

T.C.
ATILIM ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANA BİLİM DALI
MALİYE-VERGİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

VERGİ HARCAMALARININ AR-GE SEKTÖRÜ ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

Yüksek Lisans Tezi

Şükrü ASLAN

Ankara-2024

T.C.
ATILIM ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANA BİLİM DALI
MALİYE-VERGİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

VERGİ HARCAMALARININ AR-GE SEKTÖRÜ ÜZERİNDEKİ
ETKİLERİ

Yüksek Lisans Tezi

Şükrü ASLAN

Tez Danışmanı:
Prof. Dr. Doğan CANSIZLAR

Ankara-2024

KABUL VE ONAY

Şükrü ASLAN tarafından hazırlanan “Vergi Harcamalarının Ar-Ge Sektörü Üzerindeki Etkileri” başlıklı bu çalışma, 02/04/2024 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak jürimiz tarafından Maliye Ana Bilim Dalı, Maliye-Vergi Programında Yüksek Lisans Tezi olarak oy birliği ile kabul edilmiştir.

Prof. Dr. Doğan CANSIZLAR (Başkan - Danışman)

Prof. Dr. Dilek ÖZKÖK ÇUBUKÇU (Üye)

Prof. Dr. Duran BÜLBÜL (Üye)

Prof. Dr. Şule TUZLUKAYA

Enstitü Müdürü

ETİK BEYAN

Atılım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Kılavuzuna uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmasını;

- Akademik ve etik kurallar çerçevesinde hazırladığımı,
- Tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu,
- Tez çalışmasında yararlandığım eserlerin tümüne atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi,
- Bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu bildirir, Aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim.

Şükrü ASLAN

ÖZ

ASLAN, Şükrü. Vergi Harcamalarının Ar-Ge Sektörü Üzerindeki Etkileri, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2024.

Bu çalışma, Türkiye'de vergi harcamalarının Ar-Ge sektörü üzerindeki ekonomik etkilerini incelemeyi amaçlamaktadır. Analiz, 5746, 4691, 5520 ve 193 sayılı kanunlarda belirtilen vergisel teşviklerin Ar-Ge yatırımlarına olan etkilerini detaylı bir şekilde ele almaktadır. Çalışmada, Türkiye'de uygulanan vergi harcamalarının GSYH içindeki büyüklüğü ortaya konulmuş ve bu çerçevede, belirtilen kanunların sağladığı teşviklerin ekonomik boyutu ile Ar-Ge sektörünün bu teşviklere olan etkisi analiz edilmiştir. Sektör bazında Ar-Ge yatırımlarına dair detaylı veri analizi, çalışmanın önemli bir bölümünü oluşturmaktadır. Bu analiz, Ar-Ge harcamalarının sektörel dağılımını, sektörel büyüklükleri ve kanunlar tarafından öngörülen teşviklerin sektörlere olan etkilerini içermektedir. Çalışma aynı zamanda, vergi harcamalarının Ar-Ge sektöründeki genel ekonomik etkilerini de değerlendirmektedir. Bu bağlamda, Ar-Ge yatırımlarının artışı, istihdam yaratma potansiyeli, teknolojik gelişmelerdeki artış gibi unsurlar ele alınmıştır. Sonuç olarak, bu çalışma, Türkiye'nin Ar-Ge sektörünü desteklemek amacıyla uyguladığı vergi harcamalarının ekonomik etkilerini açıklığa kavuşturarak, politika yapıcılar ve iş dünyası için değerli bir kaynak sunmaktadır.

Anahtar Sözcükler: Vergi Harcaması, Ar-Ge Sektörü, Ar-Ge Yatırımları, GSYH, Teşvik

ABSTRACT

ASLAN, Şükrü. Effects of Tax Expenditures on the R&D Sector, Master's Thesis, Ankara, 2023.

This study aims to examine the economic effects of tax expenditures on the R&D sector in Turkey. The analysis examines in detail the effects of the tax incentives specified in Laws No. 5746, 4691, 5520 and 193 on R&D investments. In the study, the size of the tax expenditures applied in Turkey within the GDP was revealed and within this framework, the economic dimension of the incentives provided by the mentioned laws and the impact of the R&D sector on these incentives were analyzed. Detailed data analysis on R&D investments on a sector basis constitutes an important part of the study. This analysis includes the sectoral distribution of R&D expenditures, sectoral sizes and the effects of the incentives provided by the law on the sectors. The study also evaluates the overall economic impacts of tax expenditures on the R&D sector. In this context, factors such as the increase in R&D investments, the potential for employment creation, and the increase in technological developments are discussed. In conclusion, this study provides a valuable resource for policy makers and the business world by clarifying the economic effects of tax expenditures implemented by Turkey to support the R&D sector.

Keywords: Tax Expenditure, R&D Sector, R&D Investments, GDP, Incentive

TEŞEKKÜR

Yüksek lisans yapmanın belki de en zor kısmı tez yazım aşamasıdır. Ümitsizliğe kapılıp çalışmayı bırakmayı düşündüğüm anlarda eşimin desteğıyle çalışma azmimin arttığını belirtmeliyim Kendisine özellikle teşekkür ediyorum. Tez çalışmam boyunca desteğini sürekli yanımda hissettiğim aileme, görüş ve önerileri ile yol gösteren tez danışmanım Prof. Dr. Doğan CANSIZLAR, değerli hocalarım Prof. Dr. Duran BÜLBÜL, Prof. Dr. H. Hakan YILMAZ ve Prof Dr. Dilek ÖZKÖK ÇUBUKÇU' ya en kalbi teşekkürlerimi sunarım.

Biricik Oğlum Bilgealp' e...

İÇİNDEKİLER

ÖZ.....	i
ABSTRACT	ii
TEŞEKKÜR	iii
İÇİNDEKİLER	iv
TABLolar DİZİNİ	ix
ŞEKİLLER DİZİNİ	x
SİMGELER ve KISALTMALAR DİZİNİ	xi
GİRİŞ	1
BÖLÜM 1: VERGİ HARCAMALARI KAVRAMI.....	6
1.1 Vergi Harcaması Kavramının Ortaya Çıkışı ve Gelişme Süreci	6
1.2 Vergi Harcaması Tanımları	9
1.3 Vergi Harcamasının Unsurları.....	12
1.3.1 Ekonomik, sosyal ve siyasal amaçlı vergi düzenlemeleri olması	13
1.3.2 Her mükellefe uygulanmayan sadece bazı özel şartlara haiz mükellef ve faaliyetlere uygulanan vergi desteği olması	16
1.3.3 Standart vergi yapısından sapma gösteren ayrıcalıklı vergi düzenlemeleri olması.....	16
1.3.3.1 Standart vergi yapısı.....	16
1.3.3.2 Ayrıcalıklı vergi düzenlemesi	20
1.3.4 Kamu harcaması olması	23
1.4 Türkiye’de Vergi Harcamalarının Artışına Etki Eden Faktörler	25
1.4.1 Terkin	25
1.4.2 Uzlaşma	26
1.4.3 Cezada indirim	27
1.4.4 Vergi affı	27

1.5 Vergi Harcaması Hesaplama Yöntemleri	29
1.5.1 Vazgeçilen gelir yöntemi	29
1.5.2 Kazanılan gelir yöntemi	29
1.5.3 Eşdeğer harcama yöntemi	29
1.6 Vergi Harcamalarının Maliyeti.....	30
1.7 Vergisel Teşvikler	32
1.7.1 Vergi tatili	33
1.7.2 Vergi ertelemeesi	33
1.7.4 Vergi kredisi	33
1.7.5 Diğer teşvikler	34
1.8 Vergisel Teşviklerin Amaçları.....	34
1.8.1 Ekonomik amaçlar.....	34
1.8.1.1 Tasarrufları artırmak	34
1.8.1.2 Yatırım hacmini artırmak	35
1.8.1.3 Yatırımları belirli alanlara yöneltmek	36
1.8.1.4 Bölgeler arası gelişmişlik farkını azaltmak.....	37
1.8.1.5 Vergilerin ekonomik kararlar üzerinde yarattığı olumsuz etkileri gidermek	37
1.8.1.6 Ekonomik istikrarı sağlamak.....	38
1.8.1.7 İstihdamı teşvik etmek ve işletme yapısını değiştirmek	39
1.8.1.8 İhracat, döviz kazandırıcı işlemleri ve uluslararası rekabet gücünü artırmak	40
1.8.1.9 Yeni kurulan sanayileri korumak	41
1.5.1.10 Dışsallıklar	42
1.8.2 Mali amaçlar.....	42
1.8.3 Siyasi, sosyal ve idari amaçlar	43
1.9 Dolaylı ve Doğrudan Kamu Teşviklerinin Karşılaştırılması.....	44

BÖLÜM 2: AR-GE SEKTÖRÜ VE TÜRKİYEDE AR-GE'YE YÖNELİK

YASAL DÜZENLEMELER	47
2.1 Ar-Ge Faaliyetlerinin Tarihçesi	47
2.2 Ar-Ge Faaliyetlerinin Türleri.....	48
2.3 Ar-Ge Faaliyetlerinin Tarafları	50
2.4 Ar-Ge Faaliyetlerinin Önemi	50
2.5 Türkiye’de Ar-Ge Faaliyetlerine Sağlanan Mali Teşviklere İlişkin	
Yasal Düzenlemeler	51
2.5.1 5746 sayılı araştırma, geliştirme ve tasarım faaliyetlerinin desteklenmesi hakkında kanun ve uygulama yönetmeliğine göre ar-ge indirim, istisna, destek ve teşvikler	52
2.5.1.1 Kanunda yer alan tanımlar	53
2.5.1.1.1 Araştırma ve geliştirme faaliyeti (Ar-Ge).....	53
2.5.1.1.2 Ar-Ge merkezi.....	53
2.5.1.1.3 Tasarım merkezi.....	53
2.5.1.1.4 Ar-Ge projesi.....	53
2.5.1.1.5 Ar-Ge personeli	54
2.5.1.1.6 Destek personeli	54
2.5.1.2 Ar-Ge ve tasarım indirimi	56
2.5.1.2.1 İlk madde ve malzeme giderleri.....	57
2.5.1.2.2 Amortismanlar.....	57
2.5.1.2.3 Personel giderleri	58
2.5.1.2.4 Personel giderleri	58
2.5.1.2.5 Genel giderler.....	59
2.5.1.2.6 Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler	59
2.5.1.2.7 Vergi, resim ve harçlar	59
2.5.1.3 Gelir vergisi stopajı teşviki	59

2.5.1.4 Sigorta primi işveren hissesi desteği	61
2.5.1.5 Damga vergisi istinası	62
2.5.1.6 Gümrük vergisi istinası	62
2.5.1.7 Desteklenecek programlar desteği	62
2.5.1.8 Siparişe dayalı Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetleri	62
2.5.1.9 Tasarım tescil desteği	63
2.5.1.10 Öğretim elemanlarının görevlendirilmeleri	63
2.5.1.11 Ar-Ge ve tasarım merkezlerinde mücbir sebep durumu	63
2.5.1.12 Rekabet öncesi iş birliği projeleri	64
2.5.1.13 Tekno girişim sermayesi desteği	64
2.5.1.14 Destek ve teşviklerin uygulama esasları	65
2.5.2 4691 sayılı teknoloji geliştirme bölgeleri kanununa göre destek ve muafiyetler	65
2.5.2.1 Bölgelerde; Alt yapı, idare binası ve kuluçka merkezi inşası ile Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile tasarım faaliyetlerini desteklemeye yönelik yasal düzenleme	66
2.5.2.2 İhtisas teknolojik geliştirme bölgelerine ilişkin yasal düzenleme	66
2.5.2.3 Bölge kavramı ile ilgili yasal düzenleme	67
2.5.3 Kurumlar vergisi İstinası	67
2.5.4 KDV istinası	68
2.5.5 Sigorta primi desteği	68
2.5.6 6676 sayılı araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin desteklenmesi hakkında kanun ile bazı kanun ve kanun hükmünde kararnamelerde değişiklik yapılmasına dair kanun	69
BÖLÜM 3: VERGİ HARCAMALARI AR-GE SEKTÖRÜ İLİŞKİSİ	71
3.1 Kamu Teşviklerinin Etkinliğine İlişkin Literatür Çalışmaları	71

3.2 Türkiye’de Vergi Harcamaları ile Ar-Ge Harcamalarının Milli Ekonomideki Yeri.....	73
3.3 Ar-Ge Harcamalarının Ekonomik Etkileri.....	75
BÖLÜM 4: DEĞERLENDİRME	86
SONUÇ.....	89
KAYNAKÇA	90
TURNİTİN RAPORU.....	103
ÖZGEÇMİŞ.....	109

TABLÖLAR DİZİNİ

Tablo 1: 2000 Yılı Sonrasında Türkiye’de Uygulanan Vergi Afları (2000-2020).	28
Tablo 2: Ar-Ge Personeli Gelir Vergisi İstisna Oranları.	60
Tablo 3: Ar-Ge Sektörüne Uygulanan İndirim, İstisna ve Teşvikler.....	70
Tablo 4: Türkiye’de Ar-Ge Harcamalarının Toplamı, Harcama Türlerine Göre Dağılımı ve GSYH İçindeki Payı (2009-2021).....	76

ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 1: 5746 Sayılı Yasada Yer Alan Ar-Ge'ye Yönelik Vergi Harcamaları.....	56
Şekil 2: Ar-Ge Harcamasının GSYH İçindeki Payı, 2009-2022.....	77
Şekil 3: Sektörlere Göre Ar-Ge Harcaması, 2022.....	78
Şekil 4: Harcama Gruplarına Göre Ar-Ge Harcaması, 2022.....	78
Şekil 5: Sektörlere Göre Finans Kaynakları Dağılımı, 2022.....	79
Şekil 6: İmalat Sanayinde Gerçekleştirilen Ar-Ge Harcamalarının Teknoloji Düzeyine Göre Dağılımı, 2015-2022.....	80
Şekil 7: En Fazla Harcamanın Yapıldığı İlk Beş Sosyo-Ekonomik Hedef, 2022.....	81

SİMGELER ve KISALTMALAR DİZİNİ

Ar-Ge	: Araştırma ve Geliştirme
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GSYH	: Gayrisafi Yurtiçi Hasıla
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
KDV	: Katma Değer Vergisi
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
OECD	: Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
TGB	: Teknoloji Geliştirme Bölgeleri
TÜİK	: Türkiye İstatistik Kurumu

GİRİŞ

Günümüzde gelişmiş ekonomiler, araştırma ve geliştirme (Ar-Ge) faaliyetlerine yönelik yatırımların ekonomik büyüklüklerini belirlemede ve özellikle ekonomik göstergelerin belirlenmesinde kritik bir role sahiptir. Bu faaliyetler, özellikle teknolojik ilerlemeler ve sanayileşmenin hız kazandığı bir dönemde, hızlı üretim süreçlerinin yaygınlaşmasıyla daha da önem kazanmıştır. Günümüz ekonomisinde, Ar-Ge faaliyetleri için gerekli kaynakların sağlanması, sadece özel sektör yatırımlarıyla sınırlı kalmamaktadır. Bu durum, özel sektörün yanı sıra, devletlerin de Ar-Ge faaliyetlerine yönelik kaynak sağlaması ve bu alandaki yatırımları teşvik etmesi gerekliliğini ortaya koymaktadır.

Özellikle gelişmiş ülkelerde, hükümetler teknolojik yeniliklerin ve endüstriyel gelişimin önemini kavramış ve bu alana yönelik kaynak ayırmışlardır. Bu çerçevede, devletlerin Ar-Ge faaliyetlerini doğrudan finanse etmeleri, vergi teşvikleri sağlamaları ve özel sektör yatırımlarını desteklemeleri gibi çeşitli stratejiler geliştirdikleri görülmektedir. Bu tür yatırımların amacı, yalnızca mevcut teknolojik kapasiteyi genişletmek ve yenilikçi fikirleri teşvik etmek değil, aynı zamanda ulusal ekonomilerin küresel rekabetçilik düzeyini artırmak ve sürdürülebilir ekonomik büyümeyi sağlamaktır.

Ar-Ge yatırımlarının artırılması, ekonomilerin dönüşümünde kilit bir faktör olarak görülmektedir. Bu yatırımlar, gelişmiş ürünlerin ve hizmetlerin geliştirilmesine, iş süreçlerinin verimliliğinin artırılmasına ve yeni iş alanlarının yaratılmasına katkıda bulunmaktadır. Bu bağlamda, devletlerin Ar-Ge faaliyetlerine yönelik desteği, özel sektörle iş birliği içinde gerçekleşmektedir. Bu iş birliği, devletlerin Ar-Ge projelerine doğrudan yatırım yapmalarını, özel sektör yatırımlarını vergi indirimleri veya diğer teşviklerle desteklemelerini ve Ar-Ge merkezlerinin kurulmasını teşvik etmelerini içermektedir. Sonuç olarak, devletlerin bu tür girişimleri, ekonomik büyümenin ve teknolojik yeniliğin itici gücü olarak kabul edilmekte ve bu yönde politikalar geliştirilmektedir.

Serbest piyasa ekonomisinin hızla büyümesi ve küresel ticaretin genişlemesi, ithalat ve ihracat faaliyetlerinin hız kazanmasına neden olmuştur. Bu gelişmeler, ekonomilerin kendi bağımsız üretim kanallarını güçlendirme ihtiyacını daha da önemli hale getirmiştir. Bu bağlamda, araştırma ve geliştirme (Ar-Ge) faaliyetlerinin

desteklenmesi, serbest piyasa ekonomilerinde kritik bir öneme sahip olmuştur. Bu, hem ulusal hem de uluslararası düzeyde rekabet edebilirlik ve inovasyon kapasitesinin artırılması için gereklidir.

Özellikle serbest piyasa ekonomilerinde, işletmeler genellikle kar maksimizasyonuna odaklanır. Bu durum, Ar-Ge yatırımlarının yeterince desteklenmesi konusunda bazı zorluklara yol açabilir. Ar-Ge faaliyetleri genellikle uzun vadeli yatırımlar gerektirir ve kısa vadeli finansal getirileri garanti etmez. Bu nedenle, özellikle küçük ve orta ölçekli işletmeler için bu tür yatırımları yapmak finansal bir zorluk oluşturabilir. Bu durumda, devletlerin müdahalesi önem kazanmaktadır.

Devletlerin bu konudaki rolü, yatırım maliyetlerini azaltarak ve serbest piyasa ekonomisinin daha iyi işlemesini sağlayarak, özel sektörün Ar-Ge yatırımlarını teşvik etmekten geçer. Bu, vergi indirimleri, hibe programları, uygun finansman seçenekleri ve diğer teşvik mekanizmaları aracılığıyla gerçekleştirilebilir. Bu tür destekler, işletmelerin yenilikçi projelere daha rahat yatırım yapmalarını sağlayarak, genel olarak ekonominin rekabet gücünü ve çeşitliliğini artırabilir.

Ayrıca, devletler Ar-Ge harcamaları yaparak, özellikle stratejik öneme sahip sektörlerde üretilen mal ve hizmet çeşitliliğinin ve kalitesinin artmasını teşvik eder. Bu, hem iç pazarın gelişimine katkıda bulunur hem de uluslararası pazarda rekabet avantajı sağlar. Devlet destekli Ar-Ge faaliyetleri, aynı zamanda, ülkelerin gelişmiş ekonomiler arasındaki yerini güçlendirmeye ve sürdürülebilir ekonomik kalkınmayı desteklemeye yardımcı olur. Bu yatırımlar, bilimsel araştırma, teknolojik yenilik ve endüstriyel uygulamalar arasındaki bağlantıları güçlendirir ve böylece ekonominin genel verimliliğini ve yenilik kapasitesini artırır. Sonuç olarak, Ar-Ge harcamaları, hem ekonomik büyümenin hem de istihdamın artırılmasında önemli bir rol oynar ve ekonominin tam istihdam seviyesinde dengeye ulaşmasında kritik bir faktördür. Devletler bu anlamda, Ar-Ge yatırımlarını destekleyerek ekonominin gelişimine ve yenilikçi bir yapıya kavuşmasına önemli ölçüde katkıda bulunur.

Devletin Ar-Ge harcamalarına yönelik desteği, serbest piyasa ekonomisi içindeki özel sektörün dışlanmasını önlemek amacıyla büyük önem taşımaktadır. Modern ekonomilerde, devletin Ar-Ge yatırımlarına teşvikler sağlaması, özel sektörün yenilikçi faaliyetlerine destek olmanın yanı sıra, genel ekonomik dengenin

korunmasına da katkıda bulunur. Bu teşvikler, serbest piyasa mekanizmalarının sağlıklı işlemesine yardımcı olur ve özel sektörün rekabetçilik kapasitesini artırır.

Özel sektör, genellikle kısa vadeli finansal getirilere odaklanma eğilimindedir. Bu durum, uzun vadeli ve belirsiz getirileri olan Ar-Ge projelerine yatırım yapmalarını sınırlandırabilir. Devletin bu alanda sağladığı destekler, riskin azaltılmasına ve özel sektörün bu tür projelere daha rahat yatırım yapmasına olanak tanır. Ayrıca, devletin doğrudan mal ve hizmet üretimine girdiği durumlarda, serbest piyasa ekonomisindeki diğer aktörler zamanla üretim süreçlerinden dışlanabilirler. Devletin sağladığı teşvikler ve destekler, bu tür bir dışlanmanın önüne geçilmesine yardımcı olur.

Devlet, genellikle kendi mal ve hizmet üretimine doğrudan girmek yerine, ilgili sektörleri destekleyerek ekonomik ilerlemeyi teşvik eder. Bu yaklaşım, özellikle teknoloji yoğun sektörlerde önemlidir. Devletin sağladığı destekler, özel sektörün Ar-Ge faaliyetlerine daha fazla yatırım yapmasını, böylece yenilikçi ürün ve hizmetlerin geliştirilmesini teşvik eder. Bu, hem ekonomik büyümeyi hızlandırır hem de ulusal ve uluslararası pazarlarda daha rekabetçi bir konuma ulaşmayı sağlar.

Sonuç olarak, devletin Ar-Ge harcamalarına yönelik teşvikleri, ekonomik büyüme ve kalkınmanın sağlanmasında, istihdamın artırılmasında ve ekonominin tam istihdam seviyesinde dengeye ulaşmasında kilit bir rol oynar. Bu teşvikler, özel sektörün inovasyon kapasitesini güçlendirirken, aynı zamanda serbest piyasa ekonomisinin sağlıklı bir şekilde işlemesini de destekler. Devletin bu rolü, ekonomik dengenin korunması ve sürdürülebilir büyümenin sağlanması açısından hayati öneme sahiptir. Bu çerçevede, devletin Ar-Ge harcamalarına yönelik desteği, hem yerel hem de ulusal ekonomik kalkınmanın itici gücü olarak kabul edilir ve bu yönde politikalar geliştirilmektedir.

Literatürde vergi harcamaları, genellikle vergi muafiyetleri, istisnalar, indirimler ve oranlar gibi unsurlarla birlikte, her türlü yatırım ve teşvik unsurunu da içerecek şekilde tanımlanır. Bu kavram, kamu otoritesinin vergi kapasitesinde ulaşabileceği maksimum vergi toplamından bir vazgeçiş olarak ifade edilir. Diğer bir deyişle, devlet, belirli sektörleri veya faaliyetleri desteklemek amacıyla potansiyel vergi gelirlerinden feragat eder. Bu feragat, genellikle ekonomik büyümeyi teşvik

etmek, belirli endüstrileri veya araştırma ve geliştirme (Ar-Ge) faaliyetlerini desteklemek için kullanılır.

Vergi harcamaları, Ar-Ge faaliyetlerini teşvik etme konusunda özellikle önemlidir. Bu destekler, şirketlerin Ar-Ge projelerine daha fazla kaynak ayırmasını sağlayarak, yenilikçilik ve teknolojik ilerlemenin hızlanmasına katkı sağlar. Devletin bu tür vergi teşvikleri, Ar-Ge faaliyetlerinin maliyetini düşürerek, özellikle küçük ve orta ölçekli işletmelerin bu alana yatırım yapmalarını kolaylaştırır. Bu, genel olarak ulusal ekonominin yenilikçi kapasitesini artırır ve uluslararası rekabetçilik düzeyini yükseltir.

Ar-Ge faaliyetleri, genellikle yüksek maliyetli ve riskli olduğundan, devlet tarafından sağlanan vergi teşvikleri bu riski azaltabilir ve özel sektörü bu tür yatırımlara teşvik edebilir. Örneğin, Ar-Ge harcamalarının vergiden düşülmesi, şirketlerin bu alana daha fazla kaynak ayırmasını sağlayabilir. Bu tür vergi avantajları, şirketlerin yenilikçi projelere daha rahat yatırım yapmalarına olanak tanıyarak, genel olarak ekonominin rekabet gücünü ve çeşitliliğini artırabilir.

Buna ek olarak, Ar-Ge yatırımlarının teşvik edilmesi, sadece teknolojik ilerlemenin hızlanmasına katkıda bulunmakla kalmaz, aynı zamanda ekonomik büyüme ve kalkınma üzerinde de olumlu etkiler yaratır. Yenilikçi ürün ve hizmetlerin geliştirilmesi, iş süreçlerinin iyileştirilmesi ve yeni iş alanlarının yaratılması, vergi teşvikleri yoluyla desteklenen Ar-Ge yatırımlarının doğrudan sonuçlarıdır. Bu, hem yerel hem de ulusal düzeyde ekonomik dengenin sağlanmasına ve sürdürülebilir kalkınmanın teşvik edilmesine yardımcı olur.

Sonuç olarak, vergi harcamaları ve özellikle Ar-Ge faaliyetleri üzerindeki etkileri, devletin ekonomik politikalarının önemli bir parçasıdır. Bu tür teşvikler, ekonomik büyüme, teknolojik yenilik ve ulusal rekabetçilik açısından kritik öneme sahip olan Ar-Ge faaliyetlerini destekleyerek, ekonominin genel sağlığı ve sürdürülebilirliği için hayati bir rol oynar. Bu bağlamda, devletin Ar-Ge harcamaları üzerindeki vergi politikaları, hem yerel hem de ulusal ekonomik kalkınmanın itici gücü olarak kabul edilir ve bu yönde politikalar geliştirilmektedir.

Bu çalışmada, vergi harcamalarının araştırma ve geliştirme (Ar-Ge) üzerindeki ekonomik etkileri ayrıntılı bir şekilde incelenmiştir. Çalışmanın amacı, vergi politikalarının Ar-Ge faaliyetlerini nasıl etkilediğini ve bu etkileşimin genel

ekonomik sonuçları üzerindeki etkisini anlamaktır. Çalışmanın birinci bölümünde, vergi harcaması kavramının temelleri detaylı bir şekilde ele alınmıştır. Burada, vergi harcamalarının tanımı, çeşitleri ve ekonomik sistem içerisindeki işlevleri gibi konulara derinlemesine değinilmiştir. Ayrıca, bu harcamaların kamu maliyesi üzerindeki etkileri ve genel bütçe içindeki yeri tartışılmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümü, araştırma geliştirme sektörüne ve özellikle Türkiye'deki Ar-Ge'ye yönelik yasal düzenlemelere odaklanmıştır. Bu bölümde, Ar-Ge ve tasarım faaliyetlerinin desteklenmesiyle ilgili yasal çerçeveler ve uygulama yönetmelikleri ayrıntılı olarak incelenmiştir. Özellikle 5746 sayılı kanunun amacı ve gerekçeleri, Ar-Ge indirim, istisna, destek ve teşviklerin nasıl uygulandığını açıklayarak ele alınmıştır. Aynı zamanda, 4691 sayılı teknoloji geliştirme bölgeleri kanunu kapsamındaki destek ve muafiyetler de bu bölümde ayrıntılı bir şekilde irdelenmiştir. Diğer kanunlar kapsamında Kurumlar Vergisi istisnası, KDV istisnası, sigorta primi desteği ve 6676 sayılı araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin desteklenmesi hakkında kanun gibi düzenlemelerin detayları da bu bölümde açıklanmıştır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde, vergi harcamaları ve Ar-Ge sektörü arasındaki ilişki mercek altına alınmıştır. Burada, kamu teşviklerinin etkinliğine dair yapılan literatür çalışmaları kronolojik bir sıralama ile sunulmuş, bu çalışmaların bulguları ve yorumları ele alınmıştır. Ayrıca, Türkiye özelinde vergi harcamaları içerisinde Ar-Ge harcamalarının milli ekonomideki yerine ve bu harcamaların ekonomik etkilerine dair ayrıntılı bir değerlendirme yapılmıştır. Bu bölüm, vergi politikalarının Ar-Ge faaliyetleri üzerindeki etkilerini ve bu etkilerin genel ekonomik sonuçlarını derinlemesine analiz etmeyi amaçlamıştır.

Son olarak, çalışma sunulan bilgiler ışığında bir sonuç ve değerlendirme bölümü ile tamamlanmıştır. Bu son bölümde, çalışma boyunca ele alınan konuların özeti sunulmuş ve elde edilen bulguların ışığında çeşitli görüş ve öneriler geliştirilmiştir. Bu öneriler, vergi politikalarının ve teşviklerin Ar-Ge faaliyetlerine olan etkilerini daha da iyileştirebilmek için yol gösterici niteliktedir. Çalışma, vergi politikalarının Ar-Ge üzerindeki etkilerini anlamak ve bu etkileşimin geniş ekonomik sonuçlarını değerlendirmek amacıyla yapılmış olup, bu alanda daha fazla araştırma yapılmasının önemini vurgulamaktadır.

BÖLÜM 1: VERGİ HARCAMALARI KAVRAMI

1.1 Vergi Harcaması Kavramının Ortaya Çıkışı ve Gelişme Süreci

Günümüze gelinceye kadar ekonomi bilimi ile uğraşanlar, vergide “istisna” ve “muafiyet” hususlarını, vergi yükü dağılımı, ekonomik ilerlemenin sağlanmasında özellik arz eden alanlarda uygulanan teşvikler ve kamusal gelirler üzerindeki etkisinden dolayı özellikle araştırmış ve incelemişlerdir. Vergi gelirlerinin tahsili aşamasında devlet ya da devlet adına yetkili kılınan devlet organları tarafından birtakım giderler yapılmakta ve söz konusu giderler vergi harcaması olarak anlaşılmaktadır. Vergi teorisinde vergi harcamaları ile anlatılmak istenen, vergi toplama maliyetinden başka bir şeydir. Vergi harcaması kavramı, kamu geliri olarak vazgeçilen vergi gelirini ifade etmekte kullanılmaktadır. Literatür incelendiğinde vergi harcaması kavramının tarihsel süreçte ilk olarak Amerika Birleşik Devletleri (ABD) tarafından, 1950 ve 1960’lı yıllarda kullanıldığı görülmektedir (Ağdemir ve Abukan, 2020). Vergi harcaması farklı çevrelerce ileri sürülen, federal gelir ve kurumlar vergisinde uygulanan indirim, istisna, muafiyet ve vergi mahsuplarının, federal bütçe sisteminde yer alan harcama unsurlarından olduğu görüşüne dayanmaktadır (Bittker, 1969a).

Vergi harcamaları ilk zamanlar vergi sübvansiyonları şeklinde tanımlanmıştır. A.B.D. Kongresi’nde “Karma Ekonomi Komitesi”nin “Ekonomik Büyüme ve İstikrar İçin Federal Vergi Politikası” başlıklı 1955 tarihli çalışmada bir ekonomik faaliyetin sübvansiyon edilmesi durumunda dikkat edilmesi gereken hususlar vergi ayrıcalıkları yoluyla sağlanan sübvansiyonların idaresi, vergi sübvansiyonlarının her vergi mükellefi grubu için değişik olması, diğer bir ifadeyle, gizli ve karmaşık olmaları, bütçede gösterilmemeleri, maliyet ve getirilerinin hesaplanmasının zor olması şeklinde ifade edilebilir (Pedük, 2005).

Söz konusu çalışmada, belirtilen hususlara paralel olarak, A.B.D. parlamenterisi Walter W. Heller tarafından da, vergi ayrıcalıkları yoluyla sağlanan sübvansiyonlar için, bunların devlet sübvansiyon sisteminin arka kapısı olduğu, dolaysız bütçe harcamaları, borçlanma, garanti ve kefalet gibi sübvansiyonların ise devlet sübvansiyon sisteminin ön kapısı olduğu, arka kapıdan verilen sübvansiyonların kamuoyundan gizlendiği, federal bütçede gösterilmedikleri ve bunların hangi amaca hizmet ettiklerinin bilinmesi gerektiği ifade edilmiştir. Ayrıca

diğer bir parlamenter Wilbur D. Mills tarafından da bütçede gözükten harcamaların hedefleri ile vergi sübvansiyonlarının hedefleri arasındaki önceliklendirme sorununa değinilmiştir (Bittker, 1969a). Vergi harcaması terimi telaffuz edilmeden önce, A.B.D’ nde kamu harcaması yöntemleri konusunda gerek politik gerekse akademik çevrelerde çok yönlü tartışmalar yapılmıştır. Bu tartışmaların bazılarını aşağıda yer verilmiştir.

A.B.D. Başkanı Kennedy ve Johnson’ ın eski Hazine Bakan Yardımcısı Profesör Stanley S. Surrey tarafından yapılan ve vergi harcaması ile ilgili temel fikirlerin ortaya konduğu Kasım 1967’ deki “A.B.D. Gelir Üzerinden Alınan Vergi Sistemi-Tam Hesap Gereksinimi” başlıklı konuşmada (Break, 1985), “vergi harcamalarını içeren federal bütçe” anlamına gelen “Tam Hesap” (Full Accounting) kavramına yer verilmiştir (Bittker, 1969a). Konuşmada, çeşitli istisna, muafiyetler, matrah ve vergiden indirimler aracılığıyla vergi sisteminin, piyasa ekonomisini kamu harcamalarına benzer şekilde etkilediği; bu durumun da vergileme alanında tanımlanmamış bir harcama sistemi ürettiği, federal harcamaların kontrol edilmesi, azaltılması için Kongre görüşmelerinde ve kamuoyunda bu vergi harcamalarından bahsedilmediği, eğer bu vergi miktarları bütçenin harcama tarafında yer alırsa, kendiliğinden özenli bir inceleme altına alınabileceği belirtilmiştir (Balkaya Akça, 2000).

Vergi harcaması kavramının tarihteki ilk kullanımından daha önce, dünya üzerinde ilk olarak geniş kapsamlı devlet sübvansiyonlarına ait liste kanuni bir zorlamaya dayanmaksızın, 1959 tarihinde Federal Almanya bütçesinde yer almıştır (Break, 1985). Sonraki süreçte Joseph P. McKenna yazdığı makalede, vergi ayrıcalıklarının bütçe harcaması halinde kayıtlanması adına “Tam Hesap Prosedürü” düşüncesini geliştirmiş ve söz konusu makale National Tax Journal Dergisinde yayınlanmıştır. (Shoup, 1975). Surrey’ in “Tam Hesap” görüşüne göre, federal gelir vergisi sistemi iki parçadan oluşmaktaydı. Birinci parça, vergilendirme için zorunlu yapısal hükümlerden, ikinci parça ise, geleneksel bütçe harcamaları yerine ayrıcalıklı vergi hükümleri yoluyla sürdürülen kamu finansman destek programları kapsamındaki vergi harcamalarından oluşmaktaydı (Burkhead, 1974). Surrey, vergi ayrıcalıklarına olan politik desteğin ve ilginin altını çizmek için, vergi harcaması terimini eleştirel şekilde kullanmıştır (Barlett, 2001). Surrey, vergi harcamalarının klasik bütçe harcamalarıyla fonksiyonel olarak eşdeğer olduğunu, bu harcamaların

yalnızca kamu harcama birimlerince değil, gelir idaresince yönetildiğini belirtmiştir. Surrey ayrıca getirdiği öneride, vergisel avantaj doğuran vergi hükümlerinin farazi harcamalar halinde bütçede bulunmaları gerektiğini savunmuştur (Bittker, 1969a).

