

Ar-Ge Projesi Kapsamında Yapılan Giderlerin İndirimi

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	90792880-155.01.01.01[836]-466739
Tarih	12.10.2022

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı

Gelir Kanunları Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü

Sayı : 90792880-155.01.01.01[836]-466739

12.10.2022

Konu : Ar-Ge Projesi Kapsamında Yapılan Giderlerin İndirimi

İlgi : ...

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, 5746 sayılı Kanunun 3/A maddesi kapsamında Kurumunuzca yürütülen ... projenin TÜBİTAK tarafından Ar-Ge projesi olarak kabul edildiği belirtilerek;

- Söz konusu projeler için yapılan ilk madde malzeme giderleri, personel giderleri, genel giderler ile amortisman ve tükenme paylarının Ar-Ge indirimine konu edilip edilemeyeceği,
- Söz konusu projelere ilişkin harcamaların listesinin, 2019/1. geçici vergi döneminde beyanname eki olarak verilip verilmeyeceği, verilecek ise bu harcama listesinin TÜBİTAK tarafından onaylanmasına gerek bulunup bulunmadığı,
- Genel gider ve amortisman giderlerine ait harcamaların, bu projelere ait kısmının nasıl tespit edileceği,
- Bu kapsamda "sigorta prim desteği" ve "damga vergisi istisnası" uygulamalarından faydalanılıp faydalanılamayacağı,

hususlarında Başkanlığımız görüşü sorulmuştur.

Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden Değerlendirme:

5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun 3/A maddesinde, "(1) 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 yapılır. Ayrıca bu harcamalar, 213 sayılı Kanuna göre aktifleştirilmek suretiyle amortisman yoluyla itfa edilir, bir iktisadi kıymet oluşmaması hâlinde ise doğrudan gider yazılır.

(2) Kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili vergilendirme döneminde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki vergilendirme dönemlerine devredilir. Devredilen tutar, takip eden yıllarda 213 sayılı Kanuna göre her yıl belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınır.

(3) Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden Ar-Ge indirimi hesaplanmaz. Ar-Ge indirimi tutarının hesabında tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılan amortismanlara tabi iktisadi kıymetler için hesaplanan amortismanlar ile başka faaliyetlerde de kullanılan makine ve teçhizat için hesaplanan amortismanların bu kıymetlerin araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanıldıkları gün sayısına isabet eden kısmı dikkate alınabilir. Bu madde kapsamında Ar-Ge indiriminden yararlanılacak harcamaların kapsamını ve uygulamadan yararlanılabilmesi için gerekli belgeler ile usulleri belirlemeye Maliye Bakanlığı ile Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı müştereken yetkilidir."

hükmüne yer verilmiştir.

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:

...

b) Amortismanlar:

1) Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla iktisap edilen amortismanına 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.

c) Personel giderleri:

1) Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla çalıştırılan Ar-Ge veya tasarım personeliyle ilgili olarak tahakkuk ettirilen ve gelir vergisi stopajı teşviki uygulaması kapsamında bulunan ücretler ile bu mahiyetteki giderlerdir. Ar-Ge veya tasarım merkezleri alanı dışında geçirilen süreye isabet eden ve Bakanlar Kurulunca belirlenen sınırlar dâhilinde gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilen ücretler de Ar-Ge ve tasarım indirimine konu edilir...

ç) Genel giderler:

1) Ar-Ge veya tasarım merkezlerinin kira, su, enerji, bakım-onarım, haberleşme, (posta, kargo, kurye ve benzeri giderler dahil) nakliye giderleri ile bu merkezlerde kullanılan makine ve teçhizata ilişkin bakım ve onarım giderleri gibi bu merkezlerde yürütülen faaliyetin devamlılığını sağlamak için yapılan giderleri kapsar.

...",

- "Kanunun 3/A maddesinde yer alan Ar-Ge indirimi" başlıklı 9/A maddesinde, "(1) 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 Bakanlık 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 yapılır.

...

(5) Projeye ilişkin sonuç yazısı, ekinde değerlendirme raporları olacak şekilde, projeye ilişkin başvurunun Bakanlık tarafından TÜBİTAK'a gönderildiği tarihten itibaren en geç altmış gün içinde Bakanlığa iletilir.

...

(7) Sonuç yazısının bir örneği başvuru sahibine Bakanlık tarafından gönderilir. Başvuru sahibi, olumlu sonuç yazısının bir örneğini gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı bulunduğu vergi dairesine verir.

...

