

Ar-Ge harcamalarında istisna uygulaması ve söz konusu harcamaların muhasebeleştirilmesi hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	64597866-VUK-313-27
Tarih	19.02.2013

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

BÜYÜK MÜKELLEFLER VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü

Sayı : 64597866-VUK-313-27

19/02/2013

Konu : Ar-Ge harcamalarında istisna uygulaması ve söz konusu harcamaların muhasebeleştirilmesi

İlgide kayıtlı dilekçelerinizde; pamuktan iplik, iplikten denim kumaş üretimi yapan firmanızın 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun uyarınca Ar-Ge Merkezi oluşturduğu, söz konusu Merkezde pek çok Ar-Ge projesi çerçevesinde harcamalar yapıldığı, bahsi geçen projelerin bazılarının ayrıca Tübitak Teknoloji ve Yenilik Destek Programları Başkanlığına (TEYDEP) sunulduğu ve ilgili projeye ait raporun kabul edilmesi ile projeye ilişkin maddi destek sağlandığı, bahse konu projeler ile ilgili yapılan harcamalar neticesinde bazen maliyet azaltıcı ve verim arttırıcı sonuçlar ortaya çıktığı, bazı projelerden ise beklenen sonuçların elde edilemediği ve projelerin başarısız olduğu belirtilerek;

- Projeden beklenen amacın gerçekleştiği durumlarda proje kapsamında yapılan harcamaların doğrudan gider yazılıp yazılamayacağı gider yazılacaksa hangi dönemde yazılacağı,

- Proje tamamlanmakla birlikte beklenen faydanın gerçekleşmemesi durumunda yapılan harcamaların doğrudan gider yazılıp yazılamayacağı, gider yazılacaksa hangi dönemde yazılacağı,

- Aktife alınıp amortisman yoluyla itfa edilmesi gereken Ar-Ge harcamalarının projenin bittiği dönemde mi yoksa her ay yapılan harcamanın ilgili ayda mı giderleştirileceği,

- Süresi 3 yıl olan ar-ge projenizde itfa süresi olarak hangi yılın dikkate alınacağı ve hızlandırılmış amortisman uygulamasının mümkün olup olmadığı,

- Ar-Ge indirimi hesaplamasında esas alınacak olan hibe tutarları ile ilgili olarak tahsil esasının mı yoksa tahakkuk esasının mı uygulanması gerektiği

hususlarında tereddüt olduğu belirtilerek Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun, 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.

Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliğinin "Ar-Ge indirimi uygulama esasları" başlıklı 8 inci maddesin (6) numaralı bendinde, Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamındaki harcamaların Vergi Usul Kanununa göre aktifleştirilerek amortisman yoluyla itfa edileceği; (7) numaralı bendinde, projelerin tamamlanmasına zorunlu nedenlerle imkan kalmaması veya projenin başarısızlıkla sonuçlanması nedeniyle iktisadi kıymet oluşmaması hallerinde, Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında yapılan ve önceki yıllarda aktifleştirilmiş olan tutarların doğrudan gider yazılacağı; (11) numaralı bendinde de Ar-Ge ve yenilik harcamalarının, işletmelerin diğer faaliyetlerinden ayrılarak, Ar-Ge indiriminin doğru hesaplanmasına imkan verecek şekilde muhasebeleştirilmesinin zorunlu olduğu ifade edilmiştir.

Zikredilen Yönetmeliğin "Nakdi desteklerin izlenmesi" başlıklı 24 üncü maddesinde ise

- Ar-Ge ve yenilik faaliyetinde bulunanların, kamu kurum ve kuruluşları, kanunla kurulan vakıflar ile uluslararası fonlardan aldıkları hibe desteklerinin, desteğin tabi olduğu mevzuat hükümlerine uygun olarak özel bir hesapta izleneceği,

- Bu hesapta yer alan tutarların, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununa göre vergiye tabi kazancın tespitinde gelir, Ar-Ge indirimi tutarının tespitinde Ar-Ge harcaması olarak dikkate alınmayacağı, bu şekilde sağlanan karşılık fonlardan yapılan harcamaların yapıldığı yere göre doğrudan gider ya da amortisman tabi iktisadi kıymet olarak muhasebeleştirileceği,

- Bu hesabın elde edildiği hesap dönemini izleyen 5 yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerin vergi ziyai cezası ve gecikme faiziyle birlikte işletmeden tahsil edileceği,

- Ar-Ge ve yenilik faaliyetinde bulunanların, kamu kurum ve kuruluşları, kanunla kurulan vakıflar ile uluslararası fonlardan aldıkları geri dönüşlü desteklerin bu kapsamda değerlendirilmeyeceği

açıklamalarına yer verilmiştir.

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, edevat, 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.

Ayrıca, Vergi Usul Kanununun 5024 sayılı Kanunla değişen 315 inci maddesinde "Mükellefler amortisman 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 amortisman 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.

Buna göre, 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 şirketinizce aktifleştirilmiş olan araştırma ve geliştirme giderlerinin beş yılda ve % 20 amortisman oranı ile itfa edilmesi gerekmektedir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara istinaden;

- Şirketinizce yürütülen Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri kapsamındaki harcamaların tamamı ilgili yılın kurumlar vergisi beyannamesinde kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılmasının yanısıra "263-Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı"nda aktifleştirilmesi gerekmektedir.

- Ar-Ge faaliyetleri neticesinde, tescil edilip edilememesine bağlı kalınmaksızın gayri maddi hak niteliğinde aktifleştirilmesi gereken bir kıymete ulaşılması halinde aktifleştirilen söz konusu harcamaların 333 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği eki listenin "57-Araştırma ve Geliştirme Giderleri" sınıflandırması uyarınca beş yılda ve %20 amortisman oranı ile itfa edilmesi gerekmektedir.

- Projelerin tamamlanmasına imkan kalmaması veya projenin başarısızlıkla sonuçlanması nedeniyle herhangi bir iktisadi kıymetin ortaya çıkmadığı durumlarda önceki yıllarda aktifleştirilmiş olan tutarlar projenin başarısızlıkla sonuçlandığı hesap döneminde doğrudan gider yazılabilecektir.

- TEYDEP tarafından hibe olarak verilecek destek tutarlarının, verildiği tarihte özel bir fon hesabına alınması gerekmekte olup, bu hesapta yer alan tutarların kurum kazancına dahil edilmeyeceği, başka bir deyişle Kurumlar Vergisi Kanununa göre vergiye tabi kazancın tespitinde gelir, Ar-Ge indirimi tutarının tespitinde Ar-Ge harcaması olarak dikkate alınmayacağı tabiidir.

Ancak, yukarıda anılan Yönetmeliğin 20/1 inci maddesi ve Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun İç Genelgesi uyarınca; 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 mümkün olduğundan TEYDEP tarafından desteklenen ve Şirketinizce yürütülen Ar-Ge projeleri ile ilgili olarak destek karar yazısının düzenlendiği veya proje sözleşmesinin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren yapılan Ar-Ge ve yenilik harcamalarının Ar-Ge indirimine konu edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan, Ar-Ge indirimi hesaplamasında TEYDEP tarafından sağlanan hibe tutarları ile ilgili olarak tahakkuk esasına göre hareket edilmesi, hibe tutarını aşan Ar-Ge harcamalarının ise yapıldığı dönemde Ar-Ge indirimine konu 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.