

## MADAD Fonundan yapılan hibenin vergilendirilmesi

|                   |                               |
|-------------------|-------------------------------|
| <b>Belge türü</b> | Özelge                        |
| <b>Kanun</b>      | KURUMLAR VERGİSİ KANUNU       |
| <b>Özelge no</b>  | 16700543-120[20-515-47]-87692 |
| <b>Tarih</b>      | 30.09.2022                    |

**T.C.**

**HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞI**

**Gaziantep Vergi Dairesi Başkanlığı**

**(Gelir, Kurumlar ve Diğer Vergiler Müdürlüğü)**

Sayı : 16700543-120[20-515-47]-87692

30.09.2022

Konu : MADAD Fonundan yapılan hibenin vergilendirilmesi

İlgi :

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, ... Sanayi Odası tarafından kurulan Şirketinizin mesleki eğitim ve danışmanlık faaliyeti yürüttüğü, kobilerin ve işletmelerin verimliliğini arttırmak için "... Dönüşüm Merkezi (Model Fabrika) kurulmasına ilişkin olarak T.C. Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, ... Sanayi Odası, ... Organize Sanayi Bölgesi ve Birleşmiş Milletler Kalkınma Programı (UNDP) arasında bir protokol imzalandığı, bu protokolün Avrupa Birliğinin Bölgesel Güven Fonu (MADAD) tarafından desteklendiği, bu kapsamda Şirketiniz tarafından kurulacak olan Model Fabrika için yapılacak bina inşaatı, işçilik, danışmanlık gibi harcamaların bir kısmının UNDP tarafından (MADAD fonundan), bir kısmının ise ... Sanayi Odası tarafından karşılanacağı belirtilerek; Avrupa Birliği Bölgesel Kalkınma Fonundan (MADAD) sağlanan hibelerin;

- Özel bir fon hesabında tutulup tutulmayacağı ve gelir olarak dikkate alınıp alınmayacağı,
- Bu fondan yapılan harcamaların kurum kazancının tespitinde gider ve maliyet unsuru olarak dikkate alınıp alınmayacağı,
- Projenin tamamlanmasına müteakip inşa edilen Model Fabrika binasının aktive alınıp alınmayacağı, aktive alınması durumunda amortismanla konu edilip edilmeyeceği hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

## **KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinin birinci fıkrasında, kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı; aynı maddenin ikinci fıkrasında da, safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa eklenen geçici 84 üncü maddede ise;

*"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.*

*Birinci fıkra çerçevesinde sağlanan hibelerle finanse edilen yıllara sâri inşaat ve onarım işlerine ilişkin ödemeler üzerinden ve yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden, fon hesabından yapılan harcama tutarları ile sınırlı olmak üzere, 94 üncü maddenin birinci fıkrasının (2) ve (3) numaralı bentleri ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi ve 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) ve (b) bentleri uyarınca vergi kesintisi yapılmaz."*

hükümlerine yer verilmiştir.

Avrupa Birliği Bölgesel Kalkınma Fonu (MADAD), Avrupa Birliği ve Birleşmiş Milletlerin Kalkınma Programı (UNDP) tarafından Türkiye'de Suriyeliler ve ev sahibi toplulukların ekonomik ve sosyal dayanıklılığını ve ilgili ulusal ve yerel kurumları güçlendirmek suretiyle Suriye Krizine Müdahale için oluşturulmuş bir proje kapsamında oluşturulan yardımlardır.

Gelir Vergisi Kanununun Geçici 84 üncü maddesi sadece Avrupa Birliğinden sağlanan hibeleri kapsamakta olup yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde söz konusu madde hükmünün Avrupa Birliği Bölgesel Kalkınma Fonu (MADAD) kapsamında dağıtılan fonları da kapsayacağı tabidir.

Ancak, MADAD kapsamında desteklenen ve Şirketiniz ile Birleşmiş Milletler Kalkınma Programı (UNDP) arasında imzalanan protokolün IPA II Çerçeve Anlaşması kapsamında sağlanan vergi istisnalarından faydalanmak için aranan gerekli şartları taşımaması nedeniyle, Gelir Vergisi Kanununun Geçici 84 üncü madde hükmünün bahsi geçen protokol kapsamında sağlanan fonlara uygulanması mümkün bulunmamaktadır.

