

Sipariş üzerine gerçekleştirilen Ar-Ge projeleri nedeniyle yapılan harcamaların 5746 sayılı Kanun kapsamında Ar-Ge harcaması olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.4.99.16.02-5746/3-64
Tarih	29.02.2012

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

BÜYÜK MÜKELLEFLER VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü

Sayı : B.07.1.GİB.4.99.16.02-5746/3-64

29/02/2012

Konu : Sipariş üzerine gerçekleştirilen Ar-Ge projeleri nedeniyle yapılan harcamaların 5746 sayılı Kanun kapsamında Ar-Ge harcaması olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, şirketiniz bünyesindeki Ar-Ge departmanı tarafından sözleşmeli (siparişe dayalı) ve sözleşmesiz araştırma ve geliştirme faaliyetleri yürütüldüğü, global ve çok uluslu bir şirket olan Almanya merkezli ... ve bağlı şirketlerinin, Ar-Ge ve ürün geliştirme faaliyetlerinin, merkezi olarak planlandığı, ülkelerdeki ... bağlı şirketlerinin Ar-Ge kabiliyetleri değerlendirilerek, ülke bazında Ar-Ge faaliyetlerinin detaylandırıldığı ve görevlendirmeler yapıldığı, buralarda tasarlanan ve geliştirilen ürün ve uygulamaların Almanya merkezli ...'ye bağlı bulunan çeşitli ülkelerdeki şirketler aracılığıyla satıldığı, bu şekildeki Ar-Ge projeleri kapsamında şirketinizin merkez ile amacı, kapsamı, genel ve teknik tanımı,

süresi, bütçesi ve özel şartların belirlendiği sözleşme imzalandığı, sözleşme çerçevesinde yürütülen Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında yapılan harcamaların, harcamanın yapıldığı esnada aktifleştirilerek aylık faturanın düzenlenmesini müteakip faturaya atfedilen kısımla sınırlı olmak kaydıyla maliyet hesapları ile ilişkilendirildiği, sözleşmeli Ar-Ge faaliyeti sonucunda ortaya çıkabilecek gayrimaddi hakların, sözleşme ile işi yaptıran alıcıya ait olduğu, bu kapsamda yürütülen bir kısım Ar-Ge projelerinizin TÜBİTAK tarafından destek karar yazısına bağlandığı belirtilerek;

- Ar-Ge merkezinizde sözleşmeli (siparişe dayalı) olarak yürütülen Ar-Ge faaliyetleri kapsamında yapılan harcamaların 5746 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinde tanımlanan indirim, destek ve teşvik unsurlarından faydalandırılıp faydalandırılmayacağı,

- Yurt dışı ana firmaya fatura edilecek proje harcamalarının proje bitiminde veya belirli kabullerde faturalanmasında transfer fiyatlaması yöntemi olarak "Maliyet Artı Yöntemi"nin seçilip seçilemeyeceği,

- Proje harcamalarının henüz projeler sonuçlandırılmadan aylık dönemler itibariyle yurt dışına faturalanıp faturalanamayacağı, eğer faturalanamayacaksa nasıl faturalanması gerektiği,

- Yurt dışı ana firmaya fatura edilecek proje harcamalarının proje bitiminde veya belirli kabullerde faturalanması amacı ile harcamaların ayrı ayrı yapılmakta olan gayrimaddi haklar hesabında değil de proje stok hesaplarında izlenmesinin (taahhüt işleri gibi) mümkün olup olmadığı,

konularında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Yönünden:

5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun 1 inci maddesinin birinci fıkrasına göre, bu Kanunun amacı; Ar-Ge ve yenilik yoluyla ülke ekonomisinin uluslararası düzeyde rekabet edebilir bir yapıya kavuşturulması için teknolojik bilgi üretilmesini, üründe ve üretim süreçlerinde yenilik yapılmasını, ürün kalitesi ve standardının yükseltilmesini, verimliliğin artırılmasını, üretim maliyetlerinin düşürülmesini, teknolojik bilginin ticarileştirilmesini, rekabet öncesi işbirliklerinin geliştirilmesini, teknoloji yoğun üretim, girişimcilik ve bu alanlara yönelik yatırımlar ile **Ar-Ge'ye ve yeniliğe yönelik doğrudan yabancı sermaye yatırımlarının ülkeye girişinin hızlandırılmasını, Ar-Ge personeli ve nitelikli işgücü istihdamının artırılmasını** desteklemek ve teşvik etmektir.

Anılan Kanunun "İndirim, istisna, destek ve teşvik unsurları" başlıklı 3 üncü maddesinde ise;

"(1) 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 aktifleştirmek 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.

(2) 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.

...

(4) Damga vergisi istisnası: Bu Kanun kapsamındaki her türlü Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile ilgili olarak düzenlenen kağıtlardan damga vergisi alınmaz.

...."

hükümlerine yer verilmiştir.

5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun uygulanmasına ve denetimine ilişkin usul ve esaslar, 31/07/2008 tarih ve 26953 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği"nde düzenlenmiştir.

