

VERGİ PUSULASI



Promosyonudur. Para ile satılmaz. Sayı: 5 - Temmuz 2023

*Teknoloji Geliştirme Bölgesindeki Yapılan Seri Üretimlerin Vergilendirilmesi

İlyas Emre YAYLA

*Avukatlık Hizmetinde Kdv Bakımından Asgari Vekalet Ücreti Ve Karşı Vekalet Ücreti Sorunsalı

Harun SAĞIR

*Kar Yedeğinin Sermayeye İlavesi Vergi Gelirlerini Nasıl Azaltır?

Murat BİRİNCİ

ULUSLARARASI VERGİ:

*Türk Vergi Sisteminde Bilgi Değişiminin Yeri

Adile Ecemiş GÜLEÇ

*Özelge ve Örneklerle Türkiye - Almanya ÇVÖA

Caner TURUNÇ

VERGİ PUSULASI



5. YIL

Maliye Denetim Elemanları Derneği 3 Aylık Yayın

YAZI DANIŐMA KURULU

ADI-SOYADI	UNVANI	GÖREV YERİ
Prof. Dr. Abuzer PINAR	Öğretim Üyesi	Ankara Medipol Üniversitesi
Prof. Dr. Murat BATI	Öğretim Üyesi	19 Mayıs Üniversitesi
Prof. Dr. Murat DEMİR	Öğretim Üyesi	Harran Üniversitesi
Dr. Başar SOYDAN	Öğretim Üyesi	Marmara Üniversitesi
Dr. Mehmet KÜÇÜKKAYA	Öğretim Üyesi	Harran Üniversitesi
Turan ULAŐ	Öğretim Üyesi	Afyon Kocatepe Üniversitesi
Dr. Eyyüp İNCE	Vergi BaşmüfettiŐi (E. Gelirler Kontrolörü)	İstanbul Sektörel-1
Dr. Erdal KOYUNCU	Vergi BaşmüfettiŐi (E. Gelirler Kontrolörü)	İstanbul Sektörel-1
Dr. Gülşen ÖZKAN	Vergi BaşmüfettiŐi (E. Hesap Uzmanı)	Ankara Sektörel-1
Fisun TÜRKMEN	Vergi BaşmüfettiŐi (E. Hesap Uzmanı)	Ankara Sektörel-1
Nazmi KARYAĞDI	E. Baş Hesap Uzmanı	Özel Sektör
Erhan COŐGUN	E.Vergi BaşmüfettiŐi (E. Gelirler Kontrolörü)	Özel Sektör
Hakkı SAYAN	E. Vergi Baş MüfettiŐi (E. Hesap Uzmanı)	Özel Sektör
Erdal GÜLEÇ	E. Hesap Uzmanı	Özel Sektör
Naciye TAŞKESEN	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Murat SOFTA	E. Vergi MüfettiŐi	Özel Sektör
Adile ECEMİŞ GÜLEÇ	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Erkan EŐİT	E. Vergi MüfettiŐi	Özel Sektör
Çiğdem GÜNEŐ AŐIK	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Hasan AYZİT	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Mikail OKYAY	E. Vergi MüfettiŐi	Özel Sektör
Ufuk KAYNAR	E. Vergi MüfettiŐi	Özel Sektör
Fırat DEMİR	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Bayram MAVİ	Hazine ve Maliye MüfettiŐi	TeftiŐ Başkanlığı
Cihad ULUS	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1
Ömer ŐENER	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Gökhan USLU	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1
Adem YALÇIN	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Yasin TOPAL	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1
MuŐafa YILMAZ	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1
Hamdi YILDIRIM	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1
Faruk ARSLAN	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1
Hüseyin SUNGUR	E. Vergi MüfettiŐi	Özel Sektör
Behiç BARIŞIK	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1
Kürőat ÖZTÜRK	E. Vergi MüfettiŐi	Özel Sektör
Yusuf YILDIZ	E. Vergi MüfettiŐi	Özel Sektör
Sedat KANLI	E. Vergi MüfettiŐi	Özel Sektör
Salih YILMAZ	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Sinan UYGUR	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Ümit Çađlar IŐIKOĐLU	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1
Ahmet YAVUZ	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
İkbal BAŞ	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Rıdvan ÖNDER	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1
Bilal KABASAKAL	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1
Emre SEZER	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1
Murat MUTLU	E. Vergi MüfettiŐi	Özel Sektör
İbrahim FATİHOĞLU	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1
Sercan KOÇ	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Mehmet SUBAŐI	E. Vergi MüfettiŐi	Özel Sektör
İbrahim Eren ARSLAN	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Yusuf KARATAŐ	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1
Ferhat ATA KUL	Hazine ve Maliye MüfettiŐi	TeftiŐ Başkanlığı
Halit İslam EK MEN	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Nasuh ERDÖNMEZ	Vergi MüfettiŐi	İzmir Sektörel-1
Pelin ÇOŐKUN	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Harun DOĞAN	E. Vergi MüfettiŐi	Özel Sektör
Uđur KÜÇÜKKAHYAOĐLU	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Kamil SIR	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Ramazan EFE	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Hasan KAYA	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Murat DÖNMEZ	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Cevdet KAPLAN	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
BarıŐ Berk GÜNDOĐMUŐ	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1
Haluk AMİL	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Mehmet Nazmi TOR	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1
Sıbğatullah İMAMOĞLU	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1
Alican KARABULUT	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1
Naci KAYAKÖZÜ	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1
Alican ÖZÜZEYBEK	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1

