

Kısmi Çalışan Ar-Ge Personelinin Terkin Edilecek Gelir Vergisi Stopajında İlave Teşvik İmkânı

5746 sayılı Kanun'da araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin desteklenmesi amacıyla ihdas edilen bir takım vergisel teşvik ve avantajlar bulunmakta olup, anılan Kanun'un 3/2'nci fıkrasında hüküm altına alınan gelir vergisi stopajı teşviki de bunlardan biridir.

Söz konusu teşvik 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) geçici 75'inci maddesinde kendine ayrıca yer bulmuş olup, "31/12/2023 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." amir hükmü olarak yürürlüktedir.

5746 sayılı Kanun'a ilişkin olarak yayımlanan 4 Seri No.lu Genel Tebliğ'de ise anılan Kanun'da yer alan gelir vergisi stopajı teşviki uygulamasına yönelik açıklamalar yapılmıştır.

İlgili Tebliğ'in 3/8'inci fıkrasına göre kısmi çalışma halinde, personelin ar-ge faaliyetine ayırdığı zamanın toplam çalışma zamanına oranı dikkate alınmak suretiyle bulunan ücret tutarları ar-ge harcaması olarak dikkate alınacak ve gelir vergisi stopaj teşvikinden yararlandırılacaktır. Tebliğ'in 3/16'ncı fıkrasına göre; ar-ge personelinin ar-ge faaliyeti kapsamında fazla mesai dahil çalıştığı süreye ilişkin ücret üzerinden hesaplanan vergi tutarına öncelikle 265 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde asgari geçim indirimi uygulanacak olup asgari geçim indirimi mahsubu yapıldıktan sonra kalan gelir vergisi tutarının doktoralı olanlar ile 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 her bir personel bazında muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkinine konu edilecektir.

Yine Tebliğ'in 8/3'üncü fıkrasına göre, 5746 sayılı Kanun'un 3/2'nci fıkrasında belirtilen ar-ge personelinin ücretlerine ilişkin teşvik, GVK'nın geçici 75'inci maddesinde yer alan düzenlemeye göre, 31.12.2023 tarihine kadar ödenen ücretlerin vergiden müstesna tutulması yerine, muhtasar beyanname üzerinden ücret ödemelerine ilişkin tahakkuk eden vergiden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra terkin edilmek suretiyle



uygulanmaktadır¹. Söz konusu Tebliğ’de verilen örneklerde de belirtilen metodun uygulandığı görülmektedir. Tebliğ ekinde yer alan ar-ge kapsamında verilecek gelir vergisi stopajına ilişkin bildirimde “terkin edilecek tutara ilişkin bilgiler” tablosunda yer alan “mahsup edilebilecek asgari geçim indirimi” sütununa ilişkin olarak; “bu satırda, 265 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğ’ine göre düzenlenen asgari geçim indirimi bordrosunda teşvik kapsamındaki her bir işçi için hesaplanan asgari geçim indirim tutarları gösterilecektir.” dipnotu paylaşılmıştır.

Uygulamaya yönelik olarak Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanan “muhtasar ve prim hizmet beyannamesi düzenleme kılavuzu 1003A”nın ekler başlığı altındaki “ar-ge kapsamında gelir vergisi stopajı teşvikine ilişkin bildirim” bölümünde “5746 sayılı Kanun’da yer alan gelir vergisi stopajı teşviki uygulamasına ilişkin açıklamalar 5746 sayılı Kanun Genel Tebliği’nde (Seri No: 4) yer almaktadır. Bu bölümdeki terkin edilecek tutarlar toplamı “Vergiye Tabi İşlemler” bölümünde ilgili alana aktarılmaktadır.” şeklinde bir açıklama yapılmış ve yukarıdaki paragraflarda konumuzla alakalı düzenlemelerine yer verilen 4 seri no.lu Tebliğ hükümlerine atıf yapılmıştır. Dolayısıyla, beyanname ekinde yer alan bildirim tablosu düzenlenirken Tebliğ ekinde yer alan tablonun esas alınması gerekmektedir.

