik sistemini içinden çıkılmaz bir hale sokmaktadır. Nitekim Tablo-3 incelendiğinde Ar-Ge Kanunu 2008 yılında yayımlandıktan bu yana 26 farklı kanuni ve idari değişiklik yapılmıştır. Tablo-10'e göre TGBK, 2002 yılında yayımlandıktan bu yana 19 farklı kanuni ve idari değişiklik yapılmıştır. Son olarak Tablo-13 incelendiğinde; "2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı"nda 2012 yılında yayımlandıktan bu yana farklı zamanda 41 kere düzenlemede bulunulmuştur. Bu değişiklik göz önüne alındığında Ar-Ge Kanunu kapsamında sağlanan teşviklerde her altı ayda bir, TGBK kapsamında sağlanan teşviklerde yılda bir, 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı kapsamında sağlanan teşviklerde ise her 2,5 ayda bir değişikliğin olduğu anlaşılmaktadır.

Vergi teşvik unsurlarının düzenlendiği mevzuatlarda sürekli yapılan değişiklikler mükellefler nezdinde mevzuatın uygulanabilirliğini azaltıp, mevzuatın karışık ve anlaşılabilir hale gelmesine neden olmaktadır. Bu durumun işletmelerin teşvikten faydalanmasının ve Ar-Ge faaliyetinde bulunmasının önünde bir engel olması kaçınılmazdır.

Ar-Ge faaliyetine sağlanan teşvikleri düzenleyen mevzuatın karışık ve anlaşılmasının zor olduğu idare tarafından da kabul edilmiştir. Nitekim 11. Kalkınma planının Ar-Ge ile ilgili kısmında teşvikleri düzenleyen mevzuatın gözden geçirilerek sadeleştirilmesi ve mükerrer teşviklerin kaldırılması birer hedef olarak belirlenmiştir⁴⁰⁰.

Sürekli değişen ve bu nedenle de karışık ve anlaşılması zor olan bir düzenlemenin amaca ulaşabileceğini söylemek oldukça güçtür. Ar-Ge Kanunu, TGBK ve 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı başta olmak üzere teşvik mevzuatlarının sürekli değişikliğe uğrayarak karışık ve içinden çıkılmaz bir hal alması işletmelerin teşvike uyum maliyetlerini de artırmaktadır. Bu nedenlerle teşvik mevzuatının daha açık ve anlaşılır olarak düzenlenmesi teşvik unsurlarının kendilerinden beklenen hedeflere ulaşılabilmesi adına önem arz etmektedir.

A. Gümrük Vergisi Muafiyeti

Gümrük vergisi muafiyeti sayesinde yatırım teşvik belgesiyle yurt dışından temin edilecek olan makine ve teçhizatlar gümrük vergisi ödenmeden alınmaktadır.

Ekonomi Bakanlığında yatırım teşvik belgesi almış olan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri bu muafiyetten faydalanabilmektedirler. Bu muafiyet kapsamına, bölgesel ayırım yapılmaksızın teşvik belgesi sahibi olan bütün mükellefler dahil bulunmaktadır.⁴⁰¹

İlgili kurum ve kuruluşlarca desteklenen Ar-Ge projeleri neticesinde geliştirilen ürünlerin veya parçalarının üretimine yönelik yatırımlarda bulunan mükellefler ile Ar-Ge yatırımında bulunan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerin söz konusu yatırımları için temin edilecek makine ve teçhizat açısından gümrük vergisi muafiyeti bulunmaktadır.

⁴⁰⁰ Türkiye Cumhuriyeti Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, a.g.e., s. 64.

⁴⁰¹ Tekin, Cem, **Yeni Teşvik Sistemi Uygulama Rehberi**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2010, s. 138.

B. KDV İstisnası

Teşvik belgesi sahibini olan yatırımcılara yapılacak yerli ve ithal makine teçhizatların teslimleri ile teşvik belgesi kapsamındaki yazılım ve gayri maddi hak satış ve kiralamaları KDV’den istisnadır⁴⁰². Ar-Ge faaliyetlerine yönelik olarak bu istisna hükmünden ise Ar-Ge yatırımı veya öncelikli yatırımları bulunan ve bu yatırımlarına ilişkin olarak Ekonomi Bakanlığından teşvik belgesi almış olan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin yararlanabilmesi mümkündür. İstisna hükmü sadece makine ve teçhizat teslimlerini kapsamamakta olup ayrıca bu makinelere ait set, ünite takım vb. olarak belirtilen malların kısmi teslimlerini de kapsamaktadır⁴⁰³.

Ar-Ge ve öncelikli yatırımlar yapan teşvik belgesi sahibi mükelleflere teslimi yapılacak olan yatırım malı makine ve teçhizatların söz konusu yasal düzenlemeler çerçevesinde, KDV’den istisna edilmesi, yatırım aşamasında firmaların finansman giderlerinin düşmesi açısından önem taşımaktadır⁴⁰⁴. Bu yönü ile büyük maliyetli bu yatırımların finansman ihtiyacı da kısmen karşılanmış ve bu yatırımlar teşvik edilmiş olmaktadır.

Ar-Ge yatırımları ve Ar-Ge projeleri neticesinde geliştirilen ürünleri ve parçaların üretimine ilişkin yatırımlarda bulunanların, KDV istisnasından faydalanmasında herhangi bir bölge kısıtlaması bulunmamaktadır. Yatırımcılar hangi bölgede bu yatırımı yaparlarsa yapsınlar bu istisnadan faydalanabilme imkânları bulunmaktadır.

C. Gelir Vergisi Stopaj Desteği

KDV istisnasından ve gümrük vergisi muafiyetinden farklı olarak sadece 6’ncı bölgede⁴⁰⁵ yapılan Ar-Ge yatırımları ve Ar-Ge projeleri sonucunda geliştirilen ürünler ve parçaların üretimine ilişkin yatırımlar için söz konusudur. Bu teşvik diğer bölgelerde alınan teşvik belgelerine göre yapılacak yatırımlarda uygulanmamaktadır.

⁴⁰² KDVK md.13/(1)-d.

⁴⁰³ 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında BKK md.10/(1).

⁴⁰⁴ Bozdoğan, Mine Nur, **Bölgesel Kalkınmanın Sağlanmasına Yönelik Vergi Özendirme Önlemlerinin Türkiye Açısından İncelenmesi ve Etkinliğinin Analizi**, Ankara: TOBB Yayınları No: 57, 2008, s. 164.

⁴⁰⁵ **6. Bölgeye Dahil Olan İl ve İlçeler:** Adıyaman, Ağrı, Ardahan, Batman, Bingöl, Bitlis, Diyarbakır, Hakkari, Iğdır, Kars, Mardin, Muş, Siirt, Şanlıurfa, Şırnak, Van, Bozcaada ve Gökçeada İlçeleri

Gelir vergisi stopajı desteği, “teşvik belgeleri kapsamında gerçekleştirilecek yatırımlarla sağlanan ilave istihdam için, işçilerin ücretlerinin asgari ücrete tekabül eden kısmı üzerinden hesaplanan gelir vergisinin muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden terkin edilmesi” şeklinde uygulanmaktadır⁴⁰⁶. Tahakkuk ve tahsilinden vazgeçilen vergi, çalışana ödenen ücret üzerinden hesaplanan gelir vergisinin tamamı değildir. Sadece çalışanın ücretinin asgari ücrete denk gelen kısım üzerinden hesaplanan gelir vergisinden vazgeçilmektedir.

Gelir vergisi stopajı desteği, belirli bir süre ile verilmektedir. 31/12/2023 tarihine kadar gerçekleştirilen yatırımlarda çalışanların ücretleri için gelir vergisi stopaj teşviki imkanı mevcuttur. Bu tarihten sonra gerçekleştirilen yatırımlarda istihdam edilen personel için stopaj teşviki uygulanmamaktadır. Yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçtiği tarihten itibaren 10 yıl süre ile yatırımcıların gelir vergisi stopajı desteğinden faydalanabilmeleri söz konusudur. Bu süre geçtikten sonra bundan faydalanmaları mümkün değildir. Ayrıca teşvikten faydalanma açısından vergi ve prim borcunun bulunup bulunmaması önem arz etmemektedir⁴⁰⁷.

Yatırımın faaliyete geçilmesinden önce devri durumunda ise devralanın da gerekli koşulları sağlaması şartıyla gelir vergisi stopaj desteğinden yararlanabilme imkânı bulunmaktadır⁴⁰⁸. Yatırım tamamlanamazsa veya teşvik belgesi iptal edilirse, destek kapsamında terkin edilen vergiler, vergi ziyai cezası uygulanmadan gecikme faizi ile tahsil edilmesi gerekmektedir⁴⁰⁹.

D. Vergi İndirimi

Ar-Ge faaliyetine sağlanan diğer bir teşvik unsuru ise vergi indirimidir. Vergi indirimi ile devlet gelecekte tahsil edeceği vergilerin bir kısmından vazgeçerek yatırımları desteklemektedir⁴¹⁰. Bu yönü ile vergi indirimi müessesesi, yatırım için takdir edilen katkı tutarına ulaşıncaya kadar gelir ve kurumlar vergisinin indirimli alınması şeklinde uygulanmaktadır.

⁴⁰⁶ 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında BKK md.14/(1).

⁴⁰⁷ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 24.01.2020 tarih ve 38418978-120[Diğer-18/5]-E.36820 sayılı özelge.

⁴⁰⁸ GVK geçici md.80/4.

⁴⁰⁹ 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında BKK md.14/2.

⁴¹⁰ Karakoç, İsmail, “İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması”. *Vergi Sorunları Dergisi*, 319, 2015, 46.

Bu aşamada iki kavramın tanımlanmasında fayda vardır. Bunlar yatırım katkı tutarı ve yatırım katkı oranıdır. *“Vergi indirimi uygulanması suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların devletçe karşılanacak tutarına yatırım katkı tutarı, bu tutarın yapılan toplam yatırıma bölünmesi suretiyle bulunacak orana ise yatırım katkı oranı”* denmektedir⁴¹¹.

Vergi indiriminde de hem Ar-Ge yatırımında bulunan hem de Ar-Ge projeleri sonucunda geliştirilen ürünleri ve parçaların üretimine ilişkin yatırımlarda bulunan teşvik belgesi sahibi yatırımcıların faydalanabilmesi söz konusudur.

Vergi indiriminden faydalanabilmek için gerekli olan şartlardan birisi teşvik belgesi sahibi olmaktadır. Her ne kadar iş ortaklıklarının teşvik belgesi alabilmeleri mümkünse de iş ortaklıklarının vergi indirimi imkânından faydalanamayacağı kanunda açıkça belirtilmiştir⁴¹². İş ortaklıkları dışında ayrıca sigortacılık ve finans sektörlerinde faaliyet gösteren kurumların da vergi indiriminden faydalanma imkânları bulunmamaktadır. Bunların dışında yap-işlet ve yap-işlet-devret modeli ile yapılan yatırımlar ve rödovans sözleşmelerine bağlı yapılan yatırımlardan elde edilen kazançlar vergi indirimi uygulaması kapsamında değildir⁴¹³.

İlgili kurum ve kuruluşlarca desteklenen Ar-Ge projesi sonucunda geliştirilen ürünlerin veya parçalarının üretimine yönelik yapılacak olan yatırımlar ile Ar-Ge yatırımı olan öncelikli yatırımlar hangi bölgede yapılırsa yapılsın (6’ncı bölge hariç), 5’inci bölgede yapılmış bölgesel yatırım şeklinde değerlendirilerek bu bölgeye sağlanan vergi indirimi imkanından faydalanabileceklerdir. Yatırıma katkı oranı ve indirimli vergi oranını bölgeler ve yatırım türleri itibarı ile belirlemeye ilişkin olarak Cumhurbaşkanına yetki verilmiştir⁴¹⁴. Söz konusu yetkiye istinaden ise çıkarılan 2016/9139 sayılı BKK⁴¹⁵ sonrasında Öncelikli yatırımlardan olan Ar-Ge yatırımı ile Ar-Ge projesi kapsamında geliştirilen ürünlerin ve parçalarının üretimine ilişkin yapılacak olan bu yatırımlara katkı oranı ve kurumlar/gelir vergisi indirim oranları aşağıdaki tablodaki gibidir.

⁴¹¹ 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında BKK md.15/4 ; KVK md 32/A-(2).

⁴¹² Gökmen, Selahattin, “Örneklerle İndirimli Kurumlar Vergisi” **Vergi Sorunları Dergisi**, 295, 2013,s. 32.

⁴¹³ 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında BKK md.15/6.

10 seri nolu KVK Genel Tebliğ Bölüm 32.2.2.

⁴¹⁴ KVK md. 32/A-(2).

⁴¹⁵ 05.10.2016 tarih ve 29848 sayılı RG.

Tablo 15: Öncelikli yatırımlarda vergi indirimi uygulaması⁴¹⁶

<i>"Bölgeler"</i>	<i>Yatırıma Katkı Oranı (%)</i>	<i>Kurumlar Vergisi veya Gelir Vergisi İndirim Oranı (%)</i>
1	40	80
2		
3		
4		
5		
6	50	90"

Vergi indirimi müessesesi ile Ar-Ge faaliyeti sonucu ortaya çıkan ürünün üretimine ilişkin yatırım yapılması ve Ar-Ge yatırımı yapılması nedeniyle yatırımcının katlandığı maliyeti azaltmak için yatırımcının ödemesi gereken verginin belli bir kısmının tahsilinden vazgeçilerek yatırımcıya belli ölçüde olsa katkı sağlanmak istenmiştir.

Vergi indirimi uygulamasında tahsilinden vazgeçilen vergi, sadece yatırımcının yapmış olduğu yatırım nedeniyle elde ettiği kazanç üzerinden hesaplanan vergiden ibaret değildir. Yatırımcının gerek yatırımdan elde ettiği gerekse söz konusu yatırım haricinde diğer faaliyetleri sonucu elde ettiği verginin tahsilinden de vazgeçilebilmektedir. 6322 sayılı torba yasa ile yapılan değişiklik öncesinde vergi indiriminin sadece yatırımdan elde edilecek olan kazançlara uygulaması şartı bulunmaktaydı. Yapılan değişiklik ile uygulama kısmen de olsa yumuşatılmıştır. Böylelikle diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlar üzerinden hesaplanan verginin de 2012/3305 sayılı BKK md 15/(5)'de yer alan sınırlar çerçevesinde indirim olarak dikkate alınabilmesi imkânı sağlanmıştır.

Özellikle büyük yatırımlarda yatırım dönemlerinin uzun sürmesi, bu süre içerisinde faaliyette bulunulmaması ve yatırım sonucunda faaliyete başlanması sonucunda hemen kâra geçmenin mümkün olmadığı göz önüne alındığında diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç üzerinden hesaplanan vergiden de indirim olarak dikkate alınabilmesi Ar-Ge yatırımcılarını finansman açısından rahatlamaktır.

⁴¹⁶ Mevzuattaki değişimler göz önüne alınarak hazırlanmıştır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BAZI YABANCI ÜLKELERDE AR-GE FAALİYETLERİNE SAĞLANAN TEŞVİKLER, AR-GE FAALİYETLERİNİN MEVCUT DURUMU VE DEĞERLENDİRİLMESİ

I. BAZI TEŞVİK DÜZENLEMELERİNİN VERGİLENDİRME İLKELERİ KARŞISINDAKİ DURUMU

Çalışmanın bu kısmında daha önceki bölümde yer verilen teşvik uygulamaların bazılarının vergilendirme ilkeleri karşısındaki durumları incelenmeye çalışılacaktır. Çalışmamızın konusu ve kapsamı göz önüne alındığında vergilendirme ilkelerinin tamamına bu başlık altında yer verilmeyecek olup bazı teşvik uygulamaları ile ilgili olan vergilendirme ilkeleri ve teşvik düzenlemelerin bu ilkeler karşısındaki durumları hakkında açıklamalar yapılacaktır.

A. VERGİNİN YASALLIĞI İLKESİ

Anayasanın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında, “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*” hükmüne yer verilmiştir. Doktrinde “verginin yasallığı ilkesi” olarak adlandırılan bu ilke vergi, resim, harç ve benzeri bütün yükümlülüklerin kanunla düzenlenmesi zorunluluğunu öngörmektedir⁴¹⁷. Anayasa ile yapılan düzenleme ile devletin vergilendirme ilişkin yetkisi ile mülkiyet hakkına yapılacak müdahalelerde kanunilik ilkesini özel olarak düzenlemiştir. Vergilerin yasallığı ilkesi olarak adlandırılan bu anayasal ilke “*temsilsiz vergi olmaz*” ilkesine dayanmaktadır⁴¹⁸.

⁴¹⁷ Anayasa Mahkemesi 19.05.2012 tarih, 2010/31 E. ve 2011/167 K. sayılı kararı.

⁴¹⁸ “...Vergilerin kanuniliği ilkesi olarak adlandırılan bu anayasal ilke temsilsiz vergi olmaz ilkesine dayanmaktadır. 1215 tarihli Magna Carta Libertatum, 1628 tarihli Haklar Dilekçesi, 1689 tarihli Haklar Bildirisi ve 1789 tarihli İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisinde kullanılan genel onay, parlamentonun onayı, temsilcilerin onayı gibi kavramlar vergilerin ancak halkın temsilcilerinin rızasına dayanarak alınabileceğini göstermektedir. Anayasa tarihimizde ise vergilendirmeye ilgili iradeyi sergileyecek organın bu iradesinin somutlaşma biçiminin ön plana çıktığı görülmektedir...1982 Anayasası'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında ise “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır” kuralı yer almıştır. Bu kurallarda ifade edilen vergilerin kanuniliği ilkesi, temsilsiz vergi olmaz

Verginin yasallığı ilkesi Anayasa Mahkemesi kararları ışığında şekillenmiş olup Anayasa Mahkemesi çeşitli kararlarında verginin sadece konusunun kanunla belirlenmesinin yeterli olmadığını ifade etmiştir. Verginin yasallığı ilkesinden bahsedebilmek için verginin konusu dışında verginin yükümlüsü, oranı, matrahı, zamanaşımı, tarh ve tahakkuku ve tahsil usulü gibi unsurların da kanunla düzenlenmesi gerekmektedir⁴¹⁹.

Verginin bu unsurların bir kısmı şekli vergi kanunlarında düzenlenebileceği gibi bir kısmına da çeşitli maddi vergi kanunlarında yer verilmesi her zaman için mümkündür⁴²⁰. Verginin sayılan bu unsurlarının tamamının kanunla düzenlenmesi oldukça önemli olup aksi durumda keyfi uygulamaların önünü açabilecek olan idareye, çok geniş bir takdir yetkisi tanınmış olur⁴²¹. Nitekim Anayasa Mahkemesi de 31.03.1987 tarih, 1986/20 E. ve 1987/9 K. sayılı kararında; *“Bir mali yükümlülük bu yönleri dolayısıyla yasayla yeterince çerçevelenmemişse kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını, hatta temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yol açabilmesi mümkündür. Bu bakımdan mali yükümlülükler belli başlı ögeleri de açıklanarak ve çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilerek kanunlarla düzenlenmelidir”* şeklinde açıklamada bulunarak yasallıktan ne anlaşılması gerektiği açıklanmıştır. Bu açıdan verginin öğelerinin kanunla belirlenip kesin çizgilerle çerçevesinin çizilmesi verginin yasallığı ilkesinin gerekliliğidir.

Devletin vergilendirme yetkisinin somut olarak dışa yansımaları verginin yasallığı ilkesine bağlı olarak yasa ile olur. Vergilendirme yetkisi ile devlet kişilerin mülkiyet haklarına bir müdahalede bulunmaktadır. Anayasa’nın 13., 35. ve 73. maddeleri gereğince mülkiyet hakkına yapılacak olan bir müdahalenin meşru ve hukuka uygun

ilkesi ile birlikte vergilendirme yetkisinin ancak kanunla konulma koşuluna uygun olduğu takdirde kullanılabilceğini öngörmektedir.” Anayasa Mahkemesi Genel Kurul Kararı, 25.10.2018 Tarih ve 2015/941 Başvuru Numaralı Kararı.

⁴¹⁹ “Kanun koyucunun, sadece konusunu belli ederek bir malî yükümlünün alınmasına izin vermesi, bunun, kanunla konulmuş sayılması için yeter neden teşkil edemez. Malî yükümlülerin, mükellefleri matrah ve oranları, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, müeyyideleri, zamanaşımı gibi çeşitli yönleri vardır. Bunlar, kişilerin sosyal ve iktisadî durumlarını ve hattâ temel haklarını etkileyecek uygulamalara yol açabilirler. Bu bakımdan kanunla düzenlenmeleri zorunludur. Nitekim tarh ve tahakkuk ve tahsil usulleri ile müeyyideleri ve zamanaşımı, genel ve müşterek hükümler halinde kanunla düzenlenmişlerdir. Öteki yönler, yani mükellef matrah ve oran yönleri, her malî yükümlünün özelliğine göre değişmekte olduklarından, bu düzenleme her birisi için kanunla ayrı ayrı yapılmalı ve hiç olmazsa ana hatları, başka bir deyimle çerçeveleri belirtmeli ve bazılarının niteliklerine göre, matrah ve oranı, bu mümkün olmazsa yükümlülerin en yüksek sınırları tayin olunmalıdır. Aksi halde idareye, keyfi uygulamalara meydan verebilecek çok geniş bir takdir yetkisi tanınmış olur.” Anayasa Mahkemesi 18.4.1968 tarih, 1967/54 E. ve 1968/12 K. sayılı kararı.

⁴²⁰ Anayasa Mahkemesi Genel Kurul Kararı, 25.10.2018 tarih ve 2015/941 başvuru numaralı kararı.

⁴²¹ Anayasa Mahkemesi 18.04.1968 tarih, 1967/54 E. ve 1968/12 K. sayılı kararı

olabilmesi için gerekli temel şart bu müdahalenin dayanağının yasa olmasıdır. Yani vergilendirme aşamasında yükümlülerin mülkiyet haklarına yapılan müdahalenin hukuk devletine uygun olabilmesinin temel şart verginin yasallığı ilkesinin varlığına bağlıdır. Verginin yasallığı ilkesinin geçerli olmadığı bir durumda yapılan müdahalenin meşru ve hukuka uygun olduğu söylenemez.

Verginin yasallığı ilkesi, vergilendirmede keyfiliğin önünü alma açısından oldukça önemli bir ilkedir. Verginin yasallığı ilkesi bireyi korumaya yönelik önemli bir ilke olup bu ilkeye uyulmadığı takdirde, yönetime keyfi uygulamalara yol açabilecek çok geniş bir takdir yetkisi tanınmış olacaktır.

Verginin yasallığı gereğince verginin temel öğelerinin yasa ile düzenlenmesi sonrasında verginin uygulanmasına ilişkin olarak teknik ve uzmanlık gerektiren hususları düzenleme konusunda mali yönetime yetki verilmesi verginin yasallığı ilkesine aykırılık oluşturmaz. Yürütmeye verilen düzenleme yetkisi verginin mükellefi, konusu, matrahı, vergiyi doğuran olay gibi temel öğeler dışındaki usule yönelik hususlara ilişkindir.

▪ ***Ar-Ge İndiriminde Destek Personeline Getirilen Sınırlamanın Verginin Yasallığı İlkesi Açısından Değerlendirilmesi***

Ar-Ge yönetmeliğinde⁴²² destek personeline ödenen ücretlerde %10 luk bir sınır konulmuştur⁴²³. Ar-Ge indirimi dikkate alınırken, Ar-Ge Kanununda bir sınırlama mevcut olmamasına rağmen yönetmelik ile destek personeline ödenen ücretlerin Ar-Ge indirimi olarak değerlendirilmesinde %10 oranında sınırlamanın getirilmiş olması verginin yasallığı ilkesine aykırılık oluşturmaktadır. Bu sınırlama ancak yasayla yapılması gerekmektedir. Çünkü vergi matrahından düşülecek olan Ar-Ge indiriminin kapsamı ve çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilerek kanunlarla düzenlenmelidir.

Kanun koyucunun destek personeline ödenen ücretlerin Ar-Ge indirimi dışında tutulması yönünde açık bir belirlemesi olmamasına rağmen idari işlemle böyle bir sınırlamaya gidilmiştir. Mülkiyet hakkına yapılacak olan bir müdahalenin meşru ve hukuka uygun olabilmesi için gerekli temel şart bu müdahalenin dayanağının yasa

⁴²² Ar-Ge Yönetmeliğinin 7/1-c bendi

⁴²³ Bu düzenlemeye göre destek personellerin tamamında ödenen ücretler Ar-Ge indiriminde dikkate alınmamakta olup destek personelerinden en fazla tam zamanlı Ar-Ge personeli sayısının % 10'una tekabül eden kısma ait olanlara ödenen ücretlerin Ar-Ge harcaması olarak değerlendirilmesi ve Ar-Ge indirimine konu olabilmesi kararlaştırılmıştır.

olmasıdır. Yani vergilendirme aşamasında yükümlülerin mülkiyet haklarına yapılan müdahalenin hukuk devletine uygun olabilmesinin temel şart verginin yasallığı ilkesinin varlığına bağlıdır.

İdari işlem olan yönetmelikte yapılan bir düzenleme ile destek personeli ücretlerinin bir kısmının Ar-Ge indirimine kapsamına alınıp bir kısmının hariç tutulması açıkça Ar-Ge indirim tutarını etkilemektedir. Ar-Ge indirim tutarı ise vergi matrahını, vergi matrahı da ödenecek olan vergiyi etkilemektedir. Vergi matrahının doğrudan doğruya etkileyen böylesi bir düzenlemenin yasa ile yapılması elzemdir. Ar-Ge Kanunda açıkça düzenlemeyen bir husus, bir idari düzenleyici işlemle düzenlenmiştir. İdarenin söz konusu bu düzenlenmesi ile de uygulamayı daraltması bunun sonucunda da vergi yükümlülerine ek mali yük getirilmesi vergilendirme yoluyla yapılan bu müdahalenin kanuni dayanaktan yoksun olmasına ve mülkiyet hakkının ihlaline neden olmaktadır.

Sonuç olarak usul ve esasları belirlemesi gerekli olan bir idari işlem ile vergi matrahı ve ödenmesi gereken vergi tutarı doğrudan doğruya etkilenmektedir. Bu husus ise verginin yasallığı ilkesine aykırıdır. Anayasa'nın 13., 35. ve 73. maddeleri gereğince mülkiyet hakkında yapılan bir müdahalenin meşru olabilmesi için öncelikle müdahalenin yasal bir zeminin var olması gerekmektedir. Bunun aksi bir durum yani müdahalenin dayanağının yasadan almaması durumunda ise somut olayımızdaki gibi meşru olmayan bir vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkına müdahale söz konusu olacaktır.

▪ ***Ar-Ge İndiriminde Dışarıdan Alınan Hizmetlere Getirilen Sınırlamanın Verginin Yasallığı İlkesi Açısından Değerlendirilmesi***

Ar-Ge Kanunu 3'üncü maddesinde Ar-Ge faaliyetine ilişkin olarak yapılan harcamaların Ar-Ge indirimine tutarına dahil olduğu hüküm altına alınmıştır. Buna rağmen hangi harcamaların Ar-Ge harcaması kapsamına dahil olduğu konusunda bir belirleme yapılmamıştır⁴²⁴. Yönetmelik düzeyinde yapılan belirleme ile dışarıdan alınan hizmetlerinde Ar-Ge indiriminin kapsamında girdiği, ancak dışarıdan alınan Ar-Ge ye ilişkin hizmetler açısından %50'lik sınırlama konulduğu anlaşılmaktadır. Kanunda dışarıdan alınan ve Ar-Ge faaliyeti ile ilgili olan harcamaların Ar-Ge harcaması olarak değerlendirilmeyeceğine ilişkin bir belirleme söz konusu değildir.

⁴²⁴ Ar-Ge harcamalarının nelerden oluştuğu Ar-Ge Yönetmeliğinin md 7/1-d bendi ile belirlenmiştir.

İdari düzenleme ile getirilen sınırlama açık olarak firmaların yararlanabileceği Ar-Ge indirim tutarını (vergi matrahı ve ödenecek vergi miktarını) etkilemektedir. Buna rağmen idarenin kendi bir oran belirlemesi ve zaman zaman da bu oranda değişikliğe gitmesi,⁴²⁵ vergi yükümlülerinin vergi yüklerinin artmasına neden olmakta ve böylesi bir durumda mükellefler nezdinde bir belirsizliğin ve güvensizliğin oluşmasına neden olabilir.