Surrey ileri sürdüğü önerisini birtakım gerekçelere dayandırmıştır. Söz konusu gerekçelere yönelik geliştirilen düşünceler iki farklı şekilde dile getirilmiştir. Bu düşüncelerden ilkinde göre Surrey, vergideki karadelikleri, vergi harcamaları olarak tanımlama olasılığından etkilenmiş ve onların federal bütçe giderlerinin fonksiyonel kategorilere bağlı olarak sınıflandırılmasıyla ilgilenmiştir (Burkhead, 1974). Surrey' in amacı vergi karadelikleri gibi vergi kalemleri üzerine dikkatleri çekmek ve vergi reformuna zemin hazırlamak ve vergi reformu ile vergi sistemini ana işlevi olan gelir artırıcı özelliğine yeniden kavuşturmak (Burman, 2003). Diğer düşünceye göre ise, Surrey, politika oluşturma süreçlerini geliştirmek için parlamento tarafından vergi sistemi ve harcama programlarının yeniden gözden geçirilebileceği bir yöntemi önermiştir (Barlett, 2001). Surrey' in önerisi doğrultusunda, ayrıca, A.B.D. Hazine Bakanı Fowler tarafından hazırlanan ve 1968 yılında yayınlanan 1968, 1969 ve 1970 mali yıllarını kapsayan “Vergi Harcama Bütçesi: Kavramsal Bir Analiz” adlı rapor “Tam Hesap” yaklaşımına giden ilk adım olarak görülmektedir (Bittker, 1969a). 1969’ da ise A.B.D. Hazine Bakanı Barr’ ın girişimleriyle “standart vergi yapısından ayrılan özel hükümlerin bir listesi” şeklinde “ilk vergi harcaması bütçesi” kamuoyuna takdim edilmiştir. Vergi harcaması bütçesi ile sıra dışı vergi hükümlerinin ve vergi karadeliklerinin daha şüpheci şekilde eleştiriye ve elemeye tabi tutulmasını sağlayacak şekilde her kesimin bilgilendirilmesi sağlamıştır (King, 1984).

Kavramın doğduğu A.B.D’ nde, vergi harcaması olgusu, yasal bir zorunluluk olmadan önce geliştirilmeye başlanmış ve devlet dokümanlarında yer almıştır. Bu dönemdeki tartışmaların, her yeni olgunun eyleme dönüştürülmesi safhasında karşılaşılan zorluklardan kaynaklandığı anlaşılmaktadır. Vergi harcaması kavramının fikir babası Surrey’ in bulunduğu bürokratik konum ve ülkenin içinde bulunduğu ekonomik ve siyasi ortam nedeniyle, vergi harcaması kavramının ileri sürülmesindeki esas amacın ne olduğu konusunda çok çeşitli savlar ileri sürülmüştür. Vergi harcaması yaklaşımının A.B.D’ ndeki ilk yasal dayanağı olan 1974 Bütçe Reform Yasası, vergi harcamalarını bütçe denetimine dahil etmiştir. Yasa, vergi sübvansiyonlarının devlet harcamalarının bir şekli olduğunu ve bu nedenle de diğer

kamu harcamaları gibi bütçe dokümanları ve süreciyle ilişkilendirilmesi gerektiğini ortaya koymaktaydı (Surrey, 1976). Yasa aynı zamanda, Bütçe ve Yönetim Dairesi' ne A.B.D. Başkanın Kongreye sunduğu o yıl ilişkin bütçe teklifiyle birlikte sunulmak üzere bir vergi harcama analizi yapma zorunluluğu da getirmekteydi. Başkanın kurmayları tarafından yapılan ve "Special Analysis G" olarak da bilinen bu analiz bugün de A.B.D. Başkanının Kongre' ye sunduğu bütçe teklifinde Analitik Perspektifler bölümünde yer almaya devam etmektedir.

Vergi harcamalarının, bütçe içerisinde zorunlu olarak yer alması ise 1974 yılı Bütçe Kanunu ile gerçekleşmiştir. İlgili kanunda vergi harcaması, vergi kanunlarınca uygulamaya konulan muafiyet, istisna, indirim, mahsup yükümlülüklerin ertelenmesi sebebiyle ortaya çıkan gelir kaybı olarak tanımlanır. Vergi harcamaları 1980'li yıllardan sonra farklı ülkelerde bütçe kanunlarında yer almaya başlamıştır. Ekonomik Kalkınma ve İş birliği Örgütü'nün (OECD) 1984 ve 1996 yılında yayınladığı vergi raporlarına sonradan Dünya Bankası (WB) ve Uluslararası Para Fonu (IMF) da eklenmiş ve kavram küresel anlamda kamu maliyesi sistemine girmiştir (Ağdemir & Abukan, 2020).

1.2 Vergi Harcaması Tanımları

Surrey' in 1967 tarihinde vergi harcaması kavramının ilk kullanımından sonra ortak birçok faktörü içeren birçok farklı vergi harcaması tanımı yapılmıştır. Vergi harcaması kavramına ilişkin olarak geliştirilen tanımlar şu şekildedir:

Vergi harcaması, A.B.D. Eyalet Bütçe Uzmanları Ulusal Birliği kurmaylarından Karen M. Benker' e göre, "vergi ertelemeleri, ayrıcalıklı vergi oranları, mahsuplar, beyan sınırları, indirimler ile istisna ve muafiyetlerin neden olduğu, vazgeçilen gelir" olarak tanımlanmaktadır. Benker, vergi harcamasının, "tüm mükelleflere yarar sağlayacak şekilde düzenlenen vergi hükümlerinin aksine, seçilmiş bir grup mükellefe özel yarar sağlayacak vergi hükümleri şeklinde tanımlanabileceğini de belirtilmiştir (Benker, 1986).

A.B.D. İnsan Kaynakları ve Sağlık Bölümü Gelir Güvenliği Politika Dairesi'nden Daniel H. Weinberg tarafından da bazı vergi hükümlerinin, mükelleflerin belli bazı davranışlarını teşvik etmek için veya belli bir çerçevede mükellefleri desteklemek üzere düzenlendiği, vergi kanunlarındaki bu tür vergi

hükümlerinin, geleneksel bütçe harcamalarını andırdığı ve bu nedenle vergi harcamaları diye adlandırıldıkları ifade edilmiştir (Weinberg, 1986).

Musgrave ve Pechman, vergi harcamalarını bir nevi gelir değişimi olarak görmüşlerdir ve vergi harcamasını şu şekilde tanımlamışlardır (Howard, 1995): “Mükellefler kendilerini tam olarak vergilendirmesi için devlete açık çek verirler ve hükümetler de onlara vergiden istisna bazı faaliyetler için bir çek verirler”. Ronald F. King’ e göre (1984), kavramsal olarak, vergi harcamaları özel sektöre geri ödenen kamusal fonlar olarak görülebilir. Bu ifadeden hareketle, verginin özel sektörden toplanan fonlar olduğu ve bu toplanan fonların vergi almamak suretiyle tekrar özel sektöre aktarıldığı söylenebilir.

Bezdek ve Zampelli tarafından vergi harcamaları, “spesifik faaliyetlere teşvikler getiren veya belli mükellef grupları için seçici vergi kolaylıkları sağlayan vergi kanunlarındaki hükümler nedeniyle vazgeçilen gelir veya bütçe harcaması eşdeğeri bir kamu harcama türü” olarak tanımlanmıştır (Bezdek R.H. ve Zampelli, 1986).

William M. Hildred ve James V. Pinto (Hildred W.H. ve Pinto, 1986) tarafından ise vergi harcamaları, “tam veya kısmen vergi yükümlülüklerini ortadan kaldırarak spesifik bir mükellef grubuna yarar sağlayan kamu politika araçları” şeklinde tanımlanmış ve bu grupların desteklenmesinin alternatif yönteminin bütçe ödenekleri olduğu belirtilmiştir. Mikesell tarafından da vergi harcamaları için, “vergi sistemine yerleştirilmiş bütçe politikası araçları” (Mikesell, 2002b) ifadesi kullanılmıştır.

Vergi harcamaları yaklaşımının A.B.D’ ndeki ilk yasal dayanağı 1974 Bütçe Reform Yasası ise, vergi harcamalarını; “vergi erteleme, farklı vergi oranı, özel vergi mahsubu sağlayan veya gelirden indirim, istisna ve muafiyet veya beyan dışı kalma olağanı sağlayan ve gelir kaybına neden olabilen vergi kanunu hükümleri” olarak tanımlamıştır (King, 1984). Bu tanım iki temel kabulün sonucudur:

1. Vergi harcaması genel bir kuralın istisnası niteliğindedir. Ekonomik etkilerinin tanımı ve hesabı mümkün olan dar bir çerçevedeki konulara ve mükelleflere uygulanabilir (Schick, 1986).

2. A.B.D. Vergi Komisyonu’ nun açıklamasına göre de vergi harcamaları, ödeneği olmayan geleneksel bütçe harcamalarına benzemektedir (McIntyre, 1996).

OECD tarafından vergi harcamaları, “normal veya referans vergi yapısından ayrılan hususların neden olduğu kamusal gelir kayıpları” olarak tanımlanmıştır. Bu tanıma göre, bu gelir kayıpları, geleneksel kamu harcamaları ve sübvansiyonlarının etkilerine sahiptir (Schick, 1986) IMF vergi harcamalarının; vergi matrahına ulaşabilmek için uygulanan istisnaları ve muafiyetleri, brüt gelirden düşülen karşılıkları, vergi borcundan düşülen vergi kredilerini, vergi oranlarındaki indirimleri ve vergi ertelemelerini içerdiğini ve nihayetinde hükümet açısından vazgeçilen gelir olduğunu belirtmektedir (IMF, 2019). Dünya Bankası geniş anlamda vergi harcamalarını, normatif vergi sistemi dışında kalan indirimler şeklinde tanımlamakta olup bunları muafiyet, istisna, indirimli vergi oranı, vergi ertelemeleri vb. şeklinde sıralamaktadır (Brixi, Valenduc, & Swift, 2003).

Vergi harcaması kavramının Türk literatüründeki tanımlarına ise aşağıda yer verilmektedir.

Akça (Balkaya Akça, 2000) tarafından yapılan vergi harcaması tanımı, “ekonomik, sosyal, mali vb. nedenlerle vergi sisteminde yer verilen istisna, muafiyet, indirim, farklı vergi oranı uygulamaları ve verginin ertelenmesi gibi ayrıcalıklı düzenlemeler nedeniyle vazgeçilen gelir” şeklinde ifade edilebilir. Vergi harcaması, Türkiye’ de zamanın Gelirler Genel Müdürü M. Akif Hamzaçebi tarafından “vergi sistemi yoluyla devletin vazgeçtiği gelir” olarak tanımlanmış, ayrıca bu harcamaların vergi sisteminde istisna, muafiyet, vergi ertelenmesi ve düşük vergi oranı şekillerinde ortaya çıkan ve vergi kaybına yol açan uygulamalar olduğu belirtilmiştir (Gelirler Genel Müdürlüğü, 2001). Özel girişimi belirli amaçlar doğrultusunda teşvik etmek için “standart vergi yapısı dışında kalan önlemlere vergi sistemi içerisinde yer verilmesi biçiminde de tanımlanabilen vergi harcamaları, vergi yükümlülüklerini azaltarak kamu harcamalarının doğrudan bütçe yerine vergi sistemine yönlendirilmesidir (Ferhatoğlu E. , 2001). Bu anlamda, vergi harcaması “ekonomiyi teşvik ve sosyal amaçlar nedeniyle vergi kanunlarında yer alan istisna, indirim ve vergi ertelenmesi gibi unsurların belli bir dönemde kamu gelirlerine olan net etkisi” olarak da ifade edilmektedir (Kulu, 2000). Bir başka vergi harcaması tanımı ise “devletin vergi gelirlerinin bir kısmından vazgeçmesi ile kendini gösteren vergisel düzenlemeler ve bu düzenlemelerin kamu gelirlerinde yarattığı kayıp” şeklindedir (Gülmez, 2003).

Vergi harcaması, mükelleflerin vergi yükümlülüğünü azaltan unsurların bir ülkenin bütçe dengesinde neye mal olacağına hesaplanması olarak da tanımlanabilir. Uygulamada, ülkeler standart vergi yapısını dikkate alarak vergi harcaması kavramını tanımlamaktadır (Ferhatoğlu E. , 2001). Vergi harcamaları tüm vergi türleri için geçerlidir.

Yukarıda yer verilen tüm tanımların ortak unsurları çalışmanın Vergi Harcamasının Unsurları başlıklı alt bölümünde detaylı olarak incelenecektir.

1.3 Vergi Harcamasının Unsurları

Vergi harcaması yaklaşımı, vergi yapısının iki bölümden oluştuğu görüşü üzerine kuruludur. Buna göre vergi yapısının birinci bölümü, gelir getirici bölümdür. Bu bölüm vergilendirme için zorunlu hükümlerden oluşur. Bunlar; verginin konusu, mükellefi, vergilendirme dönemi, oran/tarife ile ilgili hükümlerden oluşmaktadır. İkinci bölüm ise genelde vergi teşvikleri veya sübvansiyonları olarak da bilinen özel ayrıcalıklar bölümüdür. Bu bölüm içerisindeki hükümlere, belirli bir endüstri, faaliyet veya mükellef grubunu teşvik etmek için yer verilmektedir. Vergi ayrıcalıkları özel oranlar, vergi mahsupları, vergi ödeme ertelemeleri, indirimler veya muafiyetler şeklinde olabilmektedir (Surrey, 1976). Vergisel yönden destek sağlayan tüm bu hükümler kamu harcaması yöntemlerindedir (Collier, 2003).

Vergi ayrıcalıkları hangi şekilde olursa olsun geleneksel bütçe harcaması yerine vergi sistemi aracılığıyla yararlı faaliyet ve gruplara yönelik yapılan kamu harcaması niteliğindedir. Vergi kanunları aracılığı ile gerçekleştirilen bu harcama yöntemi vergi harcaması olarak adlandırılmaktadır (Surrey, 1976). Vergi harcamaları, sadece bazı mükelleflere ve faaliyetlere uygulanan diğer mükelleflere ve faaliyetlere uygulanmayan özel bazı şartlara bağlıdır (Collier, 2003).

Vergi harcaması tanımlarından hareketle, vergi harcamaları için; “mali nitelik taşımayan ekonomik, sosyal ve siyasal amaçlar için her mükellefe uygulanmayan sadece bazı özel şartlara haiz mükellef ve faaliyetleri desteklemek ve teşvik etmek gayesiyle, vergi sisteminin işleyişi bakımından olmazsa olmaz unsurlarını düzenleyen standart vergi yapısı hükümlerinden sapma gösteren ve olmamaları halinde verginin varlığı ve uygulanmasını engellemeyen ayrıcalıklı vergi düzenlemeleri ile gerçekleştirilen vergi desteği şeklindeki kamu harcamasıdır” tanımı yapılabilir. Vergi harcaması tanımına bazı ayırt edici unsurlar da dâhil edilebilir.

Buna göre bir düzenlemenin vergi harcaması olup olmadığını belirlemek için aşağıdaki ayırt edici unsurlardan biri, birkaçı veya hepsini içermesi gerekli görülebilir.

Vergi harcamasının sözü geçen temel unsurlarının ayrıntılı açıklaması aşağıda yapılmıştır.

1.3.1 Ekonomik, sosyal ve siyasi amaçlı vergi düzenlemeleri olması

Devlet anlayışındaki değişime bağlı olarak devletlerin görevleri çeşitlenmiş ve artmıştır. Kapsamı genişleyen kamu hizmetleri temel olarak vergi sisteminden elde edilen gelirlerle karşılanmaktadır. Bilindiği üzere “Vergi; devletin, kendisine yüklenmiş olan görevleri gerçekleştirmek üzere karşılıksız olarak, zorunlu ve egemenlik gücü nedeniyle gerçek ve tüzel kişilerden aldığı iktisadi değer olarak” tanımlanabilir. Bu değer genellikle para şeklindedir. Verginin asli fonksiyonu kamu hizmetlerinin finansmanıdır ki bu verginin mali fonksiyonudur. Zaman içerisinde verginin geleneksel fonksiyonuna, ekonomik-sosyal fonksiyonu da eklenmiştir. Bu kapsamda vergi harcamaları, vergi sistemi aracılığı ile ekonomik-sosyal amaçlara ulaşmak için gerçekleştirilen uygulamalardır.

OECD’ ye göre de her vergi sistemi, gelir ve harcama politikalarını içermektedir. Gelir politikası kısmı gelirleri artırmakta, vergi harcamaları ise belli bazı ekonomik faaliyetler ve mükelleflere teşvikler getirmektedir (Mikesell, 2002a). Teşvik kavramı, “belirli ekonomik faaliyetlerin çeşitli nedenlerle daha fazla ve daha hızlı gelişmesini sağlamak amacıyla, kamu tarafından çeşitli yöntemlerle verilen maddi veya gayri maddi destek, yardım ve özendirme” olarak tanımlanabilir. Teşvikler, bazen koruma, bazen vergi muafiyet ve istisnası, bazen de devlet yardımı olarak aynı amacı sağlamak üzere kullanılmaktadır (Arcagök, 2002).

Vergi harcamalarının amaçlarını aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:

a) Ekonomik amaçlar: Ülke ekonomisinde korunmak ve geliştirilmek istenen alanlarda vergi harcaması uygulamalarına başvurulabilir ya da mevcut vergi harcamaları genişletilebilir, gelişimi sınırlandırılmak istenen alanlarda vergiler ağırlaştırılmak suretiyle ekonomik sonuçlar elde edilmeye çalışılır (Arcagök, 2002). Örneğin, yatırım indirimi uygulamaları, yatırımları teşvik etmek suretiyle milli gelirin ve refahın artışına yönelik uygulamalardır. Lüks tüketimi daha ağır vergilendirmek, sağlığa zararlı olduğu kabul edilen maddelerin tüketimini

azaltabilmek amacıyla özellikle katma değer vergisi, özel tüketim vergisi gibi dolaylı vergilerde bu tür mal ve hizmetler için genel tarifinin dışında daha yüksek oranlar uygulamak gibi negatif vergi harcamaları ise, vergi harcamalarının daraltılması anlamına gelmektedir. Ayrıca, devletin piyasa ekonomisine müdahale şekillerinden biri olarak da vergi harcamaları seçilebilir (Gülmez, 2003).

b) Sosyal amaçlar: Vergi harcamalarının kullanımında ekonomik amaçların yanı sıra bir takım sosyal amaçlar da güdülebilir. Vergi harcamaları kullanılmak suretiyle gelir ve servet dağılımını düzenlemek, sosyal güvenliği sağlamak, aileyi korumak, eğitimi, insan ve hayvan sağlığını korumak, geleneksel sanayii devam ettirmek, dernek ve vakıfların kurulup gelişmesine yardım etmek, sporu geliştirmek gibi amaçlar gerçekleştirilmeye çalışılır (Arcagök, 2002). Örneğin, ülkemizde kamu yararına kurulmuş sosyal amaçlı kurulan vakıf ve derneklere sağlanan vergi muafiyet ve istisnalar ve ücret geliri elde eden sakat gelir vergisi mükelleflerine uygulanan sakatlık indirimi, tek eve sahip emeklilere uygulanan emlak vergisi muafiyeti gibi. Tüm bu uygulamaların amacının belli mükellef ve faaliyet konularını teşvik etmek değil, sosyal devlet gereği bu mükellef ve faaliyet konularını vergi yasalarından koruma olduğu söylenebilir. Vergi harcamalarıyla, vergi ödeme gücünün ötesinde, bazı bireylere vergisel yönden koruma sağlanabilmektedir.

c) Siyasal amaçlar: Vergilendirme yetkisi, devlet tarafından tek taraflı kullanılan bir yetkidir (Gülmez, 2003). Vergi harcaması sonucunu doğuran düzenlemeler de ülkelerin vergi yasalarında yer alır (Balkaya Akça, 2000), dolayısıyla, vergi harcamaları da tek taraflı yasal düzenlemelerdir. Vergi harcamaları tek taraflı devlet düzenlemesi olmasına rağmen çıkar ve baskı gruplarının rant kollama faaliyetleri sonucu amacından saparak hedeflenen grup ya da faaliyet dışındakilere bir transfer haline dönüşebilmekte (Gelirler Genel Müdürlüğü, 2001) ve yöneldiği kişiye özel istisna veya muafiyetler olarak gündeme gelmektedir (Coşkun, 2002). Bu durumda, vergi harcamaları, vergilemede eşitlik ve genellik ilkeleriyle de çatışabilmektedir (Arcagök, 2002).

Vergilemede adalet, vergi yükünün toplumu oluşturan bireyler arasında toplumca kabul edilebilir biçimde dağılımını ifade etmektedir. Bilindiği gibi vergilemede eşitlik ve genellik ilkeleri vergilemede adalete ulaşabilmek için gerçekleştirilmesi zorunlu prensiplerdir. Genellik ilkesi, vergi yüküne tüm toplum bireylerinin katılımını öngörmektedir. Ancak, vergilemede adaletin sağlanması için

herkesin vergi ödeme gücüne göre vergilendirilmesi gerekir. Bu durumda genellikle ilkesinin katı bir biçimde uygulanması vergi ödeme gücü olmayanların da vergilendirilmesini ifade eder ki bu vergilemede adaletle çelişir. Bununla birlikte, vergi ödeme gücünden bağımsız olarak ve ekonomik ve sosyal amaçların ötesinde politik kaygılarla, sistemli olarak belirli bir grup korunuyorsa, vergi harcamaları genellikle ilkesine aykırı uygulamalar haline alacaktır. Vergilemede eşitlik ilkesi ise yatay eşitlik ve dikey eşitliğin sağlanmasını gerektirir. Yatay eşitlik, benzer durumda bulunan kişilerin aynı şekilde, dikey eşitlik farklı durumda olanların farklı şekilde vergilendirilmesini gerektirir. Vergi harcamaları, genel olarak yatay eşitliği bozan uygulamalardır. Ancak dikey eşitliğin sağlanması açısından gerekli uygulamalardan biridir.

T.C. Anayasası' nın 73' üncü maddesinde de;

“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflik, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.” şeklindeki hüküm, Türk vergi sisteminin oluşturulmasında esas olarak genellikle ilkesinin benimsenip ödeme gücü ilkesine dayanılması gerektiği işaret edilmektedir. Türkiye’ de vergi tabanının genişlemesi, vergi harcamaları büyük ölçüde kaldırılarak da gerçekleştirilebilir (Gelirler Genel Müdürlüğü, 2001). Ancak, Vergi ayrıcalıklarının iptal edilme gerekçesi yarattığı vergi eşitsizliği değil, amaçları başarmada etkinsizliği olmalıdır. Hem vergi sisteminde hem de harcama sisteminde var olan teşvikler, yararlanan kişiler arasında her zaman yatay eşitsizliğe neden olmaktadır (Balkaya Akça, 2000).

Genellikle vergi harcamalarının hangi amaca yöneldiğini net ve vergi harcamalarından beklenen diğer işlevlerden soyutlanmış olarak belirtmek olanaklı değildir. Vergi harcamalarından beklenen işlevleri tek tek ve somut olarak sıralamak sınırlayıcı bir yaklaşım olacaktır (Gülmez, 2003). Kimi vergi reformistleri de özel sektör kararlarını etkilemede vergi kanunlarının sosyal ve ekonomik araç olma rolünü yeniden düşünmektedir. Vergi kanunlarının temel özelliği kamu giderlerini

karşlamak için gelir sağlama özelliğine kavuşturulmasını savunmaktadırlar (Benker, 1986).

1.3.2 Her mükellefe uygulanmayan sadece bazı özel şartlara haiz mükellef ve faaliyetlere uygulanan vergi desteği olması

Vergi harcaması, mükellef açısından, çeşitli vergilerden muafiyet, özel indirimler, hızlandırılmış amortisman ve benzeri uygulamalarla vergi yükünü azaltılmak suretiyle mükellefe sağlanan ilave bir gelirdir (Arcagök, 2002). Vergi harcamalarından yararlanan mükellefler standart vergi yapısı içerisinde ödeyecekleri vergiden daha az vergi ödemektedirler (Gülmez, 2003). Vergi kanunlarında yer alan istisna, muafiyet, oran indirimi, vergi ertelenmesi ve benzeri ayrıcalıklı hükümlerin, herhangi bir özel koşul ya da şart aranmaksızın her mükellefe uygulanması, bu hükümleri ayrıcalıklı olmaktan çıkaracaktır. Kamuoyunda sıkça söylenen “herkese verilen teşvik, teşvik değildir” sözü durumu açıklamaktadır. Örneğin, her mükellefe uygulanan genel bir oran indirimi veya vergi ertelenmesi, ayrıcalıklı olmamakta ve dolayısıyla da vergi harcaması niteliğine sahip bulunmamaktadır. Ancak, ülkemizde olduğu gibi vergi kanunlarında belirtilen şartlarda araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan mükelleflerin ödeyecekleri vergi miktarının bir kısmının ertelenmesi, vergisi ertelenen mükellefe sağlanan vergi desteği olmaktadır. Buradaki vergi desteği, vergi tutarı değil, vergi tutarının zaman değeri olmaktadır. Benzer şekilde belli bölgelerde yatırım yapan mükelleflere getirilen bölgesel vergi teşvikler de sadece o bölgedeki mükellefler sağlanmaktadır. Ancak burada ülkenin tüm bölgelerinde bu vergi teşviki söz konusu olduğu takdirde burada da bir vergi harcamasından bahsedilemez.

1.3.3 Standart vergi yapısından sapma gösteren ayrıcalıklı vergi düzenlemeleri olması

1.3.3.1 Standart vergi yapısı

Stanley S. Surrey tarafından vergi yapısının gelir sağlayıcı (getirici) bölümü olarak ifade edilen, vergilendirme için zorunlu hükümler; verginin konusu, vergilendirme dönemi, vergilendirme birimi, oran ve tarife, olağan yönetsel ve muhasebe kurallarına ilişkin hükümler (King, 1984) ve uluslararası konulara yönelik vergi uygulamalarıdır (Schick, 1986). Ayrıca enflasyon düzeltmesi hükümleri ve

zarar devirleri de temel vergi yapısının unsurlarıdır (Craig, 2002). Standart vergi yapısının tanımı ve benzeri hükümler, aynı zamanda, bir verginin genel kabul görmüş biçimini de yansıtır. Genel kabul görmüş vergi yapısı; vergi kanunlarının, verginin tarafsızlığı veya ekonomik verimlilik anlayışlarının, idari imkânların ve uygulamaların da bir sonucudur (Daly, 1995).

Stanley S. Surrey tarafından irdelenen konu, vergi harcamalarının, standart vergi yapısından ayrılan nokta olduğudur. Bu nokta vergi harcama yaklaşımının temel sorunudur. Temel vergi yapısı nasıl tanımlanacaktır (Shoup, 1975)? Temel vergi yapısının unsurları neler olacaktır ve bu temel yapıdan ayrılan unsurlar nelerdir? (Mikesell, 2002b). McDaniel ve Surrey, “Tax Expenditures” adlı eserinde standart vergi yapısının altı temel soruya verilebilecek cevaplarla tanımlanabileceğini belirtmişlerdir. Bu sorular (Ferhatoglu E. , 2001):

1. Verginin niteliği itibariyle söz konusu hüküm vergi matrahının belirlenmesi için gerekli midir?
2. Söz konusu hüküm, vergi mükellefinin belirlenmesi için gerekli mi?
3. Söz konusu hüküm, genel uygulanabilir oran yapısının bir parçası mı?
4. Söz konusu hüküm, belirli bir zaman aralığında verginin salınması için gerekli mi?
5. Söz konusu hüküm, verginin uluslararası işlemlere uygulanması için gerekli mi?
6. Söz konusu hüküm, verginin uygulanması için gerekli mi?

1985 yılında McDaniel ve Surrey’ in birlikte yazdıkları “Tax Expenditures” adlı kitapta da standart vergi yapısının hükümleri, vergi yönetimi için gerekli kuralları sağlayan hükümler olarak sayılmıştır (McDaniel, 2004). Söz konusu hükümler, vergi tabanının tanımı (verginin konusu), vergi oranları, vergileme birimi (verginin mükellefi), muhasebe kural ve yöntemleri, uluslararası ticaret ve yatırım akımlarının vergi karşısındaki durumu olarak ifade edilebilir.

Vergi yasalarında yer alan bir düzenlemenin standart vergi yapısının bir parçası mı olduğu yoksa bir vergi harcaması mı olduğu sorusunu cevaplamak için aşağıdaki ölçütler kullanılabilir (Gülmez, 2003):

Bir hüküm ilgili bulunduğu verginin kapsamını ve konusunu belirlemeye yönelik ise, o hüküm standart vergi yapısının bir parçasıdır. Kısaca, vergiyi doğuran olayın ne olduğunu belirtir hükümler, standart vergi yapısının tartışılmaz esaslarındandır.

Bir hüküm ilgili bulunduğu verginin matrahının belirlenmesi için gerekli ise, o hüküm standart vergi yapısının bir parçasıdır. Gayrisafi kazanç ve gelirden indirilebilecek zorunlu giderler genelde bu kapsamdadır ve vergi harcaması sayılmazlar.

Vergi yasalarında yer alan bir hüküm, verginin genel oran yapısını düzenliyorsa, hüküm standart vergi yapısının bir parçasıdır. Genel oran ve tarife hükümleri standart vergi yapısının bir parçasıdır. Ancak, oran indirimi şeklinde bazı mükellef grupları için geçerli ve genel uygulama yeteneği bulunmayan düzenlemeler belli gerekçeler ışığında vergi harcaması sayılabilirler.

Verginin mükellefini ve sorumlusunu belirlemeye yönelik yasal düzenlemeler vergi harcaması kalemlerinden değildir. Burada dikkat edilmesi gereken bir husus da verginin mükellefi olmayan ekonomik birimlere yönelik vergi harcamasından söz edilemeyeceğidir.

Bir yasal hüküm vergi yasalarının yürürlüğüne ilişkin olarak, uygulama yetkililerini belirleyen ve zamansal olarak tespit yapan hükümlerden birisi ise o hüküm standart vergi yapısının bir parçasıdır. Mükellefi tespit eden, vergiyi tarh, tahakkuk ve tahsil eden dairenin vergi dairesi olduğuna dair 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 4' üncü maddesi gibi düzenlemeler uygulama yetkililerini belirleyen hükümlere, diğer vergi kanunlarında yer alan vergilendirme dönemine ilişkin hükümler de vergi uygulamasını zamansal olarak tespit yapan hükümlere örnek verilebilir.

Vergi yasalarında yer alan ve verginin uygulama esaslarına ilişkin usul hükümleri ve vergileme tekniği açısından vergilendirmenin sağlıklı olarak sağlanabilmesine yönelik hükümler, genel olarak uygulanabilme yeteneğine sahip olmaları kaydıyla standart vergi yapısının bir parçasıdır. Verginin ödeme zamanları ve usulleri, uluslararası vergileme önlemleri gibi.

Vergi harcamalarına ilişkin olarak, standart vergi yapısını oluşturacak koşulların içeriğinin ortaya konulması ve netleştirilmesi önem kazanmaktadır. Bu

koşullar, aynı zamanda her bir vergi uygulamasının olmazsa olmaz koşullarıdır ve aynı zamanda vergi tabanını, vergiye tabi gelir kalemlerinin tanım ve içeriğini, vergileme sürecinin içerik ve dönemsel yapısını, vergi yönetim ve yargısının fonksiyonel-coğrafi kapsam ve tanım ile vergi istisnalarının spesifik vergi oranlarının seviyelerini kapsamaktadır (Özker, 2002). Vergi harcaması ise verginin yapısal bir unsuru olmadığından, kaldırıldığında vergiyi uygulamak hala mümkün olmaktadır (Balkaya Akça, 2000).

Vergi uzmanları standart vergi yapısı üzerinde fikir birliğine varabilmektedir. Buna göre, verginin mükellefi, verginin konusu, verginin matrahı, vergi tarifesi, verginin ödenme zamanı ve vergileme yetkisinin kapsamı gibi verginin temel unsurlarıyla ilgili hükümler bir vergi sisteminin standart yapısını oluşturur (Ferhatoğlu E. , 2001). Dolayısıyla bir vergi türü için o verginin tanımlanmasına ve genel haliyle verginin konusunun, matrahının ve vergi tutarının hesaplanmasına ve uygulanmasına ilişkin hükümler ve usul hükümleri vergi harcaması olarak değerlendirilmez (Gülmez, 2003).

Vergi harcamaları tespit edilmeden önce standart vergi yapısının ne olduğunun belirlenmesi konusunda belli kriterler geliştirilmesi gerekmektedir. OECD tarafından yapılan bir çalışmada, vergi harcaması uygulamasında standart vergi yapısının belirlenmesinde ülkelerin temel almaları gereken kriterler şu şekilde belirlenmiştir (Giray F. , Vergi Harcamaları: Harcama Vergileri Açısından Analizi, 2002):

1. Standart vergi yapısını oluşturan hükümler, benzer faaliyet ve mükellefler arasında ayırım yapmamalıdır.
2. Vergi ayrıcalıkları her mükellefe ve faaliyete uygulanmamalıdır. Bazı şartlara haiz mükellef ve faaliyetlere uygulanmalıdır.
3. Vergi harcamalarını ortaya çıkaracak şekilde standart vergi yapısının unsurları ortaya konmalıdır.
4. Vergi harcamasına konu edilen vergiler yaygın olarak uygulanıyor olmalıdır. Dolayısıyla, toplam vergi gelirleri içinde önemli ağırlığı olmalıdır.
5. Vergi sisteminde vergi harcamasının sağladığı faydayı ortadan kaldıracak bir başka hüküm olmamalıdır.

6. Vergi harcaması, geleneksel kamu harcamaları gibi alternatif başka araçlarla gerçekleştirilebilecek belirli bir amaca hizmet etmelidir.

OECD' ye göre, vergi harcamaları, standart vergi yapısından farklılık gösteren ayrıcalıklı hükümlerdir. Standart vergi yapısı; oran/tarife, muhasebe düzeni, gelirin elde edilmesinde kanunen kabul edilen giderler, vergi idaresini imkânlı hale getiren hükümler ve uluslararası mali zorunluluklardan meydana gelmektedir (World Bank, 2004). Uygulamada da standart vergi yapısının tanımının ülkelerde değişiklik göstermesi nedeniyle, ülkeler arası karşılaştırma yapmak zorlaşmaktadır. Türk vergi sistemi genel olarak ele alındığında, standart vergi yapısının unsurları; vergiyi doğuran olay veya verginin konusu, verginin mükellefi veya sorumlusu, kanunen kabul edilen giderler, muhasebe düzeni, vergilendirme dönemi (hesap dönemi), oran/tarife, uluslararası mali zorunluluklar ve vergi idaresi ile ilgili hükümler şeklinde sayılabilir.

1.3.3.2 Ayrıcalıklı vergi düzenlemesi

Vergi yasalarında yer alan bir düzenlemenin vergi harcaması olup olmadığını tespit edebilmek için, bu düzenlemenin standart vergi yapısından farklı özel bir düzenleme olup olmadığını belirlenmesi gerekir (Gülmez, 2003). Bu kapsamda OECD' ye göre vergi harcamaları; vergi muafiyetleri, vergi istisnaları, vergi mahsupları, indirimli vergi oranları, vergi ertelemeleri ve diğerleri şeklinde görülebilmektedir (World Bank, 2004). Vergi harcaması yöntemleri incelenerek değerlendirilmesi aşağıda yapılmıştır.

a. İstisnalar: Vergi tabanına girmeyen gelirdir (OECD, 1996). Türk hukukunda muafiyetler ile istisna arasında kesin bir ayırım yapıldığı halde, yabancı literatürde bu iki kavram birbirinin yerine kullanılabilir (Balkaya Akça, 2000). İstisna, vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken vergi konularının kısmen veya tamamen vergi dışında bırakılmasını, muafiyet ise vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken kişi veya grupların vergi dışında tutulmasıdır. Muafiyet ve istisnalar, geçici ve sürekli olabilir (Arcagök, 2002). Yarattıkları sonuç itibarıyla istisna ile muafiyet arasında fark yoktur (Ferhatoğlu E. , 2001).

b. İndirimler: Vergilendirilebilir gelire ulaşırken matrahtan indirilen tutarlardır (OECD, 1996).

c. Mahsuplar: Ödenecek vergiden indirilen tutarlardır. Eğer bu tutarların ödenecek vergiyi aşabilmesine izin verilmiyorsa bu tutarların mahsup edilemeyen kısmına “ödenecek vergi tutarı kadar mahsup edilebilen”, eğer bu tutarların ödenecek vergiyi aşabilme ve mükellefe iadesine izin veriliyorsa bu tür mahsuplara da “ödenecek vergi tutarından bağımsız mahsuplar” denilmektedir (OECD, 1996). Vergi mahsupları Türk vergi sisteminde bir alacak gibi ele alınmamaktadır, genelde, vergilendirme dönemi sırasında peşin ödenen vergilerin dönem sonunda tahakkuk eden vergilerden düşülmesi şeklinde uygulanmaktadır.

d. İndirimli oranlar: Bir mükellef veya faaliyet grubuna daha düşük oranda vergi uygulanmasıdır (Gelirler Genel Müdürlüğü, 2001). Bazı kaynaklarda “vergi kolaylığı” şeklinde de ifade edildiği görülebilmektedir. Vergi sistemimizde ücret gelirleri için indirimli vergi tarifesi uygulaması bu konuya iyi bir örnektir.

e. Vergi ertelemeleri: Verginin ödenmesinin geciktirilmesi şeklinde bir kolaylıktır (Gelirler Genel Müdürlüğü, 2001).