Diğer yandan, 28.01.2021 tarihli ve 7263 sayılı Kanun ile 4691 sayılı Kanun ve 5746 sayılı Kanun’da önemli değişiklikler yapılmış olup 5746 sayılı Kanun’un 3/2’nci fıkrasında yapılan değişiklik de bunlardan bir tanesidir. Söz konusu Kanun hükmü fıkranın “diğerleri için yüzde sekseni gelir vergisinden müstesnadır” ibaresini “diğerleri için yüzde sekseni, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilir” şeklinde değiştirmiştir. Bu değişikliğin gerekçesi olaraksa “ar-ge ve tasarım merkezlerinde ar-ge ve tasarım personeli istihdamı üzerindeki yükün azaltılması amaçlanmaktadır. 5746 sayılı Kanun’un 3’üncü maddesinin ikinci fıkrasının birinci cümlesinde yapılan değişiklik ile, gelir vergisi stopaj desteğinin işveren lehine uygulanması gerektiği hususu netleştirilmektedir.” ifadesi yer almaktadır.

Söz konusu Kanun’un yayımı sonrasında Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından bir duyuru yapılarak muhtasar ve prim hizmet beyannamesinde muhtelif yeni düzenlemeler yapıldığı belirtilmiştir. Söz konusu yeni düzenlemelerin 5746 sayılı Kanun’a ilişkin beyanname ekinde verilen bildirimleri de etkilediği görülmüştür. Buna göre, beyanname ekindeki yeni ek bildirim aşağıdaki görseldeki gibidir.

¹ Söz konusu düzenleme Kanun’a ilişkin olarak yayımlanan Uygulama ve Denetim Yönetmeliğinin 10/2’nci fıkrasında da yer almaktadır.



Kültür Yatırımları ve Girişimlerine İlişkin Bildirim		Serbest Bölgelerde Gelir Vergisi İstisnasına İlişkin Bildirim		
Gelir Vergisi Stopajı Teşvikine İlişkin Bildirim (06.06.2008 Sonrası)		Ar-Ge Kapsamında Gelir Vergisi Stopajı Teşvikine İlişkin Bildirim		
Bildirim Kapsamında Bulunan İşyerlerine İlişkin Bilgiler				
Bulunduğu İl İlçe	İlgili Vergi Dairesi	Çalıştırılan Toplam İşçi Sayısı	SSK İşyeri Sicil Numarası	İşyerinin Adresi
Terkin Edilecek Tutara İlişkin Bilgiler				
in	Ar-Ge, Yenilik veya Tasarım Faaliyeti Kapsamında Çalışmaya İlişkin Ücret Matrahı (**)	Ar-Ge, Yenilik veya Tasarım Faaliyeti Kapsamında Çalışmaya İlişkin Hesaplanan Vergi Tutarı (d)	Mahsup Edilebilecek Asgari Geçim İndirimi (****) (e)	Asgari Geçim İndiriminin Mahsubu Sonrası Vergi Tutarı (f) = (d) - (e)
(c)				Ort
TOPLAM				
<p>*** Bu satıra, teşvik kapsamındaki çalışmalara ilişkin ücret matrahı yazılacaktır.</p> <p>**** Bu satırda, çalışanın medeni durumuna göre belirlenen aylık asgari geçim indirimi tutarı gösterilecektir. Çalışanın teşvik kapsamında olmayan ücretinin bulunması halinde, asgari geçim indirimi tutarının teşvik kapsamındaki ücrete isabet eden kısmı yazılacaktır.</p> <p>***** Asgari geçim indiriminin mahsubundan sonra kalan tutarın terkin oranı ile çarpımı sonucu bulunacak tutarlar bu satıra yazılacaktır. Bu satırlar toplamı Muhtasar Beyannamenin Vergiye Tabi İşlemler bölümünde yer alan "Ücret Ödemeleri Üzerinden Yapılan Tevkifatın 5746 Sayılı Kanun Gereği Terkin Edilen Tutarı" bölümüne aktarılacaktır.</p> <p>***** Doktorali olanlar ile desteklenecek program alanlarından birinde en az yüksek lisans derecesine sahip olanlar bu satıra yazılacaktır.</p> <p>***** Yüksek lisanslı olanlar ile desteklenecek program alanlarından birinde lisans derecesine sahip olanlar bu satıra yazılacaktır.</p>				

Yukarıdaki görselde, “terkin edilecek tutara ilişkin bilgiler” tablosunun “mahsup edilebilecek asgari geçim indirimi” sütununa ilişkin paylaşılan dipnotta; bu satırda, çalışanın medeni durumuna göre belirlenen aylık asgari geçim indirimi tutarı gösterilecektir. Çalışanın teşvik kapsamında olmayan ücretinin bulunması halinde, asgari geçim indirimi tutarının teşvik kapsamındaki ücrete isabet eden kısmı yazılacaktır, denilmektedir.

