

## Ar-Ge Harcamalarının Giderleştirilmesi veya Amortisman Yoluyla İtfa Edilmesi<sup>1</sup>

Şaban Küçük

E. Maliye Başmüfettişi, YMM

[saban.kucuk@taxia.com.tr](mailto:saban.kucuk@taxia.com.tr)

### ÖZÜ

Araştırma ve geliştirme harcamaları çeşitli yöntemlerle teşvik edilmektedir. Ülkemizde vergisel olarak verilen Ar-Ge desteklerinde yapılan harcamaların giderleştirilmesi veya amortisman yoluyla itfa edilmesi konusunda dönem dönem tartışmalar yaşanmaktadır. Ar-Ge indirimi 5520 sayılı KVK ya da 5746 sayılı Ar-Ge Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun'a göre teşvik edilmekle birlikte, yapılan harcamaların doğrudan dönem içinde giderleştirilmesi ile faydalı ömrüne göre itfa edilmesinin vergisel sonuçları farklılaşmaktadır. Özellikle Ar-Ge destek mevzuatının dağınıklığı ve kavram kargaşası bu konudaki kafa karışıklıklarını daha da artırmaktadır.

### Anahtar Kelimeler

Ar-Ge, giderleştirme, gayrimaddi hak,

### AR-GE HARCAMALARININ GİDERLEŞTİRİLMESİ Mİ YOKSA AMORTİSMAN YOLUYLA İTFA EDİLMESİ Mİ GEREKİR?

Dünyada giderek artan bilgi ve teknolojiye dayalı üretim ekonomisi Ar-Ge'ye yapılan yatırımlar ve desteklerle de ortaya çıkmaktadır. 1,6 trilyon USD civarında dev bir bütçe her yıl çoğunlukla global dev çok uluslu firmalar tarafından Ar-Ge harcamaları için ayrılmaktadır. Ülkemizde de milli gelirin neredeyse %1'lik tutarı bu amaçla harcanmaktadır.

Ar-Ge için yapılan harcamalar yanında Ar-Ge harcamaları için çeşitli mali, vergisel vb mekanizmalarla teşvikler verilmektedir. Bu konuda gelişmiş ekonomiler Ar-Ge harcamaları için her türlü desteği sağlamaktadır. Ülkemizde de nispeten cömert bir destek sistemi olduğunu söylemek mümkündür. Bu

---

<sup>1</sup> Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi (Mart 2015) 135. sayısında yayımlanmıştır. (\*Mevzuatta daha sonra yapılan değişiklikler olabilir. Güncelleme yapılmadan bu yazıda yer alan görüşlere göre aksiyon alınmaması ve uzman görüşü talep edilmesi tavsiye olunur)

çalışmamızda Ar-Ge açısından destek sağlayan kanunlara göre sistematik bir inceleme yapılacak ve Ar-Ge harcaması olarak yapılan ödemelerin gider veya amortisman yoluyla itfası incelenecektir.

## I- ÜLKEMİZDE AR-GE FAALİYETLERİNİN DESTEKLENMESİ HAKKINDA MEVZUAT

Bilindiği üzere Ar-Ge faaliyetlerine ilişkin vergisel teşvik mekanizmaları temel olarak aşağıdaki üç kanunda düzenlenmiştir:

- 1- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK md. 10, 5/B ve 1 seri nolu KVK GT)
- 2- 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun
- 3- 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu

Ar-Ge faaliyetleri ve Ar-Ge indirimine konu olacak harcamalar KVK ve 1 seri nolu KVK Genel Tebliğinde düzenlenmiştir. 5746 sayılı Kanun kapsamında Ar-Ge indirimine konu olan harcamalar ise ayrıca düzenlenmiştir. Bu düzenlemeler dışında Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ilişkin hükümleri ile Tekdüzen Muhasebe Sistemine ilişkin olarak Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve ekleri ile belirlenen muhasebenin temel kavramları, muhasebe politikaları, mali tablo ilkeleri, hesap planı ve uygulama usulleri uyulması gereken esas ve usulleri belirlemektedir.

