TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİNDE YAZILIM VE AR-GE FAALİYETLERİ KAPSAMINDA ORTAYA ÇIKAN SERİ ÜRETİM VE KAZANÇ İSTİSNASI UYGULAMASI

Ferhat KURT[*]
Vergi Başmüfettişi

ÖZET

Bu makale, teknoloji geliştirme bölgelerinde yürütülen yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan ürünlerin seri üretime tabi tutulması durumunda karşılaşılan vergisel sonuçları incelemektedir. Kanun koyucu, bu bölgelerde elde edilen kazançları belli şartlar altında kurumlar vergisinden istisna tutmuştur. Ancak, geliştirilen ürünlerin ticarileşme aşamasında mükellef tarafından seri üretime geçilmesi halinde, gayrimaddi haklara isabet eden kazanç ile pazarlama ve üretim organizasyonundan doğan kazancın ayrıştırılması gerekmektedir. Söz konusu makalede, seri üretim kavramının hukuki çerçevesi, mevzuat hükümleri ve kazanç ayrıştırmasının nasıl yapılması gerektiği örneklerle açıklanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi, İstisna, Ar-Ge, Seri Üretim, Yazılım, Transfer Fiyatlandırması

[*] ORCID No: 0009-0004-9694-941X İletişim: ferhatkurt35@gmail.com

GİRİŞ

Teknolojik gelişimin teşvik edilmesi amacıyla oluşturulan teknoloji geliştirme bölgeleri, yenilikçi fikirlerin ve Ar-Ge projelerinin desteklendiği özel alanlardır. Bu bölgelerde faaliyet gösteren firmalara sağlanan en önemli teşviklerin başında kurumlar vergisi istisnası gelmektedir. Bununla birlikte Katma Değer Vergisi (KDV) istisnası, Gelir Stopaj İstisnası vb. teşvikler ile indirim ve istisna söz konusudur.

Ancak vergi hukukunun temel prensipleri gereği, istisna ve muafiyetlerin sınırlarının çok net çizilmesi gerekmektedir. Kanun koyucu, Teknoloji geliştirme bölgelerinde sağlanan istisnaları doğrudan "araştırma, geliştirme ve yazılım" süreçlerinin kendisine tanımıştır. Bu durum, projenin başarıyla tamamlanıp bir prototipin veya ilk yazılım sürümünün elde edilmesinin ardından başlayan ticari çoğaltma ve pazarlama sürecinin, yani "seri üretimin" vergi mevzuatı karşısındaki konumunu tartışmalı hale getirmiştir.

Söz konusu çalışmamızda, prototip veya yazılım geliştirme sürecinin bitiminden sonra başlayan seri üretim aşamasında vergi istisnasının sınırları çizilecek, seri üretimin kanun koyucu tarafından neden istisna kapsamı dışında bırakıldığı açıklanacak ve elde edilen kazancın idari düzenlemeler ışığında transfer fiyatlandırması yoluyla ne şekilde vergilendirileceği hususları bir bütün halinde değerlendirilecektir.

1. YASAL ÇERÇEVE VE İSTİSNA UYGULAMASI

Teknoloji geliştirme bölgelerinde (TGB) faaliyet gösteren mükelleflerin vergisel durumları birden fazla kanunla düzenlenmiş olup, her bir kanun kendi içerisinde farklı vergisel avantajlar sunmaktadır. Bu teşviklerin ortak noktası, Ar-Ge ve inovasyonun desteklenmesi hedefine yönelmiş olmalarıdır.

1.1 Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi Yönünden Sağlanan İstisnalar

Bölgede faaliyet gösteren mükelleflerin vergisel durumu temel olarak 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu (TGBK)[1] ve 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)[2] kapsamında düzenlenmiştir. TGBK'nın Geçici 2. maddesi ile 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 31/12/2028 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Söz konusu istisna, bir kazanç istisnasıdır ve uygulanabilmesi için faaliyetin münhasıran teknoloji geliştirme bölgeleri sınırları içerisinde gerçekleştirilmesi şarttır. Bölgede faaliyette bulunan mükelleflerin bölge dışında

[1] 06.07.2001 tarihli ve 24454 sayılı Resmî Gazete.

