



Sirküler Tarihi : 20.02.2022
Sirküler No : 2022/029

AR-GE İNDİRİMİ VE TEKNOPARK İSTİSNASINDAN YARARLANANLARIN GİRİŞİM SERMAYESİ FON VE ORTAKLIKLARINA YATIRIM YAPMA YÜKÜMLÜLÜĞÜ

2021/36 sayılı Sirkülerimizde açıklandığı üzere 7263 Sayılı Kanunla, 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme Ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun'da ve 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nda bazı değişiklikler yapılmıştır.

Bu değişikliklerden iş bu Sirkülerimize konu olanları aşağıdaki gibidir:

- 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme Ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun'un "İndirim, İstisna, Destek Ve Teşvik Unsurları" başlıklı 3. Maddesine eklenen 14. Fıkra:

"1/1/2022 tarihinden itibaren 3 üncü madde kapsamında yıllık beyanname üzerinden yararlanılan indirim tutarı 1.000.000 Türk lirası ve üzerinde olan kurumlar vergisi mükellefleri tarafından, bu tutarın yüzde ikisi pasifte geçici bir hesaba aktarılır. Bu fıkra kapsamında aktarılması gereken tutar yükümlülüğü, yıllık bazda 20.000.000 Türk lirası ile sınırlıdır. Bu tutarın, geçici hesabın olduğu yılın sonuna kadar Türkiye'de yerleşik girişimcilere yatırım yapmak üzere kurulmuş girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınması veya girişim sermayesi yatırım ortaklıkları ya da 4691 sayılı Kanun kapsamındaki kuluçka merkezlerinde faaliyette bulunan girişimcilere sermaye olarak konulması şarttır. Söz konusu tutarın ilgili yılın sonuna kadar aktarılmaması durumunda, bu Kanun kapsamında yıllık beyanname üzerinden indirim konusu yapılan tutarın yüzde yirmisi, ilgili yılda yararlanılan Ar-Ge indirimine konu edilemez. Bu tutar nedeniyle zamanında alınmayan vergiler vergi ziyayı cezası uygulanmaksızın tarh edilir. Cumhurbaşkanı bu fıkroda yer alan tutar ve oranları

BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14
Park Plaza Kat:4
34398 Maslak/İstanbul
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00
Fax: +90 212 365 62 02
e-mail: bdo@bdo.com.tr
www.bdo.com.tr

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş. bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağıının toplam gelirleri 2021 yılında 11,8 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 167'dan fazla ülkede bulunan 1.728 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dâhil dünya çapında 97.292 kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlara ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

birlikte ya da ayrı ayrı sifıra kadar indirmeye, beş katına kadar artırmaya yetkilidir. Bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar yönetmelikle belirlenir.”

- 4691 Sayılı Kanun’a Eklenen Geçici 4. Madde:

“1/1/2022 tarihinden itibaren geçici 2 nci madde kapsamında yıllık beyanname üzerinden istisna edilen kazançları tutarı 1.000.000 Türk lirası ve üzerinde olan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından, bu tutarın yüzde ikisi pasifte geçici bir hesaba aktarılır. Bu fıkra kapsamında aktarılması gereken tutar yükümlülüğü, yıllık bazda 20.000.000 Türk lirası ile sınırlıdır. Bu tutarın, geçici hesabın oluşturduğu yılın sonuna kadar Türkiye’de yerleşik girişimcilere yatırım yapmak üzere kurulmuş girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınması veya girişim sermayesi yatırım ortaklıkları ya da bu Kanun kapsamındaki kuluçka merkezlerinde faaliyette bulunan diğer girişimcilere sermaye olarak konulması şarttır. Söz konusu tutarın ilgili yılın sonuna kadar aktarılmaması durumunda, bu Kanun kapsamında yıllık beyanname üzerinden istisna edilen kazançlar tutarının yüzde yirmisi, ilgili yılda yararlanılan gelir ve kurumlar vergisi istisnasına konu edilemez. Bu tutar nedeniyle zamanında alınmayan vergiler vergi ziyayı cezası uygulanmaksızın tarh edilir. Cumhurbaşkanı bu fıkroda yer alan tutar ve oranları birlikte ya da ayrı ayrı sifıra kadar indirmeye, beş katına kadar artırmaya yetkilidir. Bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar yönetmelikle belirlenir.”

Yukarıdaki düzenlemeler hakkında Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği’nde yapılan aşağıdaki düzenleme dışında başkaca bir idari düzenleme yapılmamıştır:

Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği Madde 35/C:

“Girişim sermayesi uygulamaları

1/1/2022 tarihinden itibaren verilecek yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamesinde Kanunun geçici 2 nci maddesi kapsamında istisna edilen kazançları tutarı 1.000.000 Türk lirası ve üzerinde olan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından, bu tutarın yüzde ikisi pasifte geçici bir hesaba aktarılır. Bu fıkra kapsamında aktarılması gereken tutar yükümlülüğü, yıllık bazda 20.000.000 Türk lirası ile sınırlıdır. Bu tutarın, geçici hesabın oluşturduğu yılın sonuna kadar Türkiye’de yerleşik girişimcilere yatırım yapmak üzere kurulmuş girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınması veya girişim sermayesi yatırım ortaklıkları ya da Kanun kapsamındaki kuluçka merkezlerinde faaliyette bulunan diğer girişimcilere sermaye olarak konulması şarttır. Söz konusu tutarın ilgili yılın sonuna kadar aktarılmaması durumunda, bu Kanun kapsamında yıllık beyanname üzerinden istisna edilen kazançlar tutarının yüzde yirmisi, ilgili yılda yararlanılan gelir ve kurumlar vergisi istisnasına konu edilemez. Bu tutar nedeniyle zamanında alınmayan vergiler vergi ziyayı cezası uygulanmaksızın tarh edilir. Cumhurbaşkanı bu fıkroda yer alan tutar ve oranları birlikte ya da ayrı ayrı sifıra kadar indirmeye, beş katına kadar artırmaya yetkilidir.”

Her iki düzenleme de 7263 sayılı Kanun’un yayınlandığı 3.2.2021 tarihinde yürürlüğe girmiştir. 5746 Sayılı Kanun kapsamında ar-ge indiriminden yararlanan kurumlar vergisi mükellefleri için de, 4691 sayılı Kanun kapsamında bölge faaliyetleri dolayısıyla gelir ve kurumlar vergisi istisnalarından yararlanan gelir ve kurumlar

vergisi mükellefleri için de bu yükümlülük 2021 gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinin verilmesiyle başlayacaktır.

Buna göre 5746 sayılı Kanun kapsamında yapmış olduğu ar-ge harcamaları nedeniyle indirimden yararlanan kurumlar vergisi mükelleflerinin, **2021 yılı (özel hesap dönemine tabi olanlarda 2022 yılında biten özel hesap dönemi)** kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde yararlandıkları ar-ge indirimi tutarının 1.000.000 TL'nin üzerinde olması halinde yararlandıkları indirim tutarının %2 si kadar bir tutarı (yıl bazında 20.000.000 TL'nı geçmemek üzere), bu mükellefler kurumlar vergisi tahakkukunu aldıkları tarih itibariyle 2021 yılı karından ayırıp öz varlık hesapları içinde bir fon hesabına (Örneğin 549 Özel Fonlar Hs.) almaları ve 2022 yılının sonuna kadar Türkiye'de yerleşik girişimcilere yatırım yapmak üzere kurulmuş girişim sermayesi yatırım fonu payı satın almaları veya girişim sermayesi yatırım ortaklıkları ya da 4691 sayılı Kanun kapsamındaki kuluçka merkezlerinde faaliyette bulunan girişimcilere sermaye olarak koymaları gerekmektedir.

Aynı mecburiyet 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu kapsamında bölgedeki faaliyetleri nedeniyle gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri için de geçerlidir. Bunlar da 2021 yılı (özel hesap dönemine tabi olanlarda 2022 yılında biten özel hesap dönemi) kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde yararlandıkları teknopark istisnası tutarının 1.000.000 TL'nin üzerinde olması halinde yararlandıkları indirim tutarının %2 si kadar bir tutarı (yıl bazında 20.000.000 TL'nı geçmemek üzere), gelir ve kurumlar vergisi tahakkukunu aldıkları tarih itibariyle 2021 yılı karından ayırıp öz varlık hesapları içinde bir fon hesabına (Örneğin 549 Özel Fonlar Hs.) alacak ve 2022 yılının sonuna kadar Türkiye'de yerleşik girişimcilere yatırım yapmak üzere kurulmuş girişim sermayesi yatırım fonu payı veya girişim sermayesi yatırım ortaklıkları ya da 4691 sayılı Kanun kapsamındaki kuluçka merkezlerinde faaliyette bulunan girişimcilere sermaye olarak koyacaklardır.

Bahse konu satın alma mükellefiyetinin yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi halinde, yararlanılan indirim veya istisna tutarının %20 si nedeniyle zamanında tahakkuk etmeyen gelir veya kurumlar vergisi, vergi ziyası cezası uygulanmaksızın ama gecikme faizi uygulanarak tarh olunacaktır.

Diğer yandan satın alma mükellefiyetinin yerine getirilmesiyle birlikte fon hesabına alınan tutarın bilançoda geçmiş yıllar karlarına alınabilmesinin mümkün olduğunu düşünüyoruz. (Bu fon ile KVK'nun 10/1-g maddesinde belirtilen indirimden yararlanılan tutarın fon hesabında tutulması gerekmektedir)

Diğer yandan satın alınan fon veya ortaklık paylarının aktifte tutulmasına ilişkin bir asgari süre öngörülmediğinden, satın alınan bu fon ve ortaklık paylarının ne zaman satılırsa satılsın indirim veya istisna şartının ihlal edilmiş sayılmayacağını düşünüyoruz.

