

2024-Vergi

Konu: 7953 Sayılı Cumhurbaşkanı Kararı kapsamında: 5746 Sayılı AR-GE ve Tasarım Faaliyetleri Desteklenmesi Hakkındaki Kanun ve 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanun kapsamında fon ayırma ve yatırım yapma yükümlülüklerine ait sirküler

Ökçün Yeminli Mali Müşavirlik

GSY ORTAKLIKLARI VE GSY FONLARINA İHTİYARI FON AYIRMA

Girişimcilerin ve orta ve küçük ölçekli şirketlerin desteklenmesi amacıyla vergi teşviklerinin tanımlanması, girişimciliğin özendirilmesi ve gelişmesi ile şirketlerin hayatta kalması açısından başvurulan en önemli yöntemlerdendir.

Girişimciler ile girişim işletmelerine yatırım yapılması amacına yönelik vergi teşvikleri de mevcuttur. Vergi Usul Kanunu'nda, girişimci şirketlere ve bu kapsamda kurulan belirlenmiş diğer tüzel kişiliklere yatırımların özendirilmesi amacıyla SPK na ve denetimi kapsamında faaliyet gösteren 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. ([VUK 325/A](#))

Gelir Vergisi Kanunu 89.Madde kapsamında beyan edilen gelirin %10 u aşmayan kısmı beyannamede indirim konusu yapılabilecektir. ([GVK Mad.89/12](#))

Kurumlar Vergisi Kanunu kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kurum kazancından girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların beyan edilen gelirin %10'unu aşmayan kısmı indirilebilecektir. ([KVK Mad.10/g](#))

Girişim Sermayesi Fonunun Ayrılma Şartları

VUK kapsamında, girişim sermayesi fonuna ilişkin olarak ayrılacak tutarla ilgili bir sınır belirlenmiştir. Buna göre, girişim sermayesi fonu olarak ayrılacak, tutarı için iki kriter bulunmaktadır;

Kurum Kazancının veya beyan edilen gelirin %10'unu Özsermayenin %20'sini aşmaması gerekmektedir. Bu kapsamda GVK Mad.40 – 41 ve Kurumlar Vergisi Kanununda Kanun'un 6. Maddesine göre, kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticarî kazanç hakkındaki hükümleri kapsamında değerlendirilmektedir.

1 Seri Numaralı KV Genel Tebliği'ne göre, indirim tutarının tespitinde beyan edilen gelir olarak ticari bilanço kâr veya zararına kanunen kabul edilmeyen giderler eklenmek ve geçmiş yıl zararları ile varsa tüm indirim ve istisnalar düşülmek suretiyle bulunan tutar [**Ticarî bilanço kârı (zararı) + kanunen kabul edilmeyen giderler- geçmiş yıl zararları- tüm indirim ve istisnalar**] dikkate alınarak hesaplanacaktır

İndirim konusu yapılacak tutarın tespitinde, her yıl girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar ayrı ayrı dikkate alınması gerekmekte olup önceki hesap dönemlerinde ayrılan fon tutarları için mükerrer indirim uygulanması mümkün değildir.

İlgili fon tutarı dönem kazancı üzerinden hesaplanacağı için geçici vergilendirme dönemlerinde fon ayrılması ve indirim uygulamasından yararlanılması mümkün değildir. ([1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği](#))

Ayrılan Fonun Vergilendirilmesi

Girişim sermayesi fonu ayrılması kapsamında vergi indiriminden yararlanabilmek için, Kanun ile belirlenen koşullara uyulması gerekmektedir, aksi halde fon olarak ayrılan tutar üzerinden vergi alınması durumu ortaya çıkabilecektir.

Fonun ayrılma amacına uygun surette yatırım yapmak üzere kullanılmalı, fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya girişim sermayesi yatırım fonlarına yatırım yapılmaması halinde, indirime konu edilen yani tahakkuk ettirilmeyen vergiler gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

Fon olarak pasif hesapta mevcut olan tutarların 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 aynı amaçla yeniden kullanılmaması halinde, bu işlemlerin yapıldığı veya sürenin dolduğu dönemde ilgili tutarlar beyan edildiği döneme ilişkin dönem zararı, geçmiş yıl zararları, indirim ve istisnalar ile ilişkilendirilmeksizin vergilendirilecektir. ([YUK 325/A](#)) ([1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği](#))

TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGESİ KAZANÇ İSTİSNASI VE AR-GE İNDİRİMİNDEN FAYDALANAN MÜKELLEFLERİN İLGİLİ TUTARLAR ÜZERİNDEN FON AYIRMA YÜKÜMLÜLÜĞÜ

26.06.2001 tarih 24454 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe giren Teknoloji Geliştirme Kanunu ve 12.03.2008 tarih 26814 Sayılı Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe Araştırma ve Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun’ larında değişiklik yapılmasına ilişkin; 03.02.2021 tarihli 31383 Sayılı “Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” (**7263 Sayılı Kanun**) yayınlanmıştır.