(9) Kanunun 3/A maddesi çerçevesinde Ar-Ge indiriminin uygulanmasında, bu maddede yer alan hususlar dikkate alınmak suretiyle 5746 sayılı Kanun ile 8 ve 9 uncu maddelerde 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 projeleri ile ilgili yer alan hüküm ve açıklamalar dikkate alınır...",

açıklamaları yer almıştır.

Aynı Yönetmeliğin 9 uncu maddesinde ise, 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 projesi sahibi işletmelerin, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi ekinde maddede belirtilen belgeleri bağlı bulundukları vergi dairesine ibraz edecekleri belirtilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre;

- 5746 sayılı Kanunun 3/A maddesi kapsamında olanlar, 5746 sayılı Kanun ile Yönetmeliğin 8 ve 9 uncu maddelerindeki, 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 projelerine sahip işletmelerle ilgili hüküm ve açıklamalara tabi olduğundan, ... tarafından anılan Yönetmeliğin 7 nci maddesinde belirtilen harcamalar için Ar-Ge indiriminden yararlanılması mümkündür. Ancak, 5746 sayılı Kanunun 3/A maddesi kapsamında olanların, anılan Yönetmeliğin 7 inci maddesi gereği, genel giderler için Ar-Ge indirimi hesaplamaları mümkün değildir.

- Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla çalıştırılan Ar-Ge veya tasarım personeliyle ilgili olarak tahakkuk ettirilen ücretlerin Ar-Ge indirimine konu edilebilmesi için gelir vergisi stopajı teşviki uygulaması kapsamında bulunması gerekmektedir.

- Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla iktisap edilen amortismanla tabi iktisadi kıymetler için ayrılan amortismanlar Ar-Ge indirimine konu edilmektedir. 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 hesaplanacak; makine ve teçhizata ilişkin gün bazlı olarak hesaplanamayan veya sadece Ar-Ge yenilik veya tasarım faaliyetinde kullanılmayan diğer iktisadi kıymetlerin amortismanları ise Ar-Ge indirimine konu edilemeyecektir.

- 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 projeleri kapsamında yıllık kurumlar vergisi beyannamesi ekinde bağlı bulunan vergi dairesine ibraz edilecek belgeler anılan Yönetmeliğin 9 uncu maddesinde sayılmış olup, 5746 sayılı Kanunun 3/A maddesinden yararlanan ... da bu belgeleri sadece yıllık kurumlar vergisi beyannamesi ekinde ibraz etmesi gerekmektedir. Bu eklere ilişkin olarak TÜBİTAK onayı aranmasına yönelik herhangi bir şart bulunmamaktadır.

Vergi Usul Kanunu Yönünden Değerlendirme:

213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

- 313 üncü maddesinde, işletmede 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 edilmesinin amortisman mevzuunu teşkil edeceği, değeri (1.1.2019 dan itibaren) 1.200 TL'yi aşmayan peştemallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri (1.1.2019 dan itibaren) 1.200 TL'yi aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşların amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabileceği,

- 315 inci maddesinde, mükelleflerin amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini Hazine ve Maliye Bakanlığının tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa edecekleri, ilan edilecek oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürlerinin dikkate alınacağı,

hükme bağlanmıştır.

Bu bağlamda, bir iktisadi kıymetin amortismanına tâbi 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. Öte yandan, mezkûr Kanunun 315 inci maddenin verdiği yetkiye istinaden amortismanına tabi iktisadi kıymetler için uygulanacak "*Faydalı Ömür ve Amortisman Oranları*" belirlenerek; 339, 365, 389, 399, 406, 418, 439, 458 ve 506 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 amortisman listesinde;

- "55. Gayri Maddi İktisadi Kıymetler: İmtiyaz hakları (Franchising), patent, formül, dizayn, örnek kalıp, teknik bilgi (Knowhow), format, telif hakkı ve benzeri kalemler, lisans, kullanım hakkı ve izni veya devlet kurum ve kuruluşları tarafından verilen diğer haklar (işletme hakkı gibi) ve bunların benzerleri"nin faydalı

ömrü 15 yıl, amortisman oranı % 6,66,

- "57. Araştırma-Geliştirme harcamaları"nın faydalı ömrü 5 yıl, amortisman oranı % 20,

olarak tespit edilmiştir.