VERGİ PUSULASI

SAYI 5
TARİH TEMMUZ / 2023

Sahibi	Maliye Denetim Elemanları Derneği Adına Dernek Başkanı Halit İslam EKMEN
Genel Yayın Yönetmeni	Adile ECEMİŞ GÜLEÇ
Sorumlu Yazı İşleri Müdürü	Ufuk KAYNAR
Dış İlişkiler Koordinatörü ve Reklam Sorumlusu	Mehmet Nazmi TOR
Yayın Kurulu	Şenay OTO Funda ŞAHİN Ayfer KAYACAN Naciye TAŞKESEN Ömer YÜREK Fırat DEMİR Hüseyin PEKMEZCİLER Sinan UYGUR Adem YALÇIN Rıdvan ÖNDER Nasuh ERDÖNMEZ
İstanbul Temsilcisi	Özge İnci HURŞİTOĞLU
Ankara Temsilcisi	Behiç BARIŞIK
İzmir Temsilcisi	Kazım ATİK
Makale Göndermek İçin Dizgi ve Görsel Tasarım	yayin@mded.org Fatma Nur İYİĞÖR
Yayın Satış ve Yazışma Adresi	Finanskent Mah. Finans Cad. Sarphan Finans Merkezi Sitesi B Blok No:5/B No:333 Ümraniye/İstanbul (212) 909 13 10 yayin@mded.org www.mded.org
Baskı Cilt	Aryan Basım Tanıtım ve Matbaa Hizmetleri San. Tic. Ltd. Şti. - Yüzyıl Mah. Mas-Sit Matbaacılar Sitesi 5. Cadde: No:57-58 Bağcılar/İstanbul - (212) 544 99 06
Yıllık Abone Bedeli	500,00 TL (KDV Dahil)

- Dergimiz 3 AYLIK DERGİ olup, gönderilen makaleler en az 1 tanesi 10 yıl ve üzeri mesleki kıdeme sahip olan 2 okuma komisyonu üyesi tarafından okunmaktadır.
- Okuma komisyonu tarafından uygun görülen makaleler yayın kurulu kararı ile yayımlanmaktadır. Yazım ve yayın kuralları makalelerden önceki bölümde yer almaktadır.
- Vergi Pusulası Dergisinde yer alan yazı, tablo, şekil veya resimlerin telif hakkı Maliye Denetim Elemanları Derneğine aittir. Bir bölümü veya tamamı Dernek Yönetim Kurulu yazılı izni olmaksızın kopyalanamaz ya da bastırılmaz yazılardan alıntı yapıldığında kaynağın belirtilmesi gerekmektedir.
- Vergi Pusulası Dergisinde yayımlanan yazıların bilimsel ve etik sorumluluğu yazarlara aittir. Bu yazılar Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın veya Vergi Denetim Kurulu'nun görüşü olarak değerlendirilemez

TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGESİNDEKİ YAPILAN SERİ ÜRETİMLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

İlyas Emre YAYLA¹

ÖZET

4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu ile sağlanan vergisel teşvikleri kısaca Gelir/Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi ve ücretler üzerinden sağlanan Gelir Vergisi Stopajı istisnası şeklinde sıralayabiliriz. Teknoloji geliştirme bölgelerindeki kurumlar vergisi istisnası uygulamalarına ilişkin tartışmalı konulardan bir tanesi bölgelerde üretilen gayrimaddi hakların/yazılımların şirket bünyesinde kullanılması ve bölgede üretilen ürünün/yazılımın seri üretimi gelmektedir. Teknopark bünyesinde yapılan seri üretimin kurumlar vergisi istisnası uygulaması sırasında öncelikle seri üretime isabet eden gayrimaddi hak bedeli transfer fiyatlandırması hükümleri kapsamında tespit edilecek daha sonra istisna faaliyete ilişkin giderler düşülerek istisnaya tabii kara ulaşılabacaktır. KDV istisnası açısından ise, seri üretim sonucu yapılan teslimlerin KDV istisnasından yararlanamayacağı açık bir şekilde 1 seri no'lu KDV Genel Uygulama Tebliğinde belirtilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Teknoloji Geliştirme Bölgesi, Seri Üretim, Gayrimaddi Hak, Transfer Fiyatlandırması.

¹ E. Hesap Uzmanı, Yeminli Mali Müşavir. Orcid No: <https://orcid.org/0000-0001-6988-9782>

GİRİŞ

Ülkemizin Ar-Ge kapasitesinin artırılması, katma değeri yüksek ürün üretiminin teşvik edilmesi ve sanayi üniversite işbirliğinin sağlanması için hazırlanan 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu (TGBK), 06.07.2001 tarih ve 24454 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Kanun, muhtelif defalar değişikliğe uğramakla birlikte sağlanan vergisel teşvikler kısaca Gelir/Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi ve ücretler üzerinden sağlanan Gelir Vergisi Stopajı istisnası şeklinde sıralanabilir. Vergi düzenlemeleri esas itibari ile 4691 sayılı TGBK ve KDVK’da yer almakla birlikte teknoloji geliştirme bölgelerinde yapılan faaliyetlerin istisna uygulamalarına ilişkin ayrıntılı açıklamalar 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ve 1 seri no.lu KDV Genel Uygulama Tebliğinde yapılmıştır. Ayrıca, Maliye Bakanlığı tarafından verilmiş muhtelif özgelgeler ile tartışmalı konulara açıklama getirilerek uygulamaya yön verilmeye çalışılmıştır.

Teknoloji geliştirme bölgelerindeki istisna uygulamalarına ilişkin tartışmalı konular arasında, bu bölgelerde üretilen gayrimaddi hakların/ yazılımların şirket bünyesinde kullanılması ve bölgede üretilen ürünün/yazılımın seri üretimi vardır. Makalemizin yazılış amacı da teknopark bünyesindeki şirketlerde yapılan seri üretimin Kurumlar Vergisi ve KDV açısından istisna uygulamasını açıklamaktır.

Bu çerçevede; öncelikle Kurumlar Vergisi ve KDV istisnalarının genel yapısından bahsedilecek daha sonra ise seri üretim ve gayrimaddi hak kavramları açıklanarak transfer fiyatlandırması hükümleri ile birlikte değerlendirilip Teknoparklarda yapılan seri üretimlerin istisna karşısındaki durumu açıklığa kavuşturulmaya çalışılacaktır.