Ar-Ge Kanunu'nun 4/7 maddesinde idareye sadece uygulama ve denetimine ilişkin usul ve esaslar belirleme konusunda yetki verilmiştir. Uygulama ve denetime ilişkin usul ve esasları belirlemesi gereken yönetmelik ile aslında usul ve esası belirleme yetkisi aşılıp dışarıdan alınan hizmetler konusunda sınırlama getirilmiştir⁴²⁶. İdare hukukunda yetkiler, anayasaya ve kanunlara dayalı olmak zorundadır, ayrıca dar yoruma tabi tutulur. Yani idareye verilmiş olan yetki haricinde idarenin genel kural olarak yetkisi bulunmamaktadır⁴²⁷.

Verginin konusu, matrahı, oranı gibi temel öğeleri dışındaki teknik ve uzmanlık gerektiren alanlarda yasa ile idareye bu konulara münhasır olmak üzere düzenleme yapma yetkisi verilebilmektedir⁴²⁸. Bu şekilde bir yetki verilmesi ve idarenin de sadece verilen yetki ile sınırlı olarak uzmanlık ve idare tekniğine ilişkin hususlara yönelik düzenleme yapması verginin yasallığı ilkesine aykırılık teşkil etmeyecektir. İdarenin verilen yetkinin dışına çıkarak bir düzenlemede bulunup, Ar-Ge indirim tutarını (buna bağlı olarak vergi matrahını ve ödenecek olan vergiyi) belirlemeye yönelik düzenleme

⁴²⁵ Şu an geçerli olan Ar-Ge Yönetmeliği 10 Ağustos 2016 yılında yayımlanmış ve bu Yeni yönetmelik öncesinde ise 31 Temmuz 2008 yılında yayımlanmış olan Ar-Ge yönetmeliği geçerliydi. Eski yönetmeliğin geçerli olduğu 2008-2016 arası dönemde Ar-Ge ile ilgili olarak dışarıdan alınan hizmetlerin toplam Ar-Ge harcamasının ancak % 20'si kadar olabileceği düzenlenmiştir. Yeni yönetmelik ile de bu oran % 50 olarak belirlenmiştir.

⁴²⁶ “Vergi yasalarında Maliye Bakanlığı'na verilen düzenleme yetkisi sonucu getirilen hükümler ile hiç düzenleme yetkisi verilmeksizin bakanlığın yaptığı düzenlemeler çoğu kez açıklayıcı, aydınlatıcı, yol gösterici nitelikte olmamakta, değiştirici bir mahiyet arz etmek suretiyle, anayasayı zedelemektedirler. Maliye Bakanlığı'na yasalarca verilen usul ve esas belirleme yetkisi yürütmenin bağlı, türevsel ve tamamlayıcı olması gereken tasarruflarıyla uyuşmamakta, zıtlaşmakta, hukuka aykırılık oluşturmaktadır. Gerçekten de vergi ile ilgili usule ve esasa dair kural koymanın Maliye Bakanlığı'na kaydırılması Anayasa 7'deki yasama yetkisinin devredilmezliği kuralına aykırıdır. Yürütmeye yetki devirleri ile yürütülmeye çalışılan bir vergi sistemi bireysel özgürlüklerle ve hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmamaktadır.” Güneş, Gülsen, “Verginin Anayasal Temelleri, İdarenin Temelsiz Tasarrufları Ve Anayasaya İlişkin Bazı Öneriler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Haziran 2008, Sayı 237, s. 55.

⁴²⁷ Anayasa Mahkemesi 08.11.2012 tarih, 2012/27 E. ve 2012/173 K. sayılı Kararı.

⁴²⁸ Ar-Ge Kanunu'nun 4/7 fıkrasında da; “Bu Kanunun **uygulamasına ve denetimine ilişkin usul ve esaslar**, Maliye Bakanlığı ile Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından birlikte çıkarılacak **yönetmelikle belirlenir.**”

yapması açıkça uzmanlık ve idare tekniğine ilişkin hususlarda verilen düzenleme yapma yetkisini aşmaktır.

Yönetmelik ile getirilen bu sınırlama ile aslında doğrudan yararlanılacak olan teşvik miktarı bir diğer açıdan ise dolaylı yolla ödenecek olan vergi miktarı belirlenmiştir. İdare; açıklayıcı, aydınlatıcı, yol gösterici nitelikte olmaktan ziyade verginin temel öğelerinden birisi olan matrahta değişikliğe neden olacak bir idare düzenleme yapmıştır. Bu durum ise vergi hukukunun en temel ilkesi ve verginin dayanağı olan verginin yasallığı ilkesine aykırıdır.

▪ ***Sınai Mülkiyet Hakları İstisnası Uygulamasında Değerleme Raporu Şartının Verginin Yasallığı İlkesi Açısından Değerlendirilmesi***

Sınai mülkiyet haklarına getirilen istisna düzenlemesinin ilk halinde Maliye Bakanlığına istisnanın uygulanabilmesi için buluşun devir veya satış tarihindeki değerini belirlemesi için değerlendirme raporu düzenleme şartı getirilmiştir. Mükellefin istisnadan faydalanmak için yaptığı başvuru sonrası idarece yapılacak olan değerlemede idarenin değerlendirme yöntemlerinden⁴²⁹ hangisini kullanarak buluşun değerini tespit edeceği ise kanunda ve tebliğde düzenlenmemiştir.

İstisnadan faydalanılacak olan tutar açısından raporun düzenlemesi yani raporda yapılacak olan değer tespiti işlemi özel önem arz etmektedir. Çünkü yapılacak olan işlem aslında buluşun değerini tespitiye yönelik bir değerlendirme işlemidir. Belirlenen değer üzerinden ise istisna oranı uygulanarak aslında istisna tutarı hesaplanmaktadır. Dolayısıyla değer tespit yöntemi doğrudan doğruya vergi tutarını etkilemektedir. Bu nedenle değerlendirme yöntemi aşamasında hangi değerlendirme yönteminin kullanılacağı belirli olmalıdır.

Gelirin elde edilip bu gelirden vergi matrahına ulaşma aşamasında yapılacak olan önemli bir işlemde değerlendirme işlemidir. Çünkü yapılacak olan değerlendirme işlemi ile vergi matraha ulaşılacak olup bu nedenle de vergi hukukunda verginin yasallığı ilkesi açısından değerlendirme ölçüleri büyük önem taşımaktadır⁴³⁰. Verginin matrahını doğrudan doğruya etkileyecek olan bu düzenlemelere ancak yasa ile aydınlığa kavuşturulması

⁴²⁹ Maliyet yöntemi, piyasa değeri yöntemi, gelir yöntemi veya diğer yöntemler

⁴³⁰ Güneş, Gülsen, a.g.e., s. 148.

gerektiğinden dolayı hangi iktisadi kıymetin ne şekilde hangi değerle değerileneceği VUK' da 258-268 arasındaki maddeler ayrıntılı olarak ele alınmıştır.

İstisna uygulamasında buluşun değerinin hangi değerlendirme yöntemiyle tespit edileceği konusunda yasa düzeyinde bir belirsizlik bulunmaktaydı. Değerleme yöntemi konusunda boşluğun var olduğu ortamda idare tarafından hangi usule göre düzenleneceği belirsiz olan değerlendirme raporlarının sübjektif unsurlar içermesi kaçınılmazdı. Böylesi bir belirsizlik içinde yani vergiye ilişkin işlem ve kuralların açık ve anlaşılabilir olmadığı ortamda ise vergilemede keyfîlik söz konusudur. Bu durum ise verginin yasallığı ve belirliliği ilkesine aykırı bir durumdur.

Kanunda yer alan bu boşluk nedeniyle uygulamada sıkıntılar yaşanmış ve bunlar fark edilmiş olsa gerek istisna uygulamasına yönelik olarak 2016 yılında art arda yayımlanan yeni kanun ve tebliğ ile çeşitli değişiklikler yapılmıştır⁴³¹. Yapılan değişiklikler ile istisna uygulaması için idarenin değerlendirme raporu düzenlemesi şartı kaldırılmıştır. Bu durum göz önüne alındığında yapılan istisna uygulamasındaki yenilik verginin yasallığı ve belirliliği ilkesine katkı sağlayan yerinde bir düzenleme olmuştur.

B. HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİ

Hukuk devleti ilkesi, bütün çağdaş toplumlarda olduğu gibi ülkemiz açısından da vazgeçilmez bir ilke olarak Anayasanın 2'inci maddesinde Cumhuriyetin nitelikleri arasında sayılmıştır⁴³². Hukuk devleti ilkesi, bireyleri devlete karşı koruyan bir takım önemli koruma araçları ile bireylerin kendilerini güvende hissetmelerini sağlamaktadır⁴³³. Bireye, hukuk devleti ile sağlanan bu koruma araçlarından birisi de hukuk güvenliği ilkesidir.

Hukuki güvenlik ilkesi herkesin bağlı olacağı hukuk kurallarını önceden bilmesi, tutum ve davranışlarını buna göre ayarlayabilmesidir⁴³⁴. Hukuki güvenlik ilkesi, vergi

⁴³¹ Söz konusu değişiklikler;

- 09.08.2016 tarih ve 29796 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun md.57.
- 31.12.2016 tarih ve 29935 (mükerrer) sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 11 seri nolu KVK Genel Tebliği md.12

ile hayata geçirilmiştir.

⁴³² Erdem, Tahir, Vergisel Kabahatler, Beta Yayınları, 2010, İstanbul, s.55.

⁴³³ Erdem, Tahir, a.g.e., 2010, s.55.

⁴³⁴ Çağan, Öncel, Kumrulu, a.g.e., s.45

yükümlülerine devletin vergilendirme aracılığıyla yaptığı müdahaleleri önceden görebilmeleri ve durumlarını buna göre ayarlamalarına imkan sağlamaktadır⁴³⁵. Kişiler böylesi belirlilik içinde geleceğe yönelik planları yapabilecek ve vergilemede keyfilik önleyebilecektir⁴³⁶. Hukuki güvenlik ilkesi, “*vergilendirmede belirlilik*”, “*vergi hukukunda kıyas yasağı*”, “*yasaların geriye yürümezliği ilkesi*” gibi ilkeleri de içinde barındıran bir üst kavramdır⁴³⁷.

1. Kıyas Yasağı

Kıyas, yürürlükte olan yasada belirli bir olay veya durum için var olan bir kuralın, o olay ve duruma benzeyen fakat hakkında yasada herhangi bir karar veya hüküm bulunmayan başka bir olay ve duruma uygulanmasıdır⁴³⁸.

Diğer birçok hukuk dalında uygulama alanı bulan kıyas, vergi hukukunda pek de uygulama alanı bulamamaktadır. Vergi hukuku açısından kıyas yoluyla yoruma başvurulması, hukuki güvenlik ilkesine ve verginin yasallığı ilkesine ters düşer. Kıyas yoluyla yoruma başvurulması durumunda vergilendirme açısından yetkisi bulunmayan yürütme organı tarafından mükelleflerin üzerindeki vergi yükleri artırılabilir veya vergi doğurucu olaylar yaratılabilir⁴³⁹. Vergi hukukunda kıyas yolu ile yoruma başvurulması yani yasayı uygulamakla görevli olan idarenin yasayı ileri götürerek vergi yükünü yasanın belirlediği alanın dışına taşıması hukuki güvenlik ve verginin yasallığı ilkesi haricinde ayrıca kuvvetler ayrılığı ilkesine de zedeleyecektir⁴⁴⁰.

Vergi hukukunda kıyas yasağının tüm vergi kanunlarını kapsadığını düşünmek pek de doğru olmayabilir. Bu aşamada vergi kanunlarını maddi vergi kanunları ve usuli vergi kanunları olarak ikiye ayırmak gereklidir. Verginin kurucu temel unsurlarını⁴⁴¹ düzenleyen yani vergi ilişkisinin özünü düzenleyen maddi vergi kanunlarında kıyas

⁴³⁵ “*Hukuk devletin en temel unsurlarından birisi olan hukuki güvenlik ilkesi bireyleri keyfi yönetimlere ve hukuki sürprizlere karşı korumak ve bireylerin ileride başlarına gelebilecekleri öngörebilmesi ve hareketlerini buna göre ayarlayabilmesi amacıyla hukuk kurallarının açık, anlaşılabilir ve öngörülebilir olmasını gerektirir*” Anayasa Mahkemesi 12.5.2011 tarihli 2009/31 Esas sayılı 2011/77 K. sayılı Kararı

⁴³⁶ Çağan, Öncel, Kumrulu, a.g.e., s.45

⁴³⁷ Yılmaz, Sibel, Anayasal Vergilendirme İlkeleri Çerçevesinde Vergi Affı, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 66 (1) 2017, s.282.

⁴³⁸ Çağan, Öncel, Kumrulu, a.g.e., s.29.

⁴³⁹ Çağan, Öncel, Kumrulu, a.g.e., s.29

⁴⁴⁰ Güneş, Gülsen, a.g.e., s.164.

⁴⁴¹ Güneş verginin kurucu temel unsurlarını; verginin konusu, vergiyi doğuran olay, verginin yükümlüsü, oranı, matrahı, istisna ve muafiyet olduğunu ifade etmektedir. Güneş, Gülsen, a.g.e., s.137.

yöntemine başvurulması verginin yasallığı ilkesinin ihlalini oluşturmaktadır⁴⁴². Buna rağmen verginin kurucu temel unsurları dışındaki konuları düzenleyen ve herhangi bir mali yükümlülük getirmeyen usul kurallarını içeren VUK gibi usuli kanunlarda bulunan boşlukların kıyas ve yorum yolu ile doldurulması mümkün olup bu da verginin yasallığı ilkesinin ihlaline neden olmayacaktır⁴⁴³.

Ar-Ge Kanunu'nda gelir vergisi stopajı teşviki ve sigorta primi işveren hissesi desteğinden yararlanacak olan destek personeline ilişkin % 10'luk sınırlama yasayla yapılmıştır⁴⁴⁴. Bunun dışında iki farklı kanunda da gelir vergisi istisnasından yararlanabilecek olan destek personeli sayısı açısından % 10 oranında bir sınır yasa ile konulmuştur⁴⁴⁵. Dikkat çeken husus, destek personeline ilişkin bu % 10'luk sınırlamalar üç farklı yasada hep bir yasa maddesi ile yapılmış olmasıdır. Verginin yasallığı ilkesi gereğince de olması gerekli olan budur. Buna rağmen *Ar-Ge indirim tutarı açısından* destek personeline getirilen % 10 oranındaki sınırlama bir idari işlem ile yapılmıştır⁴⁴⁶.

TGBK, Ar-Ge ve 6550 sayılı Kanunda yer alan % 10 sınırlamaları düzenleyen yasal düzenlemenin gerekçesi ve amacı göz önüne alındığında Ar-Ge indirim uygulamasında böylesi bir sınırlandırmanın yapılması işin mantığı ve doğası gerekli ve yerinde bir sınırlama gibi gözükebilir. Ancak kanun çalışmalarında bu konuda bırakılan boşluğun idari düzenleme ile kıyas yoluyla telafi edilmeye çalışılması açıkça kıyas yasağının ihlalidir⁴⁴⁷. Çünkü vergi yasalarında görülen boşlukların ya da eksik yasal

⁴⁴² Güneş, Gülsen, a.g.e., s.164.

⁴⁴³ Tekbaş, Abdullah, Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 12, Özel Sayı, 2010, s.14

⁴⁴⁴ Ar-Ge Kanunu 4'üncü maddesinin 2'inci fıkrası; "(2) Bu Kanunun 3'üncü maddesinde belirtilen gelir vergisi stopajı ve sigorta primi işveren hissesine ilişkin teşviklerden yararlanacak olan destek personelinin tam zaman eşdeğeri sayısı, toplam tam zamanlı Ar-Ge veya tasarım personeli sayısının yüzde onunu geçemez."

⁴⁴⁵ Bu yasal düzenlemeler; 4691 sayılı TGBK Geçici 2/3 bendi ve 6550 sayılı AADHK Geçici 1/1-b bendi.

- TGBK Geçici 2'inci maddesinin 3'üncü fıkrası; "...Gelir vergisi stopajı ve sigorta primi işveren hissesine ilişkin teşviklerden yararlanacak olan destek personeli sayısı, AR-GE ve tasarım personeli sayısının yüzde onunu aşamaz..."
- 6550 sayılı Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair Kanun Geçici 1/1-b bendi; "... Bu teşvikten yararlanacak olan destek personeli sayısı Ar-Ge personeli sayısının yüzde onunu aşamaz."

⁴⁴⁶ Ar-Ge Yönetmeliğinin 7/1-c bendi; 2) Tam zaman eşdeğer Ar-Ge veya tasarım personeli sayısının yüzde onunu aşmamak üzere, Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetlerine katılan ve bu faaliyetlerle doğrudan ilişkili destek personelinin gelir vergisi stopajı teşviki uygulaması kapsamında bulunan ücretleri ile bu mahiyetteki giderler de personel gideri kapsamındadır."

⁴⁴⁷ İdare hukukunda yetki istisnai nitelikte olduğundan yetki kurallarında dar yorum ilkesi geçerli olup, yetki konusunda geniş yorum veya kıyas yasaktır.

düzenlemelerin ancak ve ancak yasama süreci içinde doldurulması ve tamamlanması gerekmektedir⁴⁴⁸.

Yasama organınca bu konuda daha önceden görülen bir boşluk da yasa ile doldurulmuştur. **Örneğin:** Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda yer alan destek personeline ilişkin % 10 oranında sınırlama ilk etapta ne hükümetin kanun tasarısında ne de Komisyonca⁴⁴⁹ kabul edilip TBMM Genel Kurula gönderilen kanun tasarısında yer almaktaydı. Komisyonun kanun tasarısı ile ilgili raporuna baktığımızda komisyon üyelerinden bazılarının destek personelinin bir sınır olmadan bu istisnadan faydalanmasının uygulamada çeşitli sorunların ortaya çıkmasına neden olabileceği düşüncesi ile rapora şerh koydukları anlaşılmaktadır⁴⁵⁰. Tasarının TBMM Genel Kurulda görüşülmesi aşamasında komisyon üyelerinin muhalefet şerhi göz önüne alınarak % 10'luk sınır eklenerek tasarı yasalaşmıştır. Böylece gelir vergisi istisnası belirli bir sınır (%10) dahilinde de olsa destek personeline getirilen sınırlamanın da ancak yasama işlemleri esnasında yapılması gereklidir. Buna rağmen Ar-Ge indirimi açısından kanunda var olan boşluğun kıyas yoluyla⁴⁵¹ idarece doldurulmaya çalışılması ve bu kıyasında yükümlülerin vergi yükünde bir artışa neden olması verginin yasallığı ilkesine ve kıyas yasağına aykırıdır.

2. Belirlilik İlkesi

Belirlilik ilkesi, en basit ve yalın ifadesi ile kuralların önceden “belirli” olmasıdır⁴⁵². Belirlilik ilkesi, yasal düzenlemelerin hem bireyler hem de idare yönünden hiçbir tereddüte yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olmasını gerektirir⁴⁵³. Vergileme konusunda keyfi uygulamaları önleyebilecek ilk önlem yasallık

⁴⁴⁸ Çağan, Öncel, Kumrulu, a.g.e., s.29

⁴⁴⁹ Sanayi, Ticareti Enerji, Tabii Kaynaklar, Bilgi ve Teknoloji Komisyonu

⁴⁵⁰ TBMM Sanayi, Ticaret, Enerji, Tabii Kaynaklar, Bilgi ve Teknoloji **Komisyonu Raporu** Esas No:1/869 Karar No: 17, s.11.

<http://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem23/yil01/ss521.pdf>. Erişim Tarihi: 5 Aralık 2020.

⁴⁵¹ “Kıyas iki olay arasındaki benzerlikten yola çıkarak, hakkında kanunda açıkça düzenleme bulunan bir durumdan hareketle, düzenleme bulunmayan duruma benzerlik olduğu gerekçesiyle hüküm vermedir” Çetin, Soner Hamza, Türk Ceza Hukukunda Yorum ve Kıyas, Bilge Yayınevi, 2014 Ankara, s.85.

⁴⁵² Aktan, Çoskun Can, *Anayasal İktisat ve Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesi*, **Hukuk Ve İktisat Araştırmaları Dergisi**, Cilt 9, Sayı 2, 2017, s.104.

⁴⁵³ “Anayasa’nın 2. maddesinde yer alan hukuk devletinin temel ilkelerinden biri “belirlilik”tir. Bu ilkeye göre, yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ya da kuşkuyla yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi

ilkesi olsa da bu ilke tek başına vergilendirmede keyfiliği engellemede yetersiz kalmakta ve bu nedenle de yasallık ilkesi dışında belirlilik ve hukuki güvenlik ilkesinin de yasallık ilkesi yanında gerekli ilkelerdir⁴⁵⁴.

Vergilendirmede belirlilik ilkesi; verginin konusu, matrahı, tarh, tahsil zamanları ve şekillerinin hem idare hem de mükellefler açısından belirli ve kesin olmasını ifade eder⁴⁵⁵. Vergide belirlilik ilkesi, sadece vergi yasalarının belirliliği değil, daha geniş bir anlamda hukuki belirliliği ifade etmekte olup, idarenin düzenleyici işlemleri ile de hukuki belirlilik sağlanabilir⁴⁵⁶.

Vergilendirmede belirliliğin sağlanması sayesinde bir yandan vergi yükümlülerinin hukuki güvenliği, öte yandan da vergi idaresinin istikrarı korunmaktadır⁴⁵⁷. Vergilendirmede belirlilik ilkesi, vergi kanunlarının sık sık ve keyfi olarak değiştirilmemesini gerektirmektedir⁴⁵⁸. Yani vergi kanunlarının istikrarlı olması belirlilik ilkesinin bir unsurudur. Vergi kanunları açısından gerekli olan istikrar, kanunların sık sık değiştirilmesi sonucunda bozulacaktır⁴⁵⁹.

Çalışmamızın ikinci bölümünde yer verilen teşvik kanunları incelendiğinde vergi teşvik mevzuatının her geçen gün yapılan yeni eklemeler ve değişiklikler ile içinden çıkılmaz bir hal aldığı anlaşılmaktadır. Genel olarak vergi hukukuna ilişkin kanunların ve düzenlemelerin sürekli değişmesi bir sorun olarak karşımıza çıksa ve yükümlülerin uyum

uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi de gereklidir. Belirlilik ilkesi, hukuksal güvenlikle bağlantılı olup bireyin, kanundan, belirli bir kesinlik içinde, hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını, bunların idareye hangi müdahale yetkisini verdiğini bilmesini zorunlu kılmaktadır. Birey ancak bu durumda kendisine düşen yükümlülükleri öngörülebilir ve davranışlarını ayarlar.” Anayasa Mahkemesi 06.06.2013 tarih, E.2013/22 E. ve 2013/73 K.

⁴⁵⁴ “...Mükellefler konusunda keyfi uygulamalara karşı düşünülen ilk önlem her ne kadar kanunilik ilkesi olsa da malî yükümlülüklerin kanunla konulması, değiştirilmesi veya kaldırılması yalnız başına vergilendirme yetkisinin keyfi kullanılarak adaletsiz sonuçlar doğurmasını engelleyemeyeceğinden kanunilik ilkesi yanında düzenlemelerin idare ve kişiler yönünden duraksamaya yol açmayacak şekilde belirlilik içermesi, öngörülebilir olması ve hukuki güvenlik ilkesine de uygunluğunun sağlanması gerekir...”

Anayasa Mahkemesi 19/9/2019 tarih, 2019/53 E. ve 2019/75 K sayılı kararı, Anayasa Mahkemesi 29.3.2017 tarih, 2016/1 E. ve 2017/81 K. sayılı K. sayılı kararı

⁴⁵⁵ Tekbaş, Abdullah, Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 12, Özel Sayı, 2010, s.135

⁴⁵⁶ “Anayasa’nın 2. maddesinde yer alan hukuk devletinin temel ilkelerinden biri ‘belirlilik’tir. Belirlilik ilkesi, yalnızca yasal belirliliği değil, daha geniş anlamda hukuki belirliliği de ifade etmektedir. Yasal düzenlemeye dayanarak erişilebilir, bilinebilir ve öngörülebilir gibi niteliksel gereklilikleri karşılaması koşuluyla, mahkeme içtihatları ve yürütmenin düzenleyici işlemleri ile de hukuki belirlilik sağlanabilir. Aslolan muhtemel muhataplarının mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini öngörmelerini mümkün kılacak bir normun varlığıdır.” Anayasa Mahkemesi 14.01.2015 tarih 2014/100 E. ve 2015/ 6 K. sayılı kararı

⁴⁵⁷ Çağan, Öncel, Kumrulu, a.g.e., s. 172.

⁴⁵⁸ Tekbaş, a.g.m., s.137.

⁴⁵⁹ Öz, Ersan, Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi, Gazi Kitabevi, Aralık 2004, s. 60.

maliyetini arttırsa da vergi hukukunda var olan bu kronik sorun teşvik mevzuatında daha da belirgin bir şekilde karşımıza çıkmaktadır. Nitekim Tablo-3 incelendiğinde Ar-Ge Kanunu 2008 yılında yayımlandıktan bu yana 26 farklı kanuni ve idari değişiklik yapılmıştır. Tablo-10'a göre TGBK, 2002 yılında yayımlandıktan bu yana 19 farklı kanuni ve idari değişiklik yapılmıştır. Son olarak Tablo-13 incelendiğinde; 2012/3305 sayılı Kararda 2012 yılında yayımlandıktan bu yana farklı zamanda 41 defa düzenlemede bulunulmuştur.

Bu değişiklik göz önüne alındığında Ar-Ge Kanunu kapsamında sağlanan teşviklerde her altı ayda bir, TGBK kapsamında sağlanan teşviklerde yılda bir, 2012/3305 sayılı Karar kapsamında sağlanan teşviklerde ise her 2,5 ayda bir değişikliğin olduğu anlaşılmaktadır.

Bu kadar sık aralıklarda teşvik mevzuatında yapılan değişikliklerin belirlilik ilkesini ihlaline neden olmaktadır. Dahası sık aralıklarla ve beklenmedik zamanlarla yapılan değişikliklerin belirlilik ilkesinin zedelemenin dışında ayrıca yatırımcıların uzun vadeli olan Ar-Ge yatırımlarını yapmasını engellemesi söz konusu olabilecektir⁴⁶⁰.

Vergi teşvik unsurlarının düzenlendiği mevzuatlarda sürekli yapılan değişiklikler mükellefler nezdinde mevzuatın uygulanabilirliğini azaltıp, mevzuatın karışık ve öngörülemez bir hal alması kaçınılmaz bir durumdur. Sürekli değişen düzenlemeler ve öngörülemez bir hal alan uygulamalar nedeniyle vergilendirmede gerekli olan istikrar ve belirlilik ilkesini sağlandığını söylemek oldukça zordur.

3. Öngörülebilirlik İlkesi

Öngörülebilirlik ilkesi de belirlilik ilkesi gibi hukuk devleti ilkesinin bir yansımasıdır. En basit ifadesiyle öngörülebilirlik ilkesi, vergilendirme ile ilgili vergi

⁴⁶⁰ "Sık aralıklarla ve beklenmedik zamanlarda kullandığı yetkilerle vergisel yükümlülüklerde yapacağı değişikliklerin belirlilik ilkesini zedeleyerek, uzun vadeli planlar yapılmasını engellemesi söz konusu olabilecektir." Tekbaş, a.g.m., s.137. "Önemle belirtelim ki, bir vergi sisteminde vergi kanunlarında yapılan sık değişiklikler gerek ülke içindeki yatırımcıların, gerekse yabancı yatırımcıların vergi sistemine olan güvenini önemli ölçüde ortadan kaldırır. Vergi sisteminde sıklıkla yapılan değişiklikler sistemi öngörülebilir olmaktan uzaklaştırır." Aktan, Coşkun Can, *Anayasal İktisat ve Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesi, Hukuk Ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, Cilt 9, Sayı 2, 2017, s.112.

yasalarının en baştan itibaren verginin yükümlüleri tarafından bilinmesi veya da bilinebilecek durumda olunmasıdır⁴⁶¹.

Vergilendirme aşamasında bireylerin mülkiyet hakkına müdahale edilirken ulaşılabilir, belirli ve öngörülebilir kanun hükümlerine dayanılması gerekir. Yani müdahalenin dayanağının bir yasa hükmü olması tek başına yeterli bir kıstas olmamakta bu yasal düzenlemenin belirli ve öngörülebilir olması gibi bazı unsurları da barındırması gereklidir. Bu nitelikleri içinde barındıran bir yasal düzenleme, vergi yükümlüsüne hangi koşulların gerçekleşmesi durumunda mülkiyet hakkına ne zaman, hangi ölçüde ve hangi yöntemle müdahale edileceğini bilme imkanı sunar⁴⁶².

