



Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi

The Journal of International Social Research

Cilt: 8 Sayı: 37 Volume: 8 Issue: 37

Nisan 2015 April 2015

www.sosyalarastirmalar.com Issn: 1307-9581

## VERGİ PLANLAMASI ARACI OLARAK AR-GE HARCAMALARI R&D EXPENDITURES AS A TOOL FOR TAX PLANNING

Mehmet NAR\*

### Öz

Vergi, gerek bireyler gerekse işletmeler açısından önemli bir maliyet unsurudur. Bu durumda kullanılabilir indirimlerden yararlanmak ya da diğer bir ifadeyle vergi planlamasına gitmek mükelleflerin, vergi yükünün azaltılmasında önemli kabul edilmektedir. Vergi planlaması yasalara uygun bir davranış biçimi olarak legaldir. Özellikle kurumlar vergisi alanında vergi planlamasına yönelik firmalar, gider ve indirim kalemlerinden yararlanarak vergi yükünü minimize edebilmektedir. Son yıllarda ise indirim kalemleri içerisinde yer alan araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin, popüler vergi planlaması araçlarından biri olarak önemli bir yer işgal ettiği görülmektedir. Dolayısıyla çalışmamız bu noktadan hareket etmekte ve kurumlar vergisinde, indirim ve gider kalemleri içerisinde yer alan AR-GE harcamalarının bir vergi planlama aracı olarak etkinliği sorgulanmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi, Planlama, Araştırma, Geliştirme, Harcamalar.

### Abstract

Tax is a major cost factor for both individuals and businesses. In this case, benefiting from advantages of deductions, in other words making tax planning is considered to be important for taxpayers in order to reduce the tax burden. Tax planning is legal in law as an appropriate behavior. In particular, companies making tax planning in the areas of corporate tax can minimize their tax burden by benefiting from the items of expenses and deductions. In recent years, research and development activities, which are some of the deduction items, are considered to be one of the most popular tax planning tools. Therefore, from this point of view, we have investigated the effectiveness of R & D expenditures, which are some of the deduction and expense items, as a tax planning tool.

**Keywords:** Tax, Planning, Research, Development, Expenditures.

### Giriş

Vergi, gerek bireyler gerekse işletmeler açısından önemli bir maliyet unsurudur. Bu durumda “kullanılabilir indirimlerden” yararlanmak ya da diğer bir ifadeyle, “vergi planlamasına” yönelmek muhasebeci, mimar, diş hekimi, emlak sahipleri, ücretli çalışanlar gibi kesimler açısından, bireysel vergi yükünün minimize edilmesinde önemli olmaktadır. Böylece vergi planlamasının en bariz sonucu kullanılabilir gelirden artış olarak ortaya çıkmaktadır. Şirketler açısından ise vergiler, tıpkı mal ve hizmet alım giderleri, işçilik giderleri gibi bir tür maliyet unsurudur. Vergi planlaması yoluyla ödenecek vergiler belirli bir düzeye indirilebilmekte ve bu sayede şirket gelirleri realize edilebilmektedir. Çünkü ödenecek vergiler işletmelerden fon ya da nakit çıkışına neden olurken, bu durum firmaların likidite seviyelerini de olumsuz şekilde etkilemektedir. Bu nedenle mükelleflerin (bireysel/kurumsal), vergi kanunlarının kendilerine tanıdığı haklardan yararlanarak, vergi yükünü en aza indirmek amacıyla giriştiği çabalar vergi planlaması olarak tanımlanmaktadır. Söz konusu planlama çabaları, üretim planlamasının ayrılmaz bir parçası olup, AR-GE faaliyetleri kapsamında indirilebilecek giderlerin doğru olarak tespit edilmesine de imkân tanımaktadır (Fishman, 2008: 2-5; Joffe and Schwartzman, 2004; Karayan and Swenson, 2007: xvi-9). Öte yandan, hükümetler ortaya koydukları vergi indirimleri yoluyla yeni bilgi teknolojilerinin üretimini amaçlamakta ve bu şekilde ülke ekonomisinde büyüme ve verimlilik artışı sağlanması birincil hedef olarak ortaya çıkmaktadır. Bilgi stoğundaki artış, üretim faktörlerinin verimliliğini ve kullanım kapasitesini (büyümeyi) arttırmakta bu durum OECD raporunda da değinildiği üzere toplumsal manada yaşam kalitesi üzerinde önemli belirleyicilerden biri olarak ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla yukarıda belirtildiği üzere vergi

\*Yrd. Doç. Dr., Artvin Çoruh Üniversitesi, İİBF, İktisat Bölümü, 0608mehmet@gmail.com.

planlaması aracı olarak AR-GE harcamalarının gerek vergi mükellefleri gerekse hükümetler tarafından değişik gerekçelerle uygulamada kullanıldığı görülmektedir. Bununla birlikte mevcut çalışma mükellefler nezdinde vergi planlama aracı olarak kurumlar vergisi kapsamında indirim ve gider kalemlerinden biri olan AR-GE harcamalarının önemine değinmekte, bu kapsamda gerçekleştirilen mevcut düzenlemeler ise araştırma konusu edilmektedir.

### 1. Vergi Planlamasının Kapsamı

Vergi planlaması esasen mükellefler açısından(i) bireysel (ii) kurumsal ve (iii) uluslararası nitelikte olmak üzere üç düzeyde ele alınmaktadır. *Bireysel manada*, vergi planlaması ile federal ve yerel gelir vergisi (bordro-sosyal güvenlik), emlak vergileri, gayrimenkul alım satımı, bağış yolu ile elde edilen ivazsız intikaller gibi konularda vergi planlamasına yönelim anlaşılmaktadır. Örneğin ücret geliri elde edenlerin çocuk sayısına bağlı olarak gerçekleştirdikleri vergi planlaması bu noktada önemli kabul edilmektedir. Finlandiya ve Norveç gibi İskandinav ülkelerinde, çocuk sayısını arttırmak suretiyle vergi yükünün azaltılması mümkün iken, aksine Portekiz ve Yunanistan'da çocuk sayısındaki artış vergi yükünün daha fazla ağırlaşmasına neden olmaktadır. *Kurumsal manada*, vergi planlaması ile şirketler bir taraftan nakit akışlarında kazanım sağlanırken, öte yandan ortaklara (hissedarlara) dağıtılan kâr paylarının vergilendirilmesinde önemli avantajlara erişebilmektedir. *Uluslararası vergi planlaması* ise daha genel ya da küresel manada vergi yapıları hakkında bilgi sahibi olmayı gerektirmektedir. Özellikle sınır ötesi ticari faaliyetlerde gümrük vergileri, transfer fiyatlandırma, yabancı mukimlere yönelik hak ve menfaatler, KDV, ÖTV mevzuatı gibi pek çok vergisel konuda kazançlı çıkabilmek vergi planlamasını gerekli kılmaktadır. Dolayısıyla teşebbüslerin karşı karşıya oldukları vergiler hakkında gerçek zamanlı bilgilere sahip olmaları vergi yükünün optimizasyonu açısından önemlidir. Böylece firmalar gerek kuruluş gerekse faaliyet aşamalarında, vergileme konusunda esaslı bilgilere erişerek daha gerçekçi kararlara ulaşabilmektedir. Bu amaçla vergi danışmanlarının etkin kullanımı ile operasyonel kararlarda vergisel risk faktörlerinin minimize edilmesi mümkün hale gelebilmektedir. Aslında bu durum bir tür ticaret (*trade-off*) şeklindedir. Çünkü vergi planlamasının gerçek başarısı, vergi sonrası nakit akışların düzeltilmiş değerine göre anlam kazanmakta, *vergi ödemeleri* tipik bir kuruluşun nakit akışı üzerinde dün olduğu gibi bugün de yasal öncelik iddiasını taşımaktadır. Özellikle ülkeler arasındaki vergi oranlarından kaynaklı varyasyonlar vergi planlamasının temel özünü ortaya koymaktadır. Kurumlar vergisi oranlarının ülkeler arasında önemli ölçüde farklılıklar gösterdiği günümüzde, profesyonel danışmanlar aracılığıyla vergi planlamasına yönelmek, muhtemel risklerle başa çıkmak adına önemli kabul edilmektedir. Dolayısıyla makul bir danışmanlık ücreti karşılığında, vergisel manada şirket maliyetlerinin kabul edilebilir seviyelere indirilmesi mümkün olmaktadır (Daily, 2008: 233-236; Fishman, 2008: 2-3; Jones, 2000: 59; Karayan and Swenson, 2007: xvi-6; Harris and Oliver, 2010: 105-108).

Geleneksel olarak antik dönemlerde dahi vergi planlamasının uygulamaya konulduğu, tüccarların yüksek vergiler karşısında düşük vergili yeni yer arayışlarına girdikleri bilinmektedir. Yine Ortaçağ'da krallar, devlet gelirlerini arttırmak yanında müsrif eğlence giderlerini karşılamak amacıyla da ağır vergileri yürürlüğe koymuşlardır. Bu durum karşısında çok sayıda işletme tıpkı Portekizli tüccarlar gibi Hollanda'ya göç etmiştir. Bir başka örnek ise gelir vergisinin öncüsü olarak kabul edilen Birleşik Krallıktır. 1799 yılında İngiltere Başbakanı William Pitt, Napolyon Savaşları nedeniyle ilerici bir gelir vergisi sistemini yürürlüğe koymuştur. Bu sistem, düşük gelirli lehine indirim ve istisna uygulamalarına yer verirken aynı zamanda vergi planlamasına da olanak tanımıştır. %1 olan gelir vergisi oranı, %10'luk tek oranlı gelir vergisi ile değiştirilmiş ve dikkate değer oranda gelir kaydedilmiştir. Yine XIX. yy'da ABD'nin New Jersey eyaletinde düşük oranlı kurumlar vergisinin uygulamaya konması ile çok sayıda şirket faaliyetlerini buraya kaydırmıştır. Günümüzde Almanya'daki "Nokia" fabrikası vergi primlerinden kaynaklanan maliyetleri en aza indirmek amacıyla vergi planlamasına yönelmiş ve fabrikasını Romanya'ya geri taşımıştır. Yine bir dönem Fransa'da uygulamaya konan bina vergisinde olduğu gibi vergi matrahı, binaların kapı ve pencerelerine göre tespit edilmiş, vergi planlamasına yönelen mükellefler ise mevcut belirtileri ortadan kaldırarak (kapı-pencere sayısını azaltarak) vergiyi minimize etmeyi başarmışlardır. Bugün itibarıyla yüksek vergili alanlardan düşük vergili ya da vergisiz alanlara hareket etmek kurumsal firmalardan, işletmelere, bireysel yatırımcılardan, toplumun diğer kesimlerine yayılan bir anlayış biçimi haline almıştır. Müzik grubu Rolling Stones, telif haklarını Hollanda Antilleri'nde kurdukları şirketler üzerinden yönetirken, ünlü yatırımcı John Templeton Kosta-Rika vatandaşlığına geçmiştir. Benzer şekilde ABD'li zenginlerden ve Facebook'un kurucularından Eduardo Saverin Singapur vatandaşlığına, Tina Turner İsviçre vatandaşlığına, Gerard Depardieu Rus vatandaşlığına geçmiş ve paranın milliyeti olmadığına kanıt olarak vergi planlamasına yönelmişlerdir. Düşük vergili ülke ve bölgeler ile offshore alanlar ise vergi

planlaması açısından adeta "tampon" görevi görmüşlerdir (Edizdoğan vd, 2012: 152-155; Goldring and Henderson, 2013; IOS, 2014: 1-2).

