

AR-GE MERKEZLERİ VE TEKNOKENT İSTİSNA KAZANÇLARI ÜZERİNDEN FON AYRILMASI VE ÖZELLİKLİ DURUMLAR

I-GİRİŞ

5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun 3'üncü maddesinde araştırma, geliştirme ve tasarım faaliyetlerine ilişkin indirim, istisna, destek ve teşvik unsurları belirtilmiş bulunmaktadır.

Söz konusu maddeye 7263 sayılı Kanunla eklenen 14'üncü fıkra ile 1.1.2022 tarihinden itibaren kurumların yıllık beyanname üzerinde indirim konusu yaptığı tutara ilişkin olarak aşağıda belirtilen hüküm getirilmiştir.

“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 zıyaı cezası uygulanmaksızın tarh edilir. Cumhurbaşkanı bu fıkroda yer alan tutar ve oranları birlikte ya da ayrı ayrı sifira kadar indirmeye, beş katına kadar artırmaya yetkilidir. Bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar yönetmelikle belirlenir.”

Yine 7263 sayılı Kanunla, 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununa eklenen Ek madde 3'te yer alan hüküm uyarınca “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 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 zıyaı cezası uygulanmaksızın tarh edilir. Cumhurbaşkanı bu fıkra da 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.”

Diğer yandan söz konusu madde hükümlerinde yer alan yetki uyarınca 7953 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile 01.01.2024 tarihinden geçerli olmak üzere

*Yararlanılan indirim veya istisna tutarı 2.000.000 TL,

*Oran % 3 ve,

*Yükümlülük sınırı 100.000.000 TL olarak belirlenmiştir.

Platformda, Ar-Ge yenilik ve tasarımı istisna ve indirimleri dolayısıyla oluşturulan fonun belirli alanlara yatırımı yönünden konu ele alınarak irdeleme ve tartışma konusu yapılmıştır.

II-KONUNUN ARAŞTIRILMASI

1. İstisna ve indirimlerin amacı

Bilindiği gibi Ar-Ge, yenilik ve tasarım yoluyla ülke ekonomisinin uluslararası düzeyde rekabet edebilir bir yapıya kavuşturulması, verimliliğin artırılması, üretim maliyetlerinin düşürülmesi, Ar-Ge ve tasarım personeli ve nitelikli işgücü istihdamının artırılmasının desteklenmesi ve bu suretle var olan devlet desteklerinin yanı sıra ekosistemin en önemli etkenlerden biri olan sermayeye dayalı fonlarının özel sektörün ayıracağı kaynaklarla kurulması ve güçlendirilmesi hedeflenmektedir.

Kuşkusuz mükelleflerin bazı avantajlarla yaratıcı fikir ve girişim gerektiren, yeni üretim yöntemlerini uygulamaya dönük alanlara kaynak aktarmaları ülke ekonomisi bakımından faydalı olarak değerlendirilmektedir.

2.İstisna ve indirim fonu ve yatırım uygulamasına ilişkin esaslar

Söz konusu istisna ve indirime tabi olan kazançların hesaplanması için dönemin kapanması ve istisna ve indirim tutarının kesinleşmesi gerekeceği tabiidir. Dolayısıyla bu hesaplama ancak takip eden yılda gerçekleşebilir ve uygulanabilir. Bu nedenle hesaplanan fon da ancak takip eden yılda ayrılıp pasifte geçici bir fon hesabında tutulabilir.

Pasifte geçici bir hesapta tutulan fon tutarı 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 gerekmektedir,

7263 sayılı Kanunla eklenen söz konusu hüküm gereği geçici hesaba aktarılan tutarın ilgili yılın sonuna kadar yukarıda belirtilen yatırımlara aktarılmaması durumunda Kanun kapsamında yıllık beyanname üzerinden istisna edilen kazançlar ve indirim konusu yapılan tutarların yüzde yirmisi, ilgili yılda yararlanılan gelir ve kurumlar vergisi istisnasına konu edilemez.

Bu tutar nedeniyle zamanında alınmayan vergiler vergi zıyaı cezası uygulanmaksızın tarh edilir.