Vergi hukukunda yer alan belirlilik ve öngörülebilirlik ilkesi ile verginin yasallığı ilkesine paralel olarak vergi yükümlülerinin hukuki güvenliğini sağlamak amaçlanmaktadır. Bu açıdan değerlendirildiğinde öngörülebilirlik ilkesi, mülkiyet hakkına yapılacak olan müdahalede kanunilik ilkesinin alt ölçütü olarak karşımıza çıkmaktadır⁴⁶³. Vergilendirme yoluyla bireylerin mülkiyet haklarına yapılan müdahalenin meşru olarak kabul edilmesi için sadece salt yasallık ilkesi tek başına yeterli kabul edilmemektedir. Yasallık ilkesi dışında bir müdahalenin dayanağı olan yasa metninin ve uygulamasının da öngörülebilir ve belirlilik içermesi gerekmektedir⁴⁶⁴.

Bir yasa düzenlemesinde aranan belirlilik ve öngörülebilirlik ilkeleri, kanunun kalitesini gösteren bir ölçüttür⁴⁶⁵. Anayasa Mahkemesi de temel hak ve hürriyetlere müdahalelerde “kanunun kalitesi” ni bir gereklilik olarak aramaktadır⁴⁶⁶. Vergilendirme

⁴⁶¹ Şişman, Gülden, Anayasa Mahkemesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Vergi Hukukunda Öngörülebilirlik, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 65 (4) 2016, s.2427.

⁴⁶² Yılmazoğlu, Yunus Emre, *Vergi Uyuşmazlığından Doğan İdari Davalarda Mülkiyet Hakkının Korunması*, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, 2020, s.292

⁴⁶³ “Anayasa’nın 13. ve 35. maddelerinde yer alan mülkiyet hakkına yönelik sınırlamaların kanunla yapılabileceğine ilişkin düzenlemeye paralel olarak, verginin kanuniliği ilkesinin düzenlendiği Anayasa’nın 73. maddesinin üçüncü fıkrası hükmü ile, vergi mükellefi bakımından vergisel yükümlülüklerin “belirliliği” ve “öngörülebilirliği” ve bu bağlamda vergi mükelleflerinin hukuki güvenliği sağlanmak istenmiştir. Söz konusu ölçütler mülkiyet hakkına yönelik müdahalenin kanunla yapılması zorunluluğunun alt ölçütleri olarak da kabul edilen ölçütlerdir.” Anayasa Mahkemesi 24.11.2014 tarih 2014/6192 sayılı Türkiye İş Bankası A.Ş. Bireysel Başvuru sayılı kararı, § 42 .

⁴⁶⁴ Yılmazoğlu, Yunus Emre, *Vergi Uyuşmazlığından Doğan İdari Davalarda Mülkiyet Hakkının Korunması*, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, 2020, s.295

⁴⁶⁵ “Kanunun varlığı kadar kanun metninin ve uygulamasının da bireylerin davranışlarının sonucunu önceden öngörebilecekleri kadar hukuki belirlilik taşıması gerekir. Bir diğer ifadeyle kanunun kalitesi de kanunilik koşulunun sağlanıp sağlanmadığının tespitinde önem arz etmektedir.” Anayasa Mahkemesi 30/12/2014 tarih 2013/1301 sayılı Necmiye Çiftçi ve diğerleri, Bireysel Başvuru sayılı kararı, § 55

⁴⁶⁶ Anayasa Mahkemesi de ilk defa kanunun kalitesinden bahsettiği 17/7/2014 tarih 2012/1035 sayılı Türkiye Emekliler Derneği Bireysel Başvuru kararında; “Kanunun varlığı kadar kanun metninin ve uygulamasının da bireylerin davranışlarının sonucunu önceden öngörebilecekleri kadar hukuki belirlilik

yoluyla yükümlülerin mülkiyet hakkına müdahalelerin meşru kabul edilmesi için salt bir kanuni düzenlemenin var olması yeterli olmamakta olup bu kanunların aynı zamanda “kanun kalitesi”ne de sahip olması, yani kanun metninin dışında kanunun uygulamasının da öngörülebilirliği ve belirliliği sağlaması gerekmektedir⁴⁶⁷.

Vergilendirmeye yönelik yasal düzenlemeler bir düzen ve süreklilik (daimilik) içermelidir. Yani vergi teşvik mevzuatının geçici ve süreli düzenlemeler ile değil daimi süresiz hukuk kuralları ile düzenlenmesi önem arz etmektedir. Aydınlanma çağıının önemli düşünürlerinden olan John Locke'un ifadesiyle “devlet; geçici ve günübirlik kararnamelerle değil daimi hukuk kuralları ile yönetilmelidir”⁴⁶⁸. Olması gereken bu durumun aksi uygulamalarda zaman zaman karşımıza çıkabilir. Örneğin; Ar-Ge faaliyetini teşvik eden kanunlar⁴⁶⁹ geçici (süreli) kanun olarak yayımlanmışlardır. Yani bu kanunlar kapsamındaki teşvik imkânlarından firmalar ancak belirtilen süreye kadar faydalanılabilmektedirler. Her ne kadar bu kanunlar belirli bir süreye kadar uygulamada kalması kararlaştırılmış kanunlar olsa da bunların yürürlük süreleri daima uzatılmıştır⁴⁷⁰.

Ar-Ge faaliyeti doğası gereği uzun uğraşlar isteyen ve sonuçları diğer işletme faaliyetleri gibi kısa süre içinde ortaya çıkmayan bir faaliyettir. Hatta Ar-Ge faaliyetinin özünde yer alan belirsizlik dolayısıyla yapılan bütün uzun uğraş ve yüklü harcamalar sonrasında herhangi bir sonuç/ürün elde edilememe riski de her zaman bulunmaktadır. İçerisinde böylesi kontrol edilemeyen riskleri içinde barındıran bir faaliyette bulunmayı düşünen kişiler en azından önünde başka belirsizliklerin ve risklerin bulunmasını istemezler. Öngörülemeyen durumlardan bir tanesi mevzuattaki belirsizliklerdir. Ar-Ge faaliyetinde bulunmayı düşünen birey kendisine sağlanacak olan teşvik imkânları haricinde bu imkânlardan ne kadar süre ile yararlanacağını göz önüne alarak kararını

taşıması bir diğer ifadeyle kanunun kalitesi de kanunilik koşulunun sağlanıp sağlanmadığının tespitinde önem arz etmektedir.” şeklinde olaya yaklaşarak kanunun kalitesinden bahsetmiştir

⁴⁶⁷ Özpolat, Haşim, Anayasa Mahkemesi'nin Bireysel Başvuru Kararlarında Maddi Anlamda Kanun Kriteri, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Yıl:9, Sayı:33 (Ocak 2018), s.613.

⁴⁶⁸ “Daha açık olarak ifade etmek gerekirse kurallar çok sık değişmemeli, bir düzenlilik ve süreklilik (daimilik) içermelidir. Aydınlanma çağı filozoflarından John Locke'un ifadesiyle devlet; geçici ve günübirlik kararnamelerle değil daimi hukuk kuralları ile yönetilmelidir” Aktan, Çoskun Can, Anayasal İktisat ve Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesi, **Hukuk Ve İktisat Araştırmaları Dergisi**, Cilt 9, Sayı 2, 2017, s.105.

⁴⁶⁹ Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu, Ar-Ge Kanunu ve Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair Kanun.

⁴⁷⁰ TGBK ve Ar-Ge Kanunu'nun ilk halinde bu kanunların 31.12.2013 tarihine kadar uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Sonradan 2011 yılında 6170 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun değişikliği ile bu süre 2023 yılı sonuna, ardından 2021 yılında 7263 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun değişikliği ile 2028 yılı sonuna uzatılmıştır.

verir. Zaman zaman sağlanan teşviklerin miktarından önce bunların ne kadar süre ile sağlanacağı bu kararda daha da ön plana çıkar. Çünkü girişimciler her kararlarında olduğu gibi Ar-Ge kararında da zaman unsurunu dikkate alarak bir fayda maliyet analiz yaparak karar verirler.

Teşvik imkânlarının belirli bir süreye kadar sağlanması Ar-Ge faaliyetinde bulunan veya bulunmayı düşünenler açısından öngörülemez bir durum oluşturmaktadır. Çünkü uzun vadeli Ar-Ge yatırımında bulunacak olan vergi yükümlüsü bu yatırımın kendisine sağlayacağı teşvik imkanlarının ileride de devam edip etmeyeceğini net ve kesin olarak bilmesi ve bilebilecek olması oldukça önemlidir.

Vergi yükümlüsü içinde bulunduğu durumun kendisine sağlayacağı getiri (teşvikleri) ve külfetlerin (vergi yüklerinin) bugününü de yarınını da bilmek istemesi ve bilmesi en doğal hakkıdır. Aksi bir durumda yani kanunun uygulamasının belirsiz ve öngörülemez olması hukuk güvenliğini ortadan kaldırır⁴⁷¹. Bu nedenle de ilerleyen dönemlerde uygulanıp uygulanmayacağı belirli olmayan, belirli süreli olan yasal düzenlemeler öngörülebilirlik ilkesini zedelemektedir. Bu hususlar göz önüne alındığında Ar-Ge'ye yönelik olarak sağlanan teşvik imkânları belirli bir süre ile kısıtlı olarak sağlanmamalıdır. Ar-Ge faaliyetinde bulunulduğu sürece bu imkânlardan faydalanılacak şekilde kanunların sürekli kanun olarak çıkarılması öngörülebilirlik ilkesinin tesis edilmesi ve kişilerin hukuki güvenliklerinin sağlanmasına hizmet edecektir.

II. BAZI ÜLKELERDE AR-GE FAALİYETLERİNE SAĞLANAN TEŞVİKLER

Almanya'da Ar-Ge'ye yönelik özel vergi teşvikleri bulunmamakta olup teşvikler genellikle geri ödemesi bulunmayan nakit ödemeler (hibe) ile Ar-Ge kredisinden oluşmaktadır. Ar-Ge faaliyetlerine sağlanan nakdi teşvikler proje başına verilmektedir. Almanya'da genel olarak Ar-Ge proje maliyetinin %35 ila %50'si kadar bir nakdi destek verilmektedir. Bunun dışında KOBİ'ler tarafından yürütülen projeler için bu nakdi destek oranlarına ek olarak %10 daha fazla hibe sağlanmaktadır. Almanya'da Ar-Ge kredilerinde projenin tamamına (%100 üne) kadar kredilendirilme yapılabilmektedir. Hibelerden farklı olarak kredilerde genel olarak 5 milyon Euro olarak parasal bir sınır

⁴⁷¹ Yılmazoğlu, Yunus Emre, *Vergi Uyuşmazlığından Doğan İdari Davalarda Mülkiyet Hakkının Korunması*, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, 2020, s.295

bulunmaktadır⁴⁷². Ancak bazı projelerde⁴⁷³ bu sınır uygulanmamakta olup sadece belli büyüklüğü (genellikle 7,5 milyon Euro) aşan projelere yönelik teşviklerin AB'ye bildirilme şartı bulunmaktadır⁴⁷⁴.

İngiltere, Ar-Ge'ye sağlanan teşviklerin kapsamı ve türü açısından KOBİ⁴⁷⁵-büyük ölçekli işletme ayrımına giderek miktar esaslı teşvik politikasını benimsemiştir⁴⁷⁶. İngiltere'de işletme ölçeğine göre farklı oranda (%130-%230) süper indirim olarak adlandırılan Ar-Ge indirimi mevcuttur⁴⁷⁷. Aynı zamanda İngiltere'de zarardaki bir KOBİ, Ar-Ge faaliyeti için yapmış olduğu harcamanın %33,35'ünü⁴⁷⁸ nakden geri alabilme imkanına sahiptir⁴⁷⁹. Büyük işletmelerin yapmış olduğu Ar-Ge harcamalarına yönelik olarak sağlanan vergi indirimi için bir tavan limit bulunmamakla birlikte, KOBİ'lerin yapmış olduğu Ar-Ge harcamalarına sağlanan vergi indiriminde ise her bir Ar-Ge projesi başına 7,5 milyon Euro olarak bir üst limit bulunmaktadır⁴⁸⁰. İngiltere'de işletmelerin vergi indiriminden faydalanabilmeleri için alt taban sınırlaması bulunmamaktadır⁴⁸¹.

İngiltere'de yapılan yeni bir düzenleme ile 1 Nisan 2016'dan sonra artık büyük şirketlerin Ar-Ge indiriminden faydalanmaları mümkün olmamakta olup büyük işletmeler sadece Ar-Ge harcamaları kredisini imkanından faydalanabilmektedirler. Ar-Ge harcamaları kredisinden faydalanabilmek için vergilendirilebilir kazancın olup olmamasının bir önemi bulunmamaktadır. Yani zarar eden şirketlerde bu krediden

⁴⁷² Sarısoy, a.g.e, s.133.

⁴⁷³ Almanya enerji etkinliği, karbondioksit salınımının azaltılması ve yenilenebilir enerji konularındaki Ar-Ge projelerine daha fazla önem vermektedir. Bu yüzden enerji etkinliği, karbondioksit salınımının azaltılması ve yenilenebilir enerji alanlardaki Ar-Ge projelerine verilen kredilerde genel sınır olan 5 milyon Euro sınırı uygulanmamaktadır.

⁴⁷⁴ DELOİTTE, **2014 Global Survey of R&D Tax Incentives**, 2014, s. 17.

<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-global-rd-survey-aug-2014.pdf>. Erişim Tarihi: 21 Ocak 2021.

⁴⁷⁵ İngiltere'de toplam çalışan sayısı 500 kişiyi aşmayan, yıllık cirosu 100 milyon Euronun altında olan ve toplam sermayesi 86 milyon Euro altında olan işletmeler KOBİ olarak kabul edilmektedir

⁴⁷⁶ Sarısoy, a.g.e., s. 134.

⁴⁷⁷ Ar-Ge indirimi; büyük işletmeler için %130, KOBİ'ler için %230 oranında uygulanmaktadır. KOBİ'ler için bu oran 1 Nisan 2015 öncesinde %225 olarak, 1 Nisan 2014 öncesinde ise %200 olarak uygulanmaktaydı

⁴⁷⁸ KOBİ'ler için bu oran 1 Nisan 2015 öncesinde %32,63; 1 Nisan 2014 öncesinde %24,75 olarak uygulanmaktaydı.

⁴⁷⁹ DELOİTTE. **Survey of Global Investment and Innovation Incentives**, November 2018, s. 262.

<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-survey-of-global-investment-and-innovation-incentives.pdf> Erişim Tarihi: 01 Ocak 2021.

⁴⁸⁰ DELOİTTE, a.g.e., 2018, s. 262.

⁴⁸¹ İngiltere'de 1 Nisan 2012 tarihinden önce işletmelerin vergi indiriminden faydalanabilmeleri için en az 10.000 sterlin tutarında bir Ar-Ge harcaması yapmaları gerekirken bu şart 1 Nisan 2012 sonrasında kaldırılmıştır..

faaydalanabilmektedirler. Ar-Ge harcamaları kredisi oranı 1 Ocak 2018’den itibaren %12 olarak uygulanmaktadır⁴⁸². Ayrıca İngiltere’de patent, telif hakları ve lisans satış gelirlerinden elde edilen kazançlar üzerinden % 10 oranında indirimli bir vergi oranı uygulanmaktadır⁴⁸³.

Amerika Birleşik Devletleri (ABD), dünyada Ar-Ge faaliyetine miktar olarak en fazla teşvik sağlayan ülkelerin başında gelmektedir. ABD’de vergi teşvikleri konusunda iki uygulama mevcuttur. Bunlardan birincisi, yıl içinde yapılan Ar-Ge faaliyetine ilişkin cari harcamaların tamamının gider yazılabilmesine imkân veren uygulamadır. Ar-Ge gider indirimi uygulaması olarak bilinen bu uygulama, 1954 yılından bu yana ABD’de var olan bir teşvik unsurudur. İşletmeler, ilgili yılda yapılan harcamanın tamamını yıl içerisinde vergilendirilebilecek gelirden indirmek istemezse, bu tutarı 60 aydan fazla olmamak şartıyla ileriki yıllara aktararak vergilendirilebilecek gelirden düşebilme imkânına sahiptir⁴⁸⁴.

ABD’de vergi teşvikleri konusunda diğer bir uygulama ise vergi kredisidir. ABD’de işletmelere dört çeşit vergi kredisi (olağan vergi kredisi, alternatif artan mekanizmalı kredi, alternatif basitleştirilmiş kredi ve temel araştırma kredisi) imkânı sunulmaktadır. Bu kredilerin oranları ve uygulama esaslarında farklılıklar bulunduğu için her işletme bu kredilerden kendisine en uygun olanı seçebilmektedir⁴⁸⁵.

Kanada’da Ar-Ge’ye yönelik vergisel teşvikler hem eyaletler hem de federal düzeyde uygulanmaktadır. Diğer bir ifadeyle, Ar-Ge faaliyeti gerçekleştiren bir işletme aynı anda iki teşvik uygulamasından da yararlanabilmektedir. Kanada’nın Ar-Ge faaliyetine sağladığı teşviklerinin büyük bir çoğunluğu vergisel teşviklerden oluşmaktadır. Vergisel teşvikler ise genel olarak vergi indirimi ve vergi kredisinden oluşmaktadır.

Kanada’da vergi indirimi ilk defa 1944 yılında uygulanmaya başlanmıştır. Kanada’da A-Ge faaliyetleri için yapılan nitelikli cari harcamaların tamamı aynı yıl vergi

⁴⁸² Ar-Ge Harcama Kredisi oranı; 1 Nisan 2013 ile 31 Mart 2015 tarihleri arasında %10, 1 Nisan 2015 ile 1 Ocak 2018 tarihleri arasında % 11 olarak uygulanmıştır.

⁴⁸³ DELOITTE, a.g.e.,2018, 263.

⁴⁸⁴ Çelebi, Kemal - Kahriman, Hamza (2010).” Bazı Gelişmiş Ülkelerde Ar-Ge’ye Yönelik Vergi Teşvikleri: Kanada, Avustralya ve ABD Örneği”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 344, 11.

⁴⁸⁵ DELOITTE, a.g.e., 2018, s.53.

indiriminden yararlanabilmektedir⁴⁸⁶. Zaman içinde vergi indirim oranı değişmekle birlikte halen %100 olarak uygulanmaktadır. Ayrıca işletmelerin yeterli karı/geliri yoksa gelecek yıllarda süresiz olarak bu indirim hakkını kullanabilmektedirler⁴⁸⁷. Kanada’da vergi kredisi ilk defa 1977 yılında uygulanmaya başlanmış olup Ar-Ge faaliyetlerinde %15 oranında federal Ar-Ge vergi kredisi uygulanmaktadır⁴⁸⁸. Küçük ölçekli işletmeler için ise bu oran lehe olacak şekilde farklı uygulanmaktadır⁴⁸⁹. Kanada’da federal düzeyde verilen Ar-Ge vergi kredisi dışında eyaletlerce verilen yerel Ar-Ge kredisi de bulunmaktadır⁴⁹⁰.

Fransa, son zamanlarda Ar-Ge teşvik sisteminde köklü değişiklikler yapan ülkelerden başında gelmektedir⁴⁹¹. Fransa’da Ar-Ge gider indirimi imkanı ile Ar-Ge faaliyetine yönelik cari harcamalar, harcamanın gerçekleştiği yıl içindeki vergilendirilebilir gelirden tamamen indirilebilmektedir⁴⁹².

Vergi kredisi, 1983 yılından bu yana Fransa’da Ar-Ge faaliyetinin teşvikinde kullanılan araçların başında gelmektedir. Vergi kredisi oranı; Ar-Ge harcamalarının 100 milyon Euro kadarı için %30, bu tutarı aşan kısmı içinse % 5 olarak tespit edilmiştir⁴⁹³. Hesaplanan vergi kredisi tutarı, ödenecek olan vergi tutarı üzerinden düşülmektedir⁴⁹⁴. İlk defa Ar-Ge faaliyetinde bulunanlar ve kamu laboratuvarları ile ortak yapılan Ar-Ge

⁴⁸⁶ DELOÏTTE, a.g.e., 2015, s.10.

⁴⁸⁷ Sarısoy, a.g.e., s. 122.

⁴⁸⁸ Vergi kredisinde uygulanan bu % 15’lik oran 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren geçerli olarak uygulanmaya başlanmıştır. Bu tarihten önce ise bu oran % 20 olarak uygulanmaktaydı.

⁴⁸⁹ Kanada kontrollü küçük ölçekli işletmeler, 3 Milyon \$’a kadar olan Ar-Ge harcamaları için %35 oranında vergi kredisinden faydalanırken bu tutarı aşan Ar-Ge harcamaları için ise %15 oranında vergi kredisinden faydalanabilmektedirler (Kaynak:DELOÏTTE, a.g.e., 2018, s.35.)

⁴⁹⁰ Yerel vergi kredisi imkânı genel olarak üniversiteler, araştırma merkezleri ve araştırma konsorsiyumu tarafından yürütülen Ar-Ge faaliyetlerini için sağlanmaktadır. Yerel düzeyde verilen Ar-Ge vergi kredisi oranı ise % 4,5 (Ontario) ile % 30 (Quebec) arasında değişmektedir. Hem eyalet hem de federal düzeyde sağlanan Ar-Ge vergi kredisinin ikisinden de aynı anda yararlanma imkânı bütün sektörlerle yönelik olmayıp sadece bazı sektörlerle bu imkân sağlanmıştır. Bu sektörler; medya, bilgi teknolojileri, bilgisayar oyunları, film, iklim değişikliğiyle ilgili teknoloji geliştirme faaliyetleri, toprak kalitesi, su ve temiz havadır. (Ayrıntılı Bilgi için bakınız: DELOÏTTE, a.g.e.,2018, 36 ve DELOÏTTE, a.g.e., 2015, 10.)

⁴⁹¹ Küçük, a.g.m., s. 157.

⁴⁹² Kutbay, Hüseyin, a.g.t., s. 155.

⁴⁹³ Ernst & Young, **Worldwide R&D Incentives Reference Guide 2020**, s.97.

https://www.ey.com/en_gl/tax-guides/worldwide-r-and-d-incentives-reference-guide-2020

Erişim Tarihi: 11 Şubat 2021.

⁴⁹⁴ Ar-Ge harcamasının gerçekleştirildiği dönemde vergilendirilebilir kazancın çıkmaması veya düşük olması durumunda işletmenin kalan vergi kredisi hakkını ileriki üç yıla taşıyabilme imkânı bulunmaktadır. İleriki üç yılda da vergilendirilebilir kazancın çıkmaması veya düşük olması durumunda kullanılamayan tutar nakden iade alınabilmektedir. (Ayrıntılı Bilgi için bakınız: DELOÏTTE, a.g.e., 2018, s. 80.)

faaliyetlerinde vergi kredisi daha farklı oranlarda olmaktadır⁴⁹⁵. Fransa’da Genç Yenilikçi Şirketler⁴⁹⁶ olarak isimlendirilen şirketlerin büyümelerini desteklemek amacıyla da çeşitli ayrıcalıklar (kurumlar vergisinde muafiyet, işveren prim muafiyeti, arsa, arazi ve binalardan alınan vergilerde muafiyet gibi) tanınmıştır⁴⁹⁷. Fransa’da, Patent Kutusu “Patent Box” uygulaması mevcuttur. Fransa’da kurumlar vergisi oranı 2020 yılında itibaren % 28 olarak uygulanmaktadır⁴⁹⁸. Belli koşullar altında yapılan Ar-Ge çalışmaları sonucu elde edilen patent, telif hakları ve lisans satış gelirlerine ise % 17 gibi düşük bir oranda kurumlar vergisi uygulanmaktadır⁴⁹⁹.

İrlanda, Ar-Ge faaliyetine yönelik uyguladığı teşvik politikalarının başarısı ile son zamanlarda dikkatleri üzerinde toplayan ülkelerden birisidir. İrlanda’da Ar-Ge faaliyetine ilişkin olarak sağlanan desteklerin yaklaşık 70’i vergisel teşviklerden % 30’u ise doğrudan desteklerden oluşmaktadır. İrlanda’da yapılan Ar-Ge harcamaları ilgili dönemde vergi matrahından indirilebilmektedir⁵⁰⁰. Bunun dışında İrlanda’da Ar-Ge vergi teşvikleri konusunda vergi kredisi uygulaması bulunmaktadır. Vergi kredisinde 1 Ocak 2015 tarihine kadar baz miktar esaslı vergi kredisi uygulanmıştır⁵⁰¹. İrlanda, 1 Ocak 2015

⁴⁹⁵ Vergi kredisinin genel oranı % 30 olmasına rağmen hiç ya da uzun zamandır Ar-Ge faaliyeti bulunmayan işletmelere başlangıç mükâfatı (giriş bonusu) adında bir ayrıcalık tanınmıştır. Bu kapsamda bir işletme ilk defa vergi kredisi alacaksa ya da geçmiş 5 yıl içinde hiç vergi kredisinden yararlanmamışsa bu işletmelere kademeli olarak vergi kredisi oranı ilk yıl % 50, ikinci yıl % 40 ve sonraki yıllar için genel oran olan % 30 olarak uygulanmaktadır.⁴⁹⁵. Kamu laboratuvarları ile ortak yapılan 12 milyon Euro’ya kadar olan Ar-Ge harcamaları için ise % 75 oranında vergi kredisi uygulanmaktadır. (Ayrıntılı Bilgi için bakınız: DELOÏTTE, a.g.e., 2015, s. 15.)

⁴⁹⁶ **Genç Yenilikçi Şirketler (Young Innovative Company)**; Çalışan sayısı 250 kişiye kadar olan, cirosu 50 milyon Euro’yu aşmayan veya yıllık bilançosu 43 milyon Euro’yu geçmeyen, en fazla sekiz yaşında olup, toplam harcamasının en az % 15’i Ar-Ge faaliyetiyle ilgili olan şirketler olarak kabul edilmiştir. Bir şirketin genç yenilikçi şirket kategorisine girmesi durumunda şirket ilk yıl kurumlar vergisinden %100 oranında muaf iken bu dönemi takip eden iki yıl için ise indirimli oranda (kurumlar vergisinin %50’si oranında) muafiyetten yararlanması imkanı bulunmaktadır. Bu şirketlerde Ar-Ge faaliyetinde bulunan personelin işveren sosyal güvenlik kesintisine 8 yıl muafiyet tanınmıştır. Bunun yanı sıra arsa, arazi ve binalarla ilgili yerel vergiler yönünden ise yedi yıl süre ile muafiyet imkanı sağlanmaktadır.

⁴⁹⁷ Çetin ve Işık, a.g.m., 2014, s.76.

⁴⁹⁸ <https://tr.tradingeconomics.com/france/corporate-tax-rate> Erişim Tarihi: 27 Şubat 2021.

⁴⁹⁹ Küçük, a.g.m., s. 157.

⁵⁰⁰ Sarısoy, a.g.e., s. 137.

⁵⁰¹ İrlanda’da vergi kredi oranı uygulanacak olan tutar ilgili dönemde yapılan Ar-Ge harcama tutarı değil son üç yılda yapılan Ar-Ge harcamasının ortalamasını aşan tutardır. Baz miktar olarak alınan bu tutarı aşan harcamanın %20’si kurumlar vergisinden mahsup edilmekteydi. İrlanda’da 1 Ocak 2009 tarihinden itibaren baz miktar, son üç yılın ortalaması olarak değil 2003 yılındaki nitelikli Ar-Ge harcamalarının toplamı olarak uygulanmaktadır. Bu yeni baz miktarı aşan Ar-Ge harcamalarının %25’i kadar vergi kredisi uygulanmaktadır. Ancak 2003 yılı boyunca hiç Ar-Ge harcaması olmayan işletmeler için baz miktar sıfır olarak alınmakta ve yapılan Ar-Ge harcamasının kadar vergi kredisi hakkı verilmektedir. Baz miktarın olumsuz yönlerini gidermek adına olsa gerek 1 Ocak 2014 tarihinden itibaren ilk 300.000 Euroluk Ar-Ge harcamaları için baz miktar uygulaması yoktur.

tarihinden itibaren ise baz miktarı esas alan vergi kredisi uygulaması yerine miktar esasını göz önüne alan vergi kredisi uygulamasına geçmiştir⁵⁰².

