

San-Tez Desteklenme Programı kapsamında desteklenmesi uygun görülen proje sonucunda ortaya çıkan gayrimaddi hakkın aktifleştirilmesi, harcamalara ait KDV'nin indirimi, projede kullanılan makine-teçhizatın proje sonunda aktive alınması hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	VERGİ USUL KANUNU
Özelge no	27575268-105[313-2014-134]-63105
Tarih	21.02.2019

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

ANKARA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü)

Sayı : 27575268-105[313-2014-134]-63105

21.02.2019

Konu : San-Tez Desteklenme Programı kapsamında desteklenmeye uygun görülen projenin vergi kanunları açısından değerlendirilmesi.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; şirketinizin, ... Sanayi ve Teknoloji Bakanlığının yürüttüğü ve ... Üniversitesinin ortak çalışmalarıyla gerçekleştirilmeye çalışılan ... isimli projenin % 25 oranında iştiraki olduğunuz, proje sözleşmesi gereğince şirketiniz tarafından taahhüt edilen proje ödemelerinin dönemsel olarak ... Üniversitesinin banka hesabına yatırıldığı, proje kapsamında gerçekleştirilen iş için tüm malzeme temininin ... Üniversitesi vasıtasıyla karşılandığı, faturaların, ... Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı adına ilgili proje numarasına yer verilmek suretiyle düzenlendiği belirtilerek,

- KDV'nin indirim zamanının ve usulünün nasıl olacağı, indirim tutarında dönemsel olarak %25 oranında ödenen katkı payına isabet eden tutarın mı yoksa tüm katkı payının mı dikkate alınacağı,
- Şirketiniz tarafından taahhüt edilen ve dönemsel olarak ... Üniversitesinin banka hesabına yatırılan proje ödemelerinin Ar-Ge kapsamında kurum kazancından indirilip indirilemeyeceği,
- İndirimin mümkün bulunması halinde bankaya yatırılan tutarların mı, yoksa ... Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı adına ilgili proje numarası belirtilerek düzenlenen faturaların mı dikkate alınacağı,
- Projenin tamamlanması aşamasında oluşabilecek malzeme veya değeri aktifleştirebilmek için ayrıca bir işleme (Bakanlık tarafından faturalandırılması vb.) tabi tutulup tutulmayacağı

hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmiştir.

I- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

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

- Birinci fıkrasında, "(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 kadar; Bakanlar Kurulunca belirlenen kriterleri haiz tasarım merkezlerinde ayrıca o yıl yapılan tasarım harcamalarının bir önceki yıla göre artışının yüzde ellisine kadar 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.",

- Yedinci fıkrasında ise, "(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 almaktadır.

Bunun yanı sıra, 5746 sayılı Kanunun uygulanmasına ve denetimine ilişkin usul ve esaslar; 10/8/2016 tarihli ve 29797 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan "Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği"nde ayrıntılı olarak düzenlenmiş olup, Yönetmeliğin "Ar-Ge, yenilik ve tasarım harcamalarının kapsamı" başlıklı 7 nci maddesinde, Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyeti kapsamında değerlendirilen harcamalara ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Ayrıca, anılan Yönetmeliğin "Ar-Ge ve tasarım indirimi uygulama esasları" başlıklı 8 inci maddesinin altıncı fıkrasında, Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyeti kapsamındaki harcamaların ayrıca, Vergi Usul Kanununa göre aktifleştirilmek suretiyle amortisman yoluyla itfa edileceği, yedinci fıkrasında da projelerin tamamlanmasına zorunlu nedenlerle imkân kalmaması veya projenin başarısızlıkla sonuçlanması nedeniyle iktisadi kıymet oluşmaması hâllerinde, Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyeti kapsamında yapılan ve önceki yıllarda aktifleştirilmiş olan tutarların doğrudan gider yazılacağı belirtilmiştir.

Öte yandan, 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "10.2. Ar-Ge indirimi" başlıklı bölümünde, "Ar-Ge indirimi uygulamasına ilişkin 5520 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi, 6728 sayılı Kanunun 57 nci maddesi hükmü gereğince 9/8/2016 tarihi itibarıyla yürürlükten kaldırılmıştır.

Yine 6728 sayılı Kanunun 60 ıncı maddesiyle, 5746 sayılı Kanuna 3/A maddesi eklenmiştir. 5746 sayılı Kanunun 3/A maddesinde, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ilişkin Ar-Ge indirimi müessesesi düzenlenmiştir. Buna göre, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının %100'ü, bu kapsamdaki projelerin Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından Ar-Ge ve yenilik projesi olarak değerlendirilmesi şartıyla, 5520 sayılı Kanunun 10 uncu maddesi ve 193 sayılı Kanunun 89 uncu maddesi uyarınca kazancın tespitinde indirim konusu yapılacaktır.