Bir gelir kaleminin vergilendirilmemesi veya nispi olarak düşük miktarda vergilendirilmesi şeklindeki vergi harcaması, yararlanan birey veya grup için bir gelir transferi olarak kabul edilir. Vergi ertelemesi şeklindeki bir vergi harcaması ise, faizsiz olarak devletten alınan borç niteliği taşır (Giray F. , Vergi Harcamaları: Harcama Vergileri Açısından Analizi, 2002). Vergi ertelemesi esas itibariyle, vergilemede uygunluk ilkesinin hayata geçirilmesine olanak tanır. Bilindiği gibi bu ilke, vergilerin mükellefler için en uygun zamanda ve biçimde alınması gerektiğini belirtmektedir. Vergi harcaması kapsamında yer alan erteleme uygulamaları zaman açısından, uygunluk ilkesinin bir gereği olarak ya teorik anlamda doğmuş vergi yükümlülüğünün gerçekleşeceği ana kadar ertelenmesini ya da gerçekleşmiş vergi yükümlülüğüne rağmen tahsilatın mükellef açısından uygun bir zamana bırakılmasını içermektedir (Balkaya Akça, 2000). Ülkemizde gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, yaptıkları araştırma ve geliştirme harcamaları tutarına bağlı olarak, ödemeleri gereken vergiden bir bölümünün üç yıl süreyle faizsiz olarak ertelenmesi uygulaması örnek teşkil etmektedir.

Virginia Old Dominion Üniversitesi profesörü Jesse W. Hughes tarafından vergi harcamalarının şekilleri arasında “vergilendirilebilir geliri azaltan beyan dışı bırakılanlar” da gösterilmiştir (Hughes, 1988). Beyan dışı bırakılan unsurlar da

standart vergi yapısı itibariyle beyana dayanan vergi sistemlerinde kimi gelirlerin beyan dışı bırakılması şeklindeki düzenlemelerdir. Türk vergi sisteminde, yıl içerisinde gelir vergisine mahsuben yapılan vergi tevkifatının, gelirin yıl sonunda beyan edilmemesi sonucunda, nihai vergi haline gelmesi bu duruma örnek verilebilir ve sıkça rastlanan bir durumdur (Gülmez, 2003). Ayrıca negatif vergi harcaması kavramı da söz konusudur. Negatif vergi harcaması, vergi harcamalarının daraltılması anlamına gelmektedir. Negatif vergi harcaması, üzerinden aşırı vergilendirme yapılan malların üzerindeki vergi yüklerinin de hesap edilmesidir. Negatif vergi harcamaları; standart vergi yapısının üzerinde mükellefler açısından vergi yükünü artıran, devlet açısından ise vergi gelirlerini artıran hükümler olarak tanımlanabilir.

Türkiye’ de uygulanan vergi sistemi düşünüldüğünde, vergi harcaması sayılabilecek hükümler genelde OECD çalışmalarında belirtilen şekillerde vergi kanunlarında yer almaktadır. OECD tarafından vergi harcaması şekilleri arasında belirtilmeyen ancak, Jesse W. Hughes tarafından vergi harcamalarının şekilleri arasında “vergilendirilebilir geliri azaltan beyan dışı bırakılanlar” şeklinde vergi harcaması uygulamalarına ilişkin hükümlere de Türk vergi kanunlarında rastlanabilmektedir. Türk vergi sistemi topluca ele alındığında, daha önce belirtildiği gibi, vergi harcaması denilebilecek vergi hükümleri; muafiyet, istisna, indirimli vergi oranları, vergi ertelemeleri ve gelir vergisindeki vergi tevkifatı yapılmamış ve belli tutarı aşmayan bazı gelirlerin beyan dahi edilememesi şekillerinde vergi kanunlarında yer almaktadır. Vergi mahsupları ise Türk vergi sisteminde bir alacak gibi ele alınmamakta, genelde vergilendirme dönemi sırasında vergilerin dönem sonunda tahakkuk eden vergilerden düşülmesi şeklinde uygulanmaktadır. Bu nedenle Türk vergi sisteminde vergi mahsupları, vergi harcaması denilebilecek ayrıcalıklı hükümler olarak değerlendirilmemelidir. Bu duruma örnek olarak, gayrimenkul sermaye iradı elde eden gelir vergisi mükelleflerinin yıl sonunda tahakkuk eden gelir vergisi tutarından, yıl içinde yapılan vergi tevkifatının düşülmesi verilebilir. Burada herhangi bir teşvik veya koruma söz konusu olmamaktadır.

Üzerinden aşırı vergilendirme yapılan malların üzerindeki vergi yüklerinin de hesap edilmesi anlamına gelen negatif vergi harcamaları, Türk vergi sisteminde genelde, katma değer vergisi ve özel tüketim vergisinde özellikle lüks tüketime konu

mal ve hizmetlerin diğer mal ve hizmetler kıyasla daha yüksek oranlarda vergilendirilmesi şeklinde görülmektedir.

1.3.4 Kamu harcaması olması

Herhangi bir faaliyeti teşvik etmede devletin çeşitli seçenekleri vardır; doğrudan yardım olarak para verebilir, borç verebilir, faiz oranlarını sübvansedebilir, varlıkları satın alabilir ya da özel vergi uygulamalarıyla mükellefin vergi yükünü azaltabilir (Balkaya Akça, 2000). Devlet ekonomik hayatı teşvik etmek ve sosyal hayatı korumak için bütçe harcaması yapabileceği gibi, teşvik edilmek istenen veya korunmak istenen kişilerin ve/veya faaliyetlerini üzerlerindeki vergi yüklerini azaltmak için vergi sisteminde düzenleme de yapabilir. Bu nedenle, kamu gelirleri ve giderleri sistemi aynı amacı sağlamaya yönelik alternatif yöntemler olmaktadır. Vergi sistemiyle bazı kamu görevlerinin ve hizmetlerinin gerçekleştirilmesinde araç olarak kullanılan uygulamalar vergi harcaması olarak adlandırılmaktadır. Harcama olarak nitelendirilmesinin nedeni, bu ayrıcalıklı uygulamaların devlet açısından bir gelir kaybı yaratabilmesidir. Vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna ve indirimler dolayısıyla vazgeçilen vergi miktarı bunlardan yararlanan kişi, kurum ve kuruluşlara yapılan bir transfer harcaması olarak addedilebilmektedir (Gedikli, 2001). Bir kamu harcamasının bütçe harcaması şeklinde yapılması yerine, vergiden çeşitli şekillerde vazgeçilerek yapılması halinde harcamadan yararlanan kişi, kurum ve kuruluşlar devletten doğrudan yardım almak yerine, ödeyeceği vergiyi ödemeyerek aynı faydayı sağlamaktadır (Gelirler Genel Müdürlüğü, 2001).

Devlet bütçesinde yer alan kamu harcamaları çeşitli biçimlerde sınıflandırılabilir. Ekonomik sınıflandırmada kamu harcamaları mal ve hizmet alımlarına yönlendirilen kamu harcamaları (cari harcamalar ve yatırım harcamaları) ve transfer harcamaları olmak üzere ikiye ayrılır. Geniş anlamda kamu harcamalarının tanımında devlet bütçesine girmeyen harcamalar da hesaba katıldığında bu sınıflandırma mal ve hizmet alımına yönelen kamu harcamaları, transfer harcamaları ve dolaylı transfer harcamaları olmak üzere yeniden düzenlenebilir. Dolaylı transfer harcamaları, kamu harcamalarının doğrudan bütçe sistemi yerine vergi sistemi aracılığıyla ekonomiye yönlendirilmesidir.

Devletin, toplamaktan vazgeçtiği vergi gelirleri şeklinde ortaya çıkan bu harcama türü vergi harcaması olarak bilinir. Harcamadan yararlanan devletten

doğrudan yardım almak yerine, ödeyeceği vergiyi daha az ödeyerek ya da ödemeyerek aynı faydayı sağlamaktadır (Ferhatoğlu E. , 2001).

Vergi harcamaları, hukuksal dayanakları bakımından vergi sistemlerinin içinde yer almaktadır. Dolayısıyla, vergi harcamaları ile kamu gelirleri sistemi içinde bir harcama sistemi oluşturulmaktadır (Gülmez, 2003). Bu konu, Mc Intyre (1996) tarafından, “Vergi harcamalarının bir özelliği de bir kere yasalaştıklarında, vergi kanunlarında devamlı yer alan ödenekler olmalarıdır” şeklinde ifade edilmiştir.

Transfer harcamaları ile vergi harcamaları arasındaki temel farklılık ise, bireylerin gelirlerini etkileme biçiminde kendini gösterir. Bir transfer harcaması, doğrudan bireye devlet tarafından bir ödeme gücü transferi olurken, vergi harcaması bireyin vergi sonrası kullanılabilen gelirini artırarak ek bir satın alma gücü sağlar (Ferhatoğlu E. , 2001). Devlet bütçesinin sınıflandırılmasında dolaylı transfer harcamalarından sayılan vergi harcamaları, kamu kaynaklarının vergi mükellefine aktarılmasını sağlar. Böylece, vergi harcamaları yoluyla kamu kaynaklarının aktarımı, sadece vergi mükelleflerini kapsar.

Performans ölçümü, genelde, girdi, çıktı ve sonuçlardan ibarettir. Vergi harcaması örneğinde de temel girdi gelir etkisidir. Çıktılar ise mal ve hizmetlerin nicel ve nitel değerleridir veya bu girdilerle doğrudan yaratılmış gelir ve yatırımlardaki değişikliklerdir. Sonuçlar da izlenen programların hedefleri olan ekonomideki, sosyal hayattaki ve çevredeki değişikliklerdir. Örneğin, yatırım faaliyetleri için bir vergi indirimi girdi, yatırım artışlarındaki artış bir çıktı olacaktır. Yatırım artışları sonucunda gayri safi milli gelirin artışı, sosyal refahın artışı da sonuç olacaktır (U.S. Office Of Management and Budget, 2004).

Vergi harcamaları nedeniyle devlet, toplayacağı vergilerin bir kısmından vazgeçmekte, bu gelirler vergi mükellefine bırakılmaktadır. Burada vergi harcamaları sonucunda sağlanan yatırım artışlarından kaynaklanan gelir ile toplanmasından vazgeçilen vergilerin karşılaştırılması gerekmektedir. Eğer yatırım artışı sonucu artan gelirlerden alınan vergiler vazgeçilen vergilerden daha yüksek tutardaysa, hazinenin kaybı, paranın zaman değeri olmaktadır. Aksine eğer yatırım artışı sonucu artan gelirlerden alınan vergiler vazgeçilen vergilerden daha düşük tutardaysa, vazgeçilen vergilerin nominal tutarı hazinenin kaybı olmaktadır. Burada eğer vergi gelirleri kamu giderlerini karşılamıyor ve bu nedenle de borçlanma

yoluyla kamu giderleri finanse ediliyor ise bu kez hazinenin kaybı vazgeçilen vergi tutarı ve borçlanma maliyetinin toplamından oluşacaktır.

Açıktır ki; vergi harcamaları vergilemede verimlilik ilkesine aykırıdır. Çünkü verimlilik ilkesi, vergi hasılatının kamu harcamalarını karşılayacak büyüklükte olması gerektiğini vurgulamaktadır. Vergi harcamaları ise çoğu kez vergi hasılatını azaltıcı etkiye sahip olabilmektedir. Diğer yandan, vergilemede esneklik ilkesi ise, devletin mali gereksinimindeki artışa göre ek gelirler yaratabilecek yapıda olması gerektiğini vurgulamaktadır. Devletin gelir ihtiyacı arttığında müdahale edebileceği bir alan da vergi harcamalarıdır. Vergi harcamalarını artırmak, diğer bir deyişle, istisna ve muafiyetlerin kapsamını genişletmek ilkeyle bağdaşmayacaktır.

1.4 Türkiye’de Vergi Harcamalarının Artışına Etki Eden Faktörler

Türkiye’deki vergi harcamalarının zaman içerisinde artış gösterdiği gözlemlenmektedir. Bu artışın ana sebepleri arasında, yatırım teşviklerinin genişletilmesi ve vergi kapasitesinin genişlemesi yer almaktadır. Bu faktörler, devletin feragat edebileceği vergi gelirlerinin artmasına zemin hazırlamaktadır. Öte yandan, 2019 yılı itibarıyla gözlenen enflasyonun yükselme eğilimi, tüm nominal değerlerde olduğu gibi vergi harcamalarında da önemli bir artışa neden olmuştur.

Türk vergi sistemine ilişkin mevcut düzenlemeler, vergi mükelleflerinin ekonomik ve sosyal refahını artırma amacı gütmekte ve vergi sisteminin toplumsal entegrasyonunu desteklemekte, aynı zamanda belirli ekonomik faaliyetlerin gelişimini teşvik etmeyi hedeflemektedir. Bu bağlamda, terkin, uzlaşma, vergi affı, vergi indirimi ve vergi iadesi gibi çeşitli vergi harcamaları uygulanarak kamu gelirlerinde belirli kayıpların oluşması sağlanmaktadır. Bu düzenlemeler, vergi mükelleflerine yönelik olarak sosyo-ekonomik rahatlama sağlarken, belirli ekonomik sektörlerin desteklenmesi açısından da önem taşımaktadır.

1.4.1 Terkin

Türkiye'nin vergi sisteminde, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun çerçevesinde terkin düzenlemesi bulunmaktadır. Terkin, gerçekleşmiş bir vergi yükümlülüğünün kayıtlardan silinerek mükellefin vergi borcunun ve bu borca ilişkin tüm hukuki yükümlülüklerin iptal edilmesi işlemi olarak tanımlanabilir (Pehlivan, 2007). Bu işlem, vergi idaresi

tarafından, vergi alacağının tamamen ortadan kaldırılması şeklinde gerçekleştirilir ve bu süreç, belli koşullar altında idari bir kararla uygulanır (Oktar, 2010). Terkin, mükellefin hem finansal hem de hukuki açıdan sorumluluktan tamamen muaf tutulduğu bir süreçtir.

Terkin uygulamaları; doğal afetler, tahsil edilemeyecek durumda olan alacaklar, tahakkuk işlemlerinin iptali veya mahkeme kararları gibi farklı koşullar altında devreye girebilmektedir (Atar, 2000). Bu çeşitlilik, terkinin vergi yönetiminde esnek bir araç olarak kullanılmasını sağlar ve özel durumlarda mükelleflere önemli bir mali rahatlama sunar.

1.4.2 Uzlaşma

Vergi uyuşmazlıkları, Türk vergi sisteminde vergi idaresi ve mükellef arasında gerçekleştirilen anlaşmalar aracılığıyla çözümlenmektedir; bu süreç "uzlaşma" denir. Bu süreçte, her iki taraf da karşılıklı ödümler vererek, belli haklardan feragat ederken çeşitli faydalar sağlamaktadır. Uzlaşma esnasında vergi idaresi, tahsil edilmesi gereken bazı vergi ve cezalardan vazgeçerek, alacağını daha hızlı elde edebilir ve olası dava yüklerinden kurtulabilir. Mükellef ise, ödemesi gereken asıl tutarın altında bir ödeme yaparak yargı sürecine gitme hakkından feragat etmektedir (Kırbaş, 2006).

Uzlaşmanın, vergi adaleti açısından her zaman tercih edilen bir yöntem olmadığı belirtilmektedir; çünkü bu yöntem, vergilendirme ile ilgili yükümlülüklerini tam olarak yerine getirmeyen mükelleflerin, bu süreçten yararlanarak sorumluluklarından kurtulmalarına imkan tanıyabilir. Bu durum, sorumluluklarını eksiksiz yerine getiren mükellefler aleyhine bir durum yaratarak, zamanla daha fazla mükellefin de sorumluluklarından kaçınmasına ve uzlaşma yolunu tercih etmesine yol açabilir (Öncel vd., 2008). Uzlaşma iki türde gerçekleşebilir: Verginin tarh edilmeden önce yapılan "tarhiyat öncesi uzlaşma" ve vergi tarh edildikten sonra yapılan "tarhiyat sonrası uzlaşma".

Tarhiyat öncesi uzlaşma, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Ek 11. maddesinde düzenlenmiştir ve vergi incelemesine dayanarak yapılacak tarhiyatlar ve ilgili cezalar için mükelleflere tanınan bir hak olarak öngörülmüştür. Bu uzlaşma türünde, vergi idaresi ile mükellef arasında anlaşmaya varıldığında, dava açılması veya herhangi bir mercie şikayette bulunulması mümkün olmamaktadır. Tarhiyat

sonrası uzlaşma ise, vergi idaresinin düzenlediği vergi veya ceza ihbarnamesi tebliğ edildikten sonra mümkün olur ve bu, 213 sayılı Kanunun Ek 1. maddesi ile yayımlanan "Uzlaşma Yönetmeliği"nde "tarhiyat sonrası uzlaşma" olarak adlandırılmıştır (Kızılot, 2004; Kitiş, 1989).

Son dönemde yapılan yasal düzenlemelerle, 7103 sayılı Kanun'un 15. maddesiyle uzlaşma konusu dışına çıkarılan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları, 7338 sayılı Kanun'un 44. ve 45. maddeleri ile uzlaşma kapsamına dahil edilmiştir, böylece bu tür cezaların yarısının indirilmesi sağlanmıştır.

1.4.3 Cezada indirim

Vergi cezaları üzerinde indirim sağlanması, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesi ile düzenlenmiştir. Bu düzenleme kapsamında, vergi mükellefi veya vergi sorumlusu tarafından, ikmalen, resen ya da idare tarafından tarh edilen vergi veya vergi farkının, vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının yarısının belirlenen süreler içerisinde ödeneceğinin beyan edilmesi durumunda, uygulanan cezanın %50'si indirilmektedir. Uzlaşma sağlandığında ise, uzlaşılan vergi veya vergi farkı ve vergi ziyayı cezasının %75'i belirli bir süre içinde ödenirse, üzerinde uzlaşılan cezanın %25'i indirilmektedir.

Bu hüküm, vergi borçlusunun tek taraflı irade beyanı ile etkinleşebilmekte olup, vergilendirmeye ilişkin sorumluluklarını tam olarak yerine getirmeyen mükellefler için bir fırsat sunmaktadır. Bu yöntem, vergi idaresi ve mükellef arasında ortaya çıkabilecek uyuşmazlıkların yargı sürecine taşınmadan çözüme kavuşturulması için önemli bir mekanizma olarak işlev görmektedir (Mutluer ve Dayanç, 2014). Bu indirim düzenlemesi, mükelleflere, vergilendirme sürecinde karşılaştıkları mali yükü hafifletme ve potansiyel yargı süreçlerini önleme imkanı tanımakta, böylece vergi sistemi içindeki uyumu ve etkinliği artırmaktadır.

1.4.4 Vergi affı

Vergi affı, Türkiye'de belirli zamanlarda, ekonomik, mali, sosyal ve siyasal gerekçelerle başvuru olan önemli bir mali politika aracıdır. Bu uygulama, bütçe açıklarının finanse edilmesine katkı sağlamakta ve ekonomik tablonun iyileştirilmesine yönelik olarak kullanılmaktadır. Özellikle ekonomik kriz dönemlerinde, mükelleflerin vergi yükümlülüklerini yerine getirememeleri

sonucunda onların ekonomik faaliyetlerini sürdürmelerini sağlamak, ticari hayatın devamlılığını korumak ve vergi gelirlerindeki kaybı minimize etmek amacıyla vergi aflarına başvurulmaktadır (Çetin, 2007).

2000 yılından itibaren geçen 20 yıllık süre zarfında, Türkiye’de toplamda dokuz kez vergi affı uygulamasına gidilmiştir. Bu afların getirilme nedenleri arasında; devlete hızlı nakit akışı sağlama, vergi mahkemelerindeki iş yükünü azaltma, ekonomik krizlerin olumsuz etkilerini hafifletme, vergi ödevlerini yerine getirmeyen mükellefleri ekonomiye yeniden kazandırma ve genel ekonomik canlılığı artırma hedefleri bulunmaktadır. Bu politikalar, genellikle ekonomik zorluklarla mücadele eden mükelleflere nefes aldirmayı ve mali disiplin içerisinde kalma zorunluluğunu hafifletmeyi amaçlar.

Tablo 1: 2000 Yılı Sonrasında Türkiye’de Uygulanan Vergi Afları (2000-2020).

Sıra	Kanun Tarihi	Kanun / Düzenleme Adı
1	06.02.2001	414 sayılı tahsilat genel tebliği
2	07.03.2002	4746 sayılı yasa ile emlak vergisi ile ilgili af düzenlemesi (emlak vergisi yasası geçici 21 inci madde)
3	27.02.2003	4811 sayılı vergi barışı kanunu
4	22.11.2008	5811 sayılı bazı varlıkların milli ekonomiye kazandırılması hakkında kanun (varlık barışı)
5	13.02.2011	6111 sayılı bazı alacakların yeniden yapılandırılması ile sosyal sigortalar ve genel sağlık sigortası kanunu ve diğer bazı kanun ve kanun hükmünde değişiklik yapılması hakkında kanun
6	10.09.2014	6552 sayılı iş kanunu ile bazı kanun ve kanun hükmünde kararnemelerde değişiklik yapılması ile bazı alacakların yeniden yapılandırılmasına dair kanun
7	19.08.2016	6736 sayılı bazı alacakların yapılandırılmasına ilişkin kanun
8	27.05.2017	7020 sayılı bazı alacakların yeniden yapılandırılması ile bazı kanunlarda ve bir kanun hükmünde kararnamede değişiklik yapılmasına dair kanun
9	18.05.2018	7143 sayılı vergi ve diğer bazı alacakların yeniden yapılandırılması ile bazı kanunlarda değişiklik yapılmasına ilişkin kanun
10	31.12.2020	7256 sayılı bazı alacakların yeniden yapılandırılması ile bazı kanunlarda değişiklik yapılması hakkında kanun
11	09.06.2021	7326 sayılı bazı alacakların yeniden yapılandırılması ile bazı kanunlarda değişiklik yapılmasına ilişkin kanun

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı

1.5 Vergi Harcaması Hesaplama Yöntemleri

Vergi harcamalarının doğru bir şekilde hesaplanması, bu harcamaların bütçeye olan etkisini ve ekonomik katkılarını değerlendirmek açısından kritik öneme sahiptir. Raporlama sistemlerinin ülkeden ülkeye farklılık gösterse bile yayımlanan raporların temel amacı vergi ayrıcalıkları ile kamu harcamalarını karşılaştırmaktır (McDonald, 2010). Vergi harcamalarını hesaplama yöntemleri arasında en yaygın kullanılanlar şunlardır: vazgeçilen gelir yöntemi, kazanılan gelir yöntemi ve eşdeğer harcama yöntemi.

1.5.1 Vazgeçilen gelir yöntemi

Bu yöntem, vergi harcamalarının tahmininde en sık başvurulan metottur ve özellikle OECD ülkeleri tarafından bütçe süreçleriyle birlikte değerlendirilir. Vazgeçilen gelir yöntemi, vergi mükelleflerine sunulan ayrıcalıklar nedeniyle oluşan gelir kaybını ölçer.

1.5.2 Kazanılan gelir yöntemi

Kazanılan gelir yöntemi, vergi mükelleflerine sağlanan ayrıcalıkların kaldırılması durumunda, vergi gelirlerinde meydana gelecek artışı hesaplar. Bu yöntem, vazgeçilen gelir yönteminden farklı olarak, idari düzenlemelere mükelleflerin vereceği tepkileri temel alır. Mükelleflerin davranışsal tepkilerinin tahmin edilmesi zor olduğu için bu yöntem, özellikle Fransa gibi bazı ülkeler tarafından tercih edilmiş, ancak 1984 yılından sonra bu ülkeler genellikle vazgeçilen gelir yöntemine geçmiştir. Kazanılan gelir yöntemi, vergi tahakkuklarını esas alırken, vazgeçilen gelir yöntemi bütçeye yansıtacak nakit akışını tahmin etmeye çalışır (Kulu, 2000).

1.5.3 Eşdeğer harcama yöntemi

Eşdeğer harcama yöntemi, vergi harcamalarıyla sağlanan faydayı, kamu harcamaları aracılığıyla elde edilecek benzer bir faydayla maliyet açısından karşılaştırır. Bu yöntem, vergi harcamalarının kamu harcamalarına alternatif maliyetlerini hesaplamak için kullanılır (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2007). ABD tarafından kullanılan bu yöntem, uygulama zorlukları nedeniyle diğer ülkeler tarafından fazla tercih edilmemektedir. Yöntem, bireylerin davranışsal tepkilerinin değişmediği varsayımına dayanır ve doğrudan transfer harcamalarının yol açacağı

maliyeti tahmin eder. Ancak, bu yöntem, kamu harcamalarından faydalananların vergi oranları ve tasarrufları üzerine yapılan varsayımlar nedeniyle uygulaması zor bir yöntemdir (Kulu, 2000).

1.6 Vergi Harcamalarının Maliyeti

Vergi harcamalarının en önemli maliyet unsuru, vergi gelirlerinde meydana gelen azalmadır. Devlet, belirli kaynakların tahsilinden feragat ederek bu fonları bireylerin kullanımına bırakır. Bu durum, sermaye maliyetlerini düşürerek yatırımların kârlılığını artırabilir ve sonuç olarak yatırım hacmini genişletebilir. Ancak, bu etkinin yeterince güçlü olmaması durumunda, yatırım düzeyindeki artış beklenen getiriye sağlayamayabilir, bu da feragat edilen gelirin maliyetini karşılayamaz (Ferhatoğlu, 2005). Bu nedenle, vergi harcamalarının uygulanacağı alanlar ve sunulacak teşviklerin dikkatli bir şekilde belirlenmesi gerekmektedir.

Vergi harcamaları nedeniyle vergi gelirlerinin düşmesi, bütçe gelirlerinde azalmaya ve bu durum bütçe dengesini bozarak, borçlanmayı artıran faiz oranlarının yükselmesine ya da enflasyonun artmasına yol açan makroekonomik bozulmalara sebep olabilir. Bu durumlar mali disiplinin bozulmasına ve kaynak tahsisinin etkinliğinin azalmasına neden olabilir. Dolayısıyla, vergi harcamalarının uygulanması sırasında fayda-maliyet analizinin doğru bir şekilde yapılması, ekonomik aktiviteyi teşvik edecek daha etkin vergi harcamalarının belirlenmesi büyük önem taşımaktadır.

Ayrıca, vergi harcamalarının sıklıkla kullanılması durumunda vergi sistemi içinde çok sayıda özel düzenleme yer alabilir ve bu durum sistemde karmaşıklığa yol açabilir. Her yeni vergi harcaması, vergi sisteminin daha da karmaşık hale gelmesine ve bu karmaşıklığın mali etkinlikle ilgili şüpheleri artırmasına neden olabilir (Ferhatoğlu, 2005). Vergi sisteminin karmaşıklığı arttıkça, mükelleflerin vergilendirme ile ilgili yükümlülüklerini doğru ve zamanında yerine getirmeleri zorlaşır ve bu durum vergi idaresinin denetim mekanizmalarının etkinliğini azaltabilir. Bu nedenle, vergi harcamaları üzerinde düzenli gözden geçirmeler yapmak ve sistemi sadeleştirmeye yönelik adımlar atmak, hem mali disiplini sağlamak hem de vergi adaletini korumak adına kritik önem taşır.

Vergi harcamaları, belirli gelir gruplarını hedefleyerek, bu grupların gelir seviyelerini artırmayı amaçlamakta, ancak bu süreç diğer gelir gruplarına göre daha

yüksek vergi yükü oluşturarak dikey vergi adaletini bozmaktadır. Adalet ilkesinin zedelenmesi, vergi mükelleflerinin davranışlarını etkileyebilir, vergi ahlakını zayıflatabilir ve sonuç olarak devletin vergi gelirlerinin düşmesine sebep olabilir. Ek olarak, vergi harcamalarının ekonomik amaçlarla sosyal amaçların önüne geçmesi durumunda, sosyal dengesizliklerin azaltılması yerine ekonomik büyümenin öncelenmesi, vergi adaleti ilkesinin daha da zarar görmesine neden olabilir.

Ülkede toplam vergi gelirleri içinde dolaylı vergilerin yüksek oranda olması, vergi adaletinin sağlanmasını zorlaştırır. Bu durumda, harcama üzerinden alınan vergilerin uygulandığı vergi harcamaları, adaletin daha da bozulmasına yol açabilir. Özellikle yüksek gelir grupları, konut, sağlık sigortası ve emeklilik tasarruf planları gibi sübvansiyonlu faaliyetlerden orantısız şekilde yararlanmakta, bu da gelir dağılımında olumsuz etkiler yaratmaktadır (Doğanalp, 2020). Bu nedenle, vergi harcamalarından faydalanacakların belirli bir üst sınırı olması önem taşımaktadır.

Vergi harcamaları yoluyla sağlanan indirim ve istisnaların tüm vergi mükelleflerine uygulanması durumunda, bu harcamaların özel bir mali araç olma niteliğini kaybetmesi ve bütçe üzerinde önemli bir yük oluşturması riski bulunmaktadır (Doğanalp, 2020). Bu nedenle, indirim, muafiyet ve istisnaların kapsamı dar tutulmalı ve yalnızca seçilmiş faaliyet alanları için uygulanmalıdır. Bu yaklaşım, vergi harcamalarının etkinliğini artırarak, kaynakların daha adil ve dengeli bir şekilde dağıtılmasını sağlayabilir.

Eğer bir mali politikanın sosyal ve ekonomik maliyetleri doğru bir şekilde belirlenmezse, bu politikanın hedeflediği sonuçlara ulaşılması mümkün olmayabilir. Bu bağlamda, vergi harcamaları politikasının bütçe içindeki payının ve oluşturduğu yükün net bir şekilde ortaya konması esastır. Aksi takdirde, fayda-maliyet analizi yapılamaz ve bu durum, gelecek yılların bütçe planlamalarında beklenmedik açıkların ortaya çıkmasına yol açabilir, sağlıklı harcama tahminlerinin yapılmasını engelleyebilir.

Vergi harcamalarının etkinliğinin belirlenmesi, mali ve sosyal hedeflere ulaşılabilmesi için şeffaflık ve mali saydamlık büyük önem taşımaktadır. Vergi harcamalarının bütçedeki yerinin ve yarattığı maliyetin doğru bir şekilde anlaşılabilmesi için bu harcamaların düzenli aralıklarla raporlanması ve kamuoyu ile detaylı bir şekilde paylaşılması gerekmektedir. Bu tür bir raporlama, vergi

harcamalarının bütçe üzerindeki etkisini doğru bir şekilde ölçmek ve değerlendirmek için kritik bir süreçtir. Bu sayede, vergi politikalarının hedeflenen mali ve sosyal amaçlara ne ölçüde hizmet ettiği konusunda daha bilinçli kararlar alınabilir ve mali disiplin sağlanabilir.

1.7 Vergisel Teşvikler

Vergisel teşvikler ve kamunun doğrudan doğruya gelir desteği sağlaması dışında kimi vergi teşvikleri yoluyla kurumların küçük miktarda tutarlarda vergisini ödeme şeklinde sonuçlanacağı destekler sunulmaktadır. Vergisel teşvikler iktisadi hayatta belirlenmiş sektörlerde yer alan firmaların vergi baskısını düşürmekte veya tamamıyla bertaraf etmektedir. Vergisel teşvikler kimi zaman kişi veya kurumları vergi dışı bırakılması, kimi zaman konuyu vergi dışı bırakma, uygulanan indirimler veya özellikli vergisel oran belirleme biçiminde gerçekleşmektedir.

Vergisel teşvikler iktisadi büyüme ve ekonomik kalkınma üzerinde pozitif etki oluşturan Ar-Ge uygulamalarının sayıca çoğalması amacıyla maliye politikası unsuru şeklinde uygulanabilmektedir. Vergisel teşvikler ve Ar-Ge uygulamalarının maliyet unsurlarının azaltılması hedeflenmektedir. Sonuç olarak vergisel teşvikler yoluyla Ar-Ge yatırım sayısının yükseltilmesi ile uzun süreli iktisadi büyüme üzerinde pozitif yönlü desteğinin sağlanması beklenir (Çelebi & Kahrıman, 2011).

Ar-Ge uygulamalarına yönelik vergisel teşvikler amacıyla Ar-Ge giderlerinin hangi unsurlardan oluştuğu önemli olmakta, giderlerin vergisel teşvikler ile destek sağlanması lüzumlu olmaktadır. Söz konusu özelliği itibarıyla vergi teşvikleri doğrudan uygulanan teşvik çeşitlerine göre daha fazla işlevsel olmaktadır. Ekseriyetle Ar-Ge giderlerine yönelik vergisel teşvikler, gelir ve kurumlar vergisi için sağlanan muafiyetler, faaliyet konularının kimi zaman vergi dışı bırakılması, vergisel indirimler, vergi tatili, vergi ertelemeleri, vergi kredileri ve hızlandırılmış amortisman olarak gerçekleştirilmektedir.

Hızlandırılmış amortisman yolu sayesinde firmaların ellerinde bulunan ekonomik varlıkların yıpranma, iktisadi ve teknolojik ilerlemeler ve benzeri nedenlerle kıymetlerinin düşmesi sebebiyle ekonomik varlığın yaşam seyri içinde satın alım maliyeti ya da yatırım tutarının bütünü, vergilendirilebilir gelir üzerinden düşürmesine olanak sağlanmaktadır. Vergisel teşvikler hızlandırılmış amortisman şeklinde uygulanması sayesinde yatırım giderinin iktisap değeri

üstünden ilk zamanlarda tutar olarak yüksek giderleştirilmesine olanak tanınmakta, bilhassa ekonomide enflasyon dönemlerinde yatırım giderlerinin vergisel indirim aracılığıyla süratli olarak geri kazanımı imkanı hale gelmektedir. Sonuç olarak firmaların ödemesi gereken kurumlar vergisi miktarı düşmekte ve vergi sonrası elde ettikleri karlar miktar olarak yükselmektedir (Acinöroğlu, 2009).

1.7.1 Vergi tatili

Bu uygulama sayesinde çoğu zaman gelişmekte olan ülkeler yurt dışı sermayenin ülke içine aktarılmasını gerçekleştirmek amacıyla sermaye sahibine belirli zaman dilimleri içinde indirim, vergi muafiyeti, düşürülmüş vergi oranı ve vergi istisnası gibi ayrıcalıklar sunmaktadır (Acinöroğlu, 2009).

1.7.2 Vergi erteleme

Vergide erteleme, vergiyi doğuran olayın vuku bulmaması yoluyla gerçekleşir. Vergide erteleme yöntemi kamu tarafından desteklenen ve geliştirilmek istenen belirli bir bölge için veya bir faaliyet alanı için gerçekleştirilmektedir (Özkara, 2004, 24-27).

1.7.3. Vergi indirimi

Vergide indirim gelirin sağlanması maksadıyla gerçekleştirilen gider ve yatırım harcamalarına dönük olarak vergide matrah hesabında düşülmesi olarak uygulanır. Ar-Ge giderlerinde yasalarla sınırları çizilmiş vergi indirimi uygulaması, gerçekleştirilen giderin belli bir miktarının hesaplanan matrihtan düşülmesi olarak gerçekleşir. Vergide indirim için firmaların dönem karı hesaplanmış olması zaruridir (Gönül, 2002, 2).

1.7.4 Vergi kredisi

Vergi kredisi yöntemi gerçekleştirilen Ar-Ge giderleri için hesaplanan miktarın, hesaplanacak vergi borcundan düşülmesi yoluyla gerçekleştirilir. Vergi kredisi artan ya da düz oranlı vergi tarifesi şeklinde hesaplanabilmektedir. Artan oranlı tarifeye göre hesaplanan Ar-Ge giderlerinin önceki takvim dönemine ilişkin yükselişi göz önüne alınmakta, düz oranlı hesaplanan vergi kredisi ise içinde bulunulan takvim yılında gerçekleştirilmiş Ar-Ge giderleri üzerinden hesaplanmaktadır (Giray, 2002).

1.7.5 Diğer teşvikler

İşletmelerin Ar-Ge uygulamalarını gerçekleştirilmesi bakımından iyi şartların sağlanmasını olanaklı hale getiren teşvik uygulamalarıdır. Bu uygulamalar gerçekleştirilen faaliyetlerde doğrudan maliyet indirme vasıfları barındırmamaktadır. Ayrıca uygun özellikli Ar-Ge çalışanlarının eğitim verilerek yetiştirilmesi Ar-Ge uygulamaları için altyapının sağlam bir şekilde gerçekleştirilmesindeki rolü çok önemlidir. Ayrıca ekonomi içindeki kurumların teknoloji bakımından gelişmiş ekonomilerde faaliyet gösteren kurumlarla iletişim içinde bulunması Ar-Ge altyapısının geliştirilmesine önemli katkıda bulunmaktadır. Herhangi bir firma tarafından oluşturulan üretime dönük yöntemler, yeni ürün geliştirme, bilgi birikiminin sağlanması ve mevcut deneyimin muhafaza edilerek farklı kurumlarla paylaşım halinde bulunulmaması halinde ise firmalar tarafından gerçekleştirilen yenilikler diğer kurumlar tarafından taklit edilerek kurumların karlılık oranlarının düşmesine sebep olabilmektedir (Fidancı, 2017). Mevcut durumda ticari firmanın Ar-Ge uygulamalarından dolayı katlandığı maliyeti önlenemez halde ağır bir yük oluşturmasına sebep olabilmektedir. Bu yönüyle Ar-Ge uygulamalarının teşvik edilmesinde farklı yöntemlerin yanı sıra fikri mülkiyet haklarının korunmasına yönelik tedbirler çok önemlidir.