İrlanda’da vergi kredi oran % 25 olmasına rağmen küçük ve mikro ölçekli firmalar için vergi kredi oranı % 30 olarak daha ayrıcalıklı uygulanmaktadır.⁵⁰³ İrlanda, ayrıca işletmelerde kullanılamayan Ar-Ge vergi kredilerini geçmiş ve gelecek dönemdeki vergi yükümlülüklerinden indirilebilme veya şartlar dahilinde nakden iade alabilme imkanı sağlamaktadır⁵⁰⁴. İşletmeler kendileri için Ar-Ge faaliyetinde bulunması amacıyla başka bir işletme ile sözleşme imzalaması halinde de vergi kredisi imkânından faydalanabilmektedir⁵⁰⁵.

İrlanda’da fikri mülkiyet hakları yoluyla elde edilen gelir, 2016 yılına kadar kurumlar vergisinden tamamen muaf tutulmuştur. 1 Ocak 2016 yılından itibaren ise bu kazancın % 50’si vergiden muaf tutulmaktadır⁵⁰⁶. Ayrıca fikri mülkiyet hakları sözleşmeleri üzerinden hesaplanacak olan damga vergisine de muafiyet getirilmiştir⁵⁰⁷. Diğer yandan İrlanda’da, beyin göçünü önlemek için bilişim sektöründe çalışan nitelikli insan gücüne vergi muafiyeti uygulaması bulunmaktadır⁵⁰⁸. İrlanda’da ayrıca Ar-Ge faaliyetlerine yönelik hibe uygulamaları da mevcuttur. “*R&D Capability Grant Scheme*”

⁵⁰² Miktar esasını göz önüne alan vergi kredisi uygulamasında geçmiş yıllara ait bir tutar yerine ilgili yılda yapılan Ar-Ge harcaması esas alınmaktadır. Vergi kredisi oranı ise yine %25 olarak uygulanmaktadır.

⁵⁰³ Ernst & Young, **Worldwide R&D Incentives Reference Guide 2020**, s.140

https://www.ey.com/en_gl/tax-guides/worldwide-r-and-d-incentives-reference-guide-2020 Erişim Tarihi: 11 Şubat 2021.

⁵⁰⁴ Sarısoy, a.g.e., s. 138.

⁵⁰⁵ Bu durumda ise işletmelerin vergi kredisine bir limit getirilmiştir. İşletmelerin faydalanabileceği vergi kredi miktarı en fazla 100.000 Euro veya toplam nitelikli Ar-Ge harcamalarının % 15’i kadardır. İşletmenin sözleşme dahilinde nitelikli Ar-Ge faaliyeti yaptırdığı kurumların üniversite ve araştırma kurumları olması durumunda ise Ar-Ge vergi kredisi tutarı, işletmenin toplam Ar-Ge harcamasının %5’i ile sınırlandırılmıştır

⁵⁰⁶ Ernst & Young, **Worldwide R&D Incentives Reference Guide 2020**, s.174

https://www.ey.com/en_gl/tax-guides/worldwide-r-and-d-incentives-reference-guide-2020 Erişim Tarihi: 11 Şubat 2021.

⁵⁰⁷ Orkunoğlu Şahin, Işıl Fulya- Yereli, Ahmet Burçin, “Seçilmiş AB Ülkelerinde ve Türkiye’de Patent Gelirlerine İlişkin Vergileme “Patent Box” Rejimi”, **Sosyoekonomi**, Vol. 24(29), 2016, s.183-203. Sarısoy, a.g.e., 2012, s.138.

⁵⁰⁸ TÜSİAD, **Mevcut Ar-Ge Düzenlemelerinde Karşılaşılan Sorunlar, Çözüm Önerileri ve Başarılı Ülke Uygulamalarına İlişkin Görüş Belgesi**, 2009, s.52.

<http://tusiad.org/tr/tum/item/2356-mevcut-ar-ge-duzenlemelerinde-karsilasilan-sorunlar--cozum-onerileri-ve-basarili-ulke-uygulamalarina-iliskin-gorus-belgesi>. Erişim Tarihi: 11 Şubat 2021.

isimli destekle işletmelere Ar-Ge birimlerini kurma ve bunu belirli bir süre çalıştırma konusunda yardımcı olmak amacıyla birçok giderleri için hibe sağlanmaktadır⁵⁰⁹.

Finlandiya, son zamanlarda Ar-Ge açısından oldukça dikkat çeken başarılı ülkelerden birisidir⁵¹⁰. Finlandiya'nın Ar-Ge teşvik sistemi nakdi desteklere dayanmaktadır. Farklı kapsamlarda verilen bu destekler ile büyük ölçekli işletmeler, KOBİ ve genç girişimcilerin teşviki sağlanmaktadır⁵¹¹. Finlandiya'da genel olarak Ar-Ge harcamasının %40 kadarı nakdi destek verilmektedir. KOBİ'ler için daha ayrıcalıklı bir uygulama bulunmakta olup yapılan Ar-Ge harcamasının %50'si kadar destek sağlanmaktadır. Bunun yanı sıra uluslararası ortak projelerde destek oranı % 65 olarak belirlenmiştir⁵¹².

Finlandiya'da, Ar-Ge faaliyetine yönelik olarak yapılan harcamalar için işletmelere 1993 yılından bu yana hızlandırılmış amortisman uygulamasından yararlanabilme imkanı sunulmaktadır. Normalde makine ve teçhizat için % 25 oranında amortisman ayrılması gerekir iken Ar-Ge faaliyeti kapsamında kullanılan makine ve teçhizat için % 100 oranında amortisman imkanı bulunmaktadır. Ar-Ge faaliyeti ile ilgili olarak yapılan binalar ve bunların belli kısımları için maksimum amortisman oranı ise % 20 (bu oran normalde % 7'dir.) olarak belirlenmiştir⁵¹³. Finlandiya'da mükelleflere % 100 oranından Ar-Ge indirim imkanı sağlanmaktadır⁵¹⁴. Vergilendirilebilir gelirin yetersiz olması durumunda işletmeler bu haklarının sonraki yıllara da taşıyabilme, nakden iade alabilme veya tevkifat yoluyla alınan vergiden mahsup etme imkanına da sahiptirler. Finlandiya'da diğer ülkelerde olduğu gibi fikri mülkiyet hakları yoluyla elde edilen gelir için indirimli oranda vergi uygulaması mevcuttur.

⁵⁰⁹ İşletmelerin Ar-Ge faaliyetlerine yönelik personel harcamaları, enstrüman, donanım ve arazi giderleri, danışmanlık ve donanım hizmetleri giderleri, doğrudan genel giderler, faaliyet giderleri, fizibilite çalışmaları ve teknoloji edinme giderleri için hibe desteği sağlanmaktadır.

⁵¹⁰ Dünya ekonomik Formunun The Global Competitiveness Report 2019'a göre; Finlandiya, 1990 tarihinden itibaren Finlandiya'nın genel olarak Ar-Ge harcamaları artmış, 2019 yılında milli gelirden Ar-Ge harcamalarına en fazla pay ayıran 10. ülke olmuştur.

⁵¹¹ OECD, a.g.e., 2014, 37.

⁵¹² OECD, a.g.e., 2018, 76.

⁵¹³ European Commission, **A Study on R&D Tax Incentives Annex: Country Fiches Final Report 2014**, 2014, s.37.

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/country_fiches.pdf. Erişim Tarihi: 28 Şubat 2021.

⁵¹⁴ OECD, a.g.e., 2014, 48.

İsrail, 1969'dan beri özel sektörün Ar-Ge faaliyetlerinin desteklenmesine yönelik programlar yürütmekte ve teşvikler vermektedir⁵¹⁵. Dünya Ekonomik Forum tarafından yayınlanan Küresel Rekabet Edilebilirlik Raporuna göre İsrail, 2019 yılında dünya ülkeleri arasında milli gelirden Ar-Ge harcamalarına en fazla pay ayıran ülke sıralamasında birinci ülke konumundadır⁵¹⁶. İsrail'de uygulanan teşvik programı, bölge esasına dayanmaktadır. İsrail'de normal kurumlar vergisi oranı % 24'dür. İsrail'de Ar-Ge faaliyetinde bulunan şirketin *özel nitelikli işletme*⁵¹⁷ olup olmamasına ve faaliyette bulunduğu coğrafyaya bağlı olarak kurumlar vergisi oranı %5 e kadar düşmektedir⁵¹⁸.

İsrail'de nitelikli sanayi kollarında⁵¹⁹ Ar-Ge faaliyetinde bulunan işletmelere Ar-Ge projeleri için yapılan harcamaların % 50'si kadar hibe verilmektedir⁵²⁰. Ar-Ge harcaması Gazze şeridini çevreleyen alanlarda ise % 75 oranında hibe verilmektedir⁵²¹. İsrail'de Ar-Ge faaliyetine sağlanan diğer bir destek de 1991'de yılından bu yana kuluçka (Incubators) adı verilen teknoloji geliştirme merkezleri tarafından verilmektedir. Kuluçkalar tarafından genellikle küçük işletmelere yenilikçi teknoloji geliştirmek için yapılan Ar-Ge harcamalarının % 85'i kadar hibe verilmektedir⁵²². İsrail'de çeşitli amaçlara yönelik olarak yapılan Ar-Ge faaliyetlerini desteklemek için Tnufa, Magneton, Noffar, Magnet ve Yozma isimli programlar da vardır⁵²³.

⁵¹⁵ TTGV, **Girişim Sermayesi: Türkiye İçin Çıkarımlar ve Öneriler**, Ankara, 2012, s. 40.

⁵¹⁶ World Economic Forum, **The Global Competitiveness Report 2019**, 2019, s. 279.

http://www3.weforum.org/docs/WEF_TheGlobalCompetitivenessReport2019.pdf Erişim 28 Şubat 2021.

⁵¹⁷ **Özel Nitelikli İşletme (Special Preferred Enterprise):** Aşağıdaki kriterleri karşılayan işletmeler özel nitelikli işletme olarak kabul edilmektedir.

- Yıllık geliri en az 1 milyar İsrail shekeli,
- Bilançosu en az 10 milyar İsrail shekeli,
- Çalışan sayısı en az 500 kişi (öncelikli bölgelerde 250 kişi),
- Ar-Ge yatırım en az 150 milyon İsrail shekeli, (öncelikli bölgelerde 100 milyon shekel),
- Son 3 yıldaki makine ve teçhizat yatırımı 800 milyon İsrail shekeli (öncelikli bölgelerde 400 milyon shekel)

⁵¹⁸ İsrail'de bazı bölgeler öncelikli bölge olarak sınıflandırılıp bu bölgelerde Ar-Ge faaliyeti gerçekleştiren işletmeler için kurumlar vergisi oranı % 7,5 olarak belirlenmişken, A grubu bölgesi dışındaki yerlerde faaliyette bulunan işletmeler için ise vergi oranı %16 olarak uygulanmaktadır. Ar-Ge faaliyetinde bulunan ve belli bilanço, Ar-Ge yatırımı, yıllık ciro ve çalışan sayısını aşan işletmelere özel nitelikli işletme olarak değerlendirilmekte ve bu işletmeler için daha düşük vergi oranları uygulanmaktadır. Özel nitelikli işletmeler A grubu bölgesinde Ar-Ge faaliyeti gerçekleştirilmesi durumunda kurumlar vergisi oranı % 5 olarak uygulanırken, A grubu bölgesi dışında Ar-Ge faaliyeti gerçekleştirilmesi durumunda ise vergi oranı % 8 olarak uygulanmaktadır.

⁵¹⁹ İsrail'de tıbbi ilaç, yazılım ve donanım geliştirme ile enerji ve alt yapı hizmetleri nitelikli sanayi kolları olarak değerlendirilmektedir.

⁵²⁰ DELOİTTE, a.g.e., 2018, 123.

⁵²¹ DELOİTTE, a.g.e., 2018, 123.

⁵²² DELOİTTE, a.g.e., 2018, 124.

⁵²³ İsrailde Ar-Ge faaliyetlerine yönelik olarak uygulanan;

III. BAZI ÜLKELERDE VE TÜRKİYE'DEKİ AR-GE FAALİYETLERİNİN GENEL GÖRÜNÜMÜ

Ar-Ge alanındaki gelişmeyi değerlendirmede ve ülkeleri karşılaştırmada bazı parametreler kullanılarak ülkelerin Ar-Ge performansları kıyaslanmaktadır. Bu parametrelerden bazıları sistem girdileri bazıları ise sistem çıktıları olarak değerlendirilmektedir. Bu parametreler şunlardır⁵²⁴:

Girdiler:

- Toplam Ar-Ge harcaması
- Toplam Ar-Ge harcaması/GSYİH şeklinde hesaplanan Ar-Ge yoğunluğu
- Toplam Ar-Ge personeli sayısı veya 1.000 çalışan başına düşen Ar-Ge personeli sayısı

Çıktılar:

- Yapılan patent başvurusu veya alınan patent sayısı,
- Bilimsel yayın sayısı

A. Ar-Ge Faaliyetlerini Girdileri Bakımından Değerlendirme

1. Toplam Ar-Ge Harcaması

Dünya genelinde ülkelerin Ar-Ge harcamaları her geçen yıl artmaktadır. Ülkelerin toplam Ar-Ge harcamalarının karşılaştırıldığı Tablo 16'da da Ar-Ge harcamalarının genel

▪ **Tnufa Programı kapsamında** Kendi çabaları ile bir prototip yapmaya, patent almaya yönelik faaliyette bulunan bireysel girişimcileri desteklemek ve teşvik etmek amacıyla her bir proje için ayrı ayrı olmak üzere yapılan harcamanın % 85'i kadar hibe verilmektedir. Tnufa programı dahilinde verilen bu hibelerde ise proje başına 210.000 İsrail şekeli bir üst limit mevcuttur.

▪ **Magnetron ve Noffar programı kapsamında** uygulamalı akademik araştırmaları teşvik etmek amacıyla uygun bulunan harcamanın % 66'si ile % 90'i kadar bir hibe verilmektedir. Magnetron ve Noffar programı ile özellikle nano teknoloji ve biyo-teknoloji başta olmak üzere bütün alanlarda sanayiye teknoloji transferi konusunda yapılan uygulamalı Ar-Ge faaliyetlerinin teşviki amaçlanmaktadır.

▪ **Magnet programında** ülkenin gelecekteki kalkınmasını etkileyecek ileri teknoloji alanlarının desteklenmesi ve geliştirilmesi hedeflenmektedir. Bu amaçla benzer konularda faaliyet gösteren işletmeler ve üniversitelerin oluşturduğu konsorsiyumlar tarafından yapılan Ar-Ge harcamalarının onaylanan kısmının % 66'sı kadar bir hibe sağlanmaktadır.

▪ **Yozma programı** İsrail'de uygulanan risk sermayesi modeli olup bu risk sermayesi programı sayesinde İsrail'de Ar-Ge faaliyeti desteklenmektedir. İsrail uyguladığı bir risk sermayesi programı olan yozma, dünyadaki en başarılı örnekler arasında gösterilmektedir. Kamu ve özel sektörün birlikte sermaye koydukları fondan destek alanların sayısı 10 yılda 10 kat artmıştır.

⁵²⁴ Can, a.g.t., s. 136.

olarak yıldan yıla arttığı görülmektedir. OECD ülkelerinde 2011 yılında 1.060.276 milyon \$ olan toplam Ar-Ge harcaması, 2018 yılı sonunda 1.447.828 milyon \$'a yükselmiştir.

Her yıl en fazla Ar-Ge harcaması yapan ülkelerin başında ABD gelmektedir. 2018 yılı sonu verileri dikkate alındığında ABD, tek başına 28 AB üyesi ülkeden daha fazla Ar-Ge harcaması yapmıştır. ABD'yi ise en fazla ikinci harcama yapan ülke olarak Çin izlemektedir.

Tablo 16: Bazı Yabancı Ülkelerde Yıllara Göre Toplam Ar-Ge Harcaması Miktarları
(Satın Alma Gücü Paritesine Göre, Milyon \$) (2011-2019)⁵²⁵

Ülkeler	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	Artış
"Avustralya	20.978	..	23.130	..	21.199	..	22.555	..	..	...
Avusturya	9.955	11.415	12.008	12.797	13.139	13.625	14.655	15.786	16.700	58,6%
Kanada	25.571	26.019	26.507	27.794	26.386	26.072	29.660	29.003	29.772	13,4%
Danimarka	7.284	7.469	7.794	7.878	8.181	8.064	9.683	10.054	..	38,0%
Finlandiya	7.977	7.520	7.383	7.178	6.677	6.547	7.149	7.504	..	-5,9%
Fransa	53.617	55.098	58.353	60.586	61.240	62.163	66.045	68.441	..	27,6%
Almanya	95.810	100.490	102.905	109.563	113.922	118.473	134.430	141.300	..	47,5%
Yunanistan	1.951	1.954	2.322	2.436	2.792	2.869	3.539	3.844	..	97,0%
Macaristan	2.708	2.895	3.361	3.408	3.512	3.160	3.850	4.734	..	74,8%
İrlanda	3.206	3.351	3.512	3.625	3.856	3.995	4.646	4.100	..	27,9%
İsrail	9.523	10.437	11.420	11.761	12.839	13.536	16.352	17.670	..	85,5%
İtalya	26.112	27.420	28.459	29.448	29.833	29.916	34.658	36.893	..	41,3%
Japonya	148.389	152.326	164.656	169.554	169.673	168.645	166.184	171.294	..	15,4%
Kore	58.380	64.862	68.234	73.100	75.734	79.354	90.386	98.451	..	68,6%
Hollanda	14.634	15.178	15.969	16.404	16.813	17.493	18.803	21.463	..	46,7%
Yeni Zelanda	1.767	..	1.857	..	2.197	..	2.679	..	..	...
Norveç	5.003	5.316	5.620	5.806	6.186	6.274	6.972	7.406	..	48,0%
Polonya	6.487	7.991	8.186	9.149	10.140	..	11.845	14.622	..	125,4%
İspanya	19.862	19.269	19.282	19.356	19.723	20.077	22.319	23.553	..	18,6%
İsveç	13.434	13.970	14.496	14.191	15.325	15.796	17.837	18.162	..	35,2%
İsviçre	..	14.745	..	..	17.788	..	18.688	..	..	...
Türkiye	11.545	12.808	13.835	15.933	17.142	..	21.744	23.966	..	107,6%
İngiltere	38.779	38.490	41.532	43.811	45.345	47.245	51.029	53.953	..	39,1%
ABD	429.792	434.348	454.821	476.460	496.585	511.089	548.984	581.553	..	35,3%
AB-28	328.462	340.938	355.322	371.185	383.907	392.202	438.172	464.876	..	41,5%
AB-15	307.259	316.790	329.922	343.778	354.017	364.099	405.497	426.691	..	38,9%
OECD Toplam	1.060.276	1.092.218	1.149.156	1.201.372	1.237.638	1.270.661	1.369.215	1.447.828	..	36,6%
Çin	247.808	292.196	334.117	370.590	407.415	451.201	420.816	468.062	..	88,9%
Romanya	1.798	1.837	1.535	1.569	2.085	2.189	2.691	2.857	..	58,9%
Rusya"	35.192	37.911	38.607	40.330	39.727	39.882	42.376	41.505	..	17,9%

⁵²⁵ <http://stats.oecd.org/Index.aspx>, OECD Main Science and Technology Indicators (MSTI Database) adresinden 25 Şubat 2021 tarihinde alınan verilere göre hazırlanmıştır.

Türkiye ise belirtilen yıllar içerisinde Ar-Ge harcaması tutarını sürekli olarak arttırarak 2011-2018 arası dönemde toplamda % 107,6 artış sağlayarak harcamalarını 23.966 milyon \$'a yükselttiği gözlenmektedir. Türkiye, son 9 yıllık süre içerisinde Ar-Ge harcaması miktarını %100 den daha fazla arttırarak Polonya'dan sonra ikinci ülke olmuştur.

Yapılan Ar-Ge harcamaların miktarları kadar bu harcamaların ne kadarının özel sektör, ne kadarının kamu sektörü tarafından yapıldığı da önem arz etmektedir. Özel sektör Ar-Ge harcamalarının yüksek olması diğer ülkelerle rekabet edebilme adına önemli bir gösterge olarak kabul etmektedirler⁵²⁶.

Tablo 17'de de 2018 yılı verilerine göre yapılan Ar-Ge harcamalarının ne kadarının hangi sektörler tarafından yapıldığı yer almaktadır. Ar-Ge harcamaları içerisindeki özel sektör payı en yüksek ülke %88 ile İsrail'dir. Söz konusu oran ABD'de %73, 28 AB ülkesinde %66, OECD ortalamasında %71, Türkiye'de ise %60 civarındadır. Ar-Ge harcamaları içerisindeki yükseköğretim kurumlarının payı ABD'de %13, 28 AB ülkesinde %22, OECD ortalamasında %17, Türkiye'de ise %30 civarındadır. Buna göre Türkiye'nin Ar-Ge harcamaları içerisindeki özel sektör payı ABD, 28 AB ülkesi ve OECD ortalamasının altında iken, Ar-Ge harcamaları içerisindeki yükseköğretim kurumları payı ABD, 28 AB ülkesi ve OECD ortalamasının üzerindedir. Yani gelişmiş olan ülkelerde Ar-Ge harcaması açısından ana bileşenin özel sektör olduğu bariz bir şekilde gözlemlenirken Türkiye'de ise özel sektör oranı daha düşük kalmıştır. Bu durum ise ülkemizde yapılan Ar-Ge faaliyetinin genel olarak yüksek eğitim kurumları eli ile yani kamu kaynakları vasıtasıyla yapıldığı ve özel sektörün bu alanda yeterince aktif olmadığını göstermektedir.

⁵²⁶ Can, a.g.t., s. 139.

Tablo 17: Ar-Ge harcaması ve bileşenleri (2018 yılı verileri)⁵²⁷

Ülkeler	Ar-Ge Harcaması (Milyon \$)	Özel Sektör	Kamu	Yükseköğretim	Kar Amacı Gütmeyen Özel Sektör
Avustralya	22.555	52,7%	10,1%	34,0%	..
Avusturya	16.700	69,9%	7,1%	22,4%	0,5%
Kanada	29.772	50,9%	6,9%	41,7%	0,5%
Danimarka	10.054	64,3%	3,0%	32,4%	0,3%
Finlandiya	7.504	65,7%	8,3%	25,2%	0,8%
Fransa	68.441	65,4%	12,5%	20,5%	1,6%
Almanya	141.300	68,9%	13,5%	17,6%	..
Yunanistan	3.844	48,2%	22,4%	28,4%	1,1%
Macaristan	4.734	75,6%	10,9%	12,7%	..
İrlanda	4.100	70,9%	4,9%	24,1%	..
İsrail	17.670	88,3%	1,5%	9,3%	0,9%
İtalya	36.893	63,3%	12,4%	22,8%	1,5%
Japonya	171.294	79,4%	7,8%	11,6%	1,3%
Kore	98.451	80,3%	10,1%	8,2%	1,4%
Hollanda	21.463	67,1%	5,8%	27,2%	..
Yeni Zelanda	..	..	..	..	..
Norveç	7.406	51,5%	13,9%	34,6%	..
Polonya	14.622	66,1%	1,9%	31,7%	0,3%
İspanya	23.553	56,5%	16,8%	26,4%	0,3%
İsveç	18.162	71,0%	3,6%	25,3%	0,1%
İsviçre	..	..	..	..	..
Türkiye	23.966	60,4%	9,2%	30,3%	0,0%
İngiltere	53.953	67,6%	6,6%	23,6%	2,2%
ABD	581.553	72,6%	10,4%	12,8%	4,2%
AB-28	464.876	66,3%	10,9%	21,9%	0,9%
AB-15	426.691	66,5%	10,8%	21,7%	0,9%
OECD Toplam	1.447.828	70,6%	9,9%	17,1%	2,4%
Çin	468.062	77,4%	15,2%	7,4%	..
Romanya	2.857	59,3%	30,6%	9,8%	0,2%
Rusya	41.505	55,6%	34,4%	9,7%	0,3%

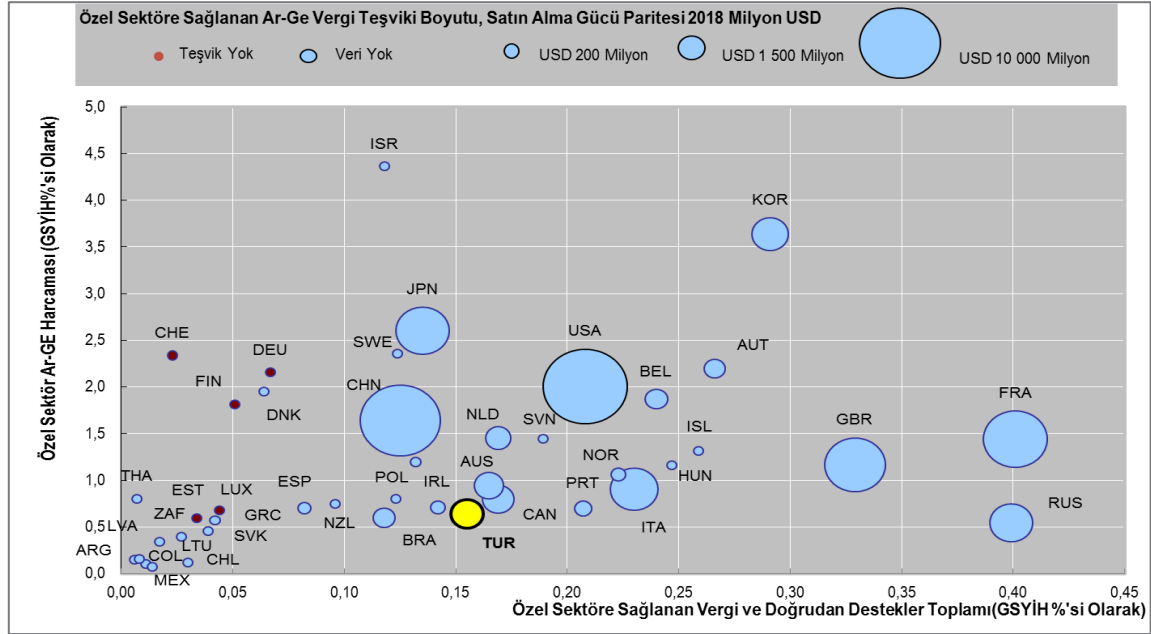
Özel sektör tarafından yapılan Ar-Ge harcaması miktarını belirleyen önemli unsurlardan birisi de devlet tarafından Ar-Ge faaliyetine sağlanan teşviklerdir. Grafik-8’de özel sektör tarafından yapılan Ar-Ge harcamasının ve özel sektöre sağlanan vergi ve doğrudan destekler ile bu teşviklerin GSYİH’ye olan oranları görülmektedir. Özel sektör Ar-Ge harcamasının GSYİH’ye oranının en fazla olduğu ülkelerin başında İsrail, Kore, Japonya ve İsviçre gelmekte iken düşük olduğu ülkelerin başında ise Şili, Meksika, Yunanistan, Güney Afrika, Polonya, Slovakya ve Türkiye gelmektedir.

Ar-Ge faaliyetine, GSYİH’ye oranı olarak en fazla vergisel ve doğrudan teşvik sağlayan ülkelerin başında Rusya, Fransa, İngiltere, Kore ve Belçika gelmekte iken en az bu imkanı sağlayan ülkelerin başında Meksika, Şili, Slovakya, İsviçre, Polonya, Güney Afrika, Yunanistan ve Türkiye gelmektedir (Grafik 8). Ar-Ge faaliyetine ilişkin olarak

⁵²⁷ <http://stats.oecd.org/Index.aspx>, OECD Main Science and Technology Indicators (MSTI Database) adresinden 25 Şubat 2021 tarihinde alınan verilere göre hazırlanmıştır.

özel sektöre sağlanan vergi teşvik tutarının en fazla olduğu ülkelerin başında ise ABD, Çin, Fransa, Japonya, İngiltere ve Kore iken vergi teşvikinin olmadığı ülkelerin başında ise Finlandiya, Almanya, Estonya ve Lüksemburg gelmektedir.

Grafik 8: Özel sektör Ar-Ge yoğunluğu ve kamunun özel sektör Ar-Ge faaliyetine katkısı (2018 Yılı Verileri, GSYİH'nın % si olarak)⁵²⁸



Türkiye, Grafik 8'de görüldüğü üzere gerek özel sektör Ar-Ge harcamasının GSYİH'ya olan oranı açısından gerekse Ar-Ge'ye sağlanan teşviklerin GSYİH'ya olan oranı açısından şeklin sol alt kesiminde yer almaktadır. Grafikteki veriler göz önüne alındığında Türkiye'de özel sektör Ar-Ge harcamasının GSYİH'ya oranı % 0,625 olarak gerçekleşmiştir. Ayrıca ülkemizde özel sektöre sağlanan teşviklerin GSYİH'ya oranı ise % 0,155 olarak gerçekleşmiştir.

