

Teknoloji Geliştirme Bölgesinde faaliyet gösteren firmanın üretmiş olduğu radyoizotop tesliminde KDV istisnası.

Belge türü	Özelge
Kanun	KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU
Özelge no	84974990-130[Geç-20-2014/2]-637
Tarih	11.06.2015

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

ANKARA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri KDV ve Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü)

Sayı : 84974990-130[Geç-20-2014/2]-637 11/06/2015

Konu : Teknoloji Geliştirme Bölgesinde faaliyet gösteren firmanın üretmiş olduğu radyoizotop tesliminde KDV istisnası.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; Firmanızın Ankara Üniversitesi Teknoloji Geliştirme Bölgesinde Türk-Güney Kore ortaklığıyla nükleer tıp alanında faaliyet gösterdiği, Türk ve Güney Koreli uzmanlarca Türkiye ve Güney Kore'de bulunan tesislerde yapılan Ar-Ge çalışmaları kapsamında geliştirilen ve onkolojide (kanser) teşhis, tanı amaçlı görüntüleme ve tedavide kullanılan radyoizotopların üretimini yaptığı belirtilerek, 4691 sayılı Kanun kapsamındaki gelir ve kurumlar vergisi istisnaları ile radyoizotopların tesliminin KDV Kanununun geçici 20 nci maddesi kapsamında istisna olup olmadığı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

A) Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden Değerlendirme

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun 12/3/2011 tarihinde yürürlüğe giren 6170 sayılı Kanunla değişen 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." hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanunun "Tanımlar" başlıklı 3 üncü maddesinde, araştırma ve geliştirme (Ar-Ge) 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; yazılım ise 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 tümü olarak tanımlanmıştır.

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.

Bu çerçevede, firmanızın Ankara Üniversitesi Teknoloji Geliştirme Bölgesinde yukarıda yer alan esaslar doğrultusunda yaptığı Ar-Ge faaliyetleri dolayısıyla elde edeceği kazancın 31/12/2023 tarihine kadar kurumlar vergisinden istisna olacağı tabiidir.

B) Gelir Vergisi Stopajı Yönünden Değerlendirme

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..." hükmü yer almıştır.

12/03/2011 tarihli ve 27872 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 6170 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla değişik 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun 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.

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." hükmüne yer verilmiştir.

12/3/2014 tarih ve 28939 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliğinin 37 nci maddesinin 1 inci fıkrasının (c) ve (e) bentlerinde;

"Bölgede çalışan ve bu Yönetmeliğe göre tanımlanmış Ar-Ge ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri 31/12/2023 tarihine kadar her türlü vergiden istisnadır. Bu istisnanın uygulanabilmesi için, ilgili girişimci, Bölgede çalışan ve bu Yönetmeliğe göre tanımlanmış tüm Ar-Ge ve destek personelinin, Ar-Ge projelerindeki görev tanımlarını, nitelik ve çalışma sürelerini gösteren listeyi aylık olarak yönetici şirkete onaylatır, inceleme ve denetimlerde ibraz edilmek üzere saklar. İstisna kapsamındaki çalışma sürelerinin hesabında haftada kırkbeş saatin üzerindeki ve ek çalışma süreleri bu hesaplama dikkate alınmaz. Hak kazanılmış hafta tatili ve yıllık ücretli izin süreleri ile 17/3/1981 tarihli ve 2429 sayılı Ulusal Bayram ve Genel Tatiller Hakkında Kanunda belirtilen tatil günleri gelir vergisi stopajı teşviki uygulamasında dikkate alınır. Hesaplama küsuratlı sayılar bir üst tamsayıya iblağ edilir. İstisna kapsamındaki destek personeli sayısı Ar-Ge personeli sayısının yüzde onunu aşamaz. Destek personeli sayısı hesabında küsuratlı sayılar bir üst tamsayıya iblağ edilir. Destek personelinin toplam Ar-Ge personeli sayısının %10'unu aşması hâlinde, brüt ücreti en az olan destek personelinin ücretinden başlamak üzere her türlü vergi istisnası uygulanır. Brüt ücretlerin aynı olması hâlinde, ücretine her türlü vergi istisnası uygulanacak destek personeli ise çalıştığı girişimci firma tarafından belirlenir. Ücretin brüte iblağ edilmesi gerektiği durumlarda brüt ücret Kanunla sağlanan vergi teşvikleri dikkate alınmaksızın hesaplanır. Ar-Ge ve destek personelinin bu Kanun kapsamında elde ettiği tüm gelirler (ücret, prim, ikramiye ve benzeri ödemeler) istisna kapsamına dahildir.

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."

hükümleri yer almaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, kurumunuzun Ankara Üniversitesi Teknoloji Geliştirme Bölgesinde çalışan personelinin 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda yer alan personel tanımı kapsamında olması halinde, Ar-Ge personeli ile Ar-Ge personeli sayısının % 10'una kadar destek personelinin bölgedeki yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri ücretleri 31/12/2023 tarihine kadar gelir vergisinden müstesnadır. Ayrıca, Ar-Ge projesi kapsamında çalışan Ar-Ge personelinin, bölgede yürüttüğü görevle ilgili olarak bölge dışında geçirdiği süreye ait ücretlerine istisna uygulaması Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliğinde yer alan açıklamalar çerçevesinde yapılacaktır.

C) KDV Kanunu Yönünden Değerlendirme

3065 sayılı KDV Kanununun geçici 20 nci maddesine göre, 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 hizmetleri KDV'den müstesnadır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin (II/G-2) 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 istisna olduğu, söz konusu bölgede üretilen yazılımın farklı kişilere satılması ya da satışın CD veya elektronik ortamda yapılmasının istisna uygulanmasına engel olmadığı;

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

açıklanmıştır.

Buna göre, Ankara Üniversitesi Teknoloji Geliştirme Bölgesinde faaliyet gösteren firmanızca üretilen onkolojide teşhis, tanı amaçlı görüntüleme ve tedavide kullanılan radyoizotoplar, sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımı kapsamında yer almamaktadır. Bu nedenle, firmanız tarafından bu radyoizotopların tesliminde KDV Kanununun geçici 20 nci maddesindeki istisnanın uygulanması mümkün bulunmamaktadır.

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.