

5746 SAYILI ARAŞTIRMA, GELİŞTİRME VE TASARIM FAALİYETLERİNİN DESTEKLENMESİ HAKKINDA KANUN KAPSAMINDA HİBE UYGULAMALARI

Emine Ayla YILMAZ*

ÖZ

Ar-ge ve yenilik faaliyetleri ile tasarım faaliyetlerinde bulunanların; çeşitli kurum ve kuruluşlardan almış oldukları hibe destekleri hakkında genel bilgi, uygulama şekilleri/türleri ve muhasebe hesaplarına yansımaları, 5746 sayılı kanun kapsamında ele alınacak ve özellikli durumları da örnek uygulamalarla ayrıntılı olarak incelenecektir. Yazımız içeriğinde, genel kavramlar ve genel kavramların açıklamalarına da yer verilmektedir. Genel bir bakış açısı kazandırılması amaçlanmıştır.

Anahtar Sözcükler: Ar-ge, Yenilik Faaliyetleri, Tasarım Faaliyetleri, Hibe, Ar-ge Harcaması, Ar-ge İndirimi, Özel Fon

1. GİRİŞ

Ar-ge¹ ve yenilik faaliyetleri² ile tasarım faaliyetinde³ bulunan işletmelere, TÜBİTAK, KOSGEB, AB Fonları, Avrupa Birliği Fonları (IPA), Üniversiteler, Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı gibi kuruluşlar, hibeler ve/veya teşvikler şeklinde destek sağlamaktadırlar. Ancak bu destekler, proje bütçesinin tamamını kapsamaz. Belirli bir oran/yüzde ve şarta bağlı olarak verilir.

Türkiye’de vergi ve muhasebe uygulamalarında alınan hibeler, kurum/ ticari kazancının tespitinde gelir olarak dahil edilir ve vergilendirilir. Ancak 5746 sayılı kanun bakımından durum farklıdır.

* YMM

1 Araştırma ve geliştirme faaliyeti (Ar-Ge): Araştırma ve geliştirme, kültür, insan ve toplumun bilgisinden oluşan bilgi dağarcığının artırılması ve bunun yeni süreç, sistem ve uygulamalar tasarlamak üzere kullanılması için sistematik bir temelde yürütülen yaratıcı çalışmaları, çevre uyumlu ürün tasarımı veya yazılım faaliyetleri ile alanında bilimsel ve teknolojik gelişme sağlayan, bilimsel ve teknolojik bir belirsizliğe odaklanan, çıktuları özgün, deneysel, bilimsel ve teknik içerik taşıyan faaliyetleri, (T.C Yasalar,2008)

2 Yenilik: Sosyal ve ekonomik ihtiyaçlara cevap verebilen, mevcut pazarlara başarıyla sunulabilecek ya da yeni pazarlar yaratabilecek; yeni bir ürün, hizmet, uygulama, yöntem veya iş modeli fikri ile oluşturulan süreçleri ve süreçlerin neticelerini, , (T.C Yasalar,2008)

3 Tasarım faaliyeti: Sanayi alanında ve Cumhurbaşkanının uygun göreceği diğer alanlarda katma değer ve rekabet avantajı yaratma potansiyelini haiz, ürün veya ürünlerin işlevselliğini artırma, geliştirme, iyileştirme ve farklılaştırmaya yönelik yenilikçi faaliyetlerin tümünü (T.C Yasalar,2008)

5746 sayılı kanun 3/7 maddesine göre; 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.

5746 sayılı kanun 3/1 maddesine göre; 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. **(6676 sayılı Kanunun 28 inci maddesiyle eklenen cümleler Yürürlük; 01.03.2016)**

5746 sayılı kanun 3/A maddesine 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 yapılır. Ayrıca bu harcamalar, **213 sayılı Kanuna göre aktifleştirilmek suretiyle amortisman**

yoluyla itfa edilir, bir iktisadi kıymet oluşmaması hâlinde ise doğrudan gider yazılır.

