

2024

Ökçün YMM
www.okcunymm.com

Vergi-2024

Konu: Tasarım ve Ar-ge Harcamalarına İlave İndirim Uygulaması

Ar-Ge ve Tasarım İndirimi: 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 tekno girişim 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. (Ek iki cümle: 16/2/2016- 6676/28 md.) Bakanlar Kurulunca belirlenen kriterleri haiz Ar-Ge merkezlerinde ayrıca o yıl yapılan Ar-Ge ve yenilik harcamalarının bir önceki yıla göre artışının yüzde ellisine kadarı; Bakanlar Kurulunca belirlenen kriterleri haiz tasarım merkezlerinde ayrıca o yıl yapılan tasarım harcamalarının bir önceki yıla göre artışının yüzde ellisine kadarı yukarıdaki esaslar dâhilinde indirim konusu yapılabilir. Belirlenen kriterlere göre kanuni hadleri 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.” hükmünü haizdir.

10.08.2016 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan “2016/9092 sayılı Ar-Ge, Yenilik ve Tasarım Harcamalarının Kazancın Tespitinde İndirim Konusu Yapılması Hakkında Karar” ile Ar-Ge ve tasarım merkezlerinde artırımlı Ar-Ge ve tasarım indirimi uygulanmaya başlanmıştır. Söz konusu Karar uyarınca, “Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun” kapsamında kurulan ve Kararda sayılan göstergelerden herhangi birinde bir önceki yıla göre en az %20 artış sağlayan Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde, o yıl yapılan Ar-Ge ve yenilik veya tasarım harcamalarının bir önceki yıla göre artış tutarının %50’si, 31.12.2023 tarihine kadar, Ar-Ge ve tasarım indirimine ilaveten Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 10. maddesine göre kurum kazancının tespitinde ayrıca indirim konusu yapılabilmekte idi.

Son olarak [10.01.2023 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan “6652 sayılı Cumhurbaşkan Kararı”](#) ile;

- Buna göre “2016/9092 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı” **yürürlükten kaldırılmış**,
- Mevcut düzenlemeler aynen korunmakla birlikte tasarım faaliyetlerine tanınan artırımlı tasarım indiriminin kapsamı genişletilerek, artırımlı Ar-Ge indirimi uygulamasına imkân veren kriterler (göstergeler) ile artırımlı tasarım indirimine yönelik kriterler arasında yeknesaklık sağlanmış,
- Önceki karara göre **31.12.2023** tarihinde sona erecek olan artırımlı Ar-Ge ve Tasarım indirimi uygulaması **31.12.2028** tarihine kadar uzatılmıştır.

Buna göre, 6652 sayılı Karar uyarınca aşağıda belirtilen **göstergelerden herhangi birinde bir önceki yıla göre en az %20 artış sağlayan** Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde, o yıl yapılan Ar-Ge ve yenilik veya tasarım harcamalarının bir önceki yıla göre artış tutarının %50'si, **31.12.2028** tarihine kadar, Ar-Ge ve tasarım indirimine ilaveten Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesine göre kurum kazancının tespitinde ayrıca indirim konusu yapılacaktır.

Karar kapsamında Ar-Ge veya tasarım indiriminden yararlanılabilmesi için en az %20 artış sağlanması gereken kriterler aşağıdaki şekilde düzenlenmiş, önceki kararda yer almayan (tasarım merkezlerine yönelik) d ve f kıstasları uygulamaya eklenmiş, g kıstasının kapsamı ise tasarım faaliyetlerini de içerecek şekilde genişletilmiştir.

- a) Ar-Ge veya tasarım harcamasının toplam ciro içindeki payı (i)
 - b) Tescil edilen ulusal veya uluslararası patent sayısı
 - c) Uluslararası destekli proje sayısı
 - ç) Ar-Ge merkezlerinde lisansüstü dereceli araştırmacı sayısının toplam Ar-Ge personeli sayısına oranı
 - d) Tasarım merkezlerinde lisansüstü dereceli tasarımcı sayısının toplam tasarım personeline oranı
 - e) Ar-Ge merkezlerinde toplam araştırmacı sayısının toplam Ar-Ge personeli sayısına oranı
 - f) Tasarım merkezlerinde toplam tasarımcı sayısının toplam tasarım personeli sayısına oranı
 - g) Ar-Ge veya tasarım faaliyeti sonucu ortaya çıkan yeni ürünlerden elde edilen cironun toplam ciroya oranı (ii)
- i) *Ar-Ge veya tasarım harcamasının toplam ciro içindeki payı; ilgili yılda yapılan Ar-Ge veya tasarım harcamasının, şirketlerin gelir tablosundaki "net satışlarına" oranını, ([5746 Sayılı ARGE Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Genel Tebliği – Seri No:6](#))*
- ii) *Ar-Ge sonucu ortaya çıkan yeni ürünlerden elde edilen cironun toplam ciroya oranı; Ar-Ge faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan yeni ürünlerden elde edilen hasılat tutarının, şirketlerin tüm faaliyetlerinden elde ettikleri hasılatına oranını ifade etmektedir. ([5746 Sayılı ARGE Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Genel Tebliği – Seri No:6](#))*

