

IPA Çerçeve Anlaşması kapsamında alınan hibelerin vergilendirilmesi ve Tek Düzen Hesap Planı çerçevesinde hangi hesapta izleneceği hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK KANUNU (*)
Özelge no	B.07.1.GİB.4.06.18.02-105[2016-556]-213577
Tarih	01.06.2018

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

ANKARA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü)

Sayı : 27575268-105[2016-556]-213577

01.06.2018

Konu : IPA Çerçeve Anlaşması kapsamında

alınan hibelerin vergilendirilmesi ve

Tek Düzen Hesap Planı çerçevesinde

hangi hesapta izleneceği hk.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuz ve eklerinde;

- Şirketinizin her nevi füze, roket, güdümlü mühimmat imali ve benzeri faaliyetleri yürüttüğü,
- IPA Çerçeve Anlaşması kapsamında birlik yüklenicisi olarak imzalamış olduğunuz sözleşmeye istinaden Avrupa Komisyonundan hibe almaya hak kazanıldığı ve alınacak hibenin bir kısmının, kurumunuzun Ar-Ge merkezinde yürütülen projesi için kullanılacağı; kalan kısmının ise Ar-Ge projesiyle ilgisinin bulunmayacağı,

- Alınan hibe ile yapılacak harcamaların, sözleşmede belirlenen harcama tutarının altında kalması durumunda bakiye kalan tutarın Avrupa Komisyonuna iade edileceği,
- İlgili hibenin özel bir fon hesabında takip edilmesi ve harcanmayarak iadesi durumunda öz kaynaklardaki fon bakiyesinin azalacağı,

belirtilmiş olup Avrupa Komisyonundan alınan hibenin avans olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği, avans olmaması durumunda hangi hesaba kayıt yapılması gerekeceği ve söz konusu tutarın 5746 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinde yer alan beş yıllık sürenin ardından gelir hesaplarına intikal ettirilip ettirilmeyeceği hususlarında Başkanlığımız görüşü sorulmuştur.

Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde, kurumlar vergisinin mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Gelir Vergisi Kanununun "Bilanço esasında ticari kazancın tespiti" başlıklı 38 inci maddesinin birinci fıkrasında, bilanço esasına göre ticari kazancın, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olduğu, bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce işletmeye ilave olunan değerlerin bu farktan indirileceği, işletmeden çekilen değerlerin ise farka ilave olunacağı belirtilmiştir.

Aynı Kanunun geçici 84 üncü maddesinin birinci fıkrasında, "Avrupa Birliği organlarıyla akdedilen ve usulüne göre yürürlüğe konulan anlaşmalar çerçevesinde proje karşılığı sağlanan hibeler, özel bir fon hesabında tutulur ve gelir olarak dikkate alınmaz. Söz konusu hibelerle gerçekleştirilecek projelere ilişkin olarak bu fondan yapılan harcamalar, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider ve maliyet olarak dikkate alınmaz. Proje sonunda herhangi bir şekilde harcanmayan ve iade edilmeyen tutarın kalması hâlinde bu tutar gelir kaydedilir." hükmüne yer verilmiştir.

1 Sıra No.lu IPA Çerçeve Anlaşması Genel Tebliği'nin "4.5.3. İstisnanın Uygulanması" başlıklı bölümünde, "Avrupa Birliği organlarıyla akdedilen ve usulüne göre yürürlüğe konulan anlaşmalar çerçevesinde GVK Geçici 84. maddenin yürürlüğe girdiği 18/4/2013 tarihinden itibaren proje karşılığı sağlanan hibelerin, özel bir fon hesabında tutulması ve bu fondan yapılan harcamaların da gider ve maliyet olarak dikkate alınmaması şartıyla, söz konusu hibeler alındığı dönemde gelir olarak değerlendirilmeyecektir. Proje tamamlandığında ise varsa harcanmayan ve iade edilmeyen hibe tutarları gelir olarak dikkate alınacaktır. Bu tarihten önce alınan hibeler ise, ticari kazanç unsuru gelir olarak ve bu hibelerden yapılan harcamalar da niteliğine göre gider veya maliyet olarak dikkate alınacaktır." açıklaması yer almaktadır.