İlgili kanun kapsamında 01.01.2022 tarihinden itibaren ilgili hesap dönemi beyannamesi üzerinde yararlandıkları indirim tutarının %2’sini pasifte geçici bir hesaba aktarma zorunluluğu getirilmiştir.

7263 sayılı Kanununun 6. Maddesi ile 4691 Sayılı Teknoloji Bölgeleri Geliştirme Kanunu içeriğinde yapılan değişiklik ilgili maddenin **önceki hali** aşağıdaki gibi idi.

“EK MADDE 3- **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 ziyai cezası uygulanmaksızın tarh edilir.

16.12.2023 tarih 32401 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 7953 Sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile yeni hali aşağıdaki gibidir.

“EK MADDE 3- **1/1/2024** tarihinden itibaren **geçici 2 nci madde kapsamında yıllık beyanname üzerinden istisna edilen kazançları** tutarı **2.000.000 Türk lirası** ve üzerinde olan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından, bu tutarın **yüzde üçü** pasifte geçici bir hesaba aktarılır. Bu fıkra kapsamında aktarılması gereken tutar yükümlülüğü, yıllık bazda **100.000.000 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 ziyai cezası uygulanmaksızın tarh edilir.

4691 Sayılı Kanun'a eklenen Ek Madde 3 ile ilgili kanunun mevcut Geçici 2. Madde kapsamında yıllık beyanname üzerinden istisna edilen kazançlara sahip gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine işaret edilmektedir. İlgili kanunun Geçici 2. Maddesi aşağıdaki gibidir.

Geçici Madde 2 – (Ek: 25/12/2003-5035/44 md.) (Değişik fıkra: 16/2/2016-6676/14 md.) **Yönetici şirketlerin bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançlar ile Bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin**, münhasıran bu Bölgedeki yazılım, tasarım ve AR-GE faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31/12/2028 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır. (4)

- 7263 Sayılı kanun kapsamında 4691 sayılı Kanunun geçici 2 nci maddesinin birinci fıkrasında yer alan "31/12/2023" ibaresi "31/12/2028" şeklinde değiştirilmiştir.

Sonuç olarak 4691 Sayılı Kanun kapsamında Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin yanı sıra Teknoloji Geliştirme bölgelerindeki "**Yönetici**" şirketlerde bu uygulama kapsamındadır.

7263 sayılı Kanunun 19. Maddesi ile 5746 Sayılı Araştırma ve Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun'un "**İndirim, istisna, destek ve teşvik unsurları**" başlıklı 3. Maddesine eklenen 14. Fıkra ile maddenin **önceki hali** aşağıdaki gibi idi.

(Ek:28/1/2021-7263/19 md.) **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 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 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 ziyai cezası uygulanmaksızın tarh edilir.**

Cumhurbaşkanı bu fıkrada 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.

16.12.2023 tarih 32401 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 7953 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile yeni hali aşağıdaki gibidir.

(Ek:28/1/2021-7263/19 md.) **1/1/2024** tarihinden itibaren 3'üncü madde kapsamında yıllık beyanname üzerinden yararlanılan indirim tutarı **2.000.000 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 **100.000.000 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 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 ziyai cezası uygulanmaksızın tarh edilir.**

Cumhurbaşkanı bu fıkrada 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.

4961 Sayılı Teknoloji Bölgeleri Geliştirme Kanunundaki yapılan değişiklikle bu kanun kapsamında faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin istisna ettikleri kazanç tutarı ile 5746 Sayılı Araştırma ve Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun'un 3. Maddesi kapsamında faaliyeti bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin bu kapsamda yıllık beyannameleri üzerinden indirim konusu yaptıkları tutar üzerinden fona aktarılma zorunluluğunun bulunduğu görülmektedir.

Buna göre; 5746 Sayılı Kanun kapsamında Ar-Ge harcamaları nedeniyle, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden kanunu 3. Maddesi kapsamında indirim yapan kurumlar vergisi mükellefleri ile 4961 Sayılı Kanun kapsamında Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde faaliyetleri nedeniyle istisna ettikleri kazançları bulunan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri; sırasıyla indirim (5746 Sayılı Kanun) ve istisna (4961 Sayılı Kanun) faydalandıkları tutarlarının **% 3 ü** kadar tutarı yıllık beyannameleri vermelerinin akabinde dönem karı üzerinden Özel Fon hesabına nakledilmesi gerekmektedir.