Mükellefler(kişisel/kurumsal), vergi yükünü azaltmak amacıyla vergi planlamasına başvurduğu gibi bu tür uygulamaların devletler tarafından da yürürlüğe konulduğu görülmektedir. Kişisel/kurumsal (mikro) vergi planlaması, mükelleflerin ve vergi sorumlularının, ödemeleri gereken vergiyi yasalara aykırı olmayan girişim ve uygulamalarla en aza indirme çabaları olarak tanımlanmaktadır. Devletler açısından (makro) vergi planlaması ise devletin ihtiyaç duyduğu finansal gereksinimleri en uygun kaynaklardan, toplumsal hassasiyetleri dikkate alarak, amacına uygun ve en fazla hizmeti sağlayacak şekilde vergi uygulamasının yapılabilmesidir. Hükümetler vergi planlaması amacıyla, vergisel teşviklerden yararlanmakta, istisna, muafiyet, indirim gibi mekanizmalara vergi sistemlerinde yer vermektedirler. Çünkü "*vergi koruyucu hüküm*" ya da diğer bir ifadeyle "vergisel teşvikler" ekonomik büyümeyi canlandırmak, yerel faaliyetleri geliştirmek, yatırımları arttırmak, durgunluğu gidermek, fiyatları dizginlemek ve genel anlamda ekonomik etkinlik ve verimliliği arttırmak amacıyla kullanılmaktadır. Bunlar içerisinde en popüler teşvik mekanizmalarından biri vergi tatilleridir. Özellikle yabancı sermayeli şirketlere sunulan vergi tatilleri bu manada önemlidir. Ayrıca ilgili ülkeden, üçüncü ülkelere yapılan ihracatı teşvik düzenlemelerinden yararlanabilmek amacıyla, firmaların eşik seviyeleri aşmak suretiyle gerçekleştirdikleri planlama yöntemleri yine önemlidir. Dolayısıyla vergisel teşviklerin diğer formlarının da uygulamada vergi planlamasına açık olduğunu söylemek mümkündür. Örneğin bu kapsamda bir diğer planlama aracı vergi iadesi (*tax refund*) uygulamasıdır. Çünkü hükümetler tarafından daha önceden alınan verginin kısmen veya tamamen mükellefe iadesi yoluyla vergi planlamasına gitmek ve sosyo-ekonomik canlanmayı sağlamak mümkündür. Ancak vergi planlamasının önemli oranda gelir kaçığına yol açabileceği unutulmamalı, belirli amaçlarla sunulan vergisel teşviklerin maliyet-etkinlik arasındaki etkileşimi daha da azaltabileceği düşünülmelidir (Blejer and Ter-minassian, 1997: 270-273; Edizdoğan vd, 2012: 226; Hines, 2001: 40-42; Raaij et. al, 1988: 262).

## 2. Vergi Planlamasının Alternatif Yöntemlerle Karşılaştırılması

Günümüzde vergisel konuların gerek nicelik gerekse içerik açısından kompleks hale gelmesi bu alanda adeta vergi kirliliğinin (*tax pollution*) yaşanmasına neden olmuştur. Bu durum vergi planlamasının gerekliliğine yönelik yaklaşımları güçlendirmiş, söz konusu faaliyet ve alanların kavramsal açıdan diğer benzer tanımlamalardan ayırt edilmesi ise gerekli olmuştur. Çünkü vergi yükünün azaltılmasına yönelik faaliyetler benzer amacı gütsen de, legal olduğu kadar legal olmayan yollardan da gerçekleştirilebilir nitelikte faaliyetler olması, bu alandaki kavram kargaşasının giderilmesini gerekli kılmıştır.

### 2.1. Vergiden Kaçınma

Vergiden kaçınma (*tax avoidance*) mükelleflerin, vergiyi doğuran olayla ilişki kurmaması, ya da mükelleflerin yasalar çerçevesinde vergi mevzuatındaki eksiklik ve ya kanuni boşluklardan yararlanarak, vergiyi doğuran olayın ortaya çıkmasını önlemeye çalışması şeklinde tanımlanmaktadır. Örneğin mükelleflerin vergiden muaf devlet tahvillerini satın alması durumunda, vergiden kaçınma için uygun ortamın olduğu çok açıktır. Bununla birlikte vergi planlaması kavramı, *kanuni boşluklardan yararlanma noktasında* vergiden kaçınma kavramına yaklaşmakta, ancak vergiyi doğuran olayla ilişki kurulmaması noktasında ise ondan ayrılmaktadır. Çünkü planlama kavramında gerçek manada vergiyi doğuran olayla ilişki kurularak gerçekleştirilen iktisadi faaliyetler üzerinden vergi minimizasyonunu amaçlanmaktadır (Bishop, 2004: 256; Downes and Goodman, 1998: 622; Porcano 2000: 83;121).

Yüksek marjinal vergi oranlarının söz konusu olduğu vergisel düzenlemelerde vergiden kaçınma güçlü bir teşvik unsurudur. Örneğin firmalar açısından borçlanma yoluyla indirilebilir faiz harcamaları elde edebilmek bu kapsamda önemlidir. Yine düzensiz işçi kiralama, toplu iş sözleşmelerinde parça başına ücret ödemelerinin kabul edilmesi, çalışma saatleri ve işten çıkarmalar açısından işgücü kullanım esnekliği gibi düzenlemeler, *bordo vergileri* bakımından vergiden kaçınmaya imkân tanıyan pek çok uygulamadan bazılarıdır. Spider ve Lundstedt tarafından bireysel mükellefler ve şirketler üzerinden açık uçlu sorular kullanılarak gerçekleştirilen çalışmalar, adil olmayan yüksek vergi yüklerine yönelik algılamının %75 oranında vergiden kaçınmanın temel nedenini oluşturduğunu göstermektedir. Cross ve Shaw'a göre ise vergiden kaçınma noktasında, teşvik ve olanakların azaltılmaya çalışılması, pratikte vergi kaçırmanın da azalmasına yol açmaktadır. Ancak vergi kaçakçılığının maliyeti, vergiden kaçınmaya göre son derece yüksek olduğundan, ortaya çıkan getiri de artacak ve dolayısıyla bu durum iki kavram arasındaki ayrımı tanımlayan bir diğer faktör olarak ortaya çıkacaktır. Ayrıca Brown'a göre vergiden kaçınma konusunda sıkça dile getirilen yasa metnindeki yetersizlikler, yasal boşluklar, kanundaki güvenlik açıkları,

manipülasyonlar yanında yasama organı ya da politika yapıcılarının (*policy maker*) istem ya da niyetleri, bu noktada belirleyici olacaktır (Brown, 2012: vii-5; Feige, 1989: 219, 239; Porcano, 1988: 51-52; Wallschutzky, 1984: 373).

Vergiden kaçınma kavramı özellikle gelişmekte olan ülkeler açısından ciddi bir tehdit oluşturmaktadır. Böylesi bir ortamda devletlerin, altyapı ve sosyal ihtiyaçları karşılamaya yönelik gelir yükseltme yeteneği bir yana, vergi toplama kabiliyetleri dahi sekteye uğrayabilmektedir. Çünkü devletler tarafından usulüne uygun olarak yürürlüğe konan vergisel hükümlerin, mükellefler tarafından gerektiğinde esnetilebilmesi, vergiden kaçınma adına uygun ortamın oluşumuna da katkı sağlamaktadır. Bu durum aynı zamanda toplumun belirli bir kesiminin kendi yararına olacak şekilde, başkalarının üzerine vergi yükünü aktarmasından başka bir manaya gelmemektedir. Dolayısıyla ticaret dünyası açısından birinci lehine, ikinci aleyhine ekonomik rekabetin kötüye kullanılması manasında haksız rekabet durumu ortaya çıkmakta, bir kişi ya da grup, diğerleri üzerine zarar verici eylemde bulunabilmektedir. Neticede tüm ülkeler ve dünya ekonomileri açısından böylesi bir baskılaşma “*vergi sistemlerinin gelir yaratma kapasitelerinde*” sürdürülemez bir düşüşün yaşanmasına neden olmaktadır. Dolayısıyla “*bir vergileme sisteminin etkinliği onun, vergi yükünü dağıtmak için sahip olduğu yetenek ya da beceriye göre değer kazanmakta ya da ölçülmektedir*”. Mükelleflerin vergiden kaçınma eylemine temelde bir ülkenin vergi kanun ve düzenlemelerinin imkân tanıdığı ise yadsınamaz bir gerçektir. Ancak ABD örneğinde görüleceği üzere yasama organı tarafından genel olarak anti-kaçınma kuralları (*anti-avoidance rule*) ülke düzeyinde kanunlaştırılmış olmasına rağmen, federal mahkemeler hala vergi mükellefleri tarafından vergi azaltıcı durumu net olarak ortaya koyabilecek bir güce ulaşamamıştır. Çünkü tüzük ve yönetmeliklerdeki dolambaçlı hükümler bu sonucu üretmeye devam etmektedir (Brown, 2012: viii-16; Livingston and Gamage, 2010).

## 2.2. Vergi Kaçırma

Devlet kavramını kabul etmeyen *anarşist görüşlere* göre devlet, herhangi bir görevi bulunmadığı halde durumdan vazife çıkarmakta ve yaptığı görev karşılığı vergi alma hakkını kendinde görmektedir. Oysaki bu durum *hırsızlıktan* başka bir manaya gelmemektedir. Bu nedenle vergi kaçırma kavramı, hırsızlık yapan devlet olgusuna karşı ortaya çıkan bir hak olarak ifade edilmektedir. Çünkü devletin varlığını ortaya koyan sosyal sözleşme teorisi gibi yaklaşımlar içi boş tanımlamalardan öte bir mana taşımamaktadır. Böylesi bir ortamda vergi kaçırma işi bu ilişkinin sadece bir yönüne işaret eder. Ancak genel olarak değerlendirildiğinde tüm vergilendirme sistemlerinin arka planında yatan temel gerekçe, mutlak güç olarak ortaya çıkan devletin, kuvvete başvurma ve tehdidi bir araç olarak kullanabilmesinde yatar. Dolayısıyla vergi kaçakçılığının tutumlar üzerindeki ampirik etkilerini araştıran günümüz literatürü de, mükellefler arasındaki hakim anlayışın “*vergi ödemenin vatandaşlık görevi olduğu*” noktasında birleşir. Bununla birlikte bu görevin mükellefler tarafından mutlak olarak asgari düzeyde yerine getirilmeye gayret edildiği de açık bir gerçek olarak ortada durur. Bu durumun arkasında yatan temel gerekçelerden biri devletin vergi gelirlerini kötü, savurgan ve bozuk olarak kullandığı ve kendi emeklerinin meyvelerini almaya hakkı olmadığına yönelik yaklaşımlar olarak belirir. Dolayısıyla bu noktada vergi kaçakçılığı pozitif-toplamı bir oyun olarak değerlendirilmektedir. Özel sektörün kaçırdığı vergileri, aslında hükümetlerden daha verimli olarak kullanacağı varsayımından hareket edilmekte ve bu sayede daha adil bir topluma ulaşabileceği ifadesine yer verilmektedir (Cockfield, 2010; McGee, 2012: 6-9).

