



SEÇİLMİŞ ÜLKELERDE AR-GE FAALİYETLERİNE SAĞLANAN VERGİ TEŞVİKLERİ*

Hüseyin KUTBAY^{1**}
Ersan ÖZ²

Öz

Ar-Ge faaliyetleri hükümetler tarafından, firmaların rekabet gücünü artırmak, bölgesel gelişmişlik farklılıklarını azaltmak, tasarrufları katma değeri yüksek yatırımlara yönlendirmek, üretim ve istihdamı artırmak, yeni ürünlerin geliştirilmesine yardımcı olmak, yeni kurulmuş veya gelişmekte olan endüstrileri korumak, yatırımları belli bölgelere kaydırmak, sektörel kümelenmeyi desteklemek ve benzeri birçok amacı gerçekleştirmek için çeşitli teşvik araçları ile farklı oran ve tutarlarda teşvik edilmektedir. Devletler tarafından Ar-Ge faaliyetlerine yönelik sağlanan teşvikler ise iki farklı şekilde sunulmaktadır. Bunlardan birincisi doğrudan hibe veya fon uygulaması şeklindedir. İkincisi ise dolaylı teşviki ifade eden vergisel teşviklerdir. Bu çalışmada ise seçilmiş ülkelerde (Çin, Rusya, Kanada, Fransa ve İngiltere) Ar-Ge faaliyetlerine sağlanan vergi teşvik araçları ele alınmıştır. Ar-ge faaliyetlerinin teşvik edilmesinde seçilmiş ülkelerde genellikle birbirine benzer teşvik yöntemlerinin kullanıldığı, ancak bu teşvik uygulamalarının oran ve tutarlarının ülkeler özelinde farklılıklar gösterdiği belirlenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Ar-Ge Faaliyetleri, Vergi Teşvikleri, İndirim, İstisna, Muafiyet

JEL Kodları: H24, O31, O57

TAX INCENTIVES PROVIDED FOR R&D ACTIVITIES IN SELECTED COUNTRIES

Abstract

R&D activities are carried out by governments to increase the competitiveness of companies, reduce regional development differences, direct savings to high value-added investments, increase production and employment, help the development of new products, protect newly established or developing industries, shift investments to certain regions, sectoral clustering. It is encouraged at different rates and amounts with various incentive tools to support and realize many similar purposes. Incentives provided by governments for R&D activities are offered in two different ways. The first of these is in the form of direct grant or fund application. The second is tax incentives, which refers to indirect incentives. In this study, the tax incentives provided to R&D activities in selected countries (China, Russia, Canada, France and England) are discussed. It has been determined that similar incentive methods are generally used in selected countries to encourage R&D activities, however, the rates and amounts of these incentive practices differ across countries.

Keywords: R&D Activities, Tax Incentives, Relief, Exception, Exemption

JEL Codes: H24, O31, O57

* Bu çalışma, Ersan ÖZ'ün danışmanlığında PAÜ SBE Maliye ABD'de 2017 yılında yapılan "Ar-Ge Faaliyetlerine Yönelik Uygulanan Vergi Teşviklerinin Ekonomik Büyüme Üzerine Etkisi: Türkiye ve Seçilmiş Ülkelerde Ekonometrik Bir Analiz" adlı doktora tezi gözden geçirilerek hazırlanmıştır.

¹ Dr. Öğr. Üyesi, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu, ORCID: 0000-0002-8819-1846.

** **Sorumlu yazar** (Corresponding Author): hkutbay70@gmail.com.

² Prof. Dr., Pamukkale Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, ORCID: 0000-0002-1847-8841.

Başvuru Tarihi (Received): 01.06.2020 **Kabul Tarihi** (Accepted): 27.01.2021

Giriş

Şirketler, yatırım kararlarını öncelikle, malların ve hizmetlerin üretim maliyetlerinin asgariye indirilmesi de dâhil olmak üzere azami kâr elde etme hedefine dayandırmaktadırlar. Ürün kalitesinin büyümesi ve üretim maliyetinin düşürülmesi ve dolayısıyla piyasa fiyatının düşürülmesi kombinasyonu bir işletmenin rekabet gücünü artırmaktadır. Bu yönüyle Ar-Ge, ürünün kalitesini yükseltmek ve üretimin maliyetlerini düşürmek için kullanılan bir araçtır. Çünkü yeni malzemelerin, cihazların, ekipman, prosedür ve sistemlerin geliştirilmesi ve katma değeri yüksek ürünlerin üretilmesi Ar-Ge faaliyetleri neticesinde elde edilmektedir. Ar-Ge sonucunda elde edilen ürün veya hizmetlerin ise yeni olmaları, farklılık oluşturarak tüketim ve ihracatı, aynı zamanda şirketlerin kârlılığını ve istihdamı artırmalarını sağlamakta olduğundan Ar-Ge, bir ülkenin veya firmanın yenilikçi ve katma değeri yüksek teknoloji yeteneğini tanımlamaktadır. Ancak Ar-Ge'yi yürütmek bir teşebbüs için her zaman önemli finansal maliyetler (enerji maliyetleri, malzeme maliyetleri, direk işçilik giderleri, Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılan duran varlıkların amortismanları, kira bedeli, faiz giderleri, sermaye yatırımları ve icatların geliştirilmesi için gerekli olan benzeri harcamalar) içermektedir. Bu maliyetlere ilaveten Ar-Ge yatırımları uzun bir süreç ve büyük sermaye gerektirdiğinden ve firmalar tarafından bu alana yatırım yapılmak cazip gelmediğinden Ar-Ge teşviklerinin önemi burada devreye girmektedir. Nitekim devlet tarafından sunulan Ar-Ge vergi teşviklerinin amacını firmaların maliyetlerini düşürmek ve bu firmaların verimliliğini artırmak oluşturmakla birlikte en temel gerekçeyi bu alandaki piyasa başarısızlıkları (bölünememezlik, dışsallık, vb.) teşkil etmektedir. Çünkü Ar-Ge faaliyetlerine yatırım yapan firmanın, piyasa başarısızlıkları sebebiyle Ar-Ge sonuçlarını kendisine mal edebilmesi güçtür. Bundan dolayı da Ar-Ge yatırımlarının sosyal getirisi özel getirisinden daha fazla olmakta buda firmanın kârını başkalarıyla paylaşmak zorunda olduğunu göstermektedir. Bu yüzden Ar-Ge'yi yürüten kuruluşlar için vergi teşvikleri, yüksek teknoloji ürünlerinin üretim maliyetini düşüren ve dolayısıyla ticari işletmeye daha fazla kâr getiren dolaylı hükümet desteğinin etkili bir politika aracıdır. Vergi politikaları; hükümetlerin işletme yatırımlarını yönlendirmesi, Ar-Ge'yi teşvik etmesi ve yenilikçilik, verimlilik iyileştirmeleri ve ürünün ticarileştirilmesi için önemli bir araçtır. Nitekim sanayileşmiş ülkelerdeki ve hızla gelişen ekonomilerdeki yeni iş modelleri, yenilikçilik ve üretkenlik için verilen teşvik kalitesiyle ve türleriyle yakından ilişkilidir. Ar-Ge faaliyetleri için sunulan teşvikler doğrudan (hibe, fon vb.) ve dolaylı (vergisel) olmak üzere iki farklı şekilde sunulmaktadır. Ülkelerden bazıları doğrudan bazıları ise dolaylı teşvik türünü uygularken bazıları ise her iki teşvik türünü de uygulamaktadır. Çalışmada; Çin Halk Cumhuriyeti, Rusya, Fransa ve İngiltere'de Ar-Ge faaliyetleri için sağlanan vergi teşviklerinin çeşitleri ele alınmış ve aynı teşvik türünün ülkeden ülkeye nasıl değişiklik gösterdiği açıklanmıştır. Ayrıca teşviklerin yerel bazda da uygulandığını gösteren Kanada örneği de ele alınmıştır. Bu ülkelerin seçilmesinde Ar-Ge faaliyetleri için sağlanan teşviklerden vergi teşviklerini uygulama kriteri ve Ar-Ge harcamaları GSYH içerisinde %1'in üzerinde olma kriteri ele alınmıştır. Ele alınan ülkeler dışında birçok ülkede de Ar-Ge faaliyetleri için teşvikler sunulmakta ancak sağlanan teşvikler doğrudan hibe şeklinde uygulanmaktadır. Bu yüzden vergi teşvikleri çalışmanın kısıtlarını oluşturmaktadır.

1. Seçilmiş Ülkelerde Ar-Ge Faaliyetlerine Yönelik Uygulanan Vergi Teşvikleri

Devletin ekonomiye müdahalesinin en önemli politik araçlarından biri olarak ekonomik faaliyetlerin gelişmesi ve bazı faaliyetlerde rekabet gücünün artırılması amacıyla seçilmiş ülkelerde sunulan teşvikler amaçlarına, kapsamına, veriliş şekline, kaynaklarına, kullanılan araçlara ve veriliş aşamalarına göre sınıflandırılmaktadır. Ar-Ge faaliyetleri için ise teşvikler doğrudan ve dolaylı olarak sunulmakta olup ülkeler ekonomik durumları ve mevzuat yapılarına göre Ar-Ge faaliyetleri için farklı teşvik türlerini tercih edebilmektedirler. Ar-Ge faaliyetlerini teşvik etmek amacıyla ülkelerin sunmuş olduğu destekler, vergi teşvikleri ya da doğrudan

finansman şeklinde tezahür etmektedir. Kanada, Hollanda ve Japonya’da çoğunlukla vergi teşvikleri tercih edilirken, İsveç, Finlandiya ve Almanya’da hala doğrudan finansman araçları kullanılmaktadır. Fransa, Danimarka, İspanya ve ABD ise hem vergi teşvikleri hem de doğrudan finansman araçlarını kullanan ülke kategorisine girmektedir. Özel sektör Ar-Ge faaliyetleri için kullanılan doğrudan kamu finansmanı birçok ülkede uzun bir geleneğe sahipken vergi teşvikleri bazı istisnalar dışında kademeli olarak yayılmıştır (Busom vd., 2014: 1).

1.1. Çin Halk Cumhuriyeti

Çin, ürün üretmek veya hizmet sunmak için ileri teknolojiye ve nitelikli personele sahip “teknolojik olarak gelişmiş hizmet şirketi” ve “yüksek ve yeni teknoloji kuruluşu” statüsüne hak kazanan vergi mükelleflerine teşvikler sunmakta olup Ar-Ge faaliyetlerine yönelik sunulan vergi teşvikleriyle birlikte düşen işçilik maliyetleri Çin’i, yatırım yönünden tercih edilebilir bölge konumuna getirmiştir (Hoffmann, 2013). Çin’in yatırım yapmak isteyen yabancı şirketlerin cazip noktalarından biri olmasında Çin hükümeti tarafından kendilerine sunulan azaltılmış vergi oranları ve tercihli muameleler önemli bir rol üstlenmiştir. Ürünlerin artırılması, süreçlerin iyileştirilmesi ve yeni bilgilerin geliştirilmesi amacıyla Çin hükümetinin şirketlere sunmuş olduğu vergi teşvikleri aşağıda belirtilmiştir.