[2] 21.06.2006 tarihli ve 26205 sayılı Resmî Gazete.

gerçekleştirdikleri faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar, yazılım veya Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilmiş olsa dahi bu istisnadan yararlanamayacaktır.

Buna ek olarak KVK'nın "Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna" başlıklı 5/B maddesi, Türkiye'de gerçekleştirilen araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşlara yönelik ayrı bir rejim öngörmüştür. Bu maddeye göre, söz konusu buluşların kiralanması, devri, satışı veya Türkiye'de seri üretime tabi tutularak pazarlanmaları hâlinde elde edilen kazançların patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmının %50'si kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu hüküm, konumuz olan seri üretim sürecindeki kazanç ayrıştırmasının yasal dayanaklarından birini oluşturmaktadır.

1.2 Katma Değer Vergisi Yönünden Sağlanan İstisnalar

Yazılım sektörünün TGB'lerdeki ağırlığı dikkate alındığında, 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (KDV Kanunu)[3] kapsamında sağlanan istisnalar büyük önem taşımaktadır. KDV Kanunu'nun Geçici 20/1. maddesi uyarınca, "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 hizmetleri katma değer vergisinden müstesnadır."

Bu istisna, sadece belirtilen nitelikteki yazılımları kapsamakta olup, donanım veya fiziki ürün teslimleri bu kapsama girmemektedir. Ayrıca, yazılımın TGB dışında üretilmesi veya salt ticaretinin yapılması durumunda bu istisnadan faydalanılması mümkün değildir.

1.3 Mükerrer Teşvik Kullanımının Engellenmesi

Kanun koyucu, Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerini teşvik ederken sistemin suiistimal edilmesini önlemek ve aynı harcama kalemi üzerinden birden fazla vergi avantajı sağlanmasını engellemek amacıyla net bir sınır çizmiştir. Mükellefler, yazılım, tasarım veya Ar-Ge faaliyetleri dolayısıyla TGBK›da yer alan vergisel teşviklerden bir bütün halinde yararlanabilirler.

2. SERİ ÜRETİM KAVRAMI VE HUKUKİ NİTELİĞİ

Hukuki düzenlemelerin uygulanmasında en çok karşılaşılan zorluklardan biri, kanun metinlerinde geçen teknik terimlerin pratikteki karşılıklarının tespit edilmesidir. Özellikle "seri üretim" kavramının, fiziki mallar üreten bir fabrika ile dijital platformlarda yazılım pazarlayan bir bilişim şirketi için aynı anlama gelip gelmediği tartışma konusu olmuştur.

2.1. Literatürde ve Vergi Mevzuatında Seri Üretim

[3] 02.11.1984 tarihli ve 18563 sayılı Resmî Gazete.

Vergi mevzuatındaki yansımalarına geçmeden önce, kelimelerin sözlük ve literatür anlamlarının incelenmesinde fayda bulunmaktadır. Türk Dil Kurumu sözlüğünde "seri" kavramı; "Herhangi bakımdan bir bütün oluşturan şeylerin tümü, dizi" şeklinde tanımlanmaktadır. [4]

Üretim kavramı ise, "Belirli faaliyet ve işlemler sonucu yeni bir mal veya hizmet meydana getirme, istihsal; tüketim karşıtı." olarak ifade edilmektedir. [5]

İktisadi literatürde ise üretim; "sonsuz olan insan ihtiyaçlarını karşılamak için kıt mal ve hizmetlerin miktarını ya da faydalarını artırmaya yönelik çabalar" olarak tanımlanabilir. Bu sebeple üretim, imalat kavramından ayrılır; zira imalat, üretimden farklı olarak sadece bir malın sayısını ya da faydasını arttırma çabasıdır.

Seri üretim kavramı genellikle imalat bandından çıkan raf ürünleri için yapılmış olsa da "Seri üretim, bir ürünün farklı parçalarının farklı kişiler tarafından toplu bir şekilde yapılması, üretilmesidir." veya "Aynı maldan, aynı zamanda birden fazla üretilmesidir. Kısa zamanda tamamlanan bir serinin üretiminden sonra başka malın üretimine geçilir." şeklinde tanımlanabilir.