1. KURUMLAR VERGİSİ VE KDV İSTİSNALARININ GENEL YAPISI

1.1. Kurumlar Vergisi İstisnası

4691 sayılı Kanun’un geçici 2’nci maddesinin birinci paragrafının değişiklikler sonrası güncel haline göre;² 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 2028/12/31 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden istisnadır.

Seri üretimin sonucunda istisnanın uygulanmasını ayrıntılı olarak ele almadan önce konunun istisna sistematığı içinde ele alınabilmesi adına, öncelikle istisna kazancın tespit edilmesine yönelik gelen açıklamalar daha sonra olağan/olağandışı faaliyetlerin istisna karşısındaki durumu ve en son genel giderlerin dağıtım esasları ve “Nitelikli Harcama” kavramı ele alınacaktır.

1.1.1. İstisna Kazancın Tespit Edilmesi

4691 sayılı Kanunda düzenlenen gelir ve kurumlar vergisi istisnası bir kazanç istisnasıdır. Kazanç kavramı 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde tanımlanmıştır. Tebliğ³ göre kazanç, “*istisna kapsamındaki faaliyetlerden elde edilen hasılatın bu faaliyetler nedeniyle yüklenilen gider ve maliyet unsurlarının düşülmesi sonucu bulunacak*” tutardır. Bu nedenle, istisna kapsamındaki faaliyetlerden elde edilen hasılatın ve bu faaliyetler için yapılan giderlerin ve katlanılan maliyetlerin doğru olarak belirlenmesi gereklidir. Bu faaliyetlerden elde edilen kazançların diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlardan ayrıştırılması istisna kapsamındaki kazancın doğru tespiti açısından oldukça önemlidir. Aksi halde, istisna kapsamındaki kazançlar ile diğer kazançlar tam olarak tespit edilemeyeceğinden, kurumlar

² https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1_5_4691.pdf SET:15.06.2023.

³ <https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat> SET:15.06.2023.

vergisi matrahı da doğru tespit edilemeyecektir. Bu konuda 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar bu hususu hatırlatıcı niteliktedir. Ayrıca, yazı kapsamına göre ayrıntılı olarak anlatmak uygun olmamak üzere Nitelikli Harcama oranına göre bulunan tutar istisna hesaplamasında dikkate alınacaktır.

Tebliğ, istisna 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 gerekmekte olduğunu belirterek istisna kazancın ayrı bir kar merkezi oluşturularak ayrı olarak tespit edilmesi gerektiğini açıklamıştır.

Buna göre; istisna kazanca ilişkin hasılat ayrı olarak tespit edilip bu hasılat tutarından teknopark kirası, çalışan ücretleri gibi istisnaya ilişkin giderler düşülerek istisna kazanca ulaşılabilmektedir.

Ayrıca, konuya ilişkin bir özelgede⁴; teknoloji geliştirme bölgesinde Ar-Ge faaliyetinde bulunan bir mükellefin, bu faaliyetlerde görev alan şirket ortağı ve yönetim kurulu üyelerine yapılan ödemeler dolayısıyla stopaj teşviki uygulamasından yararlanıp yararlanamayacağı sorusuna aşağıdaki yanıt verilmiştir.

“Ar-Ge faaliyetlerine fiilen katılan şirket ortağı veya yönetim kurulu üyelerine bu çalışmalarını karşılığında ödenecek ücretler için diğer şartları da taşıması kaydıyla anılan teşvik hükümlerinin uygulanması mümkün bulunmaktadır.”

Bu özelge çerçevesinde, Ar-Ge veya yazılım faaliyetlerine fiilen katılan şirket ortağı veya yönetim kurulu üyelerine bu çalışmalarını karşılığında ödenecek ücretlerin maliyetin bir unsuru olduğu

da açıklığa kavuşturulmuştur. Ancak bu tür durumlarda ortağa ödenen ücretlerin, ortağın deneyimi, projedeki görevi vb. hususlar da dikkate alınarak emsaline uygun olarak belirlenmesinin önemi de açıktır.

1.1.2. Kanun Kapsamında Olmayan Ticari İşlemler ile Olağandışı Faaliyetlerden Elde Edilen Gelirler İçin İstisna Uygulaması

1 seri no.lu. Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamalara göre, *“Bölgede faaliyet gösteren mükelleflerin, 4691 sayılı Kanun kapsamı dışındaki ticari işlemlerinden elde edecekleri gelirleri ile olağandışı gelirlerinin istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Bu kapsamda, nakitlerin değerlendirilmesi sonucu oluşan faiz gelirleri, yabancı para cinsinden aktifler dolayısıyla oluşan kur farkları ve iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan gelirler istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.”*

Bu yaklaşım, Maliye Bakanlığı'nın kazanç istisnasının sınırlarını istisna kapsamındaki faaliyetlerden elde edilen hasılatın bu faaliyetler nedeniyle yüklenilen gider ve maliyet unsurlarının düşülmesi sonucu bulunacak tutar olarak tanımlanmasının uzantısından kaynaklanmaktadır.

Kısaca; mükelleflerin teknoloji geliştirme bölgelerinde gerçekleştirdikleri yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançların (hasılat ile maliyet + gider farkı) gelir ve kurumlar vergisinden istisna olduğu, bölgede yapılan faaliyetlerin bir anlamda sonucu olarak doğsa bile aşağıda sayılan unsurlardan elde edilen gelirlerin ise istisna kapsamında değerlendirilmeyeceği yönündeki yaklaşım Bakanlıkça benimsenmiştir.

Bakanlığın bu yaklaşımına göre;

- Nakitlerin değerlendirilmesi sonucu oluşan faiz gelirleri,
- Yabancı para cinsinden aktifler dolayısıyla

4 01.03.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK6-809 sayılı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Özelgesi

oluşan kur farkları,

- İktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan gelirler,

istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir. Ancak bu yaklaşımın kendi içinde bazı sorunlar getirdiği de açıktır.