Bu kapsamda açıklanan kriterlerin herhangi birinde, bir önceki hesap dönemine göre en az % 20 oranında artış sağlayan Ar-Ge ve Tasarım merkezleri, ilgili hesap döneminde yapılan **Ar-Ge, yenilik veya tasarım harcamalarının** bir önceki yıla göre artış tutarının %50'sini, ilave olarak Ar-Ge ve Tasarım indirimini kapsamında kullanabileceklerdir

Buradaki aslolan husus bir önceki harcamaların belirlenen göstergeler çerçevesinde en az %20 artış olması halinde ilgili hesap dönemindeki Ar-Ge, yenilik veya tasarım harcamasının bir önceki hesap dönemine göre artış tutarının %50'sinin ilave indirim konusu yapılacağıdır. Yani Ar-Ge harcama tutarı, bir önceki yıla oranla %20 ve daha fazla artış yapılmış olması halinde içinde bulunulan hesap dönemi ile önceki hesap döneminde yapılan harcamaların farkının yarısı ilave olarak indirim konusu yapılacaktır.

Örnek: SND Savunma Sanayi ve Teknolojileri A.Ş. 2023 Hesap Dönemi ve 2024 Hesap Dönemi Ar-Ge Harcamalarına ilişkin bilgiler ve buna ilişkin yararlanabileceği Ar-Ge indirim tutarları aşağıdaki gibidir.

Açıklamalar	2023	2024
Ar-Ge Harcamaları	5.678.045,00	9.724.300,00
Net Satışlar	254.150.410,00	356.890.700,00
Ar-Ge Harcamalarının Net Satışlar İçindeki Oranı	2,23%	2,72%
Ar-Ge Harcamalarının Önceki Hesap Dönemine Göre Artış Oranı	21,96%	
İlave Ar-Ge İndirimi Tutarı		2.023.127,50
Toplam Ar-Ge İndirim Tutarı	5.678.045,00	11.747.427,50

Belirtilen örnekte Ar-Ge harcamalarının toplam ciro (i) içindeki oranı 2023 hesap döneminde %2,44 iken 2024 hesap döneminde %3,36 olarak ortaya çıkmıştır. Bu durumda 2024 yılında 2023 yılına oranla bu pay %21,96 oranında artmıştır.

Bu kapsamda 6652 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı kapsamında belirlenen kriterlerden biri olan Ar-Ge harcamasının toplam ciro (i) içindeki payının bir önceki yıla oranla artışının %20'den fazla artış göstermiştir. Dolayısıyla 2024 hesap döneminde ilave olarak faydalanabilecek Ar-Ge indirim tutarı (artırımlı Ar-Ge indirim tutarı) Ar-Ge harcamaları arasındaki farkın %50'si olacaktır. Bu durumda artırımlı Ar-Ge indirim tutarı 2024 hesap döneminde $(9.724.300,00 - 5.678.045,00 = 4.046.255,00 \times \%50 =) 2.023.127,50$ -TL olacaktır.

Mükellef kurum 2024 hesap döneminde Kurumlar Vergisi beyannamesinde indirim konusu edebileceği Ar-Ge harcamaları toplam tutarı ise 11.747.427,50-TL olacaktır.

Kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili hesap döneminde indirim konusu yapılamayan tutar bulunması halinde bu tutar sonraki hesap dönemlerine devredilir. Devredilen tutarlar, takip eden yıllarda Vergi Usul Kanunu'na göre her yıl belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınacaktır.

HİBE MEVCUDİYETİ HALİNDE İNDİRİM VE İLAVE İNDİRİM

Ar-Ge niteliğine haiz olan ve yetkili makamlara başvuru sonucu bu kapsamda değerlendirilen projelerin takip edilen giderlerin belirli oranlarda hibe şeklinde karşılanabilmekte veya bu projelere geri ödeme koşuluyla sermaye desteği sağlandığı görülmektedir.