Bununla birlikte vergiden kaçınma yasal bir davranış iken, vergi kaçakçılığı yoluyla vergi borcunu ortadan kaldırmaya yönelik fiiller, kanuna aykırı eylemler olarak kabul edilmektedir. Tanımdan anlaşılacağı üzere vergi kaçakçılığı, “*mükelleflerin vergiye tabi gelir ya da kazançlarını (sermaye kazançları) beyan etmeyerek veya vergi makamlarına yanlış bilgi vererek vergi yükümlülüğünü minimize etmeye yönelik davranışlardır*” (Briscoe and Fuller, 2007: 310). Bu kapsamda mükellefler yasadışı uygulamalarla, kasıtlı olarak gerçek vergi yükümlülüğünü gizleyecek şekilde indirim ve muafiyetleri (*deductions and exemptions*) abartılı olarak kullanabilmekte, hileli vergi barınaklarına (*fraudulent tax shelters*) yönelerek gelir azaltıcı-gider artııcı illegal faaliyetlerle vergi kaçakçılığına girişebilmektedirler. Fiilin ortaya çıkarılması halinde mükellefler cezai müeyyideler yanında, faizi ile birlikte kaçırılan vergilerin geri ödenmesinden sorumlu olmakta, ayrıca para cezaları da (*civil penalties*) gündeme gelmektedir (Downes and Goodman, 1998: 626-627; Livingston and Gamage, 2010).

Vergi kaçakçılığına sebep olan faktörler teorik açıdan değerlendirildiğinde, birçok faktör yanında *ödenmeyen vergiler karşılığı sağlanan getirinin* önemli bir değişken olarak ortaya çıktığı görülmektedir. Bununla birlikte (a) hükümete karşı tutum (b) temel dini inanç ve vergileme kültürüne yönelik algılama(c) cezaların ağırlığı (d) vergi kaçakçılığını gerçekleştirme olanaklarının mevcut oluşu ve kolaylığı gibi etmenler vergi kaçakçılığını belirleyen unsurlar olarak karşımıza çıkmaktadır (Feige, 1989: 207-210). Vergi kaçakçılığına

yönelik yapılan alan araştırmaları ise, vergi kaçakçılığına sebep olan faktörler içerisinde, *sağlanan getirinin* önemine vurgu yapmakla birlikte, diğer bir önemli değişken olarak "*değişim ilişkisinin*" varlığına dikkat çekmektedir. Değişim ilişkisi, mükelleflerin vergi kaçırma gerekçelerini açıklayan en önemli hipotezlerden biri olarak kabul edilmekte ve mükelleflerin, ödedikleri vergiler karşılığında hükümetten sağladıkları kamu hizmetlerini kıyaslayarak vergi yükümlülüklerini ona göre belirlediklerini açıklamaktadır. Öte yandan vergi oranlarının çok yüksek oluşu, vergi yükünün orantısız dağılımı, vergi sistemindeki eşitsizlikler yine bu konuda belirleyici olmaktadır (Wallschutzky, 1984: 372, 382).

Neticede vergiden kaçınma ile kaçırma kavramları arasındaki ilişki ya da ayırım ince bir çizgi olarak ortaya çıkmaktadır. Bu durum çok net olup, Denis Healey'in ifadesiyle, "vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı arasındaki temel fark, bir hapisane duvarının kalınlığı kadar olmaktadır" (Bishop, 2004: 258).

### 2.3. Peçeleme ve Muvazaalı İşlemler

Vergi Usul Kanununun 3. Maddesinde belirtildiği üzere vergi kanunları, kanun metni (lafzı)ve bu metne yüklenen mana (ruhu) ile anlam kazanacağı ifade edilmektedir. Buradan hareketle "Peçeleme" tabiri, kanunun lafzı ile ruhu arasındaki yorumun olabildiğince esnetilmesi sonucu ortaya çıkan bir kavram olarak tanımlanmakta ve mükellefler, iktisadi faaliyetleri gölgeleyerek vergisel yükümlülükleri ortadan kaldırılmayı amaçlamaktadırlar. Böylesi durumlarda VUK' da belirtildiği üzere, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin *gerçek mahiyetinin belirlenmesi* gerekli olmaktadır. İktisadi, ticari ve teknik içeriği itibariyle *ekonomik faaliyetin gerçek manada ortaya* konması vergilemede "ekonomik yaklaşım İlkesinin" de bir gereğidir. Çünkü ekonomik faaliyetlerin ortaya çıkarılması, kamu giderlerini karşılamak üzere devlet tarafından salınan katkıların (vergi) gerçek varlık sebebini oluşturur. Böylece mükellef ya da vergi sorumlularının vergiyi doğuran olayı karartılmaları engellenebildiği gibi peçeleme türü işlemlerin gerçekleştirilebilmesi de önlenebilir. Bu manada "*peçeleme*" esas itibariyle *vergi hukukuna* ait bir kavram olup temelde, vergi minimizasyonu amacıyla *özel hukuk* hükümlerinden yararlanmak suretiyle vergi kanunlarının dolaşılması, esnetilmesi ya da perdelenmesi olarak tanımlanır (bkz. VUK.m.3).

Bu noktada dikkat edilmesi gereken husus, hem vergi hukuku hem de özel hukuk kavramlarına açıklık getirilmesinin gerekli olmasıdır. Çünkü esasen ortaya çıkan bir olayın özel hukuka göre mi? vergi hukukuna göre mi? çözümleneceği meselesi konumuz açısından önem arz etmektedir. Örneğin kamu hukukunun bir parçası olan vergi hukuku "ticari kazancı" tanımlar ancak aynı zamanda özel hukuka 'da (ticaret kanununa) yollamada bulunur. Ancak hangi faaliyetlerin "ticari faaliyet" olduğu esasen vergi hukukunda yer alır. Benzer şekilde özel hukukun tanıdığı hükümler vergi hukuku kapsamında bir "peçeleme" oluşturmuşsa, vergi hukuku açısından olayın ve ilişkinin gerçek ekonomik niteliğine bakılır. Çünkü bir olayın özel hukuk açısından işlem gerektirmemesi (verginin oluşmaması), vergi hukuku açısından değerlendirmeye tabi tutulmasını önlemeyeceği gibi asıl olan iktisadi faaliyetin gerçekleşmiş olup olmamasıdır. Örneğin taraflar karşılıklı çıkar sağlamak için vergiyi doğuran olayı "peçelerse" (bir gayrimenkulün kirasız devredilmesi- karşı tarafa faizsiz ödünç para verilmesi) idare ve yargı, taraflara bu karma sözleşme yolunu kullanmaları halinde gelir vergisinin, kendilerinden tarh ve tahsil edileceğine karar verir. Yine ortak girişimler (bağlı şirketler) vasıtasıyla, firmaların örtülü kâr transferine imkân tanıyan transfer fiyatlama yönteminde benzer şekilde peçeleme vardır. Çünkü ticaret hukuku (özel hukuk) hükümleri çerçevesinde kurulan bağlı ortaklıklar vasıtasıyla, vergi hukuku (kamu hukuku) açısından ortaya çıkan ekonomik kazancın azaltılması ya da karartılması amaçlanmaktadır. Benzer şekilde bir diğer peçeleme örneği yine "Veraset ve İntikal Vergisi Kanununda" mevcuttur. Kanunun birinci maddesinde, Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye'de bulunan malların karşılıksız olarak bir şahıstan diğer şahsa intikali veraset ve intikal vergisine tabidir denilmektedir. Bununla birlikte söz konusu intikalın, 2014 yılı için 3.371 TL'si vergiden istisna tutulmaktadır. Dolayısıyla kendisine 5000 TL'lik altın bağışlanan kişi, ayrı ayrı iki bağışlama işlemi gerçekleştirirse (2500TL/2500TL) istisna tutarının içinde kalacağından, özel hukuk hükümlerinden yararlanarak vergi ödemeyecek ancak bu durum vergi hukuku açısından peçeleme işlemi olarak kabul edilecektir (DİYS, 2006: 38,103; Şenyüz, 2008; VİV, 1959).

Mevzuatımızda peçeleme ile karıştırılmaya müsait bir kavram olan "Muvazaa" ise Borçlar Kanununda yer almaktadır. Tarafların üçüncü kişi ya da kurumları aldatmak amacıyla gerçek iradelerine uymayan bir işlem yapmaları, fakat görünürde bu işlemin kendi aralarında geçerli olmayacağı konusunda anlaşmalarıdır (muvazaa anlaşması). Örneğin 3.kişileri aldatmak amacıyla borçlu B, alacaklarından kaçmak için malını A'ya devretmesi, muvazaalı bir işlem olup başkalarını kandırmaya yöneliktir. Bu kapsamda muvazaa özel hukuk müessesesiyken, peçeleme vergi hukukunun bir parçasıdır. Muvazaada görünürdeki sözleşmenin yapılması taraflarca arzulanmaz iken, peçeleme sözleşmesinde seçilen hukuki biçim taraflarca arzulanır. Muvazaada sözleşmenin tarafları arasında gerçek iradeleri ile görünürdeki iradeleri arasında

kasıtlı bir uygunsuzluk vardır. Peçeleme sözleşmesinde ise iradeler arasında uygunsuzluk yoktur. Muvazaa hem özel hukuk, hem de vergi kanunları dolanılarak gerçekleştirildiğinden vergi hukuku açısından geçersizdir. Peçeleme sözleşmeleri ise özel hukuk açısından geçerli vergi hukuku açısından geçersizdir. Muvazaayı vergi idaresi dahil aldatılan kişiler ileri sürülebilirken, peçeleme vergi idaresine karşı yapıldığından vergi idaresi tarafından ileri sürülebilir (Gündoğdu, 2005; Şenyüz, 2008).

Görüldüğü gibi vergi planlaması kavramı diğer benzer amaçlı kavramlardan farklılıklar arz etmektedir. Vergiden kaçınma dahil bahse konu vergi planlamasına alternatif yöntemlerde, yasal ve gayri yasal kavramlar arasındaki ince sınırın nerede başlayıp nerede bittiği tam olarak kestirilememektedir. Oysaki vergi planlaması yasalara uygun bir davranış biçimi olarak legaldir ve kurumlar istisnai uygulamalar dışında yaptırıma uğramamaktadır. Söz konusu kavramın pek çok alanda uygulamaya konulduğu dikkate alındığında, bizim hareket noktamız ise *kurumlar vergisine* yönelik vergi planlaması olmaktadır. Uygulamada kurumlar vergisi kapsamında firmaların kuruluş yerinin belirlenmesinden, sermaye yapılarının tespitine, uluslararası vergisel düzenlemelerden, ortaklara dağıtılan kâr paylarındaki aşımının önlenmesine kadar akla gelebilecek pek çok alanda vergi planlamasına gidilebildiği görülmektedir. Ayrıca şirketlerin satın alma, birleşme, bölünme, devralma işlemleri dolayısıyla ortaya çıkabilecek vergisel maliyetlerin minimize edilmesinden, amortisman uygulamalarına, kanunen kabul edilen *gider ve indirimlerin* vergi yükünü minimize edecek şekilde ayarlanmasına kadar diğer alanlarda da yine vergi planlamasına müracaat edilebilmektedir. Bu amaçla son yıllarda ülkemizde de benzer nitelikte faaliyetlere ağırlık verildiği görülmekte, gider ve indirim kalemleri içerisinde yer alan *AR-GE harcamalarının*, kurumlar vergisi alanında bir vergi planlama aracı olarak kullanımına özel önem atfedildiği anlaşılmaktadır.