## **VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN**

213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

- 171 inci maddesinde, "*Mükellefler bu kanuna göre tutacakları defterleri vergi uygulaması bakımından aşağıdaki maksatları sağlayacak şekilde tutarlar.*

1. *Mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tesbit etmek;*

2. *Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tesbit etmek;*

3. *Vergi ile ilgili muameleleri belli etmek;*

4. *Mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek;*

5. *Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (emanet mahiyetindeki değerler dahil) kontrol etmek ve incelemek."*

- 186 ncı maddesinde, "*Envanter çıkarmak, bilânço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit etmektir.*

*Şu kadar ki; ticari teamüle göre tartılması, sayılması ve ölçülmesi mûtat olmıyan malların değerleri tahminen tesbit olunur.*

*Mevcutlar, alacaklar ve borçlar işletmeye dahil iktisadi kıymetleri ifade eder."*

- 191 inci maddesinde, "*Envantere alınan iktisadi kıymetler bu kanunun "değerleme"ye ait üçüncü kitabında yazılı esaslara göre değerlendirilir."*

- 192 nci maddesinde, "*Bilanço, envanterde gösterilen kıymetlerin tasnifli ve karşılıklı olarak değerleri itibariyle tertiplenmiş hulasasıdır.*

*Bilanço aktif ve pasif olmak üzere iki tabloyu ihtiva eder.*

*Aktif tablosunda mevcutlar ile alacaklar (ve varsa zarar), pasif tablosunda borçlar gösterilir.*

*Aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark, müteşebbisin işletmeye mevzu varlığını (Öz sermayeyi) teşkil eder.*

*Öz sermaye pasif tablosuna kaydolunur ve bu suretle aktif ve pasif tablolarının toplamaları denkleşir. İhtiyatlar ve kar ayrı gösterilseler dahi öz sermayenin cüzileri sayılırlar.",*

- 7338 sayılı Kanunun 27 nci maddesiyle değişik 262 nci maddesinde, "*Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder.*

*Aşağıda sayılan giderler de maliyet bedeline dâhil edilir:*

*a) İktisadi kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması ile doğrudan ilgili; gümrük vergileri, gümrük komisyonları, yükleme, boşaltma, nakliye ve montaj giderleri,*

*b) İktisadi kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması ile doğrudan ilgili; resim ve harçlar, noter, tapu, mahkeme, değer tespiti, danışmanlık, komisyon ve ilan giderleri,*

c) İktisadi kıymetin finansmanında kullanılan kredilere ait faiz giderleri ve bunlara ilişkin kur farklarının; emtiada emtianın stoklara girdiği tarihe kadar, diğer iktisadi kıymetlerde ise iktisadi kıymetin envantere alındığı hesap döneminin sonuna kadar olan kısmı ile söz konusu kredilere ilişkin giderler (Faiz giderleri ile kur farklarının diğer kısımlarını maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttirler.),

ç) İktisadi kıymetin stoklara veya envantere alındığı tarihe kadarki depolama ve sigorta giderleri,

d) Gayrimenkullerde mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden mütevellit giderler.

Gayrimenkullerle doğrudan ilgili olması şartıyla, bunların envantere alındığı hesap dönemi sonuna kadar alınan hibeler maliyet bedelinden indirilir.

İktisadi kıymetin (emtia hariç) iktisap edilmesi veya değerinin artırılması ile ilgili olan özel tüketim vergisi, indirilemeyecek katma değer vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi ile kaynak kullanımını destekleme fonunu maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttirler.

Bu maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.",

- 269 uncu maddesinde, "İktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkuller maliyet bedelleri ile değerlendirilir.

Bu kanuna göre, aşağıdaki yazılı kıymetler gayrimenkuller gibi değerlendirilir:

1. Gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı;

2.Tesisat ve makinalar;

3.Gemiler ve diğer taşıtlar;

4.Gayrimaddi haklar.",

- 7338 sayılı Kanunun 29 uncu maddesiyle 26/10/2021 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere kaldırılan mülga 270 inci maddesinde, "Gayrimenkullerde, maliyet bedeline, satın alma bedelinden başka, aşağıda yazılı giderler girer:

1.Makina ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri;

2.Mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden mütevellit giderler.

Noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile Emlak Alım ve Özel Tüketim Vergilerini maliyet bedelini ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttirler.",

- 271 inci maddesinde, "İnşa edilen binalarda ve gemilerde, imal edilen makina ve tesisatta, bunların inşa ve imal giderleri, satın alma bedeli yerine geçer.",

- 272 nci maddesinde, "Normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderler, gayrimenkulün veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının maliyet bedeline eklenir.

...",

- 313 üncü maddesinde, "*İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269 uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin, bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder.*

..."

- 315 inci maddesinde, "*Mükellefler amortismanına tâbi iktisadî kıymetlerini (7338 sayılı kanunun 32 nci maddesiyle eklenen ibare; 26.10.2021), 320 nci maddenin dördüncü fıkrası saklı kalmak üzere, Maliye Bakanlığının tespit ve ilân edeceği oranlar üzerinden itfa ederler. İlân edilecek oranların tespitinde iktisadî kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınır.*",

- 320 nci maddesinde, "*Amortisman süresi, kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlar. Bu sürenin yıl olarak hesaplanması için (1) rakamı mükellefçe uygulanan nispete bölünür.*

..."

hükümlerine yer verilmiştir.