Ayrıca, bahse konu amortisman listesinde, "57. Araştırma-Geliştirme harcamaları" sırası ilgili olarak, "*Mükelleflerin 5520 sayılı Kurumlar Vergisi ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunlarında yer alan, "mükelleflerin işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları" kapsamında işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri araştırma ve geliştirme faaliyetleri neticesinde, gayri maddi hak niteliğinde aktifleştirilmesi gereken bir kıymete ulaşılması halinde, gayri maddi hakka yönelik olarak yaptıkları araştırma ve geliştirme harcamaları bu sınıf uyarınca itfa edilecektir. Ancak, mezkur Kanunlar kapsamında ar-ge faaliyeti olarak değerlendirilmeyen, mükelleflerin işletmeleri bünyesinde gerçekleştirmedikleri, dışarıdan hizmet satın alma yoluyla veya benzeri şekilde gerçekleştirdikleri gayri maddi hakka yönelik harcama tutarları, iktisap edilen veya yapılan araştırmalar sonucu ortaya çıkan kıymetin niteliğine göre (patent, formül, dizayn, örnek kalıp vb.), ... listenin "55. Gayri Maddi İktisadi Kıymetler" sınıfı uyarınca itfa edilecektir."* açıklaması yer almaktadır.

Bunun yanı sıra, 26/12/1992 tarihli ve 21447 (mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 sıra no.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinin "V-Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve Hesap Planı Açıklamaları", "C-Hesap Planı Açıklamaları" bölümünde "263- Araştırma ve Geliştirme Giderleri" hesabına ilişkin olarak, "*İşletmede yeni ürün ve teknolojiler oluşturulması, mevcutların geliştirilmesi ve benzeri amaçlarla yapılan her türlü harcamalardan, aktifleştirilen kısmının izlendiği hesaptır. Maliyet değerleri ile bu hesaba borç kaydedilir. 5 yıl içinde eşit taksitlerle itfa edilerek yok edilir."* açıklamasına yer verilmiştir.

Bu itibarla, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri araştırma ve geliştirme faaliyetlerine ilişkin olarak mükelleflerce aktifleştirilmiş olan arama ve geliştirme giderlerinin, söz konusu giderler neticesinde bir gayri maddi hak elde edilmesi halinde bahse konu listenin "57. Araştırma ve Geliştirme Giderleri" sınıflandırması kapsamında itfa edilmesi gerekmektedir. Ancak, Ar-Ge faaliyeti olarak değerlendirilmeyen, mükelleflerin işletmeleri bünyesinde gerçekleştirmedikleri, dışarıdan hizmet satın alma yoluyla veya benzeri şekilde gerçekleştirdikleri gayri maddi hakka yönelik harcama tutarları, iktisap

edilen veya yapılan araştırmalar sonucu ortaya çıkan kıymetin niteliğine göre (patent, formül, dizayn, örnek kalıp vb.), listenin "55. Gayri Maddi İktisadi Kıymetler" sınıfı uyarınca itfa edilmektedir.

Buna göre, ... tarafından 5746 sayılı Kanun kapsamında yürütüldüğü belirtilen Ar-Ge projelerine ilişkin olarak gerçekleştirilen, yukarıda atıf yapılan mevzuat uyarınca araştırma geliştirme harcaması kapsamındaki harcamaların "263-Araştırma ve Geliştirme Giderleri" hesabının borcuna kaydedilmek suretiyle aktifleştirilmesi, söz konusu Ar-Ge faaliyetleriniz neticesinde gayri maddi hak niteliğinde aktifleştirilmesi gereken bir kıymete ulaşılması halinde aktifleştirilen bahse konu harcamaların mezkûr amortisman listesinin "57. Araştırma ve Geliştirme Giderleri" sınıflandırması uyarınca 5 yılda ve %20 amortisman oranı ile itfa edilmesi, projelerin tamamlanmasına zorunlu nedenlerle imkân kalmaması veya projenin başarısızlıkla sonuçlanması nedeniyle iktisadi kıymet oluşmaması hâllerinde, aktifleştirilmiş söz konusu tutarların doğrudan gider olarak kayıtlara intikal ettirilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, genel giderlerin projeye ilişkin aktifleştirilecek kısmının, uygun dağıtım anahtarları kullanılmak suretiyle belirlenmesi icap etmektedir.

Damga Vergisi Kanunu Yönünden Değerlendirme:

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde, bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisine tabi olduğu hükmü yer almaktadır.

Bu çerçevede, damga vergisine ilişkin görüş verilebilmesi somut olaya ilişkin kağıt örnekleri ile başvurulması halinde mümkün bulunmaktadır.

Ayrıca, sosyal güvenlik prim desteklerinden faydalanılıp faydalanılmayacağı hususunda Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığından bilgi alınması gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.