OECD verilerine göre; Türkiye, GSYİH'nın % 0,155'i kadar Ar-Ge faaliyetine teşvik sağlamaktadır. Bu teşviklerin yaklaşık olarak %0,091'lük kısmı vergi teşviklerinden oluşurken %0,063'lük kısmı ise doğrudan teşviklerden oluşmaktadır. Yani Türkiye'de Ar-Ge'ye sağlanan teşviklerin %59'u vergi teşvikleri iken % 41'i doğrudan teşviklerden oluşmaktadır.

⁵²⁸ OECD R&D Tax Incentive Database, December 2020. Web: https://www.oecd-ilibrary.org/science-and-technology/direct-government-funding-and-government-tax-support-for-business-r-d-2018_d109cb00-en 12 Mart 2021'de alınmıştır.

Yukarıdaki grafikte Hollanda (NLD), İsrail (ISR) ve İsveç (SWE), Almanya (DEU) gibi bazı ülkeleri temsil eden baloncukların ülkemizi temsil edenden çok daha küçük olmasına rağmen bunların özel sektör Ar-Ge harcaması oranı açısından ülkemizden daha iyi durumda olduğu görülmektedir. Şekildeki baloncukların büyüklüğü sadece ülkelerce Ar-Ge'ye sağlanan vergi teşviklerini; yatay eksenin de ülkeler tarafından sağlanan vergi ve doğrudan desteklerin GSYİH'ya oranı temsil etmektedir.

Almanya GSYİH'nın % 0,064'ü kadar Ar-Ge faaliyetine teşvik sağlamaktadır. Bu teşviklerin ise tamamına yakını doğrudan teşviklerden oluşmaktadır. Yani Almanya Ar-Ge'ye sağlanan teşviklerin yaklaşık % 100'ü doğrudan teşviklerden oluşmaktadır. Grafik 5'te Türkiye açısından 2.143 milyon \$ temsil eden baloncuk Türkiye'nin toplam Ar-Ge teşviklerinin % 58'ini temsil eden vergi teşviklerini göstermektedir. Buna rağmen Almanya ve Finlandiya teşvik sisteminde, vergi teşviklerine yer verilmediği için Almanya ve Finlandiya'yı temsil eden baloncuklar sıfır olarak gözükmemektedir.

Türkiye'de özel sektöre sağlanan vergi ve vergi dışı teşviklerin düşük seviyelerde kalması, özel sektörün Ar-Ge harcamasının düşük seviyelerde kalmasına neden olmuştur.

2. Ar-Ge Yoğunluğu

Bir ülkenin toplam Ar-Ge harcamasının gayri safi yurt içi hasılaya oranı o ülkenin Ar-Ge yoğunluğunu vermektedir. Ar-Ge yoğunluğunun, ülkenin Ar-Ge faaliyetlerine verdiği desteğin temel göstergesi olduğu söylenebilir. Nitekim bu hususa ilişkin olarak uluslararası verilere bakıldığında Ar-Ge yoğunluğu yüksek olan ülkelerin rekabet edebilirlik düzeylerinin de fazla olduğu görülmektedir⁵²⁹.

⁵²⁹ TAŞ, Ramazan, **Ar-Ge Yoğunluğu- Rekabet İlişkisi Açısından Türkiye-AB Karşılaştırmalı Analizi**, 20.Türkiye Maliye Sempozyumu, Pamukkale Üniversitesi, Denizli, 23-27 Mayıs 2005, s. 1.

Tablo 18: Bazı yabancı ülkelerde yıllara göre toplam Ar-Ge yoğunluğu (2011-2019)⁵³⁰

Ülkeler	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2017	2018	2019	Artış
Avustralya	2,12	..	2,10	..	1,88	..	..	1,79	..	..	...
Avusturya	2,67	2,91	2,95	3,07	3,05	3,09	..	3,05	3,14	3,18	17,7%
Kanada	1,79	1,78	1,71	1,72	1,65	1,60	1,53	1,67	1,56	1,54	-12,8%
Danimarka	2,94	2,98	2,97	2,91	2,96	2,87	..	3,05	3,03	..	3,0%
Finlandiya	3,64	3,42	3,29	3,17	2,90	2,75	..	2,73	2,76	..	-24,3%
Fransa	2,19	2,23	2,24	2,28	2,27	2,25	..	2,20	2,19	..	0,1%
Almanya	2,80	2,87	2,82	2,87	2,92	2,94	..	3,07	3,13	..	12,0%
Yunanistan	0,67	0,70	0,81	0,83	0,97	0,99	..	1,13	1,18	..	75,6%
Macaristan	1,19	1,26	1,39	1,35	1,36	1,21	..	1,33	1,53	..	29,0%
İrlanda	1,55	1,57	1,58	1,53	1,20	1,18	..	1,24	1,00	..	-35,7%
İsrail	4,01	4,16	4,15	4,20	4,27	4,25	..	4,82	4,94	..	23,1%
İtalya	1,21	1,27	1,31	1,34	1,34	1,29	..	1,37	1,43	..	17,9%
Japonya	3,24	3,21	3,31	3,40	3,28	3,14	..	3,21	3,28	..	0,9%
Kore	3,74	4,03	4,15	4,29	4,22	4,24	..	4,29	4,53	..	20,9%
Hollanda	1,90	1,94	1,95	2,00	2,00	2,03	..	1,98	2,16	..	13,7%
Yeni Zelanda	1,23	..	1,16	..	1,28	..	..	1,35	..	..	...
Norveç	1,63	1,62	1,65	1,71	1,93	2,04	..	2,10	2,06	..	26,8%
Polonya	0,75	0,88	0,87	0,94	1,00	..	..	1,03	1,21	..	62,2%
İspanya	1,33	1,29	1,27	1,24	1,22	1,19	..	1,21	1,24	..	-6,2%
İsveç	3,25	3,28	3,31	3,15	3,27	3,25	..	3,36	3,32	..	2,2%
İsviçre	..	3,19	..	..	3,37	..	..	3,29	..	..	...
Türkiye	0,80	0,83	0,82	0,86	0,88	..	..	0,96	1,03	..	29,3%
İngiltere	1,67	1,60	1,65	1,67	1,67	1,69	..	1,68	1,73	..	3,2%
ABD	2,77	2,69	2,72	2,73	2,74	2,74	..	2,81	2,83	..	2,0%
AB-28	1,88	1,91	1,92	1,95	1,96	1,94	..	1,98	2,03	..	7,9%
AB-15	2,03	2,06	2,07	2,09	2,10	2,09	..	2,13	2,17	..	7,1%
OECD Toplam	2,32	2,31	2,34	2,36	2,36	2,35	..	2,34	2,38	..	2,6%
Çin	1,78	1,91	1,99	2,02	2,07	2,12	..	2,12	2,14	..	20,6%
Romanya	0,49	0,48	0,39	0,38	0,49	0,48	..	0,50	0,50	..	1,5%
Rusya	1,01	1,03	1,03	1,07	1,10	1,10	..	1,11	0,98	..	-2,9%

Ülkeler açısından toplam Ar-Ge harcaması miktarında yıldan yıla gözlemlenen artışın Ar-Ge yoğunluğu içinde olduğunu söylemek güçtür. Genel olarak ülkelerin yıllar itibarıyla Ar-Ge yoğunluğu çok da değişmemektedir. Tablo 18’de de görüldüğü üzere OECD ülkelerinde 2011 yılında % 2,32 olan Ar-Ge yoğunluğu, 2018 yılı sonunda % 2,38 olarak gerçekleşmiştir. 2018 verileri dikkate alındığında en fazla Ar-Ge yoğunluğu olan ülke % 4,94 oranı ile İsrail’dir. İsrail’i ise Kore, İsveç ve Japonya takip etmektedir. 2018 yılındaki Ar-Ge yoğunluğu oranı ABD’de 2,83; 28 AB ülkesinde 2,03; OECD ortalamasında 2,38; Türkiye’de ise 1,03’tür. Buna göre Türkiye’deki oran ABD, 28 AB ülkesi, OECD ortalamasının altındadır. Türkiye’nin 2011-2018 yılları içerisinde Ar-Ge yoğunluğu genel olarak artış eğiliminde olup, belirtilen tarih aralığında % 29,3 artış sağlanarak Ar-Ge yoğunluğu oranı % 0.80 seviyesinden % 1,03 seviyesine yükselmiştir.

⁵³⁰ <http://stats.oecd.org/Index.aspx>, OECD Main Science and Technology Indicators (MSTI Database) adresinden 5 Mart 2021 tarihinde alınan verilere göre hazırlanmıştır.

Ar-Ge yoğunluğuna ilişkin rakamlar hem ülkelerin gelişmişlik düzeyinin hem de rekabet edebilirlik düzeyinin bir göstergesi olarak kabul edilmesine rağmen, tek başına Ar-Ge yoğunluğu oranlarına bakmak sağlıklı bir analiz yapabilmek için yeterli değildir⁵³¹. Bu yüzden Ar-Ge yoğunluğuna ilişkin sağlıklı bir değerlendirilmede toplam Ar-Ge harcamalarındaki özel kesim ve kamu kesiminin paylarına ayrı ayrı bakmak gerekir. Çünkü rekabet edebilirlik açısından, önemli olan ülkedeki özel sektörün üretim ve yenilik (inovasyon) kapasitesidir.

Tablo 19: Seçilmiş bazı ülkelerde 2012-2018 yılları arasından toplam Ar-Ge harcaması içerisindeki Bileşenleri Payı⁵³²

	Özel Sektör Ar-Ge Harcaması Oranı							
	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	Artış
AB-28	62,74	62,72	63,10	63,61	65,07	65,88	66,28	5,64%
OECD	67,66	68,17	68,74	69,07	69,82	70,43	70,59	4,34%
İsrail	84,23	84,20	84,83	85,20	86,57	87,80	88,26	4,78%
Japonya	76,62	76,09	77,76	78,49	78,75	78,80	79,42	3,65%
Türkiye	45,10	47,49	49,78	50,01	54,21	56,88	60,44	34,01%
ABD	69,59	70,91	71,51	71,87	72,53	72,88	72,58	4,30%

	Kamu Sektörü Ar-Ge Harcaması Oranı							
	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	Artış
AB-28	12,73	12,72	12,44	12,24	11,40	11,19	10,90	-14,41%
OECD	11,62	11,38	11,03	10,81	10,08	9,88	9,93	-14,57%
İsrail	1,90	1,83	1,78	1,67	1,56	1,51	1,53	-19,54%
Japonya	8,62	9,17	8,33	7,90	7,55	7,81	7,75	-10,07%
Türkiye	11,00	10,42	9,69	10,34	9,49	9,57	9,24	-16,04%
ABD	12,28	11,51	11,36	11,04	10,16	9,86	10,36	-15,62%

	Yüksek Öğretim Ar-Ge Harcaması Oranı							
	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	Artış
AB-28	23,48	23,61	23,48	23,15	22,54	22,02	21,94	-6,57%
OECD	18,32	18,13	17,88	17,74	17,68	17,30	17,10	-6,65%
İsrail	12,80	12,82	12,36	12,12	10,91	9,80	9,30	-27,38%
Japonya	13,36	13,47	12,58	12,28	12,32	12,01	11,56	-13,45%
Türkiye	43,90	42,09	40,53	39,66	36,30	33,55	30,32	-30,92%
ABD	14,02	13,53	13,09	13,05	13,12	12,98	12,85	-8,35%

Tablo 19’de Ar-Ge yoğunluğu bileşenleri ve bunların oranına Türkiye ve seçilmiş birkaç ülke açısından bakacak olursak gelişmiş ülkelerin Ar-Ge yoğunluğunun önemli bir kısmını özel sektör oluşturmaktadır. Tablo 19’deki 2012 yılı verileri incelendiğinde özel sektörün toplam Ar-Ge harcaması içindeki payı ülkemizde % 45,10 iken bu oran;

⁵³¹ Kahriman, a.g.t., s. 183.

⁵³² <http://stats.oecd.org/Index.aspx>, OECD Main Science and Technology Indicators (MSTI Database) adresinden 5 Mayıs 2021 tarihinde alınan verilere göre hazırlanmıştır.

OECD (%67,66), AB-28 (% 62,74), ABD (%69,59), Japonya (%76,62) ve İsrail (%84,23) gibi ülkelerde ülkemize kıyasla çok yüksek olduğu anlaşılmaktadır. Yine 2012 yılı verilerine göre yüksek öğretim sektörünün toplam Ar-Ge harcaması içindeki payı ülkemizde %43,90 iken bu oranın; OECD (%18,32), AB-28 (% 23,48), ABD (%14,02), Japonya (%13,36) ve İsrail (% 12,80) gibi ülkelerde ülkemize kıyasla çok daha düşük olduğu görülmektedir. Bu aşamada dikkat çekici olan husus 2012 yılında Türkiye'nin Ar-Ge harcaması bileşenleri açısından özel sektör Ar-Ge harcamasının düşük seviyelerde gerçekleşmiş olmasıdır. Her ne kadar özel sektör payındaki boşluk yükseköğrenim kurumları ile doldurulmaya çalışılsa da rekabet edebilirlik açısından önemli olan ülkedeki özel sektörün üretim ve yenilik (inovasyon) kapasitesinin Türkiye açısından halen yeterli seviyede olmadığıdır.

Tablo 19'deki 2018 yılı verileri göz önüne alınarak incelendiğinde özel sektörün toplam Ar-Ge harcaması içindeki payı ülkemizde diğerlerine kıyasla yine düşük olmasına rağmen dikkat çekici olan bir husus vardır. 2012-2018 yılları arasında toplam Ar-Ge harcaması içindeki özel sektör payı sürekli artmıştır. Bu süre içerisinde toplam Ar-Ge harcaması içindeki özel sektör payı en fazla artış sağlayan ülke Türkiye (%34,01) olarak karşımıza çıkmaktadır. Yine 2018 yılı verilerine göre yüksek öğretim sektörünün toplam Ar-Ge harcaması içindeki payı ülkemizde diğer ülkelere kıyasla çok yüksek olmasına rağmen her geçen yıl bu oran azalmıştır. 2012-2018 yılları arasında toplam Ar -Ge harcaması içindeki yüksek öğretim kurumları payı en fazla azalış gösteren ülke de Türkiye (%30,92) olmuştur.

Sonuç olarak Türkiye, 2012-2018 arasında toplam Ar-Ge harcaması içerisindeki özel sektör payı en fazla artan ülke iken, yüksek öğretim payı en fazla azalan ülke olmuştur. Bu durum ise Türkiye'de özel sektörün üretim ve yenilik (inovasyon) kapasitesinin her geçen gün arttığını göstermektedir. Özel sektörün üretim ve yenilik kapasitesinin meydana gelen artış ise ülkemizin rekabet edebilirlik potansiyelinin arttığını göstermektedir.

3. Ar-Ge Personeli

Bir ülkede Ar-Ge sektöründe istihdam edilen personelin genel istihdam içindeki payı, bilime verilen önemin bir göstergesidir⁵³³. Ar-Ge faaliyetinde çalışan personel ikiye ayrılır. Bunlar araştırmacılar ve diğer Ar-Ge personelidir. Uluslararası değerlendirme yapılırken tam zamanlı çalışanlar dikkate alınarak her 1.000 çalışan başına ne kadar araştırmacı veya Ar-Ge çalışanı düştüğü hesaplanarak karşılaştırma yapılmaktadır.

Tablo-20, 1.000 çalışan başına düşen araştırmacı sayılarını göstermektedir. Hemen hemen bütün ülkelerde 2012-2019 dönemi arasında toplam istihdam içindeki araştırmacı sayılarında artış meydana gelmiştir. Artış hızı ise ülkeden ülkeye değişiklik göstermektedir. 2012-2019 dönemi arasında araştırmacı sayısını oran olarak en fazla arttıran ülkelerin başında Polonya, Yunanistan ve Macaristan gelmektedir

⁵³³ Adaçay, Funda Rana, “Bilgi Ekonomisine İlişkin Temel Göstergeler Açısından Avrupa Birliği ve Türkiye’nin Karşılaştırılması”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 190 (19), 2007, s. 188.

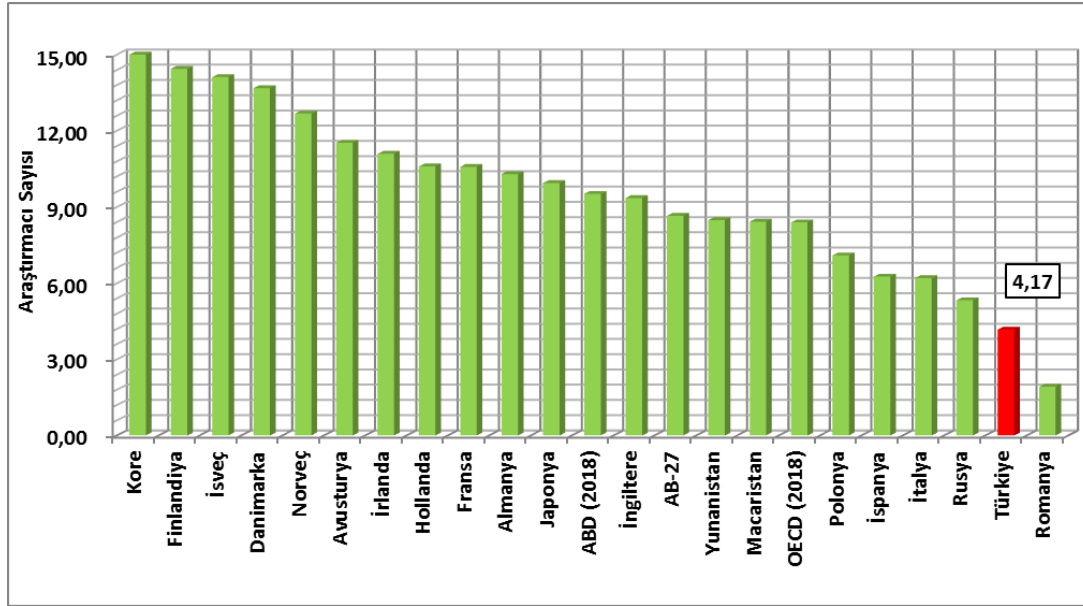
Tablo 20: Bazı yabancı ülkelerde 1.000 çalışan başına düşen araştırmacı sayısı (2012-2019)⁵³⁴

Ülkeler	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	Artış
"Avusturya	9,25	9,32	9,78	9,90	10,47	10,54	11,12	11,53	24,6%
Kanada	8,56	8,54	8,44	8,42	8,15	8,05	..	..	...
Danimarka	13,66	13,69	14,14	14,47	14,92	15,00	15,19	13,67	0,1%
Finlandiya	14,93	14,54	14,18	13,85	13,28	13,59	13,72	14,44	-3,3%
Fransa	8,86	9,03	9,23	9,40	9,65	9,97	10,25	10,57	19,3%
Almanya	8,53	8,50	8,39	9,21	9,31	9,72	10,02	10,29	20,7%
Yunanistan	5,07	6,01	6,20	7,22	6,12	7,33	7,74	8,48	67,3%
Macaristan	5,54	5,78	5,90	5,60	5,63	6,16	8,10	8,41	51,8%
İrlanda	10,36	10,92	11,38	11,24	10,93	11,42	11,04	11,09	7,0%
İtalya	4,38	4,60	4,63	4,93	5,19	5,41	5,87	6,19	41,3%
Japonya	9,86	10,04	10,37	10,03	10,01	10,10	9,97	9,94	0,8%
Kore	12,38	12,44	13,02	13,24	13,26	13,89	14,73	15,38	24,3%
Hollanda	8,21	9,20	9,35	9,29	9,71	10,00	10,37	10,60	29,2%
Yeni Zelanda	..	7,51	..	9,93	..	9,52	..	..	...
Norveç	10,40	10,47	10,69	11,05	11,48	12,14	12,24	12,67	21,9%
Polonya	3,86	4,12	4,51	4,75	5,10	6,64	6,87	7,09	83,4%
İspanya	5,41	5,31	5,33	5,34	5,55	5,86	6,14	6,25	15,6%
İsveç	9,74	12,55	12,86	12,78	13,34	13,60	13,82	14,11	44,9%
İsviçre	7,27	..	..	8,44	..	8,70	..	..	...
Türkiye	3,00	3,15	3,11	3,21	3,28	3,54	3,91	4,17	38,7%
İngiltere	7,97	8,28	8,47	8,64	8,69	8,86	9,08	9,35	17,3%
ABD	8,01	8,26	8,52	8,65	8,55	8,88	9,51	..	...
AB-27	6,83	7,02	7,13	7,42	7,62	8,03	8,38	8,65	26,8%
OECD Toplam	7,27	7,44	7,63	7,75	7,78	8,07	8,39		15,5%
Çin	1,78	1,87	1,91	2,02	2,10	2,16	2,32	..	30,2%
Romanya	1,95	2,02	1,96	1,91	2,01	1,92	1,90	1,92	-1,6%
Rusya"	5,86	5,83	5,90	5,86	5,60	5,39	5,33	5,32	-9,1%

Türkiye ise 1.000 çalışan başına düşen araştırmacı sayısını 2012 yılında 3,0'den 2019 yılında 4,17'ye çıkartmayı başarmıştır; ancak bu sayı yine de OECD ve AB ortalaması olan 8,40 bandının çok gerisinde kalmıştır. 2019 yılı rakamları açısından bir değerlendirme yapıldığında Kore, 1.000 çalışan başına düşen araştırmacı sayısının en fazla olduğu (15,38) ülke iken onu sırasıyla Finlandiya, İsveç ve Danimarka takip etmektedir. Romanya 1.000 çalışan başına düşen araştırmacı sayısı açısından (1,92) son sırada yer almaktadır. Türkiye ise 4,17 araştırmacı sayısı ile Romanya'dan sonra en düşük olan araştırmacı sayısına sahip olan 2. ülke olarak karşımıza çıkmaktadır (Grafik 9).

⁵³⁴ <http://stats.oecd.org/Index.aspx>, OECD Main Science and Technology Indicators (MSTI Database) adresinden 5 Mayıs 2021 tarihinde alınan verilere göre hazırlanmıştır.

Grafik 9: Bazı yabancı ülkelerde 1.000 çalışan başına düşen araştırmacı sayısı (2019)⁵³⁵



Tablo 21, 1.000 çalışan başına düşen Ar-Ge personeli sayısını göstermektedir. Birkaç istisna hariç bütün ülkelerde 2012-2019 dönemi arasında toplam istihdam içindeki Ar-Ge personeli sayılarında artış meydana gelmiştir. Artış hızı ise ülkeden ülkeye değişiklik göstermektedir. Artış hızı en yüksek olan ülkelerin başında sırası ile Polonya (%84,0), Yunanistan (%51,9) ve Macaristan (%46,7) gelmektedir. Türkiye ise 1.000 çalışan başına düşen Ar-Ge personeli sayısını 2012 yılında 3,8'den, 2019 yılında 5,6'ya çıkarmayı başararak en fazla artış sağlayan 4. ülke olarak karşımıza çıkmaktadır. Her ne kadar Türkiye % 46,2 gibi artışla 1.000 çalışan başına düşen Ar-Ge personeli sayısını 2019 yılında 5,6'ya çıkartmayı başarsa da bu sayı yine de AB ortalaması olan 13,4 bandının çok gerisinde kalmıştır.

⁵³⁵ <http://stats.oecd.org/Index.aspx>, OECD Main Science and Technology Indicators (MSTI Database) adresinden 11 Mart 2021 tarihinde alınan verilere göre hazırlanmıştır.

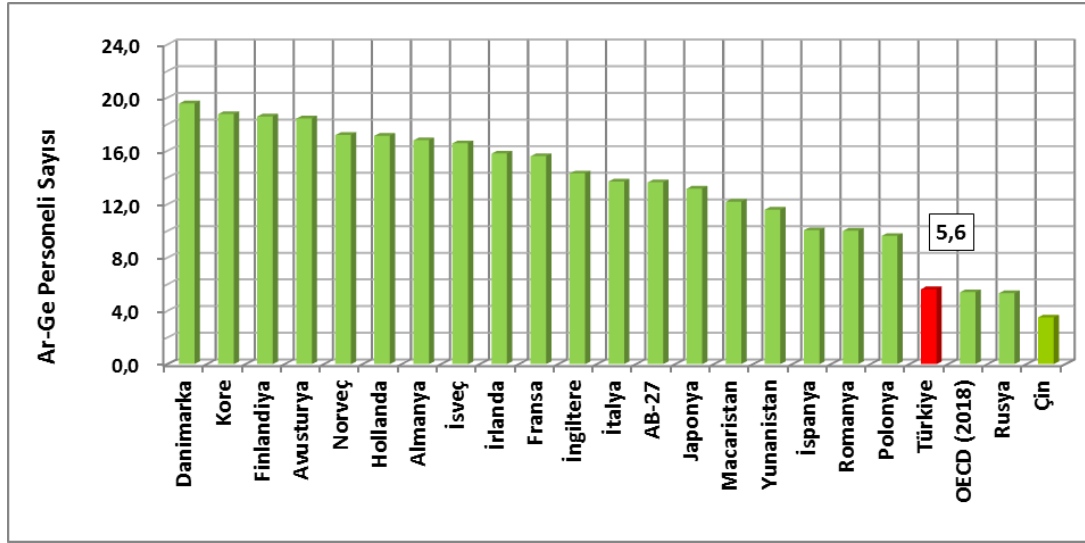
Tablo 21: Bazı yabancı ülkelerde 1.000 çalışan başına düşen Ar-Ge personeli (2012-2019)⁵³⁶

"Ülkeler	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	Artış
Avusturya	15,2	15,3	16,1	16,2	16,7	16,9	17,8	18,4	21,6%
Kanada	12,3	12,2	12,3	12,7	11,7	11,6	..	..	...
Danimarka	19,7	19,8	19,9	20,4	20,9	20,9	21,1	19,6	-0,6%
Finlandiya	19,9	19,7	19,3	18,6	17,5	18,0	18,1	18,6	-6,8%
Fransa	14,1	14,2	14,4	14,5	14,6	14,9	15,2	15,6	10,7%
Almanya	14,3	14,1	14,4	15,2	15,3	15,9	16,3	16,8	17,5%
Yunanistan	7,6	8,7	9,0	10,3	8,7	10,0	10,8	11,6	51,9%
Macaristan	8,3	8,8	8,4	8,2	7,8	8,8	11,8	12,2	46,7%
İrlanda	13,6	14,7	15,5	15,7	15,5	16,0	15,6	15,8	16,5%
İtalya	9,5	9,8	9,8	10,2	11,3	12,2	13,3	13,7	44,1%
Japonya	13,0	13,2	13,6	13,3	13,1	13,3	13,2	13,2	1,4%
Kore	15,5	15,5	16,2	16,4	16,4	17,1	18,1	18,8	20,9%
Hollanda	13,7	15,1	15,2	15,5	16,0	16,5	17,0	17,1	25,1%
Yeni Zelanda	..	10,4	..	13,1	..	13,2	..	..	...
Norveç	14,1	14,3	14,7	15,3	15,8	16,7	16,6	17,2	22,1%
Polonya	5,2	5,4	6,0	6,3	6,5	8,3	9,4	9,6	84,0%
İspanya	8,9	8,8	8,7	8,8	9,0	9,5	9,9	10,0	12,8%
İsveç	16,1	15,8	16,1	16,0	17,2	16,5	16,9	16,6	3,2%
İsviçre	15,3	..	..	15,7	..	15,4	..	..	...
Türkiye	3,8	4,0	4,0	4,1	4,5	4,9	5,3	5,6	46,2%
İngiltere	11,1	11,7	12,1	12,6	12,6	13,3	13,8	14,3	29,0%
AB-27	11,1	11,2	11,4	11,8	12,1	12,7	13,3	13,6	23,4%
OECD Toplam	4,1	4,5	4,7	4,7	4,8	5,0	5,4	..	...
Çin	3,4	3,5	3,4	3,4	3,6	3,6	3,5	3,5	3,9%
Romanya	10,9	10,9	11,0	10,9	10,5	10,2	10,0	10,0	-8,5%
Rusya"	5,86	5,83	5,90	5,86	5,60	5,39	5,33	5,32	-9,1%

Grafik 10'da 2019 yılı rakamları açısından bir değerlendirme yapıldığında Danimarka, 1.000 çalışan başına düşen Ar-Ge personeli sayısının en fazla olduğu (19,6) ülke iken onu sırasıyla Kore, Finlandiya ve Avusturya takip etmektedir. Çin ise 1000 çalışan başına düşen Ar-Ge personeli sayısı (3,5) ile son sırada yer almaktadır. Türkiye ise Çin ve Rusya'dan sonra en düşük Ar-Ge personeli sayısına sahip olan 3. ülke olmuştur.

