

AR-GE harcamalarında istisna uygulaması ve söz konusu harcamaların muhasebeleştirilmesi hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	VERGİ USUL KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.4.06.18.02-32Mük.257-7913-275
Tarih	21.02.2012

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

ANKARA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü)

Sayı : B.07.1.GİB.4.06.18.02-32Mük.257-7913-275

21/02/2012

Konu : AR-GE harcamalarında istisna uygulaması ve söz konusu harcamaların muhasebeleştirilmesi hk.

İlgi dilekçenizde; ... Vergi Dairesi Müdürlüğünün ... vergi numaralı mükellefi olduğunuz, firmanızın ... Vakfı tarafından desteklenen ... No.lu Teknoloji Geliştirme Projesi Destekleme Sözleşmesi ile ... adlı projenin 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun kapsamında firmanız ile... arasında karşılıklı imzalandığı, Ar-Ge projenizin başlangıç tarihinin .../2009, tamamlanma tarihinin ise .../2010 olduğu belirtilerek söz konusu proje kapsamında ilgili Kanunda belirtilen vergisel avantajlarınızın neler olduğu ile projenin birden fazla hesap dönemine tekabül etmesi nedeniyle Ar-Ge kapsamında yapılan harcamaların yıl içerisinde 750-Araştırma ve Geliştirme Giderleri hesabı kullanılarak doğrudan gider yazılıp yazılamayacağı veya projenin tamamlanacağı ... 2010 tarihine kadar bir duran varlık hesabında izlenerek projenin sonucunun olumlu veya olumsuz olma durumuna göre 2009 ve 2010

yılları için doğrudan gider yazılıp yazılamayacağı veya amortisman yoluyla itfa edilip edilemeyeceği hususlarında Başkanlığımızdan görüş talebinde bulunulmuştur.

I- GELİR ve KURUMLAR VERGİLERİ YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME

5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun 3 üncü maddesinin;

- Birinci fıkrasında, "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 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 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."

- İkinci fıkrasında, "Gelir vergisi stopajı teşviki: Kamu personeli hariç olmak üzere 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 ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde ve rekabet öncesi işbirliği projelerinde çalışan Ar-Ge ve destek personelinin; bu çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretlerinin doktoralı olanlar için yüzde doksanı, diğerleri için yüzde sekseni gelir vergisinden müstesnadır."

- Yedinci fıkrasında, "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 ilâve dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde, zamanında

tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğratılmış sayılır."

hükümlerine yer verilmiştir.

Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliğinde Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ilişkin hususlar; indirim, istisna, destek ve teşvik unsurlarına ilişkin açıklamalar yapılmış olup anılan Yönetmeliğin 8 inci maddesinde, "Ar-Ge indirimi uygulama esasları", 9 uncu maddesinde; "Ar-Ge indiriminin uygulamasında izlenecek yöntem", 10 uncu maddesinde "Gelir vergisi stopajı teşviki uygulaması" ve 24 üncü maddesinde "Nakit desteklerin izlenmesi"ne ilişkin ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır.

Anılan Yönetmeliğin 20/1 inci maddesinde, Ar-Ge ve yenilik projelerine yönelik destek karar yazısının düzenlendiği veya proje sözleşmesinin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla Kanunla sağlanan destek ve teşvik unsurlarından yararlanabileceği ifade edilmiştir. Ayrıca, Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun İç Genelgesinde de, Ar-Ge ve yenilik projeleri kapsamında, destek karar yazısının düzenlendiği veya proje sözleşmesinin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren yapılan Ar-Ge ve yenilik harcamalarının Ar-Ge indirimine konu edilmesi ve yine bu tarihten itibaren Ar-Ge ve destek personeline ödenen ücretlerin gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlandırılmasının mümkün olduğu belirtilmiştir.

Şirketiniz ile ... Vakfı arasında "..." başlıklı ve "..." numaralı proje destekleme sözleşmesinin2009 tarihinde imzalandığı anlaşılmaktadır.