Bununla birlikte nakledilen bu tutarı 31.12.2024 hesap dönemi sonuna kadar veya başka bir deyişle hesabın oluştuğu yılın sonuna kadar (2023 Hesap dönemi karı için);

- a) Türkiye'de yerleşik girişimcilere yatırım yapmak üzere kurulmuş Girişim Sermayesi Yatırım fon paylarının satın alınması için kullanılması ya da Girişim sermayesi yatırım ortaklıkları
- b) 4691 Sayılı Kanun kapsamındaki kuluçka merkezlerinde faaliyette bulunan diğer girişimcilere sermaye olarak konulması gerekmektedir.

Bu tutarın ilgili yılın sonuna kadar özel fona aktarılmaması ve yatırım yapılmaması durumunda, yıllık beyanname üzerinden indirim yapılan veya istisna edilen kazanç tutarının %20'si, ilgili yılda yararlanılan gelir ve kurumlar vergisi istisnasına konu edilemeyecektir.

Örnek-1: SND Savunma Teknolojileri A.Ş. 'nin 2023 hesap dönemi Kurumlar Vergisi beyannamesi bilgileri ve düzenleme bilgileri aşağıdaki gibidir.

2023 Kurumlar Vergisi Beyannamesi	
Beyanname Açıklamaları	Tutar
GEÇMİŞ YIL ZARARLARI	
2020 Yıl Zararlar	8.475.566,11
Ticari Bilanço Karı	129.649.562,41
İLAVELER	
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	4.857.525,71
ZARAR OLSA DAHI İNDİRİLECEK İSTİSNA VE İNDİRİMLER	
Gayrimenkul Satış Kazancı İstisnası KVK 5/1-e	1.624.200,00
Kar ve İlaveler Toplamı	134.507.088,12
Cari Yıla Ait Zarar, İstisna ve İndirimler Toplamı	1.624.200,00
KAR	132.882.888,12
Mahsup Edilecek Toplam Geçmiş Yıl Zararları	8.475.566,11
İndirime Esas Tutar	124.407.322,01
KAZANCIN BULUNMASI HALİNDE İNDİRİLECEK İSTİSNA VE İNDİRİMLER	
Ar-Ge İndirimi (5746 Sayılı Kanun Mad. 3)	6.577.321,12
Nakdi Sermaye Artışından Artışından Kaynaklanan Faiz İndirimi (K.V.K. Mad 10/1-ı)	1.214.556,89
VUK 325/A'ya göre Girişim Sermayesi Fonu Olarak Ayrılan Tutarlar	197.319,63
Toplam	7.989.197,64
Dönem Safi Kurum Kazancı	116.418.124,37
Kurumlar Vergisi Matrahı	116.418.124,37
Hesaplanan Kurumlar Vergisi (%25)	29.104.531,09

2023 Hesap Dönemi Beyanname Açıklamaları		Tutar
Beyanname Üzerinde İndirim Kısıtları		
Dönem Başı Özkaynak Toplamı		72.785.800,00
Dönem Başı Özkaynak Toplamı %20 Tutarı		14.557.160,00
Dönem Safi Kurum Kazancı (Fon Ayrılmadan Önce)		116.615.444,00
Dönem Safi Kurum Kazancı % 10 Tutarı		11.661.544,40
2020 Yıl Zararlar		8.475.566,11

Kurumlar Vergisi Beyannamesinde İndirilmesi Gereken Tutarlar		Tutar
Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İst. Ve İndirimler		7.791.878,01
Ar-Ge İndirimi (5746 Sayılı Kanun Mad.3)		6.577.321,12
Nakdi Sermaye Artışından Artışından Kaynaklanan Faiz İndirimi (K.V.K. Mad 10/1-ı)		1.214.556,89

Ticari Bilanço Karı	129.649.562,41
İlaveler	4.857.525,71
Kanunen Kabul Edilmeyen Gider	4.857.525,71
Zarar Olsa Dahil İndirilecek İst. Ve İndirimler	1.624.200,00
Gayrimenkul Satış Kazancı İstisnası KVK 5/1-e	1.624.200,00
Kar Ve İlaveler Toplamı	134.507.088,12
Cari Yıla Ait Zarar, İstisna ve İndirimler Toplamı	1.624.200,00
Kar	132.882.888,12
Mahsup Edilecek Toplam Geçmiş Yıl Zararları	8.475.566,11
İndirime Esas Tutar	124.407.322,01
Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İst. Ve İndirimler	7.791.878,01
Ar-Ge İndirimi (5746 Sayılı Kanun Mad.3)	6.577.321,12
Nakdi Sermaye Artışından Artışından Kaynaklanan Faiz İndirimi (K.V.K. Mad 10/1-ı)	1.214.556,89

