

Teknoloji geliştirme bölgesinde AR-GE faaliyetinden elde edilen kazancın vergilendirilmesi

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.4.34.16.01-125[10-2015/51]-93748
Tarih	29.01.2018

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü)

Sayı : 62030549-125[10-2015/51]-93748 29.01.2018

Konu : Teknoloji geliştirme bölgesinde AR-GE faaliyetinden elde edilen kazancın vergilendirilmesi

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, şirketinizin Teknoloji Geliştirme Bölgesi yönetici şirketi olarak Ar-Ge faaliyetinde bulunduğu belirtilerek; bu faaliyeti gerçekleştirirken elde ettiğiniz kazançların kurumlar vergisinden istisna olup olmadığı, Ar-Ge personeline ödenen ücretlerin gelir vergisi karşısındaki durumu ve yaptığınız yazılım teslimlerinin KDV yönünden ne şekilde değerlendirileceği hususlarında

Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

I- GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun 3 üncü maddesinde, yönetici şirketin, bu Kanuna uygun ve anonim şirket olarak kurulan bölgenin yönetimi ve işletilmesinden sorumlu şirketi ifade ettiği; 5 inci maddesinde de yönetici şirketin, bölgenin kuruluş aşamasında planlama ve projelendirmenin yapılması, gerekli alt ve üst yapı hizmetleri ile bölge için gerekli her türlü hizmetlerin yürütülmesi, bölgenin bu Kanun ve ilgili Yönetmeliklerde gösterilen amaca uygun olarak yönetilmesi, girişimcilerin ve üçüncü şahısların buna aykırı davranışlarının önlenmesi ve gerekli önlemlerin alınması ile yükümlü olduğu hüküm altına alınmıştır.

Aynı Kanunun geçici 2 nci maddesinin birinci fıkrasında, *"Yönetici şirketlerin bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançlar ile Bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu Bölgedeki yazılım ve AR-GE faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31/12/2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır."* hükmüne yer verilmiştir.

Söz konusu istisnanın uygulanmasına yönelik açıklamalara, 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yer verilmiş olup Tebliğin "5.12.2.3 Yönetici şirketlerin yararlanabilecekleri istisnanın kapsamı" başlıklı bölümünde, "4691 sayılı Kanunun geçici 2 nci maddesi hükmüne göre, yönetici şirketlerin bu Kanunun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiş olup yönetici şirketlerin istisna edilen kazançları, 4691 sayılı Kanun kapsamında bölgenin kurulmasına, yönetilmesine ve işletilmesine ilişkin faaliyetlerden kaynaklanan kazançlardır." açıklaması yer almaktadır.

Öte yandan, 4691 sayılı Kanunun geçici 2 nci maddesinin üçüncü fıkrasında,

"Bölgede çalışan; AR-GE ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri, 31/12/2023 tarihine kadar her türlü vergiden müstesnadır. Gelir vergisi stopajı ve sigorta primi işveren hissesine ilişkin teşviklerden yararlanacak olan destek personeli sayısı, AR-GE ve tasarım personeli sayısının yüzde onunu aşamaz... Yönetici şirket, ücreti gelir vergisi istisnasından yararlanan kişilerin Bölgede fiilen çalışıp çalışmadığını denetler. Ancak, Bölgede yer alan işletmelerde çalışan AR-GE ve tasarım personelinin bu Bölgelerde yürüttüğü projelerle doğrudan ilgili olmak şartıyla, proje kapsamındaki faaliyetlerin bir kısmının Bölge dışında yürütülmesinin zorunlu olduğu durumlarda Bölge dışındaki bu faaliyetlere ilişkin ücretlerinin yüzde yüzünü aşmamak şartıyla Bakanlar Kurulunca ayrı ayrı veya birlikte belirlenecek kısmı ile Bölgede yer alan işletmelerde en az bir yıl süreyle çalışan AR-GE ve tasarım personelinin yüksek lisans yapanlar için bir buçuk yılı, doktora yapanlar için iki yılı geçmemek üzere Bölge dışında geçirdiği sürelerle ilişkin ücretlerin yüzde yüzünü aşmamak şartıyla Bakanlar Kurulunca ayrı ayrı veya birlikte belirlenecek kısmı, gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilir. Bu kapsamda teşvikten yararlanılması için Bölge yönetici şirketinin onayının alınması ve Bakanlığın bilgilendirilmesi zorunludur. Yönetici şirketin onayı ile Bölge dışında geçirilen sürenin Bölgede yürütülen görevle ilgili olmadığına tespit edilmesi

halinde, ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin cezalardan ilgili işletme sorumludur."

hükmü bulunmakta olup 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 61 inci maddesinde ise,

"Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.

Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez..."

hükümlerine yer verilmiştir.

221 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde; *"İş yerine bağlılıktan maksat; kendisine ait olmayan bir organizasyonun işyerinde çalışılmasıdır. İşverene tabilikten maksat ise; işverenin hizmetli üzerinde hiyerarşik bir kontrol ve yaptırım uygulama hakkının bulunup bulunmamasıdır."* açıklamalarına yer verilmiştir.

4691 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinde, Ar-Ge personelinin, Ar-Ge faaliyetlerinde doğrudan görevli araştırmacı, yazılımcı ve teknisyenleri, destek personelinin de Ar-Ge faaliyetlerine katılan veya bu faaliyetlerle doğrudan ilişkili yönetici, teknik eleman, laborant, sekreter, işçi ve benzeri personeli ifade ettiği hükme bağlanmıştır. Bu bağlamda Kanunda bahsi geçen Ar-Ge ve destek personeli, bölgede faaliyette bulunan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin Ar-Ge projelerinde çalışan Ar-Ge faaliyetlerine iştirak eden ve bu süreçte fiilen çalışan personeli ifade etmektedir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre;

- 4691 sayılı Kanunun geçici 2 nci maddesinin birinci fıkrası hükmü ile 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yer alan açıklamalar uyarınca, yönetici şirketlerin kendi bünyelerinde yaptıkları Ar-Ge, yazılım ve tasarım faaliyetleri, bölgenin kurulmasına, yönetilmesine ve işletilmesine yönelik olmadığından şirketiniz tarafından yapılan Ar-Ge faaliyetinden elde edilen kazançların kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün değildir.

- Yönetici şirketiniz bünyesinde çalışan personelin ücretlerinin gelir vergisinden istisna edilmesi mümkün değildir.

II- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

3065 sayılı Kanunun geçici 20/1 inci maddesi ile 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, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımı şeklindeki teslim ve hizmetlerinin katma değer vergisinden müstesna olduğu ve 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.

Konuyla ilgili olarak KDV Genel Uygulama Tebliğinin "II/G-2 Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Verilen Teslim ve Hizmetler" başlıklı bölümünde;

"...Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde bulunan mükelleflerin 31/12/2023 tarihine kadar bu bölgede ürettikleri sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, 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, 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 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 üretilse dahi, oyun programları, 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.

..."

açıklaması yapılmıştır.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre, Teknoloji Geliştirme Bölgesinde faaliyet gösteren Şirketiniz tarafından münhasıran bu bölgede üretilen ve sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımı şeklindeki teslim ve hizmetler KDV'den istisna olup bunun dışında yer alan yazılımlar ile Ar-Ge çalışmaları kapsamında yer alan teslim ve hizmetler genel hükümlere göre KDV'ye tabi tutulacaktır.

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. — 13.09.2026