Bunların yanı sıra girişim sermayesi yatırım fon ve ortaklıklarına yapılan yatırımlara sağlanan vergisel avantajları da bu vesileyle hatırlatmakta fayda vardır:

1. KVK'nun 10/1-g maddesi uyarınca (aynı indirim imkanı GVK'nun 89/12. Maddesi uyarınca bilanço usulüne tabi gelir vergisi mükellefleri için de vardır) 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların beyan edilen gelirin %10'unu aşmayan kısmı beyanname üzerinde indirim konusu yapılabilir. Bilindiği üzere VUK'nun Madde 325/A maddesi uyarınca Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi olarak Türkiye'de kurulmuş veya kurulacak olan girişim sermayesi yatırım

ortaklıklarına sermaye olarak konulması veya girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınması amacıyla, ilgili dönem kazancından veya beyan edilen gelirden girişim sermayesi fonu ayrılabilir. Bu fon, kurum kazancının veya beyan edilen gelirin %10'unu ve öz sermayenin %20'sini aşamaz.

Girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar pasifte geçici bir hesapta tutulur. Mükelleflerce, fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya girişim sermayesi yatırım fonlarına yatırım yapılmaması halinde, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir.

Bu fon; amacı dışında herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi, ortaklara dağıtılması, dar mükelleflerce ana merkeze aktarılması veya işin terki, işletmenin tasfiyesi, devredilmesi, bölünmesi ya da girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinin veya girişim sermayesi yatırım fonu katılma paylarının elden çıkarılmasından itibaren altı ay içinde bu maddede belirtilen amaçla yeniden kullanılmaması halinde, bu işlemlerin yapıldığı veya sürenin dolduğu dönemde vergiye tabi tutulur.

VUK'nun 325/A maddesi uyarınca ayrılan bu fonun ve yıl sonuna kadar girişim sermayesi yatırım fon ve ortaklıklarına yapılan yatırımların aynı zamanda yukarıda belirtilen gereklilikleri (VUK 325/A madde kapsamında ayrılan fon tutarı yukarıda belirtilen gerekliliği karşılayacak tutarda olması kaydıyla) de karşılayacağını düşünüyoruz.

2. Girişim sermayesi yatırım fon ve ortaklıklarının elde ettiği kazançlar KVK'nun 5/1-d maddesi uyarınca kurumlar vergisinden istisnadır. Diğer yandan bu fon ve ortaklıklardan elde edilen kar payları KVK'nun 5/1-a maddesi uyarınca elde eden kurumlar bakımından da kurumlar vergisinden istisnadır. Bu fon ve ortaklıkların kurumlar vergisinden müstesna kazançları üzerinden fon bünyesinde yapılması gereken istisna kazanç stopajının oranı %0 dır. Fon veya ortaklık bünyesinde %0 da olsa stopaj yapılmış sayıldığı için, bu fon ve ortaklıkların dağıttıkları kar paylarından ayrıca stopaj yapılmamaktadır (1 seri no.lu KV Tebliği 15.3.10 Bölümü; 2009/14594 sayılı BKK).

Bununla birlikte GVK'nun Geçici 67. Maddesiyle getirilen özel vergileme rejimi uyarınca;

- Girişim sermayesi yatırım fonlarından elde edilen gelirlerde (fon belgelerinin fona iadesi suretiyle elde edilen kar payları, fonların dağıttığı kar paylarından elde edilen kar payları ve fon katılma belgelerinin üçüncü kişilere satışından elde edilen kar payları üzerinden gerçek kişiler için %10 (iki yıldan fazla süreyle elde tutulan girişim sermayesi yatırım fonu katılma belgelerinden elde edilenler için %0), tam mükellef kurumlar için %0 stopaj yapılır. Kurumlar vergisi istisnası olduğu için kurumlar elde ettiği kar payları üzerinden kurumlar vergisi ödemezler. Yani girişim sermayesi yatırım fonunda elde edilen kazanç, katılım belgesi sahibi kuruma kar payı olarak dağıtıldığı durumda toplamda sıfır vergi yükü taşır. Ancak fon katılma belgesinin üçüncü kişilere satışı halinde bu kazanç kurumlar vergisine tabidir. Gerçek kişilerde ise GVK'nun Geçici 67. Maddesi kapsamında fon katılma belgelerinden elde edilen tüm gelirler stopaja tabi olduğu için bunlar üzerinden beyanname ile ayrıca gelir vergisi ödenmez.

- Girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının dağıttığı kar payları, GVK'nun Geçici 67. Maddesine girmediğinden, bu karlar ortaklık bünyesinde %0 stopaja tabi tutulduğundan ayrıca stopaj yapılmaz. Gerçek kişiler iş bu gelirlerini normal temettü gelirinin vergilenmesi rejimine göre yıllık beyanname ile beyan ederler. Kurumlarda ise bu gelirler yukarıda belirtildiği gibi iştirak kazancı istisnasına tabidir. Bu ortaklık paylarının satışından doğan gelirler ise gerçek kişiler açısından %10, kurumlar açısından %0 stopaja tabi olup, gerçek kişiler Geçici 67. Madde kapsamında stopaja tabi tutulan bu gelirleri için ayrıca beyanname vermezler. Kurumlar vergisi mükellefleri için se normal usuller dairesinde kurumlar vergisine tabi kazanca dahil edilir. (Şartlar mevcutsa iştirak hissesi satış kazancı istisnası uygulanabilir.

Saygılarımızla.