Ar-ge ve tasarım harcamaları (Ar-ge indirimi) kapsamı ve şartları bulunmaktadır. Biz yazımızda 5746 sayılı kanun kapsamında, yalnızca **hibe** konusunu kapsamlı olarak ele alacağız.

Yukarıdaki kanun maddesinde açıklandığı şekliyle; Ar-ge, yenilik ve tasarım projelerini desteklenmesi amacıyla alınan bu destekler(**hibe**), ÖZEL FON hesabına alınır.

- Bahsi geçen bu fon, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları açısından gelir olarak kaydedilemez.
- Hibenin alındığı yılda yapılan Ar-ge ve tasarım harcamaları (Ar-ge indirimi) tespitinde dikkate alınmaz.
- 5 yıl içinde sermayeye ilâvesi dışında başka hesaplara nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğratılmış sayılır.

Burada dikkat edilmesi gereken en önemli nokta, Ar-ge çalışmaları için alınmış olan borç/kredi veya geri ödenecek destekler, hibe ile aynı kapsamda değerlendirmemek gerekmektedir. (Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde bulunanların, kamu kurum ve kuruluşları, kanunla kurulan vakıflar ile uluslararası fonlardan aldıkları geri dönüşlü destekler bu kapsamda değerlendirilmez.)

2. HİBE TÜRLERİ VE ÖZELLİKLİ DURUMLAR

2.1. Ar-ge Merkezlerindeki Temel Bilimler Desteği/Hibe Uygulaması

Ar-ge merkezlerinde⁴ belirli nitelikleri taşıyan personel maaşlarını hibe kapsamına almıştır. Temel Bilimler⁵ alanında en az lisans derecesine (kamu personel hariç) sahip personel çalıştıran Ar-ge merkezlerine;

- Hibe destekten yararlanacak personelin; 01.03.2016(dahil) tarihinden sonra işe alınması ve işletmede ilk kez istihdam ediliyor olması esastır. Destek kapsamında olan personelin işe giriş/çıkışları durumları Bakanlığı yazılı/elektronik ortamda bildirilmek zorundadır.

4 Ar-Ge merkezi: Ar-Ge ve yenilik projelerini veya sözleşme çerçevesinde siparişe dayalı olarak yürütülen Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerini gerçekleştirmek üzere kurulan ve dar mükellef kurumların Türkiye'deki işyerleri dahil, kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan sermaye şirketlerinin; organizasyon yapısı içinde ayrı bir birim şeklinde örgütlenmiş, münhasıran yurtiçinde araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan ve en az onbeş(B.K.K.,2016) tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam eden, yeterli Ar-Ge birikimi ve yeteneği olan birimleri (T.C Yasalar,2008)

5 Temel bilimler: Yükseköğretim kurumlarının matematik, fizik, kimya ve biyoloji lisans programlarını,(Bilim,Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı,2016)

- Ar-ge merkezinde istihdam edilen toplam personel sayısının %10 kadar olup, küsuratlar tama iblağ edilir.(Örnek: Ar-ge merkezi toplam çalışan 105 kişi * %10 kişi = 10,5 kişi 11 personel destekten yararlanır.)
- En fazla o yıl uygulanan asgari ücretin brüt tutarı kadar ve 2 yıllık süreyle sınırlı olarak Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı bütçesine konulacak ödenekten karşılanır. Destek kapsamında yapılacak ödemeler, destek kapsamında olan personele ilişkin sigorta gün sayısı dikkate alınarak, Bakanlık tarafından aylık olarak ödenir.
- Yukarıdaki şartların sağlandığı ve personele ücret ödemelerinin yapıldığını gösteren raporun Bakanlığa sunulması ve Bakanlık tarafından uygun görülen tutar, raporun teslim edildiği ayı takip eden ayın sonuna kadar banka hesabına gönderilir.

2.2 Rekabet Öncesi İşbirliği Projeleri/Hibe Uygulaması

Ar-ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerine yönelik olan; ölçek ekonomisinden yararlanmak suretiyle yeni süreç, sistem ve uygulamalar tasarlamak verimliliği arttırmak ve mevcut duruma daha yüksek katma değer sağlamak amacıyla yüksek bütçeli projelerde, birden fazla kuruluşun birlikte çalışmaları ve çıkan sonuçlardan birlikte faydalanmaları esasına dayanır.