## II- MADDİ VERGİ HUKUKU YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME

Araştırma ve geliştirme (Ar-Ge) faaliyeti, bilim ve teknolojinin gelişmesini sağlayacak **yeni bilgileri** elde etmek veya mevcut bilgilerle **yeni malzeme, ürün ve araçlar üretmek**, yazılım üretimi dâhil olmak üzere yeni sistem, süreç ve hizmetler oluşturmak veya mevcut olanları geliştirmek amacıyla yapılan **düzenli çalışmaları** ifade etmektedir.

1 Seri No'lu KVK Genel Tebliği'nin 10.2.6 bölümünde belirtildiği üzere; şirketler, hesap dönemi içerisinde **gayrimaddi hakka yönelik yaptıkları araştırma ve geliştirme harcamalarının tamamını aktifleştirmek zorundadırlar**. Ancak, gayrimaddi hakka **yönelik olmayan** ve Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde **aktifleştirilmesi gerekmeyen harcamalar doğrudan gider yazılabilecektir**. Görüldüğü üzere **gayri maddi bir hakka yönelik olmayan harcamaların baştan gider olarak yazılabileceği kabul edilmektedir**. Peki o zaman şu soru sorulabilir, **hangi hallerde gayri maddi hak doğar, gayri maddi bir hak doğurmadan yapılan Ar-Ge harcamasının bir hükmü veya faydası var mıdır?**

Teşvik edilen Ar-Ge faaliyetleri sonucunda gayri maddi hak olarak tanımlanan marka, patent, lisans gibi bir iktisadi kıymetin ortaya çıkması zorunlu olmadığı gibi zorunlu tutulması da mümkün değildir. Yeni süreç öngören, maliyetleri düşüren teknikleri araştıran, yeni teknik bilgiler oluşturmaya yönelik faaliyetler her zaman gayri maddi bir hakka bağlanmayabilir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na 6518 sayılı Kanun ile eklenen ve 1.1.2015 tarihi itibarıyla sınai mülkiyet haklarında istisna olarak uygulanacak 5/B maddesi ile Türkiye'de gerçekleştirilen araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşların;

- a) Kiralanması neticesinde elde edilen kazanç ve iratların,
- b) Devri veya satışı neticesinde elde edilen kazançların,
- c) Türkiye'de seri üretime tabi tutularak pazarlanmaları hâlinde elde edilen kazançların,
- ç) Türkiye'de gerçekleştirilen üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmının % 50'si kurumlar vergisinden müstesnadır.

Bu istisna, buluşa yönelik hakların ihlal edilmesi neticesinde elde edilen gelirler ile buluş nedeniyle alınan sigorta veya diğer tazminatlar için de uygulanır.

(2) İstisnanın uygulanabilmesi için;

- a) İstisna uygulamasına konu buluşun, 551 sayılı Patent Haklarının Korunması Hakkında KHK kapsamında patent veya faydalı model belgesi verilerek koruma altına alınan buluşlar arasında yer alması ve buluşa ilişkin incelemeli sistem ile patent veya araştırma raporu sonucunda faydalı model belgesi alınması,
- b) İstisna uygulamasından yararlanabilecek kişilerin, 551 sayılı KHK'nın 2 nci maddesinde belirtilen nitelikleri taşıması ve bu kişilerin patentli veya faydalı model belgeli buluşu geliştirme yetkisini haiz bulunması şartıyla, patent veya faydalı model belgesinin sahibi ya da patent veya faydalı model belgesi üzerinde tekel niteliğinde özel bir ruhsata sahip olması,
- c) İstisnadan yararlanılacak ilk yıl, buluşun oluşturacağı katma değer dikkate alınarak devir veya satış hâlindeki değerinin tespitine yönelik Maliye Bakanlığı tarafından değerlendirme raporu düzenlenmesi gerekmektedir.