Örneğin; ABX A.Ş. 2023 yılında Ar-Ge Merkezinde yaptığı Ar-Ge faaliyetleri kapsamında 100.000.000 TL'yi Kurumlar Vergisi Beyannamesinde indirim konusu yapmış olup, takip eden yılda yatırımları nedeniyle nakit sorunu yaşamış ve kanunda belirtilen alanlarda fon alımı veya yatırımı yapamamıştır. Bu durumda mükellef şirket Kurumlar Vergisi Beyannamesinde düzeltme yapıp Ar-Ge indirim tutarını $(100.000.000 \times 0,80 = 80.000.000)$ 80.000.000 TL olarak düzelterektedir. Diğer bir deyişle indirim tutarının % 20 sine tekabül eden 20.000.000 TL yi indirim dışına alacaktır. Bu düzeltme sonucu ödenecek vergi nedeniyle zamanında tahsil edilemeyen vergilere vergi zıyaı cezası uygulanmayacaktır.

Bu durumda istisna ve indirimden yararlanan ancak yeterli kaynağı olmadığından söz konusu yatırımları yapamayan işletmeler veya söz konusu yatırımı yapmak istemeyen işletmeler hesapladıkları istisnanın belli bir kısmından yararlanamama seçeneği ile karşılaşacaklardır.

Nitekim konuya ilişkin verilen bir Özelgede de bu durum belirtilmiştir.

3. Kazancın bulunmaması durumunda indirimden yararlanılıp yararlanılamayacağı durumu

Teknoloji geliştirme bölgelerinden elde edilen istisna kazançlar işletme o yıl kazanç beyan etmese dahi beyanname üzerinden indirim yapılır. Bu tutar 2.000.000 TL ve üzerinde ise fon hesaplanır ve yılın sonuna kadar fon alımı / yatırım işlemi gerçekleştirilir.

Ar-Ge ve Tasarım indirimi ise kazancın bulunması halinde beyanname üzerinden indirim konusu yapılabilir. Kazanç yetersiz olması durumunda ise indirim uygulanmaz ve beyanname üzerinden indirilmeyen tutarlar ise sonraki yıllara devreder, takip eden yılda endeksleme yapılarak yararlanılabilir.

Bu durumda kazancın bulunmaması nedeniyle Ar-Ge ve Tasarım indiriminden yararlanamayan mükelleflerin ilgili yılda fon ayırma zorunluluğu da bulunmamaktadır.

Örneğin Teknoloji Geliştirme Bölgesinde yazılım faaliyetinde bulunan bir işletmenin bu bölgeden elde etmiş olduğu 3 milyar lira tutarında 2024 yılı kazancının tamamı istisna kazanç olarak beyan edilmiş olması halinde dahi söz

konusu istisna kazanç üzerinden %3 oranında fon hesaplanıp pasifte geçici hesaba aktarılması ve yıl sonuna kadar fon alımı / yatırımı yapılması gerekecektir.

Ar-Ge Merkezinde faaliyet göstermekte olan ve aynı zamanda başka faaliyetleri de bulunan işletmenin ise 2024 yılında 5 milyon lira Ar-Ge harcaması yapmış olduğu kabul edildiğinde ve geçmiş yıl zararı nedeniyle söz konusu harcamayı Kurumlar Vergisi beyannamesinde kazancın bulunmaması nedeniyle indirim konusu yapılamaması durumunda söz konusu tutar 2025 yılına devredilecek ve dolayısıyla bu işletme fon ayırma yükümlülüğünde de bulunmayacaktır.

4. Yükümlülük sınırına ulaşılması durumu

7263 sayılı Kanunla getirilen hüküm gereğince geçici hesaba aktarılabacak fon tutarı 100.000.000 lira ile sınırlı bulunmaktadır. Buna göre Ar-Ge ve Tasarım indirimi tutarına uygulanan %3 oranına göre hesaplanan tutar en fazla 100.000.000 lira olacaktır. Örneğin teknoloji geliştirme bölgesinde kontrol sistemleri konusunda faaliyet gösteren işletmenin 2024 yılı kazancının 11.500.000.000 TL olduğu ve bu kazancın tümünün beyanname üzerinden istisna kazanç olarak beyan edildiği kabul edildiğinde fon tutarı $11.500.000.000 \text{ TL} \times 0,03 = 345.000.000 \text{ TL}$ olarak hesaplanmasına rağmen üst limit 100.000.000 TL olduğu için zorunlu olarak takip eden yılda 100.000.000 TL pasifte geçici fon hesabına aktarılıp yıl sonuna kadar bu tutar üzerinden fon alımı / yatırımı yapılacaktır.