- Birden fazla kuruluşun yer alması zorunlu olup, ortaklardan bir tanesi yürütücü olarak belirlenir.
- Proje bütçesinin en fazla %50 kadarlık kısmı Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından geri ödemesiz olarak desteklenir.
- Destek süresi 36 ayla sınırlıdır. Ek süre talebinde bulunulması ve Bakanlığın uygun görmesi halinde 6 ay daha ek süre tanınır.
- Proje harcamaları yapıldıktan sonra müteakip dönemlerde ödemeler yapılmaktadır. Ancak istenilmesi halinde, öngörülen destek tutarının %20 si dönemsel ödemelerden önce teminat karşılığında verilir.
- İş birliği yapan firmalar topladıkları katkıları özel bir hesapta izlenir. Özel hesapta toplanan miktar Ar-ge indirimine konu harcamalar olmak şartıyla, iş birliği yapan firmaların katkı oranlarında firmaların Ar-ge, yenilik ve tasarım harcaması olarak kabul edilir.

2.3. Teknogirişim (BİGG) Sermaye Destek Tutarı/Hibe Uygulaması

Genç girişimcilere verilen “Teknogirişim Sermaye(BİGG) Destek” kapsamında alınan tutar, hibe olarak dikkate alınacak ve özel fon hesabında

tutulacaktır. Bu destek, Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından kendi şirketlerini kurmak ve Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde yer almayı teşvik etmek amacıyla yürütülmektedir. Bir defaya mahsus olarak ve teminat alınmaksızın (150.000 TL ye kadar) verilmektedir. Bu hibe tutarı gelir/kurum kazancına dahil edilmez. Ar-ge indirimine konu edilemez.

“6 Seri No.lu 5746 Sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Genel Tebliği’nde açıklanmış, yeni bir vergi indirimi teşvik uygulamasından da kısaca bahsetmek gerekebilir;

- Teknogirişim sermaye⁶ desteğinden yararlananlara; destek aldıkları projelerini yürütmeleri için, sermaye koyarak veya ortak olarak (ilgili şirketin kuruluşunda ve/veya sonrasında) gelir/kurumlar vergisi mükelleflerine, yönelik getirilen bir vergi indirim teşvik uygulaması olup, belirli sınırlamalar getirilmiştir.
- Gelir/kurumlar vergisi mükelleflerinin vermiş oldukları sermaye destekleri, beyan ettikleri gelirin veya kurum kazancının %10’unu ve öz sermayenin %20’sini aşmayan kısmı için ve yıllık olarak 500.000 TL’yi de geçemez.

GVK 89. maddesi ve KV 10. maddesine göre kurum kazancının tespitinde beyannamede indirim konusu yapabilecektir.

Getirilen düzenlemelerde 3 şekilde sermaye desteği sağlana bilinir. Sermaye desteği ihtiyaç duyan ve Ar-ge projesi olan kurulmuş veya kurulacak olan firmalara daha avantajlı olarak **ortak** olunur.

1-Hibe verilerek proje desteklenir.

2-Ar-ge projesi sonucunda çıkan ürüne ortak olmak şeklinde,

3-Şirkete sermaye koyarak ortak olmak.”

1.1 San-tez Projeleri/ Hibe Uygulaması

Üniversite-sanayi işbirliğinin kurumsallaştırılması, ülkemize katma değer yaratacak ve uluslararası pazarlardaki rekabet gücünün artırılmasına katkı sağlayacak yeni ürün ve/veya üretim yönteminin geliştirilmesi, mevcut üründe ve/veya üretim yönteminde yenilik yapılmasına yönelik sanayinin