Buna göre, 9/8/2016 tarihinden itibaren 5746 sayılı Kanunun 3/A maddesi kapsamında yapılan başvurulara konu yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme projeleriyle ilgili indirim uygulamasında 5746 sayılı Kanun ve buna ilişkin düzenlemeler dikkate alınmak suretiyle Ar-Ge indirimi

uygulanmasından faydalanılacaktır. Diğer taraftan, 9/8/2016 tarihinden önce bu Tebliğ düzenlemeleri çerçevesinde yapılan başvurulara konu projelerle ilgili olarak Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinin 6728 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki hükümlerine göre Ar-Ge indiriminden yararlanılacaktır." açıklamalarına yer verilmiştir.

Diğer taraftan, 27/2/2014 tarihli ve 28926 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Sanayi Tezleri Projelerinin Desteklenmesi Hakkında Yönetmelik"in;

- "Kapsam" başlıklı 2 nci maddesinde, "(1) Bu Yönetmelik; Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından yürütülen San-Tez programı kapsamında yükseköğretim kurumları ile firmalar tarafından ortaklaşa hazırlanan projeleri kapsar.",

- "Tanım ve kısaltmalar" başlıklı 4 üncü maddesinde, "(1) Bu Yönetmelikte geçen;

...

aa) San-Tez programı: Konusu ülke sanayisinin ihtiyaçları doğrultusunda belirlenen, teknoloji tabanlı yeni ürün ve/veya üretim yöntemi ile sonuçlanacak, kurum ve sanayici işbirliği ile hazırlanan ve Bakanlık tarafından yürütülen programı,

bb) San-Tez projesi: San-Tez programı kapsamında yürütülen projeleri,

...

ifade eder.",

- "Gider belgeleri, muayene ve kabul işlemleri" başlıklı 20 nci maddesinin birinci fıkrasında ise, "(1) Satın alınan mal ve hizmete ilişkin olarak düzenlenen fatura ya da fatura yerine geçen belgeler ilgili kurum adına San-Tez proje kodu belirtilerek düzenlenir. Doğrudan temin suretiyle yapılan satın almalara ilişkin düzenlenen fatura ya da fatura yerine geçen belgeler proje yürütücüsü tarafından "Piyasa fiyat araştırması yapılmıştır" şerhi düşülerek imzalanır."

açıklamaları bulunmaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, San-Tez Destekleme Programı Kapsamında ... Sanayi ve Teknoloji Bakanlığınca desteklenmesi uygun görülen projeyle ilgili olarak, proje ortağı şirketinizin organizatörlüğünde olmak şartıyla, üniversite bünyesinde yapılması, projeyle ilgili Ar-Ge harcamalarına ilişkin fatura ve benzeri tevsik edici belgelerin proje ortağı olarak şirketiniz adına düzenlenmesi ve projenin tamamlanmasını müteakip ortaya çıkabilecek patent vb. hakların da proje ortağı olan şirketinize ait olması halinde, Ar-Ge indirimi uygulamasından yukarıda ayrıntılı olarak açıklandığı şekilde projeye ilişkin destek karar yazısının düzenlendiği veya proje sözleşmesinin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren faydalanılabilmesi mümkündür.

Bu itibarla, "Sanayi Tezleri Projelerinin Desteklenmesi Hakkında Yönetmelik"e uygun olarak düzenlenen proje sözleşmesi ile yukarıda yer alan şartlara uyulması mümkün bulunmadığından, şirketinizin söz konusu proje çerçevesinde, Ar-Ge indirimi uygulamasından yararlanması mümkün bulunmamaktadır.

Dolayısıyla, şirketiniz tarafından karşılanan proje tutarının avans olarak dikkate alınması ve bu tutarın proje sonunda harcanmayan ve iade edilen tutarlar düşüldükten sonra kalan kısmı ile ... Sanayi ve Teknoloji Bakanlığınca sağlanan ve proje için harcanan destek tutarının elde edilen gayri maddi hakkın maliyet bedeli olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

... Sanayi ve Teknoloji Bakanlığınca sağlanan ve proje için harcanan destek tutarı ile varsa şirketiniz mülkiyetine geçecek olan makine ve donanımların emsal değerinin ise ayrıca gelir olarak dikkate alınması gerektiği ise tabiidir.

II- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun;

- 1 inci maddesinde ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye’de yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu,

- 10 uncu maddesinde; mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması, malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi, kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması anında vergiyi doğuran olayın meydana geldiği,

- 29/1 maddesinde, vergi indirimi ile ilgili genel esaslar belirlenmiş olup, mükelleflerin vergiye tabi işlemler üzerinden hesapladıkları katma değer vergisinden, faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini indirim konusu yapabilecekleri,

- 30/d maddesinde ise gelir ve kurumlar vergisi kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisini indirim konusu yapamayacakları

hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, “*Sanayi ve Ticaret Bakanlığı Sanayi Tezleri Projelerinin Desteklenmesine İlişkin Yönetmelik*”e uygun olarak düzenlenen proje sözleşmesi dolayısıyla şirketinizin söz konusu proje çerçevesinde, Ar-Ge indirimi uygulamasından yararlanması mümkün bulunmadığından, söz konusu harcamalar kapsamında yapılan harcamalara ait katma değer vergisinin projeye ilişkin olması ve projenin şirketinize yapılan bir teslim ve hizmete ilişkin olmaması nedeniyle indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

Ayrıca, şirketiniz tarafından karşılanan proje tutarının avans olarak dikkate alınması ve bu tutarın proje sonunda harcanmayan ve iade edilen tutarlar düşüldükten sonra kalan kısmı ile ... Sanayi ve Teknoloji Bakanlığınca sağlanan ve proje için harcanan destek tutarının elde edilen gayrimaddi hakkın maliyet bedeli olarak dikkate alınması Katma Değer Vergisi Kanununun konusunu teşkil eden işlemler arasında yer almamaktadır.

Öte yandan, proje kapsamında yapılan harcamaların ... Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından yapılması ve faturaların ilgili bakanlık adına düzenlenmesinden dolayı, söz konusu faturalarda gösterilen katma değer vergisinin indirimi mümkün bulunmamakta olup, proje sonucunda şirketinize verilecek herhangi bir makine ve teçhizatın bulunması halinde, emsal bedel üzerinden düzenlenecek olan fatura veya fatura yerine tevsik edici belge olarak kabul edilecek belgede gösterilen katma değer vergisinin indirimi mümkün bulunmaktadır.

III- VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN:

213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

- 229 uncu maddesinde; faturanın, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika olduğu,
- 262 nci maddesinde maliyet bedelinin, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade ettiği,
- 267 nci maddesinde emsal bedelinin, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değer olduğu, emsal bedelinin sıra ile ortalama fiyat esası, maliyet bedeli esası ve takdir esasına göre tayin olunacağı, emsal bedelinin mükellef tarafından bizzat hesaplandığı hallerde, bu hesaplara ait kayıt ve cetvellerin ispat edici kâğıtlar olarak muhafaza edileceği,
- 269 uncu maddesinde iktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkullerin maliyet bedelleri ile değerlendirileceği, gayrimenkullerin mütemmim cüzileri ve teferruatının, tesisat ve makinelerin, gemiler ve diğer taşıtlar ile gayrimaddi hakların gayrimenkuller gibi değerlendirileceği,
- 313 üncü maddesinde ise işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269 uncu madde gereğince gayrimenkuller gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesinin amortisman mevzuunu teşkil edeceği hüküm altına alınmıştır.

Mezkûr Kanunun 315 inci maddesine göre mükelleflerin amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa edecekleri ve ilan edilecek oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürlerinin dikkate alınacağı hükme bağlanmış olup, söz konusu maddenin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden amortismanına tabi iktisadi kıymetler için uygulanacak “Faydalı Ömür ve Amortisman Oranları” tespit edilmiş ve 339, 365, 389, 399, 406, 418, 439 ve 458 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile değişik 333 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği eki liste (Amortisman Listesi) ile açıklanmıştır.

Bahse konu listede, "55. Gayri Maddi İktisadi Kıymetler: İmtiyaz hakları (Franchising), patent, formül, dizayn, örnek kalıp, teknik bilgi (Know-how), format, telif hakkı ve benzeri kalemler, lisans, kullanım hakkı ve izni veya devlet kurum ve kuruluşları tarafından verilen diğer haklar (İşletme hakkı gibi) ve bunların benzerleri" bölümü için faydalı ömür 15 yıl ve amortisman oranı %6,66 olarak belirlenmiştir.

Buna göre, şirketiniz tarafından karşılanan proje tutarının avans olarak dikkate alınması ve bu tutarın proje sonunda harcanmayan ve iade edilen tutarlar düşüldükten sonra kalan kısmı ile ... Sanayi ve Teknoloji Bakanlığınca sağlanan ve proje için harcanan destek tutarının, proje sonunda elde edilen gayrimaddi hakkın maliyet bedeli olarak kabul edilmek suretiyle aktifleştirilmesi gerekmektedir.

Ayrıca, proje sonunda elde edilen gayrimaddi hakkın aktife alınması için, Vergi Usul Kanunu kapsamında herhangi bir belge düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır.

Öte yandan, proje sonunda şirketiniz mülkiyetine geçecek olan makine ve donanımlar için, projenin sonuçlandığının proje sonuç raporunun ilgili Bakanlıkça kabul edilip firmanıza bildirildiği tarih itibariyle, anılan Bakanlık tarafından ilgili mevzuatına göre düzenlenecek resmi belgelerle aktife alınması mümkün bulunmakta olup, bu kıymetlerin emsal bedel ile aktifleştirilmesi gerektiği tabiidir.

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.

