

**4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu kapsamında yapılan satışların KDV ve KV yönünden değerlendirilmesi.**

|                   |                         |
|-------------------|-------------------------|
| <b>Belge türü</b> | Özelge                  |
| <b>Kanun</b>      | KURUMLAR VERGİSİ KANUNU |
| <b>Özelge no</b>  | 62030549-125-1217006    |
| <b>Tarih</b>      | 21.10.2022              |

**T.C.**

**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**

**İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı**

**Gelir Kanunları Gelir Ve Kurumlar Vergileri Grup Müdürlüğü**

Sayı : E-62030549-125[5-2020/542]-1217006

21.10.2022

Konu : 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu kapsamında yapılan satışların KDV ve KV yönünden değerlendirilmesi.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda; şirketinizin ... Üniversitesi Teknoloji Geliştirme Bölgesinde faaliyette bulunduğunu, "..." isimli projeye ilişkin olarak yapılan Ar-Ge çalışmalarına bağlı olarak ortaya çıkacak olan tarım ünitelerinin toptan ve perakende satışının yapılacağını belirterek, satıştan elde edilecek gelirin kurumlar vergisi ve katma değer vergisi yönünden değerlendirilmesi hususunda Başkanlığımız görüşünün bildirilmesi talep edilmektedir.

## **KURUMLAR 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,*

...

*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,*

...

*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'ye dayalı üretim 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 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 ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar, faaliyete başlanılan tarihten bağımsız olmak üzere, 31/12/2028 tarihine kadar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir."*

*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 uyarlama, yerleştirme, geliştirme, revizyon, ek yazılım gibi faaliyetlerden elde edilen kazançların istisna kapsamında değerlendirileceği tabiidir..."*,

- "5.12.2.4. İstisna kazanç tutarının tespiti" başlıklı bölümünde, "4691 sayılı Kanunun Geçici 2 nci maddesinde yer alan istisna, bir kazanç istisnası olup istisna kapsamındaki faaliyetlerden elde edilen hasılatın bu faaliyetler nedeniyle yüklenilen gider ve maliyet unsurlarının düşülmesi sonucu bulunacak kazancın tamamı kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

*İstisna kazancın ve bu bağlamda kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından, Kanun uygulaması kapsamında bulunan ve bulunmayan hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi ve istisna kapsamında olan faaliyetlere ait hasılat, maliyet ve gider unsurlarının, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir.*

*Kanun uygulaması kapsamında istisna olan faaliyetlerin zararlarla sonuçlanması halinde, bu zararların istisna kapsamında olmayan diğer faaliyetlere ilişkin kazançlardan indirilmesi mümkün değildir."*,

açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde;

- 4691 sayılı Kanunda belirtilen şartların sağlanması halinde ve anılan Tebliğde yer alan açıklamalar çerçevesinde teknoloji geliştirme bölgesinde yürüttüğünüz "... " isimli Ar-Ge projesi kapsamında elde ettiğiniz kazançların 31/12/2028 tarihine kadar kurumlar vergisinden istisna tutulması mümkün bulunmaktadır.

- Söz konusu proje kapsamında geliştirdiğiniz ürünün deneme üretiminin yapılıp pazarlanabilir aşamaya geldiği sırada seri üretimin başladığı kabul edilecek, seri üretim kapsamında yapılacak ürün satışından elde edilen kazancın sadece teknoloji geliştirme bölgesinde gerçekleştirilen Ar-Ge ve yazılım faaliyetlerinden doğan gayrimaddi hakka isabet eden kısmı transfer fiyatlandırması esaslarına göre ayrıştırılmak suretiyle söz konusu istisnaya konu edilebilecektir.

## **KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN**

3065 sayılı KDV Kanunun;

- 1/1 inci maddesinde, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye 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 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.

Konuya ilişkin KDV Genel Uygulama Tebliğinin "II/G-2. Teknoloji Geliştirme Bölgesinde ve İhtisas Teknoloji Geliştirme Bölgesinde Verilen Teslim ve Hizmetler" başlıklı bölümünde,

*"Bu hükme göre, 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 bayii 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.**

...

*Örnek 2:(A) Ltd. Şti.'nin Teknoloji Geliştirme Bölgesindeki faaliyetleri neticesinde ürettiği bir ürünün lisans, patent gibi gayrimaddi haklara isabet eden kısmı KDV'den istisnadır. Ancak, söz konusu ürünün seri üretime tabi tutulup pazarlanmasından elde edilen kazancın istisnadan yararlanması mümkün değildir. Ayrıca, Teknokent binası içinde telefon ve internet yardımı ile satış sonrasında müşterilere çağrı destek hizmeti verilmesi durumunda bu hizmetler KDV istisnası kapsamında değerlendirilmez.*

..."

açıklamalarına yer verilmiştir.

... Üniversitesi Teknoloji Geliştirme Bölgesinde faaliyette bulunan Şirketiniz kazançlarının kurumlar vergisinden istisna bulunduğu süre içinde ürettiği yazılımların münhasıran bu bölgelerde üretilen ve sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, oyun, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımı şeklinde olması halinde Şirketinizin bu yazılım teslim ve hizmetleri KDV'den istisna olup, bunun dışında yer alan yazılımlar ile Ar-Ge çalışmaları kapsamında yer alan teslim ve hizmetleri genel hükümlere göre KDV'ye tabi tutulacaktır.

Buna göre, ...Üniversitesi Teknoloji Geliştirme Bölgesinde geliştirilen, "..." isimli projeye ilişkin olarak yapılan Ar-Ge çalışmalarına bağlı olarak ortaya çıkacak olan tarım ünitelerinin toptan ve perakende satışından elde edilen kazancın lisans, patent gibi gayrimaddi haklara isabet eden kısmı için 3065 sayılı Kanunun geçici 20/1 inci maddesinde yer alan istisna hükmünden yararlanılması mümkündür. 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.