Ancak Bakanlık bu konudaki görüşlerini açık bir şekilde ortaya koymuştur. Bu çerçevede faiz gelirleri ve yabancı para cinsinden aktiflerin değerlemesi sonucu oluşan lehte kur farkları istisna kazanç ile ilişkilendirilmeyecektir. Aynı yaklaşımın aleyhte oluşan kur farkı ile faiz giderleri için de sürdürülmesi gerekecektir. Diğer bir ifadeyle, bu tür gelir ve giderler istisna kazanç tutarının hesaplanması ile ilişkilendirilmeden, doğrudan dönem kar zarar hesabına yansıtılmalıdır. Ayrıca, belirtmek gerekirse; hangi faaliyet için kullanılırsa kullanılsın iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması sonucu meydana gelen gelirler de istisna kapsamında kabul edilmemektedir.

1.1.3. İstisna Kapsamında Olan ve Olmayan İşlerin Aynı Anda Yapılması Halinde Müşterek Genel Giderlerin Dağıtımı

İdare, yayımladığı tebliğ ve vermiş olduğu muhtelif özalgeler ile istisna kapsamındaki kazançların tam ve doğru olarak belirlenmesine yönelik ayrıntılı belirlemeler yapmıştır. Şöyle ki, istisna kapsamında olan ve olmayan işlerin aynı anda yapılması durumunda, ortak genel giderlerin istisna kapsamında olan ve olmayan faaliyetler arasında dağıtılması gerekmektedir. Bu dağıtımın nasıl yapılacağı ise 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde aşağıdaki şekilde açıklanmıştır.

“İstisna kapsamına giren faaliyetler ile bu kapsama girmeyen işlerin birlikte yapılması halinde *müşterek genel giderlerin, bu faaliyetler ile ilgili olarak cari yılda oluşan maliyetlerin*

birbirine oranı esas alınarak dağıtılması gerekmektedir.

İstisna kapsamına giren ve girmeyen faaliyetlerde müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanlarının ise bunların her bir işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtımının yapılması gerekmektedir. Hangi işlerde ne kadar süreyle kullanıldığı tespit edilemeyen sabit kıymetlere ilişkin amortismanlar, müşterek genel giderlerle birlikte dağıtımına tabi tutulacaktır.”

Bu aşamada “müşterek genel gider” kavramının üzerinde durmak yararlı olacaktır. Bu konuda tebliğ düzeyinde bir açıklama yapılmamakla birlikte; GİB tarafından verilen bir özalgede⁵ “... Şirketinizin katıldığı fuarlarda yapılan organizasyon ve reklam harcamaları ile stand kiralama ve broşür alımı gibi giderlerin, *istisna kapsamında olan ya da olmayan faaliyetlerinizle doğrudan ilişkilendirilememesi* şartıyla, bu faaliyetler ile ilgili olarak cari yılda oluşan maliyetlerin birbirine oranı esas alınarak dağıtılması mümkün bulunmaktadır” görüşü verilmiştir.

Özalgede yapılan açıklamalar çerçevesinde dağıtımına tabi tutulacak giderlerin istisna kapsamında olan ya da olmayan faaliyetlerle doğrudan ilişkilendirilememesi gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle istisna kapsamındaki işlerin hasılat ve maliyetlerinin yanı sıra bu işlere ait giderlerin de ayrı ayrı izlenerek sonuç hesaplarına aktarılması gerekmektedir. Özet olarak belirtmek gerekirse; Bakanlık açıklamaları çerçevesinde “müşterek genel gider” kavramının istisna kapsamında olan ya da olmayan faaliyetlerle doğrudan ilişkilendirilemeyen unsurları içerdiği anlaşılmaktadır.

Bu aşamada müşterek genel giderlerin dağıtımına ilişkin örnek vermenin konunun

5 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 19.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK6-1352 sayılı Özalgesi.

daha iyi anlaşılması açısından faydalı olacağını düşünmekteyiz. 4691 sayılı Kanun kapsamında yürütülen iki adet projesi ve 4691 sayılı Kanun kapsamında olmayan işleri bulunan bir şirketin 100.000,00 TL müşterek genel gideri olduğu varsayıldığında, bu genel giderin dağıtımını aşağıdaki tabloda gösterildiği şekilde olacaktır.

	Cari Yıl Maliyetleri	Dağıtım Oranı	Genel Giderden Alınan Pay
A Projesi	380.000,00	67,86%	67.857,14
B Projesi	130.000,00	23,21%	23.214,29
Diğer İşler	50.000,00	8,93%	8.928,57
Toplam	560.000,00	100,00%	100.000,00

Tablodan da görüleceği üzere istisna kapsamına giren ve bu kapsama girmeyen işlerin birlikte yapılması halinde müşterek genel giderler, bu faaliyetler ile ilgili olarak **cari yılda oluşan maliyetlerin** birbirine oranı esas alınarak dağıtılmıştır.

Diğer taraftan yukarıdaki tabloda yapılan hesaplamalar çerçevesinde; A ve B projelerine isabet eden genel gider paylarının projelerin maliyetine, diğer işlere isabet eden genel gider paylarının ise dönem giderlerine yansıtılması gerekmektedir.

Örneğe devam edersek, bu şirketin tüm projelerinde kullandığı bir makinanın yıllık 75.000,00 TL tutarındaki amortismanı kullanıldığı gün sayısına göre aşağıdaki şekilde dağıtılacaktır.

	Gün Sayısı	Dağıtım Oranı	Amortisman Payı
A Projesi	190,00	52,05%	39.041,10
B Projesi	150,00	41,10%	30.821,92
Diğer İşler	25,00	6,85%	5.136,99
Toplam	365,00	100,00%	75.000,00

Ayrıca, A ve B projelerine isabet eden amortisman paylarının projelerin maliyetine, diğer işlere isabet eden amortisman paylarının ise dönem giderlerine ve/veya üretim maliyetine yansıtılması gerekmektedir.