### 3. AR-GE Harcamalarının Vergi Planlaması Aracı Olarak Kullanılması

Optimal vergi sistemleri temelde vergilemede eşitlik, etkinlik ve basitlik unsurlarını bünyesinde taşıyan düzenlemelerdir. Ancak uygulamada vergilemede *etkinlik prensibiyle* bağdaşmayacak ölçüde marjinal vergi oranlarının yüksek olduğu görülmektedir. Örneğin, marjinal kişisel gelir vergisi oranları İsveç'te yüzde 80, Amerika ve İngiltere'de yüzde 70'i geçmektedir. Dolayısıyla bu haliyle düşünüldüğünde *eşitlik ilkesi* kapsamında vergi sistemlerinin, yüksek marjinal vergi oranları karşısında yeniden dağıtımı sağlayabilecek yapıda olmadığı çok açıktır. *Basitlik ilkesi* kapsamında ise mali amaçlı olmayan hedefleri başarma adına on yıllardır uygulanan vergi sistemleri; sayısız istisna, muafiyet, indirim (AR-GE indirimi), sosyal güvenlik katkılarının geriletilmesine yönelik hamleler, birbirleriyle çelişen rejim ve uygulamalar ile karmaşık bir sistemin oluşmasına neden olmuştur. Sonuç olarak bu durum ülkelerin vergiye uyum düzeylerini düşürmüş, yönetim maliyetlerini ise arttırmıştır. Buna karşın ülkelerin harcama kapasitelerindeki artış, ülkelerin vergi gelirlerini arttırmayı gerekli kılmıştır. Ülkeler bu sebepten ötürü istisna, muafiyet ve özel düzenlemeler gibi uygulamaları ve benzerlerini yürürlükten kaldırmaya ve daha fazla gelir çeşidini vergilendirmeye yönelmişlerdir. Bu durum özellikle ele alınan konumuz açısından önem arz etmekte olup ülkeler; vergi oranlarındaki azalışı kompanse edebilme adına geçmişe göre daha kapsamlı bir şekilde sermaye gelirlerini vergileme yoluna gitmiştir. Bu anlayış mükellefleri kabul edilebilir şekilde vergiden kaçma-kaçınma gibi yöntemler yanında, vergi planlaması gibi daha legal yollara sevk etmiştir (Honohan, 2003: 201-205; Livingston and Gamage, 2010).

Araştırma ve geliştirme (AR-GE), yeni ürünler üretilmesi veya mevcut ürünlerin geliştirilmesi için yapılan faaliyetleri kapsamaktadır. Araştırma ve geliştirme harcamaları ise ticari bir ürünün üretilmesine ilişkin süreçte yapılan harcamaları ifade etmektedir. Muhasebe uygulamaları açısından araştırma ve geliştirme maliyetleri iki kısımda ele alınmaktadır. (i) ilki özel bir amaç doğrultusunda gerçekleştirilen araştırmaları kapsamakta ve buna *uygulamalı araştırma (applied research)* adı verilmekte (ii) ikincisi ise herhangi bir amaca yönelik olmadan gerçekleştirilen *temel-yalın araştırma (basicor pure research)* biçimi olarak tanımlanmaktadır. Söz konusu araştırmalar kapsamında yapılan harcamalar ise genellikle gerçekleştirildiği yıl içinde amorti edilmekte veya mevcut harcamalar gelecekteki kazançlara karşılık ertelenmekte ya da iskonto (indirim konusu) edilmektedir. Ancak bu indirimden yararlanabilmek için yapılan araştırmanın teknoloji ile alakalı, yeni geliştirilmiş iş bileşenleri için kullanışlı, deneysel uygulamalara ait unsurları bünyesinde barındırıyor olması gerekmektedir. Ayrıca birçok ülke özellikli alanlarda araştırma ve geliştirme faaliyetlerine yönelik olarak firmalara özel vergi avantajları da sunabilmektedir (Cockfield, 2010; Collin, 2003; Daily, 2008).

Temelde yeni ürün geliştirme süreci, öncelikle şirketlerin kârı arttırmak amacıyla daha az harcama ile daha fazla mal ve hizmet üretimini sağlamayı amaçlayan bir stratejiyi açıklamaktadır. Ancak bu süreç oldukça riskli bir alanı tanımlamakta olup birçok ürün bu süreçte başarısızlığa uğrayabilmekte ya da

istenilen sonuçlar her zaman alınmamaktadır. Bununla birlikte mevcut riskler, kurumlar vergisi indirimleri yoluyla hükümetlerce kısmen de olsa finanse edilebilmektedir. Araştırma ve geliştirme (AR-GE) ile ilgili maliyetler ve riskler, vergi teşvikleri ya da vergi avantajları ile telafi edilmeye çalışılırken öte yandan bu durum firmalar açısından da stratejik vergi planlaması yapabilmelerine imkân tanımaktadır. Böylece AR-GE araştırmalarına yönelik bir firma karlılığını arttırabileceği gibi stratejik öneme sahip vergi planlaması yoluyla diğer rakip firmalara göre de vergi avantajı sağlayabilmektedir. Araştırma ve deney giderleri, AR-GE ekipman giderleri ve bu amaçla iktisap edilen amortisman tabi iktisadi kıymetler üzerinden hızlı amortisman olanakları, ABD'nin pek çok eyaletinde, firmalar tarafından kurum kazançlarının realizasyonu ve vergi amaçları doğrultusunda halen kullanılmaktadır. Hükümet % 20'lik vergi indirimi uygulayarak, aynı zamanda bu yolla nispeten riskli yatırımları teşvik etmeye çalışmakta ve böylece vergi mükelleflerinin yükümlülükleri azaltılarak riskli girişimler için adeta örtülü destek sağlanmaktadır. Ancak bu durum AR-GE harcamalarını kullanarak nispeten düşük vergi ödeyen firmalar açısından rekabet avantajına dönüşürken, diğer firmalar açısından dezavantaj oluşturmaktadır (Goldring and Henderson, 2013; Karayan and Swenson, 2007: 81, 155; OECD, 2011: 26-27).

ABD gelir vergisinde, AR-GE harcamaları ve pazarlama maliyetlerinin temel avantajları şu şekilde sıralanmaktadır:

- Araştırma ve deneysel faaliyet giderlerinin % 20'si vergi indirimine konudur.
- AR-GE ekipmanı için harcama veya çok hızlı amortisman (yıpranma) uygulaması söz konusudur. Eğer amortisman tabi kıymet sadece AR-GE projesinde kullanıldıysa harcama kalemidir, diğer türlü hızlı amortisman tabidir.
- Pazarlama araştırması, tanıtım ve reklam işleri gibi pazarlama harcamalarında kullanılan güncel ıskontolar yine indirim konusudur. Buna ek olarak AR-GE giderleri, araştırma hangi eyalet içinde gerçekleşmişse, o eyalette kurumsal amaçlı vergi indirimine tabidir. Firmaların çoğunluğu toplam reklam ve AR-GE giderlerini sabit miktarlarda ya da toplam satışlarının belli bir oranında bütçelemektedir. Yine vergilerle ilgili olarak ABD'de karşımıza çıkan bir diğer kurallar dizisine göre ABD Yüksek Mahkemesi tarafından yapılan Anayasal yorumlama ve 86-272 'nolu Kanunun ilgili maddeleri kapsamında, vergilendirme yeteneği gerektiğinde sınırlandırılabilir. Bu duruma *nexus* adı verilmektedir. Öte yandan eyalet içindeki yarara göre vergisel işlemlerde ayrımcılığa gidilebilmesi bir takım sakıncaları da beraberinde getirmektedir. Ancak yeni teknolojilerin geliştirilmesine yönelik gereklilik ve buna yönelik AR-GE faaliyetleri, bu sınırlandırmayı ortadan kaldıran düzenlemelere olanak tanımaktadır (Cordes et. al, 2005; Jenks et. al, 2004; Karayan and Swenson, 2007: 16, 157).

Bununla birlikte AR-GE faaliyetleri, yeni bir ürün veya hizmetin bilimsel anlamda üretim ya da gelişimsel süreci yanında, pazarlama sürecine yönelik evrimi de ifade etmektedir. Böylece bir ürün laboratuvar veya araştırma ortamında oluşturulduktan sonra pazarlama uzmanları tarafından, ürün için pazar belirleme çalışmaları başlamaktadır. Ardından piyasanın ihtiyacına göre ürünün üretim aşamasına geçilmektedir. Araştırma ve geliştirme harcamaları bir şirketin finansal tablolarında genellikle ayrı bir kalem olarak yer almaktadır. Yüksek teknoloji gerektiren ürünler ve ilaç sanayi gibi sektörlerdeki mamuller çabuk demode olduğu ve rekabet şartları dolayısı ile AR-GE harcamalarının biraz daha fazla yüksek olduğu görülür. Dolayısıyla yatırımcılar, hızlı değişim yaşanan bu gibi alanlarda faaliyet gösteren firmaların, ARGE harcamalarının toplam satışlara olan oranını dikkate alırlar. Çünkü bu oran şirkete yönelik beklentiler adına önemli bir gösterge olmaktadır (Downes and Goodman 1998: 508; Rouse, 2006). Ayrıca planlama sürecinde işletmeler, vergi oranları yanında kanuni değişikliklerdeki hareketliliği de özellikle dikkate almak ve takip etmek zorundadır. Bazı değişiklikler siyasi süreçlerden kaynaklanabileceğinden, planlamanın esnek olmasına dikkat edilmelidir. Yine hükümetler belirli türdeki özel sektör (AR-GE) harcamalarını canlandırmak için vergi indirimi uygulamasına yöneldikleri görülmektedir. Ancak bu uygulamanın daha ziyade süresi dolmakta olan vergiler için (*sunsetting tax*) yürürlüğe konulduğu ifade edilmektedir. Potansiyel vade bitimini kapsayan bu tür vergi indirimlerinin, genellikle sürekli ertelendiği görülür. Netice itibarıyla son 15 yılda ABD'de, AR-GE harcamalarına yönelik vergi indirimlerinin söz konusu süreci daha da karmaşık hale getirecek şekilde sürekli yinelenildiği anlaşılmakta, mevcut düzenlemeler bazen de geriye dönük uygulamalar şeklinde ortaya çıkmaktadır (Downes and Goodman 1998; Karayan and Swenson, 2007).

Öte yandan araştırma ve geliştirme faaliyetlerinden (örneğin, çevreye verilen zararlar ve ürünlere ilişkin sorumluluk) kaynaklı oluşabilecek olumsuz sonuçların ya da diğer ifadeyle toplumsal maliyetlerin içselleştirilmesi de gerekli olmaktadır. Bu amaçla uygun durumlarda firmalar tarafından ücret artışına gitmek, telafi edici bir yaklaşım tarzı olarak değerlendirilirken, vergi idareleri ise vergi indirimleri konusunda daha az müsamahakâr davranmaktadır (Kobetsky, 2011: 320). Oysaki petrol şirketlerinin, daha çevreci enerjiler oluşturmaya yönelik araştırma ve geliştirme faaliyetleri ise vergi indirimleri yanında, minimum oranlı vergiler ile de karşılık bulabilmekte, dolayısıyla faaliyet alanlarının mahiyetine göre vergi planlaması stratejilerinin vergi yükünü minimize etmede uygun rol oynayabileceği açıkça görülmektedir (Kohonen and Mestrum, 2009: 3-4).