Dönem Safi Kurum Kazancı (Fon Ayrılmadan Önce)	116.615.444,00
Kurumlar Vergisi Matrahı (Fon Ayrılmadan Önce)	116.615.444,00
Hesaplanan Kurumlar Vergisi (%25- Fon Ayrılmadan Önce)	29.153.861,00

7263 SK Kapsamında %3 'lik Ayrılan Fon Tutarı	197.319,63
Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İst. Ve İndirimler (Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Ek İndirim Yapılacak Tutar)	197.319,63
Ar-Ge İndirimi (5746 Sayılı Kanun Mad.3)	6.577.321,12
Nakdi Sermaye Artışından Artışından Kaynaklanan Faiz İndirimi (K.V.K. Mad 10/1-ı)	1.214.556,89
VUK 325/A ya göre Girişim Sermayesi Fonu olarak Ayrılan Tutarlar (KVK Mad. 10/1-g)	197.319,63

Dönem Safi Kurum Kazancı (Fon Ayrıldıktan Sonra)	116.418.124,37
Kurumlar Vergisi Matrahı (Fon Ayrıldıktan Sonra)	116.418.124,37
Hesaplanan Kurumlar Vergisi (%25 -Fon Ayrıldıktan Sonra)	29.104.531,09

Fark (Fon Ayrılma Öncesi KV - Fon Ayrılma Sonrası KV)	49.329,91
---	-----------

SND Savunma Teknolojileri A.Ş. görüleceği üzere 5746 Sayılı Kanun Madde 3 kapsamındaki faaliyetlerinden 6.577.321,12-TL Ar-Ge İndiriminden faydalanmıştır. Buna göre mükellef kurum ilgili indirim tutarının %3 ne karşılık gelen **197.319,63-TL** tutarı 7263 Sayılı Kanun kapsamında dönem karından fon hesabına aktarmalı ve **31.12.2024** tarihine kadar belirtilen kurum veya kuruluşlara aktarması gerekmektedir.

2023 Kurumlar Vergisi Beyannamesinde VUK 325/A ya göre Girişim Sermayesi Fonu olarak Ayrılan Tutarlar (KVK Mad.10/1-g) kapsamında Girişim sermayesi desteği kapsamında kaynakların aktarıldığı girişim sermayesi fonlarından ya da bu fonların yatırım yaptığı fonların yatırımlarından yararlanan şirketlere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından sağlanan sermaye desteklerinin beyan edilen gelirin veya kurum kazancının yüzde onunu ve öz sermayenin yüzde yirmisini aşmayan kısmı 193 sayılı Kanunun 89 uncu maddesi uyarınca ticari kazancın ve 5520 sayılı Kanunun 10 uncu maddesine göre kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılır. Bu kapsamda yapılacak indirim tutarı yıllık **1.000.000 Türk lirasını aşamaz**. Dolayısıyla **SND Savunma Teknolojileri A.Ş.**, 2023 Kurumlar Vergisi Beyannamesinde; *Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İst. Ve İndirimler- VUK 325/A ya göre Girişim Sermayesi Fonu olarak Ayrılan Tutarlar (KVK Mad. 10/1-g)* alt kulakçığında **197.319,63-TL**'ni indirim konusu yapmıştır.

İlgili indirim tutarını özel fon hesabına aktarılmadığı akabinde defter kayıtlarında fon hesabına aktarmakla beraber herhangi bir yatırım yapılmadığı takdirde bu işlemin tespiti halinde 2023 Hesap Dönemi Kurumlar Vergisi Beyannamesinde İndirim konusu yapılan tutara ilişkin uygulanacak cezai yaptırım aşağıdaki gibidir.

2023 Hesap Dönemi AR-GE İndirim Tutarı	6.577.321,12
Özel Fona aktarılmaması ve 31.12.2024 tarihine kadar yatırım yapılmaması halinde indirimden faydalandırılmayacak tutar (%20)	1.315.464,22
Kurumlar Vergisi Etkisi (%25)	328.866,06
Gecikme Faizi (2023 Yıllık %40 kabul edilmiştir.)	131.546,42
Vergi Ziyayı	0,00
Toplam	460.412,48

İlgili işleme ait muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olmalıdır.

1.01.2024				xx.xx.2024 (31.12.2024 tarihine kadar)			
Hesap Kodu	Hesap Açıklaması	Borç	Alacak	Hesap Kodu	Hesap Açıklaması	Borç	Alacak
590	Dönem Net Karı	100.545.031,32		242	İştirakler	197.319,63	
570	Geçmiş Yıl Karları		100.545.031,32	243	İştiraklere Sermaye Taahhütleri		197.319,63
30.04.2023				xx.xx.2024 (31.12.2024 tarihine kadar)			
Hesap Kodu	Hesap Açıklaması	Borç	Alacak	Hesap Kodu	Hesap Açıklaması	Borç	Alacak
570	Geçmiş Yıl Karları	197.319,63		243	İştiraklere Sermaye Taahhütleri	197.319,63	
549	Özel Fonlar		197.319,63	102	Bankalar		197.319,63

Örnek-2: SND Mekatronik ve Robotik Sistemler San. Ve Tic. A.Ş 'nin 2023 hesap dönemi Kurumlar Vergisi beyannamesi bilgileri aşağıdaki gibidir.