⁵³⁶ <http://stats.oecd.org/Index.aspx>, OECD Main Science and Technology Indicators (MSTI Database) adresinden 5 Mayıs 2021 tarihinde alınan verilere göre hazırlanmıştır.

Grafik 10: Bazı yabancı ülkelerde 1.000 çalışan başına düşen Ar-Ge personeli (2018)⁵³⁷



Türkiye'nin son yıllarda gerek araştırmacı gerekse Ar-Ge personeli sayısında önemli miktarda artış yaşanmıştır. Türkiye yaşanan bu önemli artışlara rağmen 1.000 çalışan başına düşen araştırmacı ve Ar-Ge personeli sayısında oldukça gerilerde kalmaktadır. Bu durum ise ülkemizde bu konuda atılacak pek çok adım olduğunu göstermektedir. Nitekim 1963 yılından bu yana ülkemizde uygulanan 11 adet kalkınma planlarının hemen hemen tamamında karşılaştığımız ortak bir özellik bulunmaktadır. Bu da neredeyse bütün plan dönemlerinde Ar-Ge'ye ayrılan harcamalarının GSMH'ye oranı ve araştırmacı personel sayısına ilişkin bazı hedeflerin konulmuş olmasıdır⁵³⁸. Her bir plan döneminde bunlara ilişkin hedefler belirlenmesine rağmen bilim ve teknoloji politikaları, diğer politikalar ile uyumlu belirlenmediği ve belirlenen politikaların uygulaması konusunda kararlılığın olmamasından dolayı bu hedefler konusunda bir türlü başarıya ulaşamamıştır.

⁵³⁷ <http://stats.oecd.org/Index.aspx>, OECD Main Science and Technology Indicators (MSTI Database) adresinden 5 Mayıs 2021 tarihinde alınan verilere göre hazırlanmıştır.

⁵³⁸ Ayrıntılı bilgi için Bakınız:

DPT, **İkinci Beş Yıllık Kalkınma Planı (1968-1972)**, Ankara, DPT Yayınları, 1968, s. 208.

DPT, **Üçüncü Beş Yıllık Kalkınma Planı (1973-1977)**, Ankara, DPT Yayınları, 1973, s. 685.

DPT, **Altıncı Beş Yıllık Kalkınma Planı (1990-1994)**, Ankara, DPT Yayınları, 1990, s. 309.

DPT, **Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı (1996-2000)**, Ankara, DPT Yayınları, 1996, s. 70. vd.

B. Ar-Ge Faaliyetlerini Çıktıları Bakımından Değerlendirme

1. Patent Alımları

Ar-Ge faaliyetinin çıktıları açısından değerlendirilmesinde dikkate alınacak olan hususlardan birisi ülkelerce alınan patent sayısıdır. Alınan patent sayısı, bir ülkenin ne kadar yenilikçi olduğunu ortaya koyan önemli bir göstergedir. *“Uluslararası kabul gören üç patent ofisi vardır. Bunlar; ABD Patent Ofisi (USPO), AB Patent Ofisi (EPO) ve Japonya Patent Ofisi (JPO)’dir. Uluslararası piyasada kabul görececek değerde yenilik yapan firmalar bu yeni ürünlerini üç patent ofisinden birine tescil ettirirler”*⁵³⁹.

ABD Patent Ofisi (USPO) ve AB Patent Ofisi (EPO)’ne 2017 yılında başvuru yapan ülkeler ve bu ülkelerin aldığı patent sayıları Tablo 25’te yer almaktadır. 2017 yılında ABD Patent Ofisinden 250.866 adet, AB Patent Ofisinden ise 151.638 olmak üzere toplamda 402.504 adet patent alınmıştır.

Hem ABD Patent Ofisi hem de AB Patent Ofisinden en fazla patent alan ülke olarak ABD lider konumdadır. ABD toplamda 158.379 patent ile bu iki ofisten verilen patentlerin yaklaşık % 39,35’ini almış bulunmaktadır. Bu haliyle ABD, AB-27 ülkelerinin aldığı toplam patent sayısından (78.064) daha fazla patente sahiptir. ABD’den sonra en fazla patent alan ülkeler sırasıyla Japonya, Almanya, Çin, Kore ve Fransa’dır. Türkiye ise 148’i ABD Patent Ofisinden ve 830’u da AB Patent Ofisinden olmak üzere toplamda 978 patent almıştır. Türkiye’nin aldığı patent ise toplam patentin % 0,24’üne tekabül etmektedir.

⁵³⁹ Can, a.g.t., s. 149.

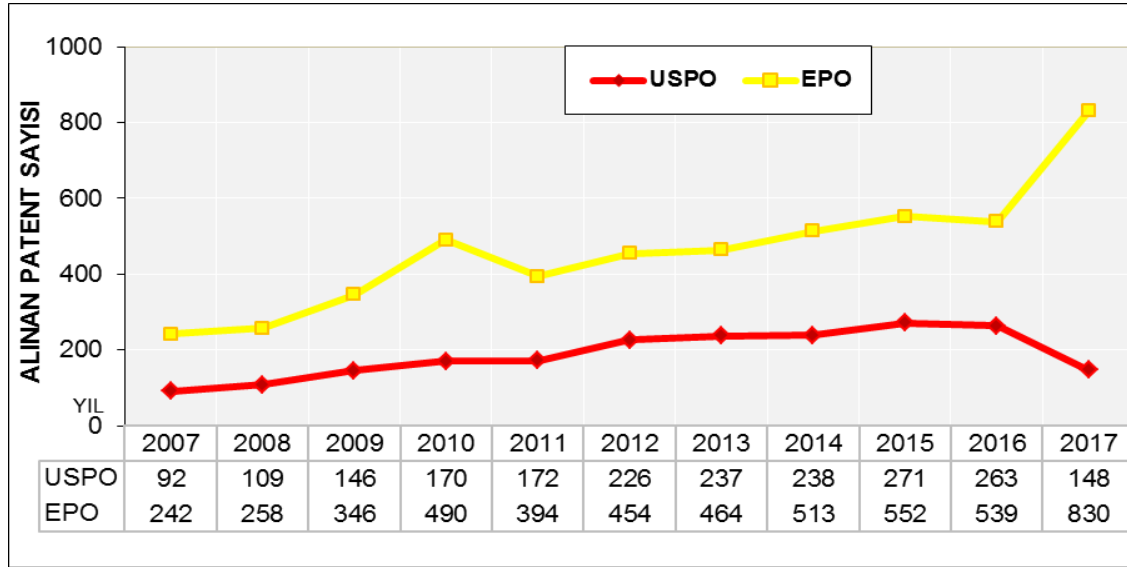
Tablo 22: ABD Patent Ofisi (USPO) ve AB Patent Ofisi (EPO)’den 2017 yılında alınan patent sayıları⁵⁴⁰

	EPO	USPO	Toplam	Oran (%)
Dünya	151.638	250.866	402.504	
OECD Toplam	134.604	212.313	346.917	86,19%
ABD	36.657	121.722	158.379	39,35%
AB-27	54.959	23.105	78.064	19,39%
Japonya	21.496	37.238	58.734	14,59%
Almanya	23.290	10.344	33.634	8,36%
Çin	11.436	17.041	28.477	7,07%
Kore	6.329	14.181	20.509	5,10%
Fransa	9.248	3.414	12.663	3,15%
İngiltere	5.752	3.963	9.714	2,41%
Kanada	1.907	5.560	7.467	1,86%
İtalya	4.655	1.749	6.403	1,59%
İsviçre	3.611	1.606	5.217	1,30%
Hollanda	3.923	1.149	5.072	1,26%
İsrail	1.497	3.067	4.564	1,13%
İsveç	3.195	1.241	4.436	1,10%
Avusturya	2.108	852	2.960	0,74%
Belçika	1.680	688	2.368	0,59%
İspanya	1.682	604	2.286	0,57%
Finlandiya	1.432	798	2.231	0,55%
Danimarka	1.428	485	1.913	0,48%
Avustralya	906	998	1.903	0,47%
İrlanda	407	647	1.053	0,26%
Türkiye	830	148	978	0,24%
Polonya	567	287	854	0,21%
Norveç	499	338	836	0,21%
Rusya	317	392	710	0,18%
Yeni Zelanda	146	128	274	0,07%
Macaristan	174	69	243	0,06%
Yunanistan	119	87	205	0,05%
Romanya	102	69	171	0,04%
İzlanda	41	30	70	0,02%

Türkiye’nin son yıllarda, ABD Patent Ofisi ve AB Patent Ofisinden aldığı patent sayılarında Grafik 11’de görüldüğü üzere sürekli artış yaşanmıştır. Türkiye’nin, 2007 yılında aldığı patent sayısı 334 iken 2017 yılında bu sayı 918’e yükselmiştir. Yani Türkiye, 2007-2017 arasındaki 11 yıllık dönemde bu ofislerden aldığı patent sayısında % 174 artış gerçekleştirmiştir. Bu hali ile bir olumlu artış gözlemlense de halen Türkiye alınan patent sayısı açısından ülkeler sıralamasında sonlarda bulunmaktadır.

⁵⁴⁰ <http://stats.oecd.org/Index.aspx>, OECD Science, Technology and Patents, Patents Statistics adresinden 5 Mayıs 2021 tarihinde alınan verilere göre hazırlanmıştır.

Grafik 11: Türkiye'nin ABD Patent Ofisi (USPO) ve AB Patent Ofisi (EPO)'den aldığı patent sayıları (2007-2017)⁵⁴¹



Yukarıdaki verilerde ülkemizin son zamanlarda ABD Patent Ofisi ve AB Patent Ofisindeki patent sayılarında bir artış, olumlu bir gelişme olarak değerlendirilse de alınan patent sayıları dışında bunların korunmasına ilişkin düzenlemelerin etkinliği de oldukça önem arz etmektedir. Çünkü bu yöndeki etkin bir koruma Ar-Ge faaliyetinin devamına katkı sağlayacaktır.

İşletmelerin Ar-Ge faaliyetinde bulunmalarının önünde birçok engel bulunmaktadır. Ar-Ge faaliyetinin önünde yer alan engellerin başında Ar-Ge faaliyetinin maliyetli olması ve kaliteli insan gücünün olmaması, ekonomik istikrar ortamındaki belirsizlikler ve teşviklerin yeterli seviyede olmaması gelmektedir. Ülkemizde işletmelerin Ar-Ge faaliyetinde bulunmalarının önünde yer alan engeller içerisinde fikri ve sınai hakların yeterince korunmaması yer almaktadır.

Dünya Ekonomik Formu tarafından yapılan araştırmaya göre Türkiye, fikri mülkiyet haklarının en iyi şekilde korunduğu ülke sıralamasında 144 ülke arasından 87. olmuştur⁵⁴². Buna rağmen Finlandiya, 144 ülke arasından fikri mülkiyet haklarının en iyi

⁵⁴¹ <http://stats.oecd.org/Index.aspx>, OECD Science, Technology and Patents, Patents Statistics Patents by technology: Patents - total and specific technology domains (OECD). adresinden 5 Mayıs 2021 tarihinde alınan verilere göre hazırlanmıştır.

⁵⁴² World Economic Forum, **The Global Competitiveness Report 2019**, 2019, s. 563.

http://www3.weforum.org/docs/WEF_TheGlobalCompetitivenessReport2019.pdf Erişim Tarihi: 28 Şubat 2021.

şekilde korunduğu birinci ülke olmuştur⁵⁴³. Finlandiya uyguladığı teşvik sistemi sayesinde Ar-Ge faaliyetinde üniversite-sanayi işbirliğinin gerçekleştirilmesinde de başarılı bir performansa sahiptir. Nitekim Finlandiya, 2015 yılında üniversite-sanayi işbirliğini en etkin olarak gerçekleştiren dünya ülkeleri sıralamasında birinci olmuştur⁵⁴⁴. Finlandiya'nın 1990 tarihinden itibaren genel olarak Ar-Ge harcamaları artmış, 2019 yılında milli gelirden Ar-Ge harcamalarına en fazla pay ayıran 10. ülke olmuştur⁵⁴⁵. Bu başarıların altında yatan önemli nedenlerden birisi de hiç şüphesiz Ar-Ge ve inovasyon sonucu elde edilen fikri mülkiyet haklarının etkin bir yasal alt yapı ile korunmasıdır.

Ülkelerin Ar-Ge'sinin arttırılmasına yönelik olarak uygulanacak olan sosyo-ekonomik politikaların bir bütünlük içerisinde yürütülmesi ulaşılmak istenen hedefler açısından bir zorunluluktur. Bu yüzden ülkemiz açısından Ar-Ge'ye sağlanan teşvikler kadar üzerinde durulması gerekli olan bir konu da Ar-Ge sonucu oluşan fikri hakların korunmasına yönelik etkin mekanizmaların oluşturulmasıdır. Etkin yasal düzenlemeler ile sağlanacak bu koruma sayesinde Ar-Ge'nin çıktısı olan yeni ürün veya tekniklerden işletmeler uzun süre ekonomik fayda elde edebilirler. Aksi bir durum ise işletmelerin ve girişimcilerin Ar-Ge yapmasına engel olacaktır. Çünkü uzun uğraş ve maliyetler gerektiren Ar-Ge sonucunda elde edilen ürün/fikri hak etkili olarak korunmaması halinde bir başka rakip firma bunu usulsüz olarak kullanıp Ar-Ge faaliyetinde bulunan işletmeyi zarara uğratabilmektedir. Bu durum ise en baştan işletmelerin Ar-Ge faaliyetinde bulunma kararını olumsuz etkilemektedir. Bu hususlar göz önüne alındığında ülkemizde fikri mülkiyet haklarının daha etkin bir şekilde korunmasına yönelik olarak marka ve patent mevzuatının gözden geçirilmesi, teşvik sisteminin beklenen sonuçlara ulaşması adına faydalı olacaktır.

2. Yayın Sayıları

Ar-Ge faaliyetinin çıktıları açısından yapılacak olan değerlendirmede dikkate alınacak olan diğer bir gösterge ise bilimsel yayınlardır. Nitekim bilimsel yayınlar ve bu

⁵⁴³ World Economic Forum, **The Global Competitiveness Report 2019**, 2019, s. 219.
http://www3.weforum.org/docs/WEF_TheGlobalCompetitivenessReport2019.pdf Erişim Tarihi: 28 Şubat 2021.

⁵⁴⁴ World Economic Forum, **The Global Competitiveness Report :2014-2015**, 2015, s.181.
http://www3.weforum.org/docs/WEF_GlobalCompetitivenessReport_2014-15.pdf Erişim Tarihi: 28 Şubat 2021.

⁵⁴⁵ World Economic Forum, **The Global Competitiveness Report 2019**, 2019, s. 219.

yayınların bilim literatürüne katkıları ülkelerin gelişmişlik düzeyinin, bilimsel ve teknolojik gücünün değerlendirilmesinde ölçüt olarak kullanılmaktadırlar

TÜBİTAK verilerine göre 2010-2015 döneminde ülkelerin yayın sayıları, atıf sayıları ile atıf oranlarının sıralaması aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Tablo 23: Bazı yabancı ülkelerin 2010-2015 arası dönemde toplam bilimsel yayın verileri⁵⁴⁶

Sıra	Ülkeler	Yayın Sayısı	Atıf Sayısı	Etki Değeri	Atıf Alan Yayın Oranı
1	OECD Toplam	9.508.749	53.838.471	5,7	56,1
2	EU-28 Toplam	4.419.065	25.822.093	5,8	57,6
3	ABD	3.660.831	25.205.971	6,9	55,7
4	ÇİN	1.678.221	8.139.572	4,9	55,3
5	İNGİLTERE	904.456	6.352.959	7,0	56,1
6	ALMANYA	858.831	6.514.108	7,6	62,1
7	JAPONYA	652.183	3.662.262	5,6	59,7
8	FRANSA	582.232	4.319.788	7,4	62,7
9	KANADA	546.398	3.892.582	7,1	60,5
10	İTALYA	524.539	3.570.044	6,8	62,1
11	İSPANYA	445.863	2.975.460	6,7	61,2
12	AVUSTURALYA	443.975	3.052.416	6,9	61,5
13	HİNDİSTAN	413.757	1.775.568	4,3	57,4
14	GÜNEY KORE	376.440	2.054.412	5,5	61,2
15	HOLLANDA	311.597	2.795.449	9,0	65,1
16	RUSYA	224.230	783.551	3,5	50,2
17	İSVİÇRE	222.263	2.193.903	9,9	66,3
18	TÜRKİYE	204.216	674.332	3,3	51,3
19	İSVEÇ	191.948	1.613.346	8,4	66,5
20	POLONYA	184.663	828.037	4,5	57,6
21	İRAN	175.956	707.210	4,0	59,7
22	BELÇİKA	169.514	1.390.139	8,2	64,1
23	DANİMARKA	126.091	1.142.311	9,1	66,1
24	AVUSTURYA	121.638	919.986	7,6	60,6
25	İSRAİL	107.906	788.674	7,3	61,6
26	YUNANİSTAN	95.806	591.990	6,2	59,8
27	NORVEÇ	93.206	716.013	7,7	65,6
28	FİNLANDİYA	93.063	754.551	8,1	66,2
29	GÜNEY AFRİKA	83.869	468.493	5,6	57,7
30	ROMANYA	79.597	232.692	2,9	40,5
31	İRLANDA	75.264	514.442	6,8	53,9
32	ARABİSTAN	61.576	341.558	5,6	60,9
33	MISIR	57.810	242.818	4,2	58,9
34	PAKİSTAN	45.488	185.788	4,1	57,1
35	KAZAKİSTAN	5.023	9.966	2,0	33,8
36	AZERBEYCAN	3.532	19.815	5,6	46,8
37	ÖZBEKİSTAN	2.683	7.163	2,7	44,8
38	SURİYE	2.236	10.008	4,5	61,4
39	KIRGIZİSTAN	675	2.539	3,8	49,2
40	TÜRKMENİSTAN	120	486	4,1	62,5

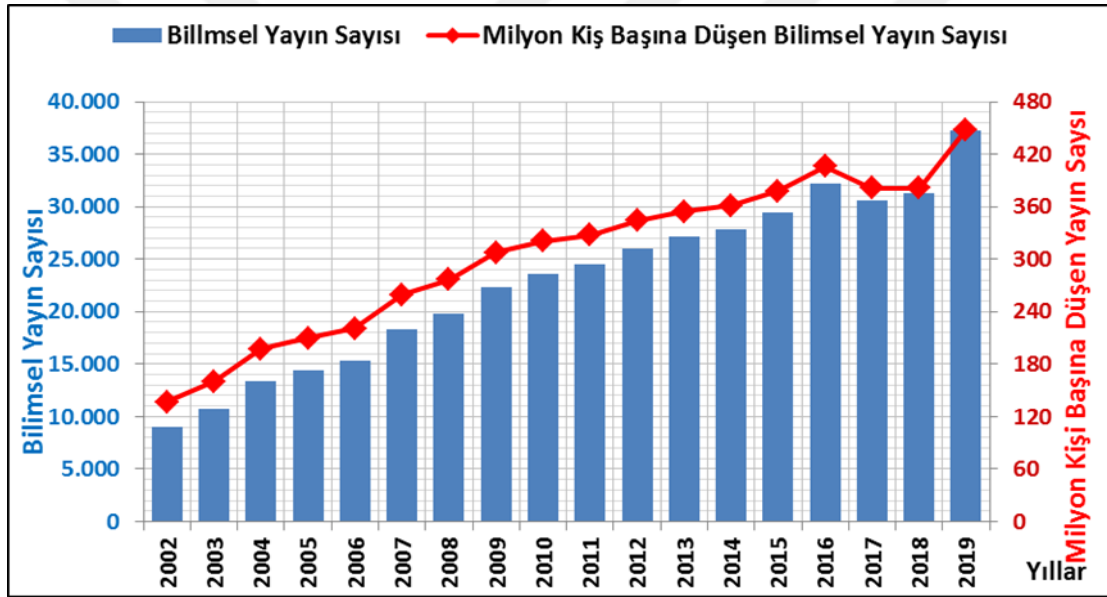
Yukarıdaki tablo incelendiğinde ABD, 2010-2015 döneminde 3.660.831 yayın sayısı ile en fazla yayına sahip olan ülke konumundadır. Atıf sayısı açısından ise yine

⁵⁴⁶ TÜBİTAK, ULAKBİM CABİM (Cahit Arf Bilgi Merkezi).

<http://cabim.ulakbim.gov.tr/bibliyometrik-analiz/turkiye-bilimsel-yayin-performans-raporlari/>. adresinden 7 Mart 2021 tarihinde alınmıştır.

ABD birinci sırada yer almaktadır. Yayın sayısında ABD'yi Çin, İngiltere, Almanya, Japonya ve Fransa takip etmektedir. Türkiye ise bu dönemde 204.216 yayın ve bu yayınlara yapılan 674.332 atıf ile 18. sırada yer almaktadır. Tablo 23'de dikkat çekici olan bir husus ise yayın sıralamasında Türkiye'nin altında yer alan İsveç, Belçika, Danimarka, Avusturya, Finlandiya ve Norveç gibi ülkelerin Türkiye'den daha az yayın gerçekleştirmelerine rağmen atıf sayısı ve etki değeri bakımından Türkiye'den daha yüksek değerlere sahip olmalarıdır. Bu durum Türkiye'de üretilen çalışmalara olan ilginin, sayılan ülkelere göre daha düşük düzeyde değerlendirildiğini göstermektedir⁵⁴⁷.

Grafik 12: Türkiye'nin bilimsel yayın verilerinin görünümü (2002-2019)⁵⁴⁸



Türkiye'nin son yıllardaki bilimsel yayın sayıları ile milyon kişi başına düşen bilimsel yayın sayılarını içeren Grafik 12'ye bakıldığında bu konuda Türkiye'nin önemli mesafe kat ettiği anlaşılmaktadır. Türkiye 2002 yılında 9.005 yayına sahip iken 2019 yılında yayın sayısını % 313 artışla 37.236 çıkarmayı başarmıştır. Yine Türkiye'nin milyon kişi başına düşen yayın sayısı 2002 yılında 136 iken, 2019 yılında % 229 artışla bu sayı 448'e ulaşmıştır.

⁵⁴⁷ Kardaş, Uğur, *Avrupa Birliğinde ve Türkiye'de Ar-Ge Vergi Teşvikleri*, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2009, 119.

⁵⁴⁸ TÜBİTAK, Bilimsel Yayın İstatistikleri.

https://tubitak.gov.tr/sites/default/files/18842/milyon_kisi_basina_dusen_bilimsel_yayin_sayisi_haber_bulteni_2019.pdf. adresinden 5 Mayıs 2021 tarihinde alınan verilere göre hazırlanmıştır.

SONUÇ

Küreselleşme ve bilgi toplumuna geçişle birlikte uluslararası alanda rekabet unsurlarında da çeşitli değişiklikler olmuştur. Bu değişikliklerin yaşandığı teknoloji çağında, bilim ve teknoloji ise ülkelerin ve işletmelerin rekabet üstünlüğünü belirleyen en önemli faktörlerden birisi olmuştur. Teknolojinin, ülkelerin ve işletmelerin rekabet üstünlüğünü belirlemede bu derece önemli olmasının altında yatan sebep ise ekonomik büyümeyi sağlayan ana unsur olmasından kaynaklanmaktadır.

Ekonomik büyüme ile teknolojik gelişme arasındaki ilişkiyi tespit etmeye yönelik çok sayıda ampirik çalışma yapılmıştır. Birçok ülke ekonomisi üzerinde yapılan bu çalışmalarda, ekonomik büyümenin emek ve sermaye girdilerinin miktarlarındaki değişmeden ziyade, teknik ilerlemeye bağlı olduğu ortaya çıkmıştır. Teknoloji alanında yaşanan ilerlemeler yeni ürün ve üretim tekniklerinin ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bu yeni ürün ve üretim tekniklerine sahip olmak ise beraberinde ekonomik büyümeyi getirmektedir.

Yapılan ampirik çalışmalar sonucu elde edilen bulgular sebebiyle iktisatçıların artık teknolojinin ekonomik büyümeyi sağlayan en önemli unsur olduğu konusunda hemfikir oldukları söylenebilir. Teknolojiye bakışta yaşanan bu değişim, ülkelerin gelişmişlik düzeylerini karşılaştırmada kullanılan kriterlerde de değişikliğe neden olmuştur. Artık ülkelerin ihraç ettiği ürünler içerisinde daha çok sanayi ürününün yer alıp almadığından ziyade ihraç edilen ürünlerin ne kadarının yüksek teknolojlili ürünler olduğu önem kazanmaktadır. Yani artık teknolojiyi üreten ve bunu pazarlanabilir ürün/üretim tekniği haline dönüştüren ülkeler gelişmiş ülke olarak değerlendirilmektedir. Teknoloji üretemeyen veya üretmekten daha ziyade teknoloji transferi yapan ülkeler ise artık gelişmekte olan ülkeler olarak değerlendirilmektedir.

Teknolojik gelişmeye dayalı olarak ortaya çıkan ürün ve üretim tekniklerindeki yenilikler bir anda ortaya çıkmamaktadır. Bunlar ancak bilimsel temellere dayalı sistematik olarak yürütülen Ar-Ge faaliyeti sonucu yaşanmaktadır. Yani Ar-Ge faaliyetinde bulunma, teknolojiye sahip olmanın ön koşuludur.

Ar-Ge faaliyetinin teknoloji ve ekonomik büyüme açısından bu derece önemli olmasına rağmen yeterli seviyede yapılmamaktadır. Ar-Ge faaliyetinin kendi haline bırakıldığında optimal miktarın altında kalmasının nedeni ise Ar-Ge faaliyetinin doğasında yer alan bazı özelliklerinden kaynaklanmaktadır. Ar-Ge faaliyeti, birçok risk ve belirsizlikleri içinde barındıran bir süreçtir. Yapılan Ar-Ge sonucunda herhangi bir sonuca ulaşıp ulaşılamayacağı, Ar-Ge sonucunda elde edilen bilginin pazarlanabilir ürün haline dönüşüp dönüşmeyeceği veya ürüne dönüşse de bu üretimden kar elde edilip edilmeyeceği bu belirsizliklerden sadece birkaçıdır. Ar-Ge faaliyeti, nitelikli personel ve teknolojik ekipman gerektiren bir faaliyettir. Bu ise Ar-Ge faaliyetinin oldukça maliyetli bir uğraş olmasına neden olmaktadır. Ar-Ge faaliyeti ayrıca kısa sürede sonuç elde edilebilecek bir uğraş değildir. Sınırlı kaynaklara sahip olan işletmeler ise uzun uğraş ve yüksek maliyet gerektirmesine rağmen bünyesinde birçok risk ve belirsizliği de bünyesinde barındıran böylesi bir faaliyete girişmek istemezler.

Ar-Ge faaliyetinin optimal seviyede gerçekleşmemesi ise piyasa başarısızlığı olgusunun ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Piyasa başarısızlığı ise devletin Ar-Ge faaliyetine müdahale etme gerekçesini oluşturmaktadır. Devletler piyasaya Ar-Ge faaliyetinin artmasını sağlayacak şekilde müdahalede bulunmaktadırlar. Bu müdahale ise genel olarak iki şekilde gerçekleştirilmektedir. Bunlardan birincisi devletin Ar-Ge faaliyetini bizzat kendisinin gerçekleştirmesi şeklindedir. Diğer bir müdahale ise devletin özel kesimin Ar-Ge yatırımlarını arttırması amacıyla bu yatırımlara sağladığı destek şeklinde gerçekleşmektedir. Bu desteklerden birincisi sübvansiyonlar, hibeler ve kredileri bünyesinde barındıran doğrudan desteklerdir. İkincisi ise vergisel teşviklerdir. Devletlerin Ar-Ge düzeyini arttırmak amacıyla bu iki unsurdan hangisini kullanacağı veya bunlardan hangilerinin daha fazla tercih edileceği hususu da ülkelerin tercihlerine göre değişmektedir. OECD istatistiklerine göre son 10 yıl içerisinde ülkemiz de dâhil olmak üzere birçok ülkenin Ar-Ge teşvik politikalarında vergisel teşviklere daha fazla ağırlık verilmeye başlanmıştır.