Ayrıca agresif vergi planlaması (aşırı vergi tasarrufu) yolu ile mükellefler, özellikle (i) uluslararası alanda ülkeler arasındaki vergi kurallarının farklılığı ve bunların istisması ile (ii) ilgili kuralların karmaşıklığından yararlanarak vergisel avantajları olabildiğince ileriye taşıyabilmektedir. Bu durum ülkeler açısından vergi kaynakları üzerinde önemli bir risk faktörü oluşturmaktadır. Özellikle firmalar *örtülü kazanç dağıtımı* yoluyla kurum kazancını kurum dışına taşıyarak vergi planlaması yoluna gidilebildikleri gibi *örtülü sermaye* yoluyla da anlaşmalı borçlanma üzerinden ödeyecekleri faiz giderlerini (kâr azaltıcı unsur) yine vergi planlaması aracı olarak kullanabilmektedir. OECD tarafından dikkat çekilen diğer bir hususu ise zararların mahsup edilmesi noktasında ortaya çıkan vergi planlaması yöntemi olup söz konusu yöntemin amacı dışında kullanılması yine "aşırı vergi tasarrufu" kullanımı olarak değerlendirilmektedir. OECD'ye göre:

- Birleşme, satın alma ya da grup vergilendirme gibi durumlarda cari yıla aktarılacak *zararların* kullanımı konusunda herhangi bir kısıtlama getirmeyen ülkeler agresif vergi planlamasına daha fazla maruz kalacaklardır.
- Birleşme, satın alma ya da grup vergilendirme gibi durumlarda *bilinçli zarar* gösterimi konusunda gerekli tedbirleri almayan ve herhangi bir kısıtlamaya gitmeyen ülkeler, agresif vergi planlamasına daha fazla maruz kalacaklardır.
- Bazı ülkelerin global ekonomik krizler karşısında, firmalara destek olmak amacıyla vergilerden, *zararların* indirimine imkan tanıyan düzenlemeleri aşırı cömertçe kullanmaları önemli sorunları beraberinde getirebilecektir.
- *Zararların*, çift taraflı kullanımı ile mücadele etmede ülkelerarası işbirliği son derece önemlidir. Aksi takdirde mükellefler, ödeyecekleri vergiyi minimize edebilecekleri gibi vergi sonrası kârlarını da maksimuma taşıyacaklardır (Cockfield, 2010; OECD, 2011: 30-33).

### 3.1. AR-GE Harcamalarının Kazanç Aktarımına Etkisi

Uluslararası kâr aktarımı ile ilgili olarak yapılan ampirik çalışmaların tamamı kâr aktarma kanallarını, diğer tüm muhtemel kâr aktarım kanallarından ayırmanın zorluğunu ortaya koymaktadır. Clausing (2003) ABD örneğinde, firma içi ticarete (ilişkili firmalar arası mal ve hizmet alım-satımı) kontrolsüz yürüyen fiyatları karşılaştırmıştır. Firma içi satışların egemen olduğu bağlı şirket işlemlerinde, firmalar açısından vergiler önemli ölçüde maliyet düşürücü unsur olarak ortaya çıkmıştır. Aksine bağımsız ya da ilişkili olmayan firmalar arasında gerçekleştirilen benzer işlemlerde ise vergilerin maliyetleri düşürücü etkisi belirlenmemiştir. Bu sonuçlar grup içi işlemlerin, firmaların toplam satış oranının, vergilendirme tarafından nasıl etkilendiğini kanıtlayan Grubert (2003) tarafından da desteklenmiştir. Bu uygulamayı Schreiber ve Overesch (2010) Alman firmaları düzeyinde verileri kullanarak gerçekleştirmiş ve AR-GE harcamalarının, transfer ücreti aracılığıyla kâr aktarımı üzerindeki etkisini analiz etmişlerdir. Firma içi işlemler sonucunda vergi indirimlerine paralel artan AR-GE harcamalarının yoğunluğu tespit edilmiş ve ayrıca bu durum kanıtlanmıştır. Bununla birlikte sermaye kazançları üzerinden sağlanan normal gelirlerin, borç finansmanı şeklinde gösterilerek ekonomik rantın vergi planlaması aracı olarak transfer ücretleri üzerinden aktarıldığı bulgusuna da yer verilmiştir (Grubert and Altshuler, 2003; Livingston and Gamage, 2010; Schreiber, 2013: 94-95).

Yine yapılan deneysel çalışmalarla yüksek vergili ülkelerdeki gerçek yatırım etkileri analiz edilmiştir. Bu ülkeler kâr aktarım faaliyetleri öne çıkan ülkeler kapsamında yer almıştır. Grubert (2003) kâr aktarım imkânlarının ortalamanın üzerinde olduğu ABD'de, çok uluslu firmalarının aşırı düşük veya aşırı yüksek vergilendirme seviyeleri olan yerleri tercih ettiğini belirlemiştir. Yüksek vergi özelliklerine sahip ülkeler kâr aktarım imkânlarından ötürü, çok uluslu firmalar tarafından rekabet avantajlarından faydalanma



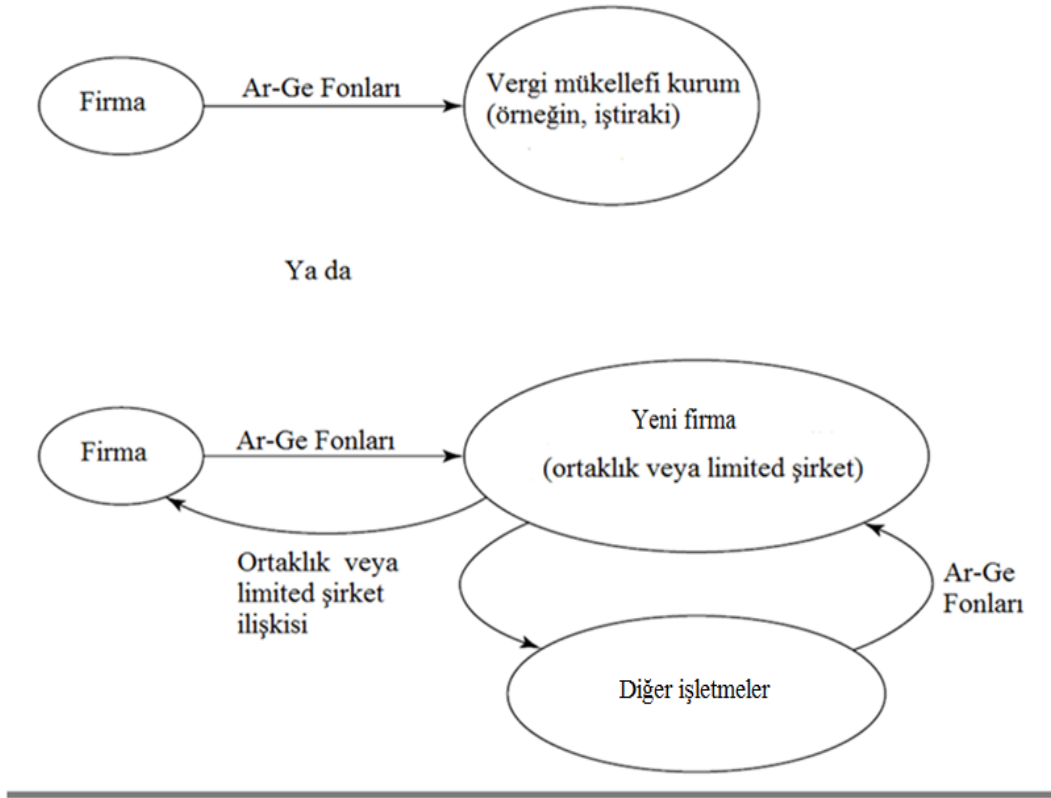
amacıyla olabildiğince faydalanılmıştır. Overesch ve Schreiber (2010) ise çok uluslu ortaklıkların yatırım kararlarında, yerel vergi uygulamalarına ne ölçüde tepki verdiklerini analiz etmiştir. Sonuçlara göre gerçek yatırımlardaki yerel vergi oranlarının olumsuz etkileri, nispeten yüksek miktarda firma içi işlem yapan endüstri alanlarında tamamen ortadan kalkmaktadır. Eğer yerel kârın bir kısmı başka bir yere aktarılırsa, bağlı firmanın vergi oranları üzerinden vergiye tabi tutulmaktadır. Böylelikle birbirine bağlı olan firmaların vergi seviyeleri yatırımları da etkilemektedir. AR-GE harcamalarından kaynaklı vergi indirimleri ise bu noktada cezbedici bir enstrüman olarak gerek ana gerekse bağlı işletmeler tarafından kullanılmaya devam etmektedir (Cockfield, 2010; Schreiber, 2013).

Bununla birlikte AR-GE yatırımları çok uluslu şirketler (örneğin kimya şirketleri, ilaç firmaları veya yazılım şirketleri) açısından kritik öneme sahiptir. Bu firmalar AR-GE 'ye büyük yatırımlar yapmaktadır. Fikri mülkiyet hakları kapsamında (*intellectual property-IP*) AR-GE harcamaları ve bu kapsamda ortaya çıkan indirimleri ele aldığımızda bu hakların temelde bir devletin sunmuş olduğu hukuki korumaya bağlı olduğu anlaşılmaktadır. Örneğin patentler ve yasal yaptırımların süresi gibi. Dolayısıyla vergi odaklı bir bakış açısından konuya yaklaştığımızda, firmaların fikri mülkiyet haklarını vergi planlaması amacıyla kullanılabilmesi için düşük vergi uygulayan bir ülkede olması gereklidir. Tam aksine, fikri haklar tarafında yapılan üretim esnasında ortaya çıkan masrafların ise yüksek bir vergi oranı üzerinden vergi indirimine tabi olması gereklidir. Genel olarak değerlendirildiğinde AR-GE yatırımlarının, vergi hesaplarında aktifleşmeyen varlıklardan oluştuğu görülmektedir. Böylece firmaların kârlar üzerinden düşük vergi ödemeleri ile harcamalarla ilgili yüksek vergi tasarrufunu (agresif vergi planlaması) birleştirmelerine yönelik teşvik unsurunun bu varlıklar üzerinden gerçekleştirilmesi de mümkün hale gelmektedir. Dolayısıyla uluslararası vergi planlamasında özellikle araştırma ve geliştirme faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan patent, marka, teknoloji/know-how gibi değerli fikri mülkiyet haklarının ve varlıkların kullanımı önemli bir araç haline almaktadır. Bu gibi durumlarda aynı zamanda maddi olmayan hakların oluşum ve kazanım maliyetleri ve bu haklara ilişkin ortaya çıkan masrafların herhangi bir kâr veya telif artışı olmadan, işletmenin belli birimleri arasında pay edilebilmesi de yine mümkün hale gelmektedir (Global Equity Services, 2012; Kobetsky, 2011: 320-322; Schreiber, 2013: 63-66).

AR-GE vergi indirimleri kesintiler gibidir; fakat daha değerlidir. Çünkü kesinti, ilk etapta gerçekleşen bir ön vergilemedir. Oysaki indirim, vergi ödemenizde bir dolara karşılık bir dolar indirim şeklindedir. Genellikle ülkeler kesintiler yerine yapılan harcamalara ilişkin vergi indirimi yöntemini uygulamaktadır. Bu yöntem ülkeden ülkeye değişiklik göstermekle birlikte araştırma ve geliştirme (AR-GE) maliyetlerinin, tamamının ya da bir kısmının devlete yansıtılması noktasında geçerli bir uygulama biçimi olarak kabul edilmektedir. Bu kapsamda hükümetlerin AR-GE harcamalarına yönelik ortaya koyduğu vergi indirimi sisteminin etkin şekilde işlediği görülebilmektedir. Çünkü indirimin değeri vergi oranına göre değişmemektedir. Örneğin, % 35 vergi indiriminden yararlanacak bir mükellef 100 \$'lık bir AR-GE harcaması için 35 \$ kazanım sağlarken, aynı miktardaki harcama için % 15 diliminde yer alan bir mükellef sadece 15 \$ kazanım sağlamaktadır. Fakat (ABD) tüm mükelleflere % 20 üzerinden AR-GE vergi indirimi sunulduğundan 20 \$'lık bir vergi avantajı oluşacaktır. Birçok sebepten ötürü hükümetler bu tür indirimlere limit koymakta ve böylece az vergi ödemeyi ya da hiç ödememeyi amaçlayan vergi mükellefleri için indirimin değerini sınırlandırmaktadırlar (Daily, 2008; Harris and Oliver, 2010).