2023 Kurumlar Vergisi Beyannamesi	
Beyanname Açıklamaları	Tutar
GEÇMİŞ YIL ZARARLARI	
2019 Yıl Zararlar	3.184.152,12
Ticari Bilanço Karı	89.765.552,12
İLAVELER	
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	2.474.352,69
ZARAR OLSA DAHI İNDİRİLECEK İSTİSNA VE İNDİRİMLER	
Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Elde Edilen Kazançlar	3.852.164,12
Kar ve İlaveler Toplamı	92.239.904,81
Cari Yıla Ait Zarar, İstisna ve İndirimler Toplamı	3.852.164,12
KAR	88.387.740,69
Mahsup Edilecek Toplam Geçmiş Yıl Zararları	3.184.152,12
İndirime Esas Tutar	85.203.588,57
KAZANCIN BULUNMASI HALİNDE İNDİRİLECEK İSTİSNA VE İNDİRİMLER	
VUK 325/A'ya göre Girişim Sermayesi Fonu Olarak Ayrılan Tutarlar	115.564,92
Toplam	115.564,92
Dönem Safi Kurum Kazancı	85.088.023,65
Kurumlar Vergisi Matrahı	85.088.023,65
Hesaplanan Kurumlar Vergisi (%25)	21.272.005,91

2023 Hesap Dönemi Beyanname Açıklamaları		Tutar
Beyanname Üzerinde İndirim Kistasları		
Dönem Başı Özkaynak Toplamı		24.890.000,00
Dönem Başı Özkaynak Toplamı %20 Tutarı		4.978.000,00
Dönem Safi Kurum Kazancı (Fon Ayrılmadan Önce)		85.203.588,57
Dönem Safi Kurum Kazancı % 10 Tutarı		8.520.358,86
2019 Yıl Zararlar		3.184.152,12

Kurumlar Vergisi Beyannamesinde İndirilmesi Gereken Tutarlar	
Zarar Olsa Dahı İndirilecek İst. Ve İndirimler	3.852.164,12
Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Elde Edilen Kazançlar	3.852.164,12

Ticari Bilanço Karı	89.765.552,12
İlaveler	2.474.352,69
Kanunen Kabul Edilmeyen Gider	2.474.352,69
Zarar Olsa Dahı İndirilecek İst. Ve İndirimler	3.852.164,12
Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Elde Edilen Kazançlar	3.852.164,12
Kar Ve İlaveler Toplamı	92.239.904,81
Cari Yıla Ait Zarar, İstisna ve İndirimler Toplamı	3.852.164,12
Kar	88.387.740,69
Mahsup Edilecek Toplam Geçmiş Yıl Zararları	3.184.152,12
İndirime Esas Tutar	85.203.588,57

Dönem Safi Kurum Kazancı (Fon Ayrılmadan Önce)	85.203.588,57
Kurumlar Vergisi Matrahı (Fon Ayrılmadan Önce)	85.203.588,57
Hesaplanan Kurumlar Vergisi (%25- Fon Ayrılmadan Önce)	21.300.897,14

7263 SK Kapsamında %3 'lik Ayrılan Fon Tutarı	115.564,92
Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İst. Ve İndirimler	115.564,92
VUK 325/A ya göre Girişim Sermayesi Fonu olarak Ayrılan Tutarlar (KVK Mad. 10/1-g)	115.564,92

Dönem Safi Kurum Kazancı (Fon Ayrıldıktan Sonra)	85.088.023,65
Kurumlar Vergisi Matrahı (Fon Ayrıldıktan Sonra Safi Kurum Kazancı)	85.088.023,65
Hesaplanan Kurumlar Vergisi (%25) Fon Ayrıldıktan Sonra Safi Kurum Kazancı Üzerinden)	21.272.005,91

Fark (Fon Ayrılma Öncesi KV - Fon Ayrılma Sonrası KV)	28.891,23
---	-----------

SND Mekatronik ve Robotik Sistemler San. Ve Tic. A.Ş görüleceği üzere 4961 Sayılı Teknoloji Bölgeleri Geliştirme Kanunu kapsamındaki faaliyetlerinden 3.852.164,12 -TL indirimden faydalanmıştır. Buna göre mükellef kurum ilgili indirim tutarının %3 ne karşılık gelen **115.564,92-TL** tutarı 7263 Sayılı Kanun kapsamında dönem karından fon hesabına aktarmalı ve **31.12.2024** tarihine kadar belirtilen kurum veya kuruluşlara aktarması gerekmektedir.