Bu açıklamalar çerçevesinde, söz konusu proje ile ilgili olarak imzalanan proje sözleşmesinin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren yapılan Ar-Ge ve yenilik harcamalarının Ar-Ge indirimine konu edilmesi ve yine bu tarihten itibaren Ar-Ge ve destek personeline ödenen ücretlerin gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanması mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan, 5520 Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde; mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının %100'ü oranında hesaplanacak "Ar-Ge İndirimi"ni kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından indirebilecekleri, 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 hesaplanmayacağı, matrahın yetersiz olması nedeniyle ilgili dönemde indirim konusu yapılamayan tutarın sonraki hesap dönemlerine devredeceği hükme bağlanmış, Ar-Ge indiriminden yararlanacak harcamaların kapsamını ve uygulamadan yararlanılabilmesi için gerekli belgeler ile usulleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

Konuya ilişkin açıklamaların yapıldığı 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "10.2.6. Ar-Ge harcamalarının kayıtlarda izlenmesi" başlıklı bölümünde kurumların, hesap dönemi içinde gayrimaddi hakka yönelik yaptıkları araştırma ve geliştirme harcamalarının tamamını aktifleştirmek zorunda oldukları ancak, gayrimaddi hakka yönelik olmayan ve Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde aktifleştirilmesi gerekmeyen harcamaların doğrudan gider yazılabileceği; ayrıca projeden, daha sonraki yıllarda vazgeçilmesi veya projenin tamamlanmasına imkan kalmaması durumunda, kurumun Ar-Ge faaliyeti kapsamında yapmış olduğu ve önceki yıllarda aktifleştirilmiş olan tutarların doğrudan gider yazılabilesinin mümkün bulunduğu belirtilmiştir.

Her ne kadar ar-ge projesinin bitiminde gayrimaddi hakkın patente bağlanmasıyla ilgili bir talep bulunmasa da, yalnızca ar-ge projesinden vazgeçilmesi veya projenin tamamlanmasına imkan kalmaması hallerinde, gayrimaddi hakka yönelik olarak yapılan ve aktifleştirilen harcamaların doğrudan gider yazılmasının mümkün olacağı tabiidir.

Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri kapsamında, kamu kurum ve kuruluşları, kanunla kurulan vakıflar ile uluslararası fonlardan aldığınız hibe desteklerin, desteğin tabi olduğu mevzuat hükümlerine uygun olarak özel bir hesapta izlenmesi gerekmekte olup, 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 alınmayacağından, bu şekilde sağlanan karşılıksız fonlardan yapılan harcamalar, yapıldığı yere göre doğrudan gider ya da amortisman tabi iktisadi kıymet olarak muhasebeleştirilecektir. Ancak, kamu kurum ve kuruluşları, kanunla kurulan vakıflar ile uluslararası fonlardan aldığınız geri dönüşlü desteklerin bu kapsamda değerlendirilmeyeceği tabiidir.

Diğer taraftan, şirketinizin, personelinin sigorta prim desteğinden yararlanıp yararlanmayacağı konusunda Sigorta İl Müdürlüğüne başvurması gerekmektedir.

II- VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME

5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun; Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı tarafından 12/4/1990 tarihli ve 3624 sayılı Kanuna göre oluşturulan teknoloji merkezleri (teknoloji merkezi işletmeleri) ile Türkiye'deki Ar-Ge merkezleri, Ar-Ge projeleri ve rekabet öncesi işbirliği projeleri ve tekno girişim sermayesine ilişkin destek ve teşvikleri kapsamaktadır.