5. Özellikli durumlar

Kurumlar Vergisi Tebliğinde yer alan açıklamaya göre indirim konusu yapılacak tutarın tespitinde, her yıl girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar ayrı ayrı dikkate alınacak, önceki yıllarda ayrılan fon tutarları için tekrar indirim uygulanmayacaktır. Ancak, ayrılan toplam fon tutarı hiçbir suretle öz sermayenin %20'sini aşamayacaktır.

Diğer yandan fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya fonlarına yatırım yapılmakla birlikte, girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların;

- *Amacı dışında herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledilmesi,
- *İşletmeden çekilmesi,
- *Ortaklara dağıtılması,
- *Dar mükelleflerce ana merkeze aktarılması,
- *Mükelleflerce işin terki,
- *İşletmenin tasfiyesi, devredilmesi veya bölünmesi,
- *Girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinin veya girişim sermayesi yatırım fonu katılma paylarının elden çıkarılmasından itibaren altı ay içinde aynı amaçla yeniden kullanılmaması,

hallerinde, bu işlemlerin yapıldığı veya sürenin dolduğu dönemde diğer kazançlarla ilişkilendirilmeksizin vergiye tabi tutulması gerekmektedir. Dolayısıyla, bu fon tutarları, beyan edildiği döneme ilişkin dönem zararı, geçmiş yıl zararları, indirim ve istisnalar ile ilişkilendirilmeksizin vergilendirilecektir.

Bununla birlikte belirtilen hallerde sadece girişim sermayesi fonu hesabında tutulan ve önceki yıllarda indirim konusu yapılan tutarlar vergiye tabi tutulacak olup daha önce beyannameye indirim konusu yapılan tutarlar bakımından ise herhangi bir işlem yapılmayacaktır.

III- DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

7263 sayılı Kanunla getirilen düzenlemenin, vergi dışı tutulan bir kısım kazançların yatırımlara yöneltilmesi yönünden yararlı bir düzenleme olduğu düşünülmekle birlikte bir kısım tereddütler de bulunmaktadır.

Hesaplanan ve geçici hesapta bulunan fonun kısmen yatırıma aktarılması durumunda ne gibi işlem yapılacağı konusunda kanuni düzenlemede açıklık bulunmamaktadır. Vergi tarhiyatı hangi tutar üzerinden yapılacaktır, açıklık bulunmamaktadır. Kanaatimiz bu durumda yatırıma aktarılmayan kısma tekabül eden tutar üzerinden kısmi tarhiyat yapılması gerektiği yönündedir.

Yapılan yasal düzenleme gereği ayrılması gereken geçici fon hesabına alınıp yapılan yatırımların ne kadar süre ile elde tutulacağı konusunda da bir yasal düzenleme bulunmamaktadır.

Düzenleme amacı gereği teknoloji öncelikli girişim sermayesi fonu ve yatırımları ve kuluçka merkezlerindeki yatırımları desteklemek amacıyla yapılan bu yatırımların orta ve uzun vadeli olması gerekmektedir. Bu nedenle yatırımların satılması, devredilmesi, işletmeden çekilmesi noktasında bir belirsizlik bulunmaktadır. Bununla birlikte VUK 325/A kapsamında istisnadan yararlanma hariç yatırımların sona erdirilmesi konusunda bir engel olmadığı anlaşılmaktadır.

Öte yandan esas sorunun Ar-Ge ve tasarım faaliyetlerine ilişkin harcamaların ve dolayısıyla istisna ve indirim tutarının hesaplanmasında yatmakta olduğu ifade edilmektedir.