2023 Kurumlar Vergisi Beyannamesinde VUK 325/A ya göre Girişim Sermayesi Fonu olarak Ayrılan Tutarlar (KVK Mad.10/1-g) kapsamında Girişim sermayesi desteği kapsamında kaynakların aktarıldığı girişim sermayesi fonlarından ya da bu fonların yatırım yaptığı fonların yatırımlarından yararlanan şirketlere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından sağlanan sermaye desteklerinin beyan edilen gelirin veya kurum kazancının yüzde onunu ve öz sermayenin yüzde yirmisini aşmayan kısmı 193 sayılı Kanunun 89 uncu maddesi uyarınca ticari kazancın ve 5520 sayılı Kanunun 10 uncu maddesine göre kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılır. Bu kapsamda yapılacak indirim tutarı yıllık **1.000.000 Türk lirasını** aşamaz. Dolayısıyla **SND Mekatronik ve Robotik Sistemler San. Ve Tic. A.Ş** 2023 Kurumlar Vergisi Beyannamesinde; *Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İst. Ve İndirimler - VUK 325/A ya göre Girişim Sermayesi Fonu olarak Ayrılan Tutarlar (KVK Mad. 10/1-g)* alt kulakçığında 77.043,28-TL'ni indirim konusu yapmıştır.

İlgili indirim tutarını özel fon hesabına aktarılmadığı veya defter kayıtlarında fon hesabına aktarmakla beraber herhangi bir yatırım yapılmadığı takdirde bu işlemin tespiti halinde 202 hesap dönemi Kurumlar Vergisi Beyannamesinde İndirim konusu yapılan tutara ilişkin uygulanacak cezai yaptırım aşağıdaki gibidir.

2023 Hesap Dönemi Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Elde Edilen Kazançlar	3.852.164,12
Özel Fona aktarılmaması ve 31.12.2024 tarihine kadar yatırım yapılmaması halinde indirimden faydalandırılmayacak tutar (%20)	770.432,82
Kurumlar Vergisi Etkisi (%25)	192.608,21
Gecikme Faizi (2023 Yıllık %40 kabul edilmiştir.)	77.043,28
Vergi Ziyası	0,00
Toplam	269.651,49

İlgili işleme ait muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olmalıdır.

1.01.2024				xx.xx.2024 (31.12.2024 tarihine kadar)			
Hesap Kodu	Hesap Açıklaması	Borç	Alacak	Hesap Kodu	Hesap Açıklaması	Borç	Alacak
590	Dönem Net Karı	68.493.546,21		242	İştirakler	115.564,92	
570	Geçmiş Yıl Karları		68.493.546,21	243	İştiraklere Sermaye Taahhütleri		115.564,92
30.04.2024				xx.xx.2024 (31.12.2024 tarihine kadar)			
Hesap Kodu	Hesap Açıklaması	Borç	Alacak	Hesap Kodu	Hesap Açıklaması	Borç	Alacak
570	Geçmiş Yıl Karları	115.564,92		243	İştiraklere Sermaye Taahhütleri	115.564,92	
549	Özel Fonlar		115.564,92	102	Bankalar		115.564,92

Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde (teknoparklarda) yazılım, tasarım ve ARGE faaliyetlerinden elde edilen kazançlara uygulanan %100 gelir/kurumlar vergisi istisnası (4691 sayılı Kanun, Geçici Md.2) ile örneğin Kurumlar Vergisi Beyanamesinde “Zarar Olsa Dahi İstisna ve İndirimler” bölümünde Teknoloji Geliştirme Bölgelerinden Elde Edilen Kazançlar (310-311 Kodları ile);

Ar-Ge ve tasarım harcamalarının %100’ü oranında uygulanan Ar-Ge/tasarım indirimidir (5746 sayılı Kanun Md.3) ise yine örneğin Kurumlar Vergisi Beyanamesinde “Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna ve İndirimler” bölümünde AR-GE İndirimi (5746 S. Kanun Mad. 3)(106 Kodu ile) Olarak beyan edilmektedir.

Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde faaliyet gösteren bir şirketin ilgili hesap döneminde tüm faaliyeti kapsamında “Zarar” ile sonuçlanması durumunda ise ilgili kazanç istisnasının zararı arttıracığından yıllık beyanname beyan edilen istisna kazanç tutarı baz alınmak suretiyle **%3 lük** fon ayrılması gerekecektir. Başka bir ifadeyle İstisna edilen kazancın Kurumlar Vergisinden müstesna olması nedeniyle (vergilendirilmesi gereken vergi konusunun kanun uyarında vergi dışında tutulması) Teknoloji Geliştirme Bölgesinden faaliyet gösteren şirket bundan bir vergi avantajı sağlamasından dolayı fon ayrılması gerekecektir.

