

**T.C.**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**  
**ANKARA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI**  
**Mükellef Hizmetleri KDV ve Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü**

Sayı : 84974990-130[KDV2/İ/GEÇ20/2017/09]-217849

19.08.2020

Konu : Teknokentte Faaliyet Gösteren Şirketin Elektronik Ticaret  
Yazılım Kiralaması

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; şirketinizin ... Teknokent'te "...Yazılımı" alanında faaliyet gösterdiği, projenizin gerçek ve tüzel kişilerin çevrimiçi elektronik ticaret sisteminin online olarak web, mobil site veya akıllı telefon uygulamasına giriş yaparak ürün ve hizmetlerini tek sistem üzerinden birden fazla kümelenmiş satış iş ağı platformunda ...(işletmeden işletmeye), ... (işletmeden tüketiciye) ve ... (tüketiciden tüketiciye) kapsamında sergilemelerini ve satış işlemlerini sağlayan elektronik ticaret sistemi olduğunu belirterek, projeniz kapsamında üretilen elektronik ticaret yazılımınızı kullanacak gerçek ve tüzel kişilere belirli periyotlarla (1 ay, 3 ay vs.) verilen mağaza kiralama hizmeti karşılığı sağlanan kiralama ücretinin kurumlar vergisi ile katma değer vergisinden istisna olup olmadığı hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

**A) KURUMLAR VERGİSİ YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME:**

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun "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.

Aynı Kanunun geçici 2 nci maddesinde ise *"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.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin *"5.12.2. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda yer alan istisna"* başlıklı bölümünde konu ile ilgili açıklamalar yapılmış olup anılan Tebliğin *"5.12.2.2. Yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilen kazançlarda kurumlar vergisi istisnasının kapsamı"* başlıklı bölümünde de;

*"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 gayrimaddi haklara isabet eden kısmı, transfer fiyatlandırması esaslarına göre ayrıştırılmak suretiyle istisnadan yararlanabilecektir. Ancak, lisans, patent gibi gayrimaddi haklara bağlanmamış olmakla birlikte uyarlama, 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 ayrıştırmak 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.*

*İstisna uygulamasında, mükellefin tam veya dar mükellefiyet esasında kurumlar vergisine tabi olmasının bir önemi yoktur."*

açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, teknoloji geliştirme bölgesinde gerçekleştirilen yazılım ve uyarılama, yerleştirme, geliştirme, revizyon, ek yazılım gibi faaliyetlerinden elde edilen kazançlar ... tarihine kadar kurumlar vergisinden istisna olup geliştirilen yazılımların seri üretime tabi tutularak pazarlanması halinde, bu ürünlerin pazarlanmasından elde edilen kazançların lisans, patent gibi gayrimaddi haklara isabet eden kısmı, transfer fiyatlandırması esaslarına göre ayrıştırılmak suretiyle istisnadan yararlanabilecek, üretim ve pazarlama organizasyonu nedeniyle doğan kazancın diğer kısmı ise kurumlar vergisi istisnası kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Buna göre, şirketinizin ... Teknokent'te geliştirdiği proje kapsamında üretilen elektronik ticaret yazılımını kullanarak mağaza kiralama hizmeti sonucu elde ettiği kazancın kurumlar vergisi istisnasına konu edilmesi mümkün değildir.

## **B) KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME:**

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;

-1/1 inci maddesinde, ticarî, sınaî, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye' de yapılan teslim ve hizmetlerin KDV ye tabi olduğu,

-Geçici 20 nci maddesinde ise 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 hizmetlerin katma değer vergisinden müstesna olduğu

hüküm altına alınmıştır.

Katma Değer Vergisi 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, 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.

..."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu çerçevede, Şirketiniz tarafından ... Teknokent'te üretilen "... Yazılımı" projesinin belirli periyotlarda gerçek ve tüzel kişilere kiralanması faaliyetinin yazılım kiralaması değil, internet üzerinden sanal mağaza kiralaması olarak değerlendirilmesi gerektiğinden, Şirketinizce verilen söz konusu hizmetin KDV Kanununun geçici 20 nci maddesi kapsamında KDV'den istisna tutulması mümkün değildir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.