1.1.1. İndirimli Kurumlar Vergisi ve Vergi Muafiyeti

Çin uzun yıllar boyunca yabancı destekli şirketlerin vergilendirilmesiyle ilgili özel mevzuat ve yönetmelikler kabul etmiş olup yabancı destekli şirketler de bu mevzuat ve yönetmelikte geçen doğrudan yabancı yatırımların teşviki için uygulanan nispeten düşük vergi oranlarından ve tercihli politika serilerinden memnun kalmışlardır. Çünkü yabancı destekli şirketlerin üzerindeki vergi yükü yıllardır yerli şirketlerin üzerindeki vergi yükünden daha düşük olmuştur (Van Der Hoek, vd., 2008: 2). Ancak yabancı destekli şirketler için uygulanan indirimli kurumlar vergisi oranı 2008 yılından itibaren 5 yıl içinde aşamalı olarak değiştirilmiş (2008 yılında %18, 2009 yılında %20, 2010 yılında %22, 2011 yılında %24 ve 2012 yılında %25) ve 5’nci yılın sonunda yerli firmalar için uygulanan %25³ (küçük işletmeler için %20⁴) oranındaki kurumlar vergisi oranı ile aynı uygulanmıştır. Bu durum yabancı destekli şirketlerin daha yüksek oranlı vergilerle karşı karşıya kalmasına neden olmuştur. Ancak faaliyetleri Ar-Ge olan yeni ve ileri/yüksek teknoloji işletmeler ile teknolojik olarak gelişmiş hizmet şirketleri için, %25 olan kurumlar vergisi yerine 2008 öncesinde geçerli olan %15 oranındaki indirimli kurumlar vergisi oranı uygulanmıştır. İndirimli kurumlar vergisine ilaveten nitelikli teknoloji transfer geliri elde eden yerleşik işletmelere, teknoloji transferinden elde ettiği gelir 5 milyon RMB’yi aşmazsa, kurumlar vergisi muafiyeti ve gelirin 5 milyon RMB’yi aşması durumunda aşan kısmı için ise kurumlar vergisi matrahının yarısına istisna uygulanmaktadır (EY, 2019: 61).

1.1.2. Süper Ar-Ge İndirimi

Ar-Ge harcamaları için uygulanan süper indirim politikası ilk olarak 2008 yılında Kurumlar Vergisi Kanunu altında ele alınmıştır. Kurumlar vergisi uygulama kurallarına göre işletmelerin yeni süreçler, ürünler ve teknolojiler geliştirmek için yıl içerisinde yapmış oldukları nitelikli Ar-Ge harcamaları (işgücü maliyeti, doğrudan yatırım maliyeti, amortisman giderleri, maddi olmayan duran varlıkların itfa giderleri, yeni ürünler vb. için tasarım ücretleri, Ar-Ge faaliyetleriyle doğrudan ilişkili olup toplam nitelikli Ar-Ge harcamalarının % 10’unu aşmayan diğer maliyetler) üzerinden %150 oranında indirim talep etme hakları bulunmaktadır. Süper indirim politikası Ar-Ge faaliyetlerinin artırılmasında önemli bir rol oynamasına rağmen, faydaları sadece belirli bazı sektörlerde ve harcamalarda geçerli olmuştur. Bundan dolayı inovasyonu hızlandırmak, büyümeyi

³ 2008 yılı öncesinde yabancı destekli şirketler %15, yerli firmalar ise %30 + %3 (yerel vergi) oranında kurumlar vergisine tabiydi.

⁴ Yıllık vergilendirilebilir geliri 200.000 Yuan’dan daha az olan işletmeler için ise 1 Ocak 2015 - 31 Aralık 2017 tarihleri arasında %10 olarak uygulanmıştır.

ve gelişmeyi cesaretlendirmek açısından Ar-Ge teşvik rejiminin yeniden düzenlenmesine ihtiyaç duyulmuştur (Tax Flash, 2016: 1). Önceki düzenlemelere göre süper Ar-Ge indirim uygulamasından yararlanabilmek için Ar-Ge faaliyetlerinin “devlet tarafından desteklenen yüksek ve yeni teknoloji sektör kategorisinde” ve “öncelikli kalkınma bölgelerinde yüksek ve yeni teknoloji sanayileşme yönergesinde” bulunması gerekmekte iken (Lu & Zhou, 2015: 1) 3 Kasım 2015 tarihinde Maliye Bakanlığı, Vergilendirme Devlet İdaresi ile Bilim ve Teknoloji Bakanlığı tarafından ortaklaşa yeni bir kılavuz yayımlanmış ve yerli işletmeler tarafından gerçekleştirilen Ar-Ge harcamaları için uygulanan süper Ar-Ge indirimi politikasının kapsamı genişletilmiş ve idari prosedürler basitleştirilmiştir. Buna göre mevcut teknolojilerin, ürün/hizmet veya tekniklerin geliştirilmesi ya da yeni bir bilgi ve teknolojinin uygulanması için sistematik bir şekilde sürekli olarak yürütülen bütün faaliyetler Ar-Ge kapsamında değerlendirilmektedir. Yeni düzenlemeyle birlikte Tablo 1’de belirtilen negatif listenin içerisinde yer almayan tüm endüstriler ve faaliyetler Ar-Ge kapsamında ele alınmakta ve süper Ar-Ge indirim teşvikinden yararlanabilmektedir. Yerleşik işletmelerin için nitelikli Ar-Ge giderlerinin %150’sinin, teknoloji tabanlı küçük ve orta ölçekli işletmelerin (KOBİ) nitelikli Ar-Ge harcamalarının %175’inin ve 1 Ocak 2018’den 31 Aralık 2020’ye kadar ise KOBİ’lerle sınırlı olmayan tüm işletmelerin nitelikli Ar-Ge giderlerinin %175’ini kurumlar vergisi matrahından düşmesine izin verilmiştir (EY, 2019: 62)

Tablo 1: Çin’de Süper Ar-Ge İndirimine Uygun Olmayan Negatif Liste

Uygun Olmayan Endüstriler	Uygun Olmayan Faaliyetler
Tütün	Ürünlerin/hizmetlerin rutin bakımları
Konaklama ve yiyecek/içecek	Kamuya açık araştırma bulgularının doğrudan uygulanması
Toptan ve perakende	Bir ürünün ticarileştirilmesi için yapılan destek faaliyetleri
Gayrimenkul	Mevcut ürün, hizmet, teknoloji, materyal veya süreçlerin tekrarlanması veya bunlarda basit değişiklikler yapılması
Leasing ve ticari hizmetler	Pazar araştırmaları ve çalışmaları, verimlilik çalışmaları ile yönetim çalışmaları
Eğlence	Endüstriyel süreçle ilgili olarak düzenli olarak yapılan tamir ve bakım faaliyetleri, kalite kontrol, test ve analizler
Maliye Bakanlığı/Vergilendirme Devlet İdaresi tarafından öngörülen diğer endüstriler	Beşeri, sosyal ve sanat bilimleri ile ilgili araştırmalar

Kaynak: (Lu & Zhou, 2015: 4-5).

1.1.3. Vergi Tatili

Çin’de en sık kullanılan vergi teşvik önlemlerinden biri olarak kabul edilen vergi tatili, genellikle sınırlı bir süre için uygulanmakta olup aktif yatırımları çekmek amacıyla kurum kazancının kısmen veya tamamen vergilendirilmemesi şeklinde uygulanmaktadır (Nilsen, 2013: 52). 16 Mart 2007 tarihinde Çin Halk Cumhuriyeti’nde, kurumsal gelir vergisi kanun tasarısının kabul edilmesiyle birlikte yurt içinde faaliyet gösteren yerli ve yabancı destekli şirketler için kurumlar vergisi oranı birleştirilmiş⁵ olsa da vergi tatili uygulaması devam etmiştir. Vergi tatili ilk satış döneminden veya ilk net kar döneminden başlamak üzere iki şekilde uygulanmakta olup Çin’de standart olarak birinci net kâr döneminden başlamak üzere 3 yıl (1+2)⁶ olarak uygulanmakta olan vergi tatili, ekonomik olarak az gelişmiş bölgelerde düşük kâr pozisyonunda olan yabancı yatırımcı şirketler için 10 yıla (5+5) kadar uygulanmıştır (Li, 2008: 11). Tablo 2’de Çin’de Kurumlar Vergisi

⁵ Çin’de faaliyet gösteren bütün şirketlerin türüne, konumuna, mülkiyetine bakılmaksızın aynı sınıflandırmaya, teşvik ve kesintilere tabi tutulacağı belirtilmiş olup kurumlar vergisi oranı yerli ve yabancı yatırımcılar için %25 olarak uygulanmıştır.

⁶ Vergi tatili ilk yıl için %100 oranında indirim, sonraki iki yılda ise %50 oranında muafiyet şeklinde uygulanmaktadır.

Kanunu'nda belirtilen proje ve endüstrilerden elde edilen hasılatlar için geçerli olan vergi tatili teşvikinin (indirim, muafiyet) uygulama süresi ve geçerlilik periyodu belirtilmiştir.

Tablo 2: Çin'de Vergi Tatilinin Uygulandığı Proje ve Endüstriler

Projeler/Endüstriler	Vergi Tatili	Geçerli Dönem
Tarım, ormancılık, hayvan yetiştirme ve balıkçılık projeleri	Muafiyet veya %50 indirim	Projelerin devreye girdiği yıl boyunca
Belirli temel altyapı projeleri	3+3 ⁷ yıl	Gelir elde edilen ilk yıldan itibaren
Çevre koruma projeleri ve enerji/su tasarrufu projeleri	3+3 yıl	Gelir elde edilen ilk yıldan itibaren
1 Ocak 2008'den sonra Shenzhen, Zhuhai, Shantou, Xiamen, Hainan ve Shanghai Pudong özel bölgesinde kurulan nitelikli yeni ve ileri teknoloji işletmeler	2+3 yıl	Gelir elde edilen ilk yıldan itibaren
31 Aralık 2017'den önce kurulmuş yazılım işletmeleri	2+3 yıl	Kâr elde edilen ilk yıldan itibaren
31 Aralık 2017'den önce kurulmuş entegre devre tasarım işletmeleri	2+3 yıl	Kâr elde edilen ilk yıldan itibaren
Yatırım tutarı 8 milyar Yuan'ı aşan entegre devre üretim işletmeleri veya 0,25 mikrometreden daha az hat genişliğinde entegre devre üretimi sağlayan ve işleyiş süresi 15 yılı aşan işletmeler	5+5 yıl	Kâr elde edilen ilk yıldan itibaren
Entegre devre üretim işletmeleri (0,8 mikrometreden daha az hat genişliğinde entegre devre üretimi sağlayan)	2+3 yıl	Kâr elde edilen ilk yıldan itibaren
Nitelikli enerji tasarruf hizmeti sunan işletmeler	3+3 yıl	Gelir elde edilen ilk yıldan itibaren
Temel sosyal haklardan yoksun olan Xinjiang bölgesindeki işletmeleri cesaretlendirme projeleri	2+3 yıl	Gelir elde edilen ilk yıldan itibaren
Kalkınma mekanizması içeren projeler	3+3 yıl	İlk yıldan itibaren

Kaynak: (PWC, 2019: 7).

1.2. Fransa

Fransız topraklarında veya Avrupa Birliği'nde gerçekleştirilen bir Ar-Ge faaliyeti olduğu sürece tüm endüstri sektörleri için geçerli olan Ar-Ge vergi teşviklerinin birçok uygulaması olup bunlar aşağıda belirtilmiştir.

1.2.1. Ar-Ge Gider İndirimi ve İndirimli Kurumlar Vergisi

Ar-Ge gider indirimi, cari ve sermaye harcamaları için farklı şekillerde uygulanmaktadır. Ar-Ge kapsamında gerçekleştirilen sermaye harcamaları amortisman uygulamasına tabi tutulmakta iken cari harcamalar yıl içerisinde vergilendirilebilir gelirden tamamen indirilebilmektedir. Ar-Ge sermaye harcamaları genellikle normal amortisman yöntemiyle 5 yıl içinde ya da azalan bakiyeler yöntemine göre %40 oranındaki amortisman yöntemi ile indirim tabi tutulmaktadır. Yüzde 40 oranı ise tahmini faydalı ömrü beş altı yıl olan varlıklar için uygulanan bir yasal dönüşüm faktörü ile normal amortisman oranının çarpımının bir ürünüdür. Yani normal amortismanın iki katı olarak en fazla %40 oranı uygulanmaktadır. Binalar ise genellikle 20 yıl üzerinden ya da %5 oranından normal amortisman tabi tutularak giderleştirilmektedir (Warda, 1999: 30). 1 Ocak 2019 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan mali yıllar için geçerli olmak üzere patentlerden kaynaklanan (patentler, patentlenebilir buluşlar, patent veya patentlenebilir buluş için gerekli bir unsur olarak görülebilen ve ilgili patent veya patentlenebilir buluş ile birlikte lisanslanan ilişkili

⁷ Vergi tatili ilk üç yıl için %100 oranında indirim, sonraki üç yılda ise %50 oranında muafiyet şeklinde uygulanmaktadır.

endüstriyel/üretim işlemleri ve telif hakkı korumalı yazılım) gelir ve sermaye kazançlarına yönelik %10 indirimli kurumlar vergisi oranında vergilendirilmenin geçerli olduğu bir patent kutusu teşviki de mevcuttur (Deloitte, 2019: 2).