(3) İstisna uygulamasına patent veya faydalı model belgesinin verildiği tarihten itibaren başlanır ve ilgili patent veya faydalı model belgesi için sağlanan koruma süresi aşılmamak kaydıyla bu istisnadan yararlanılabilir. Her bir mükellef tarafından yararlanılabilecek istisna tutarı; değerlendirme raporunda belirtilen bedelin % 50'sini, bu madde kapsamında yararlanılabilecek toplam istisna tutarı ise değerlendirme raporunda belirtilen bedelin % 100'ünü aşamaz. Buluşun üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların, patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmı, ayrıştırılmak suretiyle transfer fiyatlandırması esaslarına göre tespit edilir. Bu istisna gelir vergisi mükellefleri hakkında da uygulanır.

Söz konusu istisna uygulamasının kesinti suretiyle alınan vergilere şümulü olmayacaktır. Ancak, bu madde kapsamında istisnadan yararlanan serbest meslek kazançları ile gayrimenkul sermaye iratları üzerinden yapılacak vergi kesintisi % 50 oranında indirimli uygulanır. Kazanç ve iradı kesinti yoluyla vergilenen ve beyanname vermesi gerekmeyen mükellefler için indirimli vergi kesintisi en fazla 5 yıl süre ile uygulanır.

Bu istisna uygulamasından yararlanan mükellefler, 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu kapsamında yer alan istisna uygulamasından ayrıca yararlanamaz.

## **II-1- HARCAMALARIN AKTİFLEŞTİRİLMESİ**

Kurumlar Vergisi Kanunu ve 1 Seri Nolu KVK Genel Tebliği açıkça aktifleştirilmesi gerekli olan gayri maddi hakka yönelik Ar-Ge harcamaları dışında kalan ve VUK'a göre ayrıca aktifleştirilmesi gerekmeyen harcamaların doğrudan gider yazılacağı hususunu düzenlemiştir. Ar-Ge projelerinde gayri maddi hak doğuran Ar-Ge harcamaları proje bütçesinde tanımlanmakta ve lisans, marka, patent, model veya desen gibi bir fikri mülkiyet hakkı ortaya çıkmasına ilişkin bir beklenti varsa bu Ar-Ge projesinde ifade edilmektedir.

Bunun yanında yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik faaliyetlerin gerektirdiği harcamalar hedeflenebilir. Şayet yapılan araştırma-geliştirme harcamaları sonucunda projenin başlangıcında hedeflenen bir gayri maddi hak oluşmuşsa bunun aktifleştirilmesi dolayısıyla harcamaların amortisman yoluyla giderleştirilmesi gerekir.

Vergi kanunlarımızda gayrimaddi hakka ilişkin açık bir tanım yer almamakla birlikte GVK 70/5 inci maddede tanımlanan hakların gayrimaddi haklar olduğu değerlendirilmektedir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 70/5 numaralı fıkrasında belirtilen gayri maddi haklar arama, işletme ve imtiyaz hakları

ve ruhsatları, ihtira beratı, alameti farika, marka, ticaret unvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklardır.

Söz konusu maddenin son cümlesinde yer alan kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar ibaresi aslında know-how türü gayrimaddi hakları işaret etmektedir. Bu anlamda işletmenin kendi bünyesinde oluşan teknik bilgi ve tecrübe birikimi şirket adına tescil edilmediği sürece veyahut patent veya lisansa bağlanmadığı sürece bir gayri mad hak oluşumundan söz edilemez.

Amortisman oranlarını belirleyen 365 seri numaralı VUK Genel Tebliğine göre gayri maddi iktisadi kıymetler imtiyaz hakları (franchising), patent, formül, dizayn, örnek kalıp, teknik bilgi (know-how), format, telif hakkı ve benzeri kalemler, lisans, kullanım hakkı ve izni veya devlet kurum ve kuruluşları tarafından verilen diğer haklar (işletme hakkı gibi) ve bunların benzerleri 15 yıl içinde itfa edilir.