⁶ Teknogirişim sermayesi: Örgün öğrenim veren üniversitelerin herhangi bir lisans programından bir yıl içinde mezun olabilecek durumdaki öğrenci, yüksek lisans veya doktora öğrencisi ya da lisans, yüksek lisans veya doktora derecelerinden birini ön başvuru tarihinden en çok on yıl önce almış kişilerin, teknoloji ve yenilik odaklı iş fikirlerini, desteği veren merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından desteklenmesi uygun bulunan bir iş planı çerçevesinde, katma değer ve nitelikli istihdam yaratma potansiyeli yüksek teşebbüslere dönüştürebilmelerini teşvik etmek için yapılan sermaye desteğini, (T.C Yasalar,2008)

ihtiyaçları doğrultusunda yüksek lisans ve/veya doktora tez çalışmalarını içeren projelerin desteklenmesi, izlenmesi, sonuçlandırılması ve sonuçlarının değerlendirilmesine, (Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, 2014)

Üniversitelerinde oluşturulan yüksek lisans ve doktora tez çalışmalarının desteklenmesi ve sonuçlarının değerlendirilmesi amacıyla üniversite-sanayi iş birliğinin kurumsallaştırılması amaçlanmaktadır.

- Üniversitede görevli bir öğretim görevlisi koordine etmekte,
- Projenin %75 i Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, %25 kısmı ise özel sektör katılım firması tarafından karşılanmakta ve özel sektör katılım firması proje sonucu ortaya çıkacak ürün/yöntem üzerinde hak sahibi olmaktadır.

San-Tez Desteklenme Programı kapsamında Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca desteklenmesi uygun görülen “.....” başlıklı projeye ilgili olarak Ar-Ge indirimini uygulamasından yaralanması mümkün bulunmaktadır. Ar-Ge indirimine ilişkin şartların sağlanması halinde ise; projeye ilişkin destek karar yazısının düzenlendiği veya proje sözleşmesinin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren, Ar-Ge indiriminden yararlanılması mümkün olup; ayrıca projenin uzman bir kurum/kuruluş tarafından tekrar değerlendirilmesine gerek yoktur. (Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı,2011)

Sanayi ve Ticaret Bakanlığının desteklenmesini uygun gördüğü projeye ilgili, proje bütçesinin %75 lik hibe kısmı Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından “KDV dahil” ibaresi ile proje hesabına (kamu bankasında açılan hesaba) aktarılmaktadır. Hibe tutarın, kurum kazancına dahil edilmemesi ve hibe tutar ile yapılan Ar-ge harcamalarının da Ar-ge indirimine konu edilmesi mümkün değildir.

Hibe olarak alınacak destek tutarlarının, alındığı tarihte özel bir fon hesabına alınması gerekmekte olup bu hesapta yer alan tutarların kurum kazancına dahil edilmemesi ve bu tutardan yapılan Ar-Ge harcamalarının da Ar-Ge indirimine konu edilmemesi gerekmektedir. Hibe tutarını aşan Ar-Ge harcamalarının ise desteklenen Ar-Ge projesi ile ilgili olması şartıyla Ar-Ge indirimine konu edilmesi mümkün bulunmaktadır.(Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı,2012)

2.5 AB Fonları ve Avrupa Birliği Fonları ile Yapılan Projeler/Hibe Uygulamaları

Avrupa Birliği organlarıyla akdedilen ve usulüne göre yürürlüğe konulan anlaşmalar çerçevesinde proje karşılığı sağlanan hibeler, özel bir fon hesabında tutulur ve gelir olarak dikkate alınmaz. Söz konusu hibelerle gerçekleştirilecek projelere ilişkin olarak bu fondan yapılan harcamalar, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider ve maliyet olarak dikkate alınmaz. Proje sonunda herhangi bir şekilde harcanmayan ve iade edilmeyen tutarın kalması hâlinde bu tutar gelir kaydedilir.(T.C.Yasalar,2013)

AB Fonları ve Avrupa Birliği Fonları (IPA) hibelerinin Ar-ge projelerinde kullanılması durumunda, 5746 sayılı Kanunda “özel fon” uygulaması ve GVK’ nun geçici 84.md göre;

- Özel fon hesabına alınır/gelir yazılmaz.
- Proje gerçekleştirmek için hibelerle yapılan harcamalar gider/maliyet konusu yapılmaz. Hibe olarak alınan miktar harcanmaz veya iade edilmeyen tutar kalması durumunda bu tutar gelir yazılır.
- IPA ve AB fonları hibeleri ile yapılan Ar-ge harcamaları,Ar-ge indirimine konu edilmez.