Bir ülkede Ar-Ge faaliyeti genel olarak 3 aktör tarafından yerine getirilmektedir. Bunlar ise özel sektör, kamu ve yükseköğretim kurumlarıdır. Ar-Ge konusunda önde olan ülkelerde Ar-Ge harcamasının genel olarak % 70'i özel sektör tarafından yapılmaktadır. Bu husus göz önüne alındığında, özel sektörün Ar-Ge faaliyetinin olmazsa olmazı olduğu anlaşılmaktadır. Ülkemizde ise Ar-Ge harcamasının genel olarak % 60,44'ü özel sektör

tarafından yapılmaktadır. Ülkemiz açısından bu oranda son yıllarda önemli bir artış sağlanarak % 60 lar seviyesine ulaşmıştır. Buna rağmen ülkemiz halen OECD ortalaması olan %70 bandının çok gerisindedir.

Türkiye’de 2014’ten bu yana Ar-Ge faaliyetinin arttırılması konusu, hükümet plan ve programlarında öncelikli olarak ele alınmış ve çeşitli Ar-Ge reform paketleri hazırlanmıştır. Hükümetin bu kararlılığının bir sonucu olarak ise son yıllarda çıkarılan torba kanunlar (6676, 7103, 7104 ve 7263 sayılı kanunlar) ve Bakanlar Kurulu Kararları ile Ar-Ge Kanunu, Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu başta olmak üzere birçok vergi kanununda çeşitli değişiklikler yapılmıştır. Kanun ve Bakanlar Kurulu Kararı ile yapılan düzenlemelerin çoğunluğunun ise Ar-Ge’ye ilişkin vergi teşvik uygulamaları olduğu anlaşılmaktadır. OECD verilerine göre, Türkiye’nin 2013 yılında Ar-Ge’ye sağladığı desteklerin % 43’ü vergisel teşviklerden oluşmaktadır. Son yıllarda Ar-Ge reform paketleri ile yapılan değişiklikler ve yenilikler göz önüne alındığında bu oranın % 50’nin üzerinde olacağı tahmin edilmektedir. Bu ise bize ülkemizin son zamanlarda Ar-Ge faaliyetini daha çok vergisel teşvikler ile şekillendirmeye çalıştığını göstermektedir.

Son dönemde yapılan Ar-Ge reform paketleri ve bunlara istinaden yayımlanan torba kanunlar ile Ar-Ge konusunda oldukça önemli düzenlemeler yapılmıştır. Yeni düzenlemeler ile vergi teşvik unsurların sayısının arttırılması ve kapsamının genişletilmesi özel sektörün Ar-Ge harcamasının artmasına büyük katkı sağlamıştır. Son dönemde teşvik mevzuatında dahil olan;

- Bölge ve Ar-Ge merkezi dışında geçirilen sürelerin gelir vergisi teşviki kapsamına alınması,
- Siparişe dayalı Ar-Ge indirimi,
- Ar-Ge merkezi için gerekli olan Ar-Ge personeli sayısının 15’e düşürülmesi,
- İthal edilen eşyada gümrük vergisi, katma değer vergisi muafiyeti,
- Sınai mülkiyet hakları istisnası uygulamasındaki değerlendirme yöntemi konusundaki belirsizliğin kaldırılması,
- Ar-Ge indiriminin veya bölgede elde edilen kazancın belirli bir kısmının sermaye olarak eklenmesi şartı,

gibi uygulamaların Ar-Ge faaliyetine olan cazibeyi artıracak ve ülkemizi Ar-Ge göstergeleri konusunda uluslararası daha iyi konuma taşıyacak muhtemeldir. Son dönemlerde yapılan bu olumlu düzenlemelere rağmen ülkemizde özel sektör Ar-Ge

harcaması oranının OECD ortalaması olan %70 bandına arttırılmasına yönelik olarak yapılması gerekli olan düzenlemeler ve yenilikler de halen mevcuttur.

Türkiye’de Ar-Ge faaliyetinin neredeyse tamamına yakını kamu tarafından kurulmuş şirketler ve büyük ölçekli diğer şirketler tarafından yapılmaktadır. Bu husus ise bize aslında ülkemizde Ar-Ge faaliyetinin genel olarak yerli sermayeye dayalı büyük ölçekli işletmeler tarafından yapıldığını ve KOBİ’ler tarafından yapılmadığını göstermektedir. Ar-Ge Kanunu kapsamında sağlanan Ar-Ge indirimi, firmaların en fazla tutarda yararlandıkları teşvik unsurlarının başında gelmektedir. Ülkemizdeki Ar-Ge indirimi uygulamasında KOBİ’leri daha ön plana çıkararak Ar-Ge indirim oranının KOBİ’ler için % 150, büyük firmalar için ise % 100 gibi kademeli olarak belirlenmesi ve Ar-Ge faaliyetinde bulunan ve zarar beyan eden KOBİ’lere yaptıkları harcamanın % 50’sinin nakden iade olarak verilmesi şeklindeki bir düzenleme yerinde olacaktır. KOBİ’lere yönelik bu ayrıcalıklı bir düzenleme ile Ar-Ge faaliyetinin tabana kadar yayılması ve özel sektörün Ar-Ge harcamalarında bir sıçramaya neden olması muhtemeldir.

Türkiye’de faaliyette bulunan sermaye şirketlerinin % 99,8’inin KOBİ niteliğindeki şirketlerden oluştuğu göz önü alındığında aslında Ar-Ge faaliyetinin tabana yayılmadığı anlaşılmaktadır. Ar-Ge faaliyetinin tabana yayılmamasının birçok nedeni bulunmaktadır. Bunlardan birisi de Ar-Ge merkezi için gerekli olan Ar-Ge personeli sayısının yüksek belirlenmiş olmasıdır. Ülkemizde faaliyette bulunan firmaların yapısı göz önüne alındığında, Ar-Ge personeli istihdamına yönelik şartın 2008-2014 arasında 50 olarak ve 2014-2016 arasında 30 olarak uygulanması Türkiye’de Ar-Ge’nin tabana yayılmasını engellemiştir. Bu süreler içerisinde Türk ekonomisinin ve firmalarının yapısı incelenmeden böylesi büyük bir sayıların belirlenmesi küçük ölçekli firmaların da Ar-Ge faaliyetine yönelmesine engellemiştir.

Ar-Ge merkezi sayılabilmesi için gerekli olan Ar-Ge personeli sayısı son düzenlemelerle nispeten aşağı çekilmiş olsa da belirlenen 15 Ar-Ge personeli veya bazı durumlarda 30 Ar-Ge personeli istihdam şartı ülkemizde Ar-Ge faaliyetinde bulunan yerli firmalar için yerine getirilmesi kısmen de olsa güç olan bir şarttır. Bu sayıların 10 ve 15 olarak belirlenmesi daha yerinde bir uygulama olacaktır.

Ar-Ge indirimi uygulamasında destek personeline ödenen ücretlerde % 10'luk sınırlama ve dışarıdan alınan fayda ve hizmetlerdeki % 50'lik bir sınırlama bulunmaktadır. Söz konusu bu sınırlamalar birer idari işlem olan yönetmelik ile yapılmıştır. Böylesi bir sınırlandırmanın yapılması esas açısından gerekli ve yerinde olduğu düşünülebilir; ancak kanun çalışmalarında bu konuda bırakılan boşluğun idari düzenleme ile telafi edilmeye çalışılması verginin yasallığı ilkesine aykırıdır. Bu harcamaların bir kısmının Ar-Ge indirimi kapsamına alınıp bir kısmının hariç tutulması açıkça Ar-Ge indirim tutarını ve ödenecek vergi tutarını etkilemektedir. Bu nedenle yönetmelik düzeyinde yapılan bu düzenlemenin kanun düzeyinde yapılması sağlanarak bu aykırılığın sona erdirilmesi gerekmektedir.

Türkiye'de Ar-Ge'ye sağlanan teşvikleri düzenleyen kanunların genel olarak süreli kanunlar olduğu anlaşılmaktadır. Bunun doğal sonucu olarak teşvikler de ancak kanunun yürürlükte olduğu belirli sürelerle kadar sağlanmaktadır. Teşvik unsurlarının belirli süre ile sağlanıyor olması firmaların kararlarını olumsuz yönde etkileyebilmektedir. Özellikle kanunun kendiliğinden mülga olacağı dönem yaklaştıkça firmaların Ar-Ge faaliyetine bakışı olumsuzla dönebilmektedir. Bu ise Ar-Ge'nin yapılmamasına veya ötelenmesine neden olmaktadır. Bu nedenle Ar-Ge'ye yönelik olarak sağlanan teşvik imkânları belirli bir süre ile kısıtlı olarak sağlanmamalıdır. Ar-Ge faaliyetinde bulunduğu sürece bu imkânlardan faydalanılacak şekilde kanunlar sürekli kanun olarak çıkarılmasında fayda bulunmaktadır. Böylelikle zaten doğasında birçok riski ve belirsizliği barındıran Ar-Ge faaliyetinde bulunacak olan firmaların önündeki bir risk unsuru kaldırılmış olunur.

Özel sektörün Ar-Ge konusunda teşvik faaliyetinin başarılı olması için öncelikle gerekli yasal ve idari düzenlemeler yapılmadan önce teşvikten faydalanacak olan bu kesimin görüşlerinin ve düşüncelerin alınması gerekmektedir. Teşvik ile beklenen amacın elde edilebilmesi için teşvik imkânı kadar teşvikten faydalanan tarafın konu ile ilgili düşünce ve beklentileri de önem arz etmektedir. Aksi bir durum ise teşvikten beklenen amacın tam olarak gerçekleşmesine engel olabilir. Teşvik unsurlarına ilişkin düzenlemeler esnasında bunların muhatabı olan tarafların görüş ve önerilerine başvurmak, teşvik unsurlarından beklenen amaçların elde edilmesi açısından önem arz etmektedir. Gerek yasal gerekse idari düzenlemeler henüz hayata geçirilmeden önce ilgili birimlerce konunun muhataplarının düşüncelerinin alınması ile sahada faaliyette bulunan

ve çeşitli sorunlar yaşayan firmaların sorunları daha önceden fark edilebilir. Teşviki sağlayan ve teşvikten faydalananlar arasında gerçekleştirilen bir iletişimle aslında sahada var olan sorunların çözümüne yönelik olarak gerekli önlemler daha önceden alınarak Ar-Ge konusunda ülkemiz açısından zaman kaybedilmemiş olunur.

Teşvik düzenlemeleri öncesinde özel sektörün görüş ve düşüncesi alınmaması dışında teşvik mevzuatının sürekli değişikliğe uğrayan ve karışık bir mevzuat olması teşvikten beklenen amacın oluşmamasını neden olabilir. Ülkemizde Ar-Ge'ye ilişkin teşvik mevzuatın çok da eski olmamasına rağmen sürekli değişikliğe uğramıştır. Sürekli değişen bir teşvik sistemi, teşvikten faydalananların uyum maliyetinin artmasına neden olmaktadır. Ayrıca teşvik sisteminde yapılan değişikliklerin sürekli belirli konular (Ar-Ge merkezi, stopaj teşviki gibi) hakkında olduğu anlaşılmaktadır. Bu ise en başında bu düzenlemeler yapılırken sektör gerçeklikleri ve beklentileri göz önüne alınmadan düzenlemelerin hayata geçirildiğini göstermektedir.

Ar-Ge Kanunu kapsamında sağlanan gelir vergisi stopaj teşviki uygulamasında sürekli bir değişiklik yaşanmıştır. Son yapılan düzenlemeler ile personelin eğitim gördüğü alan ve eğitim derecesine göre 6 farklı duruma göre 3 farklı teşvik oranı (%95-%90-%80) uygulanmaktadır. Bu hali ile gelir vergisi stopaj teşviki, firmaların daha fazla iş yükü ve bürokratik işlemlerle karşılaşmasına neden olmaktadır. Ülkemizde Ar-Ge faaliyetinde çalışan personelin büyük çoğunluğunu mühendisler oluşturmaktadır. Teşvik uygulamasında, mühendisler aleyhine olacak şekilde bir oran farklılığına gidilmesi Ar-Ge personeli arasındaki çalışma barışının bozulmasına neden olabilir. Bu olumsuzlukları ortadan kaldırmak amacıyla Ar-Ge Kanuna göre çalışan bütün Ar-Ge personeline eğitim alanı ve derecesi farkı olmaksızın % 100 gibi tek bir oranda gelir vergisi stopaj teşviki sağlanması uygulamada karşılaşılmaması muhtemel birçok soruna çözüm olacaktır.

Son olarak ülkemizde Ar-Ge faaliyetinin önünde yer alan birçok mali, sosyo-kültürel neden yer almaktadır. Ülkelerin Ar-Ge faaliyetini arttırılmasına yönelik olarak uygulanacak olan sosyo-ekonomik ve kültürel politikaların bir bütünlük içerisinde yürütülmesi ulaşılmak istenen hedefler açısından bir zorunluluktur. Bu yüzden ülkemiz açısından Ar-Ge'ye sağlanan teşvikler kadar üzerinde durulması gerekli olan bir konu da Ar-Ge sonucu oluşan fikri hakların korunmasına yönelik etkin mekanizmaların oluşturulmasıdır. Etkin yasal düzenlemeler ile sağlanacak bu koruma ile Ar-Ge'nin çıktısı

olan yeni ürün veya tekniklerden işletmeler uzun süre ekonomik fayda elde etmeleri muhtemeldir. Aksi bir durum ise girişimcilerin Ar-Ge faaliyetinde bulunmalarına engel olacaktır. Bu hususlar göz önüne alındığında ülkemizde fikri mülkiyet haklarının daha etkin bir şekilde korunmasına yönelik olarak marka ve patent mevzuatının gözden geçirilmesinde teşvik sisteminin de beklenen sonuçlara ulaşması adına faydalı olacaktır. Aksi halde yeterli vergi teşvik politikaları sağlansa da Ar-Ge faaliyeti istenen seviyeye ulaşmayabilir.



KAYNAKLAR

- Acun, Ramazan, “Bilim, Bilgi Teknolojisi ve Türkiye”, Yediyıldız, B. Unan ve F. Özdemir, C. (Editörler). Milli Kùltürler ve Küreselleşme, 1998, Konya.
- Adaçay, Funda Rana, “Bilgi Ekonomisine İlişkin Temel Göstergeler Açısından Avrupa Birliği ve Türkiye’nin Karşılaştırılması”, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 190 (19), 2007.
- Ağır, Hüseyin “Türkiye İle Güney Kore’de Bilim ve Teknoloji Politikalarının Karşılaştırması”. Bilgi Ekonomisi ve Yönetimi Dergisi, V/ II, 2010.
- Akalın, Güneri, Kamu Ekonomisi, Ankara, Akçağ Yayınları, 2001.
- Akdeve, Erdal - Karagöl, Erdal Tanas, “Geçmişten Günümüze Türkiye’de Teşvikler ve Ülke Uygulamaları”. Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 37, 2013.
- Akın, Bahadır, Yeni Ekonomi (İkinci Basım), Konya Çizgi Kitabevi, 2005.
- Aksoyoğlu, Veysel, “5746 Sayılı Kanun Sonrası Ar-Ge İndirimi Uygulaması ve Getirilen Yeni Teşvikler”, Maliye Postası Dergisi, 2016 Ağustos sayısı.
- Aktan, Çoskun Can, Anayasal İktisat ve Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesi, Hukuk Ve İktisat Araştırmaları Dergisi, Cilt 9, Sayı 2, 2017.
- Alpkent, Nurettin, Ekonomik Rekabette Yüksek Teknoloji Unsuru, Ankara, Milli Prodùktivite Merkezi (MPM) Yayınları No: 686, 2005.
- Anayasa Mahkemesi 19.05.2012 tarih, 2010/31 E. ve 2011/167 K. sayılı kararı.
- Anayasa Mahkemesi 18.4.1968 tarih, 1967/54 E. ve 1968/12 K. sayılı kararı.
- Anayasa Mahkemesi 18.04.1968 tarih, 1967/54 E. ve 1968/12 K. sayılı kararı.
- Anayasa Mahkemesi Genel Kurul Kararı, 25.10.2018 Tarih ve 2015/941 Başvuru Numaralı Kararı.
- Anayasa Mahkemesi 30.12.2015 tarih, 2014/183 E. ve 2015/122 K. sayılı Kararı.
- Anayasa Mahkemesi 08.11.2012 tarih, 2012/27 E. ve 2012/173 K. sayılı Kararı.
- Anayasa Mahkemesi 12.5.2011 tarihli 2009/31 Esas sayılı 2011/77 K. sayılı Kararı.
- Anayasa Mahkemesi 14.01.2015 tarih 2014/100 E. ve 2015/ 6 K. sayılı Kararı.
- Anayasa Mahkemesi 19/9/2019 tarih, 2019/53 E. ve 2019/75 K. sayılı Kararı.
- Anayasa Mahkemesi 29.3.2017 tarih, 2016/1 E. ve 2017/81 K. sayılı Kararı.
- Anayasa Mahkemesi 06.06.2013 tarih, E.2013/22 E. ve 2013/73 K. sayılı Kararı.

- Anayasa Mahkemesi 24.11.2014 tarih 2014/6192 sayılı Türkiye İş Bankası A.Ş. Bireysel Başvuru kararı.
- Anayasa Mahkemesi 30/12/2014 tarih 2013/1301 sayılı Necmiye Çiftçi ve diğerleri, Bireysel Başvuru kararı.
- Anayasa Mahkemesi 17/7/2014 tarih 2012/1035 sayılı Türkiye Emekliler Derneği Bireysel Başvuru kararı.
- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 14.03.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.0.06.62-HÇ:123.M-2010-107-361 sayılı özelge.
- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 10.02.2020 tarihli ve 38418978-125[10-17/5]-59323 sayılı özelge.
- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 24.01.2020 tarih ve 38418978-120[Diğer-18/5]-E.36820 sayılı özelge.
- Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı 28.03.2019 tarih, 76464994-130[KDV.2018.173]-E.38155 sayılı özelge.
- Ansal, Hacer, “Geçmiş ve Gelecekte Ekonomik Gelişmede Teknolojinin Rolü”, Mahmut Kiper, M. (Editör). Teknoloji. Ankara, TMMOB Yayınları, 2004.
- Arslan, Cenk Murat, “Araştırma Alt Yapılarının Desteklenmesine Dair Kanunun Getirdikleri”, Vergi Dünyası Dergisi, 398, 2014.
- Atatürk Üniversitesi, İşletme Bilimine Giriş, AÖF Yayınları, Erzurum, 2008.
- ATO, Türkiye’de Uygulanan Teşvik Politikaları, Ankara, ATO Yayınları, 2000.
- Aydın, Nurhan, Uluslararası Doğrudan Yatırımlar ve Ortak Girişimler (Joint Ventures), Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 1997.
- Ayhan, Ahmet,Dünden Bugüne Türkiye’de Bilim-Teknoloji ve Geleceğin Teknolojileri. İstanbul: Beta Yayınları, 2002.
- Balıkesir Vergi Dairesi Başkanlığı, 07/02/2018 tarih ve 46480499-125.10.01[882/2017]-14324 sayılı özelge.
- Başbakanlık Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu, “Türkiye Cumhuriyeti Devleti’nin Uçak Fabrikası Kurma Mücadelesinde İlk Girişim: Tayyare ve Motor Türk Anonim Şirketi (TOMTAŞ) ve Kayseri Uçak Fabrikası”. Atatürk Araştırma Merkezi Dergisi, 78, XXVI, 2010 <http://www.atam.gov.tr/dergi/sayi-78/turkiye-cumhuriyeti-devletinin-ucak-fabrikasi-kurma-mucadelesinde-ilk-girisim-tayyare-ve-motor-turk-anonim-sirketi-tomtas-ve-kayseri-ucak-fabrikasi>. Erişim Tarihi: 22 Şubat 2021.
- Barlas, Nami, Adi Ortaklık Temeline Dayalı Sözleşme İlişkileri, İstanbul, 2008.
- Barutçuğil, İsmet, Teknolojik Yenilik ve Araştırma Geliştirme Yönetimi. (1.Baskı). Bursa: Bursa Üniversitesi Yayınları, 1881.

- Baştürk, Kibriye, Vergi Teşvik Politikası ve Türkiye’de Ar-Ge Faaliyetlerine Yönelik Vergi Teşvikleri, Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya, 2012.
- Baydar, Uğraş, “Ar-Ge, Yenilik ve Tasarım Faaliyetlerinde Bulunan Mükelleflere 5746 Sayılı Kanun İle Tanınan Vergi Avantajları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 391 Nisan 2021, s.84-97.
- Beamish, W., Killing, J.P ve diğerleri, Management-Test and Cases, R.R Donnelley and Sons Company, 1991, s.72’den aktaran Aydın, a.g.e., 1997.
- Bezirci, Muhammet, Ar-Ge Teşvikleri, İstanbul, Beta Yayınevi, 2012.
- Bilim Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, Kamu Üniversite Sanayi İşbirliği (KÜSİ) Değerlendirme Raporu ve Strateji Belgesi Taslağı (2015-2019), Ankara, 2014. <http://docplayer.biz.tr/4231166-Kamu-universite-sanayi-isbirligi-kusi-degerlendirme-raporu-ve-strateji-belgesi-taslagi.html> Erişim Tarihi: 20 Ekim 2020.
- Bozdoğan, Mine Nur, Bölgesel Kalkınmanın Sağlanmasına Yönelik Vergi Özendirme Önlemlerinin Türkiye Açısından İncelenmesi ve Etkinliğinin Analizi, Ankara, TOBB Yayınları No: 57, 2008.
- Bülbül, Yaşar, Teknonomi: Tarihsel Açıdan Teknoloji-Ekonomi İlişkisi, İstanbul, Kitabevi Yayınları, 2008.
- Büyükdığan Levent, “Niçin Ar-Ge”, Ar-Ge Yönetimi. İstanbul: Boğaziçi Üniversitesi Yayınevi, 2006.
- Çağan, Nami-Öncel, Muallâ- Kumrulu, Ahmet, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, 21.Bası, Ankara, 2012.
- Can, Fatih, Dünyada ve Türkiye’de Araştırma Geliştirme Faaliyetlerine Yönelik Vergisel Teşvikler, Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon, 2006.
- Çetin, Soner Hamza, Türk Ceza Hukukunda Yorum ve Kıyas, Bilge Yayınevi, 2014 Ankara.
- Committee on Taxation (2011). Tax Incentives for Research, Experimentation and Innovation, JCX İnternet: Joint -45-11, 2011. <https://www.jct.gov/publications/2011/jcx-45-11/> Erişim Tarihi: 01 Ocak 2021.
- Çankaya, Mehmet, “Ar-Ge Harcamalarına Yönelik 5228 Sayılı Yasayla Getirilen Teşvikler”. Yaklaşım Dergisi, 142, 2004.
- Çelebi, Kemal - Kahrıman, Hamza , “Bazı Gelişmiş Ülkelerde Ar-Ge’ye Yönelik Vergi Teşvikleri: Kanada, Avustralya ve ABD Örneği”. Vergi Dünyası Dergisi, 2010.
- Çelebi, Kemal - Kahrıman, Hamza, “Avrupa Birliği Ülkeleri ve Türkiye’de Ar-Ge Faaliyetlerine Yönelik Vergi Teşvikleri ve Bunların Karşılaştırmalı Analizi”. Maliye Dergisi, Sayı 161, 2011.

- Çetin, Murat - Işık, Hayriye, “Türkiye ve Avrupa Birliği Ekonomilerinde Yenilikler ve Ar-Ge’nin Teşviki: Karşılaştırmalı Bir Değerlendirme”, Maliye Dergisi, 166, 2014.
- Çetin, Murat - Tandıroğlu, Ahmet, Üniversite-Sanayi İşbirliği, Girişimcilik ve İnovasyon, <http://mdk.anadolu.edu.tr/sites/mdk.anadolu.edu.tr/files/files/14.pdf>. Erişim Tarihi: 20 Ekim 2016.
- Çırtlık, Sedat, “Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair Kanunda Yer Alan Vergisel Teşvikler”. Vergi Dünyası Dergisi, 399, 2014.
- Çolakoglu, Ali, Ar-Ge Faaliyetlerinin AB ve Türkiye’deki Durumu ve İlgili Teşvik Politikalarının Değerlendirilmesi, Yayınlanmamış Uzmanlık Tezi, Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Teşvik ve Uygulama Genel Müdürlüğü, Ankara, 2000.
- Chevron, Investing in a Renewable Energy Future <http://www.chevron.com/documents/pdf/nextissue4.pdf>. Erişim Tarihi: 5 Aralık 2020.
- Cumhurbaşkanlığı Devlet Denetleme Kurulu, 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu Uygulamalarının Değerlendirilmesi ile Uygulamada Ortaya Çıkan Sorunların Çözümüne İlişkin Öneri Geliştirilmesine Yönelik Araştırma ve İnceleme Raporu. 2009/1, 2009 <https://docplayer.biz.tr/706292-T-c-cumhurbaskanligi-devlet-denetleme-kurulu-arastirma-ve-inceleme-raporu.html> Erişim Tarihi: 29 Eylül 2016.
- Danıştay 4. Daire 9.2.2006 tarihli, 2005/1121 E. ve 2006/118 K. sayılı kararı
- Danıştay 3. Dairesi 23.12.2015 tarihli, 2014/1471 E. ve 2015/10053 K. sayılı kararı.
- DELOİTTE, Survey of Global Investment and Innovation Incentives, November 2018. <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-survey-of-global-investment-and-innovation-incentives.pdf> Erişim Tarihi: 01 Ocak 2021.
- DELOİTTE, TMT Techonolgy, Media and Telecominication Prediction 2015. <https://www2.deloitte.com/tr/tr/pages/technology-media-and-telecommunications/articles/tmt-predictions.html>. Erişim Tarihi: 29 Eylül 2020.
- DELOİTTE, 2014 Global Survey of R&D Tax Incentives, 2014. <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-global-rd-survey-aug-2014.pdf>. Erişim Tarihi: 21 Ocak 2021.
- Demir, Osman, “Durgun Durum Büyümeden İçsel Büyümeye”, Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 3(1).2002.
- Dinler, Zeynel, Mikro Ekonomi. (16. Baskı),Bursa, Ekin Kitabevi Yayınları, 2005.
- Doğan, Uğur - Kızıl, Önder “Ar-Ge Reform Paketinin Değerlendirilmesi”, Vergi Sorunları Dergisi, 332, 2016.
- Dönmez, Hasan, “Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Damga Vergisi İstisnası ve Özellik Arz Eden Hususlar”, Vergi Sorunları Dergisi, 324, 2015.
- DPT, Birinci Beş Yıllık Kalkınma Planı (1963-1967), Ankara, DPT Yayınları, 1963.

- DPT, İkinci Beş Yıllık Kalkınma Planı (1968-1972), Ankara, DPT Yayınları, 1968.
- DPT, Üçüncü Beş Yıllık Kalkınma Planı (1973-1977), Ankara, DPT Yayınları, 1973.
- DPT, Dördüncü Beş Yıllık Kalkınma Planı (1979-1983), Ankara, DPT Yayınları, 1979.
- DPT, Beşinci Beş Yıllık Kalkınma Planı (1985-1989), Ankara, DPT Yayınları, 1985.
- DPT, Altıncı Beş Yıllık Kalkınma Planı (1990-1994), Ankara, DPT Yayınları, 1990.
- DPT, Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı (1996-2000), Ankara, DPT Yayınları, 1996.
- DPT, Dokuzuncu Beş Yıllık Kalkınma Planı (2007-2013), Ankara, DPT Yayınları, 2007.
- DPT, Onuncu Beş Yıllık Kalkınma Planı (2014-2018), Ankara, DPT Yayınları, 2014.
- Erdem, Tahir, Vergisel Kabahatler, Beta Yayınları, 2010, İstanbul.
- Erdem, Tahir, “Ar-Ge Yasası Kapsamında Öngörülen Gelir Vergisi Stopaj Teşviki Uygulaması”, Vergi Sorunları Dergisi, 247, 2009.
- Erdem, Tahir, “Teknoloji Geliştirme Bölgelerine Yönelik Vergi Teşvikleri ve Destek Unsurları”, Vergi Sorunları Dergisi, 287, 2012.
- Erdem, Tahir, “Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair Kanunla Getirilen Düzenlemeler”. Vergi Sorunları Dergisi, 312, 2014.
- Erdem, Tahir. “Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna Uygulaması”. Mali Çözüm Dergisi, İSMMMO Yayınları, Mayıs-Haziran 2014.
- Erdem, Tahir - Tan, Mustafa, Türkiye’de Ar-Ge Teşvikleri Türkiye Ekonomisi Araştırmaları. İstanbul: İTO Yayınları, Yayın No: 2010-17, 2010.
- Eren, Metin, Türkiye’nin Teknolojik Gelişmesinde Teknoparklar ve Ar-Ge Desteği, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2011.
- Ernst&Young, 100 Soruda Ar-Ge Teşvikleri 2011, 2011.
http://www.vergidegundem.com/documents/10156/79656/EY100soru_AR-GE_2011.pdf. Erişim Tarihi: 5 Aralık 2020.
- Ernst & Young, Worldwide R&D Incentives Reference Guide
2020.https://www.ey.com/en_gl/tax-guides/worldwide-r-and-d-incentives-reference-guide-2020 Erişim Tarihi: 11 Şubat 2021.
- Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı, 18/03/2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.26.15.01-DMG-62-2-7-12 sayılı özelge.
- Eşiyok, Ali, Türkiye’nin Kalkınma Sürecinde Teknoloji, Yenilik ve Bilişim Sektörü, Ankara, Türkiye Kalkınma Bankası A.Ş. Yayınları, GA-04-8-24, 2004.
http://www.kalkinma.com.tr/data/file/raporlar/ESA/GA/2004-GA/GA-04-08-24_Turkiyenin_Kalkinma_Surecinde_Teknoloji.pdf. Erişim Tarihi: 20 Ekim 2020.