Anılan Yönetmeliğin "Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri" başlıklı 5 inci maddesinde, "Yapılan bir harcamanın Ar-Ge indirimine konu edilebilmesi için bu harcamanın Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında yapılmış olması gerekir. Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri; kültür, insan ve toplumun bilgisinden oluşan bilgi dağarcığının artırılması ve bunun yeni süreç, sistem ve uygulamalar tasarlamak üzere kullanılması amacıyla sistematik bir temelde yaratıcı çalışmalar yürütmek suretiyle alanında bilimsel ve teknolojik gelişme sağlayan, bilimsel ve teknolojik bir belirsizliğe odaklanan, çıktıları özgün, deneysel, bilimsel ve teknik içerik taşıyan çevre uyumlu ürün tasarımı ve yazılım faaliyetleri dâhil olmak üzere yenilik süreçlerini de

içeren faaliyetlerdir." açıklaması yapılmıştır.

Gelir vergisi stopajı teşvikine ilişkin olarak ayrıca 1 ve 2 seri no.lu 5746 sayılı Kanun Genel Tebliğlerinde, damga vergisi istisnasına yönelik olarak da 3 seri no.lu 5746 sayılı Kanun Genel Tebliğinde ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, 5746 sayılı Kanun ile Ar-Ge ve yeniliğe yönelik doğrudan yabancı sermaye yatırımlarının ülkeye girişinin hızlandırılması ve Ar-Ge personeli ve nitelikli işgücü istihdamının artırılması da amaçlandığından Ar-Ge merkezinizde sözleşmeli (siparişe dayalı) olarak yürütülen Ar-Ge faaliyetlerinin Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında olması şartıyla, Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliğinde yapılan açıklamalar çerçevesinde 5746 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinde tanımlanan indirim, destek ve teşvik unsurlarından faydalanılması mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan, sözleşmeli (siparişe dayalı) olarak yürütülen Ar-Ge faaliyetleri sonucunda elde edilebilecek gayrimaddi hak şirketinize ait olmayacağından proje bitimine kadar yapılan Ar-Ge harcamalarının aktifleştirilmesi de mümkün değildir. Dolayısıyla, yapılan Ar-Ge harcamalarının aylık dönemler itibarıyla yurt dışına fatura edilmesi ve elde edilen kazancın ilgili geçici ve yıllık vergilendirme dönemlerinde kurum kazancına dahil edilerek vergilendirilmesi, ayrıca yapılan harcamalar üzerinden hesaplanan Ar-Ge indiriminin de beyannamede gösterilmek suretiyle indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesinin birinci fıkrasında, kurumların ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmaları durumunda, kazancın tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı; alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemlerin her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirileceği; anılan maddenin dördüncü fıkrasında da kurumların ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri maddede belirtilen yöntemlerden işlemin mahiyetine en uygun olanını kullanarak tespit edeceği hüküm altına alınmıştır.

Konuya ilişkin olarak yayımlanan 1 seri no.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğde emsallere uygun fiyat ya da bedelin tespitinde kullanılacak yöntemlere ilişkin ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir.

Bu çerçevede, şirketiniz tarafından yurt dışında yerleşik merkez şirketinize verilecek araştırma geliştirme hizmetlerine ilişkin bedelin emsallere uygun olması gerekmektedir. Söz konusu hizmet bedelinin tespitinde anılan madde hükmü ile Tebliğde ayrıntıları açıklanan yöntemlerden işlemin mahiyetine en

uygun olanının kullanılacağı tabiidir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu Yönünden:

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 229 uncu maddesinde; fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika olarak tanımlanmıştır.

Mezkur Kanunun 231 inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendinde; faturanın malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami 7 gün içinde düzenleneceği, bu süre içerisinde düzenlenmemiş olan faturaların hiç düzenlenmemiş sayılacağı, 232 nci maddesinde ise, birinci ve ikinci sınıf tüccarlarla, kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek, satın aldıkları emtia ve hizmetler için de fatura istemek ve almak zorunda oldukları hükme bağlanmıştır.

Buna göre, şirketiniz tarafından sipariş üzerine gerçekleştirilen araştırma ve geliştirme diğer bir ifadeyle gayrimaddi hak meydana getirme hizmetleri nedeniyle yurt dışındaki ...'ye düzenlenecek faturanın, hizmetin tamamlandığı dolayısıyla gayrimaddi hakkın meydana getirilip teslim edildiği tarihten itibaren (7) yedi gün içerisinde düzenlemesi gerekmektedir.

Ancak, söz konusu proje harcamaları için hizmetin tamamlanmasından önce de fatura düzenlenmesi mümkündür. Ayrıca, araştırma geliştirme faaliyetlerinin sipariş üzerine ... adına yapılması, faaliyetin neticesinde meydana gelen ürünün (gayrimaddi hakkın) bu şirkete ait olması sebebiyle, şirketiniz adına sahip olunacak bir gayrimaddi haktan söz edilmesi mümkün değildir. Bundan dolayı, harcamaların yapılmakta olan gayrimaddi haklar hesabında değil de, proje stok hesaplarında izlenmesi 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.

