

Teknoloji Geliştirme Bölgesinde faaliyette bulunan mükellefin geliştirip tamamlamış olduğu yazılım projesinden elde ettiği kazançlara ilişkin gelir vergisi ile KDV İstisnası

Belge türü	Özelge
Kanun	GELİR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	84098128-120.01.02.01[37-2018/7]-629513
Tarih	27.12.2023

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı

Gelir Kanunları Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü

Sayı : 84098128-120.01.02.01[37-2018/7]-629513

27.12.2023

Konu : Teknoloji Geliştirme Bölgesinde faaliyette bulunan mükellefin geliştirip tamamlamış olduğu yazılım projesinden elde ettiği kazançlara ilişkin gelir vergisi ile KDV İstisnası

İlgi : .././20.. tarihli özelge talep formunuz.

İlgide kayıtlı özelge talep formu ve eklerinin incelenmesinden; Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı proje kodu ... olan "....." isimli projenizi 1/12/2015-31/5/2018 tarihleri arasında tamamlamış olduğunuz, 1/6/2018 tarihinden itibaren ise Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı proje kodu ... olan "... " isimli yeni bir yazılım projesi ile faaliyetinize devam ettiğiniz anlaşılmış olup, geliştirilmesi tamamlanan ve proje bitirme belgesi alınan proje kodu ... olan yazılım projesinden elde ettiğiniz kazançların gelir vergisi ile katma değer vergisinden istisna olup olmayacağı ile faaliyet adresinizin söz konusu teknoloji geliştirme bölgesi dışında bir adrese taşınması halinde istisna hükümlerinden yararlanıp yararlanamayacağınız hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

I- GELİR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun "Tanımlar" başlıklı 3 üncü maddesinde;

"Bu Kanunun uygulanmasında;

...

c) Araştırma ve Geliştirme (AR-GE): Araştırma ve geliştirme, kültür, insan ve toplumun bilgisinden oluşan bilgi dağarcığının artırılması ve bunun yazılım dahil yeni süreç, sistem ve uygulamalar tasarlamak üzere kullanılması için sistematik bir temelde yürütülen yaratıcı çalışmaları,

...

1) Yazılım: Bir bilgisayar, iletişim cihazı veya bilgi teknolojilerine dayalı bir diğer cihazın çalışmasını ve kendisine verilen verilerle ilgili gereken işlemleri yapmasını sağlayan komutlar dizisinin veya programların ve bunların kod listesini, işletim ve kullanım kılavuzlarını da içeren belgelerin, belli bir sistematik içinde, tasarlama, geliştirme şeklindeki ürün ve hizmetlerin tümü ile bu ürün ya da mal ve hizmetlerin lisanslama, kiralama ve tüm hakları ile devretme gibi teslim şekillerinin tümünü,

...

ifade eder."

hükümlerine yer verilmiştir.

Aynı Kanunun geçici 2 nci maddesinde; "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."

hükmü yer almaktadır.

Söz konusu madde hükmünden yararlanılabilmesi için;

- Bu Kanunda tanımlanan teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösterilmesi,
- Kazancın, münhasıran bu bölgedeki yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilen kazançlardan olması,
- Bölge içi ve dışı faaliyetlerden elde edilen kazanç ayırımının yapılması

gerekmektedir.

Konu ile ilgili açıklamaların yer aldığı 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "5.12.2.2. Yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilen kazançlarda kurumlar vergisi istisnasının kapsamı" başlıklı bölümünde,

"Yapılan düzenlemeyle teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren mükelleflerin, münhasıran bu bölgedeki yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar, faaliyete başlanılan tarihten bağımsız olmak üzere, 31/12/2023 tarihine kadar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Bölgede faaliyette bulunan mükelleflerin bölge dışında gerçekleştirdikleri faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar, yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilmiş olsa dahi istisnadan yararlanamaz.

Öte yandan, teknoloji geliştirme bölgelerinde yazılım ve Ar-Ge faaliyetinde bulunan şirketlerin, bu faaliyetler sonucu buldukları ürünleri kendilerinin seri üretime tabi tutarak pazarlamaları halinde, bu ürünlerin pazarlanmasından elde edilen kazançların lisans, patent gibi gayrimaddi haklara isabet eden kısmı, transfer fiyatlandırması esaslarına göre ayrıştırılmak suretiyle istisnadan yararlanabilecektir. Ancak, lisans, patent gibi gayrimaddi haklara bağlanmamış olmakla birlikte uyarılama, yerleştirme, geliştirme, revizyon, ek yazılım gibi faaliyetlerden elde edilen kazançların istisna kapsamında değerlendirileceği tabiidir. Ayrıca, teknoloji geliştirme bölgelerinde tasarım faaliyetleri sonucu buldukları ürünleri kendileri seri üretime tabi tutarak pazarlayan mükellefler, bu ürünlerin pazarlanmasından elde edilen kazançlarının tasarıma isabet eden kısmını, transfer fiyatlandırması esaslarına göre ayrıştırmak suretiyle istisnadan yararlanabilecektir. Üretim ve pazarlama organizasyonu nedeniyle doğan kazancın diğer kısmı ise istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Örneğin; teknoloji geliştirme bölgesinde yazılım faaliyetinde bulunan şirketin, ürettiği yazılımların lisans satışından veya kiralanmasından elde edeceği kazançlar istisnadan yararlanacak, ancak söz konusu yazılımın disk, CD veya elektronik ortamda pazarlanmasından elde edilen kazançların (lisansa isabet eden kısmı hariç) istisnadan yararlanması mümkün olmayacaktır.