3. ÖRNEK UYGULAMALAR

Hibe uygulamalarına fikir oluşturmak amacıyla kısaca değindik. Açıklamış olduğumuz hibe uygulamalarının kendi içlerinde özellikli durumları mevcut bulunmaktadır. Bu durumları göz ardı ederek, **Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği** kapsamında, genel mantığı kavramak amacıyla basit bir örnek uygulama yapalım.

Örnek: Atılgan LTD. ŞTİ. 2.000.000 TL bütçeli Ar-ge projesi ile ilgili 2017/Temmuz ayında TÜBİTAK’tan onay almıştır. Onay alınan proje ile ilgili Ar-ge harcamalarına başlanmış, firmaya Ekim 2017’de TÜBİTAK tarafından 500.000 TL hibe şeklinde destek sağlamıştır.

-----.../10/2017/-----	
102.BANKALAR	500.000
549. ÖZEL FONLAR	500.000
549.10. Ar-ge hibeleri	500.000

- Bu hibe gelir yazılamaz
- KDV ye tabi değildir.
- Kurumlar vergisinde %20 az vergi ödemesi olmuştur.
- Alınan hibe dolayısıyla Atılğan LTD.ŞTİ.'nin fatura düzenlemesine gerek yoktur.

Ayrıca;

Yılsonu geldiğinde örneğimizdeki firma Ar-ge projesine konu tüm harcamaları yapmış olarak kabul ederse.

- 2.000.000 TL' lik yıl içinde yapılan Ar-ge harcaması **“263.Araştırma ve Geliştirme Giderleri”** hesapta takip edilmiş ve hepsinin de Ar-ge indirimine konu olduğunu varsayarsak. Hibe olarak alınan 500.000 TL mahsup edilecek ve kurumlar vergisi beyannamesinde (2.000.000-500.000)1.500.000 TL Ar-ge indirimine konu edilecek ve matrahtan düşülecektir.
- **500.000 TL hibenin**, 5 yıllık süre (2023 yılı ve sonrası) içerisinde sermayeye ilave dışında, başka bir hesaba nakledilmesi veya ortaklara dağıtılması (gerçek ortaklarda kar dağıtımı %15 stopaj yapılacak) **kurumlar vergisi ve vergi zıyaı cezası hesaplanacaktır.**

5 yıllık süre bitiminden sonra, ortaklara dağıtılması durumunda gerçek kişi ortaklara %15 stopaj kesintisi yapılacak, kurumlar vergisi ortakları için kesinti yapılmayacaktır.

Örnek firmamızın harcama kalemleri içerisinde **amortismanına tabi iktisadi kıymet alımı** olması halinde durum biraz daha farklı olmaktadır.

Ar-ge harcamasının konusu; (örneğin: makine alımı ise) amortismanına tabi iktisadi kıymet bedeli değil, yıllık olarak ayrılan **amortisman tutarı** (alınan amortismanına tabi iktisadi kıymet yalnızca Ar-ge çalışmalarında kullanılmaktadır) olacaktır.

Vergi Usul Kanununun 5024 sayılı Kanunla değişen 315 inci maddesinde “Mükellefler amortismanına 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 amortismanına 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.

Yürütülen Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri kapsamındaki harcamaların tamamı ilgili yılın kurumlar vergisi beyannamesinde kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılmasının yanı sıra “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. (Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı,2013)

- Yıllık olarak ayrılan amortismanı, Ar-ge harcamasına konu etmeden önce alınan hibe tutarı ile bu amortismanı tabi iktisadi kıymet bedelinin ne kadarlık kısmı karşılandı ona bakarız. Burada daha iyi anlaşılması amacıyla örnek üzerinde açıklamaya çalışalım.