Diğer taraftan, 24/3/1987 tarihli ve 19410 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 176 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde,

" ... Bilindiği üzere, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 262 nci maddesinde; "*Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum toplamını ifade eder.*" hükmü yer almıştır.

*Bu madde ile iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerin tespitinde, fiili maliyetin esas alınması öngörülmüştür. Dolayısıyla yatırımcı adına tahakkuk ettirilen destekleme primleri, sabit yatırımların maliyet bedelini azaltıcı bir unsur olduğundan, mükelleflerce bu primler, tahakkuk ettirildikleri tarihte*

*gerçekleştirilmiş olan sabit yatırımların maliyet bedelinden indirilebilir.*

*Bu durumda, sabit kıymetin maliyet bedeli; indirilen destekleme priminden sonraki miktar olacağından, bu usulü seçen mükellefler, sabit yatırımın toplam bedelinden, alınan primin düşülmesinden sonra kalan değeri sabit yatırımın değeri olarak aktiflerine kaydedecektir. Aktife kaydedilen bu değer üzerinden amortisman ayıracaklar ve bu değer üzerinden de yatırım indiriminden yararlanacaklardır. Ancak, isteyen mükellefler, tahakkuk eden destekleme primlerini, sabit yatırımların maliyet bedellerinden düşmeden doğrudan hasılat olarak da yazabilirler...." açıklamaları yer almaktadır.*

Ayrıca, 213 sayılı Kanunun 315 inci maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye istinaden amortismanına tabi iktisadi kıymetler için uygulanacak "Faydalı Ömür ve Amortisman Oranları" tespit edilmiş ve bu oranlar 339, 365, 389, 399, 406, 418, 439, 458 ve 506 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile değişik, 28/4/2004 tarihli ve 25446 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 333 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği eki Amortisman Listesi ile açıklanmıştır.

Bu bağlamda, bir iktisadi kıymetin amortismanına tabi tutulabilmesi için, işletmede bir yıldan fazla kullanılması, yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunması ve işletmenin aktifinde kayıtlı olması gerekmektedir. Amortismanına tabi bir iktisadi kıymetin aktife girmesi; o kıymetin iktisap edilerek defter kayıtlarına geçirilmesi, değerlendirme gününde envantere dahil olması ve kullanılmaya hazır halde bulunmasıdır. Kullanılmaya hazır halde bulunması ise, alındığı şekliyle kullanılacak iktisadi kıymetlerde sözleşme şartlarının yerine getirilip kıymetin teslim alınmasını veya gümrükten çekilip işletmeye dahil edilmesini, kullanılması için montajı gerekli kıymetlerin montajının tamamlanmasını, inşa veya imal edilen kıymetlerde ise inşa veya imal işleminin tamamlanarak inşaat veya imalat hesabından sabit kıymet hesabına alınmasını ifade eder.

Diğer taraftan, 4721 sayılı Türk Medeni Kanununun 705 inci maddesinde taşınmaz mülkiyetinin kazanılmasının tescille olacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde "... Dönüşüm Merkezi (Model Fabrika)"nın Şirketiniz mülkiyetinde kalacak olması durumunda, Şirketiniz tarafından inşa işleminin tamamlanmasını müteakiben maliyet bedeli üzerinden ilgili sabit kıymet hesabına alınması icap etmektedir.

Maliyet bedelinin hesabında, 7338 sayılı Kanunla 213 sayılı Kanunun 262 nci maddesine eklenen üçüncü fıkra uyarınca, model fabrikanın yapımına ilişkin olarak, model fabrikanın envantere alındığı hesap dönemi sonuna kadar alınan hibelerin, bahse konu fabrikanın maliyet bedelinden indirilmesi ve kalan değerin sabit yatırımın maliyet bedeli olarak aktife kaydedilmesi gerekmektedir. Model fabrikanın envantere alındığı hesap döneminden sonra alınan hibelerin ise, söz konusu fabrikanın maliyet bedelinden indirilmesi veya ilgili dönemde doğrudan hasılat olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

Yukarıda belirtilen şekilde maliyet bedeli üzerinden aktifleştirilen fabrikanın, aktife girdiği yıldan itibaren genel hükümler çerçevesinde amortisman yoluyla itfası mümkün bulunmakla birlikte, maliyet bedelinin, alınan hibelerin mahsup edilmesi veya harcamaların söz konusu hibelerden karşılanması nedeniyle, "0 (sıfır)" olması durumunda, fabrikanın iz bedeli üzerinden aktife/kayıtlara alınması gerektiğinden, bu halde amortismanla konu bir değerin bulunmayacağı, dolayısıyla söz konusu fabrika için amortisman ayırlamayacağı tabiidir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

---

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 18.09.2026