1 Seri Nolu KVK Genel Tebliğinde hibe şeklinde sağlanan destek tutarları ile diğer kurumlardan bu mahiyette sağlanacak her türlü destek tutarlarının, ticari kazancın bir unsuru olarak vergiye tabi kazanca dahil edileceği belirtilmekle birlikte, 5746 sayılı Kanununun 3 ncü maddesinin 7 nci fıkrasında yapılan düzenlemede, "**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**" denilerek hükme bağlanmıştır. Buna göre bu kapsamdaki destek gelirlerinden karşılanan

harcama kısmı Ar-Ge desteğine esas olacak Ar-Ge harcaması ve Ar-Ge indirimi tutarının tespitinde dikkate alınmayacaktır.

Örnek olarak; Savuma Sanayinde faaliyet gösteren bir kurumun “Yürüyen Uçak” projesi için TÜBİTAK tarafından desteklenen yürüten bir şirket 3.854.000-TL tutarında Ar-Ge harcaması karşılığında TÜBİTAK’tan 250.000-TL karşılıksız destek alması halinde, sonraki Ar-Ge dönem için yaptığı 894.300-TL tutarındaki Ar-Ge harcamasının 350.000- TL’lik hibeden karşılandığı kabul edilirse;

Ar-Ge İndirimine ilişkin hesaplama aşağıdaki gibidir;

Açıklama	Tutar
2024-1 Ar-Ge 1.Dönem Harcaması	3.854.000,00
2024-2 Ar-Ge 2.Dönem Harcaması	894.300,00
Ar-Ge Harcaması Toplamı	4.748.300,00
TÜBİTAK Hibe Desteği	350.000,00
Ar-Ge İndirimi Tutarı	4.398.300,00

Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliğinin 33. 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”

Bu ifadeye göre 894.000-TL tutarındaki harcamanın 350.000.-TL’lik kısmı TÜBİTAK’tan projede kabulü neticesinde hibe kapsamında sağlanmış olması nedeniyle ilgili tutar Ar-Ge indiriminin hesabında ve TÜBİTAK’a bildirilen Ar-Ge harcaması içinde yer almayacaktır.

Bahse konu olan Ar-Ge projesi planlandığı gibi sonuçlanarak gayrimaddi bir hak elde edildiği takdirde karşılıksız fonlardan yapılan harcamalar Ar- Ge Gideri olarak amortisman yoluyla itfa edilecektir. Ar-Ge projesinin planlandığı gibi sonuçlanmadığı, diğer bir ifade ile projenin başarısız olması halinde ise karşılıksız fonlardan yapılan harcamalar genel hükümlere göre doğrudan gider yazılabilecektir.

Özetle, örnekteki şirketin TÜBİTAK’a bildireceği Ar-Ge desteğine esas olacak Ar-Ge harcaması tutarı ile kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden indirilecek Ar-Ge indirimi tutarı 4.398.300-TL, bilançoda gösterilecek “Araştırma ve Geliştirme Gideri Hesabı ise 4.748.300-TL olması gerekmekte olup ve bu tutar üzerinden amortisman hesaplanarak itfa edilecektir. Başka bir deyişle ile Ar-Ge indirimi tutarı, aktifleştirilecek Ar-Ge Giderinden karşılıksız fonlardan yapılan harcama tutarı kadar eksik olacaktır.

SONUÇ

Sonuç itibarıyla, mükelleflerin Ar-Ge indirimi olarak dikkate alabileceği tutar hibe şeklinde verilen destek tutarlarının dışında kalan tutarlar olmalıdır. Her ne kadar ödemeler bir sonraki yıla sarkmış olsa da yapılan hibe şeklindeki desteklerin Ar-Ge harcamaları tutarından düşülmesi gerekir. Alınan hibe şeklindeki destekler dikkate alınarak buradaki tutar Ar-Ge harcamalarından düşülmesi neticesinde, Ar-Ge indirimine esas tutar ortaya çıkmakta olup, 6652 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararında belirtilen kıstaslar dahilinde %50 Artırımlı İlave Ar-Ge indirimi tutar bu kapsamda değerlendirilmelidir.

KAYNAKÇA

[Vergi Usul Kanunu](#)

[Kurumlar Vergisi Kanunu](#)

[1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği](#)

[5746 sayılı Araştırma Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun](#)

[Araştırma Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği](#)

Sirkülerimiz bilgilendirme amaçlıdır. Sirküler içeriklerinde tarafınızca tereddüt edilen hususlar mevcut ise, işlem gerçekleştirilmeden önce tarafımıza bilgi verilmesini dahişilmesini rica ederiz. Sirkülerlerimizdeki açıklamalar dayanak gösterilmek suretiyle yapılacak işlemler sonucunda doğacak zararlardan tarafımızın sorumlu olmayacağını hatırlatmak isteriz.

Soru, görüş, eleştiri ve önerilerinizi info@okcunymm.com // suleyman@okcunymm.com adresine gönderebilirsiniz.