5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun 3 üncü maddesinde, "(1) Ar-Ge ve tasarım 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 uluslararası fonlarca desteklenen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, rekabet öncesi işbirliği projelerinde ve teknogirişim sermaye desteklerinden yararlananlarca gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik harcamalarının tamamı ile bu Kanun kapsamında yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlar tarafından desteklenen tasarım projelerinde ve tasarım merkezlerinde gerçekleştirilen münhasıran tasarım harcamalarının tamamı, 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. Bakanlar Kurulunca belirlenen kriterleri haiz Ar-Ge merkezlerinde ayrıca o yıl yapılan Ar-Ge ve yenilik harcamalarının bir önceki yıla göre artışının yüzde ellisine kadarı; Bakanlar Kurulunca belirlenen kriterleri haiz tasarım merkezlerinde ayrıca o yıl yapılan tasarım harcamalarının bir önceki yıla göre artışının yüzde ellisine kadarı yukarıdaki esaslar dâhilinde indirim konusu yapılabilir. Belirlenen kriterlere göre kanuni hadler içerisinde oranları ayrı ayrı veya birlikte farklılaştırmaya Bakanlar Kurulu yetkilidir. 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 faaliyetleri ile tasarım faaliyetlerinde bulunanların; kamu kurum ve kuruluşları, kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge ve yenilik projeleri ile tasarım 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 veya tasarım harcaması tutarının tespitinde dikkate alınmaz. Bu fonun, elde edildiği hesap dönemini izleyen beş yıl içinde sermayeye ilâve dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğratılmış sayılır."

hükümleri yer almıştır.

Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliğinin 33 üncü maddesinde; "(1) Ar-Ge ve yenilik veya tasarım 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 hibe destekler, desteğin tabi olduğu mevzuat hükümlerine uygun olarak özel bir fonda izlenir.

(2) Bu fonda yer alan tutarlar, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununa göre vergiye tabi kazancın tespitinde gelir, Ar-Ge ve tasarım indirimi tutarının tespitinde ArGe, yenilik ve tasarım

harcaması olarak dikkate alınmaz.

(3) Bu fonun elde edildiği hesap dönemini izleyen beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi hâlinde, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler vergi ziyai cezası ve gecikme faiziyle birlikte işletmeden tahsil edilir.

(4) Ar-Ge ve yenilik veya tasarım 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 geri dönüşlü destekler bu kapsamda değerlendirilmez."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre;

- AB organlarıyla akdedilen ve usulüne göre yürürlüğe konulan anlaşmalar çerçevesinde proje karşılığı sağlanan hibelerin özel bir fon hesabında tutulması ve bu fondan yapılan harcamaların da kurum kazancının tespitinde gider ve maliyet olarak dikkate alınmaması gerekmektedir. Proje tamamlandığında da varsa harcanmayan ve iade edilmeyen hibe tutarları gelir olarak dikkate alınacaktır.

Ayrıca, alınan hibe ile yapılacak harcamaların sözleşmede belirlenen harcama tutarının altında kalması durumunda, Avrupa Komisyonuna iade edilen tutarın fon hesabının azaltılması suretiyle düzeltilmesi gerektiği tabiidir.

- IPA Çerçeve Anlaşması kapsamında alınacak hibenin bir kısmının kurumunuzun ArGe merkezinde yürütülen projesi kapsamında kullanılması durumunda, bu fondan yapılan harcamalar Ar-Ge indirimi tutarının tespitinde de Ar-Ge ve yenilik harcaması olarak dikkate alınmayacaktır.

Diğer taraftan, Avrupa Birliği organlarıyla akdedilen ve usulüne göre yürürlüğe konulan anlaşmalar çerçevesinde proje karşılığı 18.04.2013 tarihinden itibaren sağlanarak özel bir fon hesabında tutulması gereken söz konusu hibelerin; 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 çerçevesinde "549 Özel Fonlar" hesabında takip edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.