Diğer taraftan müşterek genel giderlerin dağıtımını sonrasında, yazılım ve/veya Ar-Ge projelerine pay verilen giderlere ait olup; indirilecek KDV hesaplarına alınan tutarların dağıtım sonrasında ne şekilde ele alınacağı da önemli bir husustur. Ayrıca bu konudaki kişisel kanaatimiz KDV istisnası nedeni ile indirilemeyen KDV'nin istisna kazanca ilişkin olduğu ve bu nedenle KDV kanunu düzenlemesi öncesi istisna kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınması gerektiği ancak hali hazırda indirim izni verildiği için KDV iadesi alamamakla birlikte KDV indirim hesabında dikkate alınabileceği şeklindedir.

1.1.4. Nitelikli Harcama Oranı: İstisna uygulanacak kazancın tespiti⁶

2017/10821 sayılı BKK Karar kapsamında patent veya fonksiyonel olarak patente eşdeğer belgelere bağlanan gayrimaddi haklardan kaynaklanan kazançların istisnadan yararlanacak kısmı, kazancı doğuran faaliyet kapsamında gerçekleştirilen nitelikli harcamaların bu faaliyetle ilgili toplam harcamalara oranı kullanılarak hesaplanacaktır.

Gayrimaddi hakların satışı, devri veya kiralanmasından kaynaklanan kazançların istisnadan yararlanacak kısmı, bölgede yürütülen her bir projeden elde edilen kazanca, ilgili projeye ilişkin nitelikli harcamaların toplam harcamaya oranı uygulanmak suretiyle hesaplanacaktır.

Her bir projeye ilgili yapılacak bu hesaplamada dikkate alınacak nitelikli harcamalar, gayrimaddi hakkın elde edilebilmesi için mükellefin kendisi tarafından yapılan ve gayrimaddi hak ile doğrudan bağlantılı harcamalar ile ilişkisiz kişilerden sağlanan ve aynı mahiyeti taşıyan fayda ve hizmet bedellerinin toplamıdır. Bu harcamalardan aktifleştirilerek amortismanına tabi tutulması gerekenler de gerçekleştirildikleri dönemde amortisman öncesi tutarlarıyla bu

⁶ <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/06/20180612-15.htm> SET: 04.07.2023

hesaplama dikkate alınacaktır.

Mükellef tarafından yapılsa dahi faiz giderleri ve bina maliyetleri gibi yürütülen yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyeti ile doğrudan ilişkili olmayan her türlü maliyet unsuru hem toplam harcamalar hem de nitelikli harcamalar dışında tutulacaktır. Dolayısıyla, faiz gibi finansman giderleri ve binalara ilişkin amortismanlar, kiralar, ısıtma, aydınlatma, su, temizlik, güvenlik, bakım, onarım, vergi, resim ve harçlar ile genel yönetim giderlerinden verilen paylar gibi yürütülen yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetleriyle doğrudan ilişkili olmayan harcamalar hesaplamada dikkate alınmayacaktır.

İstisnanın uygulanacağı kazanç kısmının tespitinde, gayri maddi hak satın alma bedelleri (lisans ve benzeri bedeller dahil) ve ilişkili kişilerden sağlanan fayda ve hizmet bedelleri toplam harcama tutarına dahil edilirken, nitelikli harcamalar tutarına dahil edilmeyecektir. Ancak, Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren vergilendirme döneminin sonuna kadar, yurt içinde yerleşik ilişkili kişilerden sağlanan fayda ve hizmet bedelleri nitelikli harcamalar tutarına dahil edilebilecektir.

Mükellefler nitelikli harcama tutarını yüzde 30'una kadar artırayabilecektir. Şu kadar ki, bu şekilde artırılan nitelikli harcama tutarı toplam harcama tutarını aşamayacaktır.

Tebliğde konuya ilişkin olarak aşağıdaki örnek verilmiştir.⁷

“Örnek: (A) Ltd. Şti. 22/11/2017 tarihinde teknoloji geliştirme bölgesinde başlattığı Ar-Ge projesi çerçevesinde, kendisi tarafından yapılan ve gayrimaddi hak ile doğrudan bağlantılı 105.000. – TL harcama gerçekleştirmiştir. Ayrıca, projeye doğrudan bağlantılı olmayan, bina kirası ve kredi faizine yönelik 30.000. – TL gidere katlanmış, projede kullanacağı bir gayrimaddi

hakkı 35.000. – TL bedelle satın almış ve ayrıca yurt dışı ilişkili kişiden 10.000. – TL tutarında mühendislik hizmeti sağlamıştır.

Şirket bu projesini tamamlayarak ilgili mevzuat çerçevesinde patent aldıktan sonra projeye ilişkin gayrimaddi hakkını satmış ve bu satıştan 1.000.000. – TL kazanç elde etmiştir.

Bu durumda, projeye doğrudan bağlantılı olmayan 30.000. – TL harcama, gayrimaddi hakkın satışından doğan kazancın istisna uygulanacak kısmına ilişkin hesaplamada nitelikli harcamalar ile toplam harcamalara dahil edilmeyecektir. Ayrıca bu hesaplamada, şirketin satın aldığı gayrimaddi hakkın maliyet bedeli ile yurt dışı ilişkili kişiden sağlanan fayda ve hizmet tutarı toplam harcamaya dahil edilecek; nitelikli harcama tutarına ise dahil edilmeyecektir.

Buna göre;

– Nitelikli harcama = 105.000. – TL

– Toplam harcama = 105.000. – TL + 35.000. – TL + 10.000. – TL
= 150.000. – TL

– İstisna oranı = Nitelikli harcama / Toplam harcama

= 105.000. – TL / 150.000. – TL

= %70

Bu durumda, bu projeye ilgili gayrimaddi hakkın satışından elde edilen kazancın %70'lik kısmı olan (1.000.000. – TL x %70=) 700.000. – TL için istisna uygulanacaktır.

