

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI
Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü

Sayı : 11395140-105[229-2012/VUK-1- . . .]--107874

03.08.2016

Konu : TÜBİTAK desteğinde yararlanan şirket tarafından Teknokent bünyesinde yapılan Ar-Ge harcamalarının Teknokent dışında yapılan faaliyetlerden elde edilen kazançlar ile ilişkilendirilmesi.

İlgide kayıtlı dilekçenizde; ... Teknokent ... yerleşkesinde faaliyet gösteren Şirketinizin 5746 sayılı Kanun kapsamında TÜBİTAK'tan 01/03/2013 tarihinde kanserli hastalıkların tanısında kullanılmak üzere yapılan Ar-Ge çalışması "... Projesi "ni aldığı ve projenin 01.09.2014 tarihinde tamamlanmasının beklenildiği, proje kapsamında teçhizat ve makine ile kimyasal sarf malzemelerinin alındığı, proje kapsamında almış olduğunuz teçhizat ve sarf malzemelerinin KDV matrahının %75'lik kısmının TÜBİTAK tarafından hibe olarak tarafınıza ödendiği ve KDV'nin kurumunuzca yüklenildiği belirtilerek;

- Alınan cihaz ve demirbaşların hangi hesapta kayıt edileceği,

- Söz konusu makinelerin KDV dahil tutar üzerinden mi, KDV'nin de hibe edildiği durumlarda aktifte kayıt edilip edilmeyeceği,

- Firmanın teknokent dışında elde etmiş olduğu kazançlarından proje kapsamında aldığı cihaz, makine ve sarf malzemeleri ile yüklenilen KDV'yi indirim konusu yapıp yapamayacağı,

- Söz konusu malzemelerin hibe edilmeyen kısmını ticari kazancından indirim konusu yapıp yapmayacağı,

- Cihaz ve makinelerin fatura tutarının tamamı üzerinden mi yoksa hibe desteği düşülüp kalan tutar üzerinden mi amortisman ayrılacağı

hususlarında tarafınıza bilgi verilmesinin talep edildiği anlaşılmıştır.

I- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU VE VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinde, "(1) Kurumlar vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından sırasıyla aşağıdaki indirimler yapılır:

a) Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 100'ü oranında hesaplanacak "Ar-Ge indirimi".

Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden ve tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmayan amortisman tabi iktisadi kıymetler için hesaplanan amortisman tutarlarından verilen paylar üzerinden Ar-Ge indirimi hesaplanmaz. Matrahın yetersiz olması nedeniyle ilgili dönemde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki hesap dönemlerine devreder. Ar-Ge indiriminden yararlanılacak harcamaların kapsamını ve uygulamadan yararlanılabilmesi için gerekli belgeler ile usulleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir..." hükmü mevcuttur.

Konuya ilişkin yayımlanan 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "10.2. Ar-Ge indirimi" başlıklı bölümünde ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir.

Diğer taraftan, 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun 3 üncü maddesinde, "(1) Ar-Ge indirimi: 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 projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslar

arası fonlarca desteklenen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, rekabet öncesi işbirliği projelerinde ve tekno girişim sermaye desteklerinden yararlananlarca gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik harcamalarının tamamı ile 500 ve üzerinde tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam eden Ar-Ge merkezlerinde ayrıca o yıl yapılan Ar-Ge ve yenilik harcamasının bir önceki yıla göre artışının yarısı, 13.6.2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesine göre kurum kazancının ve 31.12.1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesi uyarınca ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılır. Ayrıca bu harcamalar, 4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre aktifleştirilmek suretiyle amortisman yoluyla itfa edilir, bir iktisadi kıymet oluşmaması halinde ise doğrudan gider yazılır. Kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili hesap döneminde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki hesap dönemlerine devredilir. Devredilen tutarlar, takip eden yıllarda 213 sayılı Kanuna göre her yıl belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınır.

...

(7) Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde bulunanların; kamu kurum ve kuruluşları, kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar ile uluslararası fonlardan aldıkları destekler özel bir fon hesabında tutulur. Bu fon, 193 sayılı Kanun ve 5520 sayılı Kanuna göre vergiye tabi kazancın ve ilgili yılda yapılan Ar-Ge harcaması tutarının tespitinde dikkate alınmaz. Bu fonun, elde edildiği hesap dönemini izleyen beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğratılmış sayılır."

4 üncü maddesinde ise "... (5) Bu Kanun kapsamındaki indirim, istisna, destek ve teşviklerden yararlananlar, 193 sayılı Kanunun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (9) numaralı bendi, 5520 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi ve 29.1.2004 tarihli ve 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun aynı mahiyetteki hükümlerinden ayrıca yararlanamazlar..."

hükümleri yer almıştır.