Yazılım faaliyetleri sonucu bulunan ürünlerin raf ürünü olması nadir bir durum olmakla birlikte söz konusu ürünler yaygın bir şekilde elektronik ortamda çoğaltılmakta ve son kullanıcıya ulaştırılmaktadır.

2.2. Vergi Mevzuatında Seri Üretim Kavramı

Konumuzla ilgili seri üretim kavramı 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği (KVK GT)[6] içerisinde yer almaktadır. İlgili tebliğde açık bir şekilde seri üretim tanımı yapılmamıştır. Bu durumun, yazılım faaliyetleri için seri üretim tanımının tam anlamıyla karşılık bulamaması ihtimali veya kanunun amacı doğrultusunda uygulayıcıların yorumuna bırakılması gibi nedenleri olabilir.

Ancak tebliğde açık bir şekilde "üretim ve pazarlama organizasyonu" nedeniyle doğan kazancın istisna olmadığı belirtildiğinden, uygulayıcıların tanım olmamasını gerekçe göstererek kazançların tamamını istisna saymaları doğru değildir.

Tebliğde geçen "seri üretime tabi tutarak pazarlanması" ifadesinden anlaşılması gereken ise; "aynı yazılım ürünlerinin herhangi bir tescil değişikliğine tabi tutmadan pazarlama faaliyetleri ile farklı müşterilere satılması" şeklindedir. Bu kanaati, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği (KDV GUT)[7] içerisinde yer alan "Kanunun geçici 20/1 inci

---

4 https://sozluk.gov.tr/?ara=seri%20%C3%BCretim/ (S.E.T. 20.05.2026).

5 https://sozluk.gov.tr/?ara=%C3%BCretim/ (S.E.T. 20.05.2026).

6 03.04.2007 tarihli ve 26482 sayılı Resmî Gazete.

7 26.04.2014 tarihli ve 28983 sayılı Resmî Gazete.

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." ifadesi de desteklemektedir.

Bunun yanı sıra KVK'nın "Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna" başlıklı 5/B maddesinde de kavramın çerçevesi netleştirilmiştir:

"(1) Türkiye'de gerçekleştirilen araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşların;

a) Kiralanması neticesinde elde edilen kazanç ve iratların,

b) Devri veya satışı neticesinde elde edilen kazançların,

c) Türkiye'de seri üretime tabi tutularak pazarlanmaları hâlinde elde edilen kazançların,

ç) Türkiye'de gerçekleştirilen üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmı... %50'si kurumlar vergisinden müstesnadır."

Bu maddede kanun koyucu, mal ve hizmetleri kapsayacak şekilde daha geniş olan "üretim" ve "seri üretim" kavramlarını bilinçli olarak tercih etmiştir.

Bu bağlamda vergi hukuku açısından seri üretim; bir Ar-Ge faaliyetinin riskli geliştirme evresinin tamamlanıp "satışa hazır nihai sürüm" (v1.0 veya prototip) haline gelmesinin ardından, ürünün çoklanarak ticari hayata sunulması eylemlerinin tamamını ifade etmektedir.

3. SERİ ÜRETİMİN İSTİSNA KAPSAMI DIŞINDA BIRAKILMASININ TEMEL GEREKÇELERİ

Uygulamada mükellefler tarafından en çok eleştirilen ve vergi incelemelerinde sıklıkla ihtilaf konusu olan husus, binbir emekle ve yüksek teknoloji ile geliştirilen ürünlerin seri üretim aşamasından elde edilen kazancın neden Ar-Ge teşvikleri kapsamında %100 oranında değerlendirilmediğidir. Kanun koyucunun ve mali idarenin seri üretimi istisna dışında bırakmasının ardında yatan çok güçlü iktisadi ve hukuki gerekçeler şunlardır:

3.1. Ar-Ge Riskinin ve Teknolojik Belirsizliğin Sona Ermesi

Teknoloji geliştirme bölgeleri mevzuatının amacı, piyasa mekanizmalarının tek başına üstlenmekten çekineceği belirsizlik içeren, başarısız olma ihtimali barındıran araştırma ve geliştirme süreçlerindeki maliyetleri ve riskleri devletin sübvanse etmesidir.

