

## TÜBİTAK tarafından desteklenen Ar-Ge faaliyetleri hk.

|                   |                                 |
|-------------------|---------------------------------|
| <b>Belge türü</b> | Özelge                          |
| <b>Kanun</b>      | GİDER VERGİLERİ KANUNU          |
| <b>Özelge no</b>  | 62030549-125[10-2017/86]-448901 |
| <b>Tarih</b>      | 13.11.2017                      |

**T.C.**

**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**

**İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI**

**Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü**

Sayı : 62030549-125[10-2017/86]-448901 13.11.2017

Konu : TÜBİTAK tarafından desteklenen Ar-Ge faaliyetleri

İlgi : 27/02/2017 tarihli ve 238542 sayılı özelge talep formunuz.

İlgide kayıtlı özelge talep formu ve eklerinde;

- Şirketinizin, atıklardan petrol eşdeğeri sıvı yakıt ve organik gübre üretimine yönelik sürekli üretim sağlayacak ticari ölçekte bir tesisin sahip olması gereken teknik özelliklerinin tespiti ve üretim prosesinin oluşturulması ve hammadde-ürün parametrelerinin optimizasyonu hususunda yürüttüğünüz Ar-Ge projesi kapsamında sadece Ar-Ge faaliyetleri yapmak üzere kurulduğu,
- Bahse konu amaca dönük proje kapsamında bir pilot tesis kurmak suretiyle hem ticari tesisin teknik özelliklerinin nasıl olması gerektiği hem de üretimde kullanılacak hammadde kompozisyonunun elde edilecek ürünlerin parametrelerini nasıl ve ne ölçüde değiştirdiğinin tespitinin amaçlandığı ve bu proje

için TÜBİTAK'tan 27.08.2015 tarihli destek karar yazısı alındığı,

- Söz konusu destek karar yazısında, pilot tesisin proje sonrası endüstriyel ölçekteki üretimde de kullanılabileceği belirtilerek kısmen desteklenmesine ilişkin karar verildiği; pilot tesisin ticari bir şekilde işletilmesinin mümkün olmadığı ve bu kapasitedeki bir tesisin gerektirdiği alet ve cihazların ölçek ve kapasitesi dikkate alındığında pilot tesiste kullanılacak alet ve cihazların teknik olarak ticari tesiste kullanılmasının mümkün bulunmadığı yönünde yapılan itiraz sonucunda, alet/teçhizat alımlarında pilot tesise ait oransal olarak desteklenen tüm alımların doğrudan destek kapsamına alındığı

belirtilmiş olup,

- İnşa edilen pilot tesisin prototip sayılarak Ar-Ge harcamasına dahil olup olmayacağı,

- Ar-Ge faaliyetleri çerçevesinde gerçekleşen ancak Ar-Ge Yönetmeliğinin 7 nci maddesinde sayılmayan harcama ve giderlerin muhasebe kayıtlarının nasıl yapılacağı,

- Ar-Ge Yönetmeliğinin 7 nci maddesinde sayılan, ancak Proje Önerisi Başvuru Dokümanında öngörülmemiş olan veya Proje Önerisi Başvuru Dokümanı çerçevesinde öngörülmüş olmasına rağmen TÜBİTAK Destek Karar Yazısı kapsamı dışında kalmış harcama ve giderlerin, muhasebe kayıtlarının nasıl yapılacağı ve Ar-Ge indiriminden yararlanıp yararlanamayacağı,

- 5746 sayılı Kanun kapsamındaki proje çerçevesinde Ar-Ge indirimine tabi olmayan bazı harcamaların, 5520 sayılı Kanunun 10 uncu maddesi kapsamında Ar-Ge indiriminden yararlanıp yararlanamayacağı,

- TÜBİTAK'tan alınan hibe destek tutarlarının nasıl dikkate alınacağı ve bu hibelerle alınan amortismanla tabi iktisadi kıymetlerdeki Ar-Ge indirimi uygulaması

hususlarında Başkanlığımız görüşü sorulmuştur.

5746 sayılı 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. " hükmü yer almaktadır.

Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliğinin;

- "Ar-Ge, yenilik ve tasarım harcamalarının kapsamı" başlıklı 7 nci maddesinde Ar-Ge indirimine konu edilebilecek harcamalar sayılmış, maddenin birinci fıkrasında, "Ar-Ge ve yenilik faaliyeti ile tasarım faaliyeti kapsamında değerlendirilen harcamalar aşağıda yer almaktadır:

a) İlk madde ve malzeme giderleri:

1) Her türlü doğrudan ilk madde, yardımcı madde, işletme malzemesi, ara mamul, yedek parça, prototip ve benzeri giderler ile 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre amortisman tabi tutulması mümkün olmayan maddi kıymetlerin iktisabına ilişkin giderleri kapsar.

2) Hammadde ve diğer malzeme stoklarından Ar-Ge ve yenilik veya tasarım faaliyetlerinde fiilen kullanılan kısma ilişkin maliyetler Ar-Ge, yenilik ve tasarım harcaması kapsamındadır. Bu nedenle, henüz Ar-Ge ve yenilik veya tasarım faaliyetlerinde kullanılmamış olan hammadde ve diğer malzemelere ilişkin maliyet tutarlarının stok hesaplarında; kullanılan, satılan ya da elden çıkarılanların da stok hesaplarından mahsup edilmek suretiyle izlenmesi gerekir.

b) Amortismanlar:

1) Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla iktisap edilen amortisman tabi iktisadi kıymetler için ayrılan amortismanlardan oluşur.

2) Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyeti dışında başka faaliyetlerde de kullanılan makine ve teçhizata ilişkin amortismanlar, bunların Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetlerinde kullanıldığı gün sayısına göre hesaplanır..."

- " Ar-Ge ve tasarım indirimi uygulama esasları " başlıklı 8 inci maddesinde, "...

(6) Ar-Ge, yenilik veya tasarım 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, yenilik veya tasarım faaliyeti kapsamında yapılan ve önceki yıllarda aktifleştirilmiş olan tutarlar doğrudan gider yazılır.

...”

- “ Nakit desteklerin izlenmesi” başlıklı 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 Ar-Ge, 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.

...”

açıklamalarına yer verilmiştir.

6 seri no.lu 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Genel Tebliğinin "Ar-Ge ve tasarım faaliyetlerinin kapsamı" başlıklı 3 üncü maddesinde, "... (6) 5746 sayılı Kanun kapsamında Ar-Ge faaliyeti, esas itibarıyla denemelerin son bulduğu, ilk üretimin yapıldığı aşamada sona erer. Ar-Ge projesi neticesinde elde edilen ürünün pazarlanabilir aşamaya geldiği andan itibaren Ar-Ge projesi bitmiş sayılır. Bu tarihten sonra yapılan harcamalar Ar-Ge harcaması kapsamında değerlendirilmez. Ancak, tamamlanan bir proje sonucunda elde edilen ürünün geliştirilmesi amacıyla yapılacak çalışmalar, yeni Ar-Ge projesi olarak değerlendirilir.

(7) Nihai ürünün oluşturulması aşamasında elde edilen ürünlerin kullanılabilirliğini ölçmek ve gerektiğinde değişiklik yapılmak üzere işletme içinde veya dışında test edilmesi amacıyla yapılan harcamalar Ar-Ge faaliyeti kapsamındadır. Ancak, ticari üretimin planlanması ve seri üretim sürecine ilişkin harcamalarla, ürünün tanıtılması amacıyla üretilip dağıtılan numuneler için yapılan harcamalar da Ar-Ge faaliyeti kapsamı dışındadır."

denilmektedir.

Ar-Ge indirimi uygulamasına ilişkin 5520 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi, 6728 sayılı Kanunun 57 nci maddesi hükmüyle 9/8/2016 tarihi itibarıyla yürürlükten kaldırılmıştır. Yine 6728 sayılı Kanunun 60 ıncı maddesiyle, 5746 sayılı Kanuna 3/A maddesi eklenmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre;