Ayrıca, Bakanlar Kurulu Kararında belirtilen %30 artırım oranının uygulanması durumunda, istisna oranı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

– Nitelikli harcama = 105.000. – TL

– %30 artırımlı tutar = 105.000. – TL + (105.000. – TL x %30)

⁷ <https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat> SET:15.06.2023.

= 136.500. – TL

– Toplam harcama = 150.000. – TL

– İstisna oranı = Nitelikli harcama / Toplam harcama

= 136.500. – TL / 150.000. – TL

= %91

Bu durumda, Bakanlar Kurulu Kararı kapsamında nitelikli harcama tutarının %30 oranında artırılarak dikkate alınması sonucunda, mükellefin bu projesiyle ilgili gayri maddi hakkının satışından elde ettiği kazancın %91’lik kısmı olan (1.000.000. – TL x %91=) 910.000. – TL için istisnadan yararlanılabilecektir.”

1.1.5. Yazılım ve Ar-Ge Faaliyetleri Sonucu Bulunan Ürünlerin Pazarlanması

Makalemizin ana konusunu oluşturan teknoloji geliştirme bölgesinde bulunan ürünlerin seri üretime tabi tutularak satılmasının istisna karşısındaki durumu ileriki bölümlerde ayrıntıları ile işlenecektir.

1.1.6. Katma Değer Vergisi İstisnası

3065 sayılı KDV Kanunu’nun geçici 20/1 inci maddesi ile, 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 hizmetlerinin KDV’den istisna olduğu belirtilmiştir.

Ayrıca, gerek KDVK madde 32’de iade alınabilecek istisnalar arasında yer almaması, gerekse KDVK madde 30’da ve Geçici madde metninde yüklenilen KDV’nin indirim konusu yapılabileceğine dair özel bir hükmün yer almaması nedeni ile KDVK geçici madde 20’de

yer alan teknopark istisnası kısmi istisnadır. Yani; 3065 sayılı Kanun’un 30/a maddesindeki, vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan KDV indirim konusu yapılamaz hükmü gereği, mükellefler yüklenmiş oldukları KDV’leri indirim konusu yapmayıp istisna kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alacaklardır.

Ancak, 7104 sayılı Kanun ile birlikte 01.01.2019 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere KDVK md.30/1’e (Bu Kanun’un 17 nci maddesinin (2) numaralı fıkrasının (b), (c) ve (d) bentleri ile (4) numaralı fıkrasının (ı) ve (ö) bentleri uyarınca katma değer vergisinden istisna edilen işlemler hariç) eklenmiştir.

KDVK Geçici madde 20’ye ilişkin olarak 1 seri no.lu KDV Genel Uygulama Tebliği’nde de açıklamalar yapılmıştır. “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. Kanunun geçici 1/20 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,

mobil ve askeri komuta kontrol uygulamalarına yönelik genel anlamda yazılım programlarının bayiye tesliminde KDV istisnası uygulanır. Bayiler tarafından satışında ise (bu satış işlemi istisna kapsamında değerlendirilmeyeceğinden) genel hükümler çerçevesinde KDV hesaplanır.” Tebliğde yapılan bu açıklamalara göre pazarlama faaliyetine girişilmeden birden çok defa yapılan satışların dahi KDV’den istisna olduğu anlaşılmaktadır. Ancak tebliğde yer alan aşağıdaki örnekte belirtildiği üzere; seri üretime tabi tutularak pazarlanan ürünlerin ise KDV istisnasından yararlanamayacağı açık bir şekilde düzenlenmiştir.

Örnek: (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. Ayrıca; güncelleme dışında bir yazılımla ilgili olarak verilen bakım, destek (otomasyon) hizmetleri, 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 değerlendirilmeyecektir.

Örnek: Teknoloji Geliştirme Bölgesinde faaliyette bulunan bir firmanın, bu bölgede ürettiği “hastane bilgi yönetim sistemleri yazılımı programı” satışı ile bu yazılıma yönelik güncelleme işi Kanunun geçici 1/20

inci maddesine göre KDV’den istisna olacaktır. Ancak, bu satışa ilişkin verilen online destek ve eğitim ile sistemi kullanmak için sağlanan aletler KDV istisnasından yararlanamayacaktır.

2. TEKNO PARK ŞİRKETLERİ BÜNYESİNDE YAPILAN SERİ ÜRETİM

4691 sayılı Kanunun 6170 sayılı Kanunla değiştirilen 8’inci maddesinin ikinci fıkrası aşağıdaki gibidir. “İşletmeler, bölgede başlatıp sonuçlandırdıkları Ar-Ge projeleri sonucu elde ettikleri teknolojik ürünün üretilmesi için gerekli yatırımı, yönetici şirketin uygun bulması ve Bakanlığın izin vermesi şartıyla Bölge içerisinde yapabilirler. Söz konusu yatırıma konu olan teknolojik ürünün üretim izin belgeleri, ilgili kurum ve kuruluş tarafından Bakanlık görüşü alınarak, öncelikle verilir. Bu yatırımlara ilişkin faaliyetler, 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu gereğince tutulması zorunlu defterlerde, yatırım yapan işletmelerin Bölgede yürüttükleri Ar-Ge faaliyetlerinden ayrı olarak izlenir.

Bu yatırımlar nedeniyle Bölgede çalışan personel ve bu yatırımlarından elde edilecek kazançlar bölge dışında faaliyet gösteren işletmelerin ve bunların personelinin tabi olduğu esaslara göre vergilendirilir.” Bu düzenlemeye göre, girişimcilerin yazılım ve Ar-Ge faaliyetleri sonucu elde ettikleri teknolojik ürününün bölgede üretilmesi halinde elde ettikleri kazançların tamamına gelir ve kurumlar vergisi istisnası uygulanması mümkün değildir. Kanun gereği yatırımlarından elde edilecek kazançlar için istisna uygulanmayacaktır. Diğer taraftan, yukarıda belirtilen 6170 sayılı Kanunun yürürlüğünden yaklaşık dört yıl önce yayımlanan 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nde, bölgelerde yazılım ve Ar-Ge faaliyetinde bulunan şirketlerin, bu faaliyetler sonucu buldukları ürünleri kendilerinin seri üretime tabi tutarak pazarlamaları durumuna

yönelik olarak aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

“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.” Tebliğde konuya ilişkin verilen örnekler ise aşağıdaki gibidir. “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.” Tebliğde yer alan açıklamalara göre yazılım ve ArGe faaliyetleri sonucu sahip olunan gayrimaddi haklardan elde edilen kazançlar istisnadan yararlanabilecek ancak üretilen ürünlerin satımından elde edilen geriye kalan tutara (pazarlama satışa isabet eden kısma) istisna uygulanamayacaktır.