Bir yazılımın kodlama mimarisinin oluşturulması, test edilmesi, hatalarının ayıklanması veya yeni bir makinenin fizibilitesinin yapılıp ilk çalışan örneğinin (prototipinin) üretilmesi tamamen teknolojik bir risktir. Bu aşamada başarı garantisi yoktur ve ciddi bir mühendislik ve bilimsel bir çaba gerektirir. Ancak ürün

satışa hazır hale geldikten sonra teknolojik belirsizlik ortadan kalkar. Bu noktadan sonra başlayan süreç (ürünün yüzlerce kopyasının satılması, reklama bütçe ayrılması, distribütörlük ağları kurulması v.b.) tamamen ticari bir çoğaltma ve piyasa riskidir. Kanun koyucu, teknik belirsizliğin bittiği yerde Ar-Ge teşvikini kesmeyi hedeflemektedir.

3.2. Rekabet Eşitliğinin Sağlanması ve Haksız Rekabetin Önlenmesi

Vergi hukukunun temel ilkelerinden biri olan eşitlik ve tarafsızlık ilkesi, pazarda aynı ürünü üreten işletmeler arasında rekabeti bozucu bir etki üretilmemesini gerektirir. TGB dışında faaliyet gösteren, kurumlar vergisi, muhtasar ve KDV ödeyen ve standart üretim/pazarlama yapan binlerce işletme bulunmaktadır.

Eğer TGB içindeki bir firma, geliştirdiği ticari ürünü bir fabrikada binlerce adet üretip satsa veya App Store gibi platformlarda küresel çapta milyonlarca indirme alıp, oluşturduğu devasa pazarlama, dağıtım ve satış ağından doğan kârın tamamı için hiç vergi ödemeseydi, bu durum bölge dışındaki mükellefler aleyhine telafisi güç bir haksız rekabet ortamı doğururdu. Devlet, inovatif bir fikrin doğuşunu desteklerken, o fikirden doğan ve devasa boyutlara ulaşabilen ticari imparatorluğun vergilendirilmesini tabana yaymak zorundadır.

3.3. Ticari Kazanç ile Fikri Mülkiyet Değerinin Farklılaşması

Seri üretim ve pazarlama aşamasında elde edilen nihai kazancın tamamı sadece ürünün çekirdek fikrinden (patentten/yazılım kodundan) kaynaklanmaz. Başarılı bir satış rakamının ardında; profesyonel bir reklam kampanyası, şık bir ambalaj tasarımı, güçlü bir bulut sunucu altyapısı (AWS, Google Cloud vb.), geniş bir bayi ağı, müşteri hizmetleri ve pazarlama personelinin yoğun mesaisi bulunmaktadır.

Dolayısıyla seri üretim kazancı karmaşık bir yapıya sahiptir. Devlet; mühendis veya tasarımcının gayrimaddi hakkını vergiden muaf tutarken, reklam, pazarlama ve paketleme gibi ticari süreçleri vergilendirmek ister. Kazancın ayrıştırılması kuralı da tam olarak bu adaleti sağlamayı amaçlar.

4. KAZANCIN AYRIŞTIRILMASI VE TRANSFER FİYATLANDIRMASI İLKELERİ

TGB'lerde yazılım ve Ar-Ge faaliyetinde bulunan şirketlerin, bu faaliyetler sonucu buldukları ürünleri yalnızca fikri hak olarak lisanslamak yerine kendilerinin seri üretime tabi tutarak pazarlamaları halinde kazancın tamamı istisna edilemez. Bu noktada ayrıştırmanın nasıl yapılacağı KVK'nın transfer fiyatlandırması esasları dikkate alınarak belirlenmektedir.

4.1. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Ayrıştırma Mantığı

Ürünlerin pazarlanmasından elde edilen toplam kazanç içerisindeki lisans, patent gibi gayrimaddi haklara isabet eden kısım

(Ar-Ge'nin oluşturduğu öz değer), Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinde yer alan "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı" hükümleri uyarınca belirlenen "emsallere uygunluk" ilkesi çerçevesinde ayrıştırılır.

Ayrıştırılan bu gayrimaddi hak bedeli istisnadan yararlanabilecektir. Ancak ticari kazancın diğer kısmı; yani seri üretimi gerçekleştiren üretim ve pazarlama organizasyonu nedeniyle doğan, örneğin CD'ye basım, kutulama, lojistik operasyonları, dijital pazarlama maliyetleri üzerine eklenen kâr marjı gibi unsurlar istisna kapsamında değerlendirilmeyecek ve kurumlar vergisi matrahına dahil edilecektir.