Bir teknik bilgi ancak belirli şartlar ile üçüncü bir şahsa kullandırılması durumunda gayri maddi hak olarak değerlendirilebilir. Know-how sözleşmelerinin amacı da sınai, ticari ve bilimsel bir bilgi veya tecrübeye dayalı bir bilginin sağlanması amacının esasına dayanmaktadır. OECD yorumlarında belirtildiği üzere; bugüne kadar birçok uzman, sınai, ticari ve bilimsel deneyimle ilgili bir bilgi karşılığında yapılan ödemeleri know-how olarak tanımlamaktadır. Ayrıca know-how olarak tanımlanabilmesi için genel olarak sınai, ticari ve bilimsel bir yapısının ve önceki deneyimlere dayalı olmasının yanı sıra herkes tarafından bilinen bir bilgi de olmaması, diğer bir anlatımla, açığa vurulmaması gereken bir bilgiyi içermesi gerekmektedir.

Neticede, gerek GVK 70/5 ve gerekse OECD yorumları incelendiğinde, sınai, ticari ve bilimsel alanlarda elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar tescil edilmediği sürece sahip olan açısından bir gayri maddi hak olarak değerlendirilmemesi gerekmektedir. Örneğin, bir eşyanın nasıl imal edildiğine ilişkin teknik bir bilgi şirket açısından patente bağlanmadığı sürece gayri maddi hak olarak değerlendirilemez. Ancak söz konusu emtianın nasıl üretildiği bilgisi üçüncü bir şahsa bir bedel ve sözleşme karşılığında gizlilik içerisinde aktarılırsa söz konusu bu bilginin kullanımı veya kullanım hakkının transferi anında bir gayrimaddi haktan söz etmek mümkün olabilecektir. Buna göre, 70/5 inci maddenin son cümlesinde de sahip olunan teknik bilgi veya üretim yöntemi tek başına gayri maddi hak olarak tanımlanmamış, ancak bu bilgi üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi

haklar bu kapsamda değerlendirilmiştir. Bu noktadan hareketle bir haktan bahsedebilmek için bu hakkın herkese karşı ileri sürülebilmesi ve tescil mekanizması ile korunan mutlak bir hak yapısının olması gerekmektedir. Aksi halde üçüncü kişilere devredilmediği sürece bir bilgi birikiminin veya üretim yönteminin tek başına gayrimaddi hak olarak değerlendirilmemesi gerekir.

Bununla birlikte bir gayri maddi hakkın bir değer ifade edebilmesi için devamlılık unsurunu taşıması gerekmektedir. Bu nedenle de bir bilgi birikimi veyahut bir bilimsel sırrın korunması ve devamlılığının sağlanması için tescil edilmesi gerekmektedir. Aksi halde devamlı bir şekilde değişime tabi olan veya değişen bir bilginin bir gayri maddi hak olarak değerlendirilmesi yanlış sonuçlar doğurur. Bu durumda değişmeye tabi bir bilgi birikimi ancak bir başkasına know-how şeklinde transfer edildiğinde gayrimaddi hak olarak ele alınabilir. Bu nedenle devamlılığı olmayan, tescil vb. hukuksal işlemler ile korunmayan bir bilgi birikiminin şirket bünyesinde gayrimaddi hak olarak değerlendirilmemesi gerekir.

Diğer taraftan Ar-Ge harcamalarına ilişkin proje yapılırken bir gayri maddi hak hedeflenmeden yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik harcamalar yapılmışsa bu harcamaların gerçekleştiği yıl itibariyle giderleştirilmesi gerekecektir.

