

Teknoloji geliştirme bölgesi dışında yapılan ücret ödemelerinde kurumlar, gelir, katma değer ve damga vergisi uygulaması.

Belge türü	Özelge
Kanun	DAMGA VERGİSİ KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.06.17.02-155.15[2013/2706]-1133
Tarih	05.11.2015

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

ANKARA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri KDV ve Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü)

Sayı : 90792880-155.15[2013/2706]-1133

Konu : Teknoloji geliştirme bölgesi dışında yapılan ücret ödemelerinde kurumlar, gelir, katma değer ve damga vergisi uygulaması.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuz ve eklerinin incelenmesinden, şirketinizin ... Üniversitesi ... Yerleşkesi Teknoplaza'da şube işyeri kurmak suretiyle sanayi ve imalat projeleri üretimi, Ar-Ge yazılım, bilişim, mühendislik ve danışmanlık hizmeti faaliyetine başladığı, bahse konu projelerin şube işyerinde pazartesi ve salı günleri hazırlandığı, yaptığınız Ar-Ge yazılım, bilişim projelerinin uygulama çalışmalarının akdedilen sözleşme gereği ... Organize Sanayi Bölgesinde un fabrikaları makine tesis üretimi ve kurulumu faaliyetinde bulunan ... A.Ş. bünyesinde her hafta çarşamba, perşembe ve cuma günleri yapıldığı; proje kapsamında, müşterinizin fabrikasında bir akademisyen ve makina yüksek mühendisi, bir makina yüksek mühendisi, bir endüstri yüksek mühendisi, bir bilgisayar yüksek mühendisi olmak üzere dört mühendisin fiilen faaliyette bulunması suretiyle şube işyerinde yapılan Ar-Ge faaliyetinin devamı niteliğindeki faaliyetin 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu kapsamında kurumlar vergisi, katma değer vergisi, çalışan personele ödenen ücretler yönüyle gelir vergisi ile damga vergisinden istisna olup olmadığı hususunda görüş talep edildiği anlaşılmaktadır.

A - KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun 12/3/2011 tarihinde yürürlüğe giren 6170 sayılı Kanunla değişen "Tanımlar" başlıklı 3 üncü maddesinde,

05/11/2015

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,

l) 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,

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 ve AR-GE faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31/12/2023 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 ve Ar-Ge'ye dayalı üretim faaliyetlerinden elde edilen kazançlardan olması,
- Bölge içi ve dışı faaliyetlerden elde edilen kazanç ayırımının yapılması gerekmektedir. 1 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda" yer alan "İstisna" başlıklı kısmının "5.12.2.2.Yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilen kazançlarda kurumlar vergisi istisnasının kapsamı" başlıklı bölümünde,

"Bölgede faaliyette bulunan mükelleflerin bölge dışında gerçekleştirdikleri faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar, yazılım 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. Üretim ve pazarlama organizasyonu nedeniyle doğan kazancın diğer kısmı ise istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir. Ancak, lisans, patent gibi gayrimaddi haklara bağlanmamış olmakla birlikte uyarılama, yerleştirme, geliştirme, revizyon, ek yazılım gibi faaliyetlerden elde edilen kazançların istisna kapsamında değerlendirileceği tabiidir."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre, Şirketinizin teknoloji geliştirme bölgesinde yukarıda yer alan esaslar doğrultusunda yaptığı yazılım ve Ar-Ge faaliyetleri dolayısıyla elde edeceği kazançlar 31/12/2023 tarihine kadar kurumlar vergisinden istisna olacaktır. Ancak, teknoloji geliştirme bölgesi dışında gerçekleştirdiğiniz faaliyetlerden elde ettiğiniz kazançlarla ilgili olarak, yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilmiş olsa dahi istisnadan yararlanılamayacağı tabiidir.

B - GELİR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

4691 sayılı Kanunun 6170 sayılı Kanunla değişik geçici 2 nci maddesinde;

Bölgede çalışan; AR-GE ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri, 31/12/2023 tarihine kadar her türlü vergiden müstesnadır. Muafiyet kapsamındaki destek personeli sayısı AR-GE personeli sayısının yüzde onunu aşamaz. Yönetici şirket, ücreti gelir vergisi istisnasından yararlanan kişilerin Bölgede fiilen çalışıp çalışmadığını denetler. Ancak, Bölgelerde yer alan girişimcilerin yürüttükleri AR-GE projesi kapsamında çalışan AR-GE personelinin, Bölgede yürüttüğü görevle ilgili olarak yönetici şirketin onayı ile Bölge dışında geçirmesi gereken süreye ait ücretlerinin bir kısmı gelir vergisi kapsamı dışında tutulur. Kapsam dışında tutulacak ücret miktarı, Maliye Bakanlığının uygun görüşü alınarak hazırlanacak yönetmelikle belirlenir. Yönetici şirketin onayı ile Bölge dışında geçirilen sürenin Bölgede yürütülen görevle ilgili olmadığının tespit edilmesi halinde, ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin cezalardan ilgili işletme sorumludur." hükümlerine yer verilmiştir.