1.2.2. Araştırma Vergi Kredisi, İnovasyon Vergi Kredisi ve Nakit Hibe

Fransa’da inovasyon faaliyetlerini desteklemek için başvurulmuş mali önlemler arasında yer alan araştırma vergi kredisi, Ar-Ge faaliyetleri aracılığıyla firmaların rekabet gücünü arttırmak için uygulanan merkezi bir teşvik olup firma büyüklüğü veya belirli sektörlerin faaliyetleri ile sınırlandırılmaksızın tüm firmalara uygulanmaktadır. Geriye dönük, mevcut ve gelecekteki yatırımlar için geçerli olan vergi kredisi uygulaması ilk kez 1983 yılında yürürlüğe girmiş, 2004 ve 2005 yıllarında KOBİ’lerin ihtiyaçlarına uyum amacıyla yenilikçi firmaların finansman planının güvenilir bir unsurunu oluşturacak şekilde güncellenmiştir (Muller, vd. 2009: 16). Geçmiş yıllarda güçlendirilmiş olan bu enstrüman 2008, 2011 ve 2013 yıllarında ise dönüşüme uğramıştır. 1983 yılında “marjinal” ya da “artan” şekilde ilk kez yürürlüğe girmiş olan araştırma vergi kredisi, firmanın Ar-Ge harcamalarındaki artışla orantılı olarak kurumlar vergisini azaltmasına izin veren bir rol üstlenmiştir. Başlangıçta %25 olarak uygulanan kredi oranı 1985 yılında ise iki kat artarak 2004 yılına kadar %50 olarak uygulanmıştır. Araştırma vergi kredisinin uygulanacağı Ar-Ge harcamalarının tavan sınırının hesaplanmasında 1983-1990 yılları arasında bir önceki dönem Ar-Ge harcamalarının seviyesi referans alınırken, 1991-2003 yılları arasında ise firmaların önceki iki yıl içerisinde yapmış oldukları Ar-Ge harcamalarının ortalamasını aşan kısım göz önünde bulundurulmuştur. Ayrıca vergi kredisinin uygulanacağı tavan miktarı 1983 yılında 0,4 Milyon € iken 1985 yılında 0,7 Milyon €, 1988 yılında 1,5 Milyon € ve 1991-2003 yılları arasında 6,1 Milyon € olarak belirlenmiştir. 2004 yılındaki reform ile kredi miktarının hem Ar-Ge harcamalarındaki artırıma (geçmiş yıllara göre artan harcama miktarına) hem de hacme (cari yıldaki toplam harcama miktarına) paralel olarak verilmesine karar verilmesiyle araştırma vergi kredisinin yapısı güçlendirilmiştir. Buna göre 2004 yılında yararlanılabilecek araştırma vergi kredisinin miktarı (8 Milyon € ile sınırlandırılmıştır); firmaların cari yıldaki Ar-Ge harcamasına %5, önceki iki yıl içerisinde yapmış oldukları Ar-Ge harcamalarının ortalamasını aşan kısma ise %45 oranının uygulanmasıyla hesaplanmaktadır (Bozio, vd. 2014: 10). 2006 yılında ise %5 olan hacimli oran %10’a yükseltilmiş, %45 olan artırımlı oran %40’a düşürülmüş ve vergi kredisinin miktarı 10 Milyon €’ya, 2007 yılında ise kredi miktarı 16 Milyon €’ya yükseltilmiştir (Mulkay & Mairesse, 2013: 6). 2008 yılında ise araştırma vergi kredisinin karma bazlı olarak hesaplanmasından vazgeçilerek tamamen hacim bazlı olarak hesaplanması düzenine geçilmiş, böylece sistem biraz daha basitleştirilmiştir. Ayrıca cari yıl kredi oranı belirli bir miktara kadar (100 Milyon €) %10’dan %30’a yükseltilmiş olup yararlanılabilecek maksimum kredi miktarı sınırı kaldırılmıştır. Buna göre araştırma vergi kredisi, 100 Milyon €’nun altındaki Ar-Ge harcamaları için %30 olarak uygulanırken bu seviyenin üzerindeki Ar-Ge harcamaları için ise %5 olarak uygulanmıştır (OECD, 2015: 2). Araştırma vergi kredisi oranı (%30 olan oran) bu teşvikten ilk defa faydalanacak firmalar için ilk yıl %50, ikinci yıl için ise %40 olarak uygulanmıştır. 2008 reformu ile birlikte araştırma vergi kredisi daha cazip bir teşvik haline gelmiş olup firmaların kamu tarafından desteklenen araştırma ve geliştirme harcamaları için başvurulacak ilk kaynağı oluşturmaktadır. Nitekim 2010 yılında 17.000 firmanın yapmış olduğu 18,2 milyar € Ar-Ge harcaması için 5,05 milyar € araştırma vergi kredisi verilmiştir. 2011 yılında da cari vergilendirme dönemindeki Ar-Ge harcamaları için %30 oranındaki araştırma vergi kredi oranı geçerli olmuş ancak bu teşvikten ilk defa faydalanacak firmalar için araştırma vergi kredisi ilk yıl %40, ikinci yıl için ise %35 olarak uygulanmıştır (Bozio vd., 2014: 13). Güçlü ve etkili bir teşvik olan araştırma vergi kredisi son zamanlarda daha da güçlenmiştir. 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, KOBİ’ler tarafından yapılan inovasyon harcamaları da araştırma vergi kredisine uygun giderlere dâhil edilmiştir. Buna göre 2013 yılında 100 Milyon €’nun altındaki Ar-Ge harcamaları için %30, bu seviyenin üzerindeki Ar-Ge harcamaları için ise %5 olarak

uygulanmıştır. Ayrıca 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere KOBİ'lerin henüz piyasaya sürülmemiş ve üstün özelliklere sahip hale getirilmemiş yeni ürünlerinin prototip tasarımları için yapılan harcamalarına yönelik de 400.000 € inovasyon harcamasına ulaşana kadar %20 oranında inovasyon vergi kredisi teşviki uygulanmıştır (IFA, 2014: 1). 1 Ocak 2015 tarihinden itibaren ise Fransa'nın denizaşırı bölgelerinde (ülkenin Avrupa yakası dışında kalan bölgeler) Ar-Ge faaliyetinde bulunan şirketler için araştırma vergi kredisi oranı 100 Milyon £'nın altındaki Ar-Ge harcamaları için %30'dan %50'ye yükseltilmiş, bu seviyenin üzerindeki Ar-Ge harcamaları için ise %5 oranı aynı şekilde uygulanmıştır. Ayrıca bu bölgelerdeki Ar-Ge faaliyetinde bulunan şirketlere yönelik uygulanan inovasyon vergi kredisi oranı da %20'den %40'a yükseltilmiştir. Yıl içerisinde kullanılmayan krediler 3 yıl ileri taşınabilmekte olup bu süre zarfında mahsup edilemeyen vergi kredileri geri ödenebilmektedir (France Tax Guide, 2015: 57). Fransa'da uygulanan araştırma vergi kredisinin ve inovasyon vergi kredisinin tarihsel süreç içerisindeki hesaplama yöntemleri Tablo 3'de ele alınmıştır.

Tablo 3: Fransa'da Uygulanan Araştırma Vergi Kredisinin Tasarımı

Araştırma Vergi Kredisi	Reform Yılı	Araştırma Vergi Kredisinin Formülü	Maksimum Miktar Milyon €
Artırımlı	1983	$0,25*[RD(t)^8 - RD(t-1)]$	0,4
	1985	$0,50*[RD(t) - RD(t-1)]$	0,7
	1988	$0,50*[RD(t) - RD(t-1)]$	1,5
	1991	$0,50*[RD(t) - \{RD(t-1) + RD(t-2)\}/2]$	6,1
Artırımlı ve Hacimli	2004	$0,45*[RD(t) - \{RD(t-1) + RD(t-2)\}/2] + [0,05*RD(t)]$	8
	2006	$0,40*[RD(t) - \{RD(t-1) + RD(t-2)\}/2] + [0,10*RD(t)]$	10
	2007	$0,40*[RD(t) - \{RD(t-1) + RD(t-2)\}/2] + [0,10*RD(t)]$	16
Hacimli	2008	$0,30*RD(t)$; Eğer $RD(t) \leq 100$ Milyon € Eğer $RD(t) > 100$ Milyon € $0,05*[RD(t) - 100]$; $0,50*RD(t)$; Eğer vergi kredisinin ilk yılı ise $0,40*RD(t)$; Eğer vergi kredisinin ikinci yılı ise	Sınırlama Yok
	2011	$0,30*RD(t)$; Eğer $RD(t) \leq 100$ Milyon € $0,05*[RD(t) - 100]$; Eğer $RD(t) > 100$ Milyon € $0,40*RD(t)$; Eğer vergi kredisinin ilk yılı ise $0,35*RD(t)$; Eğer vergi kredisinin ikinci yılı ise	Sınırlama Yok
	2013-?	$0,30*RD(t)$; Eğer $RD(t) \leq 100$ Milyon € $0,05*[RD(t) - 100]$; Eğer $RD(t) > 100$ Milyon € %20 inovasyon harcamaları (KOBİ için geçerlidir)	0,4
	2015-?	$0,50*RD(t)$; Eğer $RD(t) \leq 100$ Milyon € $0,05*[RD(t) - 100]$; Eğer $RD(t) > 100$ Milyon € %40 inovasyon harcamaları (KOBİ için geçerlidir)	Sınırlama Yok 0,4

Kaynak: (Bozio, vd. 2014: 11; France Tax Guide, 2015: 57; Deloitte, 2019: 2).

Fransa'da araştırma vergi kredisine ilaveten endüstriyel Ar-Ge, Ar-Ge personeli maliyetleri ve Ar-Ge ekipmanının amortismanının tamamını veya bir kısmını kapsayan nakit hibe teşviki de

⁸ RD(t); t yılındaki Ar-Ge miktarını ifade etmektedir.

uygulanmaktadır. Bu teşvik mevcut ve gelecekteki yatırımlar için geçerli olup endüstri sektöründe faaliyet gösteren en az iki şirketin ve bir Ar-Ge laboratuvarı veya eğitim merkezinin oluşturduğu bir konsorsiyuma atfedilmekte ve projenin büyüklüğüne bağlı olarak 20 milyon Euro'ya kadar verilebilmektedir (EY, 2019: 89).

1.2.3. Yenilikçi Yeni Şirket Statüsüne Sahip Firmalara Uygulanan Teşvikler

Fransa vergi kanununda Ar-Ge odaklı faaliyette bulunan küçük ve orta ölçekli şirketler genç yenilikçi şirketler olarak bilinmekte olup bunlar; 250 kişiden daha az işçi çalıştıran, yıllık cirosu 50 Milyon €'dan ya da bilançosu 43 Milyon €'dan daha az olan, 8 yıldan daha az süredir faaliyette bulunan ve toplam harcamasının en az %15'ini Ar-Ge faaliyetleri için yapan şirketlerdir (EC, 2014: 41). Bu şirketlere yönelik olarak kâr elde edilen ilk mali yıl için kurumlar vergisi tam muafiyeti, takip eden yıllar için ise %50 oranında kurumlar vergisi muafiyeti, Ar-Ge faaliyetlerinde çalışan personellerinin 8 yıl boyunca sosyal güvenlik kesintileri muafiyeti ve arsa, arazi ve binalarla ilgili yerel vergilerden 7 yıl muafiyet teşviki uygulanmaktadır (ITB, 2014).