..."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu itibarla, istisna sadece teknoloji geliştirme bölgesinde gerçekleştirilen Ar-Ge, yazılım ve tasarım faaliyetlerinden elde edilen kazançlara yönelik olup uyarlama, yerleştirme, geliştirme, revizyon, ek yazılım gibi faaliyetlerden elde edilen kazançlar da istisna kapsamına girmektedir. Bölge dışında gerçekleştirilen faaliyetlerden elde edilen kazançların ise Ar-Ge ve yazılım faaliyetlerinden elde edilse dahi istisnaya konu edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde; 1/12/2015 tarihinde başlamış olduğunuz ve 31/5/2018 tarihinde (proje bitirme belgesine göre) tamamladığınız proje kodu ... olan "..." isimli yazılımın satışından elde ettiğiniz kazançların 4691 sayılı Kanunda belirtilen şartların sağlanması halinde ve anılan Tebliğde yer alan açıklamalar çerçevesinde 31/12/2028 tarihine kadar gelir vergisinden istisna tutulması mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan; seri üretim kapsamında satış yapılması durumunda, yazılımdan elde edilen kazancın sadece teknoloji bölgesinde gerçekleştirdiğiniz Ar-Ge ve yazılım faaliyetlerinden doğan gayrimaddi hakka isabet eden kısmı söz konusu istisnaya konu edilebilecektir.

Ancak, faaliyet adresinizi teknoloji geliştirme bölgesi dışında olan bir yere taşımanız halinde bölge dışında yapacağınız Ar-Ge ve yazılım faaliyetlerinden elde edilen kazançların gelir vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

II- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

3065 sayılı KDV Kanununun;

- 1/1 inci maddesinde, Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesindeki teslim ve hizmetlerin vergiye tabi olduğu,

- Geçici 20/1 inci maddesinde, 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununa göre teknoloji geliştirme bölgesinde ve ihtisas teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan girişimcilerin kazançlarının gelir veya kurumlar vergisinden istisna bulunduğu süre içinde münhasıran bu bölgelerde ürettikleri ve sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, oyun, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımı şeklindeki teslim ve hizmetlerinin KDV'den istisna olduğu, bu kapsamda istisna edilen işlemler bakımından bu Kanunun 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi hükmü uygulanmayacağı, Maliye Bakanlığının program ve lisans türleri itibarıyla istisnadan yararlanılacak bedele ilişkin olarak asgari sınır belirlemeye, istisna uygulanacak yazılım programlarını tanımlamaya ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye yetkili olduğu

hüküm altına alınmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin (II/G-2) bölümünde;

"... Teknoloji geliştirme bölgelerinde veya ihtisas teknoloji geliştirme bölgelerinde bulunan mükelleflerin 31/12/2023 tarihine kadar bu bölgede ürettikleri sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, oyun, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımları şeklindeki teslim ve hizmetleri KDV'den istisnadır. Söz konusu bölgede üretilen yazılımın farklı kişilere satılması ya da satışın CD veya elektronik ortamda yapılması istisna uygulanmasına engel değildir.

Üniversitelere bağlı Teknokentler de Teknoloji Geliştirme Bölgesi olarak değerlendirilir. Kanunun geçici 20/1 inci maddesi kapsamında üretilen söz konusu yazılımların fikri mülkiyet hakkının, bu bölgede faaliyette bulunan mükellefte kalmak suretiyle belirli zaman aralıklarıyla farklı kişilere satılması veya söz konusu yazılımların sanal ortamda paylaşımının sağlanması halinde de KDV istisnası uygulanır.

Ayrıca, yazılımların pazarlanması işinin bayi kanalıyla yapılması halinde, Teknokent bünyesinde geliştirilen sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, oyun, mobil ve askeri komuta kontrol uygulamalarına yönelik genel anlamda yazılım programlarının bayiye tesliminde KDV

istisnası uygulanır. Bayiler tarafından satışında ise (bu satış işlemi istisna kapsamında değerlendirilmeyeceğinden) genel hükümler çerçevesinde KDV hesaplanır.

Ancak, teknoloji geliştirme bölgesinde veya ihtisas teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan girişimciler tarafından münhasıran bu bölgelerde üretilen yazılımlar için yapılacak her türlü mal ve hizmet alımları, söz konusu yazılımın vergiden istisna olup olmadığına bakılmaksızın KDV'ye tabidir.

Güncelleme dışında bir yazılımla ilgili olarak verilen bakım, destek (otomasyon) hizmetleri, teknoloji geliştirme bölgesinde veya ihtisas teknoloji geliştirme bölgesinde üretilse dahi, network uygulamaları gibi yazılımlar, işlevlerini yerine getirmek için yazılım kullanan ürün, aygıt, eşya vb. donanımlar ile bu donanımlara ilişkin hizmetler, web sitesi aracılığıyla verilen reklam hizmetleri ve ar-ge çalışmaları kapsamında yer alan teslim ve hizmetler istisna kapsamında değerlendirilmez.

1/1/2019 tarihinden itibaren bu istisna kapsamında yapılan işlemlere ilişkin yüklenilen KDV indirilebilir, ancak indirim yoluyla giderilemeyen KDV iade edilmez.

..."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre, 4691 sayılı Kanun kapsamında yer alan teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunmanız halinde kazancınızın gelir vergisinden istisna bulunduğu süre içinde bu bölgede ürettiğiniz "..." yazılımının tesliminin KDV'den istisna tutulması mümkündür. Diğer taraftan, 1/1/2019 tarihinden itibaren bu istisna kapsamında yapılan işlemlere ilişkin yüklenilen KDV, vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'den indirilebilir, ancak indirim yoluyla giderilemeyen KDV'nin iade edilmesi mümkün değildir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 12.09.2026