Buna göre; seri üretimin olduğu şirket bünyesinde üretilen ürünlerin satışından elde

edilen kazançlar transfer fiyatlandırması esaslarına göre ayrıştırılacak;

- Gayrimaddi hakka isabet eden kazanç gelir ve kurumlar vergisinden istisna olacak, ancak
- Üretim ve pazarlamaya isabet eden kazançlar ise istisna kapsamında olmayacaktır. Burada; seri üretim ve gayrimaddi hak gibi kavramların açıklığa kavuşturulması faydalı olacaktır.

2.1. Seri Üretim

Seri üretim terimi ilk olarak 1926 yılında Encyclopedia Britannica yetkililerinin Ford Motor Company temsilcileri ile yaptığı bir röportaja dayanmaktadır⁸. Kısaca bir ürünün genellikle montaj hattı aracılığıyla çok sayıda üretilmesi olarak tanımlanabilecek seri üretim, kullanım alanı bir yığın biçiminde işlenmesi gereken maddelerden (gıda, yakıt, kimyasallar, vb.) ayrı ayrı işlenebilen maddelere (ev malzemeleri, otomobiller, vb.) dek uzanmaktadır. Seri üretim; bir üründen birden çok sayıda üretilmesi olarak tanımlanabilecektir.

Ne kadar üretimin seri üretim olacağına dair net bir cevap verilememektedir. Diğer bir anlatımla, aynı üründen kaç tane üretilince 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde belirtilen “seri üretim” tanımına giren bir üretim meydana gelmektedir sorusu ortaya çıkmaktadır. Bu sayı aynı üründen 2 tane üretilmesi ile yakalanmış mı olmaktadır? Yoksa aynı üründen 100 gibi belli sayıda aynı ürünün üretilmesi ile mi bu sayı yakalanmaktadır?

Bizce, 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yer alan “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

⁸ https://tr.wikipedia.org/wiki/Seri_%C3%BCretim SET: 04.07.2023

kazançların lisans, patent gibi gayrimaddi haklara isabet eden kısmı, transfer fiyatlandırması esaslarına göre ayrıştırılmak suretiyle istisnadan yararlanabilecektir.” ifadesinde yer alan seri üretim ile kastedilen gayrimaddi hakkın yani ürünün patent/telif hakkının şirket bünyesinde kalıp nihai ürün haline getirilip satılmasıdır.

Nihai ürünün üretim hakkının (faydalı model, patent gibi) şirketin kendisinde kalmak üzere, 2 tane dahi ürün satılırsa kurumlar vergisi açısından seri üretim gerçekleşmiş olmaktadır. Aksi takdirde vergilemede adalet prensibine aykırı olarak üretim bandında üretim yapılması veyahut belli sayıda olmadıkça (50 adet gibi) seri üretimin olmadığı gibi yorumlar aynı ürünün üretim yöntemi/sayısına göre farklı vergilendirme rejimlerine tabi tutulması gibi bir durum yaratacaktır.

Konu ile ilgili 2019 yolunda verilmiş olan 16700543-125[17-515-211]-E.50642 sayılı özelge talebinde, “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 kazançta 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.

Özelgede 4691 sayılı Kanunda belirtilen şartların sağlanması halinde ve anılan Tebliğde yer alan açıklamalar çerçevesinde teknoloji geliştirme bölgesinde yürüttüğünüz Ar-Ge projesi kapsamında elde ettiğiniz kazançların kurumlar vergisinden istisna tutulması mümkün bulunmakta olduğu belirtilmektedir.

Ayrıca yine özelgede

- 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 edilebileceği,

• 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 olacağı; belirtilmiştir.

2.2. Gayrimaddi Hak

Teknoparklarda yapılan üretim neticesinde elde edilen hasılatın gayrimaddi hakka isabet eden kısmına kurumlar vergisi istisnası uygulanacaktır. Peki gayrimaddi hak nedir? Gayrimaddi haklar 1 seri no’lu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliğinde, sinema filmleri, radyo-televizyon yayınlarında kullanılan filmler ve bantlar dahil olmak üzere edebi, artistik, bilimsel her nevi telif hakkının veya her nevi patentin, alameti farikanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin veya sınai, ticari, bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanma imtiyazı, kullanma hakkı veya satışı ile sınai, ticari, bilimsel teçhizatın kullanma imtiyazı veya kullanma hakkını ifade etmektedir.

Başka bir ifadeyle, gayrimaddi haklar patent, ticari marka, ticari unvan, tasarım ya da model gibi sınaî varlıkların kullanım hakkı ile edebi, sanatsal eserlerin mülkiyet hakları ile ticari bilgi birikimi (know how) ve ticari sırlar gibi fikri hakların tamamını kapsadığı şekilde açıklanmıştır.

Ayrıca; gayrimaddi haklar özellikleri nedeniyle ticari gayrimaddi haklar ve pazarlama amaçlı gayrimaddi haklar olmak üzere iki grup altında değerlendirilmektedir. Ticari gayrimaddi haklar; bir malın üretiminde ya da bir hizmetin sağlanmasında kullanılan patentler, know-how, dizaynlar ve modeller ile müşterilere transfer edilen ya da ticari faaliyetin işletiminde kullanılan (bilgisayar yazılım programları gibi) ticari varlık niteliğine sahip gayrimaddi hakları ifade etmektedir.⁹

Pazarlama amaçlı gayrimaddi haklar ise, bir ürün ya da hizmetin ticari amaçlı olarak kullanımına yardımcı olan ticari markalar ve ticari unvanlar, müşteri listeleri, dağıtım kanalları ile ilgili ürün açısından önemli bir promosyon değerine sahip nevi şahsına münhasır isimler, semboller ya da resimler gibi gayrimaddi hakları ifade etmektedir.