Öte yandan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 61 inci maddesinde,

"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..." hükmüne yer verilmiş olup, 62

nci maddesinde de; hizmet erbabını işe alan emir ve talimatları dâhilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişiler işveren olarak tanımlanmıştır.

Ayrıca, anılan Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde, hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç) gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

12/03/2014 tarihli 28939 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanıp 01/04/2014 tarihinde yürürlüğe giren Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliğinin 37 nci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde; "Bölgede yer alan girişimcilerin yürüttükleri yazılım ve/veya Ar-Ge projesi kapsamında çalışan Ar-Ge personelinin, Bölgede yürüttüğü görevle ilgili olarak yönetici şirketin onayıyla, Bölge dışında geçirdiği sürelerle ait bu çalışmaları kapsamında elde ettikleri ücretlerinin; üniversite bünyesinde kadrolu olan öğretim elemanları için % 50'si, diğer Ar-Ge personeli için % 25'i gelir vergisinden müstesnadır." açıklaması yer almaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, ... Üniversitesi ... Yerleşkesi Teknoplazada çalışan Ar-Ge ve destek personelinin bölge içinde geçirdiği süreye ait ücretleri ile Ar-Ge personelinin yönetici şirketin onayı ile yürüttüğü görevle ilgili olarak bölge dışında geçirmesi gereken süreye ait ücretin Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliğinde belirtilen kısmının diğer şartları da taşımaları kaydıyla 31/12/2023 tarihine kadar gelir vergisinden istisna edilmesi mümkündür.

C- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

KDV Kanununun geçici 20 nci maddesinde; 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununa göre 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 KDV den müstesna olduğu, 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 hükme bağlanmıştır.

Söz konusu istisnaya ilişkin açıklamalara 60 Seri No.lu KDV Sirkülerinde yer verilmiştir.

Dolayısıyla geçici 20 nci maddede yer alan istisnanın uygulamasında esas olan, Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununa göre teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan girişimcilerin kazançlarının gelir veya kurumlar vergisinden istisna olmasıdır. Söz konusu kazanç, gelir ve kurumlar vergisinden istisna olduğu sürece münhasıran bu bölgelerde üretilen ve sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımı şeklindeki teslim ve hizmetlerin katma değer vergisinden istisna tutulması gerekmektedir.

D- DAMGA VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde, bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisine tabi olduğu; 3 üncü maddesinde, damga vergisi mükellefinin kağıtları imza edenler olduğu; 9 uncu maddesinde ise, bu Kanuna ekli (2) sayılı tabloda yazılı kâğıtların damga vergisinden müstesna olduğu hüküm altına alınmıştır.

Aynı Kanuna ekli (1) sayılı tablonun "IV. Makbuzlar ve diğer kağıtlar" başlıklı bölümünün 1/b fıkrasında, maaş, ücret, gündelik, huzur hakkı, aidat, ihtisas zammı, ikramiye, yemek ve mesken bedeli, harcırah, tazminat ve benzeri her ne adla olursa olsun hizmet karşılığı alınan paralar (avans olarak ödenenler dahil) için verilen makbuzlar ile bu paraların nakden ödenmeyerek kişiler adına açılmış veya açılacak cari hesaplara nakledildiği veya emir ve havalelerine tediye olunduğu takdirde nakli veya tediye temin eden kağıtların nispi damga vergisine tabi olacağı hükme bağlanmıştır.

Yukarıda yer alan açıklamalar çerçevesinde, 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun geçici 2 nci maddesinin ikinci fıkrası hükmünün 6170 sayılı Kanunla değişik hali uyarınca teknoloji geliştirme bölgelerinde çalışan AR-GE personeli ile AR-GE personelinin %10'unu aşmayan destek personeline, münhasıran bölgedeki bu görevleri nedeniyle ödenecek ücretlere ilişkin düzenlenen kağıtlar 31/12/2023 tarihine kadar damga vergisinden istisna olup, teknoloji geliştirme bölgesi dışında görev yaptığı belirtilen personelinize bölge dışı faaliyetleri nedeniyle ödenecek ücretlere ilişkin düzenlenen kağıtlara damga vergisi istisnası uygulanması mümkün değildir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 18.09.2026