Buna ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

1.01.2024				30.04.2024			
Hesap Kodu	Hesap Açıklaması	Borç	Alacak	Hesap Kodu	Hesap Açıklaması	Borç	Alacak
580	Geçmiş Yıl Zararları	*****		580	Geçmiş Yıl Zararları	*****	
591	Dönem Net Zararı(-)		*****	549	Özel Fonlar		*****

Ancak AR-GE faaliyetlerinden elde edilen indirimin mevcut olması, şirketin ilgili hesap döneminde tüm faaliyetinin “Zarar” ile sonuçlanması durumunda ise AR-GE indirimin mükellef kurumun kazancı bulunması halinde uygulanabileceği için, yararlanılmış indirimin mevcut olmaması nedeniyle **%3 lük** fon

ayrılması ve kanun kapsamında belirtilen yatırımların gerçekleştirilmeyeceği kanaatindeyiz.

Özet;

- 1) 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu Ek Madde 3 kapsamında istisna kazanç elde eden gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri ve 5746 Sayılı Kanun kapsamında 3. Madde kapsamında indirimine konu edilen tutarları mevcut kurumlar vergisi mükellefleri, istisna ve indirimine konu edilen tutarlardan pasifte geçici fon hesabına aktarma alt limitinin 2.000.000- TL, yıllık bazda aktarılması gereken tutar yükümlülüğünün üst limitinin 100.000.000-TL olduğu,
- 2) İlgili tutarların geçici hesabın oluşturulduğu hesap döneminin sonuna kadar;
 - a) Türkiye’de yerleşik girişimcilere yatırım yapmak üzere kurulmuş girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınması
 - b) Girişim Sermayesi Yatırım ortaklıklarına sermaye olarak konulması
 - c) 4691 sayılı Kanun kapsamındaki kuluçka merkezlerinde faaliyette bulunan girişimcilere sermaye olarak konulması şartlarının bulunduğu
- 3) Her iki kanun kapsamında mükelleflerin yararlanmış olduğu istisna ve indirimler üzerinden fon ayırma yükümlülüğü 01.01.2024 tarihinden itibaren 2023 hesap dönemine ait yıllık beyannamelerde belirtilen istisna ve indirim tutarları üzerinden hesaplanacağı,
- 4) Pasifte geçici hesaba alınan tutarların yukarıda belirtilen yatırımlara dönüşmemesi ve sermaye olarak konulmadığı takdirde, yıllık beyanname üzerinden istisna ve indirimine konu edilen tutarların yüzde yirmisi, ilgili yılda yararlanılan gelir ve kurumlar vergisi istisna ve indirimlerine konu edilemez. Bu tutar nedeniyle zamanında alınmayan vergiler gecikme faizi ile birlikte, vergi ziyayı cezası uygulanmaksızın tarh edileceği,

Belirlenmiştir.

SONUÇ

- Kanun metninde istisna ve indirim tutarlarının (mükellefin Teknoloji Geliştirme Bölgesi veya Ar-Ge Faaliyetinde bulunmasına göre) %3 lük kısmının “pasifte geçici bir hesap” diye nitelendirilen bilançoda Özkaynak grubu altındaki 549 Özel Fonlar hesabı (Veya boş hesaplardan 543 Hesap kullanılabilir. Yatırımın türü hesap adına yazılabilir.) (İşletmede bırakılması ve tasarrufu zorunlu yasal fonlar ile diğer maksatlarla ayrılan fonlar) olarak adlandırılan fon hesabına intikalinden ve sonra kanun içeriğinde belirtilen sürede zorunlu yatırımların gerçekleştirilmesi akabinde Özel Fonlar hesabında bulunan tutarın yatırım fonu veya sermaye olarak konularak elde bulundurulmuş ortaklıkların elden çıkarılmasına kadar, fon olarak ayrılmış **%3 lük** tutarın ilgili fon hesabında tutulması gerektiği,
- Kanun içeriğinde yatırımı gerçekleştirilen (GSYO, GSYF veya Kuluçka merkezlerinde faaliyette bulunan diğer girişimcilere sermaye olarak konulması) fon veya ortaklık paylarının elden çıkarılması süresine ilişkin asgari bir süre ilgili kanunlar kapsamında belirlemeler yapılmış olup, 7263 Sayılı Kanun içeriğinde yer almamıştır. Buna göre;

4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu Geçici 4. Madde

Geçici Madde 4 – (Ek: 16/2/2016-6676/15 md.)