Böylece Kanun ve ilgili Tebliğ temel bir ayırım yapmıştır: Yapılan harcama gayri maddi bir hakkın elde edilmesine yönelik ise ve bu konu proje aşamasından itibaren bu amaçla planlanmışsa aktifleştirilmesi doğaldır. Ancak yapılan projede bir gayri maddi hak elde etme hedefi yoksa ve bu projenin başından belli ise ve bu konu projenin bir bilim kurulunun hazırlayacağı Değerlendirme Raporu ile uygun görülmüşse yapılan harcamalar doğrudan giderleştirilecektir. Buradan anlaşılacağı üzere tüm Ar-Ge harcamalarının mutlaka bir gayri maddi hakka ulaşması zorunluluğu bulunmamaktadır.

## **II-2- MALİ YARGININ BU KONUDA BAKIŞ AÇISI**

Gayri maddi hak kapsamındaki bir ruhsata ilişkin harcamanın nasıl giderleştirileceği konusunda Danıştay 4. Daire tarafından verilen bir kararda yapılan bir harcamanın hangi hallerde doğrudan gider yazılabileceğine ilişkin olarak önemli bir ayırım yapılmaktadır. Bu açıdan bu karar son derece önemlidir. Anılan Kararda Daire;

*"Patent, ruhsat, lisans, ihtira beratı, telif hakkı, marka, ticaret unvanı gibi" bir kısım labarotuvuar ve analiz çalışmaları için yapılan harcamaların 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesi kapsamında gider kaydedilmesinde hukuka aykırılık bulunmadığına karar vermiştir.*

Dava konusu olayda ilaç üretimi ve satışı faaliyeti ile uğraşan davacının, ruhsatlı ya da henüz ruhsata bağlanmamış üretimini yaptığı ilaçlar için ilgili yönetmelikler uyarınca ruhsat vermeye yetkili T.C. Sağlık Bakanlığı'nca istenen biyoeşdeğerlik/biyoyararlanım raporlarının elde edilmesi için yurt dışında yerleşik firmalara yaptırdığı analizlere ödenen tutarların ilgili dönemde doğrudan gider kaydedilmesi eleştirilmiş, söz konusu analiz sonuçları ve raporların gayrimaddi hak kapsamında olan ruhsatın ayrılmaz bir parçası olduğu, bu nedenle bunların da gayrimaddi hak kapsamında değerlendirilmesi ve bu kapsamda yapılan harcamaların ise, maliyet bedeli ile aktifleştirilip, amortismanına tabi tutularak, ruhsatlar gibi yok edilmesi gerektiği yolunda düzenlenen inceleme raporuna göre davacı adına tarhiyat yapılmıştır.

Anılan Karardan görüleceği üzere Danıştay, bir gayri maddi hakkın tamamlayıcı unsuru gibi görülen harcamanın dahi gider sayılmasını kabul etmiş ve aktifleştirilmesine ve amortismanına tabi tutulmasına gerek olmadığına hükmetmiştir.

### **III- USUL HÜKÜMLERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRME**

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 258'nci maddesine göre değerlendirme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir. Değerlemede, iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları kıymetler esas tutulur. Değerleme iktisadi kıymetin nevi ve mahiyetine göre Kanun'da yer alan ölçülerden biri ile yapılır. İktisadi işletmelere dâhil bilumum gayrimenkuller maliyet bedelleri ile değerlendirilir. VUK'a göre gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı, tesisat ve makineler, gemiler ve diğer taşıtlar ile gayrimaddi haklar gayrimenkuller gibi değerlendirilir.

Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder.

Muhasebe sistemi, muhasebenin temel kavramları, muhasebe politikaları, mali tablo ilkeleri, hesap planı ve uygulama usulleri Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve ekleri ile belirlenmiştir. Anılan Tebliğ'e göre dönemsellik kavramı; işletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden

bağımsız olarak saptanmasıdır. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hâsılat, gelir ve kârların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir. Özün önceliği kavramı, işlemlerin muhasebeye yansıtılmasında ve onlara ilişkin değerlendirmelerin yapılmasında biçimlerinden çok özlerinin esas alınması gereğini ifade eder.