Öte yandan, Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliğinde 5746 sayılı Kanun uygulamasına ilişkin usul ve esaslar ayrıntılı olarak düzenlenmiş olup ayrıca konuyla ilgili olarak 1, 2 ve 3 seri no.lu 5746 sayılı Kanun Genel Tebliğlerinde konuyla ilgili açıklamalara yer verilmiştir. Mezkûr Yönetmeliğin 7 nci maddesinde, "(1) Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında değerlendirilen harcamalar aşağıda yer almaktadır:

...

b) Amortismanlar:

1) Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla iktisap edilen amortismanına tabi iktisadi kıymetler için ayrılan amortismanlardan oluşur.

2) Ar-Ge ve yenilik faaliyeti dışında başka faaliyetlerde de kullanılan makine ve teçhizata ilişkin amortismanlar, bunların Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde kullanıldığı gün sayısına göre hesaplanır..."

- 20 nci maddesinde, "(1) Ar-Ge ve yenilik projeleri, başvuru yapılan kamu kurumu veya kuruluşu ile kanunla kurulan vakıflar tarafından kendi mevzuatına göre değerlendirilir. Teknoloji merkezi işletmeleri ile Ar-Ge merkezlerinde yürütülen, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan vakıflar tarafından desteklenen veya TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projeleri yeniden incelemeye tabi tutulmaksızın. Ar-Ge ve yenilik projelerine yönelik destek karar yazısının düzenlendiği veya proje sözleşmesinin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla Kanunla sağlanan destek ve teşvik unsurlarından yararlanabilir...",

- 24 üncü maddesinde, "(1) Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde bulunanların kamu kurum ve kuruluşları, kanunla kurulan vakıflar ile uluslararası fonlardan aldıkları hibe destekler, desteğin tabi olduğu mevzuat hükümlerine uygun olarak özel bir hesapta izlenir. (2) Bu hesapta yer alan tutarlar, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununa göre vergiye tabi kazancın tespitinde gelir, Ar-Ge indirimi tutarının tespitinde Ar-Ge harcaması olarak dikkate alınmaz. Bu şekilde sağlanan karşılıksız fonlardan yapılan harcamalar yapıldığı yere göre doğrudan gider ya da amortismanına tabi iktisadi kıymet olarak muhasebeleştirilir..."

açıklamaları yer almıştır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, kurumunuz tarafından 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği ile 1, 2 ve 3 seri no.lu 5746 sayılı Kanun Genel Tebliğlerinde yapılan açıklamalar çerçevesinde, "... Projesi" kapsamında yapılan Ar-Ge faaliyetlerine yönelik harcamaların, projeye ilişkin destek karar yazısının düzenlendiği veya proje sözleşmesinin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren Ar-Ge indiriminden yararlanması mümkün bulunmaktadır.

Ancak, 5746 sayılı Kanunda yer alan istisna, destek ve teşviklerden yararlanılması halinde, 5746 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin beşinci fıkrası uyarınca, Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde yer alan aynı mahiyetteki hükümlerden yararlanılması da mümkün bulunmamaktadır.

Bu itibarla, 5746 sayılı Kanunda yer alan istisna, destek ve teşviklerden yararlanılması halinde, TÜBİTAK tarafından sağlanan destek tutarı kurum kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınmayacak, sağlanan bu destekle yapılan Ar-Ge harcamaları da Ar-Ge indirimine konu edilmeyecektir. Ancak, TÜBİTAK'tan sağlanan destekle yapılan harcamalar yapıldığı yere göre doğrudan gider yazılacak ya da amortisman tabi iktisadi kıymet alınması halinde amortisman yoluyla itfa edilecektir.

Öte yandan, Şirketiniz tarafından hibe edilen fonları kullanmaksızın Ar-Ge faaliyetleri kapsamında amortisman tabi iktisadi kıymet alınması halinde, iktisadi kıymetin maliyet bedeli değil ilgili yılda ayrılan amortisman tutarı Ar-Ge harcaması olarak dikkate alınacaktır. Ancak, proje sonucunda bir iktisadi kıymetin ortaya çıkması halinde, bu iktisadi kıymetin bünyesine girerek tamamlayıcı parçası olan, diğer bir ifadeyle bu iktisadi kıymetten ayrılma imkânı bulunmayan makine ve teçhizat gibi iktisadi kıymetlerin maliyet bedeli Ar-Ge harcaması olarak dikkate alınabilecek olup proje bittikten sonra kullanılan makinaların amortismandan sonra kalan defter değerinin proje sonucunda oluşacak gayri maddi hakkın maliyet bedeli ile ilişkilendirilmemesi gerekmektedir.

Söz konusu amortisman tabi iktisadi kıymetlerin finansmanının bir kısmının şirketiniz tarafından bir kısmının da TÜBİTAK tarafından sağlanan destekle karşılanması durumunda ise tarafınızca karşılanan kısma isabet eden amortisman tutarı Ar-Ge indirimine konu edilebilecek, destek tutarına isabet eden kısım için Ar-Ge indiriminden yararlanılamayacaktır. Destek kapsamında yer almayan diğer Ar-Ge harcamalarının ise Ar-Ge indirimine konu edilebileceği tabiidir.