1.3. İngiltere

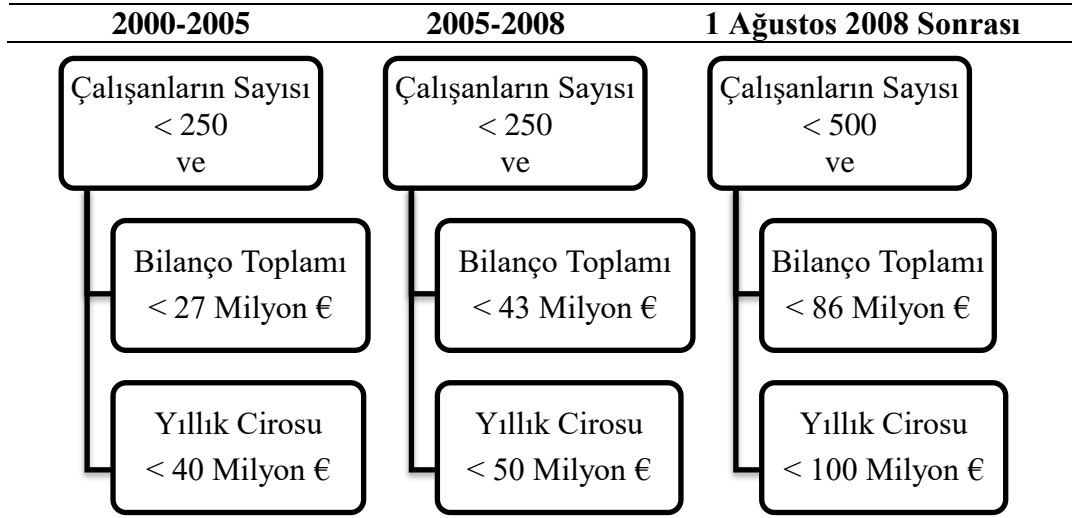
İngiltere'de Ar-Ge faaliyetlerine ilişkin vergi indirimi ilk kez Şansölye (Başbakan) Gordon Brown tarafından ele alınmış ve 1997 ön bütçe raporunda sunulmuştur. 2000 yılında KOBİ'lerin Ar-Ge faaliyetlerine yönelik sunulmaya başlamış olan Ar-Ge vergi indirimi 2002 yılında büyük şirketler içinde uygulanmak üzere genişletilmiştir. Ayrıca Nisan 2013'te Ar-Ge çalışmalarının teşvik edilmesine devam etme stratejisinin bir parçası olarak hükümet, büyük şirketler için geçerli olacak Ar-Ge harcamaları kredisini, buna ilaveten de 1 Nisan 2013'ten sonra geçerli olmak üzere şirketlerin patentli başvurularından ve diğer bazı yeniliklerinden elde ettikleri kazançlara daha düşük kurumlar vergisi uygulaması için patent kutusu rejimini uygulamıştır (EC, 2014: 5).

1.3.1. Ar-Ge İndirimi

Ar-Ge indirimi daha önce (2000 yılı öncesi) bilimsel araştırma ödeneği olarak uygulanan teşvikin modern hali olup yıl içerisinde yapılan cari ve sermaye harcamalarının tamamının gider yazılmasına imkân vermekle birlikte, cari harcamalar için şirketin büyüklüğüne göre farklı indirim oranları da uygulanmaktadır. Binalar, makineler ve diğer ekipmanlar sermaye harcaması olarak kabul edilirken araziler ise sermaye harcaması olarak kabul edilmemektedir. Şirket ve projelerin gerekli koşulları sağlaması durumunda cari gider kalemleri (personel harcamaları, sarf malzeme harcamaları, yazılım maliyetleri, dışarıdan sağlanan işçi ve taşeron maliyetlerinin %65'i ve fayda maliyetleri) için farklı oranlarda indirim talep edilebilmekte iken bu indirim oranları sermaye harcamaları için geçerli değildir. Çünkü sermaye harcamaları için tüm şirketler %100 oranındaki hızlandırılmış amortisman yöntemini kullanmaktadırlar (EC, 2014: 5; Deloitte, 2019: 51).

Küçük veya orta ölçekli işletmelere yönelik Ar-Ge indirimi: İngiltere'de hem KOBİ'lerin hem de büyük şirketlerin yapmış oldukları Ar-Ge harcamaları, vergiye tabi gelirden hacim bazlı olarak indirilebilmektedir (Guceri, 2013: 6). Nitelikli Ar-Ge harcamalarına daha yüksek oranda indirilebilirlik ölçeğinin uygulanması ise şirketin büyüklüğüne bağlı olarak değişmektedir. AB yönetmeliklerine göre KOBİ tanımı boyut eşiklerini ve yan kuruluş ilişkilerini içermekte olup eğer bir şirket herhangi bir gruba aitse o grubunda KOBİ özelliğinde olması gerekmekte olup büyük şirket statüsünde olmamalı ya da büyük şirket statüsünde ise, şirketin sermayesinin %25'den fazlasının büyük şirkete ait olmaması gerekmektedir. Aksi takdirde teşvikten yararlanılamamaktadır. KOBİ Ar-Ge indirimine hak kazanabilmek için şirketlerin, hem istihdam kriterini hem de bilanço veya ciro büyüklüğünü aşmaması gerekmektedir. Şekil 1'de 2008 öncesi ve sonrası için KOBİ'yi tanımlayan kriterler belirtilmiş olup şirketin ardışık iki mali yılda bu kriterleri sağlaması gerekmektedir (EC, 2014: 6).

Şekil 1: İngiltere’de KOBİ’lerin Ar-Ge İndirimi İçin Sağlaması Gereken Eşikler



Kaynak: (Guceri, 2013: 7).

KOBİ’ler için sunulan teşvik, artırılmış indirim oranı ve nakit kredilerin bir kombinasyonu şeklinde uygulanmaktadır. Artırılmış indirim oranı pozitif vergilendirilebilir geliri olan nitelikteki şirketlere, nakit kredi ise vergilendirilebilir kazancı olmayan şirketlere yönelik uygulanmaktadır. KOBİ’ler için artırılmış Ar-Ge indirim oranı 2000 yılında Ar-Ge harcamalarının %150’sine tekabül eden bir teşvikle başlamış olup 2008’de bu oran %175’e, 2011’de %200’e, 2012’de %225’e son olarak da Nisan 2015’te %230’a yükseltilmiştir. Buna göre 1 Nisan 2015 tarihinden itibaren KOBİ’lerin her 100 dolarlık Ar-Ge harcaması için vergilendirilebilir gelirden ilave 130 dolar indirilmektedir. Vergilendirilebilir geliri olmayan şirketler ise Ar-Ge harcamalarının %14,5’ine (1 Nisan 2014 tarihinden itibaren geçerli oran) kadar olan kısmı için nakit kredi talep edebilmektedir (HM Revenue & Customs – HMRC, 2017).

Büyük şirketlere yönelik Ar-Ge indirimi: Dönem içerisinde ticarete bulunan ve dönem boyunca büyük şirket olma özelliğini koruyan şirketler artırılmış Ar-Ge indiriminden yararlanabilmektedirler. 1 Nisan 2012 tarihinden önce şirketlerin Ar-Ge indiriminden yararlanabilmesi için en az 10.000 € nitelikli Ar-Ge harcaması yapması gerekirken bu şart 1 Nisan 2012 tarihi itibarıyla kaldırılmıştır (ACCA, 2012: 3). Büyük şirketlere sunulan artırılmış indirim oranı KOBİ’lere sunulan teşvike göre daha az cömert olup şirketin her 100 dolarlık Ar-Ge harcaması için, vergilendirilebilir gelirden ilave 30 dolar (artırılmış indirim oranı %130) düşmesine izin vermekte iken bu uygulama 31 Mart 2016 tarihinde sona eren hesap döneminden sonrası için uygulamadan kaldırılmıştır. Ayrıca büyük şirketler, vergilendirilebilir kazanç olmaması durumunda KOBİ’lere sağlanan nakit kredi talebine de başvuramamaktadırlar (HMRC, 2017).

1.3.2. Ar-Ge Harcamaları Kredisi (RDEC)

Ar-Ge harcamaları kredisi, yukarıda açıklanan büyük şirket şemasını kademeli olarak değiştirmek için 1 Nisan 2013’ten sonra geçerli olan bir teşvik türüdür. Büyük şirketler Ar-Ge harcamaları için 31 Mart 2016 tarihine kadar artırılmış indirim oranını ya da Ar-Ge harcamaları kredisini seçebilme hakkına sahipken, Ar-Ge harcamaları kredisini seçen büyük şirketler, artırılmış Ar-Ge indirim programına tekrar dönememişlerdir. Ar-Ge harcamaları kredisi, vergilendirilebilir kazancı olan ve olmayan (zarar durumundaki şirket) her iki büyük şirket içinde uygulanabilmektedir. 1 Nisan 2013 ile 31 Mart 2015 tarihleri arasında hak kazanılan harcamalar için %10 olarak uygulanan RDEC, 1 Nisan 2015 tarihinden itibaren %11 olarak uygulanmış, 1 Ocak 2018 tarihinden itibaren ise büyük şirketler için %12, KOBİ’ler için ise %14.5 olarak uygulanmaktadır. Bu kredi işin büyüklüğü ne

olursa olsun, sübvans edilen, hibe edilen veya taahhütlerle sözleşmeli olan projeler için de geçerlidir (Motorsport Industry Association – MIA, 2016: 6; EY, 2019: 344).

Tablo 4’de İngiltere’de faaliyet gösteren şirketlerin Ar-Ge indirimi kapsamındaki teşviklerden yararlanmaları durumunda sağlayacakları net kazancın hesaplanması gösterilmiştir.

Tablo 4: İngiltere’de Ar-Ge İndirimi Kapsamındaki Teşviklerin Net Kazancı

Kalemler	Teşvik Yok	KOBİ Ar-Ge İndirimi	Büyük Şirket Ar-Ge İndirimi	Büyük Şirket RDEC	KOBİ RDEC
Ciro	12.000 €	12.000 €	12.000 €	12.000 €	12.000 €
Ar-Ge Harcaması	4.000 €	4.000 €	4.000 €	4.000 €	4.000 €
Diğer Harcamalar	1.000 €	1.000 €	1.000 €	1.000 €	1.000 €
Kazanç	7.000 €	7.000 €	7.000 €	7.000 €	7.000 €
RDEC (%12)/(%14,5)	---	---	---	480 €	580 €
Ar-Ge İndirimi (%130/%30)	---	5.200 €	---	---	---
Vergilendirilebilir Kazanç	7.000 €	1.800 €	7.000 €	7.480 €	7.580 €
Hesaplanan KV(%19)	1.330 €	342 €	1.330 €	1.421,2 €	1.440,2 €
RDEC	---	---	---	480 €	580 €
Ödenecek Kurumlar Vergisi	1.330 €	342 €	1.330 €	941,2 €	860,2 €
Vergi Kazancı	---	988 €	---	388,8 €	469,8 €

Kaynak: Yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 4’de aynı miktarda ciroya sahip olan ve aynı miktarda harcama (Ar-Ge ve diğer) yapan firmaların teşvikten hiçbir şekilde yararlanamayan şirkete göre net kazançları hesaplanmış olup en fazla net kazanç Ar-Ge indiriminden yararlanan KOBİ’ler (988 €) tarafından sağlanmış olmaktadır. Ar-Ge harcamaları kredisini tercih eden KOBİ’ler 469,8 € ve büyük şirketler ise 388,8 € net kazançla sahip olmuşlardır.

1.3.3. Patent Kutusu Rejimi

Kuralları Nisan 2013’ten itibaren aşamalı olarak belirlenen patent kutusu rejimi, şirketlerin patentlerine ve diğer nitelikli fikri mülkiyet haklarına (tamamlayıcı koruma sertifikası, düzenleyici veri koruma ve bitki çeşitliliği hakları) atfedilen kazançlarına indirimli %10 kurumlar vergisi oranı uygulamalarına imkân vermekte olan bir teşvik türüdür. İndirimli kurumlar vergisi oranı, bir şirketin patent haklarının lisanslanmasından veya satışından elde edilen kazançlarının bir kısmı için geçerli olup 1 Nisan 2017’den itibaren kazançların tamamına uygulanacak şekilde aşamalı olarak yapılandırılmıştır. Bu yapılandırmada indirimli kurumlar vergisi oranının uygulanacağı patent haklarının lisanslanmasından veya satışından elde edilen kazançların oranı 1 Nisan 2013 – 1 Nisan 2017 tarihleri arasında sürekli artmış olup 1 Nisan 2013 – 31 Mart 2014’te %60, 1 Nisan 2014 – 31 Mart 2015’te %70, 1 Nisan 2015 – 31 Mart 2016’da %80 uygulanmış iken 1 Nisan 2016 – 31 Mart 2017’de %90 ve 1 Nisan 2017’den itibaren %100 olarak uygulanmaktadır (HMRC, 2017).

