

Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Ar-Ge projeleri kapsamında yapılan teslim ve hizmetlerin vergilendirilmesi.

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.4.27.40.01-125[17-515-211]-50642
Tarih	17.07.2019

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Gaziantep Vergi Dairesi Başkanlığı

(Vergi ve Anlaşmalar Uygulama Müdürlüğü)

Sayı : 16700543-125[17-515-211]-E.50642

17.07.2019

Konu : Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Ar-Ge projeleri kapsamında yapılan teslim ve hizmetlerin vergilendirilmesi.

İlgi :

İlgide kayıtlı talep formunuzda, teknoloji geliştirme bölgesinde uzaktan kontrol sistemi ile dozajlama pompası üretimini geliştirdiğiniz, Ar-Ge faaliyetleri kapsamında geliştirilen pompaları üretimle çoğaltarak satış geliri elde ettiğiniz belirtilerek, elde ettiğiniz kazanca yönelik istisnanın bu yeni teknoloji

kapsamında üretilen ürünün hangilerine uygulanacağı, seri üretimin hangi aşamada başlamış kabul edileceği, geliştirilen ürünün sadece ilk örneğinin mi istisnadan yararlanabileceği, istisna uygulamasında ilk satışın bir kriter olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği, yapılacak tek satış sözleşmesi ile daha sonra geliştirilen ürünün kısım kısım teslim edilmesi halinde istisnanın her bir kısma uygulanıp uygulanamayacağı, farklı özelliklere sahip ürünlerin ayrı bir seri kabul edilip her bir seri için istisna uygulanıp uygulanamayacağı hususlarında bilgi verilmesi talep edilmektedir.

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun 12.03.2011 tarihinde yürürlüğe giren 6170 sayılı Kanunla değişen "*Tanımlar*" başlıklı 3 üncü maddesinde;

"...

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 ise (16/2/2016 tarihli ve 6676 sayılı Kanunun 14 üncü maddesi ve 18/6/2017 tarihli ve 7033 sayılı Kanunun 64 üncü maddesiyle yapılan değişiklikler sonrasında) "*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 31/12/2023 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, tasarım ve Ar-Ge'ye dayalı üretim faaliyetlerinden elde edilen kazançlardan olması,

-Bölge içi ve dışı faaliyetlerden elde edilen kazanç ayrımının yapılması gerekmektedir.

Diğer yandan, 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 gayri maddi 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 ayırtırmak 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.

Aynı şekilde, bir ilaç şirketince bölgede gerçekleştirilen Ar-Ge faaliyeti sonucu ortaya çıkan kanser ilacına ait gayrimaddi hakkın kiralanması veya devrinden elde edilecek kazançlar istisnadan yararlanacak, ilacın bizzat üretilerek satılması halinde bu faaliyetten elde edilen kazancın gayrimaddi hakka isabet eden kısmı hariç istisnadan yararlanması mümkün olmayacaktır."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre, 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.

Aynı Tebliğin "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.

Yukarıdaki hüküm ve açıklamalara göre;

- 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 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.

- Ar-Ge projeniz kapsamında geliştirdiğiniz ürüne ilişkin olarak teknoloji geliştirme bölgesi içinde verdiğiniz, uyarlama, yerleştirme, geliştirme, revizyon, ek yazılım gibi faaliyetlerden elde edilen kazançlarınız da kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.