31/12/2028 tarihine kadar uygulanmak üzere, Bölgede faaliyette bulunanlara bu Kanun kapsamındaki projelerin finansmanında kullanılmak üzere gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından sağlanan sermaye destekleri, beyan edilen gelirin veya kurum kazancının yüzde onunu ve öz sermayenin yüzde yirmisini aşmamak üzere, 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 89 uncu maddesi uyarınca ticari kazancın ve 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesine göre kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılır.

İndirim konusu yapılacak tutar yıllık olarak 1.000.000 Türk lirasını aşamaz. Bu maddede yer alan oranları ve parasal sınırı yarısına kadar indirmeye veya dört katına kadar artırmaya Cumhurbaşkanı yetkilidir. (Değişik cümle:28/1/2021-7263/8 md.) Bu kapsamdaki projelerin finansmanında kullanılmak üzere gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından sağlanan sermaye desteklerinin aktarımından itibaren en az dört yıl boyunca ilgili şirketlerde kalmaması, payların satılması ya da yatırılan sermayenin kısmen ya da tamamen geri alınması halinde indirim dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir.

5746 Sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunu Madde 3- Fıkra 13

(13) (Ek:28/1/2021-7263/19 md.) Girişim sermayesi desteği: Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı bütçesinden teknoloji, teknolojik üretim ve yenilik faaliyetlerini desteklemek amacıyla girişim sermayesi fonlarına destek bütçesi aktarılabilir.

Girişim sermayesi desteği kapsamında kaynakların aktarıldığı girişim sermayesi fonlarından ya da bu fonların yatırım yaptığı fonların yatırımlarından yararlanan şirketlere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından sağlanan sermaye desteklerinin beyan edilen gelirin veya kurum kazancının yüzde onunu ve öz sermayenin yüzde yirmisini aşmayan kısmı 193 sayılı Kanunun 89 uncu maddesi uyarınca ticari kazancın ve 5520 sayılı Kanunun 10 uncu maddesine göre kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılır.

Bu kapsamda yapılacak indirim tutarı yıllık 1.000.000 Türk lirasını aşamaz. Bu oranları ve parasal sınırı yarısına kadar indirmeye veya dört katına kadar artırmaya Cumhurbaşkanı yetkilidir. Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından girişim sermayesi yoluyla destek almış firmalara sağlanan sermaye desteklerinin aktarımından itibaren en az dört yıl boyunca ilgili şirketlerde kalmaması, payların satılması ya da yatırılan sermayenin kısmen ya da geri alınması halinde 4 üncü maddenin dördüncü fıkrası hükümleri uygulanır.

Bu kapsamda kanun içeriğinde elde bulundurma süresinin belirtilmemesine rağmen adı geçen kanunlarda “dört yıl” olarak zorunluluktan bahsedilmiş olup ihlali halinde öngörülen şartların ihlal edildiği kabul edileceği belirtilmiştir.

- Girişim sermayesi zorunlu fon ayırma yükümlülüğü alt oranı **%3** olup **ihtiyari** olarak ayrılabilir oran ise **%10** olarak belirlenmiştir.([VUK 325/A](#)) Kanuna göre girişim sermayesi destek fonu olarak ayrılabilir tutarın vergi matrahında indirim yapılabilir üst limiti dönem safi kurum kazancının %10 olup, yıllık 2.000.000 TL ile sınırlandırılmıştır. Belirtilen bu tutarlar üzerinde ayrılmış olan ve ödenen Girişim Sermaye tutarları vergi matrahında indirim konusu yapılması mümkün değildir.

- Girişim Sermayesi Yatırım Ortaklıklarına ait payların, Girişim Sermayesi Yatırım Fonu katılma paylarının elden çıkarılmasından elde edilen kazançların değerlendirilmesi;

Banka ve Aracı kurumlar vasıtasıyla satışından (elden çıkarılmasından) elde edilen kazançlar;
%0 oranında stopaja tabidir. Kurumlar vergisine tabidir.

Banka ve Aracı kurumlar aracılığı olmaksızın alım satım işlemlerinden sağlanan kazançlar;

Stopaja tabi değildir. Kurumlar vergisine tabidir.

Kurumlar vergisi mükelleflerince KVK'nın 5/1-e bendindeki şartların yerine getirilmesi halinde, GSYO'lara ait hisse senetleri satış kazancı ve GSYF'lere ait katılma paylarının satışından elde edilen kazançlar, kanuna belirtilen gerekli şartları taşıması halinde, %75'i kurumlar vergisinden istisnadır.

KAYNAKÇA

[Vergi Usul Kanunu](#)

[Kurumlar Vergisi Kanunu](#)

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

[7263 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun](#)

[4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu](#) (Son Erişim Tarihi 19.12.2023)

[5746 Sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun](#) (Son Erişim Tarihi 19.12.2023)

[Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği](#)

[Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik](#)

[7953 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı \(16.12.2023 \)](#)