1.4. Rusya

Rusya hükümetinin, kaynak tabanlı bir ekonomiden (bir ülkenin gayri safi milli hasılası veya gayri safi yurtiçi hasılasının büyük ölçüde doğal kaynaklardan sağlandığı ekonomidir) bilgi ve teknoloji liderliğindeki bir ekonomiye doğru değişim hedefini ilan etmesiyle birlikte bu ülkede uluslararası alanda kabul görmüş önde gelen uygulamalar kullanılarak yenilikçilik sektörü aşamalı olarak değiştirilmiş ve inovasyon tabanının geliştirilmesinde önemli ilerlemeler kaydedilmiştir. Bu

ilerlemelerin kaydedilmesinde, inovasyona yapılan yatırımların cesaretlendirilmesinde ve Rusya ekonomisinin modernizasyonunda yani yenilikçi ekonomik büyümenin sağlanmasında Ar-Ge vergi teşvikleri önemli bir rol oynamıştır (EY, 2019: 262). Bilgi ve teknoloji tabanlı büyüme doğrultusunda Rusya hükümetinin bilgi teknolojisindeki hedeflediği ilerlemeler 2005 yılında tekrar dikkat çekmeye başlamıştır. Nitekim belirlenen hedefler doğrultusunda bilgi teknolojisi her yıl %15-%20 oranında büyütülmüş ayrıca Ar-Ge'yi teşvik etmek için özel ekonomik bölgeler oluşturulmuştur. Bu bölgelerde kurumlar vergisi oranının ve sosyal güvenlik ödemeleri oranının indirimli olarak uygulanması, mülk ve arazi vergisinin 5 yıl boyunca alınmaması ve Ar-Ge harcamalarının sınırsız indirimi uygun görülmüştür. Buna bağlı olarak 1 Ocak 2007 tarihinden itibaren bilgi teknoloji şirketleri sosyal güvenlik ödemelerinde indirim oranına ve 1 Ocak 2009 tarihinden itibaren ise donanım ve yazılım masraflarını bir dönem masrafı olarak düşmeye (amortisman yoluyla değil) hak kazanmışlardır. Özel ekonomik teknoloji yenilik bölgelerine ilaveten yeni “Skolkovo” yenilik merkezinde projelerin katılımcılarına önemli vergi avantajları sunmaktadır. Kurumlar vergisi, katma değer vergisi, emlak vergisi ve sosyal ve tıbbi fonlara toplumsal katkılarda muafiyet, emekli sandığına yapılan katkılar için ise indirimli oran uygulaması teşviki sağlanmıştır (Alvarez& Marsal Taxand, 2012: 191).

1.4.1. Süper Ar-Ge İndirimi ve Hızlandırılmış Amortisman Uygulaması

Uygun Ar-Ge faaliyetlerini yürüten şirketler, kurumlar vergisini azaltmak için %150 oranındaki süper Ar-Ge indirimini uygulayabilmektedirler. Ar-Ge faaliyetleri yeni bir ürün veya yeni bir hizmet üretmede ya da mevcut süreçlerin geliştirilmesinde başarısız olsa dahi süper Ar-Ge indiriminden yararlanılabilmektedir. Bu teşvik için atfedilen harcamalar ise 10 yıl boyunca ileri taşınabilmekte ancak bu süre zarfında kullanılmayan harcamalar için iade söz konusu olmamaktadır (Deloitte, 2015: 42). Rusya’da Ar-Ge faaliyetinde bulunan bir şirketin %150 oranındaki süper Ar-Ge indiriminden yararlanabilme şartları ve bu şartları sağlama durumuyla ilgili olarak aşağıdaki kazanç (kurumlar vergisi oranı %20) Şekil 2’de gösterilmiştir.

Şekil 2: Rusya’da Süper Ar-Ge İndiriminden Yararlanma Şartları ve Sağladığı Kazanç



Kaynak: (Deloitte, 2016a: 4).

Rusya’da Ar-Ge faaliyetlerin teşvikinde süper Ar-Ge indirimine ilaveten hızlandırılmış amortisman uygulaması da geçerli olup bilimsel ve teknik faaliyetlerin yerine getirilmesinde kullanılan amortisman tabi sabit varlıklar ile ilgili olarak temel amortisman normu yerine hızlandırılmış amortisman teşviki uygulanabilmektedir. Hızlandırılmış amortisman teşviki ise Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılan amortisman tabi sabit varlıklarla ilgili olarak uygulanan temel amortisman normuna, üçten yüksek olmayan özel bir katsayı uygulaması ile (örneğin; normal amortisman oranının %20 olması durumunda hızlandırılmış amortisman oranı en fazla $20 * 3 = 60$ olarak uygulanır) geçerlilik kazanmaktadır (EY, 2019: 264)

1.4.2. Yatırım Vergi Kredisi ve Vergi Tatili

Yatırım vergi kredisi mevcut yatırımlar için geçerli olup, kredi talebinde bulunacak vergi mükelleflerinin vergi makamlarına bir yatırım vergi indirim talep formu göndermesi gerekmektedir. Vergi makamlarının da bu talep formunu 30 gün içinde karara bağlaması gerekmektedir. Bu kredi vergilerinin ödenmesi için verilen sürenin ertelenmesi ve ardından yatırım

vergi akredite tutarının ve Rus Merkez Bankası tarafından belirlenen refinansman oranının yarısı ila dörtte üçü oranında değişen faiz miktarının tedrici olarak ödenmesi şeklinde işlemektedir. Yatırım vergi kredisi bir yıldan beş yıla kadar verilmekte ve bu teşvik yatırım vergi kredisini hesaba katmadan ödenecek verginin %50'sinin indirilmesini sağlamaktadır. Yani, dönem boyunca verilecek kredinin mükellefin toplam vergi ödemesinin %50'sini geçmemesi gerekmektedir (EY, 2019: 263). Vergi tatili uygulaması ise genellikle gelişmekte olan ülkeler ve geçiş ekonomileri olan ülkeler tarafından doğrudan yabancı yatırımları çekmek ve bilimsel ve teknolojik gelişmeleri desteklemek için kullanılan bir teşvik türüdür. Bu teşvik türüne göre nitelikli yeni kurulan firmalar 2 yıl (özel ekonomik bölgelerinde 5-10 yıl) kurumlar vergisinden, mülk ve arazi vergisinden ve KDV'den muaf tutulmaktadır. Yani Rusya'daki özel ekonomik bölgelerinde kurulan bir şirketin tatil dönemi boyunca yatırım projelerinden ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri net gelirleri kurumlar vergisinden, yatırımın yapıldığı tesisat ve araziler ise mülk ve arazi vergisinden ayrıca Ar-Ge faaliyetleri kapsamında mal ve hizmetler üzerinden yaptıkları ticaret işlemleri de KDV'den muaftır. (UNCTAD, 2000: 137).

1.4.3. Mülk ve Arazi Vergisi Teşviki

Mülk ve arazi vergisi yerel mevzuat kapsamında uygulanan bölgesel bir vergidir. Mülk ve arazi vergisi, vergi matrahının amortismanına tabi tutulan defter değeri olarak hesaplandığı yerde %2,2'ye kadar, vergi matrahının kadastro değeri olarak hesaplandığı yerde ise %1,5'e kadar değişen oranlarda uygulanmaktadır. Bölgeler bazında farklı şekilde uygulanmakta olan mülk ve arazi vergisi teşviki, özel ekonomik bölgelerde teknolojik ve inovasyon faaliyetlerinde kullanılan varlıklara yönelik olarak şirketin kurulduğu yıldan itibaren 10 yıl boyunca istisna şeklinde uygulanmaktadır. Skolkovo bölgesinde ise mülk ve arazi vergisi teşvikinin uygulanma süresinde 10 yıllık kısıtlama olmamakla birlikte, bölgede kısıtlama elde edilecek kâr ile sınırlandırılmıştır. Buna göre hasılat tutarının 1 milyar rubleyi aşması durumunda yılbaşında itibaren elde edilen kârın 300 Milyon rubleyi aşmaması gerekmektedir. Ayrıca bazı bölgeler⁹ içinde (Vladivostok Serbest Limanı) bu teşvik uygulanmakta olup, bu bölgelerde teknolojik ve inovasyon faaliyetlerinde kullanılan varlıklara yönelik olarak ilk beş yıl için mülk ve arazi vergisi istisna şeklinde uygulanırken sonraki 5 yıl için ise %50 indirimli şekilde uygulanmaktadır (Deloitte, 2016b: 7-10).

1.4.4. İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı Uygulaması

Rusya'nın bölgelerinin çoğunluğu tarafından sağlanan bölgesel vergi teşviklerinin mevcudiyeti, üretim tesisleri için yer seçiminde dikkate alınması gereken önemli bir faktördür. Bu bölgelerde kurulan tesislerin indirimli kurumlar vergisi oranından yararlanabilmesi için, projelerin bölgesel işletme öncelikleriyle uyumlu olması ve bölgesel kanun ile belirlenen minimum yatırımın yapılması gerekmektedir. Bu şartları sağlayan tesisler için kurumlar vergisi oranı %4,5 indirimli şekilde %15,5 (standart kurumlar vergisi oranı; bölgesel %18 + federal %2 = %20) olarak uygulanmakta iken bazı bölgelerde ise özel vergi rejimi kapsamında bu oran %0'a (hasılat tutarının 1 milyar rubleyi aşması durumunda yılbaşında itibaren elde edilen kârın 300 Milyon rubleyi aşmaması halinde) kadar indirilmekte ya da muafiyet şeklinde (yıllık kazançları 1 milyar rubleyi aşmaması durumunda) uygulanmaktadır. İndirimli kurumlar vergisi teşvikinin sağlanmadığı bölgelerde ise matrahın belirli bir miktarı için sübvansiyon verilmektedir. Bölgelerin, bölgesel kurumlar vergisi oranında (%18) değişiklik yapabilme hakları mevcut olup, bu bölgelerde kurulan şirketlere yönelik olarak gelir elde ettikleri ilk yıldan itibaren 5 yıl boyunca %10'u aşmayacak şekilde, takip eden 5 yıl için ise %10 ile %18 arasında indirimli kurumlar vergisi oranı belirlenebilmektedir. Bazı bölgelerdeki şirketlerin ise bu teşvikten yararlanabilmesi için ek kriterleri (örneğin belli sayıda işin oluşturulması ve öncelikli sanayilerin belirlenmesi gibi) yerine getirmesi gerekmektedir (Deloitte, 2016b: 5).

⁹ Mülk ve arazi vergisi teşviki 2016 yılına kadar onaylanan bölgeler için geçerlidir.

1.4.5. Sosyal Güvenlik Katkı Paylarının İndirimli Olarak Uygulanması

Ar-Ge faaliyetlerinin teşviki kapsamında sosyal güvenlik katkı paylarındaki indirim 2011 yılında başlamış olup yazılım ve yüksek teknolojik işletmelerin çalıştırdıkları personeller için ödeyecekleri yıllık sosyal güvenlik katkı payı giderlerinde 2023 yılına kadar indirilmiş oran (yıllık ücreti 865 Bin rubleye kadar olanlar için %14, yıllık ücreti 865 bin ile 1,15 Milyon ruble arasında olanlar için %12 ve yıllık ücreti 1,15 Milyon rubleyi aşanlar için %4) şeklinde uygulanmıştır (EY, 2019: 264). Rusya’da Ar-Ge faaliyetlerinin geliştirilmesi için oluşturulan özel ekonomik teknoloji yenilikçi bölgesinde ve Skolkovo bölgesinde de teşvikler sunulmakta olup bu teşviklerin özet hali Tablo 5’de verilmiştir.