4.2. Gayrimaddi Hak (Lisans/Patent) Bedelinin Tespiti İçin Kullanılabilecek Yöntemler

Toplam hasılat içerisinden "Eğer ben bu ürünü kendim üretmeseydim de sadece patentini/lisansını piyasadaki bağımsız bir şirkete kiralasaydım ne kadar gayrimaddi hak bedeli (royalty) alırdım?" sorusunun cevabı bulunmalıdır.

Bu tespitte kullanılabilecek yöntemler şunlardır:

Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi: Şirket, aynı yazılımı veya patenti bağımsız şirketlere sadece lisans olarak kullandırıyorsa, bu işlemlerdeki lisans bedelleri emsal olarak alınıp, kendi seri üretim satışlarındaki patent payı olarak kabul edilebilir.

Maliyet Artı Yöntemi: Ürün fiziki olarak çoğaltılıyorsa (örneğin donanım), çoğaltma, paketleme ve pazarlama maliyetleri bulunur, piyasadaki standart bir imalatçı kâr marjı bu maliyete eklenir. Ortaya çıkan tutar (üretim/pazarlama kazancı) toplam satış fiyatından çıkarılarak geriye kalan kısım gayrimaddi hak bedeli olarak kabul edilir.

Kâr Bölüşüm Yöntemi: Yazılım ve yüksek teknoloji ürünlerinde çoğu zaman en uygun yöntemdir. Ortaya çıkan toplam faaliyet kârı, şirketin Ar-Ge departmanı ile Pazarlama/Satış departmanı arasında üstlendikleri risklere ve kullandıkları varlıklara göre paylaştırılır.

4.3. İstisna Kapsamında Değerlendirilen Diğer Yazılım Faaliyetleri

Seri üretim kuralının çok önemli bir istisnası 1 Seri No.lu KVK GT'de şu ifadelerle yer bulmuştur: "Ancak, lisans, patent gibi gayrimaddi haklara bağlanmamış olmakla birlikte uyarlama, yerleştirme, geliştirme, revizyon, ek yazılım gibi faaliyetlerden elde edilen kazançların istisna kapsamında değerlendirileceği tabiidir."

Bu hüküm, yazılım sektörünün hizmet odaklı yapısını korumaya yöneliktir. Bir yazılım firması, ürettiği çekirdek yazılımı müşterisine satarken sadece kopyalayıp vermekle kalmaz. Müşterinin muhasebe sistemine entegrasyonu (uyarlama), sunucularına kurulumu (yerleştirme), müşteriye özel raporlama ekranlarının kodlanması (geliştirme ve ek yazılım) gibi eylemler gerçekleştirir. Bu eylemler mühendislik ve kodlama eforu gerektirdi-

ğinden, pazarlama organizasyonu sayılmaz ve faturada yer alan bu hizmet bedellerinin tamamı Ar-Ge faaliyeti sayılarak istisnaya konu edilir. Ancak ilk kurulum aşamasından sonra söz konusu yazılımın günlük işleyişi için müşterilerine verilen hizmetlerin istisna kapsamına girmeyeceği kanun koruyucu tarafından açıkça belirtilmiştir.

Yukarıda anlatılan hususların daha anlaşılır olması için aşağıdaki tabloda istisna kapsamındaki kazançlar ile vergiye tabi kazancın ayrıştırılması yapılmıştır.

Tablo: 1

Örnek Olaylarda Kazanç Ayrıştırması:

Faaliyet Türü	İstisna Kapsamındaki Kazanç (Gayrimaddi Hak)	Vergiye Tabi Kazanç (Seri Üretim / Pazarlama)
Yazılım Sektörü	Yazılımın yalnızca lisans haklarının satışı veya kiralanması. Müşteriye özel kurulum, uyarlama ve ek modül yazılımı bedelleri.	Yazılımın disk, CD veya sanal marketler (bulut/elektronik ortam) üzerinden kopyasının standart paket olarak pazarlanmasından doğan ticari kâr.
İlaç (Ar-Ge) Sektörü	Bulunan yeni ilacın veya formülün patent haklarının devri veya başka firmalara kiralanmasından doğan royalty gelirleri.	İlacın şirket tarafından fabrikada üretilip, ambalajlanıp eczane depolarına satılmasından elde edilen kârın patente isabet eden kısmı aşan tutarı.
Fiziki Makine / Donanım	Tasarlanan yüksek teknolojili makinenin faydalı modelinin veya endüstriyel tasarım haklarının satılması.	TGB'de tasarlanan donanımın seri imalat bandında yüzlerce adet üretilip bayiler aracılığıyla piyasaya sürülmesinden doğan ticari kâr.