Örneğin: Sistem A.Ş. 1.200.000 TL bütçeli TÜBİTAK onaylı Ar-ge projesi için 480.000 TL bedelinde bir hibe alıyor ve **hepsini makine alımı için kullanılmıştır**. Bu proje kapsamında 800.000 TL bedelli bir makine alımı yapıyor.

1-Burada Ar-ge harcamasının konusu makine bedeli değil (%20 amortisman oranı/5 yıllıksüre) yıllık amortisman tutarı olan 800.000 * 0,20 = 160.000 TL dir.

2- $480.000/800.000 = \%60$ i TÜBİTAK hibesi tarafından desteklenmiştir.

3- $160.000 * \%60 = 96.000$ TL Ar-ge harcamasına konu edilip, Ar-ge indirimine konu edilemez.

$160.000 * \%40 = 64.000$ TL Ar-ge harcamasına konu edilip, Ar-ge indirimine dahil edilir.

Diğer özellikli bir durumda;

Yukarıda vermiş olduğumuz örnekte hibe desteğinin tümü makine alımı için kullanılmıştır. Aynı hibe tutarı, **amortismanı tabi iktisadi kıymet bedeli + diğer Ar-ge harcamaları** olarak kullanılmışsa;

Hibe katkı oranı= Hibe/Tüm Ar-ge harcamaları(makine alım bedeli dâhil) şeklinde bir oran bulunup,

Ar-Ge harcamaları * Hibe katkı oranı = Ar-ge indirimine konu tutar (buradaki temel farklılık makine amortismanı+diğer harcamaların hibe tutarlarını net olarak belirlemek) hibe tutarına denk gelen harcamaların, Ar-ge indirime konu edilmeyecek ve kurum kazancı/ticari kazançtan mahsup edilmeyecektir.

4. HİBE UYGULAMALARI İLE İLGİLİ DİĞER ÖZELLİKLİ DURUMLAR

Hibe konusunda bilinmesi gereken diğer özellikli durumları da kısaca değinelim;

- Kurumlar vergisi kanununun 19. ve 20. Maddelerinde yer alan şartlar dahilinde işletmelerin devir işlemi olması durumunda (özel fon hesabı da devralan işletme bilançosunda aynen yer alacağı için)5 yıl içinde işletmeden çekilmemesi şartının ihlali sayılmaz.

Sanayi ve Teknoloji Bakanlığının denetimin de tabi olan “Teknogirişim sermaye desteği” şirketlerinin, Bakanlığın uygun görüşün alınması şartıyla KVK 19/20 Md. göre devir yapılacaktır. Bakanlığın uygun görmemesi durumunda, sermaye desteği şartlarının ihlal edilmiş olduğundan, **zamanında tahakkuk edilmeyen vergiler/vergi zıyaı cezası ve gecikme faiziyle tahsil edilecektir.**

Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından Maliye Bakanlığının görüşü alınarak 01.01.2012 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere hazırlanan “Teknogirişim Sermaye Desteği Uygulama Usul ve Esasları” nın 28 inci maddesinde ilgili idarenin destek süresinin tamamlanmasından itibaren desteklenen işletmenin faaliyetlerini takip edeceği, desteklenen işletmenin iş planı bitiminden sonra 2 yıl süre ile iş planı kapsamında satın aldığı makine donanım ve sarf malzemesi gibi malzemeleri ilgili idarenin bilgisi dışında devredemeyeceği belirtilmiştir.

Buna göre, teknoloji girişim sermaye desteği kullanılması nedeniyle Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı'nın denetimine tabi olan şirketinizin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 18,19 ve 20.nci maddelerinde yer alan şartlar dahilinde ... Ltd. Şti.'ne devir işleminin anılan Bakanlıkça uygun görülmesi halinde desteğin yer aldığı özel fon hesabı devralan kurumun bilançosunda aynen yer alacağından bu işlem işletmeden çekiş olarak değerlendirilmeyecektir.