1.8 Vergisel Teşviklerin Amaçları

1.8.1 Ekonomik amaçlar

1.8.1.1 Tasarrufları artırmak

Vergisel teşvikler, ekonomik politikaların temel taşlarından biridir ve tasarrufların artırılması konusunda önemli bir role sahiptir. Bu teşvikler hem bireylerin hem de işletmelerin daha fazla tasarruf yapmalarını sağlayarak genel ekonomik sağlığa katkıda bulunur. Tasarrufların artırılması, ekonomik büyüme için gerekli olan sermaye birikimini destekler ve finansal istikrarın sağlanmasına yardımcı olur. Vergisel teşviklerin tasarrufları artırma yöntemleri, Vergi indirimleri ve muafiyetler, vergi kredileri, küçük ve orta büyüklükteki işletmeler (KOBİ) için teşvikler, yatırım fonlarına vergi avantajları, eğitim ve bilinçlendirme kampanyaları olarak sayılabilir.

Bireyler için, gelir vergisi muafiyetleri ve indirimleri, tasarruf hesaplarına yapılan katkıların vergiden muaf tutulması gibi uygulamalarla tasarruf oranları artırılabilir. Örneğin, uzun vadeli yatırım hesaplarına yapılan yatırımların vergi muafiyeti, bireyleri daha fazla tasarruf yapmaya teşvik edebilir. Yatırım yapma veya belirli tasarruf araçlarını kullanma karşılığında vergi kredileri sağlamak hem bireylerin hem de işletmelerin tasarruf etme kapasitesini artırabilir. Bu tür teşvikler, özellikle uzun vadeli finansal planlama ve emeklilik yatırımları için cazip hale getirilir. İşletmelerin yatırım yapmalarını ve nakit rezervlerini artırmalarını teşvik etmek amacıyla, amortisman oranlarının artırılması veya yatırım harcamalarında vergi indirimleri sunulabilir. Bu tür teşvikler, işletmelerin finansal dayanıklılığını artırarak ekonomik dalgalanmalara karşı daha iyi korunmalarını sağlar. Bireylerin ve işletmelerin yatırım fonlarına katılımını teşvik etmek için vergisel avantajlar sağlanabilir. Bu, daha geniş bir yatırım havuzunun oluşumuna ve dolayısıyla daha fazla tasarrufun ekonomiye kazandırılmasına olanak tanır. Son olarak, vergisel teşviklerin etkin kullanımını desteklemek için devlet tarafından düzenlenen eğitim ve bilinçlendirme kampanyaları da tasarrufların artırılmasında kritik bir role sahiptir (Demircan, 2003). Vatandaşların vergi avantajlarından nasıl faydalanacakları konusunda bilgilendirilmeleri, bu teşviklerin amacına ulaşmasında önemli bir etkidir.

1.8.1.2 Yatırım hacmini artırmak

Yatırım hacminin artırılması, sürdürülebilir ekonomik büyüme ve teknolojik ilerleme için hayati öneme sahiptir. Vergisel teşvikler bu bağlamda, sermaye yatırımlarını destekleyerek hem bireysel hem de kurumsal düzeyde yatırım yapma iştahını artırır. Bu, genişleyen üretim kapasitesi ve iş gücü talebi ile doğrudan ilişkilidir, böylece ekonomik genişleme ve istihdam yaratma potansiyeli artar. Yatırım hacmini artırmada uygulanabilecek bazı yöntemlere literatürde yer verilmiştir. Buna göre, işletmeler için sunulan hızlandırılmış amortisman oranları, yatırım maliyetlerinin daha hızlı bir şekilde düşürülmesini sağlar. Bu da işletmelerin yeni makine ve ekipman alımını daha çekici hale getirir. Belirli yatırımlar yapma karşılığında vergi kredileri sunulması, işletmelerin ve bireylerin sermaye yatırımlarını artırmalarına yardımcı olur. Bu, özellikle yenilenebilir enerji, Ar-Ge ve altyapı projeleri gibi stratejik sektörlerde görülür. Yeni işletmeler veya belirli bölgelere yapılan yatırımlar için vergi muafiyetleri ve indirimler, bu alanlara yatırım

yapmayı daha cazip hale getirir. Örneğin, teknoloji parkları veya ekonomik kalkınma bölgeleri, bu tür teşviklerle desteklenir. Gelir vergisi oranlarında yapılan indirimler, yatırımın geri dönüş oranını artırarak yatırımcıları yeni sermaye yatırımları yapmaya teşvik eder. Yabancı doğrudan yatırımları teşvik etmek amacıyla vergisel teşvikler sunulur. Bu, yabancı sermayenin ülkeye akışını sağlar ve yerel ekonomiye entegrasyonu destekler. Özel sektörün belirli alanlarda yatırım yapmasını teşvik etmek için hükümetler tarafından özel vergi teşvikleri sağlanabilir. Bu, özellikle altyapı ve kamu hizmetleri gibi alanlarda özel yatırımın teşvik edilmesi için önemlidir. Ekonomik olarak geri kalmış bölgelerde yatırım yapılmasını teşvik etmek için vergisel teşvikler kullanılır. Bu, bölgesel dengesizlikleri azaltmaya yardımcı olur ve ulusal ekonomiye daha dengeli bir katkı sağlar (Acinöroğlu, 2009).

1.8.1.3 Yatırımları belirli alanlara yönleltmek

Devletin, ekonomik ve sosyal hedeflerine ulaşmak için stratejik olarak önemli gördüğü sektörler ve bölgeleri desteklemesi, vergisel teşvikler aracılığıyla gerçekleştirilir. Bu yaklaşım, sadece ekonomik büyümeyi hızlandırmakla kalmaz, aynı zamanda sosyal uyumu ve bölgesel gelişimi de teşvik eder. Yatırımları belirli alanlara yönlendirme stratejisi, çeşitli yollarla uygulanabilir ve çeşitli sonuçlar doğurabilir. Hükümetler, genellikle yüksek teknoloji, yenilenebilir enerji, biyoteknoloji gibi geleceğin sektörlerine yatırım yapılmasını teşvik eder. Bu tür sektörlere yapılan yatırımlar, ulusal ekonominin uluslararası rekabet gücünü artırabilir. Belirli bölgelerde ekonomik kalkınma bölgeleri veya serbest ticaret bölgeleri oluşturularak bu alanlarda yatırım yapılması teşvik edilir. Bu bölgelerde vergi indirimleri, gümrük muafiyetleri ve diğer finansal teşvikler sunulabilir (Öztopraktan, 2006). Ar-Ge faaliyetlerine yatırım yapılmasını teşvik etmek için vergi kredileri ve indirimler sağlanır. Bu, teknolojik yenilikçiliği ve endüstriyel gelişmeyi destekler. Çevre dostu projeler ve sosyal girişimcilik gibi alanlarda yapılan yatırımlar, vergisel teşviklerle özendirilir. Bu, sürdürülebilir kalkınma hedeflerine ulaşılmasına yardımcı olur. Ekonomik olarak az gelişmiş bölgelere yapılan yatırımlar teşvik edilerek, bu bölgelerdeki işsizlik oranının düşürülmesi ve ekonomik aktivitelerin canlandırılması hedeflenir. Belirli sektörlerde yabancı yatırımların çekilmesi için vergisel avantajlar sağlanır. Bu, küresel sermayenin ülkeye akışını sağlayarak yerel sanayi ve teknoloji transferini destekler. KOBİ'lerin belirli alanlarda faaliyet göstermeleri teşvik edilerek, ekonomik çeşitliliğin ve yenilikçiliğin

artırılması amaçlanır. Bu teşvikler arasında, düşük faizli krediler ve vergi indirimleri bulunabilir (Akçay, 2017).

1.8.1.4 Bölgeler arası gelişmişlik farkını azaltmak

Bölgeler arası gelişmişlik farklarını azaltmak, hükümetlerin sosyo-ekonomik politikalarının önemli bir parçasıdır. Bu amaçla, ekonomik aktiviteleri teşvik etmek ve daha az gelişmiş bölgelerde kalkınmayı hızlandırmak için vergisel avantajlar kullanılır. Bu yaklaşım, ülke genelinde ekonomik dengesizlikleri azaltmayı ve daha dengeli bir ekonomik yapı oluşturmayı hedefler.

Devlet, az gelişmiş bölgeleri ekonomik kalkınma bölgeleri olarak tanımlayarak, bu bölgelere yatırım yapılmasını teşvik eder. Burada sağlanan vergi muafiyetleri, indirimler ve diğer teşvikler, işletmelerin bu bölgelere yatırım yapmasını cazip hale getirir. Altyapı projelerine vergi indirimleri veya krediler sağlanarak, özellikle ulaşım, enerji ve telekomünikasyon gibi temel hizmetlerin geliştirilmesi desteklenir (Zeren, 2018). Bu, bölgesel pazarlara erişimi kolaylaştırır ve ekonomik faaliyetleri canlandırır. KOBİ'lerin ekonomik canlılığı artırmada önemli bir rol oynadığı bilinmektedir. Devlet, vergisel teşvikler aracılığıyla bu işletmelerin belirli bölgelerde kurulmasını ve büyümesini teşvik eder. İşletmelerin belirli bölgelere yatırım yapmaları ve istihdam yaratmaları için vergi indirimleri ve muafiyetler sunulabilir. Bu, yerel halkın iş bulma olanaklarını artırır ve bölgesel ekonomik büyümeyi teşvik eder. Tarım sektörüne yönelik vergisel teşvikler, kırsal bölgelerde ekonomik aktiviteleri destekler ve kırsal nüfusun ekonomik refahını artırır. Bu tür teşvikler, tarımsal üretim ve ilgili sanayilerde yatırımları artırabilir. Eğitim altyapısına yapılan yatırımlar, bölgesel gelişmişlik farklarını azaltmanın temel taşlarından biridir. Vergisel teşvikler, özel sektörün eğitim kurumlarına yatırım yapmasını teşvik edebilir. Az gelişmiş bölgelerde teknoloji ve inovasyon merkezleri kurularak, bu bölgelerin teknolojik kapasitesi artırılabilir. Bu tür merkezler, yerel yetenekleri çekmek ve yeni iş fırsatları yaratmak için önemlidir (Akdeve ve Karagöl, 2013).

1.8.1.5 Vergilerin ekonomik kararlar üzerinde yarattığı olumsuz etkileri gidermek

Vergiler, işletmelerin ve bireylerin ekonomik kararlarını önemli ölçüde etkileyebilir. Yüksek vergi oranları, sermaye yatırımlarını, istihdamı ve inovasyonu

olumsuz etkileyebilirken, aşırı karmaşık vergi sistemleri ise yönetim yükünü artırabilir ve verimliliği düşürebilir. Bu olumsuz etkileri gidermek amacıyla, vergisel yüklerin azaltılması veya kaldırılması yoluyla, işletmelerin ve bireylerin ekonomik kararlarını daha verimli bir şekilde alabilmeleri sağlanır (Taşkın, 2012).

Yüksek vergi oranları yatırım kararlarını olumsuz etkileyebilir. Vergi oranlarını düşürmek, yatırım maliyetlerini azaltır ve işletmelerin genişleme veya yeni teknolojileri benimseme ihtimalini artırır. Karmaşık vergi sistemi, işletmeler için büyük bir yönetim yükü oluşturabilir. Vergi mevzuatını basitleştirmek, işletmelerin daha hızlı ve etkin kararlar almasına olanak tanır ve uyum maliyetlerini düşürür. Belirli yatırımlar için vergi indirimleri veya muafiyetleri sağlamak, işletmelerin yatırım yapma kararını olumlu yönde etkileyebilir. Bu tür teşvikler özellikle Ar-Ge ve yenilikçilik faaliyetlerini desteklemek için kullanılabilir. İşe alımlara yönelik vergi kredileri veya sosyal güvenlik primlerinde indirimler, işverenleri daha fazla çalışan işe almaya teşvik edebilir. Bu, genel istihdam seviyelerini artırarak ekonomik büyümeyi destekler. Ekonomik durgunluk dönemlerinde geçici vergi indirimleri sunmak, işletmelerin ve tüketicilerin harcamalarını teşvik edebilir. Bu, ekonomik canlanmaya yardımcı olur ve genel talebi artırır. Küçük işletmeler genellikle yüksek vergi yükleri altında ezilebilir. Bu işletmelere yönelik özel vergi muafiyetleri veya indirimleri, onların rekabet gücünü artırabilir ve ekonomik büyümeye daha fazla katkıda bulunmalarını sağlayabilir. Tüketim üzerinden alınan dolaylı vergiler (KDV, özel tüketim vergisi gibi) tüketici davranışlarını değiştirebilir (Gencel ve Kuru, 2012). Bu vergilerin azaltılması, tüketim harcamalarını teşvik edebilir ve ekonomik büyümeyi destekler.

1.8.1.6 Ekonomik istikrarı sağlamak

Ekonomik istikrar, bir ülkenin genel refah düzeyi ve sürdürülebilir büyümesi için hayati önem taşır. Ekonomik krizler ve belirsizlik dönemleri, işletmelerin yatırım yapma güvenini sarsabilir ve tüketici harcamalarını azaltabilir. Bu tür dönemlerde, devlet tarafından sağlanan vergisel teşvikler, ekonomik aktiviteleri canlandırmak ve genel ekonomik istikrarı sağlamak için kritik bir role sahiptir (Koç, 2019).

Ekonomik durgunluk dönemlerinde geçici vergi indirimleri hem tüketicilerin harcama gücünü artırabilir hem de işletmelerin yatırım yapma kapasitesini

genişletebilir. Bu, ekonomik canlanmayı teşvik eder ve işsizlik oranlarının dūřmesine yardımcı olur. Kriz zamanlarında, belirli sektörlere yönelik yatırım teşvikleri, bu alanlarda faaliyet gösteren işletmelerin pazar şartlarına uyum sağlamalarına ve yatırımlarını sürdürmelerine olanak tanır. Bu, genel ekonomik çarkların işlemeye devam etmesini sağlar. İşverenlere yönelik sosyal güvenlik primi indirimleri gibi teşvikler, işsizlikle mücadele ederken işletmelerin maliyet yükünü hafifletir ve istihdamın korunmasına yardımcı olur (Aydınbaş ve Erdinç, 2022).

Küçük ve orta ölçekli işletmelere yönelik vergi kolaylıkları ve finansal destekler, ekonomik belirsizlik dönemlerinde bu işletmelerin dayanıklılığını artırabilir. KOBİ'ler genellikle yerel ekonomiler için hayati öneme sahiptir. Özellikle finansal piyasalar için likidite sağlayıcı vergi teşvikleri ve mali önlemler, piyasalarda yaşanabilecek ani dalgalanmaların önüne geçebilir ve finansal istikrarı koruyabilir. Tüketici güvenini artıracak vergi iadeleri veya tüketim harcamalarına yönelik vergi indirimleri, tüketici harcamalarını teşvik ederek ekonomik büyümeye katkı sağlar. Enerji, sağlık ve altyapı gibi stratejik sektörlerle yönelik vergisel teşvikler, bu alanlardaki projelerin devamlılığını sağlayarak genel ekonomik istikrarı destekler (Candan ve Yurdadoğ, 2017).

1.8.1.7 İstihdamı teşvik etmek ve işletme yapısını değiştirmek

İstihdamın artırılması ve işletme yapılarının modernize edilmesi, ekonomik kalkınmanın anahtar unsurlarından biridir. Devletler, bu hedeflere ulaşmak için vergisel teşvikler sağlayarak işletmeleri daha fazla istihdam yaratmaya ve iş yapış biçimlerini yenilikçi ve verimli yöntemlere dönüştürmeye teşvik eder. Bu teşvikler, işletmelerin büyümesini sağlar ve rekabet gücünü artırarak genel ekonomik gelişime katkıda bulunur (Sarısoy ve Sarısoy, 2008).

İşverenlere, yeni çalışanlar işe aldıklarında veya belirli gruplardan (örneğin, genç işsizler, uzun süreli işsizler) kişileri işe aldıklarında vergi indirimleri veya krediler sunulur. Bu teşvikler, işsizlik oranlarını azaltmaya yardımcı olur ve sosyal entegrasyonu teşvik eder. İşletmelerin çalışanlarını eğitmeleri ve becerilerini geliştirmeleri için vergisel avantajlar sağlanır. Bu, işgücünün kalitesini artırır ve işletmelerin daha sofistike ve teknolojik iş süreçlerine adapte olmalarına yardımcı olur. İnovasyon ve teknolojik gelişmeler, işletmelerin rekabet edebilirliğinin artmasında önemli rol oynar. Ar-Ge faaliyetlerine yönelik vergisel teşvikler,

işletmelerin yeni ürünler ve hizmetler geliştirmesine ve iş yapış biçimlerini modernize etmesine yardımcı olur. Çevreci teknolojilere yatırım yapılmasını teşvik eden vergi avantajları, işletmelerin sürdürülebilir iş modellerine geçiş yapmasına destek olur. Bu hem çevresel sorumlulukları yerine getirir hem de uzun vadeli işletme maliyetlerini düşürür. Dijital teknolojilerin benimsenmesini teşvik eden vergi muafiyetleri veya indirimler, işletmelerin dijitalleşmesini hızlandırır. Bu dönüşüm, işletmelerin verimliliğini artırır ve global pazarlarda daha rekabetçi olmalarını sağlar. Uzaktan çalışma gibi esnek çalışma düzenlemelerine geçiş yapılmasını destekleyen vergisel teşvikler, işletmelerin iş gücü yönetimini modernize etmesine ve işgücü maliyetlerini optimize etmesine yardımcı olur. Yeni iş modellerine ve iş süreçlerine yatırım yapmayı teşvik eden vergi teşvikleri, işletmelerin pazar değişikliklerine hızlıca uyum sağlamasını ve inovatif çözümler geliştirmesini teşvik eder (Koç ve Şahin, 2020).

1.8.1.8 İhracat, döviz kazandırıcı işlemleri ve uluslararası rekabet gücünü artırmak

İhracatın artırılması ve uluslararası pazarlarda rekabet edebilirliğin güçlendirilmesi, bir ülkenin döviz kazançlarını artırma ve ekonomik büyümesini destekleme stratejilerinin temel bileşenlerindedir. Vergi teşvikleri, bu süreçte ihracatçı şirketlere ve döviz kazandırıcı işlemleri gerçekleştiren kuruluşlara yönelik önemli bir araç olarak kullanılır. Bu teşvikler, ürünlerin ve hizmetlerin yurt dışı pazarlarda daha rekabetçi olmasını sağlar ve böylece ulusal ekonomiye katkıda bulunur (Acinöroğlu, 2009).

İhracat faaliyetleri için sağlanan vergi indirimleri, ihracatçı şirketlerin maliyetlerini düşürür. Bu, ürünlerin uluslararası pazarlarda daha rekabetçi fiyatlarla sunulmasını sağlar. Turizm, taşımacılık, yazılım ve danışmanlık gibi döviz kazandırıcı hizmetler için vergi avantajları, bu sektörlerdeki şirketlerin global pazarlarda etkinliğini artırır. İhracata yönelik ürünlerin üretiminde kullanılan ham madde ve ara mallar için gümrük vergisi muafiyetleri, üretim maliyetlerini düşürür ve bu da ihracat rakamlarının artmasına yardımcı olur. Ar-Ge faaliyetlerine yönelik vergi teşvikleri, şirketlerin yenilikçi ürünler ve teknolojiler geliştirmesini destekler. Bu, uluslararası pazarlarda teknolojik üstünlük kazanılmasını ve rekabet gücünün artırılmasını sağlar. Yabancı yatırımcıları çekmek ve uluslararası ortaklıkları teşvik

etmek için sağlanan vergi avantajları, ulusal pazarların küresel ekonomiye entegrasyonunu kolaylaştırır. İhracatçı şirketlere yönelik düşük faizli kredi imkanları veya ihracat kredilerinde vergi muafiyetleri, bu şirketlerin likidite yönetimini kolaylaştırır ve daha büyük ihracat siparişleri alabilmelerini sağlar (Baştürk, 2012). Ürün çeşitliliğini ve yeni pazarlara girişi desteklemek için sağlanan vergi indirimleri, şirketlerin ürün portföylerini genişletmelerine ve daha geniş bir müşteri kitlesine ulaşmalarına yardımcı olur.

1.8.1.9 Yeni kurulan sanayileri korumak

Yeni kurulan veya gelişmekte olan sanayiler, ekonomik kalkınmanın önemli motorlarından biridir. Bu sektörler genellikle pazarın kurulu oyuncularıyla rekabet edebilmek için başlangıç aşamasında desteklere ihtiyaç duyarlar. Devletler, bu yeni sanayilerin gelişimini desteklemek ve onları ulusal ve uluslararası rekabette korumak için çeşitli vergisel teşvikler sağlar. Bu teşvikler, bu sektörlerin sürdürülebilir büyümesini sağlamak ve ekonomiye daha geniş katkılarda bulunmalarını teşvik etmek amacıyla tasarlanmıştır.

Yeni sanayilere, belirli bir dönem boyunca gelir veya kurumlar vergisi muafiyetleri sağlanabilir. Bu, bu şirketlerin başlangıç maliyetlerini azaltır ve nakit akışlarını iyileştirir, böylece daha fazla yatırım yapmaları ve büyümeleri için kaynak sağlanır. Yeni sanayilerin ihtiyaç duyduğu hammaddeler, makine ve ekipmanların ithalatı üzerine uygulanan gümrük vergilerinde indirimler veya muafiyetler, üretim maliyetlerini düşürür ve bu şirketlerin rekabetçiliklerini artırır. Yeni teknolojilerin ve ürünlerin geliştirilmesine yönelik Ar-Ge faaliyetlerine sağlanan vergisel teşvikler, bu sanayilerin yenilikçilik kapasitesini artırır ve teknolojik olarak ilerlemelerini sağlar. Yeni sanayiler genellikle belirli bölgelerde teşvik edilir, bu da o bölgedeki ekonomik kalkınmayı destekler ve bölgesel dengesizlikleri azaltır. Bölgesel teşvikler, bu yeni sanayilerin bölgede kurulmasını ve gelişmesini teşvik eder. Yeni sanayilere yönelik vergi kredileri veya finansal garanti programları, bu şirketlerin finansmana erişimini kolaylaştırır ve başlangıç veya genişleme projeleri için gereken sermayeyi sağlar (Yavuz, 2010). Yeni işletmelerin daha fazla personel istihdam etmesini teşvik eden vergisel avantajlar, işsizlik oranlarının azaltılmasına katkı sağlar ve aynı zamanda şirketlerin büyüme potansiyellerini artırır. Yeni sanayilerin ürünlerinin yurt içi ve

yurt dışı pazarlarda tanıtımını destekleyen vergi teşvikleri, bu ürünlerin daha geniş pazarlara ulaşmasını sağlar.

1.5.1.10 Dışsallıklar

Dışsallıklar, bir ekonomik faaliyetin üçüncü taraflar üzerinde yarattığı, ancak faaliyeti yürüten tarafından maliyet veya fayda olarak doğrudan hesaba katılmayan etkilerdir. Negatif dışsallıklar çevresel zararlar gibi topluma maliyetleri olabilirken, pozitif dışsallıklar toplum için ekstra faydalar sağlayabilir. Vergisel teşvikler, bu dışsallıkların yönetimi için etkili araçlar olarak kullanılır; negatif dışsallıkları azaltmak ve pozitif dışsallıkları teşvik etmek amacıyla dizayn edilirler (Giray, 2008).

Çevreye zarar veren faaliyetler üzerine ek vergiler uygulanır (örneğin, karbon vergisi). Bu vergiler, çevresel zararın maliyetlerini faaliyeti yürütenlere yansıtarak, daha az zararlı alternatiflerin benimsenmesini teşvik eder. Çevreyi koruyan veya sosyal fayda sağlayan faaliyetler için vergi indirimleri veya sübvansiyonlar sağlanır. Örneğin, yenilenebilir enerji kullanımını teşvik etmek amacıyla, bu enerji kaynaklarına yapılan yatırımlar vergisel olarak desteklenir. Çevresel standartları aşan şirketlere vergi iadeleri sunularak, çevre dostu teknolojilerin ve uygulamaların benimsenmesi özendirilir. Atık azaltma ve kaynakların yeniden kullanımı gibi döngüsel ekonomi uygulamalarına yönelik vergisel avantajlar, sürdürülebilir üretim ve tüketim modellerinin benimsenmesini teşvik eder. Eğitim, sağlık hizmetleri gibi toplumsal fayda sağlayan faaliyetlere vergi indirimleri sağlanarak, bu alanlarda yatırım ve katılım artırılır. İnovasyon, Ar-Ge ve topluma yarar sağlayan diğer faaliyetlere yönelik vergi teşvikleri, bu tür pozitif etkilerin genişletilmesine yardımcı olur (Tekin, 2015). Toplumsal maliyetleri yüksek olan faaliyetlere uygulanan yüksek vergiler, bu tür faaliyetlerin azaltılmasını teşvik eder.

1.8.2 Mali amaçlar

Vergisel teşvikler, devletin mali politikalarının etkin bir şekilde uygulanması için önemli bir araçtır. Bu teşvikler, devletin gelir ve gider dengesini sağlamak, bütçe disiplini korumak ve genel olarak mali istikrarı desteklemek amacıyla kullanılır. Mali amaçlarla uygulanan vergisel teşvikler, ekonomik döngüler boyunca devletin mali yapısını güçlendirmek ve kamu finansmanının sürdürülebilirliğini artırmak için tasarlanmıştır. Devlet, belirli ürünler veya hizmetler üzerine özel tüketim vergileri getirerek, gelirlerini artırabilir. Bu, lüks tüketim ürünleri veya çevreye zararlı ürünler

gibi belirli kategorilere uygulanabilir. Devlet, kamu harcamalarını dengelemek için vergi teşvikleri sunarak özel sektörün bazı hizmetleri üstlenmesini teşvik edebilir. Bu, sağlık ve eğitim gibi alanlarda özel sektör yatırımlarını artırarak devlet harcamalarının azalmasına yardımcı olabilir. (Şaşmaz ve Yayla, 2019).

Vergisel teşvikler, ekonomik durgunluk dönemlerinde artırılarak veya iyi zamanlarda azaltılarak, devletin bütçe dengesini korumasına yardımcı olabilir. Bu, ekonomik döngüler boyunca mali istikrarın korunmasını sağlar. Devlet, özel sektör yatırımlarını teşvik ederek dolaylı yollarla gelirlerini artırabilir. Örneğin, altyapı projelerine yatırım yapan şirketlere vergi indirimleri sunarak, bu projelerin gerçekleştirilmesini ve sonrasında ekonomik getirilerinin artmasını sağlayabilir. Devlet, borç finansmanı maliyetlerini azaltmak için vergi teşvikleri kullanabilir. Bu, örneğin, kamu borçlanma araçlarına yatırım yapanlara sağlanan vergi avantajları ile yapılabilir. Devlet, sosyal politika hedeflerine ulaşmak için vergisel teşvikler aracılığıyla dolaylı sosyal harcamaları artırabilir. Bu, yoksullukla mücadele veya sosyal adaleti teşvik eden programlar için vergi kredileri şeklinde olabilir. İhracatı teşvik eden vergi düzenlemeleri ve ithalat üzerine getirilen vergisel yükler, dış ticaret dengesini korumak ve döviz rezervlerini güçlendirmek için kullanılabilir (Altay ve Karabulut, 2017).

1.8.3 Siyasi, sosyal ve idari amaçlar

Vergisel teşvikler, sadece ekonomik ve mali amaçlarla sınırlı kalmayıp, aynı zamanda siyasi istikrarı sağlama, sosyal adaleti teşvik etme ve idari işlemleri iyileştirme gibi geniş çapta sosyal ve idari hedeflere de hizmet eder. Devletler, bu teşvikler aracılığıyla toplumsal refahı artırır, sosyal politikalarını güçlendirir ve yönetim uygulamalarını daha etkin hale getirir. Bu süreç, geniş kapsamlı politik hedeflerle entegre edilerek toplumun genel iyiliği için kullanılır (Kurt ve Çelikay, 2020).

Vergisel teşvikler, belirli bölgelerde veya sosyal gruplarda ekonomik fırsatları artırarak ve bölgesel gelişmişlik farklarını azaltarak siyasi istikrarı destekleyebilir. Örneğin, etnik veya sosyal olarak dezavantajlı gruplara yönelik iş kurma kolaylıkları sağlanarak, bu grupların ekonomik olarak güçlenmeleri ve sosyal bütünleşmeleri teşvik edilir. Vergisel teşvikler, gelir dağılımı adaletini sağlamak amacıyla düşük gelirli vatandaşlara yönelik desteklerde kullanılabilir. Bu, vergi iadeleri, sosyal

hizmetlere yönelik sübvansiyonlar veya düşük gelir gruplarına yönelik özel vergi indirimleri şeklinde olabilir. Ayrıca teşvikler, kamu hizmetlerinin verimliliğini artırmak ve kamu kaynaklarının daha etkin kullanımını sağlamak için de kullanılabilir. Örneğin, elektronik yönetim (e-governance) sistemlerine yatırım yapan şirketlere vergisel avantajlar sunularak, kamu hizmetlerinin dijitalleşmesi ve vatandaşlara daha hızlı ve şeffaf hizmet sunulması teşvik edilir. Sağlık, eğitim ve konut gibi temel insan ihtiyaçlarına yönelik yatırımları destekleyerek toplumsal refahı artırmak amacıyla da vergisel teşvikler uygulanabilir. Bu, özellikle dezavantajlı grupların yaşam standartlarının yükseltilmesi ve eşit fırsatların sağlanması için kritik önem taşır (Candan ve Yurdadoğ, 2017). Devlet, vergisel teşvikler aracılığıyla çeşitli sosyal politikaları güçlendirir. Örneğin, çocuk bakımı, yaşlı bakımı ve engelli vatandaşlara yönelik hizmetlerin geliştirilmesi için vergi teşvikleri sağlanarak bu alanlardaki hizmet kalitesi ve erişimi artırılır. Çevresel koruma ve sürdürülebilir kalkınma hedefleri, vergisel teşviklerle desteklenerek, çevre dostu teknolojilerin ve uygulamaların benimsenmesi teşvik edilir.

1.9 Dolaylı ve Doğrudan Kamu Teşviklerinin Karşılaştırılması

Ar-Ge uygulamalarının geliştirilmesine yönelik şekilde uygulanan doğrudan ve dolaylı devlet desteklerinin karşılaştırılması sonucu birtakım farklılıkların dikkat çektiğini söylemek mümkündür. Doğrudan destekler olarak devlet teşvikleri gerçekleştirilirken ortaya sunulan projelerin özellik, sosyal fayda yaratmasına dönük katma değer durumu, söz konusu Ar-Ge projesinin özgünlüğü ve benzeri özellikler aracılığıyla değerlendirilme yapılmaktadır. Vergisel teşviklerde ise araştırma geliştirme hususunda hizmet veren bütün yükümlüler için geçerlilik söz konusudur. Doğrudan gerçekleştirilen desteklerin firmaların araştırma geliştirme yatırımı için ortaya çıkan maliyetler üzerindeki olumlu etkisi firmaların göz önünde bulundurduğu bir durumdur. Dolaylı teşviklerde ise söz konusu olumlu katkının öncesinde tahmini olanaklı değildir. Bu durum kamusal finansman ve harcamalar bakımından da söz konusudur. Doğrudan teşviklerin sebebiyet verdiği bütçe harcamalarındaki yükseliş öngörülebilmektedir. Fakat vergisel teşvikler nedeniyle devletin karşılaştığı bütçe finansman açığı öngörülememektedir. Doğrudan teşvikler ve Ar-Ge projelerinin öncesinde desteklenmesi imkân dâhilindedir. Fakat vergisel teşvikler yolu ile proje öncesinde desteklenmesi olası değildir. Herhangi bir işletmenin Ar-Ge uygulamaları sebebiyle vergisel desteklerden faydalanabilmesi amacıyla ilgili işletmenin Ar-Ge

yatırım faaliyetini gerçekleştirmesi ile söz konusu yatırım sonucu kazanç sahibi olması gereklidir. Tüm bunların yanı sıra doğrudan sağlanan teşvik unsurları ve dolaylı teşvik unsurları bakımından bilhassa vergisel desteklerin birtakım avantaj ve dezavantajlarından söz etmek mümkündür (Akdoğan, 2007). Doğrudan teşvik uygulamalarının sağladığı avantajlar içinde destek boyunca etkili bütçe denetiminin gerçekleştirilmesi, uyumlu iş birliği ile teknolojik aktarımın desteklenmesinde mühim bir yer tutması, sektör bazında yaşanan durgun ekonominin giderilmesinde, bilimsel sahaların ve ayrıca özel teknolojik araçların kullanılabilir olmasına olanak vermesi, işletmeler arası özellikli Ar-Ge projelerinin meydana getirilmesi yönüyle rekabet açığa çıkarması olarak sıralanabilir. Ayrıca doğrudan desteklerin dezavantajları, yönetim maliyetinin yüksek gerçekleşmesi, idari açıdan çok sayıda geliştirilmiş projelere imkân tanımaması, işletmelerin kamunun sunduğu geliri alamadıkları düşüncesiyle bir yatırım projesine sermaye aktarımında bulunmak istememeleri şeklinde sıralanabilir (Giray, 2016).

Dolaylı desteklerde yer alan vergisel teşviklerin sağladığı avantajlar incelenecek olursa bütün sektörler bazında Ar-Ge uygulamalarının yükseltilmesine yönelik olması, firmalara etkin yatırıma kararlı bir şekilde girişmelerine olanak sunması, kamunun Ar-Ge yatırım projesi için destek verme kararında taşıdığı riskleri göz önünde bulundurmasını imkânlı kılması, özel ekonomi içinde yer alan Ar-Ge uygulamalarının yükseltilmesinde en pratik araç olması, kamunun katlandığı maliyetin düşük seviyede gerçekleşmesi olarak sıralanabilir. Ayrıca vergisel desteklerin olumsuz tarafları için de etkin bütçe denetiminin gerçekleştirilememesi, işletmelerin farklı uygulamalarının faaliyetlerinin Ar-Ge unsuru barındırmamasına karşın Ar-Ge şeklinde nitelendirilmesi, işletmelerin geri dönüşü getiri olarak yüksek Ar-Ge projelerini tercih etmeleri olarak ifade edilebilir. Her iki desteğin de politika aracı olarak aralarında seçim yapılması durumunda en fazla verimi ve çıktıyı sağlayanın hangisi olduğuna karar vermek zordur. Ancak kimi sonuçlar değerlendirildiğinde limitli de gerçekleşse bir takım tümevarım kaynakları kullanılabilir. Buna göre üniversiteler veya devlete ait laboratuvarlarda gerçekleştirilen bilimsel Ar-Ge uygulamaları neticesinde elde edilen yeni ürünler, icatlar, özel ekonomide faaliyette bulunan ve teknoloji barındıran mal ve hizmet üretimi ya da sunumunu gerçekleştiren işletmelere ziyadesiyle olumlu avantaj sunmaktadır. İşletmelerin yaptıkları araştırmalarda uygulama sürecinde yardımcı

olmak amacıyla sağlanan hibeler işletme maliyetlerinin düşürülmesine katkı sunmaktadır. Ar-Ge giderlerine yönelik vergisel destekler ise Ar-Ge uygulamalarında faaliyette bulunan ancak sağlanan hibelere yararlanamayan küçük ölçekli işletmelerin gereksinimlerine ilişkin gerçekleşebilmektedir. Ülkelerin uyguladıkları stratejik planlar açısından uluslararası düzeyde Ar-Ge uygulamalarının teşvikinde vergisel destekler daha caziptir. Ülkeler tarafından belirlenen Ar-Ge politikalarında öncelikli hedef işletmelerin büyükçe bir kısmının desteklenerek özel ekonomik kesim tarafınca gerçekleşen Ar-Ge yatırımlarının yükseltilmesi halinde de vergisel destekler yönünde tercih edilmelidir. Ayrıca teşvik politikalarına dönük verimlilik ve etkinliğin sağlanması için desteklerin yeterli düzeyde sunulması durumuna göre yine farklı sonuçlar ortaya çıkabilmektedir (Giray, 2016). Yine desteklerin etkinliğine tesir eden diğer bir faktör de politika uygulayıcılar tarafından kullanılan araçların kullanım yoğunluğudur. Başka bir deyişle daha yoğun kullanılan politika aracı karşısında başka bir politika aracının etkinliği düşmektedir. Geniş perspektifte vergi giderlerinin gerek mali gerekse iktisadi tesirlerinin devlet giderlerinin etkisi ile birbirine benzediği ifade edilebilir. Bu nedenle vergi giderleri bütçenin uygulanması aşamasında özellikle göz önünde bulundurulması gerekli bir husustur (Akdoğan, 2007).