Tablo 5: Rusya’da Yenilikçi Özel Bölgelere Sağlanan Ar-Ge Teşvikleri

Teşvikler	Standart Oranlar	Özel Ekonomik Bölgeler	Skolkovo
Kurumlar Vergisi	%20	İndirilmiş Oran; %15,5 (özel ekonomik bölgelerinde indirilmiş oranın uygulanma periyodları farklı olabilmektedir)	*Kurumlar vergisi muafiyeti (yıllık getirinin 1 milyar rubleyi aşmaması durumunda) *Sıfır vergi oranı (hasılat tutarının 1 milyar rubleyi aşması durumunda yılbaşından itibaren elde edilen kârın 300 Milyon rubleyi aşmaması gerekir)
KDV	%18,%10 ve %0	----	Muafiyet (hasılat tutarının 1 milyar rubleyi aşması durumunda yılbaşından itibaren elde edilen kârın 300 Milyon rubleyi aşmaması gerekir)
Mülk Vergisi	%2,2’yi geçemez	*Vergi istisnası *Genel olarak 5 yıl (Tomsk’da 10 yıl)	Vergi istisnası (KDV ile aynı uygulama kriterlerine sahiptir)
Sosyal Katkılar	%30	%28	%14 (KDV ile aynı uygulama kriteri geçerli)
Emekli Sandığı	%22	%20	%14
Sosyal Sigorta Fonu	%2,9	%2,9	%0
Federal Zorunlu Sağlık Sigortası Fonu	%5,1	%5,1	%0

Kaynak: (EY, 2019: 266).

1.5. Kanada

Kanada, dolaylı politika önlemleri ile Ar-GEe faaliyetlerini destekleme konusunda olgun ve uzun zamandır devam eden bir geleneğe sahiptir (EC, 2014: 29). Federal Hükümet, 1944’ten beri Ar-Ge için vergi yardımı sağlamıştır. Ayrıca Ar-Ge harcamaları için 1977’de yatırım vergi kredisi (ITC) getirilmiş ancak bugünkü program 1980’lerde uygulanmaya başlamıştır. Federal hükümetin Ar-Ge faaliyetlerine yönelik teşvikinin yanında, pek çok eyaletin de bu konuda destekleri vardır. Uygulanan Ar-Ge teşvik sisteminin adı Bilimsel Araştırma ve Deneysel Geliştirme Programı (SR&ED) olup bu program, ekonomik kalkınmayı ve istihdam oluşturmayı cesaretlendirmek amacıyla tasarlanmış bir vergi teşvik programını içermektedir. SR&ED programı, Kanada’da gerçekleştirilen endüstriyel Ar-Ge için en büyük federal fon kaynağıdır ve firmalar tarafından iyi kabul görmektedir. Program bir vergi teşvik programıdır (bir hibe programına karşıt olarak) ve talebe bağlıdır. Hükümetin belirli bir yılda talep eden kişilere ne kadar ödeme yapabileceği konusunda ise herhangi bir tavan yoktur (EY, 2019: 46).

1.5.1. SR&ED İndirimi

Federal hükümet uzun yıllardır Gelir Vergisi Kanunu ile SR&ED faaliyetlerini teşvik etmektedir. Nitekim Kanada'daki şirketler 1944'ün başlarında bu mevzuata istinaden bilimsel araştırma açısından cari harcamalarının %100'üne eşdeğer olan miktarı vergilendirilebilir gelirlerinden indirebilmişlerdir. Ayrıca 1961 yılına kadar firmalar bir vergilendirme yılında SR&ED için yapılan sermaye harcamalarının üçte birine eşit olan miktarı da vergilendirilebilir gelirlerinden düşebilirlerken 1961 yılında mevzuat değişikliği yapılarak, sermaye harcamalarının oluştukları vergilendirme yılında tamamen indirilebilmesine izin verilmiştir (Hamilton, 1993: 255). 1962'den 1966 yılına kadar ise federal hükümet, 1961'de geçerli olan taban düzeyini aşan cari ve sermaye harcamalarının %50'sine eşit artan bir vergi indirimine izin vermiştir. Adından da anlaşılacağı üzere artan vergi indirimi, daha yüksek SR&ED harcaması olan şirketlerin vergilendirilebilir gelirlerini daha da düşürmelerine izin vermiştir. Ek vergi indirimi talebinde bulunan şirketler, bu dönemde vergilerini 60 Milyon \$ azaltmışlardır (Madore, 2006: 4). Artan %50 vergi indirimi 1967 yılında Endüstriyel Araştırma ve Geliştirme Teşvik Kanunu kapsamında nakit hibelerle değiştirilmiş olup bu nakit yardımlar, önceki beş yılın ortalamasını aşan cari harcamaların %25'i ile sermaye harcamalarının %25'ine eşittir. Bu hibelerin amacı, bilimsel araştırmalara katılan vergilendirilmemiş şirketlere, özellikle de daha önce federal vergi teşviklerinden yararlanamayan küçük Kanada Kontrollü Özel Şirketlere (CCPCs) maddi destek sağlayarak ilave %50 indirimle aynı avantajı sunmaktır (Canada Revenue Agency – CRA, 2019).

1978 yılında federal hükümet, 1962-1966 yılları arasında yürürlükte olan vergi indirimine benzer şekilde, bilimsel araştırma için ek bir vergi indirimi şeklinde başka bir vergi teşviki geliştirmiştir. Buna göre şirketlerin, vergi gelirlerinden önceki üç yıl için kaydedilen ortalamayı aşan tüm bilimsel araştırma harcamalarının %50'sini vergilendirilebilir gelirden düşmelerine izin verilmiştir. Ancak 1983 yılında bildirilen istismaların bir sonucu olarak, federal hükümet %50 artımlı indirimi mevzuattan kaldırmıştır (Madore, 2006: 5). 31 Aralık 2013'ten itibaren ise sermaye harcamalarının SR&ED indirimi için uygun olmadığı belirtilmiş olup yılsonunda, gelecek yıllarda düşülmek üzere süresiz olarak taşınan ve talep edilmemiş sermaye harcamalarının tamamı veya bir kısmının mahsup edilebileceği açıklanmıştır (Deloitte, 2015: 10).

1.5.2. Yatırım Vergi Kredisi (ITC)

Yatırım vergi kredisi, Kanada işletmelerinin teknolojik ürün veya süreçlerde ilerleme sağlayacak Ar-Ge çalışmalarını teşvik etmektedir. SR&ED yatırım vergi kredisi kapsamında 20.000'den fazla talep sahibine 3 milyar dolardan daha fazla vergi yardımı sağlamaktadır ki, buda SR&ED'yi Kanada'daki Ar-Ge faaliyetlerini destekleyen tek en büyük federal program haline getirmiştir. Kanada'da Ar-Ge faaliyetleri için sağlanan vergi kredileri ekonomi için önemli bir teşvik unsuru olarak hareket etmektedir. Nitekim 2007 yılında Maliye Bakanlığı araştırmasının bir raporuna göre verilen her 1 \$'lık SR&ED vergi kredisinin sonucunda hükümet 1,11\$'lık bir fayda sağlamıştır. Yani hükümet tarafından verilen her 1 \$, hükümete 1,11\$ olarak geri dönerek dolar başına 11 cent'lik (¢) bir kazanç oluşturmuştur (Economic Development and Trade – EDT, 2016: 1-2). Böylelikle federal hükümet tarafından yılda 3,5 milyar \$ harcanarak yaklaşık 385 Milyon \$ net ekonomik kazanç elde edilmiştir (The Canadian Chamber of Commerce – CCC, 2011: 4).

Bilimsel Ar-Ge yatırım vergi kredisi günümüze kadar tarihsel süreç içerisinde birçok değişikliğe uğramış olup bu değişiklikler Tablo 6'da ele alınmıştır

Tablo 6: Kanada'da SR&ED Yatırım Vergi Kredisi - Tarihsel Bir Perspektif

Yıllar	Yapılan Değişiklikler
1977	Cari ve sermaye harcamalarının %5 ila %10'u arasında değişen oranlarda "Bilimsel Araştırma Vergi Kredisi" adı altında uygulanmış olup oranlar şirketlerin büyüklüğüne ve araştırma faaliyetlerinin bulunduğu yere bağlı olarak değişiklik göstermiştir.
1978	Yatırım vergi kredisi oranı %10'a (Atlantik Eyaletleri ve Gasppe Bölgesinde bu oran %20 iken, CCPCs için %25 olarak uygulanmıştır) yükseltilmiştir.
1983	Yatırım vergi kredisi oranı %10 artarak temel oran %20 olarak belirlenmiştir. Atlantik Eyaletleri ve Gasppe Bölgesinde ise temel oran %30 iken, CCPCs için %35 olarak uygulanmıştır.
1985	"Bilimsel Araştırma Vergi Kredisi" uygulamadan kaldırılmış ve küçük işletmeler için vergi kredisi ilgili şirket grubu tarafından bir yılda gerçekleştirilen Ar-Ge harcamasının ilk 2 Milyon dolarına uygulanacak şekilde değiştirilmiştir.
1986	Uygun gelişme ile basit rutin mühendislik ve rutin gelişme arasında açık bir şekilde ayırım yapmak amacıyla Gelir Vergisi Yönetmeliği'ne "SR&ED" terimi eklenmiştir.
1992	Şirketlerin Ar-Ge harcamalarını belirlemelerinde 2 yöntem kabul edilmiştir. Bunlardan birincisi genel ve idari giderlerin miktarını belirlenmesi olan "geleneksel yöntem", ikincisi ise doğrudan SR&ED'ye atfedilebilen maaş tabanının %65'ine tekabül eden "proxy yöntemidir".
1994	Atlantik ve Gasppe Bölgesi için uygulanan %30 özel vergi kredi oranı ve SR&ED performans sahiplerine yönelik özel hükümler kaldırılmıştır. Geçmiş yıllarda meydana gelen SR&ED harcamalarını tanımlamak için bir zaman sınırı belirlenmiştir.
1995	SR&ED vergi teşvikleri finansal kuruluşlarda dâhil olmak üzere bilgi teknolojisine yatırım yapan tüm işletmeler için geçerli hale gelmiştir.
1998	Yatırım vergi kredisi, nitelikli harcamalar ile sınırlandırılmıştır.
1999	Bir SR&ED projesinin ürünü satıldığında, projenin genel maliyetleri düşülüp yatırım vergi kredileri araştırmayı gerçekleştirmenin net maliyeti üzerinden sağlanmıştır.
2000	SR&ED için harcamanın gerçek tutarını aşan Eyalet kesintileri, devlet yardımı olarak kabul edilmiş ve bu kısım federal SR&ED vergi amaçları için uygun harcamaların hesaplanmasından çıkarılmıştır.
2003	CCPCs için küçük işletme sınırı 200.000 dolardan 300.000 dolara yükseltilmiştir.
2005	Vergi teşvikleri Kanada'nın Özel Ekonomik Bölgesinde (kıyı şeridinden 200 deniz mili kapsamaktadır) gerçekleştirilen SR&ED'ye kadar genişletilmiştir.
2006	CCPCs için küçük işletme sınırı 400.000 dolara yükseltilmiştir. Vergi kredisinin ileri taşıma süresi 20 yıla kadar uzatılmıştır.
2008	CCPCs için harcama limiti 2 Milyon dolardan 3 Milyon dolara yükseltilmiştir. SR&ED yatırım vergi kredisinin uygulanması, Kanada'da yerleşmiş çalışanlar tarafından Kanada dışında yapılan toplam maaş ve ücret ödemelerinin maksimum %10'u ile sınırlandırılmıştır.
2013	Genel giderleri hesaplamak için kullanılan proxy yönteminde doğrudan işçilik masraflarının %65'i yerine %60'ı dikkate alınmıştır. Sözleşme ödemelerinin sadece %80'inin SR&ED yatırım vergi kredisinin hesaplanmasında kullanılabileceği belirtilmiştir.
2014	Nitelikli Ar-Ge harcamalarının kapsamı sermaye harcamalarının (kira masrafları dâhil) bu kategoriden çıkarılmasıyla birlikte daraltılmıştır. Genel giderleri hesaplamada kullanılan proxy yönteminde işçilik masraflarının %55'inin dikkate alınacağı belirtilmiştir. SR&ED yatırım vergi kredisi oranı %20'den %15'e düşürülmüştür.