Ancak anılan Bakanlık tarafından bu devir işleminin uygun görülmemesi halinde, desteğin verilmesine ilişkin şartlar ihlal edilmiş olacağından zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler vergi ziyai cezası ve gecikme faiziyle birlikte tahsil edilecektir. (Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı,2013)

- Kurumlar vergisi kanunu kapsamında yapılacak, tür(nevi) değişikliği işlemi de devir olarak değerlendirileceğinden özel fon hesabının işletmeden çekilmemesi şartının ihlali sayılmaz.
- Aynı zamanda bu firmaların 5 yıllık süre içerisinde tasfiyeye girmemesi, iflas etmemesi, feshedilmemesi, infisah etmemesi gerekmektedir. 5 yıl içinde iflas/tasfiye/feshedilmesi/infisah olması durumunda işletmeden çekiş olarak değerlendirilecek ve zamanında tahakkuk edilmeyen vergiler/vergi ziyai cezası ve gecikme faiziyle tahsil edilecektir.

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 sayılacağından, bu işleme ilişkin vergi ziyai cezası ve gecikme zammı uygulanacağı tabiidir.

Bu fonun elde edildiği hesap dönemini izleyen beş yıl içinde, şirketinizin tasfiyeye girmiş olması nedeniyle, söz konusu tutarın işletmeden çekildiğinin kabul edilmesi ve.../12/...-31/12/... dönemine ilişkin tasfiye beyannamesinde kurum kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınması gerekmektedir. (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı,2016)

- Kurumlar Vergisi beyannamesinin verilme süresi içerisinde hibe tutarı tam olarak belirlenmesi durumunda Ar-ge harcamaları yapılacak, kesin olarak belli olan hibe tutarı (özel fon hesabına alınan) tüm Ar-ge harcamalarından mahsup edilip, kalan kısım Ar-ge indirimine konu edilecektir.

Karşılaşılan diğer bir durum ise; hibe destek tutarı kurumlar vergisi beyannamesi verildikten sonra belli olması ve eksik Ar-ge indirimi yapılması durumunda DÜZELTME beyannamesi ile Ar-ge indiriminden yararlanmak mümkündür.

Ar-Ge indirimi hesaplamasında 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.(Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı,2013)

Kamu kurum ve kuruluşları tarafından verilecek hibeler ilgili firmaya bildirildikten sonra muhasebe kayıtlarında tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilecek ve özel fon hesabına konu alınacaktır. Özel fon hesabına alınan tahmini hibe tutarı yıl sonunda yapılan tüm Ar-ge harcamalarından mahsup edilecek ve Ar-ge indirimine konu edilecektir. Ancak bazen kamu kuruluşları tarafından verilen hibe tutarları, taahhüt edilenden az olabilmektedir. Tahakkuk esasına göre Ar-ge indirimi kullanan firma, tahsil ettiği hibe tutar arasında fark varsa ve gerekenden daha az (yani yararlanılamayan) Ar-ge indirimi için, DÜZELTME beyannamesi verilmesi gerekmektedir.

Örnek: Eray A.Ş. KOSGEB tarafından onaylanmış bütçeli 1.000.000 TL projesi için, KOSGEB ten 300.000 TL Ekim 2017 de hibe hakkı kazandığı firmaya bildirilmiştir. Ancak Mayıs 2018 225.000 TL olarak hibe tahsil edilmiştir.

Ekim 2017 tarihinde tahakkuk esasına (özel fon) muhasebe hesaplarına alındı. 2017 Ar-ge harcamalarından 300.000 TL hibe miktarı düşülerek, Ar-ge indirimi hesaplandı ve 2017 yılı Kurumlar Vergisi beyannamesinde mahsup konusu edildi.

Ancak Mayıs 2018 tarihinde hibe tahsilatı 225.000 TL olduğu için (300.000-225.000) 75.000 TL eksik Ar-ge indiriminden yararlandığı görüldü ve 2017 yılı KV beyanı için DÜZELTME beyannamesi verilmek suretiyle 75.000 TL indirimden ayrıca yararlanılmıştır.