Çalışmanın bu bölümünde vergi harcamaları kavramının tarihsel süreç içinde ortaya çıkışı ve gelişimi, tanımı, unsurları ele alınmıştır.

BÖLÜM 2: AR-GE SEKTÖRÜ VE TÜRKİYEDE AR-GE'YE YÖNELİK YASAL DÜZENLEMELER

Ülkelerin küresel rekabet düzeylerini artırabilmelerinde Ar-Ge faaliyetleri oldukça önemli bir rol oynamaktadır. Ar-Ge faaliyetleri neticesinde ülkelerin teknolojik altyapıları güçlenmekte bu sayede ürün ve hizmetlerde kalite, verimlilik artmakta maliyetler ise azalmaktadır. Bu nedenle birçok ülke Ar-Ge faaliyetlerine teşvik ve destekler sağlamaktadır.

Çalışmanın bu bölümünde öncelikli olarak Ar-Ge faaliyetlerinin tanımı, tarihçesi, tarafları ve kamu tarafından sağlanan doğrudan ve dolaylı teşviklere yer verilmiştir. Kamu kaynaklarının verimli kullanımı açısından sağlanan teşviklerin Ar-Ge faaliyetleri üzerinde etkinliği oldukça önemli olduğundan bu konuda yapılan literatür çalışmalarına da yer verilmiştir.

Araştırma sözcüğü genel olarak yeni bilginin edinilmesi, geliştirme sözcüğü ise edinilen bilginin pratiğe çevrilmesi anlamlarına gelmektedir. Araştırma ile geliştirme sözcüklerinin birlikte kullanılması iki kelimenin aynı anlam taşıdığını belirtmez (Gaver, 1972).

Ar-Ge faaliyetleri, araştırma ve geliştirme, kültür, insan ve toplumun bilgisinden oluşan bilgi dağarcığının artırılması ve bunun yeni süreç, sistem ve uygulamalar tasarlamak üzere kullanılması için sistematik bir temelde yürütülen yaratıcı çalışmaları, çevre uyumlu ürün tasarımı veya yazılım faaliyetleri ile alanında bilimsel ve teknolojik gelişme sağlayan, bilimsel ve teknolojik bir belirsizliğe odaklanan çıktıları özgün, deneysel, bilimsel ve teknik içerik taşıyan faaliyetleri ifade etmektedir (Giray, 2016).

Ar-Ge faaliyetleri; sistematik, alışılmışın dışında, orijinal, aktarılabilir ve yaratıcı olmalıdır. Ar-Ge faaliyetleri tanımı içinde olmayan faaliyetler ise, herhangi bir yenilik ve özgünlük içermeyen faaliyetler, eğitim ve öğretim faaliyetleri, destek ve yönetim ile ilgili faaliyetler, rutin yazılım geliştirme faaliyetleri, danışmanlık ve hizmet faaliyetleri gibi faaliyetlerdir (Fidancı, 2017).

2.1 Ar-Ge Faaliyetlerinin Tarihçesi

Ar-Ge faaliyetlerinin gerçekleştirilmesine yönelik olarak teknopark uygulamasına ABD'de 1952 yılında başlanmış olup, günümüzde "Silikon Vadisi"

olarak bilinmektedir (nkütek, 2023). Günümüzde ABD’de 150’den fazla teknopark faaliyetlerine devam etmektedir. Avrupa’da ise ilk teknoparklar 1972 yılında İngiltere’de Kurulan Cambridge Üniversitesi ve İskoçya’da kurulan Heriot-Watt Üniversitesi teknoparklarıdır (bursateknopark, 2023).

Türkiye’de teknoloji ve bilimsel alandaki gelişmeler 1960’larda başlamış olup, bunların devlet tarafından teşvik edilmesi 2000’lerden sonra başlamaktadır. Türkiye’de bilimsel ve teknolojik konularda faaliyet göstermek amacıyla 1963 yılında TÜBİTAK kurulmuştur. Ancak uzunca yıllar boyunca teknoloji alanında önemli ilerlemeler kaydedilememiştir.

Teknokent kavramı ise, Türkiye de ilk olarak Devlet Planlama Teşkilatı tarafından 1989 yılında ilk defa kullanılmış ve 1990 yılında Birleşmiş Milletler ile Türkiye arasında yapılan çalışmanın sonucunda çeşitli üniversitelerin araştırma merkezlerinde 5 adet teknokentin kurulması kararı alınmıştır. Ancak teknokentlerin faaliyete geçmesi uzunca bir zaman almıştır (nkütek, 2023).

2.2 Ar-Ge Faaliyetlerinin Türleri

Ar-Ge faaliyetleri OECD kaynaklarına göre üç kısımdan oluşmaktadır. Bunlardan ilki temel araştırma olup, gözlemlenebilen olaylara ilişkin yeni bilgilerin elde edildiği deneysel ya da teorik çalışmalardır. Temel araştırmanın sonucunda ulaşılan verilerle uygulamalı araştırmanın adımları atılmaktadır. Uygulamalı araştırma, temel araştırma neticesinde elde edilen ürünler ile üretim süreçlerine ilişkin yeni bilgilerin elde edilmesi gayesiyle, ticari amaçlara ve belirli uygulamalara yönelik yapılan araştırmalardır (Güleş, 2004). Uygulamalı araştırmanın temel araştırmadan farkı ise, basit araştırma yöntemlerinin olumlu sonuçlarını keşfetmek için yeni projeler yapılmasıdır. Uygulamalı araştırmada fikirler işlevsel bir biçim almakta ve bu araştırma sonucunda elde edilen yeni buluşlar patent ile korumaya alınmaktadır. Deneysel geliştirme ise, araştırma ya da pratik deneyimler sonucu elde edilen yeni bilgilerden faydalanılarak, yeni hizmet ve ürünler üretmeye, süreçler ve mekanizmalar oluşturmaya veya daha önce kurulmuş olanları geliştirmeye yönelik sistemli çalışmalardır (OECD, 2002).

Ar-Ge faaliyetlerine ilişkin olarak yenilik (inovasyon), yazılım, patent, teknoloji gibi ifadeler yer almaktadır. Ar-Ge faaliyetlerinin anlaşılabilmesi açısından söz konusu kavramların açıklanması önem arz etmektedir.

İnovasyon ‘innovatus’tan türeyen Latince kökenli bir kelime olup, İngilizce’de “innovation” kelimesine karşılık gelmektedir. Türkçede ise yenileşme, yenilik anlamlarında kullanılmaktadır (Günay & Çalık, 2019).

İnovasyon; gelişim ve yenilik fikrinin uygulanmasına, ticarete dönüşüp, ekonomik yarar sağlamasına kadar geçen tüm süreçleri kapsamaktadır. İnovasyonun ortaya çıkmasında Ar-Ge faaliyetlerinin önemli bir rolü bulunmaktadır. İnovasyon çeşitli aşamalardan geçerek büyüme üzerinde olumlu etkide bulunmaktadır. Firmalar varlıklarını sürdürebilmek, pazarda lider konuma gelebilmek ve kârlarını artırabilmek için inovasyona ihtiyaç duymaktadır (Günay& Çalık, 2019).

Teknoloji kelimesi, Yunancadan türeyen, bilgi ve sanat ifadelerinin bir araya gelmesinden oluşan, yetenek ve bilginin uygulanmasında kullanılan araçlar ve aletlerin tamamı olarak ifade edilmektedir (Bezirci, 2012). Bir teknolojinin, elde edilebilir, ulaşılabilir olması, rekabet üstünlüğüne sahip olması, kullanıldığında tüm ihtiyaçları karşılayabilmesi, parasal dönüşüm sağlayabilmesi, bünyesinde barındırdığı araçlar bakımından eksiksiz olması, sürekli gelişen bir yapıda olması ve verimlilik açısından artan bir etkiye sahip olması gerekmektedir. Ar-Ge yatırımları teknoloji açısından iki yönlü etkiye sahiptir. İlki, Ar-Ge yatırımlarının o ülkenin teknoloji üretme kapasitesini artırıcı etkiye sahip olması, diğeri ise teknolojinin sağladığı kolaylık sayesinde ülkeler arasındaki bilgi aktarımının yayılmasıdır (Cohen, 1989).

Teknoloji kalkınma açısından oldukça önemli bir işleve sahiptir. Ayrıca teknoloji, karar verme mekanizmalarını etkileme ve yeni kaynakları açığa çıkarma gibi güçlü bir etkiye sahiptir. Bundan ötürü teknolojisiz bir kalkınmanın düşünülmesi mümkün değildir.

Patent, araştırma ve geliştirme faaliyetleri neticesinde bir buluş elde eden kişileri korumak amacıyla, buluş sonucunda elden edilen ürünleri izinsiz olarak üçüncü kişilerin kullanma, satma, taklit etme gibi durumlarına karşı koruyan belgedir. Bir fikrin oluşması sonrası Ar-Ge faaliyetleri başlamakta, Ar-Ge faaliyetleri sonucunda yenilik ortaya çıkmakta ve bu yenilik patent ile koruma altına alınmaktadır. Ülkelerin bilim ve teknoloji alanındaki gelişmişlik düzeyleri ile gelişme potansiyellerinin anlaşılmasında en önemli göstergeler arasında patent başvuruları ve tesciller yer almaktadır.

Ar-Ge faaliyetlerine ilişkin diğerk bir önemli unsur yazılımlardır. Yazılımlar bilgisayarlar aracılığıyla oluşturulan ve bilgi işlemede kullanılan programlama dilleri olarak tanımlanabilir. Yazılımın, işletim sistemi, uygulama ve programlama olmak üzere üç çeşidi bulunmaktadır. Tablet, akıllı telefonlar ve bilgisayarların çalışabilmesi için ihtiyaç duyulan işletim sistemlerine işletim sistemi yazılımları, tablet, akıllı telefon, bilgisayar gibi uyumlu elektronik aletlerle çalışabilen, bunlara yüklenebilen ve işletim sistemi yazılımıyla uyumlu çalışabilen programlara ise uygulama yazılımları adı verilmektedir.

2.3 Ar-Ge Faaliyetlerinin Tarafları

Ekonomik ve sosyal kalkınmanın gerçekleştirilebilmesi, ülkelerin gelişmiş ülkelerle aralarındaki teknolojik farkı kapatabilmeleri, toplumda refahın yükseltilebilmesi teknoloji ve yenilik faaliyetleriyle mümkün olabilmektedir. Teknoloji ve yenilik faaliyetlerinin teşvik edilebilmesi için, gerekli olan kaynakların etkin bir şekilde kullanılması gerekmektedir. Özel sektörde faaliyet gösteren işletmeler, kamu kurumları ve üniversiteler önemli Ar-Ge faaliyetinde bulunan taraflar arasındadır.

Tüm dünyada, Ar-Ge çalışmalarına en fazla destek kamu kurumları tarafından sağlanmaktadır. Üniversiteler, işletmeler ile kamu araştırma merkezleri, Ar-Ge ve yenilik çalışmaları ile teşvik edilmektedir. Bu bağlamda, kamu yatırımları sonucunda oluşan kaynakların Ar-Ge faaliyetinde bulunan taraflar için önemi oldukça fazladır. Kamu yatırımlarında öncelikli amaç, Ar-Ge faaliyetlerinin düzeyinin artırılarak, özel sektörün yenilik ve yüksek teknolojiye dayalı üretim yapabilmesinin sağlanmasıdır. Kamu araştırma kurumları ile üniversitelere, Ar-Ge faaliyetleri kapsamında yapılan destekler doğrudan veya dolaylı olarak işletmelerinde faydalanmasını sağlamaktadır.

2.4 Ar-Ge Faaliyetlerinin Önemi

Ekonomik gelişme için önemli unsurlardan birisi teknolojidir ve teknolojinin kaynağı da Ar-Ge ve yenilik faaliyetleridir. Bu nedenle, tüm teknolojik gelişmelerin bilgi üzerine inşa edildiği söylenebilir. Bilginin toplumların sosyal, ekonomik ve teknolojik olarak ilerlemesinde önemli bir etkisi bulunmaktadır. Günümüzde teknoloji alanında yaşanan hızlı değişimler nedeniyle, toplumların ihtiyaçları değişmekte, dünyada meydana gelen teknolojik yeniliklerin takip edilmesi zorunlu

hale gelmekte ve yeni teknolojiler kullanılarak yeni ürünler üretilmektedir. Bu durum ülkeleri ve firmaları Ar-Ge faaliyetlerine daha çok önem vermeye sevk etmiştir.

Firmaların yeni teknolojiler elde edebilmelerinin sebebi Ar-Ge faaliyetlerine verilen önemdir. Ar-Ge faaliyetleri, yeni bir mamul ya da üretim yönteminin geliştirilerek dışardan alınan veya mevcut olan teknolojilerin etkin bir şekilde kullanılması, farklılaştırılması ya da uyarlanması gibi teknolojik süreçlerde önem arz etmektedir. Ar-Ge faaliyetleri için yapılan yatırımlar ile yeni ürünlerin geliştirilmesi, ürünün kalite ve standardının artırılması, yüksek standartlı ve düşük maliyetli teknolojilerin her alanda kullanılabilmesini sağlamak amaçlanmaktadır. Ar-Ge yatırımları makine ve cihazların kapasite ve verimliliğinin artırılabilmesi, üretim süreçlerinin daha etkin olabilmesi amacıyla da yapılmaktadır. Ar-Ge faaliyetleri için yapılan yatırımlar, firmaların yenilikçi ve teknoloji odaklı olmalarının önemli bir göstergesidir. Ülkede uygulanan devlet politikaları, sağlanan teşvikler, nitelikli teknik işgücü gibi unsurlar, Ar-Ge yatırımları yapılmasında önemli bir rol oynamaktadır (Erdil, İmamoğlu, & Keskin, 2003). Ar-Ge harcamaları özellikle gelişmiş ülkelerde oldukça yüksek düzeydedir. Bu ülkeler bilim, teknoloji ve rekabet alanlarında üstünlüğü elde etmiş ülkelerdir. Gelişmiş olan ve gelişmekte olan ülkelerin Ar-Ge faaliyetlerine fazlaca yatırım yapmaları, onların bu alanda kalkınmaları ile yenilikçi hizmet ve ürünleri elde etmelerine imkân sağlamıştır. Ekonomik kalkınma ile büyümenin önemli bir unsuru olan Ar-Ge harcamalarının ülke ekonomisine oldukça fazla katkıları bulunmaktadır. Söz konusu katkılar katma değer açısından yüksek ürünlerin üretilmesi ve bu ürünlerin pazarlanması sonucunda ortaya çıkmaktadır. Ayrıca, Ar-Ge faaliyetlerinin maliyetleri düşürerek verimliliği yükseltmesi hem ülkelerin hem de rekabet üstünlüğü elde etmek isteyen firmaların rekabete girmelerine sebep olmuştur (Kaya D., 2019)

2.5 Türkiye’de Ar-Ge Faaliyetlerine Sağlanan Mali Teşviklere İlişkin Yasal

Düzenlemeler

Çalışmanın bu bölümünde Türkiye’de Ar-Ge faaliyetlerine sağlanan mali teşvikleri, düzenleme ve uygulamaları içeren yasal dayanaklardan söz edilecektir. Bu kapsamda aşağıda yer aldığı haliyle bir sıralama takip edilmiş ve Ar-Ge faaliyetlerine ilişkin düzenlemelerle ilgili detaylı açıklamalara yer verilmeye çalışılmıştır.

- 5746-Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun
- Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği 10/08/2016
- 4691-Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu
- 5520-Kurumlar Vergisi Kanunu

2.5.1 5746 sayılı araştırma, geliştirme ve tasarım faaliyetlerinin desteklenmesi hakkında kanun ve uygulama yönetmeliğine göre ar-ge indirim, istisna, destek ve teşvikler

5746 Sayılı Kanun'un amacı; Ar-Ge, yenilik ve tasarım yoluyla ülke ekonomisinin uluslararası düzeyde rekabet edebilir bir yapıya kavuşturulması için; teknolojik bilgi üretilmesini, üründe ve üretim süreçlerinde yenilik yapılmasını, ürün kalitesi ve standardının yükseltilmesini, verimliliğin artırılmasını, üretim maliyetlerinin düşürülmesini, teknolojik bilginin ticarileştirilmesini, rekabet öncesi iş birliklerinin geliştirilmesini, teknoloji yoğun üretim, girişimcilik ve bu alanlara yönelik yatırımlar ile Ar-Ge'ye, yeniliğe ve tasarıma yönelik doğrudan yabancı sermaye yatırımlarının ülkeye girişinin hızlandırılmasını, Ar-Ge ve tasarım personeli ve nitelikli işgücü istihdamının artırılmasını desteklemek ve teşvik etmektir. 5746 Sayılı Kanun'un kapsamı; küçük ve orta ölçekli işletmeleri geliştirme ve destekleme idaresi başkanlığı tarafından oluşturulan teknoloji merkezleri, Türkiye'deki Ar-Ge merkezleri ile tasarım merkezleri, Ar-Ge projeleri, tasarım projeleri, Rekabet öncesi iş birliği projeleri, Tekno girişim sermayesine ilişkin destek ve teşviklerini içermektedir. Kanun'un uygulamasına 31/12/2028 tarihine kadar devam edilecektir. Öncelikle Kanun'da yer alan tanımlamalara yer verilecek olup, çalışmanın devamında 5746 sayılı Kanunla sağlanan teşvik, indirim ve istisna unsurlarına ayrıntılı bir şekilde yer verilecektir (Resmi Gazete, 2016).

2.5.1.1 Kanunda yer alan tanımlar

Aşağıda 5746 sayılı kanunda sayılan tanımlar bulunmaktadır.

2.5.1.1.1 Araştırma ve geliştirme faaliyeti (Ar-Ge)

Araştırma ve geliştirme, kültür, insan ve toplumun bilgisinden oluşan bilgi dağarcığının artırılması ve bunun yeni süreç, sistem ve uygulamalar tasarlamak üzere kullanılması için sistematik bir temelde yürütülen yaratıcı çalışmaları, çevre uyumlu ürün tasarımı veya yazılım faaliyetleri ile alanında bilimsel ve teknolojik gelişme sağlayan, bilimsel ve teknolojik bir belirsizliğe odaklanan, çıktıları özgün, deneysel, bilimsel ve teknik içerik taşıyan faaliyetlerdir (Resmi Gazete, 2008).

2.5.1.1.2 Ar-Ge merkezi

Ar-Ge ve yenilik projelerini veya sözleşme çerçevesinde siparişe dayalı olarak yürütülen Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerini gerçekleştirmek üzere kurulan ve dar mükellef kurumların Türkiye'deki işyerleri dâhil, kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunan sermaye şirketlerinin; organizasyon yapısı içinde ayrı bir birim şeklinde örgütlenmiş, münhasıran yurt içinde araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan ve en az on beş tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam eden, yeterli Ar-Ge birikimi ve yeteneği olan birimleridir (Resmi Gazete, 2008).

2.5.1.1.3 Tasarım merkezi

Tasarım projelerini veya sözleşme çerçevesinde siparişe dayalı olarak yürütülen tasarım faaliyetlerini gerçekleştirmek üzere kurulan ve dar mükellef kurumların Türkiye'deki iş yerleri dâhil, kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan sermaye şirketlerinin; organizasyon yapısı içinde ayrı bir birim şeklinde örgütlenmiş, münhasıran yurt içinde tasarım faaliyetlerinde bulunan ve en az on tam zaman eşdeğer tasarım personeli istihdam eden, yeterli tasarım birikimi ve yeteneği olan birimleridir (Resmi Gazete, 2008).

2.5.1.1.4 Ar-Ge projesi

Amacı, kapsamı, genel ve teknik tanımı, süresi, bütçesi, özel şartları, diğer kurum, kuruluş, gerçek ve tüzel kişilerce sağlanacak aynî ve/veya nakdî destek tutarları, sonuçta doğacak fikrî mülkiyet haklarının paylaşım esasları tespit edilmiş ve Ar-Ge faaliyetlerinin her safhasını belirleyecek mahiyette ve bilimsel esaslar

çerçevesinde gerçekleştirilen ve araştırmacı tarafından yürütölen projedir (Resmi Gazete, 2008).

2.5.1.1.5 Ar-Ge personeli

Ar-Ge faaliyetlerinde doğrudan görevli araştırmacı ve teknisyenleri ifade eder (Resmi Gazete, 2008).

2.5.1.1.6 Destek personeli

Ar-Ge ve yenilik veya tasarım faaliyetlerine katılan veya bu faaliyetlerle doğrudan ilişkili yönetici, teknik eleman, laborant, sekreter, işçi ve benzeri personeldir.

5746 Sayılı Kanun Uygulama ve Denetim Yönetmeliği uyarınca bazı faaliyetler Ar-Ge, yenilik, tasarım faaliyeti sayılmamıştır. Buna göre;

5746 Sayılı Kanun Uygulama ve Denetim Yönetmeliğine Göre Ar-Ge ve Yenilik Sayılmayan Faaliyetler

- a) Pazarlama faaliyetleri, piyasa taramaları, pazar araştırması ya da satış promosyonu,
- b) Kalite kontrol,
- c) Sosyal bilimlerdeki araştırmalar,
- ç) Petrol, doğalgaz, maden rezervleri arama ve sondaj faaliyetleri,
- d) İlaç üretim izni öncesinde en az iki aşaması yurt içinde gerçekleştirilmeyen klinik çalışmalar ile üretim izni sonrasında gerçekleştirilen klinik çalışmalar,
- e) Bir Ar-Ge projesi kapsamında olmaksızın icat edilmiş ya da mevcut geliştirilmiş süreçlerin kullanımı,
- f) Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine yönelik olmayan şekil, renk, dekorasyon ve benzeri estetik ve görsel değişiklikleri içeren biçimsel değişiklikler,
- g) Programlama dilleri ile işletim sistemleri hariç olmak üzere, internet sitelerinin ve benzerlerinin hazırlanmasına yardımcı mevcut yazılımların kullanılması suretiyle yapılan yazılım geliştirme faaliyetleri,
- ğ) Yazılımlara ilişkin, bilimsel veya teknolojik ilerlemeler veya teknolojik belirsizliklerin çözümlenmesini içermeyen olağan ve tekrarlanan faaliyetler,

- h)** Kuruluş ve örgütlenmeyle ilgili araştırma giderleri,
- ı)** Üretim ve üretim altyapısına yönelik yapılan yatırım faaliyetleri, ticari üretimin planlanması ve seri üretim sürecine ilişkin harcamalar,
- i)** Numune verilmek amacıyla prototiplerden kopyalar çıkarılıp dağıtılması ve reklam amaçlı tüketici testleri,
- j)** Bir Ar-Ge projesi kapsamında olmaksızın yeni süreç, sistem veya ürün ortaya konulmasına hizmet etmeyen doğrudan veya gömülü teknoloji transferi,
- k)** Ar-Ge ve yenilik faaliyetleriyle geliştirilen ürüne veya sürece ilişkin fikrî mülkiyet haklarının edinimi dışında bu hakların korunmasına yönelik faaliyetlerdir (Resmi Gazete, 2008).

5746 Sayılı Kanun Uygulama ve Denetim Yönetmeliğine Göre Tasarım Sayılmayan Faaliyetler

- a)** Pazarlama faaliyetleri, piyasa taramaları, pazar araştırması ya da satış promosyonu,
- b)** Kalite kontrol,
- c)** Bir tasarım projesi kapsamında olmaksızın icat edilmiş ya da mevcut geliştirilmiş süreçlerin kullanımı,
- ç)** Kuruluş ve örgütlenmeyle ilgili araştırma giderleri,
- d)** Üretim ve üretim altyapısına yönelik yapılan yatırım faaliyetleri, ticari üretimin planlanması ve seri üretim sürecine ilişkin harcamalar,
- e)** Numune verilmek amacıyla prototiplerden kopyalar çıkarılıp dağıtılması ve reklam amaçlı tüketici testleri,
- f)** Bir tasarım projesi kapsamında olmaksızın yeni süreç, sistem veya ürün ortaya konulmasına hizmet etmeyen doğrudan veya gömülü teknoloji transferi,
- g)** Tasarım faaliyetleriyle geliştirilen ürüne veya sürece ilişkin fikrî mülkiyet haklarının edinimi dışında bu hakların korunmasına yönelik faaliyetler,
- ğ)** Paris Sözleşmesinin 2 nci mükerrer 6 ncı maddesi kapsamında yer alan hükümlerle korunan alımlar ile bu kapsam dışında kalan ancak kamuyu ilgilendiren, dini, tarihi ve kültürel değerler bakımından halka mal olmuş ve ilgili mercilerin tescil izni

vermediği işaretlerin, armaların, amblemlerin, nişanların veya adlandırmaların uygunsuz kullanımını içeren tasarım faaliyetleri,

h) Kamu düzenine veya genel ahlaka aykırı tasarım faaliyetleri.

5746 Sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun ve Uygulama Yönetmeliğine göre Ar-Ge indirim, istisna, destek ve teşvikler aşağıdaki şekilde gösterilmiştir. Bunlara ilişkin açıklamalara konunun devamında yer verilmiştir (Resmi Gazete, 2008).



Şekil 1: 5746 Sayılı Yasada Yer Alan Ar-Ge'ye Yönelik Vergi Harcamaları.

Kaynak: 5746 sayılı kanunda sayılı Ar-Ge indirim, istisna, destek ve teşvikler için tarafımca hazırlanmıştır.

2.5.1.2 Ar-Ge ve tasarım indirimi

Kanunun sağladığı teşvik unsurlarından Ar-Ge ve Tasarım İndirimi 3'üncü maddenin 1'inci bendinde düzenlenmiş olup, Ar-Ge Merkezleri ve Tasarım Merkezlerinde gerçekleştirilen Ar-Ge ve tasarım harcamalarının tamamı Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesine göre kurum kazancının ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 89 uncu maddesi uyarınca ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılır (Resmi Gazete, 2008).

1/8/2016 tarih ve 2016/9094 sayılı kararnamenin eki karar'a göre, Bakanlar Kurulunca belirlenen kriterlere sahip olan Ar-Ge veya Tasarım Merkezlerinde ayrıca o yıl yapılan Ar-Ge ve yenilik veya tasarım harcamalarının bir önceki yıla göre artışının yüzde ellisine kadarı indirim konusu yapılabilir. Bu indirimden yararlanacak işletmelerin, Bakanlar Kurulunca belirlenen kriterler doğrultusunda faaliyet raporu ve ekinde Bakanlıkça istenen belgeleri ibraz etmeleri esastır. Kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili hesap döneminde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki hesap dönemlerine devredilir. Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyeti kapsamındaki harcamalar ayrıca, Vergi Usul Kanununa göre aktifleştirilmek suretiyle amortisman yoluyla itfa edilir. Projelerin tamamlanmasına zorunlu nedenlerle imkân kalmaması veya projenin başarısızlıkla sonuçlanması nedeniyle iktisadi kıymet oluşmaması hâllerinde, aktifleştirilmiş olan tutarlar doğrudan gider yazılır. Tamamlanmamış projenin devrinde, devreden işletmelerce aktifleştirilen tutarlar kazanç tutarının tespitinde maliyet unsuru olarak dikkate alınır. Devralan işletmelerce devir tarihinden sonra proje kapsamında yapılan harcamalar Ar-Ge ve Tasarım İndirimine konu olur. Projenin devri için ayrıca bir bedel ödenmişse, bu bedel Ar-Ge ve Tasarım İndirimine konu edilemez. Tamamlanmış projenin devrinde, projeyi devralan işletme Ar-Ge ve tasarım indiriminden yararlanamaz (Resmi Gazete, 2016).

5746 Sayılı Kanun'un uygulama ve denetim yönetmeliğine göre Ar-Ge ve tasarım indirimine tabi harcamalar ilk madde ve malzeme giderleri, amortismanlar, personel giderleri, genel giderler, vergi, resim ve harçlar olarak sıralanmakta ve aşağıda açıklamalarına yer verilmektedir.

2.5.1.2.1 İlk madde ve malzeme giderleri

Her türlü doğrudan ilk madde, yardımcı madde, işletme malzemesi, ara mamul, yedek parça, prototip ve benzeri giderler ile amortismanla tabi tutulması mümkün olmayan maddi kıymetlerin iktisabına ilişkin giderleri kapsar (Resmi Gazete, 2016).

2.5.1.2.2 Amortismanlar

Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla iktisap edilen amortismanla tabi iktisadi kıymetler için ayrılan amortismanlardan oluşur. Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyeti dışında başka faaliyetlerde de kullanılan makine ve

teçhizata ilişkin amortismanlar, bunların Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetlerinde kullanıldığı gün sayısına göre hesaplanır (Resmi Gazete, 2016).

Örnek

İnşaat sektöründe faaliyette bulunan X Ltd. Şti.'nin aktifinde 1.000.000 TL bedelle kayıtlı makine, 2023 hesap döneminde 90 gün süre ile şirketin gerçekleştirdiği Ar-Ge projesinde kullanılmıştır. Söz konusu makinenin faydalı ömrü beş yıl olup X Ltd. Şti. normal usulde amortisman hesaplamaktadır.

Makine için yıllık olarak hesaplanan amortisman tutarı

$$(1.000.000 \times \%20) = 200.000 \text{ TL}$$

Ar-Ge indirimine konu amortisman tutarı

$$[200.000 \times (90/360)] = 50.000 \text{ TL}$$

2.5.1.2.3 Personel giderleri

Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla çalıştırılan Ar-Ge veya tasarım personeliyle ilgili olarak tahakkuk ettirilen ve gelir vergisi stopajı teşviki uygulaması kapsamında bulunan ücretler ile bu mahiyetteki giderlerdir (Resmi Gazete, 2016).

2.5.1.2.4 Personel giderleri

Ar-Ge veya tasarım merkezleri alanı dışında geçirilen süreye isabet eden ve Bakanlar Kurulunca belirlenen sınırlar dâhilinde gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilen ücretler de Ar-Ge ve tasarım indirimine konu edilir. Ancak, Ar-Ge veya tasarım merkezleri alanı dışında geçirilen süreye ilişkin olarak; gerçek yol giderleri dâhil olmak üzere yol, konaklama, gündelik gibi adlar altında gider karşılığı olarak yapılan ödemeler ile sağlanan menfaatler Ar-Ge ve tasarım indirimine konu edilemez. Tam zaman eşdeğer Ar-Ge veya tasarım personeli sayısının yüzde onunu aşmamak üzere, Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetlerine katılan ve bu faaliyetlerle doğrudan ilişkili destek personelinin gelir vergisi stopajı teşviki uygulaması kapsamında bulunan ücretleri ile bu mahiyetteki giderler de personel gideri kapsamındadır. Kısmi çalışma hâlinde, personelin Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetlerine ayırdığı zamanın toplam çalışma zamanına oranı dikkate

alınmak suretiyle bulunan ücret tutarları, Ar-Ge, yenilik veya tasarım harcaması olarak dikkate alınır (Resmi Gazete, 2016).

2.5.1.2.5 Genel giderler

Ar-Ge veya tasarım merkezlerinin kira, su, enerji, bakım-onarım, haberleşme, nakliye giderleri ile bu merkezlerde kullanılan makine ve teçhizata ilişkin bakım ve onarım giderleri gibi bu merkezlerde yürütülen faaliyetin devamlılığını sağlamak için yapılan giderleri kapsar. Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetlerine ilişkin sigorta giderleri, kitap, dergi ve benzeri bilimsel yayınlara ait giderler de bu kapsamdadır. Ancak, büro ve kırtasiye gibi sarf malzemelerine ilişkin giderler bu kapsamda değerlendirilmez. Ar-Ge veya tasarım merkezlerine ilişkin olarak hesaplanan kira veya amortisman, su ve enerji giderleri hariç olmak üzere çeşitli kıstaslara göre ortak genel işletme giderleri üzerinden hesaplanacak paylar bu kapsamda değerlendirilmez (Resmi Gazete, 2016).

2.5.1.2.6 Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler

Normal bakım ve onarım giderleri hariç olmak üzere, Ar-Ge ve yenilik veya tasarım faaliyetleriyle ilgili olarak işletme dışında yerli veya yabancı diğer kurum ve kuruluşlardan alınan; mesleki veya teknik destek, test, laboratuvar ve analiz hizmetleri ile bu mahiyetteki diğer hizmet alımları kapsamında yapılan ödemelerdir. Bu şekilde alınan hizmetlere ilişkin harcamalar, proje kapsamında gerçekleştirilen toplam harcama tutarının yüzde ellisini geçemez (Resmi Gazete, 2016).

2.5.1.2.7 Vergi, resim ve harçlar

Doğrudan Ar-Ge ve yenilik veya tasarım faaliyetlerine ilişkin olan ve gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınabilen vergi, resim ve harçları kapsar. Doğrudan Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetlerinin yürütüldüğü taşınmazlar için ödenen vergiler ile benzeri vergi, resim ve harçlar bu kapsamdadır (Resmi Gazete, 2016).

2.5.1.3 Gelir vergisi stopajı teşviki

5746 Sayılı Kanun'un 10 uncu maddesine göre, Teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya

da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge, yenilik veya tasarım projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projeleri ile rekabet öncesi işbirliği projelerinde ve tekno girişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde çalışan Ar-Ge ve destek personeli ile Kanun kapsamında yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlar tarafından desteklenen tasarım projelerinde ve tasarım merkezlerinde çalışan tasarım ve destek personelinin; bu çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretleri belli oranlar dâhilinde gelir vergisinden müstesnadır. Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 75 inci maddesinde yer alan düzenlemeye göre, 31/12/2028 tarihine kadar vergiden müstesna tutulması yerine, muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra terkin edilerek uygulanır (Resmi Gazete, 2008).

Tablo 2: Ar-Ge Personeli Gelir Vergisi İstisna Oranları.

Oran	Önceki Düzenleme	Yeni Düzenleme
% 95	-	Doktoralı veya temel bilimler (Matematik, fizik, kimya, biyoloji) alanlarından birinde en az yüksek lisans derecesine sahip olanlar için
% 90	Doktoralı olanlar için	Yüksek lisans derecesine sahip veya temel bilimler alanlarından birinde lisans derecesine sahip olanlar için
% 80	Diğerleri için	Diğerleri için

Kaynak: Gelir Vergisi Kanunu'na uygun şekilde tarafımca hazırlanmıştır.

Tam zamanlı olarak çalışanların hafta tatili ve yıllık ücretli izin süreleri ile Ulusal Bayram ve genel tatil günlerine isabet eden ücretler de bu teşvik kapsamında değerlendirilir. Kısmi zamanlı olarak çalışanların hafta tatili ve yıllık ücretli izin süreleri ile resmî tatil günlerine isabet eden ücretleri gelir vergisi stopaj teşvikinin uygulamasında dikkate alınmaz. Haftalık kırk beş saatin üzerindeki ve ek çalışma sürelerine ilişkin ücretler bu teşvikten faydalanamaz. Gelir vergisi stopajı ve sigorta primi işveren hissesi teşvikinden yararlanacak olan destek personeli sayısı toplam personelin yüzde onunu aşamaz. Aşarsa brüt ücreti en az olan destek personelinin ücretinden başlamak üzere her türlü vergi istisnası uygulanır (brüt ücretler aynı olursa seçim kararı firmaya bırakılır). Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde yürütülen proje kapsamındaki ve Bakanlar Kurulu Kararınca belirlenen faaliyetlerin Ar-Ge

veya Tasarım Merkezi dışında yürütülmesinin zorunlu olduğu durumlarda, ücretin tamamı teşvik kapsamında değerlendirilir (Resmi Gazete, 2008).

1/8/2016 tarihli ve 2016/9091 sayılı kararnamenin eki kararın 1 inci maddesine göre; 28/2/2008 tarihli ve 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun kapsamında kurulan Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde çalışan Ar-Ge veya tasarım personelinin bu merkezlerde yürüttüğü projelerle doğrudan ilgili olmak şartıyla, aşağıda belirtilen faaliyetlerin Ar-Ge veya tasarım merkezi dışında yürütülmesinin zorunlu olduğu durumlarda, Ar-Ge veya tasarım merkezi yönetiminin onayının alınması ve Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığının bilgilendirilmesi kaydıyla, merkez dışındaki bu faaliyetlere ilişkin ücretlerin yüzde yüzü gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilir (Resmi Gazete, 2016).

Kararın 3' üncü maddesi gereği, 5746 sayılı Kanun kapsamında kurulan Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde en az bir yıl süreyle çalışan Ar-Ge veya tasarım personelinin yüksek lisans yapanlar için bir buçuk yılı, doktora yapanlar için iki yılı geçmemek üzere merkez dışında geçirdiği süreler (aylık ders saati kadar) ilişkin ücretlerin yüzde yüzü, Ar-Ge veya tasarım merkezi yönetiminin onayının alınması ve Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığının bilgilendirilmesi kaydıyla, gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilir. En az bir yıl süreyle çalışan AR-GE ve tasarım personelinin yüksek lisans yapanlar için bir buçuk yılı, doktora yapanlar için iki yılı geçmemek üzere Bölge dışında geçirdiği süreler ilişkin ücretlerin 2016/9091 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile tamamı gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilir (Resmi Gazete, 2016).