- Atıklardan petrol eşdeğeri sıvı yakıt ve organik gübre üretimine yönelik sürekli üretim sağlayacak ticari ölçekte bir tesisin sahip olması gereken teknik özelliklerinin tespiti ve üretim prosesinin oluşturulması ve hammadde-ürün parametrelerinin optimizasyonu hususunda bir pilot tesis kurmak suretiyle hem ticari tesisin teknik özelliklerinin nasıl olması gerektiği hem de üretimde kullanılacak hammadde kompozisyonunun elde edilecek ürünlerin parametrelerini nasıl ve ne ölçüde değiştirdiğinin tespiti amacıyla yürüttüğünüz TÜBİTAK destekli Ar-Ge projesi kapsamında oluşturulan, ticari bir şekilde işletilmesi ve bu kapasitedeki bir tesisin gerektirdiği alet ve cihazların ölçek ve kapasitesi dikkate alındığında kullanılacak alet ve cihazların teknik olarak ticari tesiste kullanılması da mümkün bulunmayan pilot tesisin kurulumu ve bu tesiste gerçekleştirdiğiniz Ar-Ge projesine konu faaliyetlerinizle ilgili giderlerin Ar-Ge harcaması olarak değerlendirilmesi mümkündür.

Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılmak üzere amortismanla tabi iktisadi kıymet satın alınması halinde, iktisadi kıymetin maliyet bedeli değil, ilgili yılda ayrılan amortisman tutarı Ar-Ge harcamasının tespitinde dikkate alınmaktadır. Ancak, TÜBİTAK destekli yürüttüğünüz Ar-Ge projesi kapsamında oluşturulan pilot tesisin kurulumu ile ilgili harcamalarınız, bu harcamaların yapıldığı dönemde Ar-Ge indirimi kapsamında dikkate alınacağından, pilot tesiste gerçekleştirdiğiniz Ar-Ge projesine konu faaliyetlerinizle ilgili Ar-Ge indiriminin tespitinde pilot tesisin kurulumuyla ilgili iktisadi kıymetlere ilişkin hesaplanan amortismanlardan ayrıca pay verilmeyeceği tabiidir.

- 5746 sayılı Kanun kapsamındaki Ar-Ge projesi çerçevesinde yapılan harcamaların, Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliğinin 7 nci maddesinde sayılan harcamalardan olup olmadığına bakılmaksızın, Vergi Usul Kanununa göre aktifleştirilmesi gerekmekte olup bu harcamalardan sadece Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği ile 6 seri no.lu 5746 Sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Genel Tebliğinde belirtilen Ar-Ge harcamaları Ar-Ge indirimine konu edilebilecektir. TÜBİTAK tarafından desteklenen Ar-Ge projeniz kapsamında yapılması zorunlu harcamalarınıza Destek Karar Yazısında açıkça yer verilmemiş olması bu projenizle ilgili olarak anılan Yönetmeliğin 7 nci maddesinde sayılan harcamalarınızın Ar-Ge indirimine konu edilmesine engel teşkil etmemektedir.

- TÜBİTAK Destek Karar Yazısı kapsamında bulunan Ar-Ge harcamalarının, hibeye konu edilip edilmediğine bakılmaksızın Ar-Ge indirimine konu edilmesi mümkün olup, bu destek yazısına konu proje kapsamı dışında bulunan harcamaların ise, Ar-Ge indirimine tabi tutulması mümkün değildir.

- TÜBİTAK tarafından sağlanan ve özel bir fonda izlenmesi gereken destek tutarı kurum kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınmayacak, sağlanan bu destekle yapılan Ar-Ge harcamaları da Ar-Ge indirimine konu edilmeyecektir. Pilot üretim tesisinin bünyesine girerek tamamlayıcı parçası olan makine ve teçhizat gibi iktisadi kıymetlerin maliyet bedeli Ar-Ge harcaması olarak dikkate alınabileceğinden, bu harcamaların TÜBİTAK tarafından sağlanan desteklerle finanse edilen kısmı da Ar-Ge indirimine konu edilemeyecektir.

Amortisman tabi iktisadi kıymetin maliyet bedeli değil ilgili yılda ayrılan amortisman tutarı Ar-Ge harcaması olarak dikkate alınacağından, söz konusu amortisman tabi iktisadi kıymetlerin finansmanının bir kısmının şirketinizce bir kısmının da TÜBİTAK tarafından sağlanan hibeyle karşılanması durumunda, şirketiniz tarafından karşılanan kısma isabet eden amortisman tutarı Ar-Ge indirimine konu edilebilecek, destek tutarına isabet eden kısım için Ar-Ge indiriminden yararlanılamayacaktır.

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.

---

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