Kaynak: (CRA, 2019).

Bilimsel araştırma ve deneysel geliştirme kapsamında geçerli olan yatırım vergi kredisine göre firmaların cari harcamalarına ve Ar-Ge faaliyetlerinde kullanacakları makine ve teçhizata ilişkin finansal harcamalarına temel oran olarak %15 yatırım vergi kredisi teşviki sağlanmaktadır. CCPCs için ise bu oran 3 Milyon \$'a kadar %35 olarak uygulanışken bu tutarı aşan Ar-Ge harcamaları için ise temel oran olan %15 yatırım vergi kredisi oranı uygulanmıştır. Ayrıca kira masraflarının SR&ED amaçları için talep edilemeyeceği de belirtilmiştir.

1.5.3. İade Edilebilir Yatırım Vergi Kredisi

SR&ED yatırım vergi kredisine hak kazanan firmaların, kazanmış oldukları vergi kredilerini yılsonunda mahsup edebilecekleri kadar vergi borçları oluşmamışsa, bu durumda vergi kredisi ertesi yıla devredilmeden de nakit olarak iade edilebilmekte olup söz konusu uygulama firmaların yapısına göre değişiklik göstermektedir. Şartları uygun CCPCs için 2008 öncesi yatırımlarda üst sınır olarak belirlenen 2 Milyon dolara, bu tarihten sonraki yatırımlar için ise 3 Milyon dolara kadar olan cari harcamaların %100'ü, sermaye harcamalarının ise %40'ı için SR&ED kapsamında yatırım vergi kredisinin nakit iadesi yapılabilmektedir. CCPCs için üst sınırı (3 Milyon \$) aşan kısma yönelik vergi kredisi oranı %35'ten %15'e, nakit iade oranı ise cari harcamalarda %100'den %40'a düşmekte iken sermaye harcamalarında ise herhangi bir değişiklik olmamaktadır. CCPCs haricindeki diğer firmalarda ise yatırım vergi kredisi oranı %15 olup herhangi bir iade söz konusu değildir (EY, 2019: 48). Sermaye harcamaları ve ekipman için yapılan finansal kiralama giderleri 2013'ten sonra SR&ED kapsamında, Ar-Ge harcaması olarak değerlendirilmediği için bunlara yönelik yapılan nakit iade de bu tarihten itibaren geçerliliğini yitirmiştir (Grant Thornton, 2016: 3). İade edilebilir nakit kredi iadesi CCPCs için geçerli olup Federal SR&ED programı yabancı kontrollü veya kamu şirketlerine nakit iade yapılmamaktadır (Deloitte, 2015: 10). Bu bilgiler ışığında SR&ED kapsamında 5 Milyon \$'lık nitelikli araştırma ve geliştirme harcaması gerçekleştiren CCPCs ve yabancı kontrollü şirketler ile CCPCs için uygun olmayan diğer bütün şirketlere yönelik uygulanan yatırım vergi kredisi oranı, iade edilebilir ve iade edilemeyen kredi oranı ile miktarı Tablo 7'de gösterilmiştir.

Tablo 7: Kanada'da Federal SR&ED Kapsamında Uygulanan Vergi Kredisi

Firma Kategorisi	SR&ED Harcaması	Kredi Oranı	İade Edilebilir Nakit Oranı	İade Edilebilir Vergi Kredisi	İade Edilmeyen Vergi Kredisi	
Yabancı Şirketler ve Kapsamında Diğer Şirketler	Kontrollü CCPCs Olmayan	İlk 3 Milyon \$	%15	----	450.000 \$	
Yabancı Şirketler ve Kapsamında Diğer Şirketler	Kontrollü CCPCs Olmayan	Sonraki 2 Milyon \$	%15	----	300.000 \$	
Toplam		5 Milyon \$	%15	----	750.000 \$	
Kanada Şirketler - CCPCs	Kontrollü Özel	İlk 3 Milyon \$	%35	%100	1.050.000 \$ ¹⁰	----
Kanada Şirketler - CCPCs	Kontrollü Özel	Sonraki 2 Milyon \$	%15	%40	120.000 \$	180.000 \$ ¹¹
Toplam		5 Milyon \$	----	----	1.170.000 \$	180.000 \$

Kaynak: (Garcia, 2015: 2).

1.5.4. Eyalet Bazında Verilen SR&ED Teşvikleri

Kanada'da Ar-Ge vergi teşvikleri hem ulusal hem de yerel düzeyde kullanılan bir politika aracıdır. Zira Kanada eyaletlerinin kurumsal gelir vergisi sitemleri şirketlerin Ar-Ge faaliyetlerine katılmaları için cazip teşvikler sunmaktadırlar. Sunulan teşvikler büyük ve küçük şirketler için eşit şekilde uygulanmaktadır. 1990'da kendi Ar-Ge teşvikleriyle faaliyet gösteren sadece 3 eyalet (Ontario, Québec ve Nova Scotia) varken, 1992'de "Manitoba" da Ar-Ge için vergi teşvikleri veren eyalet grubuna katılmıştır. Bunu 1994'te "New Brunswick", 1996'da "Newfoundland &

¹⁰ İade edilebilir vergi kredisi: (3 Milyon \$ * %35 * %100) olarak hesaplanmaktadır.

¹¹ İade edilmeyen vergi kredisi: {(2 Milyon \$ * %15) – (2 Milyon \$ * %15 * %40)} olarak hesaplanmaktadır.

Labrador”, 1998’de “Saskatchewan” ve 1999’da “British Columbia” izlemiştir. Bu sekiz eyalet G-8 eyaletini oluşturmuştur (Warda, 1999: 14). Bu eyaletler haricinde 2000 yılında “Yukon” ve 31 Aralık 2008 tarihinden sonra da “Alberta” eyaletleri de Ar-Ge teşvikleri sunan eyaletler sınıfına dâhil olmuş olup geriye kalan 3 eyalet (Prince Edward Island, Nunavut ve North West Territories) yerel Ar-Ge vergi teşviki uygulamamıştır (Garcia, 2015: 2). Kullanılmayan Ar-Ge yatırım vergi kredilerinin ve iade edilmeyen kredilerin geriye/ileriye taşınması eyaletten eyalete değişiklik gösterebilmektedir. Örneğin; Ontario eyaletinde kullanılmayan Ar-Ge yatırım vergi kredileri 3 yıl geriye ve 20 yıl ileriye taşınabilirken, British Columbia ve Saskatchewan eyaletlerinde sadece iade edilmeyen krediler 3 yıl geriye ve 10 yıl ileriye, Manitoba eyaletinde ise kullanılmayan krediler 3 yıl geri ve 10 yıl ileri taşınabilmiştir (Tax Planning Guide, 2016). Yatırım vergi kredisi ve nakit iade oranı ile şirketlerin sınıflandırılması da eyaletten eyalete değişiklik göstermiş olup bu değişiklikler Tablo 8’de gösterilmiştir.

Tablo 8: Kanada Eyaletlerinde Uygulanan Ar-Ge Vergi Kredisi

Eyaletler	Şirketler	Kredi Oranı	Nakit İade Oranı
British Columbia	CCPCs	% 10	% 100/0
	Diğer Şirketler	% 10	% 0
Alberta	Tüm Şirketler	% 10	% 100
Yukon	Tüm Şirketler ve Bireyler	% 15	% 100
Newfoundland&Labrador	Tüm Şirketler ve Bireyler	% 15	% 100
Saskatchewan	Tüm Şirketler	% 10	% 100/% 0
Manitoba	Tüm Şirketler	% 20	% 100/% 50
Québec	CCPCs	*İlk 3 Milyon \$ Ar-Ge Harcaması için %14-%30 *Aşan Kısım için %14	% 100
	Diğer Şirketler ve Bireyler	% 14	% 100
Ontario	Tüm Şirketler	%4.5	% 0
	Tüm Şirketler- Ontario İnovasyon Vergi Kredisi	İlk 3 Milyon \$ Harcama için %10	% 100
New Brunswick	Tüm Şirketler	% 15	% 100
Nova Scotia	Tüm Şirketler	% 15	% 100

Kaynak: (Tax Planning Guide, 2016).

Kanada’da hem federal hükümet tarafından sağlanan yatırım vergi kredisinden hem de eyaletler tarafından sunulan vergi kredisinden yararlanan bir firmanın (kâr sağlayan büyük şirket veya yabancı kontrollü şirket) vergi tasarruflarından sonraki net maliyetinin hesaplanmasına yönelik bir örnek Tablo 9’da ele alınmış olup Québec eyaletinde kâr sağlayan büyük veya yurtdışı kontrol edilen bir şirketin Ar-Ge harcamalarının 100.000 \$ olduğu varsayımıyla Ar-Ge harcamalarının kurumlar vergisi öncesindeki net maliyetinin ve vergi tasarrufunun hesaplanması gösterilmiştir. Tablo 10’da görüldüğü gibi büyük veya yurtdışı kontrollü bir Kanada firmasının kanunen kabul edilen Ar-Ge harcamaları (100.000 \$) söz konusu olduğunda, ilk adım olarak eyalet düzeyinde bir vergi kredisi hesaplanmaktadır. Hesaplanan bu vergi kredisi (12.950 \$) federal yatırım vergi kredisi için uygun olan Ar-Ge harcamaları ve genel giderler toplamından (148.500 \$) düşüldükten sonra kalan kısma federal düzeydeki Ar-Ge vergi kredisi oranı (federal düzeyde 2014 yılından itibaren geçerli olan Ar-Ge vergi kredisi oranı %15) uygulanmaktadır. Bu iki Ar-Ge vergi kredisi toplamının, toplam Ar-Ge harcamasından düşülmesi sonucu kalan tutara (66.717 \$) önce, federal düzeydeki kurumlar vergisi oranı (hâlihazırda bu oran % 15), sonra da eyalet düzeyindeki kurumlar

vergisi oranı (örneğimizde ele aldığımız Québec eyaletinde, kurumlar vergisi oranı %11,9) uygulanmaktadır. Son olarak hem iki Ar-Ge vergi kredisinin hem de iki kurumlar vergisi tutarının düşülmesi sonucu net vergi sonrası Ar-Ge harcaması rakamına ulaşılmaktadır. Görüldüğü gibi, 51.230 dolarlık bir vergi tasarrufu sağlanmakta, bir başka deyişle yapılan her 100.000 dolarlık Ar-Ge harcamasının gerçek maliyeti 48.770 dolar olmaktadır.

Tablo 9: Québec Eyaletinde Kâr Sağlayan Büyük veya Yurtdışı Kontrol Edilen Şirketin Ar-Ge Harcamalarının Net Maliyeti

Harcamalar	\$
A Doğrudan Ar-Ge Faaliyetinde Çalışanların Maaşları	90.000
B Şirket Adına Ar-Ge Çalışmaları Gerçekleştiren Taşeronların Maaşı	5.000
C Malzeme Giderleri	5.000
D Toplam Ar-Ge Harcamaları	100.000
Québec Yatırım Vergi Kredisi	
E [(A + B/2) * %14]	12.950
Federal Yatırım Vergi Kredisi	
Toplam Uygun Harcamalar (A + 0.8B + C)	99.000
Genel Giderler (A * %55)	49.500
Québec Yatırım Vergi Kredisi	(12.950)
F Kredi için Toplam Uygun Harcamalar	135.550
G Federal Yatırım Vergi Kredisi (F * %15)	20.333
H Toplam Yatırım Vergi Kredisi (E + G)	33.283
Vergi Öncesi Kurumun Net Maliyeti (D - H)	66.717
Vergi Tasarrufu	
Federal Vergi Tasarrufu [(D - H) * %15]	10.008
Québec Vergi Tasarrufu [(D - H) * %11,9]	7.939
I Toplam Vergi Tasarrufu	17.947
J Kurumun Net Maliyeti (D - H - I)	48.770

Kaynak: (Investissement Québec, 2016: 29).