2.5.1.4 Sigorta primi işveren hissesi desteği

Kanunun 3/3 Maddesinde ve Yönetmeliğin 11. Maddesinde Sigorta Primi Desteği aşağıdaki gibi açıklanmıştır:

Ar-Ge ve Tasarım Merkezlerinde, çalışan Ar-Ge personeli ile destek personelinin; tasarım merkezlerinde çalışan tasarım ve destek personelinin, Kanun kapsamındaki faaliyetleri karşılığında elde ettikleri ücretleri üzerinden hesaplanan sigorta primi işveren hissesinin yarısı; Maliye Bakanlığı bütçesine konulacak ödenekten karşılanır. Destek personelinin sayısı toplam tam zamanlı Ar-Ge personeli sayısının %10'unu aşamaz (Resmi Gazete, 2008).

2.5.1.5 Damga vergisi istisnası

Kanunun 3/4 Maddesinde ve Yönetmeliğin 12. Maddesinde damga vergisi istisnası şöyle açıklanmıştır:

Kanun kapsamındaki her türlü Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile tasarım faaliyetlerine ilişkin olarak düzenlenen kâğıtlar damga vergisinden müstesnadır. İstisnaya konu olan kâğıtlar ile istisnanın uygulanmasına dayanak teşkil eden belgeler, kâğıtların düzenlendiği tarihi takip eden yılın başından itibaren 5 yıl muhafaza edilir ve gerektiğinde ilgili kişi ve kurumlara ibraz edilir (Resmi Gazete, 2008).

2.5.1.6 Gümrük vergisi istisnası

Kanun'un 13'üncü maddesine göre, Kanun kapsamında yürütülen Ar-Ge, yenilik ve tasarım projeleri ile ilgili araştırmalarda kullanılmak üzere ithal edilen eşya, gümrük vergisi ve her türlü fondan, bu kapsamda düzenlenen kâğıtlar ve yapılan işlemler damga vergisi ve harçtan istisnadır (Resmi Gazete, 2008).

2.5.1.7 Desteklenecek programlar desteği

Desteklenecek programla alanlarında en az lisans derecesine sahip Ar-Ge personeli istihdam eden Ar-Ge merkezlerine, bu personelin her birine ödedikleri aylık ücretin o yıl için uygulanan asgari ücretin aylık brüt tutarı kadarlık kısmı, iki yıl süreyle, Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı bütçesine konulacak ödenekten karşılanır. Bu kapsamda; her bir Ar-Ge merkezinde destekten yararlanacak personel sayısı, ilgili ayda Ar-Ge merkezinde istihdam edilen toplam personel sayısının %10'unu geçemez. Bu sayının küsuratlı çıkması halinde sayı tama tamamlanır. Bu destekten yararlanılabilmesi için istihdam edilecek personelin 1/3/2016 (dâhil) tarihinden sonra işe alınması ve ilgili işletmede ilk kez istihdam edilmesi esastır (Resmi Gazete, 2008).

2.5.1.8 Siparişe dayalı Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetleri

Kanunun 3/9 Maddesinde ve Yönetmeliğin 14. Maddesinde siparişe dayalı olarak yürütülen Ar-Ge desteğine göre, Ar-Ge veya tasarım merkezleri tarafından siparişe dayalı olarak yürütülen Ar-Ge veya tasarım faaliyetlerine ilişkin olarak yapılan harcamaların sadece %50'si bu merkezler tarafından, bu harcamaların kalan

%50'si ise siparişi veren gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından, Ar-Ge ve Tasarım indirimi olarak dikkate alınabilir. Sipariş verenin gelir ve kurumlar vergisi mükellefiyetinin olmaması halinde Ar-Ge veya tasarım harcamasının tamamı Ar-Ge veya tasarım merkezi tarafından indirilebilir (Resmi Gazete, 2008).

Örnek: Tasarım merkezi bulunan X A.Ş., Y Limited Şirketinden 2/4/2023 tarihinde sipariş usulüyle tasarım projesi gerçekleştirilmesine yönelik bir sipariş almış ve hazırladığı tasarım projesi 5746 sayılı Kanun çerçevesinde uygun bulunmuştur. X A.Ş. 2023 yılında tasarım indirimine konu 2.000.000 TL tutarında harcama yapmıştır.

Kurumlar Vergisi İndirim Tutarı (Sipariş alan için)

$$(2.000.000 \times \%50) = 1.000.000 \text{ TL}$$

Kurumlar Vergisi İndirim Tutarı (Sipariş veren için)

$$(2.000.000 - 1.000.000) = 1.000.000 \text{ TL}$$

2.5.1.9 Tasarım tescil desteği

Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği 16'ncı maddeye göre, Türk Tasarım Danışma Konseyinin önerileri doğrultusunda Bakanlık tarafından belirlenen kriterleri haiz tasarım yarışmalarında sergilenen tasarımların tescil giderleri, Bakanlık bütçesine konulacak ödenek imkânları çerçevesinde geri ödemesiz olarak desteklenebilir (Resmi Gazete, 2008).

2.5.1.10 Öğretim elemanlarının görevlendirilmeleri

Öğretim elemanlarından Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde gerçekleştirilen faaliyetlerde araştırmacı, tasarımcı ya da idari personel olarak hizmetine ihtiyaç duyulanlar, üniversite yönetim kurullarının izniyle tam zamanlı veya yarı zamanlı olarak görevlendirilebilirler. Tam zamanlı görevlendirme için herhangi bir üniversitede altı yıllık tam zamanlı olarak çalışmak gerekmekte olup, görevlendirme süresi her altı yıl sonrasında bir yıldır (Resmi Gazete, 2008).

2.5.1.11 Ar-Ge ve tasarım merkezlerinde mücbir sebep durumu

Mücbir sebep olarak kabul edilebilecek hallerin ortaya çıkması durumunda, bu haller sona erinceye kadar Ar-Ge Merkezi Belgesi veya Tasarım Merkezi Belgesi

sahibi işletme destek ve teşviklerden yararlanamaz. Bu hallerin sona erdiğinin işletme tarafından bildirilmesini takiben, Bakanlık tarafından yerinde yaptırılacak denetim sonucunda Değerlendirme ve Denetim Komisyonu onayı esas alınarak işletme, Ar-Ge veya tasarım merkezi için yeniden başvuru yapmaksızın, Değerlendirme ve Denetim Komisyonu kararı- nın alındığı tarihten itibaren Kanunla sağlanan destek ve teşviklerden yararlanmaya devam eder (Resmi Gazete, 2008).

2.5.1.12 Rekabet öncesi iş birliği projeleri

Birden fazla kuruluşun; ölçek ekonomisinden yararlanmak suretiyle yeni süreç, sistem ve uygulamalar tasarlayarak verimliliği artırmak ve mevcut duruma göre daha yüksek katma değer sağlamak üzere, rekabet öncesinde ortak parça veya sistem geliştirmek ya da platform kurabilmek amacıyla yürütecekleri, Ar-Ge ve yenilik veya tasarım faaliyetlerine yönelik olarak yapılan iş birliği anlaşması kapsamındaki, bilimsel ve teknolojik niteliği olan projelerdir. Rekabet öncesi iş birliği projeleri kapsamında sağlanacak vergisel destekler Ar-Ge İndirimi, Gelir Vergisi Stopajı Desteği, Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği, Damga Vergisi İstisnası, Gümrük Vergisi İstisnasıdır. Rekabet öncesi iş birliği projelerinde iş birliğini oluşturan kuruluşların bu iş birliğine yaptıkları katkılar, iş birliği anlaşmasında belirtilen ortak özel bir hesaba izlenir. Özel hesaba aktarılan bu tutarlar, harcamanın yapıldığı dönemde katkı sağlayan kuruluşların Ar-Ge ve tasarım harcaması olarak kabul edilir ve proje dışında başka bir amaç için kullanılamaz. Proje hesabında toplanan tutarlar, proje özel hesabı açan kuruluşun kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınmaz. Rekabet öncesi iş birliği projelerinin destek süresi en fazla 36 aydır. Ancak proje yürütücüsü tarafından ek süre talep edilmesi ve Bakanlıkça uygun görülmesi halinde en fazla 6 ay ek süre verilebilir (Resmi Gazete, 2008).

2.5.1.13 Tekno girişim sermayesi desteği

Örgün öğrenim veren üniversitelerin herhangi bir lisans programından bir yıl içinde mezun olabilecek durumdaki öğrenci, yüksek lisans veya doktora öğrencisi ya da lisans, yüksek lisans veya doktora derecelerinden birini ön başvuru tarihinden en çok on yıl önce almış kişilerin, teknoloji ve yenilik odaklı iş fikirlerini, desteği veren merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından desteklenmesi uygun bulunan bir iş planı çerçevesinde, katma değer ve nitelikli istihdam yaratma

potansiyeli yüksek teşebbüslere dönüştürebilmelerini teşvik etmek için yapılan sermaye desteğidir. 5746 sayılı Kanun kapsamında tekno girişim sermayesi desteğinden faydalananlara, bu desteğe konu projelerinin finansmanında kullanılmak üzere gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından sağlanan sermaye desteklerinin Beyan edilen gelirin veya kurum kazancının yüzde onunu ve öz sermayenin yüzde yirmisini aşmayan kısmı GVK' nın 89 uncu maddesi uyarınca beyan edilen gelirin ve KVK' nın 10 uncu maddesine göre kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılacaktır. İndirim konusu yapılacak tutar yıllık olarak 500.000 Türk Lirasını aşamaz. İndirim uygulamasından geçici vergi dönemleri itibarıyla da yararlanılabilir (Resmi Gazete, 2008).

2.5.1.14 Destek ve teşviklerin uygulama esasları

Bu Kanun kapsamındaki destek ve teşvik unsurlarından yararlananların bu Kanunda öngörülen şartları taşıdıklarına ilişkin tespitler en geç iki yıllık süreler itibarıyla yapılır. Gelir vergisi stopajı ve sigorta primi işveren hissesine ilişkin teşviklerden yararlanacak olan destek personelinin tam zaman eşdeğeri sayısı, toplam tam zamanlı Ar-Ge veya tasarım personeli sayısının yüzde onunu geçemez. Asgari Ar-Ge veya tasarım personeli sayısının hesabında fiilen ve tam zamanlı olarak çalışan personelin üçer aylık dönemler itibarıyla ortalaması esas alınır. Teşvik ve destek unsurlarının amacı dışında kullanılması halinde, zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler yönünden vergi ziyayı doğmuş sayılır. Sağlanan vergi dışı destekler 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ve gecikme zammı uygulanmak suretiyle tahsil edilir (Resmi Gazete, 2008)..

2.5.2 4691 sayılı teknoloji geliştirme bölgeleri kanununa göre destek ve muafiyetler

Bu Kanunun amacı, üniversiteler, araştırma kurum ve kuruluşları ile üretim sektörlerinin işbirliği sağlanarak, ülke sanayiinin uluslararası rekabet edebilir ve ihracata yönelik bir yapıya kavuşturulması maksadıyla teknolojik bilgi üretmek, üründe ve üretim yöntemlerinde yenilik geliştirmek, ürün kalitesini veya standardını yükseltmek, verimliliği artırmak, üretim maliyetlerini düşürmek, teknolojik bilgiyi ticarileştirmek, teknoloji yoğun üretim ve girişimciliği desteklemek, küçük ve orta ölçekli işletmelerin yeni ve ileri teknolojilere uyumunu sağlamak, teknoloji yoğun

alanlarda yatırım olanakları yaratmak, araştırmacı ve vasıflı kişilere iş imkânı yaratmak, teknoloji transferine yardımcı olmak ve yüksek/ileri teknoloji sağlayacak yabancı sermayenin ülkeye girişini hızlandıracak teknolojik alt yapıyı sağlamaktır. Kanunun kapsamı Teknoloji Geliştirme Bölgelerinin kuruluşunu, işleyişini, yönetim ve denetimini ve bunlarla ilgili kişi ve kuruluşların görev, yetki ve sorumlulukları ile sınırlı tutulmuştur. 4691 Sayılı Kanuna göre Teknoloji Geliştirme Bölgesi (Bölge), yüksek/ileri teknoloji kullanan ya da yeni teknolojilere yönelik firmaların, belirli bir üniversite veya yüksek teknoloji enstitüsü ya da Ar-Ge merkez veya enstitüsünün olanaklarından yararlanarak teknoloji veya yazılım ürettikleri/geliştirdikleri, teknolojik bir buluşu ticari bir ürün, yöntem veya hizmet haline dönüştürmek için faaliyet gösterdikleri ve bu yolla bölgenin kalkınmasına katkıda buldukları, aynı üniversite, yüksek teknoloji enstitüsü ya da Ar-Ge merkez veya enstitüsü alanı içinde veya yakınında; akademik, ekonomik ve sosyal yapının bütünleştiği siteyi veya bu özelliklere sahip teknoparkı ifade eder (Resmi Gazete, 2014).

2.5.2.1 Bölgelerde; Alt yapı, idare binası ve kuluçka merkezi inşası ile Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile tasarım faaliyetlerini desteklemeye yönelik yasal düzenleme

Kanunun 8 inci maddesine göre, bölgelerde; alt yapı, idare binası ve kuluçka merkezi inşası ile Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile tasarım faaliyetlerini desteklemeye yönelik yönetici şirketçe yürütölen veya yürütölecek kuluçka programları, teknoloji transfer ofisi hizmetleri ve teknoloji iş birliği programları ile ilgili giderlerin, yönetici şirketçe karşılanamayan kısmı, yardım amacıyla Bakanlık bütçesine konulan ödenekle sınırlı olmak üzere karşılanabilir. Yönetici şirket, bu Kanunun uygulanması ile ilgili olarak düzenlenen kâğıtlar yönünden damga vergisinden, yapılan işlemler bakımından harçlardan ve Bölge alanı içerisinde sahip olduğu taşınmazlar dolayısıyla emlak vergisinden muaftır. Atık su arıtma tesisi işleten bölgelerden, belediyelerce atık su bedeli alınmaz (Resmi Gazete, 2014)..

2.5.2.2 İhtisas teknolojik geliştirme bölgelerine ilişkin yasal düzenleme

6676 sayılı Kanunun 13'üncü maddesiyle eklenen ve 01.03.2016 tarihinde yürürlüğe giren ek madde 1'e göre, İhtisas TGB'leri, bu Kanun hükümlerine tabi olup, Bölgelere sağlanan destek, teşvik, muafiyet ve istisnalardan aynen yararlanırlar. Mevcut Bölgelerin İhtisas TGB'lere dönüştürölebilmesi için aranan kriterler

yönetmelikle belirlenir. 6676 sayılı Kanunun 13'üncü maddesiyle eklenen ve 01.03.2016 tarihinde yürürlüğe giren ek madde 2'ye göre, bu Kanun kapsamında yürütülen yazılım, Ar-Ge, yenilik ve tasarım projeleri ile ilgili araştırmalarda kullanılmak üzere ithal edilen eşya, gümrük vergisi ve her türlü fondan, bu kapsamda düzenlenen kâğıtlar ve yapılan işlemler damga vergisi ve harçtan müstesnadır (Resmi Gazete, 2014)..

2.5.2.3 Bölge kavramı ile ilgili yasal düzenleme

Kanun'un Geçici Hükümler başlığını taşıyan bölümde yer alan Geçici Madde 1'e göre, bölge kavramı tanımlanmıştır. Buna göre, bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce kuruluşu Bakanlıkça onaylanmış teknoparklar, bu Kanun hükümlerine uymak kaydıyla, bu Kanunun yürürlüğe girmesiyle Bölge olarak kabul edilir ve Kanunun sağladığı tüm muafiyet ve desteklerden istifade ederler (Resmi Gazete, 2014)..

2.5.3 Kurumlar vergisi İstisnası

Kurumlar Vergisi Kanunu Madde 5/B (1)' e göre, Türkiye'de gerçekleştirilen araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşların (GİB, 2006);

- 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,
- d) 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.

Kurumlar Vergisi Kanunu Madde 5/B (2)' ye göre, istisnanın uygulanabilmesi için; İstisna uygulamasına konu buluşun, 24/6/1995 tarihli ve 551 sayılı Patent Haklarının Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname 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, İstisna uygulamasından yararlanabilecek kişilerin, 551 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 2 inci 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, İstisnadan yararlanılacak ilk yıl, buluşun oluşturacağı katma değer dikkate alınarak devir veya satış hâlindeki değerinin tespitine yönelik Maliye Bakanlığı tarafından değerlendirme raporu düzenlenmesi, gerekmektedir. Kurumlar Vergisi Kanunu Madde 5/B (3)' e göre, istisna 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. 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. Kurumlar Vergisi Kanunu Madde 5/B (5)' e göre, istisna uygulamasının kesinti suretiyle alınan vergilere şümulü yoktur. 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 gelir vergisi mükellefleri hakkında da uygulanır (GİB, 2006).

2.5.4 KDV istisnası

Katma Değer Vergisi Kanunu Geçici 20. Maddeye göre, teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan girişimcilerin kazançlarının gelir veya kurumlar vergisinden istisna bulunduğu süre içinde münhasıran bu bölgelerde ürettikleri ve sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımı şeklindeki teslim ve hizmetleri katma değer vergisinden müstesnadır (GİB, 1984).

2.5.5 Sigorta primi desteği

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nda sigorta primleri ile ilgili destek bulunmamakla birlikte, 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme

Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun'da Teknokent bünyesinde faaliyet gösteren şirketlerin Ar-Ge ve yazılım personelinin ücretlerine ilişkin sigorta primi işveren hissesi desteğine yönelik düzenlemeler yer almaktadır. Bu kapsamda, 4691 sayılı Kanun çerçevesinde ücreti gelir vergisinden istisna olan personelin bu çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretleri üzerinden hesaplanan sigorta primi işveren hissesinin yarısı Hazine tarafından karşılanmaktadır (Resmi Gazete, 2014).

2.5.6 6676 sayılı araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin desteklenmesi hakkında kanun ile bazı kanun ve kanun hükmünde kararnamelerde değişiklik yapılmasına dair kanun

6676 sayılı Kanununun 15 inci maddesiyle eklenen Geçici Madde 4'e göre, 31/12/2023 tarihine kadar uygulanmak üzere, Bölgede faaliyette bulunanlara Bakanlık tarafından uygun görülen alanlarda gerçekleştirecekleri projelerinin finansmanında kullanılmak üzere gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından sağlanan sermaye destekleri, beyan edilen gelirin veya kurum kazancının yüzde onunu ve öz sermayenin yüzde yirmisini aşmamak üzere, Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesi uyarınca ticari kazancın ve Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesine göre kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılır. İndirim konusu yapılacak tutar yıllık olarak 500.000 Türk lirasını aşamaz. 31/12/2023 tarihine kadar uygulanmak üzere, Bölgede faaliyette bulunanlara Bakanlık tarafından uygun görülen alanlarda gerçekleştirecekleri projelerinin finansmanında kullanılmak üzere gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından sağlanan sermaye destekleri, beyan edilen gelirin veya kurum kazancının yüzde onunu ve öz sermayenin yüzde yirmisini aşmamak üzere, Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesi uyarınca ticari kazancın ve Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesine göre kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılır. İndirim konusu yapılacak tutar yıllık olarak 1.000.000 Türk lirasını aşamaz. Bu kapsamdaki projelerin finansmanında kullanılmak üzere gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından sağlanan sermaye desteklerinin iki yıl içerisinde ilgili projenin finansmanında kullanılmayan kısmı için indirim dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir (Resmi Gazete, 2016).

Aşağıda yer alan tabloda Ar-Ge sektörüne uygulanan ve çalışma kapsamında ayrıntılarına yer verilen indirim, istisna ve teşvikler aracılığı ile gerçekleştirilen vergi harcamaları özet halinde yer almaktadır.

Tablo 3: Ar-Ge Sektörüne Uygulanan İndirim, İstisna ve Teşvikler.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (Md 10/1-a)	5746 sayılı Ar-ge Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hk. Kanun	4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu
%100 Ar-Ge indirimi	%100 Ar-Ge indirimi	Kurumlar vergisi istisnası
	Gelir vergisi stopajı teşviki (%80-90)	Gelir vergisi (%100)
	Sigorta primi işveren hissesi desteği (%50)	
	Damga vergisi istisnası	Damga vergisi istisnası (Bordrolar)
		KDV istisnası

Kaynak: İlgili kanunlara dayanarak tarafımca hazırlanmıştır.

Türkiye’de Ar-Ge faaliyetlerine sağlanan destekler

Küresel alanda ticari güç elde edebilmek, ülkelerin teknolojik alanda gelişmeleri, ürün ve süreçlerde yeniliği sağlayabilmeleri üretimde kaliteyi artırılabilmesi ile yakından ilgilidir. Bu durumun oluşabilmesi için Ar-Ge faaliyetlerinin desteklenmesi yeniliklerin gerçekleştirilmesinde oldukça önem arz etmektedir (Güzel, 2009).

Dünyadaki ülkelerin birçoğundaki gibi, ülkemizde de bilim ve teknolojiyi geliştirmeye ilişkin kurumlar oluşturulmaya başlanmış, bilhassa son zamanlarda Ar-Ge faaliyetlerine verilen önem kalkınma planlarında yerini almıştır (Güneş, 2008). Küresel rekabet koşullarının varlığı durumunda kaynaklar yetersiz kalabilmektedir. İşletmelerin ticari gücünün artırılabilmesi, yeniliklere ve yüksek Ar-Ge faaliyetleri yoğunluğuna bağlıdır. Türkiye’de de Ar-Ge faaliyetlerinde artışın sağlanabilmesi için bu faaliyetlerin desteklenmesi gerekmektedir.

Ülkemizde araştırma ve geliştirme faaliyetlerine ilişkin dolaylı ve doğrudan uygulanan teşvikler bulunmaktadır. Bahsi geçen teşvikler farklı gibi görünse bile, esasında ikisinin de Ar-Ge faaliyetlerinin maliyetini düşürücü etkisi bulunmakta ve bu sayede Ar-Ge harcamalarında artışa sebep olmaktadır (Ertan, 2010).

BÖLÜM 3: VERGİ HARCAMALARI AR-GE SEKTÖRÜ İLİŞKİSİ

3.1 Kamu Teşviklerinin Etkinliğine İlişkin Literatür Çalışmaları

Ar-Ge faaliyetlerine ilişkin sağlanan desteklerin etkinliği ile ilgili çok sayıda çalışma mevcuttur. Söz konusu çalışmaların çoğunluğu, teşviklerin işletmeler tarafından yapılan Ar-Ge yatırımlarının artmasında önemli bir görev üstlendiğini, diğer çalışmalar ise işletmeler tarafından yapılan Ar-Ge yatırımlarının kamu tarafından yapılan Ar-Ge yatırımlarının yerini aldığını belirtmektedir. Bazı çalışmalar kamusal teşviklerin işletmelerin Ar-Ge yatırımları üzerindeki etki gücünü belirleyen firma büyüklüğü olduğunu ifade etmektedir. Ayrıca bazı çalışmalar da kamu desteklerini geniş açıda değerlendirmiş, yine bir kısım çalışma da desteklerin gösterdiği etkiyi doğrudan veya dolaylı teşvik olmaları yönüyle değerlendirmiştir.

Literatür incelendiğinde kamusal desteklerin etkisini araştıran birçok çalışmaya rastlanmış ve araştırma konumuza faydasının olacağını düşündüklerimize yer verilmiştir. Buna göre;

Lach'ın araştırması, İsrail devletinin Ar-Ge faaliyetlerine yönelik sağladığı kamu sübvansiyonlarının firmalara olan etkisini incelemiştir. Yapılan çalışma, sübvansiyonların küçük işletmelerde, büyük işletmelere kıyasla daha olumlu sonuçlar doğurduğunu ortaya koymuştur. Araştırma ve geliştirme destekleri, projelerin maliyetini azaltma işlevine sahiptir, bu da işletmeler için önceden karlı olmayan yatırımların kazançlı hale gelmesini sağlayabilir. Sübvansiyonların işletmelerin araştırma ve geliştirme faaliyetleri üzerindeki etkisini değerlendirebilmek için, firmanın bu sübvansiyonları almadığı durumda yapılacak yatırım kararının da önemli olduğu belirlenmiştir. Çünkü sübvansiyonlar neticesinde yatırım yapma kararı alan işletmeler, kamu yatırımlarının özel sektör yatırımları yerine geçmesi riskiyle karşılaşabilir (Lach, 2002).

Kamu sektörünün politik baskılara maruz kalmasıyla birlikte, şirketlerin özel getirisi yüksek projelerini desteklemesi gerekebilmektedir. İç ve dış finansman kaynaklarına kolayca erişebilen işletmelerin kendi kaynaklarıyla gerçekleştirebileceği yatırımların kamu tarafından desteklenmesi, asıl hedeften sapmaya neden olabilir. Bu çalışma, büyük ölçekli firmaların Ar-Ge yatırımlarını sübvansiyon olmadan da gerçekleştirebildikleri, ancak küçük ölçekli firmaların genellikle Ar-Ge faaliyetlerini yalnızca sübvansiyonlar yardımıyla

gerçekleştirebildikleri sonucuna varmıştır. Bu nedenle, özellikle sermaye ve nitelikli işgücü gibi engellere maruz kalan küçük firmaların desteklenmesi büyük önem taşımaktadır.

Kaufmann ve Todtling, Avusturya'daki KOBİ'lerin Ar-Ge faaliyetlerine yönelik devlet teşviklerinin etkinliği üzerine yaptıkları çalışmada, KOBİ'lerin üniversitelerle iş birliğinin düşük düzeyde olduğunu, kamu desteklerinden yeterince faydalanamadıklarını ve Ar-Ge alanında eksikliklerinin bulunduğunu belirlemişlerdir. Bu durumun nedeni olarak, KOBİ'lerin kamu tarafından sağlanan teşviklerden haberdar olmamaları ve teknolojik altyapının zayıf olması gösterilmiştir (Kaufmann & Todtling, 2002).

Corchuela ve Martinez-Ros'un İspanya'daki firmaların Ar-Ge faaliyetlerine yönelik vergi teşviklerinin etkilerini analiz ettiği çalışmasında, büyük firmaların Ar-Ge konusundaki deneyimlerine dayanarak daha fazla vergi teşvikinden faydalandığı ve KOBİ'lerin bu teşvik aracını daha az kullandığı ortaya çıkmıştır. Analizin bir diğer bulgusu, Ar-Ge faaliyetlerine yönelik sağlanan vergi teşviklerinin genellikle pozitif etkisi olmasına rağmen, bu etkinin büyük işletmelerde daha yüksek derecede görüldüğüdür (Corchuela & Martinez-Ros, 2012).

Busom, Corchuelo ve Martinez-Ros'un İspanya'daki çalışmalarında, teşviklerin işletmeler tarafından yürütülen araştırma ve geliştirme faaliyetlerine olan katkısını değerlendirmeye çalıştıkları sonucuna ulaşılmıştır. Bu çalışma, büyük işletmeler ve KOBİ'ler arasında bu etkinin farklılık gösterdiğini ortaya koymaktadır. Finansman sorunlarına sahip KOBİ'lerin genellikle doğrudan destekleri tercih ettiği belirtilmiştir. Bununla birlikte, büyük işletmelerde farklı bir tablo ortaya çıkmıştır. Büyük ve yüksek teknolojiye sahip firmaların vergi teşviklerinden faydalandığı görülmüştür. Ancak, finansal zorlukları olan büyük firmaların her iki destek türünden de isteksiz olduğu gözlemlenmiştir. Ayrıca, büyük işletmelerde, beşerî sermaye ve önceki Ar-Ge deneyiminin, teşvik araçlarının tercihinde önemli bir rol oynadığı ifade edilmiştir. Ar-Ge deneyimi olan firmalar genellikle vergi teşviklerini tercih ederken, deneyimi olmayan firmalar doğrudan destekleri seçme eğilimindedir (Busom, Corchuelo, & Martinez-Ros, 2012).

Koga, Japonya'da faaliyet gösteren firmaların 1989-1998 dönemine odaklanarak vergi kredilerinin etkinliği üzerine çalışmalar yapmıştır. Yaptığı

araştırmanın sonuçlarına göre, vergi kredilerinin Ar-Ge faaliyetlerini artırmak konusunda önemli bir etkisi olduğunu ortaya koymuştur. Özellikle büyük ölçekli firmalara odaklanan analiz sonuçları, vergi kredilerinin Ar-Ge faaliyetleri üzerindeki etkisinin büyük ölçekli firmalarda belirgin şekilde daha yüksek olduğu sonucuna ulaşmıştır (Koga, 2003).

Bloom, Griffith ve Reenen'in yaptığı çalışmada, dokuz OECD üyesi ülkenin 1979-1996 yılları arasındaki Ar-Ge verileri ile bu dönemde sağlanan vergi kredileri arasındaki ilişkiyi panel veri analizi yöntemiyle incelemişlerdir. Çalışmanın sonuçlarına göre, Ar-Ge faaliyetleri ile vergi teşvikleri arasında olumlu yönde bir bağlantı olduğu belirlenmiş ve uluslararası yatırımcılar açısından, Ar-Ge faaliyetlerine sağlanan vergi teşviklerinin yatırım kararı alınması açısından önemli olduğu sonucuna varılmıştır (Bloom, Griffith, & Reenen, 2002).

3.2 Türkiye’de Vergi Harcamaları ile Ar-Ge Harcamalarının Milli Ekonomideki Yeri

Türkiye’nin mali geçmişine bakıldığında vergi muafiyet, istisna ve indirimlerinin pek çok defa uygulandığı görülmekle beraber vergi harcamaları kavramı ilk olarak VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planında yer alan “İstisna, Muafiyet ve Vergi İndirimi gibi vergi harcamaları ekonomik ve sosyal politikalar çerçevesinde yeniden düzenlenecek, vergi harcamaları yoluyla alınmasından vazgeçilen tutarlar Bütçe Kanunu kapsamında ayrıntılı bir şekilde raporlanacaktır” ifadesi ile gündeme gelmiştir. Bu gelişme sonrasında 2001 yılında Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından Türkiye’de ilk defa vergi harcama raporu yayınlanmıştır. Söz konusu raporda vergi harcama tutarlarının tahminlerine yer verilmemiş sadece vergi harcaması olarak kabul edilen uygulamalar listelenmiştir (Pedük, 2006). 2001 yılında yayınlanan bu rapordan sonra 2007 yılında Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından ilkinde göre daha geniş kapsamlı bir rapor yayınlanmıştır. 2016 yılında yayınlanan vergi harcama raporunun önceki iki rapora göre kapsamı oldukça genişletilmiş ve bu raporda bazı kalemler için tahmini tutarlara yer verilmiştir.

Vergi harcamalarının ülkemizdeki gelişiminde diğer önemli bir süreç ise 10.12.2003 tarihinde yayınlanarak yürürlüğe giren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’dur. Bu Kanun ile vergi harcamaları kanunlarımızda resmi olarak yer almıştır. Kanun’un 18’inci maddesinde “...Merkezi Yönetim Bütçe Kanun

Tasarısına, Türkiye Büyük Millet Meclisinde görüşülmesi sırasında dikkate alınmak üzere vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen kamu gelirleri cetveli, eklenir.” hükmüne yer verilerek vergi harcamalarının bütçe ekleri içerisinde yer alması kanun ile zorunlu hale getirilmiştir. Böylece ilk olarak 2006 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu’na ekli (B) Cetvelinde vergi harcama listesi ve vergi türlerine göre vergi harcaması tahminlerinin yer almasıyla birlikte vergi harcamaları her yıl bütçe ekinde düzenli olarak yayınlanmaya başlamıştır. Tahmin edilen vergi türleri; gelir, kurumlar, katma değer, özel tüketim ve diğer vergi kanunlarından oluşmaktadır. Birçok ülkede olduğu gibi ülkemizde de vergi harcamaları yasama faaliyeti kapsamında olmasına rağmen Anayasa’nın 73’üncü maddesinin son fıkrası; “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflik, istisna ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içerisinde değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir” ifadesiyle birlikte yasama tarafından verilen yetki kısmen de olsa yürütmeye bırakılmaktadır (T.C. Cumhurbaşkanlığı Mevzuat Bilgi Sistemi).

Türkiye için Ar-Ge faaliyetlerinin özendirilmesi ve desteklenmesine yönelik yasal düzenlemelerin ortaya çıkışı 2000’li yılların başlarına denk gelmektedir. İşletmelere önemli rekabet üstünlüğü sağlayan bu Ar-Ge faaliyetlerine yönelik teşviklerin genel olarak Türkiye’de geç devreye sokulduğu söylenebilir. Çalışmada Ar-Ge faaliyetlerinin özendirilmesi ve teşvik edilmesinde sadece vergisel teşvikler ele alınmıştır. Bu bağlamda 2001, 2004 ve 2008 yılları önemli dönüm noktalarıdır. 2001 yılındaki yasal düzenlemelerin işletmelerin Ar-Ge yatırımlarına olan etkisine bakılacak olursa 4691 sayılı Kanun’un yürürlüğe geç girdiği, kapsamının kısıtlı olduğu ve o yıl yaşanan ekonomik krizden dolayı 2001 yılındaki bu düzenlemenin etkisinin sınırlı olduğu görülmektedir. 2004 yılındaki gelir ve kurumlar vergisindeki değişiklik ve Ar-Ge indiriminin devreye girmesiyle işletmelerin Ar-Ge yatırımlarının bir patlama gösterdiği ifade edilebilir. 2007 yılına kadar bu artış devam etmiştir. İşletmeler Ar-Ge indiriminden ciddi ölçülerde yararlanmışlardır. 2007 yılında, Ar-Ge harcamalarındaki azalış dikkat çekici boyuttadır. 2008 yılının ilk aylarında yürürlüğe girecek olan 5746 sayılı Kanun’la ilgili olarak 2007 yılında bir beklentinin oluştuğu ve Ar-Ge yatırımlarının bir yıl geciktirildiği düşünülmektedir. Bu tespiti 2008 yılında yaşanan Ar-Ge artışı doğrular niteliktedir. 2008 yılındaki 5746 sayılı Kanun yürürlüğe girmeden Ar-Ge yatırımlarını daha fazla Ar-Ge indiriminden- yararlanmak

adına geciktirmiş ve yürürlüğe girdiği yılda da ciddi oranda artışa sebebiyet vermiştir. 2009 yılında etkileri yaşanan finansal krizin, imalat sektöründeki bu işletmeleri de etkilemesinden dolayı her ne kadar vergisel teşvikler olsa da kriz yılında önceki yıllara göre daha az Ar-Ge yatırımı yapılmıştır. Krizin etkisini kaybettiği sonraki yıllarda ise Ar-Ge yatırımları artışa geçmiştir (Kıracı & Çelikay, 2014).

3.3 Ar-Ge Harcamalarının Ekonomik Etkileri

Ar-Ge harcamalarındaki artışlar, yeni ürün ve hizmetlerin geliştirilmesini teşvik eder. Bu durum, şirketlerin rekabet avantajını artırarak ulusal ekonominin rekabet gücünü artırabilir. Ar-Ge harcamaları, teknolojik gelişimi hızlandırabilir ve endüstriyel süreçleri iyileştirerek üretkenliği artırabilir. Bu da sanayileşmeyi teşvik ederek ekonomik büyümeye katkıda bulunabilir. Ar-Ge sektöründeki yatırımlar, bilim ve teknoloji alanlarında uzmanlaşmış bir işgücü yaratılmasını destekler. Bu da ülkedeki nitelikli işgücü potansiyelini artırarak istihdam olanakları yaratır. Ar-Ge harcamaları, sürdürülebilirlik ve çevresel konularda yenilikçi çözümlerin geliştirilmesini teşvik edebilir. Bu da çevre dostu üretim süreçleri ve ürünlerin ortaya çıkmasına katkıda bulunabilir. Yüksek Ar-Ge harcamaları, girişimcilik faaliyetlerini artırabilir ve yeni teknoloji odaklı şirketlerin ortaya çıkmasını teşvik edebilir.