Buna rağmen nispeten düşük vergi ödemenin yolunu bulabilen firmalar, olası rekabetçi avantajlara sahip olabilecekleri gibi elde edilen kazançlar üzerindeki vergi yükünü de minimize ederek aynı zamanda kârlı çıkabileceklerdir. Bu nedenle firmalar vergilemenin üstesinden gelebilmek amacıyla değişik teknikler geliştirmişlerdir. Bunların belirlenmesi ise firmalar açısından temel bir hedef ve öncelik olarak ortaya çıkmaktadır. Öncelikle vergi avantajı sağlayan AR-GE harcamalarının (vergisiz kazanımların) yüksek vergili alanda faaliyet gösteren firmalara aktarılması önemli olmaktadır. Bunun bir diğer örneği de AR-GE harcamalarıyla piyasanın altında (*below-market*) üretilen teknolojiye erişimdir. Dolayısıyla AR-GE harcamaları kullanılarak, vergi minimizasyonu ve firmalardan fon çıkışı engellenebilmekte, iki temel yöntem ise şekil 1'de gösterilmektedir. Şekilde (i) vergi mükellefi kurum (iştirak) (ii) yeni satışa başlayan firma (ortaklık veya limited şirket) (iii) diğer işletmeler veya bireyler ile (iv) aktarılan vergi avantajlarından yararlanan firmalar ya da rekabetçi avantajlar sağlamaya yönelik yapılar değerlendirilmektedir (Daily, 2008: 24-27; Harris and Oliver, 2010: 237-239; Karayan and Swenson, 2007: 159-161).

Şekil 1: Aktarılan Vergi Avantajlarından Kaynaklı Rekabet ve Kazanımlar



Kaynak: Karayan and Swenson.

Toplam vergi yükünün düşürülmesinde firmalar, bağlı iştirakleri vasıtasıyla vergi planlama stratejisine yönelebilmektedir. Örneğin bazı ülkeler AR-GE fonlarını kullanarak kazanç aktarımını, firma içi işlemlerle içten yapabilmektedir. Yani basit bir tanımlamayla zarar beklentisi içerisinde olan bir firma, % 100 kârlı iştirak hissesi içinde AR-GE harcamalarını (indirimlerini), izole etmesi (kullanması) mümkün hale gelmektedir. Fakat ülkelerin çoğunda mekanizmalar (örneğin Kaliforniya'nın üniter vergi sistemi ve ABD konsolide geri ödeme kuralları) firmalar tarafından kontrol edilen işletmelerin yansımalarını sınırlandırmaya çalışmakta, böylece vergi azaltımı yoluyla kâr aşımını asgari düzeyde tutulmaya gayret edilmektedir. İkinci olarak AR-GE harcamaları kullanılarak vergi indirimi ve kazanç aktarımına yönelik yansımalar dıştan da yapılabilmektedir. Bunun iyi bir örneği yeni bir AR-GE ortaklığına kaymaktır. Çünkü vergisel avantajlardan yararlanmanın bir diğer yolu da mevcut işletme üzerinden yeni firmalara (diğer ortaklık veya limited şirketler üzerine) hareket edilmesidir. Şekil 1' de görüldüğü gibi AR-GE fonları yüksek vergili alanda faaliyet gösteren yeni ortak olunan firmaya aktarılmaktadır. Burada AR-GE faaliyetleri üzerinden sağlanan vergi indirim ya da avantajları kârı olduğundan düşük göstermekte ve böylece daha düşük vergi ödenmesi söz konusu olmaktadır. Yeni firma ya da ortaklık, ulusal veya uluslararası ikili ya da çok taraflı vergi anlaşmalarının kendisine tanıdığı haklardan yararlanarak mevcut **kârı**, başka bir ülkede yer alan diğer işletmesine (bağlı şirket) herhangi bir kesintiye maruz kalmadan aktarabilmektedir. Mevcut devri daim sonucu çok uluslu şirket (Firma) AR-GE indirimlerinden etkin şekilde yararlanmakta ve kârı kontrol etme yetkisine sahip olabilmektedir. Elde edilen kazanım ise firmanın pazarlığına ve sermaye yapısına bağlı olarak değişmektedir (Goldring and Henderson, 2013; Karayan and Swenson, 2007: 159-160). Dolayısıyla buraya kadar yapılan çıkarsamalardan da görüleceği üzere başta ABD ekonomisi olmak üzere gelişmiş ülke ve bölgelerde araştırma ve geliştirme faaliyetlerine tanınan ayrıcalıklar önemli boyutlara ulaşmakta ve söz konusu düzenlemelerin özellikle gelir ve kurumlar vergisi hükümleri kapsamında ele alındığı görülmektedir.

Buna karşın "Cefic" konuya daha eleştirel bir bakış açısıyla yaklaşmakta ve günümüz Avrupa sanayisinin temel problemlerinden birinin AR-GE çalışmalarına ayrılan bütçelerin azalması olduğunu ifade etmektedir. En belirgin örnek olarak kimya sanayinde yaşanan gerilemenin temel nedenlerinden birinin bu durum olduğunu dile getirmektedir. AR-GE çalışmalarına ayrılan bütçelerin azalmasının, sektördeki gerilemeyi hızlandırdığı ve Avrupa merkezli üretim kabiliyetinin ise bu nedenle köreldiği belirtilmektedir. Diğer taraftan hükümetler tarımsal araştırma ve geliştirme faaliyetlerine azalan oranlarda kaynak

aktarmakta bir beis görmemektedir. Örneğin 1990 yılından itibaren başta pirinç fiyatlarında yaşanan düşüş olmak üzere gerçekleşen fiyat azalışları, hükümetlerin AR-GE' ye duyulan ihtiyaç konusunda daha rahat davranmalarına sebep olmaktadır (QFinance, 2009: 1503, 1517).

Bununla birlikte gelişmiş ülkelerde önemli bir yer tutan AR-GE faaliyetlerinin gerek hükümet gerek üniversiteler gerekse özel sektör veyahut karma şekilde sürdürülen faaliyetler bütünü olduğu görülmektedir. Gelişmekte olan ülkelerde ise söz konusu faaliyet alanının öneminin yeni yeni algılanmaya başlandığı anlaşılmaktadır. Ülkemizde de AR-GE yatırımlarına yönelik çalışmalar, yeni bilgi teknolojilerine yönelik araştırma geliştirme faaliyetlerinin üretimine yönelik katkılar çerçevesinde artarak devam etmektedir. Bununla birlikte AR-GE kapsamında sunulan vergi indirimleri, krediler, hibe yardımları gibi teşvik mekanizmalarının yetersizlikler içerdiği kabul edilmekle birlikte ilerleyen dönemde bu konunun öneminin daha fazla anlaşılacağı düşünülmektedir. Özellikle AR-GE alanın gerektiği şekilde değerlendirilmesi, işletmelerin faaliyetlerini sürdürebilmeleri açısından son derece önemli kabul edilmektedir. Çünkü bu durum tartışmasız bir gerçek olup, kurumlar vergisinde indirim mekanizmalarından biri olarak öne çıkan AR-GE harcamalarının, vergi planlamasının bir aracı olarak etkin şekilde kullanılabilmesi için mevcut imkân ve yaklaşımlar dahu hususu teyit eder mahiyettedir.

Bu anlayışın önemine binaen birçok uluslararası firmanın yanında yerel ya da ulusal firmalarında kendi işletmeleri için vergi planlamasına yönelik olarak; hukuk, muhasebe, finansal yönetim ve veri işleme gibi hizmet birimleri yanında, AR-GE faaliyetlerine yönelik danışmanlık birimleri ve yerel ya da bölgesel düzeyde AR-GE merkezleri oluşturdukları görülmektedir (Kobetsky, 2011: 82). Buna karşın Warneryd ve Walerud (1981) gerçekleştirdiği araştırmalarda da görüldüğü gibi "vergi planlaması-vergiden kaçınma" gibi anlayış ve mekanizmaların agresif boyutlara taşındığı ülke ve bölgelerde, AR-GE faaliyetlerinden kaynaklı gider unsurlarının gayriahlaki kullanımı önemli sorunları da beraberinde getirmektedir. Özellikle vergi suçlarının sistematik hale geldiği, vergi kaçakçılığı için fırsatların yoğunlaştığı söz konusu ülkelerde, hükümetlerin bu tür olumsuzluklara karşı daha fazla müsamahakâr tutum sergiledikleri gibi kara para aklama trafiğinin de arttığı tespit edilmiştir (Cockfield, 2010; Feige, 1989: 221-222).

#### **4. Kanunen Kabul Edilen İndirimlerin Vergi Planlama Aracı Olarak Kullanılması**

Kanunen kabul edilen indirimler, tüm dünya da olduğu gibi (ülkemizde de) kurumsal kazancın muhafaza edilmesinde önemli bir araçtır. Bu durum mükellefler açısından vergiden kaçınma için uygun şartlar sağlarken, ülkeler açısından ihtiyaç duyulan kamu gelirlerinin toplanması noktasında ciddi bir tehdit oluşturmaktadır. Hükümetlerin ortaya koyduğu anti kaçınma kuralları ise mükelleflerin vergiyi minimize etme çabalarını tam olarak etkisiz kılmada yetersiz kalmaktadır (Sellers and Maxeiner, 2012: 2-3).

Safi kurum kazancının tespitinde, öncelikle GVK 40. maddesinde yer alan harcamalara ilişkin konular indirim konusu edilmektedir. Ardından da KV kanununda yer alan gider unsurları, brüt kazanç üzerinden indirilebilmektedir.

Türkiye'de AR-GE faaliyetlerine yönelik vergisel teşvik mekanizmalarının çeşitli vesilelerle, değişik kanunlarda yer aldığı görülmektedir. Bununla birlikte esasen en kapsamlı çalışmaların 5746 sayılı kanun kapsamında düzenlendiği anlaşılmaktadır.

*Gelir Vergisi Kanununa göre AR-GE harcamalarının indirimi konusu:* 89. maddenin, 9'uncu fıkrasında düzenlenmektedir. Buna göre mükellefler, araştırma ve geliştirme harcamalarının % 100'ünü, AR-GE indirim tutarı olarak kurumsal kazançtan düşebilmektedir.

*Kurumlar Vergisi Kanununa göre AR-GE harcamalarının indirimi:* KVK'nın "**diğer İndirimler**" başlıklı 10. maddesinde düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre indirim konusu giderler başlığı altında ilk sırada (a) *araştırma ve geliştirme harcamaları* yer almaktadır. Ardından sponsorluk harcamaları, okul, sağlık tesisi, öğrenci yurdu, rehabilitasyon merkezi gibi kuruluşlar, yaygın din eğitimi veren tesisler, kültür ve sanat faaliyetleri, bilimsel kazı ve yüzey araştırmaları, ülkedeki mevcut girişimciliği arttırmaya yönelik oluşturulan "girişim sermayesi fonuna" ayrılan tutarın belirli bir kısmı, kanunda sayılan nakdî, aynı bağış ve yardımlar ile Türkiye'de yerleşik olmayanlara hizmet veren işletmelerin (mimarlık, tasarım, yazılım vs.) hizmet ihracı neticesinde elde ettikleri kazançlar vergiden indirilebilmektedir. Ayrıca engellilerin korumalı işyerlerinde istihdam edilmeleri sonucu gerçekleşen ücret ödemelerinin de % 100'e varan kısmı yine kurumsal kazançlardan indirilebilmektedir.