5. İDARİ DÜZENLEMELER VE ÖZELGELER IŞIĞINDA ÖRNEK UYGULAMALAR

Seri üretim konusunda genel tebliğlerdeki açıklamaların yanı sıra, teknoloji geliştirme bölgelerinde yazılım ve Ar-Ge faaliyetinde bulunan şirketler, idareden kendi spesifik iş modellerinin (özellikle dijitalleşen satış kanalları nedeniyle) seri üretim sayılıp sayılmayacağı konusunda görüş talep etmişlerdir. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın verdiği özelgeler, vergi incelemelerine de yön veren temel kaynaklardır. Söz konusu özelgelerden konumuzu açıklayıcı en kritik örnekler aşağıda detaylandırılmıştır.

5.1. Fiziki Üretim ve Satışa İlişkin Verilen Özelge

Donanım ve teknolojik makine üreten firmalar için yol gösterici nitelikte olan İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 22.12.2022 tarih ve 62030549-125[6-2021/1]-1521009 sayılı özelgede[8];

mükellef kurum, "Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde yürütülen projenin şirketin fabrika binasında seri üretiminin yapılması duru-

[8] Hazine ve Maliye Bakanlığı (GİB), İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 22.12.2022 tarih ve 62030549-125[6-2021/1]-1521009 sayılı Özelge

munda elde edilen kazanç dolayısıyla istisna hükmünden yararlanılıp yararlanılmayacağı" konusunda görüş talep etmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığı cevabında; TGB'de yürütülen yazılım ve Ar-Ge faaliyetleri sonucu ortaya çıkan ürünlerin mükellef tarafından seri üretime tabi tutularak pazarlanması halinde, bu faaliyetlerden elde edilen kazancın yalnızca lisans, patent gibi gayrimaddi hakka isabet eden kısmının kurumlar vergisinden istisna tutulabileceği belirtilmiştir. Geri kalan fabrika üretim kârı, işçilik farkları ve pazarlama organizasyonu dolayısıyla elde edilen ticari kazancın hiçbir surette istisnaya konu edilemeyeceği ve kurumlar vergisi matrahına dahil edilmesi gerektiği açıkça hükme bağlanmıştır.

Bu karar, fiziki üretimler için ayrıştırma kuralının istisnasız uygulanacağını göstermektedir.

5.2. Yapay Zeka ve Anlamsal Ağ Uygulamasının Geliştirilmesi Projesinin İnternet Üzerinden Satışına İlişkin Verilen Özelge

Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde geliştirilen yapay zeka temelli web uygulamalarının ve bu uygulamalara bağlı reklam gelirlerinin ticarileşme aşamasındaki vergilendirme rejimine açıklık getiren Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 04.05.2020 tarih ve 84974990-130[KDV 5 / İ / GEÇ. 20-2018/03]-E.131737 sayılı özelgesinde[9];

mükellef kurum, ODTÜ Teknokent Ostim Kuluçka Merkezinde yürüttüğü ve gümrük tarife tespiti işlemlerindeki sorunları çözmeyi amaçlayan "Yapay Zeka ve Anlamsal Ağ Uygulamasının Geliştirilmesi (Tarife Anlama Sistemi)" isimli projesini bir internet adresi üzerinden İngilizce olarak tüm dünya kullanıcılarının hizmetine sunduğunu belirtmiştir. Mükellef, bu küresel pazarlama faaliyetinden elde edilen "kullanıcı lisans satışı" ile "siteye alınan reklam gelirlerinin" kurumlar vergisi ve katma değer vergisi karşısındaki durumuna ilişkin idari görüş talep etmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın açıklamaları çerçevesinde özelgenin Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi yönünden özeti şu şekildedir:

Kurumlar Vergisi Yönünden: Teknokent bünyesinde yürütülen yapay zeka projesinin internet üzerinden tüm dünya kullanıcılarına sunularak satılmasından elde edilen hasılatın; transfer fiyatlandırması esaslarına göre gerekli ayrıştırma yapılmak suretiyle yalnızca lisans, patent gibi gayrimaddi haklara isabet eden kısmı 4691 sayılı Kanunun geçici 2 nci maddesi kapsamında kurumlar vergisinden istisnadır. Buna karşılık, ilgili internet sitesine alınan reklam gelirlerine ilişkin tutarların kurumlar vergisi istisnası kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Katma Değer Vergisi Yönünden: Söz konusu yapay zeka projesine ilişkin sunulan hizmetin ve reklam hizmetinin münhasıran yurt dı-

[9] Hazine ve Maliye Bakanlığı (GİB), Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 04.05.2020 tarih ve 84974990-130[KDV 5 / İ / GEÇ. 20-2018/03]-E.131737 Sayılı Özelge.

şındaki müşteriler (kullanıcılar) için yapılması ve bu hizmetten yalnızca yurt dışında faydalanılması halinde, KDV Kanununun 11/1-a maddesi uyarınca hizmet ihracatı kapsamında KDV'den istisna tutulması mümkündür.

İlgili projenin internet adresi üzerinden Türkiye'deki kullanıcılar da dahil olmak üzere tüm dünya kullanıcılarının hizmetine sunumuna yönelik ürün (lisans) satışından elde edilen kazancın gayrimaddi haklara isabet eden kısmı, KDV Kanununun geçici 20/1'inci maddesinde yer alan teknokent yazılım teslimi istisnasından yararlanabilecektir.

Ancak, internet sitesinde dünya kullanıcılarının hizmetine sunulan bu ürün için siteye alınan reklam gelirlerine ilişkin tutarlar, KDV Kanununun geçici 20/1 maddesindeki KDV istisnası kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Bu karar; idarenin internet tabanlı yapay zeka ve yazılım teslimlerinde "lisans/gayrimaddi hak" bedellerini hem Kurumlar Vergisinde hem de KDV'de teşvik kapsamında tuttuğunu; fakat platform üzerinden elde edilen yan gelir niteliğindeki reklam hasılatını net bir şekilde istisna sınırlarının dışında bıraktığını teyit etmektedir.

5.3. Elektronik Ticaret Yazılımı Üzerinden Sunulan Mağaza Kiralama Hizmetine İlişkin Verilen Özelge

Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde (TGB) geliştirilen e-ticaret platformu ve altyapı yazılımlarının kullanıcılara doğrudan lisanslanması yerine, bu yazılımlar üzerinden "belirli periyotlarla mağaza kiralama hizmeti" verilmesi durumundaki vergilendirme sınırlarını net bir şekilde çizen Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 19.08.2020 tarih ve 84974990-130[KDV2/İ/GEÇ20/2017/09]-217849 sayılı özelgesinde[10];

mükellef kurum, Teknokent bünyesinde B2B, B2C ve C2C modellerini destekleyen bir elektronik ticaret sistemi (yazılımı) geliştirdiğini belirterek, bu yazılımı kullanacak gerçek ve tüzel kişilere aylık veya 3 aylık periyotlarla sundukları mağaza kiralama hizmeti karşılığında tahsil edilen kiralama ücretlerinin kurumlar vergisi ve katma değer vergisinden istisna olup olmayacağı hususunda idari görüş talep etmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın açıklamaları çerçevesinde özelgenin Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi yönünden özeti şu şekildedir:

Kurumlar Vergisi Yönünden: 4691 sayılı Kanun kapsamında teknokent bünyesinde üretilen yazılımların sadece lisans satışı, kiralanması veya haklarının devrinden elde edilen kazançlar istisna kapsamındadır.