2001'den 2022'ye kadar oranlarda genel bir artış eğilimi görülmektedir. 2001'de başlayan %0,52'lik oran, 2022'ye gelindiğinde %1,32'ye yükselmiştir. Toplam Ar-Ge harcamalarında belirgin bir artış dikkat çekmektedir. 2001'de 1.3 milyar TL'den başlayarak, 2022'de 198.7 milyar TL'ye ulaşılmıştır. Ar-Ge personel harcamalarında da önemli bir artış gözlemlenmektedir. 2001'den 2022'ye kadar geçen süre içinde personel harcamaları ciddi bir şekilde artarak 93.9 milyar TL'ye ulaşmıştır. Diğer cari Ar-Ge harcamalarında artış gözlenmektedir. 2001'den 2022'ye kadar olan dönemde bu harcamaların büyük bir artışla 88.1 milyar TL'ye çıktığı görülmektedir. Ar-Ge yatırım harcamalarında da önemli bir artış yaşanmıştır. 2001'den 2022'ye kadar olan dönemde yatırım harcamaları 16.6 milyar TL'den başlayarak 2022'de 16.6 milyar TL'ye ulaşmıştır. Genel olarak, Ar-Ge harcamalarında bir artış eğilimi gözlemlenmektedir. Bu, Ar-Ge'ye olan yatırımların zaman içinde arttığını ve bu alanda büyüme sağlandığını göstermektedir. Ar-Ge

harcamalarındaki artışlar, genellikle ekonomi üzerinde olumlu etkiler yaratır ve bir ülkenin rekabet gücünü artırabilir.

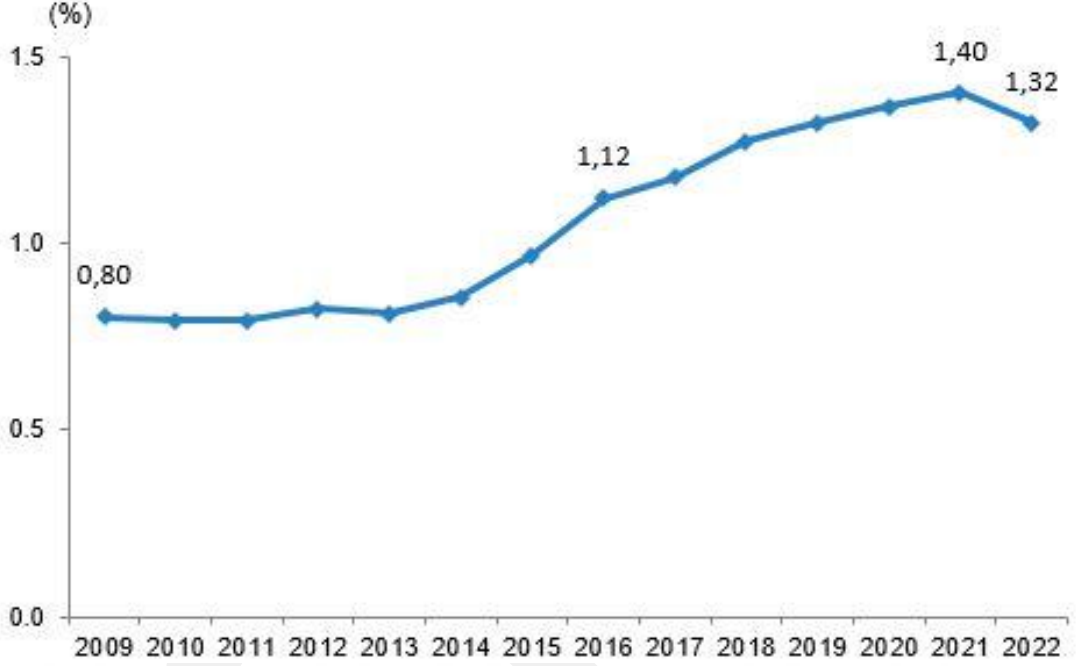
Tablo 4: Türkiye’de Ar-Ge Harcamalarının Toplamı, Harcama Türlerine Göre Dağılımı ve GSYH İçindeki Payı (2009-2021).

	GSYH Ar-Ge harcaması / (%)	Toplam Ar-Ge harcaması (TL)	Ar-Ge personel harcaması (TL)	Diğer cari Ar-Ge harcamaları (TL)	Ar-Ge yatırım harcaması (TL)
2001	0,52	1 291 891 387	455 623 258	488 345 311	347 922 818
2002	0,51	1 843 288 038	764 327 097	654 605 161	424 355 780
2003	0,47	2 197 090 032	965 788 741	827 970 497	403 330 794
2004	0,50	2 897 516 250	1 169 149 120	1 256 384 106	471 983 023
2005	0,56	3 835 441 076	1 747 579 400	1 469 826 019	618 035 657
2006	0,55	4 399 880 662	2 093 828 824	1 721 288 642	584 763 196
2007	0,69	6 091 178 492	2 931 836 842	2 126 656 932	1 032 684 719
2008	0,69	6 893 048 199	3 245 282 852	2 538 312 788	1 109 452 560
2009	0,80	8 087 452 600	4 004 846 364	2 845 022 670	1 237 583 566
2010	0,79	9 267 589 617	4 756 600 202	3 194 845 860	1 316 143 555
2011	0,79	11 154 149 797	5 726 332 115	3 688 275 297	1 739 542 386
2012	0,83	13 062 263 394	6 892 626 906	4 412 684 722	1 756 951 767
2013	0,81	14 807 321 926	7 996 726 569	4 874 299 413	1 936 295 944
2014	0,86	17 598 117 442	9 219 848 997	6 140 815 114	2 237 453 331
2015	0,97	22 741 100 883	10 363 482 407	9 196 908 926	3 180 709 550
2016	1,12	29 411 867 411	13 445 243 527	12 540 575 973	3 426 047 911
2017	1,18	36 862 357 978	16 959 598 260	15 671 309 044	4 231 450 674
2018	1,27	47 801 863 438	21 987 579 894	20 542 444 889	5 271 838 655
2019	1,32	56 977 709 236	27 853 941 141	24 050 952 167	5 072 815 928
2020	1,37	69 038 125 507	35 310 934 960	28 016 476 301	5 710 714 246
2021	1,40	101 737 887 655	49 720 281 156	43 847 060 329	8 170 546 170
2022	1,32	198 669 743 783	93 987 365 392	88 100 308 547	16 582 069 844

Kaynak: (TÜİK, 2023)

Yatırım harcamaları 16.6 milyar TL'den başlayarak 2022'de 16.6 milyar TL'ye ulaşmıştır. Genel olarak, Ar-Ge harcamalarında bir artış eğilimi gözlemlenmektedir. Bu, Ar-Ge'ye olan yatırımların zaman içinde arttığını ve bu alanda büyüme sağlandığını göstermektedir. Ar-Ge harcamalarındaki artışlar, genellikle ekonomi üzerinde olumlu etkiler yaratır ve bir ülkenin rekabet gücünü artırabilir.

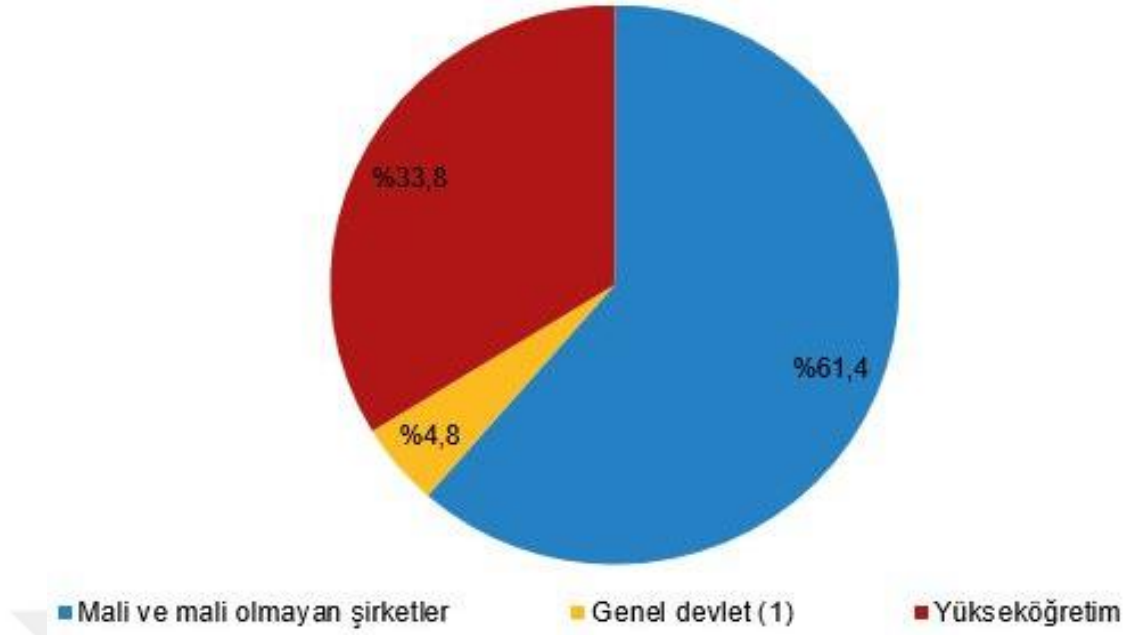
Gayrisafi yurt içi Ar-Ge harcamaları, 2022'de bir önceki yıla göre 96 milyar 932 milyon TL artarak 198 milyar 670 milyon TL'ye yükselmiştir. Bu harcamaların gayrisafi yurt içi hâsıla (GSYH) içindeki payı %1,32 olmuştur. GSYH içindeki Ar-Ge harcamalarının oranı 2021'de %1,40 iken, 2022'de 15 trilyon 11 milyar 776 milyar TL'lik GSYH içindeki oranı %1,32'ye düşmüştür.



Şekil 2: Ar-Ge Harcamasının GSYH İçindeki Payı, 2009-2022.

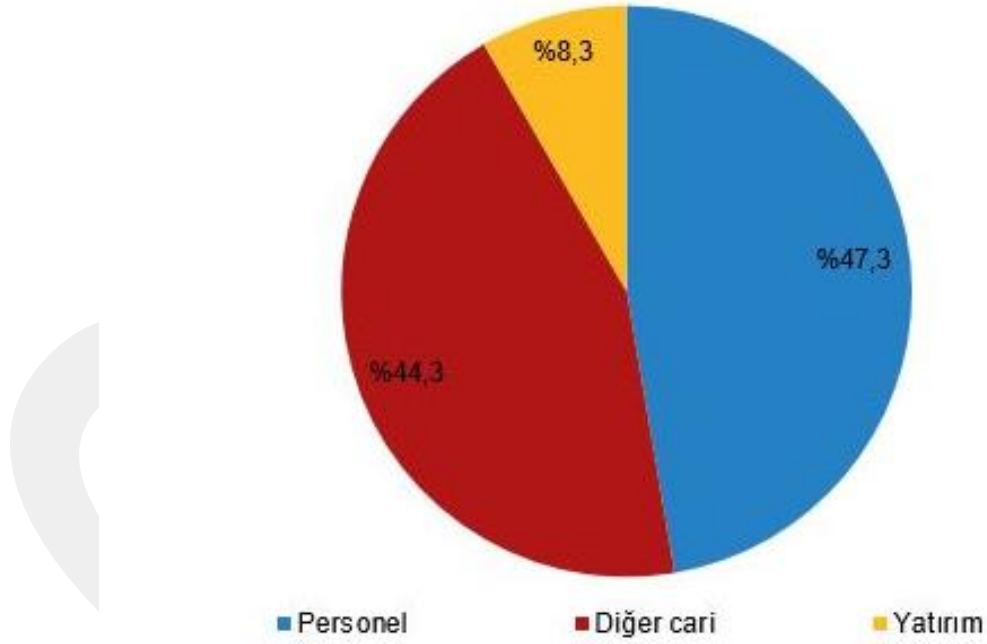
Kaynak: (TÜİK, 2023)

Ar-Ge harcamalarının büyük bir kısmı, %61,4'lük payıyla mali ve mali olmayan şirketler tarafından gerçekleştirilmiştir. Bu payı %33,8 ile yükseköğretim takip etmiştir. Kâr amacı olmayan kuruluşların Ar-Ge harcamalarının toplam içindeki payı ise %4,8 olarak belirlenmiştir. Ar-Ge harcamalarının en büyük kalemi %47,3'lük oranla personel harcamalarını oluşturmuştur.



Şekil 3: Sektörlere Göre Ar-Ge Harcaması, 2022.

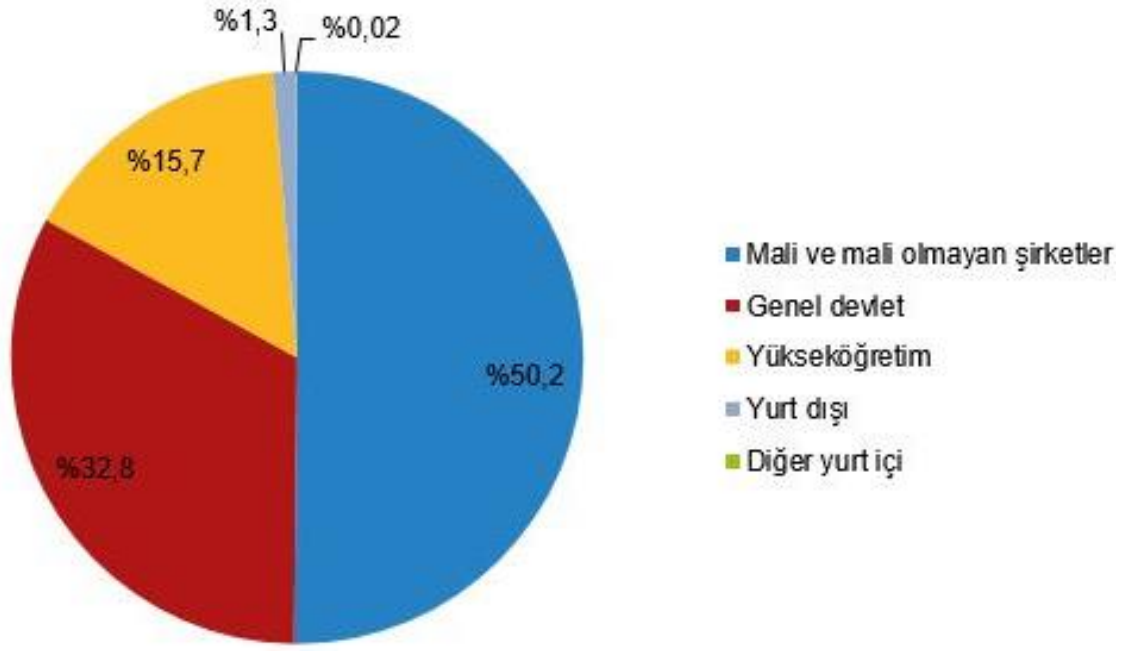
Kaynak: (TÜİK, 2023)



Şekil 4: Harcama Gruplarına Göre Ar-Ge Harcaması, 2022.

Kaynak: (TÜİK, 2023)

Ar-Ge finansmanında liderlik, mali ve mali olmayan şirketlerin olmuştur; %50,2'lik oranla ilk sırada yer almışlardır. 2022'de Ar-Ge harcamalarının %32,8'ini genel devlet, %15,7'sini yükseköğretim, %1,3'ünü yurt dışı kaynaklar ve yaklaşık %0,02'sini diğer yurt içi kaynaklar finanse etmiştir.



Şekil 5: Sektörlere Göre Finans Kaynakları Dağılımı, 2022.

Kaynak: (TÜİK, 2023)

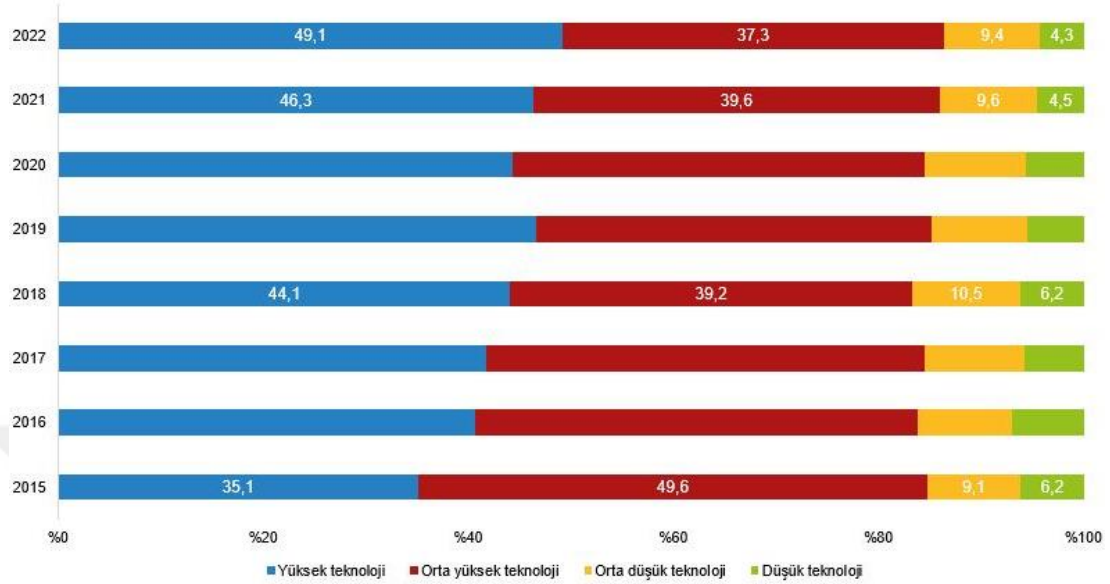
Tam zaman eşdeğeri cinsinden, 2022'de toplam 272 bin 638 Ar-Ge personeli çalışmıştır. Sektörel dağılıma baktığımızda, personelin %63,3'ü mali ve mali olmayan şirketlerde, %33,2'si yükseköğretimde ve %3,5'i kâr amacı olmayan kuruluşlarda istihdam edilmiştir.

Ar-Ge harcamalarının en yüksek olduğu bölge, %30,2'lik oranla TR10 (İstanbul) olup, bu bölgeyi %29,7 ile TR51 (Ankara) ve %8,4 ile TR42 (Kocaeli, Sakarya, Düzce, Bolu, Yalova) takip etmiştir. Toplam Ar-Ge personelinin %30,8'i TR10 (İstanbul), %20,1'i TR51 (Ankara) ve %7,7'si TR42 (Kocaeli, Sakarya, Düzce, Bolu, Yalova) bölgelerinde istihdam edilmiştir.

Mali ve mali olmayan şirketlerde yapılan Ar-Ge harcamalarının %54,4'ü Ar-Ge merkezlerinde gerçekleştirilmiştir. 2022'de gerçekleştirilen 122 milyar 28 milyon TL Ar-Ge harcamasının %88,5'i, 250 ve üzeri çalışan sayısına sahip olan girişimler tarafından yapılmıştır.

İmalat sanayindeki Ar-Ge faaliyeti yürüten girişimler, teknoloji düzeylerine göre sınıflandırıldığında, 2022'de gerçekleştirilen 72 milyar 311 milyon TL Ar-Ge harcamasının %49,1'ini yüksek teknoloji faaliyetinde yer alan girişimler gerçekleştirmiştir. Bu oran, 2015 yılındaki %35,1'e kıyasla önemli bir artış göstermektedir. İmalat sanayindeki toplam Ar-Ge harcamasının %37,3'ü orta yüksek

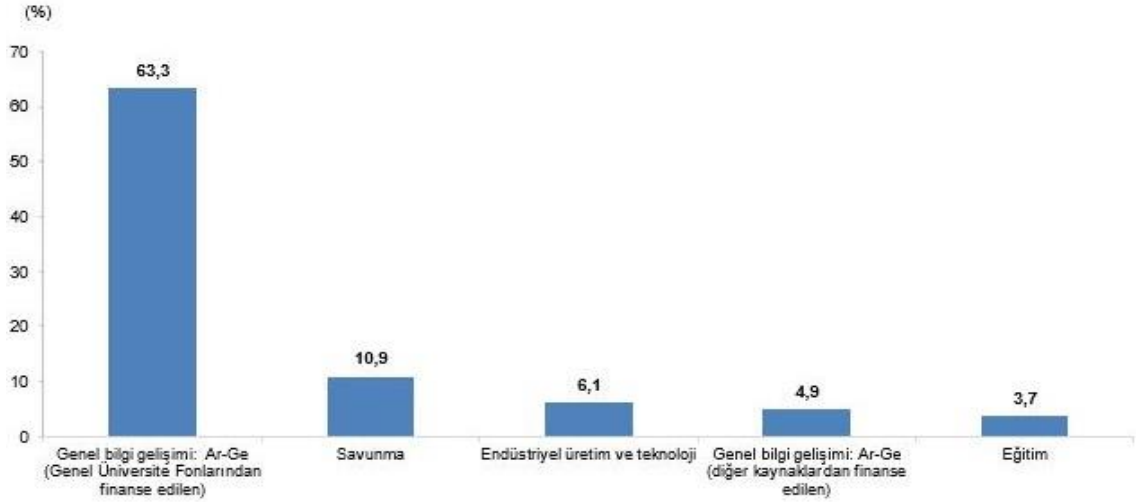
teknoloji faaliyetindeki girişimler, %9,4'ü orta düşük teknoloji faaliyetindeki girişimler ve %4,3'ü düşük teknoloji faaliyetindeki girişimler tarafından yapılmıştır (TÜİK, 2023).



Şekil 6: İmalat Sanayinde Gerçekleştirilen Ar-Ge Harcamalarının Teknoloji Düzeyine Göre Dağılımı, 2015-2022.

Kaynak: (TÜİK)

Ar-Ge için merkezi yönetim bütçesinden yapılan harcamalar sosyo-ekonomik hedeflere göre sınıflandırıldığında 2022 yılında en fazla Ar-Ge fonlaması %63,3 ile genel bilgi gelişimi için üniversitelere yapılmış olup, bu sosyo-ekonomik hedefi; sırasıyla %10,9 ile savunma, %6,1 ile endüstriyel üretim ve teknoloji, %4,9 ile genel bilgi gelişimi Ar-Ge (diğer kaynaklardan finanse edilen) ve %3,7 ile eğitim takip etmiştir.



Şekil 7: En Fazla Harcamanın Yapıldığı İlk Beş Sosyo-Ekonomik Hedef, 2022.

Kaynak: (TÜİK)

Çağdaş ekonomilerde, devletlerin teknoloji alanındaki yeniliklere sahip olabilmeleri amacı ile Ar-Ge uygulamalarına yaptıkları yatırımları ve sağladıkları teşvikleri artırmaları gereklidir (Giray & Ömür, 2014). Bu teşvik araçlarından biri de vergi teşvikleridir. Vergi teşvikleri, Ar-Ge uygulamalarına yönelik firmaların ürünlerini teşvik etmekte ve Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla doğrudan hibeler gibi destekler sağlamaktadır. Doğrudan desteklerin etkileri, dolaylı desteklerden daha etkin ölçümlenebilmektedir. Kişi başına düşen reel GSYH'deki devamlı yükselişe "ekonomik büyüme" denir. Bireylerin hayat standartlarının düzenli bir sistemde yükselmesi iktisadi büyüme ile paralellik gösterir. İktisadi büyümeyi düzenli ve süratli bir biçimde sağlamak, ekonominin esas hedeflerindedir. İktisadi büyümenin esas unsurlarından biri, teknoloji yoğun üretim teknikleriyle elde edilen düşük marjinal maliyetlerdir. Teknoloji yoğun üretim, ürünlerin kalitesini artırarak ekonomik büyümeye katkı sağlarken aynı zamanda rekabet gücünü artırır. Bu nedenle, iktisat literatüründe teknolojik ilerleme, Ar-Ge faaliyetleri, yenilikçi üretim metotları ve bilgi ekonomisini önceleyen birçok büyüme teorisi üzerinde çalışılmıştır (Dereli & Salğar, 2019). Doğrudan gerçekleştirilen teşvikler ile sübvansiyonlar, hükümetlerin Ar-Ge faaliyetleri üzerinde kontrol sağlamasına ve kendi amaçlarına yönelik hedeflerini hayata geçirmek üzere desteklemesine olanak sağlamaktadır (Bérubé & Mohnen, 2007). Vergi teşviklerinin esas hedefi, firmaların Ar-Ge maliyetlerini azaltarak Ar-Ge harcamalarını teşvik etmek ve bu faaliyetlere yönelik harcamaları artırmaktır (Akçomak & Weel, 2007).

İktisadi büyümenin gerçekleşmesinde çok sayıda faktör bulunmaktadır. Yaratıcı bilgiler ve teknoloji içeren buluşlar önemli birer faktördür. Ülkelerin gelişmişlik düzeyi ile bilgiyi kullanabilmesi ülkenin refah düzeyinin yükselmesine neden olmaktadır. Yeni ürünler geliştirilme safhası ile Ar-Ge uygulamaları için yapılan yatırımlar, gelişmiş ve gelişmekte bulunan devletlerin iktisadi bakımdan büyümesine olanak tanıyan temel faktörlerdir. İktisadi hedeflere getirdiği olumlu etki Ar-Ge uygulamalarına dönük giderlerin büyümeye etkisini ortaya koyar (Güzel, 2009; Ülger, 2019). Şu şekilde açıklanabilir (Gümüş & Çelikay, 2015);

Uluslararası Sermaye Transferi: “Ülkelerin sahip oldukları teknolojik yapı, ülkeye doğrudan yabancı sermaye yatırımlarının çekilmesi ve yabancı işletmelerin ülkelerde teknoloji kaynaklı yatırımlar yapması için çok önemlidir.”

Verimlilik Artışı: “Ar-Ge harcamaları, mikro ve makro seviyede verimliliğin artırılması ve ekonomik kalkınmanın desteklenmesi için en önemli kısımdır. Örneğin; yapılan Ar-Ge harcamaları neticesinde oluşan bilgi ve teknoloji vasıtasıyla çevre, sağlık, ekonomi gibi hususlarda meselelerin çözülmesi ile insan yaşamı adına yarar sağlanacaktır.”

Teknolojik Bağımlılıktan Kurtulma: “Ar-Ge harcamalarının ülkelerin teknolojik bakımdan öteki ülkelere bağımlılığını ortadan kaldıran etkenleri bulunmaktadır. Bununla birlikte Ar-Ge çalışmaları sadece üretimi artırmak ve ekonomik performans elde etmek için değildir. Sosyal hedefleri gerçekleştirmek adına önemli etkileri de bulunmaktadır.”

Ar-Ge giderlerinde bulunan sayılabilir ve sayılamayan farklılıklar: “Teknolojik gelişmeler, ekonomik kalkınma, istihdam potansiyeli, ihracat ve ithalat faaliyetleri üzerinde etkilidir. Ar-Ge için yapılan harcamaların GSYH üstünde olumlu bir etkisi bulunduğu için gelişmekte olan ülkelerin ekonomik büyüme ve performanslarını hızlandırmak adına Ar-Ge etkinliklerine daha fazla kaynak aktarması gerekliliği oluşmaktadır (Gümüş & Çelikay, 2015).

Ar-Ge harcamaları, iktisadi büyümeyi ve yenilikleri destekleyen hayati bir faktördür. Geniş perspektifte yapılan Ar-Ge harcamalarının sonucunda ortaya çıkan dışsallık, azalan getirinin artan getiriye dönüşmesine imkân tanır. Bu harcamalar, sadece teknolojik ilerlemeye katkı sağlamakla kalmaz, aynı zamanda doğrudan yabancı sermaye yatırımlarının ülkelere girmesine olanak sağlar, bu da teknoloji

yatırımlarındaki artışın teknolojide dışa bağımlılığı azaltır (Taş, Taşar, & Açcı, 2017).

Teknolojik gelişme ve ilerleme, doğrudan Ar-Ge harcamaları ile sıkı bir ilişki içindedir. Ar-Ge faaliyetleri, ürünlerin kalitesinin artmasına ve maliyetlerin azalmasına katkıda bulunarak ürün ve üretim aşamalarına yönelik yeni bilgilerin oluşmasına neden olur. Bu durum, sanayinin daha fazla gelişmesine ve ardından ekonomik büyümeye katkı sağlar. Yüksek teknoloji ihracatındaki artış, yüksek katma değer yaratma potansiyeli ile gelişmekte olan ülkeler için önemlidir (Taş, Taşar, & Açcı, 2017).

İktisadi büyüme ile kişi başına düşen gelir arasındaki farkları tahlil ettiğimizde, ülkelerin birim iş gücü, beşerî sermaye, teknolojik altyapı, doğal kaynak ve eko-politik istikrarlarının önemini anlarız. Bu nedenle, gelişmekte olan ülkelerin rekabet edebilme seviyelerini artırmak için eğitim harcamalarını, teknoloji transferlerini ve Ar-Ge yatırımlarını teşvik etmeleri önemlidir (Özkan & Yılmaz, 2017).

Teknolojik gelişmelerin desteklenmesi amacıyla kullanılan kamu politikaları genellikle üç farklı araç üzerinden uygulanmaktadır. İlk olarak, devletin doğrudan kamu kurumları ve üniversiteler vasıtasıyla teknoloji geliştirme faaliyetlerine katılması söz konusudur. Bu bağlamda, özellikle askeri ürünler alanında yapılan satın alma politikaları ve bilim-teknoloji altyapısına yönelik doğrudan devlet yatırımları göze çarpmaktadır (Ülger, 2019). Finansal destekler ise ikinci sırada gelir. Sağlanan sübvansiyonlar, bağışlar ve düşük faizli kredi fonları, özel sektörün teknoloji geliştirme faaliyetlerine katılımını teşvik etmek amacıyla kullanılmaktadır. Üçüncüsü ise özel sektörü teknoloji geliştirmeye yönlendirecek vergisel teşviklerdir (Guellec & Pottelsberghe, 2002). Bu teşvikler, kısıtlı kaynakların belirli sektör ve bölgelere yönlendirilmesine olanak tanır, temel amacıysa iktisadi büyüme ve kalkınma ile toplumun refah seviyesini yükseltmeye çabalamaktır (Tüleykan, 2015).

Vergisel desteklerin gelişmiş ülkelerdekine benzer şekilde gelişmekte olan ülkeler için de mühim bir etkisi söz konusudur. Ancak, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasında vergi teşviklerinin amaçları ve ağırlıkları açısından farklılıklar gözlemlenmektedir. Vergi teşviklerinin özellikleri, ülkenin sosyoekonomik ve kültürel yapısına göre değişiklik göstermektedir. Kalkınma sürecinde belirli bir

noktaya ulaşamamış gelişmekte olan ülkeler için, vergi teşvikleri daha fazla öneme sahiptir (Giray, 2016). Vergi teşvikleri, istihdamın, üretimin, ihracatın artırılması gibi konularda etkili olmanın yanı sıra bölgesel kalkınmanın desteklenmesi, Ar-Ge potansiyelinin ve yeni teknolojilerin geliştirilmesi, firmaların rekabet gücünün artırılması gibi özel alanlarda da kullanılmaktadır (Eser, 2011).

Ülke ekonomisinin gelecekteki büyümesinde en etkili faktör olarak görülen inovasyon odaklı teknolojik çalışmalar ve Ar-Ge yatırımları, vergi yükünün hafifletilmesi yoluyla teşvik edilen mükellef bireylerin veya şirketlerin üzerinde önemli bir rol oynamaktadır. Bu bağlamda, vergi harcamaları kaçınılmaz bir ihtiyaç haline gelmektedir.

193 Sayılı Kanun'un Geçici 75. Maddesinde "31/12/2028 tarihine kadar, 28/2/2008 tarihli ve 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun 3'üncü maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen Ar-Ge, tasarım ve destek personelinin, bu çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretleri üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisinin; doktoralı olanlar ile 5746 sayılı Kanun kapsamındaki temel bilimler alanlarından birinde en az yüksek lisans derecesine sahip olanlar için yüzde 95'i, yüksek lisanslı olanlar ile temel bilimler alanlarından birinde lisans derecesine sahip olanlar için yüzde 90'ı ve diğerleri için yüzde 80'i verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilir. Bu süre içerisinde, anılan maddenin bu maddeye aykırı olan hükmü uygulanmaz" hükmü yer almaktadır. Söz konusu maddeye göre AR-GE personeline hem teşvik hem de ekonomik hedefler doğrultusunda araştırma geliştirme faaliyetlerinin artırılması için vergi terkin yapılmaktadır. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisinde ise münhasıran Ar-Ge faaliyetinde bulunan kuruluşlar vergiden muaf tutulmuştur. Yine kamu idaresi bu kuruluşlara yapılacak maddi bağışların gider yapılmasını ve matrahtan indirilmesini hüküm altına alarak diğer mükelleflerce yapılacak yardımları da teşvik etmektedir.

Kamu gücünün tercihlerinin ekonomide yaratacağı değişim kamunun ekonomik gücüne bağlıdır. Ekonomik güç veya ekonomik büyüklük yapılan harcamaların ne yönde kullanılacağına dair yaptığı tercihleri, belirlediği mali hedeflerine ulaşmada iktisadi araçları nasıl kullanacağı, gelirlerinden ne ölçüde vazgeçebileceği gibi makroekonomik faktörler ekonomik yapıyı bütünüyle etkileyebilir niteliktedir. Aslına bakılırsa yukarıda bahsettiğimiz bu maliye politikası

amaçlarının ekonomik istikrarı sağlaması ve devamlılığı, ekonomik kalkınmanın ve büyümenin sürdürülebilir hale getirilmesi ve gelir dağılımı adaletsizliğinin minimal seviyelere çekilmesi şeklinde özetlenebilir (Balkaya Akça, 2000). Yukarıda bahsettiğimiz genel amaçlar doğrultusunda devlet; ekonomik kalkınma ve büyüme için transfer harcamaları, düşük faizli veya faizsiz finans aktarımı ile istediği sektörleri destekleyebilir. Bu sektörlerin başta Ar-Ge faaliyetleri olmak üzere öncelikli yatırım alanları belirleyebilir.

Son yıllarda ülkelerin gelişmişlik düzeyi Ar-Ge faaliyetleri ile ölçülmeye başlanmış hatta bu durum gelir seviyesini doğrudan etkileyen bir unsur haline gelmiştir. Zira ülkelerin Ar-Ge faaliyetlerine ayırdıkları kaynaklar hızlı bir şekilde teknoloji, üretim, istihdam, milli gelir artışı gibi şekillerde geri kazanılmaktadır (Bezirci, 2012). Bu durumu erken fark eden ülkeler, Ar-Ge faaliyetleri konusunda işletmeleri özendirilmekte ve teşvik edici araçlar kullanmaktadırlar. Bu araçlar arasında en yaygın olanı maliye politikası araçlarından olan vergi teşvikleridir (Güzel, 2009). Vergi ertelemeleri, vergi indirimleri, vergi kredileri ve genişletilmiş teşvik araçları gibi pek çok şekilde ortaya çıkabilen vergi teşviklerinden hangisinin veya hangilerinin seçileceği devletlerin diğer politikalarına ve mevcut yasal düzenlemelerine bağlı olarak değişmektedir. Türkiye’de ise sistem vergi indirimi üzerine kurulmuştur (Çelebi & Kahrıman, 2011).

Sonuç olarak Ar-Ge harcamalarına yönelik teşviklerin Ar-Ge harcamalarını artırdığı başka bir ifadeyle işletmeleri yenilikçi faaliyetlere yönlendirdiği belirlenmiştir. Ancak teşviklerin Ar-Ge harcamaları üzerindeki etkisi pek çok başka ekonomik ve siyasi değişkenden de etkilenebilmektedir. Ar-Ge harcamaları sonucu oluşan pozitif çıktılar, daha az vergi alınmasından dolayı oluşan mali kayıpları telafi edip etmediği konusunda herhangi bir ampirik çalışmanın yapılmamış olması nedeniyle bu konu belirsizliğini korumaktadır.

BÖLÜM 4: DEĞERLENDİRME

Türkiye'nin Ar-Ge harcamalarındaki sürekli artış, ülkenin rekabet gücünü ulusal ve uluslararası düzeyde artırmıştır. İşletmeler, teknolojik gelişmeler ve inovasyon aracılığıyla ürün ve hizmet kalitesini yükseltmiş, bu da küresel pazarda daha rekabetçi olmalarını sağlamıştır. Ar-Ge harcamalarındaki artış, bilim ve teknoloji alanında uzmanlaşmış bir işgücünün oluşumunu teşvik etmiştir. Nitelikli elemanlar, Ar-Ge projelerine katılarak teknoloji ve bilimdeki ilerlemelere öncülük etmiş ve bu da yeni istihdam olanakları yaratmıştır. Ar-Ge harcamalarındaki yatırımlar, endüstriyel süreçlerdeki verimliliği artırarak sanayi sektörünü güçlendirmiştir. Teknolojik gelişim, üretim süreçlerini daha etkin hale getirerek maliyetleri düşürmüş ve ürün kalitesini artırmıştır. Yüksek Ar-Ge harcamaları, inovasyonu teşvik ederek yeni ürünlerin ve hizmetlerin ortaya çıkmasını sağlamıştır. Bu durum, girişimcilik faaliyetlerini artırarak ekonomideki yenilikçi potansiyeli canlandırmıştır. Ar-Ge harcamalarındaki artışlar, sürdürülebilirlik ve çevre dostu çözümlere odaklanmayı teşvik etmiştir. Bu, çevresel sorumluluk bilincini artırarak, üretim ve tüketim süreçlerini daha çevre dostu hale getirmiştir. Ar-Ge harcamalarının etkili bir şekilde kullanılması için endüstri-üniversite iş birliğinin güçlendirilmesi, bilimsel araştırma ve endüstriyel uygulamalar arasındaki iş birliğini destekleyerek, teknoloji transferini hızlandırmıştır. Yükseköğretim kurumları ile iş birliği içinde çalışan inovasyon merkezleri ve laboratuvarlar, genç yeteneklere Ar-Ge konusundaki eğitim ve deneyim imkânları sunarak geleceğin bilim insanlarını ve girişimcilerini yetiştirmiştir.