Dolayısıyla Kurumlar Vergisi Kanununun, 10-1(a) fıkrasında açıkça belirtildiği üzere kurum kazancından, yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik yapılan harcamalar vergi planlamasının bir aracı

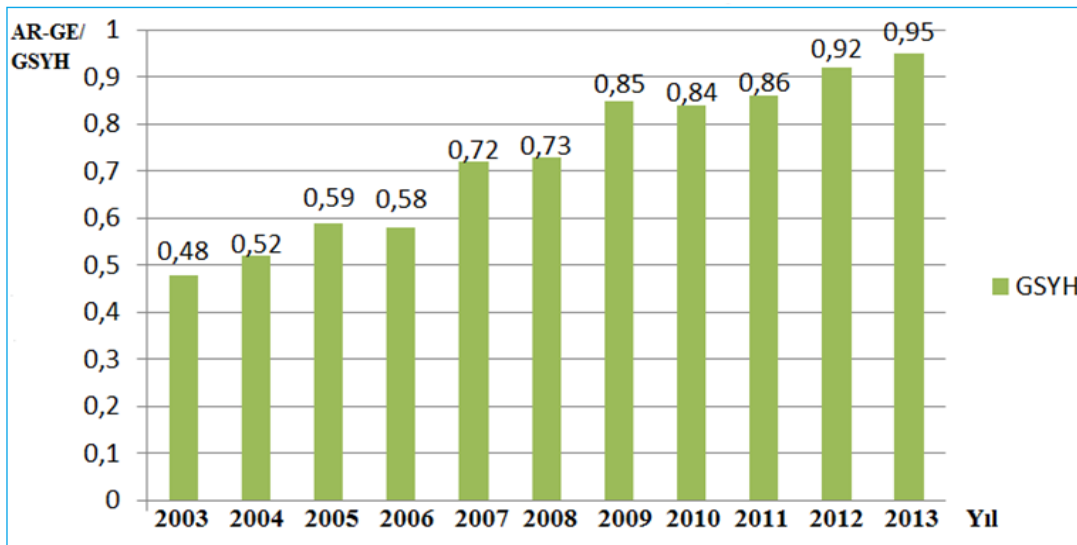
olarak indirim konusu edilebilmektedir. Mükellefler, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamalarının % 100'ünü (5746 sayılı kanunun 5 inci maddesiyle değişen bent), AR-GE indirimine konu edilebilmektedir. Ancak AR-GE faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderler ve tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmayan amortismanla tâbi iktisadî kıymetler için hesaplanan amortisman tutarları, indirim konusu edilememektedir. Bununla birlikte matrahın yetersiz olması nedeniyle ilgili dönemde indirim konusu yapılamayan tutarlar ise sonraki seneye aktarılabilir. Ayrıca bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara, makbuz karşılığında yapılan her türlü bağış ve yardımlar kanunun belirlediği oranlarda kurum kazancından yine düşülebilmektedir.

*4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu ile getirilen vergisel teşvikler kapsamında AR-GE indrimi:* Bu bölgelerde yönetici şirketlerin elde ettiği kazançlar ile aynı bölgede faaliyet gösteren, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin yazılım ve/veya AR-GE faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar 31/12/2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır. Ayrıca bölgede faaliyette bulunan girişimcilerin kazançları, gelir veya kurumlar vergisinden istisna olduğu sürece katma değer vergisinden de muaftır. Araştırmacı, yazılımcı ve AR-GE personelinin bu görevleri ile ilgili aldıkları ücretler ise her türlü vergiden (gelir vergisi stopajı-damga vergisi) müstesnadır.

*5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun kapsamında AR-GE indrimi:* "Bu kapsamında, teknoloji işletmeleri ve AR-GE merkezleri, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan vakıflar veya uluslararası fonlarca desteklenen AR-GE ve yenilik projelerinde, rekabet öncesi işbirliği projelerinde ve tekno-girişim sermaye desteklerinden yararlananlarca gerçekleştirilen AR-GE harcamalarının tamamı ile 500 ve üzerinde tam zamanlı AR-GE personeli istihdam eden AR-GE merkezlerinde ayrıca o yıl yapılan AR-GE harcamasının bir önceki yıla göre artışının yarısı, KVK'nın 10 uncu maddesine göre kurum kazancının ve GVK'nın 89'uncu maddesine göre ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılır" denilmektedir. Yine aynı kanun AR-GE faaliyetlerini: kültür, insan ve toplumsal anlamda bilgi dağarcığının artırılması ve bu bilginin yeni süreç, sistem ve uygulamalar, yenilikçi çalışmalar, çevre ile uyumlu ürünler, yazılım faaliyetleri alanında bilimsel ve teknolojik gelişme sağlayan yöntemlerin geliştirilmesi amacıyla kullanılması olarak tanımlamış ve sonuçta çıktıları özgün, deneysel-bilimsel-teknik içerik taşıyan çalışmaların temini şeklinde yorumlamıştır. Mevcut kanun ile temelde AR-GE faaliyetleri kapsamında, ülke ekonomisinin uluslararası düzeyde rekabet edebilirliğinin artırılması hedeflenmiştir.

Grafik 1'de görüldüğü üzere Türkiye'de, 2003 yılında AR-GE harcamalarının GSYH'ye oranı % 0,48 iken, 2013 yılı verileri itibarıyla bu oranın % 0,95'e ulaştığı anlaşılmaktadır. Dolayısıyla 10 yıllık zaman zarfında harcama tutarlarının iki katına çıktığı tespitine yer verilen çalışmada, ülkemiz mevzuatının gelişmiş ülke mevzuatlarına yakınlaştırılmasına yönelik çabaların da bu noktada önemli olduğu belirtilmektedir. 2013 yılında AR-GE harcamalarının toplam tutarı Türk Lirası cinsinden 14 milyar 807 milyon olarak hesap edilirken, yine aynı çalışmada bir önceki yıla göre Gayri Safi Yurtiçi AR-GE harcamalarının payının % 0,92' den % 0,95'e ivme kazandığı dile getirilmektedir (TÜİK, 2013).

Grafik 1: AR-GE Harcamalarının GSYH'ye Oranı



Kaynak: TÜİK verileri tarafımızdan derlenmiştir.

Gayri Safi Yurtiçi AR-GE harcamalarında ticari kesim % 47 ile en büyük paya sahipken bunu % 42 ile yükseköğretim kesimi ve % 10 ile kamu kesimi takip etmiştir. Tam zamanlı olarak çalışan sayısı 2013 yılında toplam 112.969 kişi olurken, bir önceki yıla göre bu oran % 7,5 artış kaydetmiştir. Kadın AR-GE personel sayısı, 34.246 ile toplam personelin % 30'unu oluşturmaktadır. 2013 yılında AR-GE harcamalarının en yüksek olduğu bölge % 27 ile Ankara, Konya ve Karaman'ın dahil olduğu Batı Anadolu Bölgesi iken, bunu % 21 ile Doğu Marmara ve % 20 ile İstanbul Bölgesi takip etmektedir.

AR-GE faaliyetleri firmalar açısından marjinal maliyetleri azaltırken aynı zamanda yeni buluş ve tekniklerin, uzun dönemli olarak işletmeler üzerinde büyümeye katkı yapması beklenmektedir. Tablo 1'de görüleceği üzere AR-GE harcamaları üzerinden vergi indirim mekanizmaları, pek çok ülke tarafından kullanılan bir yöntem olarak geniş bir uygulama alanına sahiptir. AR-GE harcamaları üzerinden vergi indirimleri temelde (i) harcama tutarları üzerinden (ii) artan oran üzerinden (iii) her ikisinin birleşimi karma uygulama üzerinden ya da (iv) tamamen vergi muafiyeti şeklinde uygulanmaktadır. Örneğin Avustralya'da şirketler, % 40 ile % 45 arasında değişen oranlarda olmak üzere AR-GE harcamalarını, *harcama tutarı üzerinden* vergi indirimine konu edebilmektedir. Kimi ülkelerde ise firmalar, *artan oran üzerinden* diğer bir ifadeyle marjinal ya da ilave harcamalar üzerinden vergi indirimine hak kazanmaktadır. Diğer bir grup ülke ise *karma uygulama üzerinden*, AR-GE harcamalarını vergi indirimine konu edebilmektedir. Örnek olarak Fransa'da, AR-GE harcama tutarlarının 100 milyon € (euro) kadar olan kısmı önce % 30 oranında vergi indirimine tabi tutulmakta, ayrıca bu eşğin üstünde kalan tutarlar ise ilave % 5 oranında, artan oranlı vergi indirimine konu olmaktadır.

Tablo 1: Bazı OECD Ülkelerinde AR-GE Harcamaları Üzerinden Gerçekleştirilen Vergisel Düzenlemeler

AR-GE VERGİ İNDİRİM SİSTEMİ	Harcama Tutarı Üzerinden AR-GE İndirimi	Avustralya, Brezilya, Kanada, Çin, Fransa, Hindistan, Norveç
	Artan Oran Üzerinden AR-GE İndirimi	Birleşik Devletler
	Karma Uygulama Üzerinden AR-GE İndirimi	Japonya, Kore, Portekiz, İspanya
	AR-GE Harcamalarına Vergi Muafiyeti	Avusturya, Çek Cumhuriyeti, Danimarka, Macaristan, Türkiye, Birleşik Krallık
AR-GE Faaliyetleri Kapsamında Çalışanlara Ödenen Ücretler Üzerinden Vergi İndirimi (Stopaj Kesintilen)		Belçika, Macaristan, Hollanda, İspanya, Türkiye
KOBİ'ler İçin Sağlanan Cömert AR-GE vergi teşvikleri		Avustralya, Kanada, Fransa, Macaristan, Japonya, Kore, Norveç, Birleşik Krallık
Belirli Hedeflere Yönelik Olarak Sağlanan AR-GE Vergi Teşvikleri	Enerji	Birleşik Devletler
	Üniversite, Sanayi Beraber Çalışma Modeli (Collaboration) Kapsamında Ortaya Çıkan Harcamalar Üzerinden Vergi İndirimi	Macaristan, İtalya, Japonya, Norveç, Türkiye
	Yeni Buluşlar	Fransa
	Genç Firmalar ve Yeni İşletmelere Sağlanan Vergi İndirimleri	Fransa, Kore, Hollanda
Belirli Bir Düzeyin (Tavan) Üzerindeki AR-GE Harcamaları İçin Uygulanan Vergi İndirimi		Avusturya, İtalya, Japonya, Hollanda, Norveç, Amerika Birleşik Devletleri
Gelir Tabanlı AR-GE Vergi Teşvikleri		Belçika, Hollanda, İspanya
AR-GE Faaliyetlerinde Vergi Teşviki Bulunmayan Ülkeler		Estonya, Finlandiya, Almanya, Lüksemburg, Meksika, Yeni Zelanda, İsveç, İsviçre

Kaynak: OECD.

Buna karşın Avusturya, Çek Cumhuriyeti, Danimarka, Macaristan, Türkiye, Birleşik Krallık gibi ülkelerde ise AR-GE harcamalarının tamamı *vergiden muaf*tır. Ayrıca Türkiye, Norveç ve İtalya gibi ülkelerde üniversiteler ile özel sektörü buluşturan ve birlikte faaliyet göstermelerini teşvik eden (*Collaboration*) uygulama ve politikalara önem verildiği görülmektedir. Yine benzer şekilde belirli hedefleri gerçekleştirmeye yönelik olarak KOBİ'ler için sağlanan cömert vergi indirimlerinden söz etmek mümkündür. Örneğin Birleşik Krallık'ta, KOBİ'ler için % 100-300 arasında değişen oranlarda AR-GE indirimleri söz konusudur. Öte yandan yeni buluş ve teknolojiler ile yeni işletme kuruluşu, enerji sektörü gibi özellik gösteren diğer alanlarda da, AR-GE harcamalarına yönelik vergi indirim mekanizmalarının uygulandığı görülmektedir. Ayrıca belirli bir tavan düzeyin üzerindeki (*Larger Tax Credit Base*) AR-GE harcamaları için İtalya, Japonya gibi ülkelerde vergi indirim mekanizmaları kullanılmaktadır. Bununla birlikte Belçika, Hollanda gibi ülkelerde patent gelirleri üzerinden gelir tabanlı vergi indirim mekanizmaları mevcuttur. Dolayısıyla çoğu OECD üyesi ülkede ve gelişmekte olan ekonomilerde AR-GE harcamalarından kaynaklı vergi indirim ve mekanizmalarının teşvik amaçlı olarak kullanıldığını söylemek mümkündür. AR-GE faaliyetleri üzerinden vergi teşviki bulunmayan ülkeler ise tablo genelinde en alt sırada gösterilmektedir (Australia Tax Office, 2012; Bjornholm and Hansen 2005; IFA, 2013; OECD, 2012: 164-167).