Anılan Kanunun 4 üncü maddesinin altıncı fıkrasına dayanılarak hazırlanan ve 31 Temmuz 2008 tarihli 26952 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak 01/08/2008 tarihinde yürürlüğe giren Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliğinin 7 nci maddesinde "Ar-Ge ve yenilik harcamalarının kapsamı" açıklanmış, 8 inci maddesinde ise; "...6) Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamındaki harcamalar ayrıca, Vergi Usul Kanununa göre aktifleştirilmek suretiyle amortisman yoluyla itfa edilir.

(7) Projelerin tamamlanmasına zorunlu nedenlerle imkân kalmaması veya projenin başarısızlıkla sonuçlanması nedeniyle iktisadi kıymet oluşmaması hâllerinde, Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında yapılan ve önceki yıllarda aktifleştirilmiş olan tutarlar doğrudan gider yazılır.

...

(11) Ar-Ge ve yenilik harcamalarının, işletmelerin diğer faaliyetlerine ilişkin harcamalarından ayrılarak, Ar-Ge indiriminin doğru hesaplanmasına imkân verecek şekilde muhasebeleştirilmesi zorunludur." açıklamalarına yer verilmiştir.

Aynı Yönetmeliğin 24 üncü maddesinde ise; "(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 amortisman tabi iktisadi kıymet olarak muhasebeleştirilir.

...

(4) Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde bulunanların, kamu kurum ve kuruluşları, kanunla kurulan vakıflar ile uluslararası fonlardan aldıkları geri dönüşlü destekler bu kapsamda değerlendirilmez." açıklaması bulunmaktadır.

Öte yandan, 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 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, edavat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder...

Değeri (01.01.2012 den itibaren) 770 TL'yi (2010 yılı için 680 TL) aşmayan peştemallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri (01.01.2012 den itibaren) 770 TL'yi aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortisman tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilir." hükmü bulunmaktadır.

Bu hükme göre bir iktisadi kıymetin amortisman tabi tutulabilmesi için, işletmenin aktifinde kayıtlı olması, kullanıma hazır halde bulunması, işletmede bir yıldan fazla kullanılması, yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunması ve değerinin yukarıda belirtilen haddin üzerinde olması gerekmektedir.

1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde 263-Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı işletmede yeni ürün ve teknolojiler oluşturulması, mevcutların geliştirilmesi ve benzeri amaçlarla

yapılan her türlü harcamalardan, aktifleştirilen kısmının izlendiği hesap olarak tarif edilmiş ve söz konusu hesabın işleyişine ilişkin olarak "Maliyet değerleri ile bu hesaba borç kaydedilir...." açıklaması yapılmıştır.

Buna göre, ... Vakfı tarafından desteklenen ... Proje No.lu Teknoloji Geliştirme Projesi Destekleme Sözleşmesi kapsamında şirketinizce yürütülen ... projesi için gerçekleştirilen ve ilgili Yönetmelikte sayılan her türlü araştırma geliştirme harcamalarının 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 "263-Araştırma ve Geliştirme Giderler Hesabı"nın borcuna kaydedilmek suretiyle aktifleştirilerek, amortisman yoluyla itfa edilmesi gerekmektedir.

Mezkur Kanunun 5024 sayılı Kanunla değişen 315 inci maddesinde "Mükellefler amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa ederler. İlan edilecek oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınır." hükmü bulunmaktadır. Bu hükmün Bakanlığımıza verdiği yetkiye istinaden amortismanına tabi iktisadi kıymetler için uygulanacak "Faydalı Ömür ve Amortisman Oranları" tespit edilmiş ve bu oranlar 333, 339, 365, 389, 399 ve 406 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile açıklanmıştır.

Bu itibarla, şirketinizce aktifleştirilmiş olan arama ve geliştirme giderlerinin, söz konusu giderler neticesinde bir gayri maddi hak elde edilmesi halinde 339, 365, 389, 399 ve 406 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile değişik 333 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği eki listenin "57. Araştırma ve Geliştirme Giderleri" sınıflandırması uyarınca beş yılda ve % 20 amortisman oranı ile itfa edilmesi gerekmektedir.

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 özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.