Ayrıca, Teknokent bünyesinde yürütülmekte olan ve TÜBİTAK desteklerinden yararlanan projeye ilişkin 5746 sayılı Kanun kapsamında indirim konusu yapılan Ar-Ge faaliyetlerine yönelik harcamaların, Teknokent dışında elde edilen kurum kazancının tespitinde dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan; Ar-Ge faaliyetleri kapsamında şirket adına alınacak tesis ve demirbaşların ise aktifleştirilme açısından özel bir düzenleme yapılmadığından 1 sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinin Muhasebe Usul ve Esasları V-Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve Hesap Planı Açıklamaları başlığı altında yer alan C-Hesap Planı Açıklamaları bölümünde belirtildiği üzere 25-Maddi Duran Varlıklar Hesaplarına alınması gerekmektedir.

II- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

3065 sayılı KDV Kanununun;

- 30/a maddesinde, vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisinin, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyeceği,

- Geçici 20/1 maddesinde, 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununa 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 hizmetlerinin KDV'den müstesna olduğu ve Maliye Bakanlığının program ve lisans türleri itibarıyla istisnadan yararlanılacak bedele ilişkin olarak asgari sınır belirlemeye, istisna uygulanacak yazılım programlarını tanımlamaya ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye yetkili olduğu

hüküm altına alınmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin (II/G-2) kısmında; "3065 sayılı Kanunun geçici 20/1 inci maddesi ile, 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununa 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 hizmetlerinin KDV'den müstesna olduğu ve Maliye Bakanlığının program ve lisans türleri itibarıyla istisnadan yararlanılacak bedele ilişkin olarak asgari sınır belirlemeye, istisna uygulanacak yazılım programlarını tanımlamaya ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye yetkili olduğu hüküm altına alınmıştır.

Bu hükme göre, Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde bulunan mükelleflerin 31.12.2023 tarihine kadar bu bölgede ürettikleri sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımları şeklindeki teslim ve hizmetleri KDV'den istisnadır. Söz konusu bölgede üretilen yazılımın farklı kişilere satılması ya da satışın CD veya elektronik ortamda yapılması istisna uygulanmasına engel değildir. Üniversitelere bağlı Teknokentler de Teknoloji Geliştirme Bölgesi olarak değerlendirilir.

...

Ancak, Teknoloji Geliştirme Bölgesinde faaliyette bulunan girişimciler tarafından münhasıran bu bölgelerde üretilen yazılımlar için yapılacak her türlü mal ve hizmet alımları, söz konusu yazılımın vergiden istisna olup olmadığına bakılmaksızın KDV'ye tabidir. Güncelleme dışında bir yazılımla ilgili olarak verilen bakım, destek (otomasyon) hizmetleri, teknoloji geliştirme bölgesinde üretilse dahi, oyun programları, network uygulamaları gibi yazılımlar, işlevlerini yerine getirmek için yazılım kullanan ürün, aygıt, eşya vb. donanımlar ile bu donanımlara ilişkin hizmetler, web sitesi aracılığıyla verilen reklam hizmetleri ve ar-ge çalışmaları kapsamında yer alan teslim ve hizmetler istisna kapsamında değerlendirilmez.

Öte yandan, 3065 sayılı Kanununun (30/a) maddesinde, vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan KDV indirim konusu yapılamaz.

Diğer taraftan, Teknoloji Geliştirme Bölgesinde üretilen yazılımın Kanununun 11 ve 12 nci maddeleri kapsamında ihraç edilmesi halinde, bu ihracata ilişkin yüklenilen KDV'nin, 3065 sayılı Kanununun 32 nci maddesine göre indirim ve iade konusu yapılması mümkündür."

açıklamaları mevcuttur.

Buna göre, teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan şirketiniz tarafından yürütülen Ar-ge çalışması, 3065 sayılı KDV Kanununun geçici 20 nci maddesinde sayılan teslim ve hizmetlerden olmadığından istisna kapsamında değerlendirilmeyecek ve buna ilişkin alımlar nedeniyle yüklenilen KDV indirim konusu yapılabilecektir.

Ancak, söz konusu Ar-ge çalışması sonucunda 3065 sayılı Kanunun geçici 20 nci maddesinde sayılan yazılımların üretilmesi ve bu yazılımların teslim ve hizmet şeklinde satışı halinde bu faaliyetiniz istisna kapsamında değerlendirilecek ve buna ilişkin alımlar nedeniyle yüklenilen KDV indirim konusu yapılamayacaktır

Proje kapsamında almış olduğunuz teçhizat ve sarf malzemelerinin bedelinin %75 lik kısmının TÜBİTAK tarafından şirketinize hibe edilmesi bu durumu değiştirmeyecektir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelveye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.