2. Sonuç ve Değerlendirme

Firmaların rekabet gücünü artırmak, bölgesel gelişmişlik farklılıklarını azaltmak, tasarrufları katma değeri yüksek yatırımlara yönlendirmek, üretim ve istihdamı artırmak, yeni ürünlerin geliştirilmesine yardımcı olmak, yeni kurulmuş veya gelişmekte olan endüstrileri korumak, yatırımları belli bölgelere kaydırmak, sektörel kümelenmeyi desteklemek ve benzeri birçok amacı gerçekleştirmek için ülkelerde çeşitli teşvik araçlarıyla farklı oran ve tutarlarda Ar-Ge faaliyetleri teşvik edilmektedir. Ar-ge faaliyetlerinin teşvik edilmesinde genellikle yerli ve yabancı yatırımcı ayrımı yapılmamış olup sadece Çin’de indirimli kurumlar vergisi ve vergi tatili teşvikinde, Kanada’da ise vergi kredisi teşvikinde bir ayrım yapılmıştır. Ar-Ge faaliyetleri için sağlanan vergi teşviklerinin büyüklüğünü ve çeşitliliğini ülkenin gelişmişlik seviyesi etkilemekte olup bu çalışmada seçilmiş ülkelerde uygulanan vergi teşviklerinin farklı uygulamaları belirtilmiştir. Buna göre seçilmiş ülkelerin uygulamış oldukları Ar-Ge indirimi teşviki bazı ülkelerde %100’e kadar uygulanırken bazı ülkelerde ise (Çin, Rusya ve İngiltere) %100’ü aşacak şekilde süper Ar-Ge indirimi şeklinde uygulanmaktadır. Ayrıca uygulanan bu teşvik şirket büyüklüğüne bakılmaksızın aynı şekilde ve oranda uygulanabildiği gibi İngiltere de olduğu gibi firma büyüklüğüne göre farklı oranlarda da uygulanabilmektedir. İngiltere haricindeki diğer ülkelerde firma büyüklüğünün Ar-Ge indiriminden yararlanmak için hiçbir önemi bulunmamaktadır. Çünkü KOBİ niteliğindeki firmalar ile büyük firmalar aynı oranda Ar-Ge indiriminden faydalanabilmektedir. İngiltere’de ise firmaların büyüklüğüne göre uygulanan Ar-Ge indirim oranı değişebilmektedir. Nitekim KOBİ’ler

için Ar-Ge indirim teşvikinin oranı %230 olarak uygulanıyorken büyük firmalar için bu oran %130 olarak uygulanmıştır. Seçilmiş ülkelerde Ar-Ge faaliyetleri için uygulanan diğer teşvik araçları da birbirinden farklı olarak uygulanmıştır. İndirimli kurumlar vergisi teşvikini uygulayan ülkelerden Çin’de faaliyetleri Ar-Ge olan yeni ve ileri/yüksek teknoloji işletmeler için, %25 olan kurumlar vergisi (yasal oran) yerine 2008 öncesinde geçerli olan %15 oranındaki kurumlar vergisi oranının uygulanacağı belirtilmiştir. Rusya’da tesislerin indirimli kurumlar vergisi oranından yararlanabilmesi için, projelerin bölgesel işletme öncelikleriyle uyumlu olması ve bölgesel kanun ile belirlenen minimum yatırımın yapılması gerekmektedir. Bu şartları sağlayan tesisler için kurumlar vergisi oranı %15,5 (standart kurumlar vergisi oranı; bölgesel %18 + federal %2 = %20) olarak uygulanmaktadır. Nitekim indirimli kurumlar vergisi teşvikinde indirim oranı Çin’de %10 olarak uygulanmışken Rusya’da %4,5 olarak uygulanmıştır. İndirimli kurumlar vergisi teşvikini uygulayan ülkelerde (Çin ve Rusya) vergi kredisi teşviki uygulanmamakta olup diğer ülkelerde bu teşvik uygulanmıştır. Fransa’da cari vergilendirme dönemindeki Ar-Ge harcamaları için %30 oranında vergi kredisi uygulanırken bu teşvikten ilk defa faydalanacak firmalar için araştırma vergi kredisi ilk yıl %40, ikinci yıl için ise %35 olarak uygulanmıştır. 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, KOBİ’ler tarafından yapılan inovasyon harcamaları da araştırma vergi kredisine uygun giderlere dâhil edilmiştir. Vergi kredisi İngiltere’de %12, Kanada’da ise %15 olarak uygulanmıştır. Kanada’da bu oran eyalet bazında değişiklik gösterebilmektedir. Ar-Ge ve inovasyon faaliyetlerinin özendirilmesinde Fransa, İngiltere ve Kanada hükümeti tarafından firmalara yönelik sağlanan vergi kredisi teşviki hem büyük firmalara hem de KOBİ’lere yönelik uygulanmakta iken özel getirisinin yanında sosyal getirisi daha fazla gerçekleşen Ar-Ge konusunda şirketlerin daha da cesaretlendirilmesi ve fikri mülkiyet haklarının korunması için İngiltere ve Fransa ülkelerinde ise patent kutusu rejim teşviki de uygulanmaktadır. Çalışmada ele alınan ülkeler ve uygulanan teşvik politikalarına göre, Ar-Ge faaliyetlerinin her ülke ekonomisinde farklı şekillerde teşvik edildiği sonucu elde edilmiştir. Ayrıca bu faaliyetlerin uzun süreç ve masraf gerektirmesi nedeniyle diğer ülkeler açısından da vergisel açıdan teşvik edilmesi gerekmektedir. Zira Ar-Ge harcamaları GSYH içerisinde %1’in üzerinde olan ülkelerde, Ar-Ge faaliyetlerine yönelik birçok vergisel teşvikin uygulandığı görülmekte olup Ar-Ge faaliyetlerine teşvik uygulamayan veya kısıtlı uygulayan ülkelerin bu alanlara teşvik sunması gerektiği ifade edilebilir.

Yazarlık Katkıları (Authorship Contributions): Hüseyin Kutbay, Ersan Öz

Kaynakça

- ACCA (2012). A guide to research and development (R&D). Erişim adresi: https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/Technical/fact/guide-to-r-and-d-large.doc
- Alvarez & Marsal Taxand (2012). Global guide to R&D tax incentives. Erişim adresi: <https://www.alvarezandmarsal.com/printpdf/5416>
- Bozio, A., Py, L., & Irac, D. (2014). Impact of research tax credit on R&D and innovation: Evidence from the 2008 french reform. *Document De Travail*, 532, 1-29.
- Busom, I., Corchuelo, B., & Martines-Ros, E. (2014). Tax incentives or subsidies for R&D?. *Small Bus Econ*, 43, 571–596.
- CCC. (2011). The scientific research and experimental development (SR&ED) tax incentive program. *Economic Policy Series*, 1-11.
- CRA. (2019). Overview of the scientific research and experimental development (SR&ED) tax incentive program. Erişim adresi: <https://bondconsulting.ca/wp-content/uploads/2019/09/overviewofSRED-CRA.pdf>

- Deloitte. (2015). 2015 Global survey of R&D tax incentives. Erişim adresi: <https://www2.deloitte.com/content/dam/deloitte/nl/documents/tax/deloitte-nl-tax-global-survey-r-and-d-incentives-2015.Pdf>
- Deloitte. (2016a). Tax incentives for It and high-tech industries. Erişim adresi: http://amchamrussia.ru/_images/upload/amchamtax%20incentives%20for%20it%20deloitte%20vmarkov.pdf
- Deloitte. (2016b). Tax incentives in Russia. Erişim adresi: https://www2.deloitte.com/content/dam/deloitte/ru/documents/tax/tax_incentives_in_russia.pdf
- Deloitte. (2019). International tax. Erişim adresi: <https://www2.deloitte.com/nz/en/pages/tax-alerts/articles/r-d-tax-credits-new-developments.html>
- EC (2014). A study on R&D tax incentives annex: Good practice cases. *Taxud*, 315.
- EDT. (2016). Innovation in Canada: Preserve and strengthen the scientific research and experimental development tax incentive program. Erişim adresi: <http://www.abchamber.ca/pages/policybriefs>
- EY. (2019). Worldwide R&D incentives reference guide. Erişim adresi: [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-2019-worldwide-rd-incentives-reference-guide/\\$FILE/ey-2019-worldwide-rd-incentives-reference-guide.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-2019-worldwide-rd-incentives-reference-guide/$FILE/ey-2019-worldwide-rd-incentives-reference-guide.pdf)
- France Tax Guide. (2015). Personal taxation strategic, practical information and regulations. *Global Investment Center*.
- Garcia, I. (2015). Do your research and development in Canada: It pays off!. Erişim adresi: <http://www.international.gc.ca/investors-investisseurs/assets/pdfs/download/1-sred-en.pdf>
- Grant Thornton. (2016). Corporate taxation, CPP and EI. Erişim adresi: <http://www.taxplanningguide.ca/tables/corporate-taxation-cpp-ei/>
- Guceri, I. (2013). Impact of R&D tax incentives in the UK. Erişim adresi: <http://home.ku.edu.tr/~wwe/guceri.pdf>
- Hamilton, R. (1993). Tax incentives and innovation: The canadian treatment of R&D. *Canada-United States Law Journal*, 19, 233-257.
- HMRC. (2017). Corporation tax: Research and development tax relief. Erişim adresi: <https://www.gov.uk/guidance/corporation-tax-research-and-development-rd-relief>
- Hoffmann, R. (2013). China's new trend towards R&D and the tax incentives it has implemented. Erişim adresi: <http://www.ecovis.com/focus-china/chinas-new-trend-towards-rd-and-the-tax-incentives-it-has-implemented/>
- IFA. (2014). France's research tax credit. Erişim adresi: https://www.diplomatie.gouv.fr/IMG/pdf/ArguCIR_nov08_UK.pdf
- ITB. (2014). Focus on R&D tax incentives. Erişim adresi: <https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=def44e8a-cc58-4759-9f3d-1012edb2d667>
- Li, J. (2008). The rise and fall of chinese tax incentives and implications for international tax debates. *Comparative Research in Law & Political Economy* (Research Paper, No: 5).
- Lu, C., & Zhou, R. (2015). China enhances super deduction for R&D expenses. *World Tax Advisor*, 1-4.

- Madore, O. (2006). Scientific research and experimental development: Tax policy, current issue review. Erişim adresi: <https://www.sreducation.ca/archives-sred-tax-policy/>
- MIA. (2016). The UK research and development tax credit scheme. Erişim adresi: <http://www.the-mia.com/assets/taxcreditlow-respart1.pdf>
- Mulkay, B., & Mairesse, J. (2013). The R&D tax credit in France: Assessment and ex-ante evaluation of the 2008 reform (*Nber Working Paper Series, Working Paper: 19073*), 1-35.
- Muller, E., Zenker, A., & Heraud, J. (2009). France: Innovation system and innovation policy. *Fraunhofer ISI Discussion Papers Innovation Systems and Policy Analysis*, 18, 1-35.
- Nilsen, K. R. H. (2013). General analysis and assessment of the various features of tax sparing provisions. Oslo.
- OECD. (2015). R&D tax incentive support: France. Erişim adresi: https://www.OECD.Org/Sti/Oecd-Sti-Rdtaxincentives-Countryprofile_Fra.Pdf
- PWC. (2019). The people's republic of China tax facts and figures. Erişim adresi: <https://www.pwccn.com/en/tax/publications/people-republic-of-china-tax-facts-2019.pdf>
- Tax Flash. (2016). China refines R&D super deduction policy. *The Power Of Being Understood*.
- Tax Planning Guide. (2016). 2016 SR&ED investment tax credits (ITC), Erişim adresi: <http://www.taxplanningguide.ca/tables/corporate-taxation-cpp-ei/table-5-sred-investment-tax-credits-itc/>
- UNCTAD (2000). Tax incentives and foreign direct investment a global survey. *Asit Advisory Studies*, 16.
- Van Der Hoek, M., Kong, S., & Li, Z.. (2008). *The dual corporate income tax in China: The impact of unification* (Mpra Paper No: 11547).
- Warda, J. (1999). Measuring the attractiveness of R&D tax incentives: Canada and major industrial countries. Erişim adresi: <http://Publications.Gc.Ca/Collections/Collection/Cs88-0006-99-10e.Pdf>