5. SONUÇ

Teknolojik değişiklikler, yenilik ve farkındalık yaratmak gittikçe önemini arttırmaktadır. Ülke ekonomilerini de çok etkileyen bu durum, Ar-ge, yenilik/tasarım faaliyeti yapan işletmeler için, destek/teşvikleri beraberinde getirmektedir. Hibe konusu çeşitli şekillerde/kanunlarda ve uygulamalarda yer bulmuştur.

5746 sayılı Kanun kapsamında olan, kamu kurum ve kuruluşları, vakıflar ile uluslararası fonlardan alınan hibeler, genel olarak kurum/ticari kazançları ile ilişkilendirilmeden, ayrı bir hesapta takip edilmesi (ÖZEL FON hesabında), 5 yıl süre ile sermayeye ilavesi dışında herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledilmesi veya çekilmesi halinde zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğratılmış sayılır. KVK 19/20. Maddeleri gereği yapılan işletme devirlerinde de bilanço tümüyle devralan işletmeye geçeceği için, özel fon

hesabında 5 yıllık süre ve diğer şartlar aynen geçerli olacaktır. Ancak 5 yıllık süre içinde iflas/tasfiye/feshedilmesi/infisah olması durumunda işletmeden çekiş olarak değerlendirilecek ve zamanında tahakkuk edilmeyen vergiler/vergi ziyayı cezası ve gecikme faiziyle tahsil edilecektir.

Kamu kurum ve kuruluşları tarafından verilecek hibeler ilgili firmaya bildirildikten sonra muhasebe kayıtlarında tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilecek ve özel fon hesabına konu alınacaktır. Ar-ge indirimde tahakkuk edilen bedeller dikkate alınacaktır. Tahsil edilen hibe tahakkuktan daha farklı bir tutarda olursa düzeltme beyannamesi verilecektir.

Alınan hibeler gelir/kurum kazancına dahil edilmeyecektir. Hibe karşılığı yapılan harcama/giderler, Ar-ge harcamalarına dahil edilecek, ancak Ar-ge indirime (hibe tutarı kadar) konu edilmeyecektir.

KAYNAKÇA

Arslan, Cem (2018). *Ar-Ge Tasarım ile Teknokentlerde Vergi ve Muhasebe Uygulamaları* Ankara: AR-Ge ve Teknokent Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ltd. Şti.

Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, (10.08.2016) *Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesine ilişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği*. Ankara: Resmi Gazete (29797 sayılı)

Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, (14.02.2017) *Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesine ilişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik*. Ankara: Resmi Gazete (29979 sayılı)

Maliye Bakanlığı(06.08.2008). *5746 sayılı 1 No.lu Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin desteklenmesi Hakkında Kanun Genel Tebliği*. Ankara: (26959 sayılı)

Maliye Bakanlığı(07.07.2009). *5746 sayılı 3 No.lu Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Genel Tebliği*. Ankara: (27281 sayılı)

Maliye Bakanlığı(08.03.2017). *5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Genel Tebliğinde(Seri No:4) değişiklik yapılmasına dair Tebliğ(Seri No:7)*. Ankara: (30001 sayılı)

Maliye Bakanlığı(08.03.2017). *5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Genel Tebliğinde(Seri No:6) değişiklik yapılmasına dair Tebliğ(Seri No:8)*. Ankara: (30001 sayılı)

Maliye Bakanlığı(24.03.2008). *5746 sayılı 2 No.lu Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Genel Tebliği*. Ankara: (27179 sayılı)

Maliye Bakanlığı(30.09.2016). *5746 sayılı 4 No.lu Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Genel Tebliği*. Ankara: (29843 sayılı)

Maliye Bakanlığı(30.09.2016). *5746 sayılı 5 No.lu Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Genel Tebliği*. Ankara: (29843 sayılı)

Maliye Bakanlığı(30.09.2016). *5746 sayılı 6 No.lu Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Genel Tebliği*. Ankara: (29843 sayılı)

T.C Yasalar(28.02.2008). *5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunu*. Ankara:Resmi Gazete (26814 sayılı)