- European Commission, A Study on R&D Tax Incentives Annex: Country Fiches Final Report 2014, 2014.
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/country_fiches.pdf. Erişim Tarihi: 28 Şubat 2021.
- Freeman, C. Soete, L., Yenilik İktisadı (çev. Türkcan, E.), Ankara, TÜBİTAK Yayınları Akademik Dizi 2, 2004.
- Gelirler Kontrolörleri Derneği, Vergi Rehberi, Ankara, Gelirler Kontrolleri Yayınları, 2014.
- Giray, Filiz, Vergi Teşvik Sistemi ve Uygulamaları (2. Baskı), Bursa, Ekin Yayınevi, 2012.
- Göker, Cenker, “Yönlendirici Vergilendirme”, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi (MÜHF-HAD), Cilt: 17, Sayı: 3-4, Yıl: 2011 (Özel Sayı).
- Göker, Cenker, Yönlendirici Vergilendirme, Turhan Kitabevi, Ankara 2011.
- Göker, Cenker, Yürütme ve Yargı Organlarının ilişkileri Açısından Katma Değer Vergisinin Konusu, Seçkin Yayınları, Ankara 2013.
- Göker, Cenker, Yönlendirici Vergilendirme, Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 2010.
- Göker, Aykut, Sanayide Ar-Ge Faaliyetinin Teşviki ve Özgün Bir Teşvik Kurumu Olarak Türkiye Teknoloji Geliştirme Vakfı, 2008. <http://docplayer.biz.tr/16232746-Sanayide-arge-faaliyetinin-tesviki-ve-ozgun-bir-tesvik-kurumu-olarak-turkiye-teknoloji-gelistirme-vakfi.html>. Erişim tarihi: 22 Ocak 2021.
- Göker, Aykut - Özdemir, Musa, Kamunun Tarımsal Araştırma Kuruluşlarının yeniden yapılandırılması Üzerine İrdelemeler ve Yeni Bir Yaklaşım Önerisi. BİTED, Workshop, Abant İzzet Baysal Üniversitesi, İzzet Baysal Kültür Merkezi, Bolu, (1-2 Aralık 2001).
<https://www.inovasyon.org/images/makaleler/ayk/AYK.BITED.BoluAralik01.pdf>
- Gökmen, Selahattin, “Örneklerle İndirimli Kurumlar Vergisi”, Vergi Sorunları Dergisi, 295, 2013.
- Güleç Kemal, Cumhuriyetin 75.Yılında Bilim, Teknoloji, Araştırma Politikalarının Sanayileşmeye Etkileri, Ankara, KOSGEB Yayınları, 1998.
- Güneş, Gülsen, Verginin Yasallığı ilkesi, XII Levha Yayınları İstanbul, 2011.
- Güneş, Gülsen, “Verginin Anayasal Temelleri, İdarenin Temelsiz Tasarrufları Ve Anayasaya İlişkin Bazı Öneriler”, Vergi Sorunları Dergisi, Haziran 2008, Sayı 237.
- Günaydın, İhsan, “Türkiye’de Ar-Ge Faaliyetleri ve Teşviki”, Vergi Sorunları Dergisi, 196, 2005.

Günaydın, İhsan- Can, Fatih, “Dünyada ve Türkiye’de Ar-Ge Vergi Teşvikleri”. Vergi Dünyası Dergisi, 318, 2008.

<http://www.haberturk.com/ekonomi/otomobil/haber/1300097-bmwyi-transformerse-cevirdiler> Erişim Tarihi: 18 Ocak 2021.

<https://www.euronews.com/2016/09/23/turkish-company-brings-transformers-to-life> Erişim Tarihi: 18 Ocak 2021.

https://www.dailymail.co.uk/news/article-3801337/BMW-Turkish-engineers-build-remote-controlled-TRANSFORMER-Beamer-switches-giant-robot-arms-legs.html?utm_source=ortamnedio Erişim Tarihi: 18 Ocak 2021.

<https://www.popsci.com/ever-wished-you-could-own-your-own-transformer/> Erişim Tarihi: 18 Ocak 2021.

<http://www.israelbusiness.org.il/financialassistance/rdfound> Erişim Tarihi: 20 Şubat 2021.

<https://www.tubitak.gov.tr/tr/kurumsal/politikalar/icerik-vizyon-2023>. Erişim Tarihi: 22 Ocak 2021.

<http://haber.star.com.tr/ekonomi/cepte-degistirme-sikligi-8-aya-dustu/haber-772410> Erişim Tarihi: 29 Eylül 2020

<http://www.milliyet.com.tr/turkiye-elektronik-atik-coplugu/gundem/gundemdetay/20.08.2008/980612>. Erişim Tarihi: 29 Eylül 2020.

<https://tr.wikipedia.org/wiki/Patent> Erişim: 20 Ekim 2020.

<https://tuikweb.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=37548> 10 Ocak 2021.

https://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/TGBO/2013/2013_Gelir_Bey_Ozeti.htm 10 Ocak 2021.

https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/Vergi-Harcamalar_-Raporu-2018.pdf 10 Ocak 2021.

Hükümetin sunduğu Ar-Ge Kanunu Taslağı.

<https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem23/yil01/ss95.pdf> Erişim Tarihi: 20 Şubat 2021

<https://tr.tradingeconomics.com/france/corporate-tax-rate> Erişim Tarihi: 27 Şubat 2021.

HUD, Beyanname Düzenleme Kılavuzu. İstanbul: Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2012.

İnceler Sarıhan, Halime, Rekabette Başarının Yolu Teknoloji Yönetimi. İstanbul: Desnet Yayınları, 1998.

Kalkınma Bakanlığı, Araştırma Altyapıları Mevzuat, Sosyal Sektörler ve Koordinasyon Genel Müdürlüğü, Yayın No: 2949, 2016.

<http://www.kalkinma.gov.tr/Lists/Yaynlar/Attachments/684/Arast%C4%B1rma%2>

0Altyap%C4%B1lar%C4%B1%20Mevzuat%C4%B1.pdf Erişim Tarihi: 30 Ocak 2021.

Kahriman, Hamza, Avrupa Birliği Ülkeleri ve Türkiye’de Araştırma-Geliştirme Faaliyetlerine Yönelik Mali Teşviklerin Karşılaştırmalı Analizi, Doktora Tezi, Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa, 2010.

Karacasulu, Nilüfer Göksel, “Türkiye’de Bilim ve Teknoloji Politikalarının Gelişimi ve Teknoloji Transfer Politikası”, Dış Ticaret Dergisi, Ocak Sayısı, 2004.

Karakoç, İsmail, “İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması”, Vergi Sorunları Dergisi, 319, 2015, 46-56.

Kardaş, Uğur, Avrupa Birliğinde ve Türkiye’de Ar-Ge Vergi Teşvikleri, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2009.

Karyağdı, Nazmi “Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinde 5746 Sayılı Kanun Kapsamında Vergi Teşvikleri ve Prim Desteği Uygulaması”, Vergi Dünyası Dergisi, 2013.

Kayalıdere, Gül, “Türkiye’nin Teknoloji Politikalarında Teknoparkların Önemi ve Teknoparklara Yönelik Vergi Avantajları”, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi,1/1, 2014.

Kiper, Mahmut, Dünyada ve Türkiye’de Üniversite-Sanayi İşbirliği ve Bu Kapsamda Üniversite Sanayi Ortak Araştırma Merkezleri Programı, TTGV Yayınları, 2010.

Kiraz, Abdullah, “Teknoloji Geliştirme Bölgeleri (Teknoparklar) ve Sağlanan Vergisel Avantajlar-II”. Yaklaşım Dergisi, 141, 2004, 124-130.

Kiraz, Abdullah, Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerine Sağlanan Vergi Avantajları, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2010.

Kiraz, Abdullah, “Kurumlarda “AR-GE İndirimi” Uygulamasında Dikkat Edilecek Hususlar”, Vergi Sorunları Dergisi, 295, 2013 Nisan.

Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı, 25.07.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.41.15.01-155.01.05.02.[1/b-2012]-163 sayılı özelge.

Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı, 01.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.41.15.01-GVK-2010/17-90 sayılı özelge.

Konya Vergi Dairesi Başkanlığı, 17.12.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.42.16.02-KDV -2-1982-106 sayılı özelge.

KPMG, Soru ve Cevaplarla Yatırım Teşvik Sistemi, KPMG Yayınları, 2012.
<https://docplayer.biz.tr/2988-Soru-ve-cevaplarla-yeni-yatirim-tesvik-sistemi.html>
Erişim Tarihi: 20 Ocak 2021

Kurdoğlu, Ferrah, Otomotiv Sektörü Yeni Teşvik Sistemi. İstanbul: KPMG Yayınları Yayın No:12, 2013.

- Kutbay, Hüseyin, “Ar-Ge Faaliyetlerine Yönelik Uygulanan Vergi Teşviklerinin Ekonomik Büyüme Üzerine Etkisi: Türkiye ve Seçilmiş Ülkelerde Ekonometrik Bir Analiz” Doktora Tezi, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizli, 2016.
- Kutbay, Hüseyin – Öz, Ersan, “Ar-Ge Harcamalarının Ekonomik Büyüme Üzerine Etkisi: Türkiye ve Seçilmiş Ülkelerde Vergi Teşvikleri Boyutuyla Ekonometrik Analiz”, Maliye Dergisi, Temmuz-Aralık 2017; Sayı 173, 2017.
- Küçük, Şaban, Türkiye ve Uluslararası Alanda Ar-Ge ve Ar-Ge’ye Yönelik Teşviklerin Karşılaştırmalı Analizi. Bozdoğan, M. N. (Editör). Türkiye’de Bölgesel Kalkınma ve Teşvik Politikaları. (1. Baskı). Ankara: Nobel Yayınevi, 2014.
- IASP, Facts And Figures of Science and Technology Parks in The World: IASP General Survey 2006 – 2007, 2007.
http://s3.amazonaws.com/zanran_storage/www.rtp.org/ContentPages/16084324.pdf
Erişim Tarihi: 29 Aralık 2020.
- İstanbul Sanayi Odası (İSO), Sanayi Şirketlerinde Ar-Ge Faaliyetleri ve Performansa Etkileri Tematik Raporlar-III, Temmuz 2018.
http://www.iso500.org.tr/Sites/1/upload/files/Sanayi_Sirketlerinde_AR-GE_Faaliyetleri_ve_Performansa_Etkileri-1203.pdf Erişim Tarihi: 11 Mart 2021
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 16.02.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-572 sayılı özelge.
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 08.09.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK -1531 sayılı özelge.
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 09.09.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.18.01-002.01-1562 sayılı özelge.
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 09.07.2017 tarih ve 62030549-125[10-2015/84]-275726 sayılı özelge.
- İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 18/08/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176200-388 sayılı özelgesi.
- Manisa Vergi Dairesi Başkanlığı 21.04.2020 tarih,33775506-130[KDV 53.01.56]-E.45562 sayılı özelge.
- Mucuk, İsmet, Modern İşletmecilik. İstanbul: Türkmen Kitapevi, 2008.
- MÜSİAD, Küresel Rekabet İçin Ar-Ge ve İnovasyon, İstanbul, MÜSİAD Araştırma Raporları No: 76, 2012.
- OECD, Bilim, Teknoloji ve Sanayi: 2004 Raporu Türkçe Özeti, Paris, 2004.
- OECD, Maximising the benefits of R&D tax incentives for innovation, Paris, 2013.
<http://www.oecd.org/sti/rd-tax-incentives-for-innovation.pdf>. Erişim Tarihi: 8 Ocak 2020

- OECD, Summary Description Of R&D Tax Incentive Schemes For OECD Countries And Selected Economies 2013, 2014. http://www.oecd.org/sti/2013OECD-NESTI%20RDTaxIncentiveSummaryDescription_03Apr2014.pdf Erişim Tarihi: 19 Eylül 2020.
- OECD, Frascati Kılavuzu: Araştırma ve Deneysel Geliştirme Taramaları İçin Önerilen Standart Uygulama, (TÜBİTAK Desteğiyle Türkçe Çevrilmiş Baskısı). Ankara, 2002.
- OECD, Tax Incentives For Research and Development: Trends and Issues, 2002, OECD STI, 12'den aktaran Kahrıman, 2010.
- OECD, Tax Incentives for Research and Development: Trends and Issues, Paris, 2002, 'den aktaran Can, 2006.
- OECD-EUROSTAT, Oslo Kılavuzu: Yenilik Verilerinin Toplanması ve Yorumlanması için İlkeler (TÜBİTAK Desteğiyle Türkçe Çevrilmiş 3 Baskı), Ankara, 2005.
- Oktayer, Nagihan, "Teknolojinin Gelişiminde Vergisel Teşviklerin Rolü", Vergi Sorunları Dergisi, 184, 2004.
- Orkunoğlu Şahin, Işıl Fulya- Yereli, Ahmet Burçin, "Seçilmiş AB Ülkelerinde ve Türkiye'de Patent Gelirlerine İlişkin Vergileme "Patent Box" Rejimi", Sosyoekonomi, Vol. 24(29), 2016, s.183-203.
- Onat. Osman Kürşat - Çiçek, Hüseyin, "İnovasyon Odaklı Faaliyetlerin Firma Performansına Etkisinin Veri Zarflama Analizi İle Belirlenmesi; İMKB Üzerine Bir Araştırma", Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi SBE Dergisi, 2012.
- Öğüt, Adem, Bilgi Çağında Yönetim, (1.Basım), Ankara, Nobel Yayın Dağıtım, 2001.
- Öz, Ersan, Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi, Gazi Kitabevi, Aralık 2004.
- Özbaş, Ezgi, Dünyada ve Türkiye'deki Bilim ve Teknoloji Politikaları: Çek Cumhuriyeti, Macaristan, Slovenya ve Türkiye Karşılaştırması, Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir, 2006.
- Özdemir, Fahrettin, "Ar-Ge Personelinin Ücretine İlişkin İstisnaların Etkinliğinin Değerlendirilmesi", Maliye Dergisi, 166, 2014.
- Özpolat, Haşim, Anayasa Mahkemesi'nin Bireysel Başvuru Kararlarında Maddi Anlamda Kanun Kriteri, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Yıl:9, Sayı:33 (Ocak 2018).
- Öztürk, Pınar, Ortak Girişim (Joint Venture) ve Uygulanacak Hukuk (1. Baskı), İstanbul, Seçkin Yayınevi, 2001.
- Peker, Erol, İş Ortaklıklarındaki İşlemlerin ve Payların Muhasebeleştirilmesi, Raporlanması: Bir Uygulama, Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2013.
- Püsküllüoğlu, Ali, Türkçe Sözlük (4. Baskı), İstanbul, Doğan Kitap, 2002.

- PWC, Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna Uygulamasına İlişkin Yeni Düzenleme, 2014.
<https://www.pwc.com.tr/tr/ar-ge/bultenler/2015/sinai-mulkiyet-haklarinda-istisna-uygulamasina-iliskin-yeni-duzenleme.pdf>. Erişim Tarihi: 20 Aralık 2020.
- Saatcioğlu, Cem, “Ulusal Yenilik Sistemi Çerçevesinde Uygulanan Bilim ve Teknoloji Politikaları: İsrail, AB ve Türkiye Örneği”. Sosyal Bilimler Dergisi 2005/1, 2005, 179-189.
- Sarısoy, İdris, Araştırma-Geliştirme Faaliyetlerine Yönelik Teşvikler Karşılaştırmalı Bir Analiz. Bursa, Ekin Yayınevi, 2012.
- Saygılı, Şeref - Cihan, Cengiz - Yurtoğlu, Hasan, Türkiye Ekonomisindeki Sermaye Birikimi Büyüme ve Verimlilik:1972-2003. Ankara: DPT Yayın No: 2686, 2005.
- Sungur, Onur, “Bir Başarı Örneği Olarak Finlandiya Ulusal İnovasyon Sisteminin Analizi: Aktörler, Roller, Güçlü ve Zayıf Yönler”,Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2006 Güz, 2006.
<http://sbedergi.sdu.edu.tr/assets/uploads/sites/343/files/onur-sungur-27022013.pdf>. Erişim Tarihi: 20 Şubat 2021
- Sungur, Onur, “Bir Başarı Örneği Olarak Finlandiya Ulusal İnovasyon Sisteminin Analizi: Aktörler, Roller, Güçlü ve Zayıf Yönler”,Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2006 Güz, 2006.
<http://sbedergi.sdu.edu.tr/assets/uploads/sites/343/files/onur-sungur-27022013.pdf>. Erişim Tarihi: 20 Şubat 2021
- Şişman, Gülden, Anayasa Mahkemesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Vergi Hukukunda Öngörülebilirlik, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 65 (4) 2016.
- Taş, Ramazan, Bütçeden AR-GE Harcamalarına Ayrılan Pay ve Rekabet Gücü Açısından Türkiye-AB Karşılaştırmalı Analizi, 20.Türkiye Maliye Sempozyumu, Pamukkale Üniversitesi, Denizli, 2005.
- Taş, Ramazan, Ar-Ge Yoğunluğu- Rekabet İlişkisi Açısından Türkiye-AB Karşılaştırmalı Analizi, 20.Türkiye Maliye Sempozyumu, Pamukkale Üniversitesi, Denizli, 23-27 Mayıs 2005.
- TBMM Sanayi, Ticaret, Enerji, Tabii Kaynaklar, Bilgi ve Teknoloji Komisyonu Raporu Esas No:1/869 Karar No: 17.
<http://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem23/yil01/ss521.pdf>. Erişim Tarihi: 5 Aralık 2020.
- TC Başbakanlık. Üniversite-Sanayi İşbirliği, Bilim Teknoloji-Üretim Üçgeninde Üniversitelerimizin Rolü, Ankara, Başbakanlık Basımevi, 1998.
- Tekbaş, Abdullah, Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 12, Özel Sayı, 2010.
- Tekin, Cem, Yeni Teşvik Sistemi Uygulama Rehberi, Ankara,Yaklaşım Yayıncılık, 2010.
- Tekin, Selçuk, “Ar-Ge’ye Yönelik Vergisel Teşviklere Genel Bir Bakış ve ABD ve Çin Uygulaması”, Vergi Sorunları Dergisi, 287, 2012.

- Tekin, Selçuk, “Artırımlı AR-GE İndirimi Uygulaması”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 352, Ocak 2018, 48-57.
- Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu Tasarısı Genel Gerekçe Metni. <http://www2.tbmm.gov.tr/d21/1/1-0703.pdf>. Erişim Tarihi: 29 Aralık 2020.
- Tiryakioğlu, Murad, “Teknoloji Transferi, Teknoloji Yoksulluğu Mu?”. Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, 66(2), 2011.
- Türkay, İmdat, “Gelir Vergisi Stopaj Teşvikleri Ücret İstisnası Mı Yoksa İşverene Sağlanan Bir Teşvik Mi?”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 392 Mayıs 2021, 43-60.
- TTGV, Girişim Sermayesi: Türkiye İçin Çıkarımlar ve Öneriler, Ankara, 2012.
- Tuncer, Selahattin, “Türkiye’de Ar-Ge Faaliyetlerinin Desteklenmesi ile İlgili Üç Aşama Üç Yöntem”, Vergi Dünyası Dergisi, 332, 2009.
- Tuncer, Selahattin, “Türkiye’de ve Dünyada Teknoparklar”. Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, 73, 2010.
- Tuncer, Selahattin, “Ar-Ge, Yenilik ve Yazılım Faaliyetlerinde Ortaya Çıkan Ürünlere Tanınan Yeni Vergisel Teşvikler”, Yaklaşım Dergisi, 257, 2014.
- Turkishtime, Ar-Ge Raporu 250, Ekim 2020, s. 28. <https://www.turkishtimedergi.com/arge250/pdf/arge-250-2019.pdf> Erişim Tarihi: 11 Mart 2021.
- TÜİK, Araştırma-Geliştirme Faaliyetleri Araştırması 2019, Sayı: 33676 Tarih 23 Ekim 2020.
- Türkiye Cumhuriyeti Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, On Birinci Beş Yıllık Kalkınma Planı (2019-2023), Ankara Yayınları, 80.
- TÜSİAD, Mevcut Ar-Ge Düzenlemelerinde Karşılaşılan Sorunlar, Çözüm Önerileri ve Başarılı Ülke Uygulamalarına İlişkin Görüş Belgesi, 2009. <http://tusiad.org/tr/tum/item/2356-mevcut-ar-ge-duzenlemelerinde-karsilasilan-sorunlar--cozum-onerileri-ve-basarili-ulke-uygulamalarina-iliskin-gorus-belgesi>. Erişim Tarihi: 11 Şubat 2021.
- TÜSİAD, Ulusal İnovasyon Sistemi (1. Baskı), İstanbul TÜSİAD Yayınları, 2003.
- UNCTAD, World Investment Report 2005, Transnational Corporations and the Internationalization of R&D, United Nations New York and Geneva, 2005’den aktaran Sarısoy, 2012.
- Vural, İrfan, Yorum ve Açıklamalarla Kurumlar Vergisi Kanunu. (1. Baskı). Ankara: Gelirler Kontrolörleri Yayınları, 2009.
- Yargıtay 9. Hukuk Dairesi 28.12.20196 tarih, 2016/35340 E. ve 2016/22796 K. sayılı kararı

- Yılmaz, Sibel, Anayasal Vergilendirme İlkeleri Çerçevesinde Vergi Affı, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 66 (1) 2017.
- Yılmazoğlu, Yunus Emre, Vergi Uyuşmazlığından Doğan İdari Davalarda Mülkiyet Hakkının Korunması, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, 2020.
- YÖK, Türk Yüksek Öğretiminin Bugünkü Durumu, 2000.
<https://www.yok.gov.tr/Documents/Yayinlar/Yayinlarimiz/Turk-yuksekogretiminin-bugunku-durumu-mart-2000.pdf> Erişim Tarihi: 10 Eylül 2020.
- Yücel, İsmail Hakkı, Bilim Teknoloji Politikaları ve 21. Yüzyılın Toplumu (1.Baskı), Ankara, DPT Yayınları, 1997.
- World Economic Forum, The Global Competitiveness Report :2014-2015, 2015.
http://www3.weforum.org/docs/WEF_GlobalCompetitivenessReport_2014-15.pdf Erişim Tarihi: 28 Şubat 2021.
- World Economic Forum, The Global Competitiveness Report 2019.
http://www3.weforum.org/docs/WEF_TheGlobalCompetitivenessReport2019.pdf Erişim Tarihi: 28 Şubat 2021.
- 6170 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun madde gerekçeleri.
<http://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem23/yil01/ss521.pdf>. Erişim Tarihi: 20 Aralık 2020.
- 6550 sayılı Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair Kanunun Genel Gerekçesi, s.12. <http://www2.tbmm.gov.tr/d24/1/1-0894.pdf>. Erişim Tarihi: 22 Aralık 2020.
- 6676 sayılı Kanun'a İlişkin TBMM Sanayi, Ticaret, Enerji, Tabii Kaynaklar, Bilgi ve Teknoloji Komisyonu Raporu Esas No: 1/540 Karar No:5.
<https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem26/yil01/ss97.pdf>. 22 Erişim Tarihi: 12 Aralık 2020.
- 7103 sayılı Vergi ve Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanun Genel Gerekçesi.
<https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem26/yil01/ss533.pdf>. Erişim Tarihi: 5 Ocak 2021.

ÖZET

Küreselleşme sürecinde yaşanan yoğun rekabet ortamında önem kazanan unsurlardan birisi de bilim ve teknoloji olmuştur. Teknolojik ilerlemenin ve bilimin kaynağını ise Araştırma ve Geliştirme (Ar-Ge) faaliyetleri oluşturmaktadır. Hem ekonomi teorisi hem de bilim adamları tarafından yapılan çeşitli araştırmalar ekonomik büyümede Ar-Ge faaliyetlerinin önemini ortaya koymaktadır. Ar-Ge faaliyeti ülkelerin büyümesi ve kalkınması için bu derece önemli olmasına rağmen yine de yeterli düzeyde gerçekleşmemektedir.

Ar-Ge faaliyetlerinin gerekli olan düzeyde yapılamamasının altında ise piyasa başarısızlığı denen olgu yatmaktadır. Piyasa başarısızlığı ise ekonomide devletin piyasaya müdahalesinin gerekçesini oluşturmaktadır. Birçok ülkede Ar-Ge faaliyetini özendirmek amacıyla Ar-Ge yatırımlarına yönelik çeşitli teşvikler uygulamaktadır. Bu teşviklerin başında vergisel teşvikler gelmektedir. Vergisel teşvikler ise son zamanlarda ülkemiz başta olmak üzere birçok ülke tarafından sıklıkla başvurulmuş araçlar arasında yer almaktadır.

Tez çalışmasında Ar-Ge faaliyetinin türleri, önemi ve teşvik edilme gerekçeleri, teşvik edilme yöntemleri ve hakkında genel bilgilere yer verilip ülkemizde Ar-Ge faaliyetine sağlanan vergisel teşvikler ayrıntılı olarak incelenmektedir. Ayrıca dünya genelinde Ar-Ge göstergeleri itibarıyla üst sıralarda yer alan bazı ülkelerde Ar-Ge faaliyetine sağlanan teşvikler hakkında genel bilgiler verilmekte ve bu ülkelerde Ar-Ge faaliyetlerinin mevcut durumu ile ülkemizdeki durum karşılaştırılmaktadır. Yapılan değerlendirmede ülkelerin Ar-Ge harcaması, Ar-Ge yoğunluğu, patent sayısı, yayın sayısı gibi Ar-Ge göstergeleri ile birlikte ele alınarak bir karşılaştırma yapılmaktadır.

Çalışmada son olarak ise ülkemizde uygulanan Ar-Ge vergi teşvikleri hakkında genel görüş ve değerlendirmelere yer verilmektedir. Elde edilen bulgulara göre, sistemdeki aksaklıklar belirlenerek bu aksaklıkların giderilmesine yönelik çözüm önerileri sunulmuştur.

ABSTRACT

One of the factors that has gained importance in a highly competitive environment experienced in the process of globalization has also science and technology. Research and Development (R & D) activities constitute the source of the technological progress and scientific. Both economic theory as well as various research conducted by scientists reveals the importance of R & D activities in economic growth. R & D activities for the growth and development of the country, although this is a very important realization is still sufficient. R & D activities carried out under the required level lies in the so-called market failure patients.

The market failure is the justification of state intervention in the market economy. Market failure is the reason for the government's intervention in the market in the economy. Incentives for R & D investment in order to promote R & D activities in many countries apply. One of these incentives are also tax incentives. Tax incentives, especially in our country, is often used to increase their R & D activities by many countries recently.

In this thesis, included general information about the types, importance and reasons for encouragement, methods of encouragement and R&D activities. In our country provided tax incentives for private sector R & D activities have been examined theoretically. The study is aimed to evaluate the incentives provided to R & D activities. In addition, general information is given about the incentives provided to R&D activities in some countries that rank high in terms of R&D indicators worldwide. The current situation of R&D activities in these countries is compared with the situation in Turkey. In the evaluation made, a comparison is made by considering the R&D expenditures of the countries together with the R&D indicators such as R&D intensity, number of patents, number of publications.

Finally, general views and evaluations about R&D tax incentives applied in our country are given. According to the findings, any deficiencies in the system had been identified and solutions for these deficiencies were offered.