Varlıklara ilişkin bilanço ilkelerine göre işletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde paraya dönüşemeyen, hizmetlerinden bir hesap döneminden daha uzun süre yararlanan uzun vadeli varlıkları, bilançoda duran varlıklar grubu içinde gösterilir. Dönem sonu bilanço gününde bu grupta yer alan hesaplardan vadeleri bir yılın altında kalanlar dönen varlıklar grubunda ilgili hesaplara aktarılır. Gelir Tablosu ilkelerine göre ise maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıklar için uygun amortisman ve tükenme payı ayrılmalıdır.

Bilanço aktifinde dönemsellik ilkesi gereği gelecek aylara ve gelecek yıllara ait giderler kaleminde gösterilen dönen ve duran varlık kalemleri dışında yer alan gider kalemleri şunlardır:

262. Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri

263. Araştırma ve Geliştirme Giderleri

271. Arama Giderleri

272. Hazırlık ve Geliştirme Giderleri

Duran varlıklar ana hesap grubu; bir yıldan veya bir normal faaliyet döneminden daha uzun sürelerle, işletme faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi için kullanılmak amacıyla elde edilen ve ilke olarak bir yılda veya normal faaliyet dönemi içinde paraya çevrilmesi veya tüketilmesi öngörülmeven varlıkları kapsar.

Maddi olmayan duran varlıklar hesap grubu ise herhangi bir fiziksel varlığı bulunmayan ve işletmenin belli bir şekilde yararlandığı veya **yararlanmayı beklediği aktifleştirilen giderler** ile belli koşullar altında hukuken himaye gören haklar ve şerefîyelerin izlendiği hesap grubudur.

“260 Haklar” hesabının açıklamasına göre imtiyaz, patent, lisans, ticari marka ve ünvan gibi bir bedel ödenerek elde edilen bazı hukuki tasarruflar ile kamu otoritelerinin işletmeye belirli alanlarda tanıdığı kullanma, yararlanma gibi yetkiler dolayısıyla yapılan harcamaları kapsar. Edinilen haklar, maliyet bedelleri ile bu hesaba borç kaydedilir. Yararlanma süreleri içerisinde, yararlanma sürelerinin belli olmaması durumunda, 5 yıllık sürede eşit taksitlerle itfa olunarak yok edilir.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nin "263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri" hesabının açıklamasına göre işletmede yeni ürün ve teknolojiler oluşturulması mevcutların geliştirilmesi ve benzeri amaçlarla yapılan her türlü harcamalardan, aktifleştirilen kısmının izlendiği hesaptır. Maliyet değerleri ile bu hesaba borç kaydedilir. 5 yıl içinde eşit taksitlerle itfa edilerek yok edilir.

365 seri numaralı VUK Genel Tebliğine göre gayri maddi iktisadi kıymetler imtiyaz hakları (franchising), patent, formül, dizayn, örnek kalıp, teknik bilgi (know-how), format, telif hakkı ve benzeri kalemler, lisans, kullanım hakkı ve izni veya devlet kurum ve kuruluşları tarafından verilen diğer haklar (işletme hakkı gibi) ve bunların benzerleri 15 yıl içinde itfa edilir.

Amortismanlar ile ilgili olarak 389 seri numaralı VUK Genel Tebliğine göre mükelleflerin 5220 sayılı Kurumlar Vergisi ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunlarında yer alan, "mükelleflerin işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları" kapsamında işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri araştırma ve geliştirme faaliyetleri neticesinde, gayri maddi hak niteliğinde aktifleştirilmesi gereken bir kıymete ulaşılması halinde, gayrimaddi hakka yönelik olarak yaptıkları araştırma ve geliştirme harcamaları bu sınıf uyarınca itfa edilecektir. Ancak, mezkur Kanunlar kapsamında Ar-Ge faaliyeti olarak değerlendirilmeyen, mükelleflerin işletmeleri bünyesinde gerçekleştirmedikleri, dışarıdan hizmet satın alma yoluyla veya benzeri şekilde gerçekleştirdikleri gayri maddi hakka yönelik harcama tutarları, iktisap edilen veya yapılan araştırmalar sonucu ortaya çıkan kıymetin niteliğine göre (patent, formül, dizayn, örnek kalıp vb.), 339 ve 365 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile değişik 333 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ekindeki listenin "55. Gayri Maddi İktisadi Kıymetler" sınıfı uyarınca itfa edilecektir.