Ancak, gerek GVK gerekse 5746 sayılı Kanun’un uygulamasına yönelik olarak yayımlanan Yönetmelik ve Genel Tebliğ düzenlemelerinde, kısmi ya da tam zamanlı çalışma ayrımı yapılmaksızın terkin edilecek vergi tutarı, hesaplanan gelir vergisinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra kalan tutara ilgili terkin oranının uygulanması suretiyle hesaplanmaktadır. Bunun altında yatan gerekçeyse, çalışanlara ödenmiş olan asgari geçim indirimi tutarlarının teşvik kapsamı dışında bırakılmak istenmesidir.

Söz konusu yeni uygulamayla beraberse ar-ge merkezlerinde kısmi çalışma halinde terkin edilecek verginin hesabında tutar değişmektedir. Zira, yeni düzenlenen muhtasar ve prim hizmet beyannamesine göre terkin edilecek vergi tutarı, hesaplanan gelir vergisinden asgari geçim indiriminin teşvik kapsamındaki ücrete isabet eden tutarı indirildikten sonra kalan tutara ilgili terkin oranının uygulanması suretiyle hesaplanmaktadır.

Vakanın daha iyi anlaşılabilmesi adına aşağıda örnek bir hesaplama yapılmıştır.

Örnek: (X) A.Ş.'nin 5746 sayılı Kanun kapsamındaki ar-ge merkezinde kısmi olarak (ayın 18 iş gününde) çalışan bekar ve lisans mezunu personelin brüt 10.000,00 TL ücrete hak kazandığı bir senaryoda terkin edilecek vergi tutarının 7263 sayılı Kanun öncesi ve sonrasına göre uygulaması şu şekildedir:

Hesaplama Kalemleri	7263 sayılı Kanun Öncesi	7263 sayılı Kanun Sonrası
Brüt Ücret	10.000,00	10.000,00
SGK İşçi Primi (%14)	1.400,00	1.400,00
İşsizlik Sigortası İşçi Primi (%1)	100,00	100,00
Gelir Vergisi Matrahı	8.500,00	8.500,00
Ar-ge Kısmi Çalışma Oranı	0,60	0,60
Ar-ge'ye İlişkin Ücret Matrahı	5.100,00	5.100,00
Asgari Geçim İndirimi (AGİ)	268,31	268,31
Ar-ge'ye İlişkin Hesaplanan Vergi (%15)	765,00	765,00
Teşvikli Çalışmaya Ait AGİ	268,31	160,99
AGİ Mahsubu Sonrası Vergi	496,69	604,01
Terkin Oranı	0,80	0,80
Gelir Vergisi Stopaj Teşviki	397,35	483,21

Yukarıda yer alan hesaplamadan da görüldüğü üzere, 7263 sayılı Kanun sonrası muhtasar ve prim hizmet beyannamesinin yeniden düzenlenmesi sonrasında işverenlerin yararlandığı gelir vergisi stopaj teşviki tutarı $(483,21-397,55=)$ 85,86 TL artmaktadır. Söz konusu artış ise kısmi çalışma halinde ar-ge dışı mesaiye ait asgari geçim indiriminin ar-ge çalışmasına tekabül eden vergiden mahsup edilmemesi sonucu ortaya çıkmaktadır.²

Sonuç olarak yapılan uygulama değişikliğiyle, ar-ge personelinin ar-ge dışı mesaisine ait asgari geçim indirimi tutarının işveren tarafından ar-ge kapsamındaki çalışmasına ait ücret hesabında ödenmediği varsayılarak bu tutar da teşvik kapsamına alınmaktadır. Dolayısıyla, 7263 sayılı Kanun'un madde gerekçesinde öngörüldüğü üzere işveren lehine, söz konusu tutarın terkin oranı katsayısıyla çarpılmış miktarı kadar bir teşvik artışı sağlanmaktadır.

Beyannameye yapılan değişikliğin mevcut yasal düzenlemeler içerisinde nasıl bir dayanağa sahip olduğu tartışma konusu olmakla beraber bu yöntem değişikliğinin 7263 sayılı Kanun'un madde gerekçesinde yer alan ar-ge personeli istihdamının üzerindeki vergisel yükün azaltılması ve gelir vergisi stopaj desteğinin işveren lehine uygulanması gerektiği hususunun vurgulanması sebebiyle ortaya çıkmış olduğu sonucuna varılabilmektedir.

² $(85,86/0,80=)$ 107,32 TL; $(268,31-160,99=)$ 107,32 TL