Yine benzer şekilde Macaristan Hükümeti, yeni ürünlerin üretilmesi, geliştirilmesi ve bunlara yönelik bölgesel hizmet ve lojistik faaliyetlerinin gerçekleştirilmesini amaçlayan projelerde, AR-GE faaliyetlerine yönelik harcama miktarlarının tümünü vergiden muaf tutmaktadır. Bununla birlikte AR-GE faaliyetleri, Kuzey Macaristan, Kuzey Macaristan Ovası ve Güney Transdanubiya bölgelerinde ise iki kat daha cömert teşvik ve hibelerle desteklenmektedir. Litvanya ise özellikle katma değeri yüksek olan sanayi kollarını güçlendirme çabası içerisinde, AR-GE çalışmalarını desteklemekte ve bazı vergi indirimlerini gündeme getirmektedir. Singapur'da ise temel işletme tedbirleri kapsamında işletmelerin rekabet gücünü arttırmak amacıyla, finans-hizmet ve denizcilik sektörlerine yönelik AR-GE çalışmalarında daha fazla vergi teşviki uygulanmaktadır. Danimarka'da ise ihracata yönelik bir endüstri inşa etmek amacıyla araştırma ve geliştirme, sertifikasyon, test ve standardizasyon faaliyetlerine yönelik ciddi vergi muafiyetlerinin gündeme geldiği görülmektedir (Bjornholm and Hansen 2005; Kohonen and Mestrum, 2009: 3-4; QFinance, 2009: 1403, 1429).

## Sonuç

Vergi kanunlarının sağladığı haklardan yararlanarak etkin planlamaya yönelmek rasyonel işletmecilik anlayışının bir gereğidir. Kurumlar vergisine yönelik gider ve indirim kalemlerinden AR-GE harcamalarının vergi yükünü minimize edecek şekilde vergi planlaması aracı olarak kullanılması ise özellikle gelişmiş ekonomilerde sıkça başvurulan yöntemlerdendir. Bu durum kişi ya da gruplar açısından fayda yönlü imkânlar sağlarken, işletmeler açısından ise daha büyük vergisel kazanımları beraberinde getirmektedir. Ülkemizde vergi planlaması yeni bir kavram olmakla birlikte, ismi vergi planlaması olmayan ancak benzer amaca hizmet eden uygulamalara (serbest bölge vs.) rastlamak mümkündür. Bununla birlikte AR-GE harcamalarının vergi planlaması aracı olarak kullanılması, olumsuz etkileri de beraberinde getirmektedir. Bir yandan verginin minimize edilmesi, vergi gelirlerinin aşınması noktasında birçok ülke açısından ciddi manada tehdit oluşturmaktadır. Bir kısım kişi ya da kurumlara ayrıcalık tanınırken, ülke egemenliğinin temel göstergesi olan vergi alma ve gelir yükseltme yeteneği ise zedelenmektedir. Ekonomik kayıplar ortaya çıkmakta, hükümetler altyapı ve sosyal ihtiyaçları karşılama adına borçlanma ya da ülke varlıklarını satma gibi temel çözümlere yönelebilmektedir. Öte yandan mükellefler tarafından vergi yükümlülüğünü azaltacak şekilde tercih yapılabilmesi, bu yolları kullanamayan firmalar açısından da haksız rekabeti beraberinde getirmektedir.

Netice itibarıyla gerek ulusal gerekse uluslararası düzeyde esnek tarzda dizayn edilen kanun hükümleri, vergiyi minimize etme noktasında tehdit unsuru olmaya devam etmektedir. Küçük grupların yararına başkaları üzerine bırakılan vergi yükü, ayrıcalığın ihracı olarak özgür bir toplumun geleceğini olumsuz yönde etkileyebilmekte, ticaret dünyasında daha etkin bir rekabet ortamının oluşumunu da ortadan kaldırmaktadır. Vergi sistemlerinin gelir oluşturma kapasiteleri sınırlandırılmakta ve tüm ülkeler için ekonomik sürdürülebilirlikte bir düşüş gözlenmektedir. Oysaki bir vergi sisteminin etkinliği onun vergi yükünü dağıtma becerisine önemli ölçüde bağlıdır. Dolayısıyla agresif vergi planlaması birçok ülke için artan bir endişe kaynağı olmaya devam etmektedir. Bu durum özellikle ulus ötesi işletmeler söz konusu olduğunda, uluslararası işbirliğinin önemini bir kat daha arttırmaktadır. Dolayısıyla caydırıcı uygulamaların varlığı, yoruma meydan bırakmayan kanunların ihdası, denetim mekanizmalarının etkinliği, uyumlu mükellefler açısından öngörülebilirlik anlayışının tesisi gibi unsurlar vergilemede netlik sağlayacağı gibi vergi gelirlerine yönelik kayıpların da asgariye indirgenmesinde önemli olabilecektir.

## KAYNAKÇA

- AUSTRALIA TAX OFFICE (2012). *Research and Development Tax Incentive*, 31 May.
- BISHOP, Matthew (2004). *Economics*, Published by Profile Books Ltd.
- BJORNHOLM, Nikolaj & HANSEN, Anders, Oreby (2005). *Denmark in International Tax Planning*, by IBFD.
- BLEJER, Mario, I & TER-MÍNASSÍAN, Teresa (1997). *Fiscal Policy and Economic Reforms*, First Published, by Routledge.
- BRISCOE, Simon & FULLER, Jane (2007). *Harriman's Financial Dictionary*, Great Britain by Biddles Ltd.
- BROWN, Karen, B (2012). *A Comparative Look at Regulation of Corporate Tax Avoidance*, Springer Science Business Media.
- COCKFIELD, Arthur, J (2010). *Globalization and Its Tax Discontents: Tax Policy and International Investments*, University of Toronto Press.
- COLLIN, Peter (2003). *Dictionary of Economics*, by A & C Black, London.
- CORDES, Joseph., EBEL, Robert & GRAVELLE, Jane (2005). *Encyclopedia of Taxation and Tax Policy*, by Urban Institute Press, Second Edition.
- DAILY, Frederick (2008). *Tax Savvy for Small Business*, by Delta Printing Solutions Inc.
- DİYS (2006). *Danıştay ve İdari Yargı Sempozyumu*, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No: 76, Mayıs.
- DOWNES, John & GOODMAN Jordan, Elliot (1998). *Dictionary of Finance and Investment Terms*, Fifth Edition, by Barron's Educational Series, Inc.
- EDİZDOĞAN, Nihat., ÇETİNKAYA, Özhan ve GÜMÜŞ, Erhan (2012). *Kamu Maliyesi*, Ekin Yayınevi.
- FEIGE, Edgar, L (1989). *The Underground Economies: Tax Evasion and Information Distortion*, by Cambridge University Press, 1989.
- FISHMAN, Attorney, Stephen (2008). *Tax Deductions for Professionals*, by Nolo.
- GLOBAL EQUITY SERVICES (2012). *Selected International Tax & Legal Consequences*, California.
- GOLDRING, Stuart, J & HENDERSON, Gordon, D (2013). *Tax Planning for Troubled Corporations*, by Kluwer.
- GRUBERT, Harry & ALTSHULER, Rosanne (2003). *Repatriation Taxes, Repatriation Strategies and Multinational Financial Policy*, *Journal of Public Economics*, 87 (1), 73-107.
- GÜNDÜĞDU, Burhan (2005). *Vergi Hukunda Muvazaa*, *Vergi Dünyası*, Sayı, 288.
- HARRIS, Peter & OLIVER, David, B (2010). *International Commercial Tax*, by Cambridge University Press.
- HINES, James, R (2001). *International Taxation and Multinational Activity*, The University of Chicago Press.
- HONOHAN, Patrick (2003). *Taxation of Financial Intermediation: Theory and Practice for Emerging Economies*, by World Bank and Oxford University Press.
- IFA (Invest in France Agency). (2013). *France's Research Tax Credit*, June.
- IOS (International Overseas Services). (2014). *Planning*, July.
- JENKS, C., RIDGWAY, C. & PURNELL, E (2004). *Corporate Bankruptcy, Tax Management Portfolios*, by Tax Management Incorporated.
- JOFFE, S & SCHWARTZMAN, J (2004). *Partnership Taxation in Bankruptcy*, *The Bankruptcy Strategist*, 1-7.
- JONES, Christopher (2000). *Tax Planning Opportunities for Family Businesses in the New Regime*, Published by Thorogood.
- KARAYAN, John, E & SWENSON, Charles, W (2007). *Corporate Tax Planning*, by Willy published.
- KOBETSKY, Michael (2011). *International Taxation of Permanent Establishments Principles and Policy*, Cambridge University Press.
- KOHONEN, Matti & MESTRUM, Francine (2009). *Tax Justice: Putting Global Inequality on the Agenda*, First published, by Pluto Press.
- LIVINGSTON, Michael, A & GAMAGE, David, S (2010). *Taxation: Law, Planning, and Policy*, by Lexis Nexis publishing.
- MCGEE, Robert, W (2012). *The Ethics of Tax Evasion: Perspectives in Theory and Practice*, Springer Science Business Media.
- OECD (2011). *Corporate Loss Utilisation Through Aggressive Tax Planning*, OECD Publishing.
- OECD (2012). *Research and Development*, by OECD.
- PORCANO, Thomas, M (1988). *Correlates of Tax Evasion*, *Journal of Economic Psychology*, 9 (1): 47-67.
- PORCANO, Thomas, M (2000). *Advances in Taxation*, by JAI Press Inc.
- QFINANCE (2009). *The Ultimate Resource*, Bloomsbury Information Ltd.
- RAAIJ, F. Van., VELDHOVEN, G. M & WARNERYD, Karl, Erik (1988). *Handbook of Economic Psychology*, by Kluwer Academic Publishers.
- ROUSE, William, B (2006). *Enterprise Transformation: Understanding and Enabling Fundamental Change*, by Wiley-Interscience.
- SELLERS, Mortimer & MAXEINER, James, A (2012). *Comparative Look at Regulation of Corporate Tax Avoidance*, by Springer.

- SCHREIBER, Ulrich (2013). *International Company Taxation*, by Springer-Verlag Berlin, Heidelberg.
- ŞENYÜZ, Doğan (2008). Peçeleme ile Muvazaanın Niteliği ve Arasındaki Farklar, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:185, Mayıs.
- TÜİK (2013). *Araştırma-Geliştirme Faaliyetleri Çalışması*,
- VİV (1959). 7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, 10231 Sayılı Resmi Gazete, 15/6/1959.
- VUK (1961). 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 10703 Sayılı Resmi Gazete, 10.1.1961.
- WALLSCHUTZKY, G (1984). Possible Causes of Tax Evasion, *Journal of Economic Psychology*, 5 (1): 371-384.