Mükellef kurum tarafından geliştirilen e-ticaret yazılımının kendisinin kiralanması yerine, bu yazılım vasıtasıyla üçüncü kişilere platform üzerinde "mağaza kiralama hizmeti"

[10] Hazine ve Maliye Bakanlığı (GİB), Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 19.08.2020 tarih ve 84974990-130[KDV2/İ/GEÇ20/2017/09]-217849 Sayılı Özelge.

sunulması bir yazılım teslimi veya gayrimaddi hak kiralaması olarak kabul edilmemektedir. Bu faaliyet, yazılım kullanılarak yürütülen bir ticari organizasyon ve hizmet sunumu mahiyetinde olduğundan, elde edilen kazancın kurumlar vergisi istisnasına konu edilmesi mümkün değildir.

Katma Değer Vergisi Yönünden: KDV Kanununun Geçici 20/1'inci maddesi uyarınca, münhasıran TGB'de üretilen sistem yönetimi, veri yönetimi, iş ve internet uygulamaları gibi yazılımların teslimi veya fikri mülkiyet hakkı şirkette kalmak suretiyle sanal ortamda paylaşılması/kiralanması KDV'den istisnadır. Ancak somut olayda şirketin gerçekleştirdiği işlem bir "yazılım kiralaması" değil, internet üzerinden sunulan bir "sanal mağaza kiralama hizmeti" olarak değerlendirilmiştir. Dolayısıyla, söz konusu hizmetin KDV Kanununun geçici 20 nci maddesi kapsamında KDV'den istisna tutulması mümkün bulunmamaktadır.

Bu karar, mali idarenin teknokent istisnalarında "yazılımın kendisinin satışı/kiralanması" ile "yazılımın bir araç olarak kullanılarak üçüncü kişilere ticari hizmet sunulması" arasındaki ayrımı ne kadar katı çizgilerle koruduğunu göstermektedir.

SONUÇ

Teknoloji geliştirme bölgelerinin kuruluş felsefesi ve mevzuat altyapısı incelendiğinde; devlete ait vergi alacağından vazgeçilerek sağlanan teşviklerin nihai amacının ticari kazanç yaratmaktan ziyade, teknolojik "araştırma", "geliştirme" ve "yenilik" kapasitesini artırmak olduğu görülmektedir. Yukarıda yer alan yasal mevzuat, tebliğler ve güncel idari özelgeler kapsamında yapılan açıklamalar neticesinde; vergi teşviklerinin ürünlerin fiziki veya dijital olarak ticari seri üretimine değil, sadece Ar-Ge süreçlerinin kendisine tahsis edildiği şüpheye mahal bırakmayacak şekilde ortadadır.

Bir projenin tamamlanıp prototipinin, donanımının veya ilk yazılım kodlamasının bitirilmesiyle birlikte, ekonomik anlamda yüksek riskli ve teknik belirsizlik taşıyan "geliştirme" aşaması sona ermektedir. Kanun koyucu, inovasyonun ticarileşmesini ve ülke ekonomisine kazandırılmasını desteklemekle birlikte, TGB dışında faaliyet gösteren firmalara karşı haksız rekabeti önlemek, vergi adaletini sağlamak ve ticari pazarlama faaliyetlerinin vergilendirilmesi ilkesini korumak amacıyla istisnanın sınırlarını net çizmiştir.

Bu aşamadan sonra ortaya çıkan ürünün, ister devasa bir fabrikada fiziki makine olarak montaj bandından çıkarılması, isterse sanal mağazalarda, bulut sistemlerinde uygulama olarak dijital ortamda sınırsızca çoğaltılarak satılması, hukuk aleminde "seri üretim ve ticari pazarlama faaliyeti" hükmündedir. Bu hukuki gerçeğin doğal bir sonucu olarak, bölgede faaliyet gösteren mükelleflerin elde ettikleri toplam satış hasılatı içindeki gayrimaddi hak bedelini (patent, lisans veya teknolojik öz değeri), transfer fiyatlandırması ilkelerine uygun objektif yöntemlerle üretim, operasyon ve

pazarlama kârından ayırması mutlak bir yasal zorunluluktur. Bu ayrıştırmanın bilimsel ve mali analizlere dayanarak yapılması, olası vergi incelemelerinde mükellefleri yersiz tarhiyat ve cezalardan koruyacak en temel kalkan niteliğindedir.

KAYNAKÇA

4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu.

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu.

5746 Sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun.

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu.

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği.

Türk Dil Kurumu, TDK Sözlük.

Özelgeler