Gelir tablosunda "630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri" hesabı üretim maliyetinin düşürülmesi, satışların artırılması ve yeni üretim biçim ve teknolojilerin işletmede uygulanması amacıyla yapılan giderlerden aktifleştirilmeyen araştırma ve geliştirme giderleri ile aktifleştirilmiş olanlardan bu döneme isabet eden itfa paylarının izlenmesi için kullanılır.

"750. Araştırma ve Geliştirme Giderleri" hesabı üretimde devam olunan mamüllerin maliyetlerini düşürmek, satışlarını arttırmak, bulunan yeni üretim çeşitlerinin işletmede kullanılmakta olan yöntem ve işlemlerini geliştirmek ya da yeni yöntem ve işlemler bulmak, üretimde kullanılan teçhizatın yenilerinin ve mevcutlarının geliştirilmesine ilişkin araştırmalar yapmak, satış ve pazarlama

faaliyetlerini geliştirmek ve diğer bir deyişle ticari alana uygulanması için yapılan giderlerin kaydedildiği hesaptır. Aktifleştirilmeyen araştırma ve geliştirme giderleri ile aktifleştirilmiş olanlardan bu döneme isabet eden itfa payları bu hesabın borcuna kaydedilir. Dönem sonlarında bu hesap, "751-Araştırma ve Geliştirme Giderleri Yansıtma Hesabı" ile karşılaştırılarak kapatılır.

Görüldüğü ğere muhasebe açısından da aktifleştirilmesi gerekmeyen harcamaların doğrudan gider yazılmasının mümkün olduğu açıkça ifade edilmektedir.

#### **IV- SONUÇ VE DEĞERLENDİRME**

- Kurumların Ar-Ge harcamaları sonucunda fikri mülkiyet hukuku çerçevesinde bir gayri maddi hak (imtiyaz, ticari marka, patent, lisans, faydalı model) elde etme beklentisi varsa gerçekleşen harcamanın aktifleştirilmesi ve dönemsellik ilkesine uygun olarak amortisman yoluyla itfası, eğer gayri maddi bir hak oluşması beklentisi yoksa doğrudan gider yazılması mümkün olup, 5520 sayılı KVK, 1 seri numaralı KVK GT, 5746 sayılı Kanun bu sistematığe göre düzenlenmiştir.
- Yapılan Ar-Ge projelerinde herhangi bir şekilde bir gayri maddi hak oluşması zorunluluğu yoktur. Kaldı ki böyle bir bilgiye ulaşılmış olduğu varsayılsa dahi söz konusu bilgi birikiminin ticari marka, patent veya lisans ile tescil altına alınmadığı ve bu suretle nc kişilere karşı korunmadığı sürece gayri maddi hak olarak değerlendirilmesi doğru değildir. şirketlerin bu şekilde sahip olduğu gizli bilgileri veya üretim yönteminin ancak nc bir kişiye know-how sözleşmesi ile kullanılması halinde gayri maddi haktan söz edilebilir.
- şirket tarafından geliştirilen ve ilgili kurul değerlendirmelerinden geçen Ar-Ge projelerine ilişkin olarak yapılan harcamalar sonucunda herhangi bir gayri maddi hak beklentisi oluşmadığı için aktifleştirilmesi gerekmeyen harcamaların araştırma ve geliştirme gideri olarak dikkate alınması gerekir. VUK'a göre amortisman tabi tutulması gereken maddi duran varlık ve benzeri harcamalar ise amortisman yoluyla itfa edilmelidir.