Özel kesim ekonomisinin Ar-Ge yatırım alanlarına aktarılmasını sağlamak amacıyla devletler vergisel destek sunabilirler. Bu anlamda Türkiye'de Ar-Ge harcamalarının desteklenmesi bakımından vergi kanunlarında yer alan vergisel desteklerin kontrolünün sağlanması, düzeltilmesi gereken alanların iyileştirilmesi önem taşımaktadır. Özellikle özel sektörde yer alan yatırımcı firmaların Ar-Ge yatırım kanalları desteklenmeli ve altyapı yatırım çalışmalarına dönük Ar-Ge faaliyetleri teşvik edilmelidir. Ayrıca Türkiye teknoloji aktarımını destekleyerek yeniliği teşvik etmelidir. Ar-Ge faaliyetleri sonucu performans çıktısını belirten göstergelerin etkin denetiminin gerçekleştirilmesi ve fayda maliyet analizinin yapılması önem taşımaktadır. Gerek yasa koyucular gerekse politika uygulayıcılar

oluşturacakları denetim mekanizması aracılığıyla kural ve kararları bilimsel argümanlara dayanarak vermelidirler.

Küresel anlamda Türkiye Ar-Ge faaliyetlerine yönelik iş birliği çalışmalarını desteklemeli Ar-Ge faaliyetlerinin uygulanabilirlik alanlarını artırmalı ve bu faaliyetlere yönelik eğitimi desteklemeli, yine nitelikli iş gücü yetiştirilmesine yönelik faaliyet göstermelidir. Uluslararası düzeyde rekabet edebilir araştırmacılar yetiştirmelidir. Söz konusu uygulamalar sonucu Türkiye Ar-Ge giderlerini yükselterek iktisadi büyümeyi destekleyen ve rekabet edebilirliği artıran bir yapıya kavuşabilir. Özetle Ar-Ge uygulamaları neticesinde teknolojiye yenileşme hareketlerinin gerçekleşmesi, sonuç itibariyle üretim kapasitesinin artması ve verimlilik artışında yaşanan gelişmeler ekonomik büyümeyi destekleyecektir. Gerek iktisadi literatürde gerekse yapılan diğer çalışmalarda görülmektedir ki Ar-Ge uygulamalarının iktisadi büyüme üzerinde önemli etkisi mevcuttur. Günümüzde Ar-Ge faaliyetlerine gereken önemi veren ülkeler bu konuda önemli çıktılar almaktadır.

Ar-Ge uygulamaları devletlerin gelişme seviyesinin belirlenmesinde son derece önemlidir. Ar-Ge faaliyetlerinin doğrudan veya dolaylı şekilde teşvik uygulanarak gerçekleştirilmesi gerek iktisadi büyüme gerekse gelişmişlik seviyesi üzerinde pozitif sonuçlar doğurur. Küresel ticaretin söz konusu olduğu bir ortamda rekabet gücünün geliştirilmesi güçlü bir ticari ekonomi altyapısının oluşturulması ve istikrar içeren iktisadi büyümenin hayata geçirilebilmesi amacıyla teknolojik gelişim ve değişimlere uyum sağlamak önemlidir. Üretilen yeni teknolojiler için düşük maliyet unsurlarına katlanıp yeni ürünler üretebilmek amacıyla Ar-Ge uygulamalarına yatırımların yönlendirilmesi önem taşımaktadır. Özel sektör daha çok hızlı ve yüksek kar getiren alanlara yatırım yapmasından dolayı Ar-Ge faaliyetlerine yeteri kadar kaynak aktarımı sağlamamaktadır. Dolayısıyla özel sektör kaynaklarının Ar-Ge yatırım alanlarına aktarılması için devlet vergisel desteklerle söz konusu faaliyetleri teşvik etmelidir.

Görüş ve öneriler

- Ar-Ge harcamalarının sürdürülebilir bir şekilde artırılması, ülkenin uzun vadeli rekabet gücünü korumak açısından önemlidir. Devlet destekleri ve teşvikler, özel sektörün bu alandaki yatırımlarını teşvik edebilir.

- Yükseköğretim kurumları ile iş birliği içinde çalışan inovasyon merkezleri ve laboratuvarlar, Ar-Ge faaliyetlerini destekleyebilir. Eğitim sistemini, geleceğin işgücünü yetiştirecek şekilde güçlendirmek önemlidir.
- Ar-Ge harcamalarının etkin bir şekilde kullanılması için endüstri-üniversite iş birliğini güçlendirmek önemlidir. Bu, teorik bilgi ile endüstriyel uygulamalar arasındaki köprüyü güçlendirebilir.
- İnovasyonu destekleyen politikaların oluşturulması ve düzenleyici ortamın bu yönde iyileştirilmesi, şirketlerin risk almasını teşvik edebilir.

Sonuç olarak, Türkiye'deki Ar-Ge harcamalarındaki artışlar, ülkenin ekonomik dönüşümünü ve küresel rekabetteki konumunu güçlendirmeye yönelik olumlu bir sinyal olarak değerlendirilebilir. Ancak, bu harcamaların sürdürülebilirliği ve etkin kullanımı için daha fazla çaba sarf edilmesi önemlidir.

SONUÇ

Türkiye, son yıllarda giderek artan bir Ar-Ge harcaması trendi sergileyerek, bilim ve teknoloji alanında önemli bir dönüşümü başlatmıştır. Bu Ar-Ge harcamalarının ekonomik etkileri, genel rekabet gücünü artırmak, inovasyonu teşvik etmek ve sürdürülebilir ekonomik büyümeyi desteklemek olarak öne çıkmaktadır.

Sonuç olarak, Türkiye'deki Ar-Ge harcamalarındaki artışlar, ülkenin ekonomik dönüşümünü destekleyerek küresel rekabette güçlenmesini sağlamıştır. Ancak, sürdürülebilirlik ve etkin kullanım için devlet, özel sektör ve eğitim kurumları arasındaki iş birliğinin güçlendirilmesi önemlidir. Gelecekteki Ar-Ge harcamalarının stratejik ve planlı bir şekilde yönetilmesi, Türkiye'yi daha yenilikçi, sürdürülebilir ve rekabetçi bir ekonomiye doğru yönlendirecektir.

KAYNAKÇA

- Acinöroğlu, S. (2009). Genel olarak vergi teşviklerinin ekonomi üzerine etkinliği. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, 1(2), 148-165.
- Ağdemir, Z., & Abukan, D. (2020). Vergi harcaması kavramının kökeni üzerine. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 13(4), 709-723.
- Akçomak, İ. S., & Weel, B. t. (2007). How do social capital and government support affect innovation and growth? Evidence from the EU regional support programmes . *Unu-Merit*, 1-35.
- Akçay, B. (2017). *Teşvik sistemi ve otomotiv sektörü açısından değerlendirilmesi* Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.
- Akdeve, E. ve Karagöl, E. T. (2013). Geçmişten günümüze Türkiye’de teşvikler ve ülke uygulamaları. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* (37), 329-350.
- Akdoğan, A. (2007). *Kamu maliyesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akhilesh, K. B. (2014). *R&D management*. New Delhi: Springer.
- Altay, A. ve Karabulut, Ş. (2017). Türkiye’de mali teşvik sistemi ve yatırımlara sağlanan mali teşviklerin değerlendirilmesi. *Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 4(4), 189-202.
- Arcagök, M. (2002). *Kamuya yönelik vergi teşvik ve korumaları*. Yüksek Lisans Tezi, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Güzel, S. (2009). Ar-ge harcamaları ve vergi teşvikleri: belirli ülkeler karşısında Türkiye’nin durumu. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 4(2), 29-48.
- Atar, Y. (2000). *Vergi hukuku*. Konya: Mimoza Yayınları.
- Aydınbaş, G. ve Erdinç, Z. (2022). Vergi gelirlerini etkileyen unsurların tespit edilmesi. *Anemon Muş Alparslan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 10(2), 799-817. <https://doi.org/10.18506/anemon.1052093>

- Balkaya Akça, F. (2000). *Gelir vergisindeki vergi harcamaları ve Türk gelir vergisindeki vergi harcamalarının değerlendirilmesi*. Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Barlett, B. (2001). The flawed concept of tax expenditures. *Tax Issues*, (30), 1-2.
- Baştürk, K. (2012). *Vergi teşvik politikası ve Türkiye’de Ar-Ge faaliyetlerine yönelik vergi teşvikleri*. (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.
- Benker, K. (1986). Tax Expenditure Reporting: Closing The Loophole In State Budget Oversight. *National Tax Journal* , 39(4), 403-417.
- Bérubé, C., & Mohnen, P. (2007). *Are Firms That Received R&D Subsidies More Innovative?* UNU-MERIT.
- Bérubé, C., & Mohnen, P. (2009). Are firms that receive R&D subsidies more innovative? *Canadian Journal of Economics / Revue canadienne D'économique*, 42(1), 206-225.
- Bezdek, R. H., & Zampelli, E. (1986). State and local government tax expenditures relating to the federal government. *National Tax Journal*, 39(4), 533-538.
- Bezirci, M. (2012). *Ar-Ge teşvikleri*. İstanbul: Beta.
- Bittker, B. (1969a). Accounting for federal tax subsidies in the national budget. *National Tax Journal*, 22(2), 244-261.
- Bloom, N., Griffith, R., & Reenen, J. V. (2002). Do R&D tax credits work? Evidence from a panel of countries 1979-1997. *Journal of Public Economics*, 85(1), 1-31.
- Break, G. F. (1985). The tax expenditure budget-The need for a fuller accounting. *National Tax Journal*, 38(3), 261-265.
- Brixi, H. P., Valenduc, C. M., & Swift, Z. L. (2003). *Tax expenditures - shedding light on government spending through the tax system: Lessons from developed and transition economies (English)*. Washington, D.C.: World Bank Group.

- Burkhead, J. (1974). Pathways to tax reform. *Journal Of Economic Literature*, 12(4), 1346-1347.
- Burman, L. (2003). Is the tax expenditure concept still relevant. *National Tax Journal*, 56(3), 613-628.
- bursateknopark. (2023, 12 09). 10 Aralık 2023 tarihinde bursateknopark.com: <https://bursateknopark.com/teknopark-nedir/> adresinden erişildi.
- Busom, I., Corchuelo, B., & Martinez-Ros, E. (2012). Tax incentives and direct support for R&D: what do firms use and why? *Working Paper Business Economic Series WP. 11-03*, 1-29.
- Candan, G. T., & Yurdadoğ, V. (2017). Türkiye’de maliye politikası aracı olarak teşvik politikaları. *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (27), 150-173.
- Cohen, W. M. (1989). Innovation and learning: the two faces of R & D. *The Economic Journal*, 99(397), 569-596.
- Collier, P. &. (2003). The use of tax regulations as covert political policy variables: A case study of tax expenditures during the thatcher years. *Financial Accountability & Management*, 19(2), 159-184.
- Corchuela, M. B., & Martinez-Ros, E. (2012). *Are fiscal incentives for R&D effective? An Empirical Analysis for Spain*. UAM-Accenture Working Paper.
- Coşkun, K. v. (2002). Vergi harcaması kavramı ve günümüz Türkiye’inde vergi harcamaları. *Vergi Dünyası*, (246), 161-168.
- Craig, J. V. (2002). Fiscal transparency, tax expenditures and budget processes: An international perspective. *National Tax Association Proceedings, 2002*, 258-264.
- Çelebi, A. K., & Kahrıman, H. (2011). Avrupa Birliği Ülkeleri ve Türkiye’de Ar-Ge faaliyetlerine yönelik vergi teşvikleri ve bunların karşılaştırmalı analizi. *Maliye Dergisi*, 161, 33-63.

- Çetin, G. (2007). *Vergi aflarının vergi mükelleflerinin tutum ve davranışları üzerindeki etkisi. Yönetim ve Ekonomi, 14(2), 171-187.*
- Çetin, M. &. (2014). Türkiye ve Avrupa Birliği ekonomilerinde yenilikler ve Ar-Ge'nin teşviki: Karşılaştırmalı bir değerlendirme. *Maliye Dergisi, 166, 75-94.*
- Daly, M. (1995). The role of tax expenditure reporting in a global economy. *World Economy, 18(1), 87-111.*
- Demircan, E. S. (2003). Vergilendirmenin ekonomik büyüme ve kalkınmaya etkileri. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, (21).*
- Demirli, Y. (2011). *Gelişmekte olan ülkelerde vergi reformları ve Türkiye'de gelir üzerinden alınan vergiler açısından değerlendirme.* Ankara: Maliye Bakanlığı.
- Dereli, D. D., & Salğar, U. (2019). Ar-Ge harcamaları ile büyüme arasındaki ilişki: Türkiye üzerine bir değerlendirme. *Journal of Life Economics. 6(3), 345-360.*
- Doğanalp, N. (2020). Vergi harcamalarının ekonomik açıdan değerlendirilmesi: Türkiye örneği. *Avrupa Bilim ve Teknoloji Dergisi, (18), 201-205.*
- Erdil, O., İmamoğlu, S. Z., & Keskin, H. (2003). Küçük ve orta boy işletmelerde (KOBİ'lerde) ürün yeniliği ve Ar-Ge faaliyetleri. *Öneri Dergisi, 5(19), 21-29.*
- Ertan, F. (2010). *Küçük ve orta büyüklükteki işletme (KOBİ)'lere sağlanan kamusal Ar-Ge teşvikleri: Kamusal Ar-Ge teşviklerinin KOBİ'ler üzerindeki etkilerine yönelik bir anket çalışması.* Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Eser, E. (2011, Nisan). *Türkiye'de uygulanan yatırım teşvik sistemleri ve mevcut sistemin yapısına yönelik öneriler. (Yayın No: 2822).* Devlet Planlama Teşkilatı İktisadi Sektörler ve Koordinasyon Genel Müdürlüğü.
- Ferhatoğlu, E. (2001). *Vergi harcaması kavramı ve Avrupa Birliği uygulaması.* Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.

- Ferhatoglu, E. (2005). Bir kamu harcaması türü olarak vergi harcaması ve Türk kurumlar vergisi açısından değerlendirilmesi. *Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 6 (2), 77-93.
- Fidancı, N. (2017). Araştırma, geliştirme (Ar-Ge) ve tasarım harcamalarının vergisel düzenlemeler ve teşvikler çerçevesinde incelenmesi ve muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 10(5), 69-90.
- Gaver, D. P. (1972). Allocating Resources between Research and Development: A Macro Analysis. *In: Management Science*, 18(9), 492-501.
- Gedikli, B. (2001). *Kamu harcaması yönetiminde kalite*. Ankara: C&Ç Yeminli Mali Müşavirlik Yayınları.
- Gelirler Genel Müdürlüğü. (2001). *Vergi harcamaları 2001*. Ankara: Gelirler Genel Müdürlüğü.
- Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü (2007). *Vergi harcamaları raporu*. Ankara: Maliye Bakanlığı.
- Gencel, U., & Kuru, E. (2012). Vergi Kültürü ve Vergi Politikaları Etkileşimi: Türkiye Değerlendirmesi. *Yönetim Bilimleri Dergisi*, 10(20), 29-60.
- GİB. (1984, 11 02). *Gelir İdaresi Başkanlığı*. 24 Ocak 2024 tarihinde <https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat> adresinden erişildi.
- GİB. (2006, 06 21). *Gelir İdaresi Başkanlığı*. 24 Ocak 2024 tarihinde <https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat> adresinden erişildi.
- Giray, F. (2002). Vergi harcamaları: Harcama vergileri açısından analizi. *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, XXI(1), 27-52.
- Giray, F. (2002). Vergi harcamaları: Harcama vergileri açısından analizi. *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, XXI(1), 27-52.
- Giray, F. (2016). *Vergi teşvik sistemi ve uygulamaları*. Bursa: Ekin.
- Giray, F., & Ömür, Ö. M. (2014). Araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde vergi teşvikleri ve etkinliği: Türkiye uygulaması. *U.U. International Journal of Social Inquiry*, 7(2), 31-51.

- Giray, F. (2008). *Vergi teşvik sistemi*, 1. Baskı. Bursa: Ezgi Kitabevi.
- Gönül, H. H. (2002). Vergi harcamaları-I. *Yaklaşım Dergisi*, 111, 78,72.
- Guellec, D., & Pottelsberge, B. V. (2001). The impact of public R&D expenditure on business R&D. *Economics of Innovation and New Technology*, 12(3), 1-28.
- Guellec, D., & Pottelsberghe, B. V. (2002). R&D and productivity growth: panel data analysis of 16 OECD countries. *OECD Economic Studies*, 33, 104-125.
- Güleş, H. K. (2004). *Yenilikçilik: İşletmeler için stratejik rekabet aracı*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Gülmez, B. (2003). *Vergi harcaması kavramı, Türk vergi sistemine dahil vergi kanunlarının değerlendirilmesi*. İstanbul: Hesap Uzmanları Kurulu.
- Gümüş, E., & Çelikay, F. (2015). R&D expenditure and Economic growth: New empirical evidence. *The Journal of Applied Economic Research*, 9(3), 205-217.
- Günay, D. & Çalık, A. (2019). İnovasyon, icat, teknoloji ve bilim kavramları üzerine. *Üniversite Araştırmaları Dergisi*, 2(1), 1-11.
- Güneş, S. (2008). Kalkınma ve gelişme stratejilerinde endüstriyel tasarım disiplininin yeri: Ar-Ge teşvikleri. *Sanat ve Tasarım Dergisi*, 1(1), 64-75.
- Güven, M. (2016). *Türkiye ve bazı OECD ülkelerinde vergi harcamalarının karşılaştırmalı analizi (2006-2015)*. Yüksek Lisans Tezi, Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Tokat.
- Güzel, S. (2009). Ar-Ge harcamaları ve vergi teşvikleri: belirli ülkeler karşısında Türkiye'nin durumu. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 4(2), 29-48.
- Harris, R., & Moffat, J. (2011). R&D, innovation and exporting. *Spatial Economics Research Centre, SERC Discussion Paper 73*, 1-55.
- Hildred W.H. ve Pinto, J. (1986). Passive tax expenditures: Estimates of states' revenue losses attributable to federal tax expenditures. *Journal Of Economic Issues*, XX(4), 941-952.

- Howard, C. (1995). Testing the tools approach: Tax expenditures versus direct expenditures. *Public Administration Review*, 55(5), 439-447.
- Hughes, J. v. (1988). Tax expenditures for local governments. *Public Budgeting & Finance, Winter 1988*, 68-73.
- IMF. (2019, Ekim). Manual on Fiscal Transparency. *Public Availability of Information*, 67. www.imf.org/external/np/fad/trans/manual/sec02a.htm adresinden erişildi.
- Karahan, Ö., & Yılgör, M. (2018). Ulusal inovasyon sistemi içerisinde kamu ile özel sektör AR-GE faaliyetlerinin etkileşimi. *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, 640, 49-62.
- Kaufmann, A., & Todtling, F. (2002). How effective is innovation support for SMEs? An analysis of the region of Upper Austria. *Technovation*, 22, 147-159.
- Kaya D., G. (2019). Ar-Ge harcamalarının gelişimi: TR-AB üzerine bir değerlendirme. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 33(3), 791-812.
- Kaya, V., & Uğurlu, S. (2013). Ar-Ge harcamaları ile ihracat arasındaki ilişki: Türkiye örneği, 1990-2011. *EKEV Akademi Dergisi*(57), 269-282.
- Kırbaş, S. (2006). *Vergi hukuku temel kavramlar, ilkeler ve kurumlar*. Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Kızılot, Ş. (2004). *Vergi ihtilafları ve çözüm yolları*. Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- King, R. (1984). Tax expenditures and systematic public policy: An essay on the political economy of the federal revenue code. *Public Budgeting & Finance*, 14-31.
- Kıracı, M., & Çelikay, D. Ş. (2014). Vergi teşviklerinin Ar-Ge harcamaları üzerindeki etkisi: BİST imalat sektörü işletmelerinde bir araştırma. *Maliye Dergisi, Ocak-Haziran* (166), 115-126.
- Kitiş, N. (1989). Tarhiyat sonrası uzlaşma. *Vergi Dünyası*, (97).

- Koç, N., & Şahin, M. (2020). Türkiye'de istihdamın arttırılmasına yönelik teşvik politikalarının incelenmesi. *Electronic Journal of Social Sciences*, 19(75), 1294.
- Koç, Ö. E., & Saraç, T. (2020). Türkiye'de sanayi kesimine yönelik uygulanan vergi teşviklerinin sanayi üretimi üzerindeki etkisi. *İktisadi İdari ve Siyasal Araştırmalar Dergisi*, 5(13), 331-346.
- Kulu, B. (2000). Vergi harcamaları ve uygulama örnekleri. *Vergi Dünyası Dergisi*, 228, Ağustos.
- Kurt, M., & Çelikay, F. (2020). Vergi harcamaları ile gelir eşitsizliği arasındaki nedensellik üzerine bir inceleme. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 16(2), 511-524.
- Koga, T. (2003). Firm size and R&D tax incentives. *Technovation*, 23(7), 643-648.
- Kulu, B. (2000). Vergi harcaması ve uygulama örnekleri. *Vergi Dünyası*, (228), 24-29.
- Kutbay, H., & Öz, E. (2021). Seçilmiş ülkelerde Ar-Ge faaliyetlerine sağlanan vergi teşvikleri. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 67, 28-48.
- Lach, S. (2002). Do R&D subsidies stimulate or displace private R&D? Evidence from Israel. *The Journal of Industrial Economics*, 50(4), 369-390.
- McDaniel, P. (2004). Trade Agreements and Income Taxation: Interactions, Conflicts, and Resolutions. *Boston College Law School Research Paper No:29*, 1-39.
- McDonald, H. (2010). *Türk vergi sistemindeki vergi harcamalarının etkinlik ve verimlilik açısından değerlendirilmesi*. Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- McIntyre, R. S. (1996). *The hidden entitlements*. Washington D.C.: 1996 BY Citizens For Tax Justice.

- Mikesell, J. (2002a). The tax expenditure budgets, budget policy and tax policy: Confusion in the United States. *Public Budgeting & Finance, Winter*(2002), 34-51.
- Mikesell, J. (2002b). The tax expenditure concept at the state level: Conflict between fiscal control and sound tax policy. 9. t. Taxation (Dü.), *National Tax Association Proceedings*.
- Mutluer, M. & Dayanç, N. (2014). *Vergi hukuku genel ve özel hükümler*. 4. Baskı. Ankara: Turhan Kitabevi.
- nkütek. (2023, 12 09). *Dünyada Teknoparklar*. 10 Aralık 2023 tarihinde <https://nkuteknopark.com.tr/dunyada-teknoparklar/> adresinden erişildi.
- OECD. (1996). *Implementation strategies for environmental taxes*. Şehir: U.S. Government Publishing Office.
- OECD. (2002). *Frascati manual: Proposed standard practice for surveys on research and experimental development*. Paris: OECD Publishing.
- Oktar, S. (2010). *Vergi hukuku*. İstanbulÇ Türkmen Kitapevi.
- Öncel, M., Kumrulu, A. & Çağan, N. (2008). *Vergi hukuku*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Özkan, G., & Yılmaz, H. (2017). Ar-Ge harcamalarının yüksek teknoloji ürün ihracatı ve kişi başı gelir üzerindeki etkileri: 12 AB ülkesi ve Türkiye için uygulama (1996-2015). *Bilgi Ekonomisi ve Yönetimi Dergisi*, 12(1), 1-12.
- Özkara, M. (2004). *Türk vergi sisteminde istisna ve muafiyet uygulamalarının vergilemenin mali amacı bakımından değerlendirilmesi*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açık Öğretim Fakültesi Yayınları.

Özker, A. N. (2002). Vergi hukuku ve bütçe politikalarında vergi harcaması olgusu ve uygulanabilir etkinliği. *e-akademi* (7). 10 Aralık 2023 tarihinde [http://www.e-akademi.org/incele.asp?konu=Vergi%20Hukuku%20ve%20B%FCt%E7e%20Politikalar%FDnda%20Vergi%20Harcamas%FD%20Olgusu%20ve%20Uygulanabilir%20Etkinli%F0i%20\(%DDngilizce%20%D6zeti%20%DDle%20Birlikte\)&kimlik=-1002890406&url=makaleler/nozker-1.htm](http://www.e-akademi.org/incele.asp?konu=Vergi%20Hukuku%20ve%20B%FCt%E7e%20Politikalar%FDnda%20Vergi%20Harcamas%FD%20Olgusu%20ve%20Uygulanabilir%20Etkinli%F0i%20(%DDngilizce%20%D6zeti%20%DDle%20Birlikte)&kimlik=-1002890406&url=makaleler/nozker-1.htm) adresinden erişildi.

Öztopraktan, A. (2006). *Yatırımlara yönelik vergisel teşvikler ve Türkiye uygulaması*. Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.

Pedük, T. (2006). *Vergi harcamaları*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

Pedük, T. (2005), Dünya’ da ve Türkiye’de vergi harcamaları. Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne.

Pehlivan, O. (2007), *Vergi hukuku - Genel ilkeler ve Türk vergi sistemi*. Trabzon: Derya Kitabevi.

Pehlivan, O. (2014). *Kamu maliyesi*. Trabzon: Celepler.

Pessoa, A. (2010). R&D and economic growth: How strong is the link? *Economics Letters*, 107(2), 152-154.

Resmi Gazete. (2008, 03 12). *Araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin desteklenmesi hakkında kanun*. 24 Ocak 2024 tarihinde <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2008/03/20080312-2.htm> adresinden erişildi.

Resmi Gazete. (2014, 03 12). *Teknoloji geliştirme bölgeleri uygulama yönetmeliği*. 24 Ocak 2024 tarihinde <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2014/03/20140312-2.htm> adresinden erişildi.

Resmi Gazete. (2016, 08 11). *1/8/2016 tarihli ve 2016/9091 sayılı kararnamenin eki.*
24 Ocak 2024 tarihinde
<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2016/08/20160811-3.pdf> adresinden
erişildi.

Resmi Gazete. (2016, 08 11). *1/8/2016 tarihli ve 2016/9094 sayılı kararnamenin eki.*
24 Ocak 2024 tarihinde
<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2016/08/20160811-5.pdf>
adresinden erişildi.

Resmi Gazete. (2016, 2 16). *Araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin desteklenmesi hakkında kanun ile bazı kanun ve kanun hükmünde kararnamelerde değişiklik yapılmasına dair kanun.* 24 Ocak 2024 tarihinde
<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2016/02/20160226-1.pdf> adresinden
erişildi.

Resmi Gazete. (2016, 08 10). *Araştırma, geliştirme ve tasarım faaliyetlerinin desteklenmesine ilişkin uygulama ve denetim yönetmeliği.* 24 Ocak 2024 tarihinde
<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2016/08/20160810-7.htm>
adresinden erişildi.

Sarısoy, İ. ve Sarısoy, S. (2008). Küçük ve orta ölçekli işletmelere yönelik vergi teşvik politikaları: Japonya ve Güney Kore örnekleri. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 25 (2), 385-404.

Schick, A. (1986). Controlling nonconventional expenditure: Tax expenditures and loans. *Public Budgeting & Finance*, 6(1), 3-19.

Shoup, C. (1975). Surrey' s pathways to tax reform- A review article. *The Journal Of Finance*, XXX(5), 1329-1341.

Surrey, S. (1976). Tax expenditures. *Challenge*, 18(6), 53-54.

Şaşmaz, M. Ü. ve Yayla, Y. E. (2019). Vergilerin makroekonomik etkilerinin değerlendirilmesine yönelik bir literatür incelemesi. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (41), 317-328.

- Taşkın, Y. (2012). Vergi psikolojisi ve vergiye karşı mükellef tepkileri. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, (54), 67-90.
- Tekin, A. (2015). Vergi teşvikleri ve ekonomik etkileri. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (16), 301-316.
- T.C. Cumhurbaşkanlığı Mevzuat Bilgi Sistemi. (tarih yok). Kamu mali yönetimi ve kontrol kanunu. 5 Aralık 2023 tarihinde <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=5018&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5> adresinden erişildi.
- Taş, Ş., Taşar, İ., & Açı, Y. (2017). Ar-Ge harcamaları ve ekonomik büyüme arasındaki ilişki. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 10(2), 197-206.
- TÜİK. (2021, 10 26). *Araştırma-geliştirme faaliyetleri araştırması*. 10 Aralık 2023 tarihinde <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Arastirma-Gelistirme-Faaliyetleri-Arastirmasi-2020-37439> adresinden erişildi.
- TÜİK. (2023, 11 16). *Araştırma-geliştirme faaliyetleri araştırması, 2022*. 10 Aralık 2023 tarihinde <https://data.tuik.gov.tr/> adresinden erişildi.
- TÜİK. (tarih yok). *İstatistik veri portalı*. 10 Aralık 2023 tarihinde <https://data.tuik.gov.tr/>: <https://data.tuik.gov.tr/> adresinden erişildi.
- Tüleykan, H. (2015). Mali teşvik uygulamalarında Ar-Ge ve önemi. *Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 6(1), 231-254.
- U.S. Office Of Management and Budget. (2004). *Analytical perspectives, fiscal year 2005*. Şehir: Budget of the United States Government.
- Ülger, Ö. (2019). *Ar-ge teşvikleri ve harcamaları ile iktisadi büyüme arasındaki ilişkinin OECD ülkeleri çerçevesinde incelenmesi (1996-2015)*. Ankara: İKSAD.
- Weinberg, D. (1986). The distributional implications of tax expenditures and comprehensive income taxation. *National Tax Journal*, 40(2), 237-253.

World Bank. (2004). *Tax expenditures-shedding light on government spending*.
Şehir: World Bank.

Yıldız, H. (2005). Türkiye’de üniversite-sanayi ilişkileri ve KOBİ’ler (küçük sanayi) açısından önemi. *İstanbul Üniversitesi Sosyoloji Konferansları Dergisi*, 31, 207-229.

Yavuz, A. (2010). Bir maliye politikası aracı olarak yatırım teşviklerinin rekabet koşulları altında özel kesim yatırımları ve istihdam üzerine etkisi: Ekonometrik bir analiz. *Suleyman Demirel University Journal of Faculty of Economics & Administrative Sciences*, 15(1), 83.

Zeren, G. (2018). *Bölgesel kalkınmada vergi teşviklerinin rolü ve Türkiye değerlendirmesi*. Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.

Zerenler, M., Türker, N., & Şahin, E. (2007). Küresel teknoloji, araştırma-geliştirme (Ar-Ge) ve yenilik ilişkisi. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 17, 653-667.

TURNİTİN RAPORU

ŞÜKRÜ ASLAN 21316465007 YL TEZ

ORJİNALLİK RAPORU

% 11	% 11	% 5	% 2
BENZERLİK ENDEKSİ	İNTERNET KAYNAKLARI	YAYINLAR	ÖĞRENCİ ÖDEVLERİ

BİRİNCİL KAYNAKLAR

1	acikbilim.yok.gov.tr İnternet Kaynağı	% 5
2	KİRACI, Murat and ÇELİKAY ŞENGÜL, Duygu. "Vergi teşviklerinin ar-ge harcamaları üzerindeki etkisi: Bist imalat sektörü işletmelerinde bir araştırma1", Maliye Bakanlığı, Strateji Geliştirme Başkanlığı, 2014. Yayın	% 1
3	docplayer.biz.tr İnternet Kaynağı	% 1
4	www.halkinsesi.com.tr İnternet Kaynağı	% 1
5	journals.gen.tr İnternet Kaynağı	% 1
6	www.alomaliye.com İnternet Kaynağı	<% 1
7	Submitted to The Scientific & Technological Research Council of Turkey (TUBITAK) Öğrenci Ödevi	<% 1

8	dspace.atilim.edu.tr İnternet Kaynağı	<% 1
9	Submitted to Istanbul Medeniyet Āniversitesi Öğrenci Ödevi	<% 1
10	www.acarindex.com İnternet Kaynağı	<% 1
11	acikerisim.pau.edu.tr:8080 İnternet Kaynağı	<% 1
12	www.ekonomidunya.com İnternet Kaynağı	<% 1
13	acikerisim.sakarya.edu.tr İnternet Kaynağı	<% 1
14	www.tsmmmosyalbilimler.org İnternet Kaynağı	<% 1
15	Submitted to Kirikkale University Öğrenci Ödevi	<% 1
16	verimlilikkutuphanesi.sanayi.gov.tr İnternet Kaynağı	<% 1
17	Guzel, Simla. "Avrupa Birliği ve Turkiye'de Kobi'lere Yonelik Ar-ge Tesvikleri: Bursa Uygulamasi", Bursa Uludag University (Turkey), 2021 Yayın	<% 1

18	Kayaroğlu, Neslihan. "Mali Teşvik Uygulamaları İçinde Vergi Harcamalarının Yeri ve Önemi: Gelir Vergisi Üzerinden Bir İnceleme", Dokuz Eylül Üniversitesi (Turkey), 2024 Yayın	<% 1
19	dergipark.org.tr İnternet Kaynağı	<% 1
20	vergidegundem.com İnternet Kaynağı	<% 1
21	search.trdizin.gov.tr İnternet Kaynağı	<% 1
22	www.dunya.com İnternet Kaynağı	<% 1
23	Uzun, Erkan. "Vergi politikalarının uluslararası dogrudan yabancı Sermaye yatırımları üzerindeki Etkileri", Marmara Üniversitesi (Turkey), 2021 Yayın	<% 1
24	openaccess.hacettepe.edu.tr İnternet Kaynağı	<% 1
25	www.medyahatay.com İnternet Kaynağı	<% 1
26	Submitted to Ege Üniversitesi Öğrenci Ödevi	<% 1

27	paperity.org İnternet Kaynağı	<% 1
28	fortune.igte.ch İnternet Kaynağı	<% 1
29	www.scilit.net İnternet Kaynağı	<% 1
30	Kılıç, Zeynep. "Türkiye'de Uygulanan Mali Teşviklerin Yatırım Kararları Üzerine Etkisi: Sakarya İli Örneği", Sakarya Üniversitesi (Turkey), 2022 Yayın	<% 1
31	Ozlu, Sevim. "çifte Vergilendirmeyi onleme anlaşımlarının uluslararası Ticarete Etkisi", Marmara Üniversitesi (Turkey), 2020 Yayın	<% 1
32	acikerisim.aksaray.edu.tr İnternet Kaynağı	<% 1
33	acikerisim.deu.edu.tr İnternet Kaynağı	<% 1
34	dogruhaber.com.tr İnternet Kaynağı	<% 1
35	dspace.uevora.pt İnternet Kaynağı	<% 1
36	uni-prizren.com İnternet Kaynağı	<% 1

37	www.acolasecretariat.org.au İnternet Kaynağı	<% 1
38	www.akademikbakis.org İnternet Kaynağı	<% 1
39	www.bilgindir.com İnternet Kaynağı	<% 1
40	www.researchgate.net İnternet Kaynağı	<% 1
41	www.vergidegundem.com İnternet Kaynağı	<% 1
42	Akin, Emine Betul. "Turk Vergi Sisteminde Vergi Harcamalari uzerine Bir Degerlendirme", Necmettin Erbakan University (Turkey), 2021 Yayın	<% 1
43	"Financial Strategies in Competitive Markets", Springer Science and Business Media LLC, 2021 Yayın	<% 1
44	Mcdonald, Hayal. "Türk Vergi Sistemindeki Vergi Harcamalarının Etkinlik ve Verimlilik Açısından Değerlendirilmesi", Dokuz Eylul Üniversitesi (Turkey), 2024 Yayın	<% 1
45	Yavuz, Betul. "Ar-Ge Faaliyetlerine iliskin tesvikler Ve Ar-Ge Giderlerinin Ums-Tms	<% 1

Kapsamında Mali Tablolara Yansitilmesi", Marmara Üniversitesi (Turkey)

Yayın

Alıntılarını çıkart

üzerinde

Eşleşmeleri çıkar

Kapat

Bibliyografyayı Çıkart

üzerinde

ÖZGEÇMİŞ

Adı ve Soyadı: Şükrü ASLAN

Öğrenim Durumu:

Derece	Alan	Üniversite	Yıl
Lisans	İşletme	Niğde Ömer Halis Demir Üniversitesi	2012
Yüksek Lisans	Maliye-Vergi	Atılım Üniversitesi	2024

İş Deneyimi:

Çalıştığı Yer	Görev	Yıl
Dağcan İnşaat ve Ticaret A.Ş.	SMMM	12

Yabancı Diller: İngilizce

E-posta:

Tarih: 02.04.2024