Teknoparkta üretim yapan şirketlerin kurumlar vergisi istinasından yararlanabilecekleri gayrimaddi hak kazançlar ile faaliyetlerinin yapısı gereği olarak “ticari gayrimaddi hak” kapsamında olan patent, know-how, dizayn gibi haklar ile yazılımlardan elde edilen gelirlerdir.

2.3. Transfer Fiyatlandırması Kapsamında İstisna Kazanç Tespiti

Maliye Bakanlığı üretim halinde gayrimaddi haktan (yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden) elde edilen kazançlar ile bunların üretim ve pazarlanması sonucu meydana gelen kazançların transfer fiyatlandırması hükümlerine göre birinden

ayrıştırılmasını istemektedir. Ancak, Maliye Bakanlığının transfer fiyatlandırması kapsamında kazancın ayrıştırılmasına ilişkin olarak istediği ayrıştırmanın/hesaplamaların kolay olmadığı, ayrıca bazı sorunlar içerdiği ise açıktır. Transfer fiyatlandırması, vergi uygulamaları açısından sadece ülkemizde değil bütün dünyada her zaman tartışmalı bir alan olmuştur.

Türk Vergi Mevzuatı açısından transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı KVK madde 13’te aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır. “Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır.”

Buna göre; ilişkili kişiler arasında yapılan işlemlerin emsallere uygun olarak tespit edilmesi transfer fiyatlandırması hükümlerine uygunluğun temelini oluşturmaktadır. Emsallere uygunluk ilkesi ise ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade etmektedir.

Peki teknoparkta yapılan seri üretim açısından transfer fiyatlandırması uygulaması nasıl değerlendirilmelidir? 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde belirtilen ürünlerin seri üretime tabi tutularak pazarlanmaları halinde, bu ürünlerin pazarlanmasından elde edilen kazançların lisans, patent gibi gayrimaddi haklara isabet eden kısmının, transfer fiyatlandırması esaslarına göre ayrıştırılmak suretiyle istisnadan yararlanılmasına yönelik açıklamalar yer almaktadır. Bakanlık burada seri üretim ile birlikte aynı tüzel kişi bünyesinde 2 ayrı vergilendirme rejimine tabi kazanç oluştuğunu ve bunların sanki ilişkili

⁹ <https://www.dunya.com/kose-yazisi/gayri-maddi-haklar-ve-amortismani/424082> SET: 05.07.2023

kişiler arasında yapılan işlemler gibi transfer fiyatlandırması yolu ile ayrıştırılması gerektiğini belirtmiştir.

Buna göre şirket seri üretim yaparken sanki başka bir şirkete gayrimaddi hak kiralaması yapmış gibi bir istisnaya tabii hasılat tespit edecektir. Bu tutar tespiti sırasında ise; 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde belirtildiği üzere varsa iç emsal eğer yoksa dış emsale gidilecektir. Emsal fiyat tespit yöntemleri ise Kurumlar Vergisi Kanunu'nda ve 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde sayılmıştır. Bunlar; karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi, yeniden satış fiyatı yöntemi, kar bölüşüm yöntemi, işleme dayalı net kar marjı yöntemi ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı ile anlaşma yöntemidir.

Gayrimaddi haklara ilişkin emsal fiyat tespitine ilişkin olarak 1 seri no.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliği'nin 10.3. bölümünde, bir gayrimaddi hakkın satışı ya da lisanslanması işlemlerine yönelik olarak emsallere uygun bedel tespit edilirken karşılaştırılabilir fiyat yöntemi kullanılabilmesi ve bu yöntemle göre, aynı gayrimaddi hakkın sahibi, benzer bir gayrimaddi hakkın karşılaştırılabilir şartlarda ilişkisiz kuruluşlara hangi fiyattan transfer edildiğini veya lisans hakkının verildiğini belirleyebiliyorsa, bu fiyat ya da bedelin emsallere uygun fiyat/bedel olarak kullanılabilmesi belirtilmiştir.

Ayrıca, gayrimaddi hakların emsal fiyat tespiti sırasında, uygulanacak olan karşılaştırılabilirlik analizinde, müşteri tarafından kabul edilebilirlik, coğrafi önem, pazar payı, satış hacmi ve ilgili diğer unsurların dikkate alınması gerekmektedir. Ancak, tebliğ ile Bakanlık karşılaştırılabilir fiyat yöntemini önermekle birlikte bu yöntemi zorunlu tutmamıştır dolayısıyla mükellefler emsal bedeli tespit ederken diğer yöntemleri de

kullanabileceklerdir. Transfer fiyatlandırması yolu ile gayrimaddi hakkın kiralama/satış bedelinin tespiti başlı başına bir çalışma konusunu oluşturmaktadır bu nedenle konunun ayrıntısına makalemizde girilmemiştir.

3. SERİ ÜRETİMDE İSTİSNA UYGULAMASINA İLİŞKİN ÖRNEK

Teknokent içerisinde faaliyette bulunan (A) A.Ş. savunma sanayii alanında faaliyette bulunmaktadır. Otomatik silahların ısınması nedeni ile oluşan zaman kaybının giderilmesi için Ar-Ge faaliyetinde bulunmuştur. 2014 yılında proje tamamlanarak faydalı model ortaya çıkmış olup Ar-Ge projesi başarılı sonuçlanmıştır. Faydalı model silah içerisine eklenen özel malzemeler ile yapılmış bir mekanizmadan oluşmaktadır. (A) A.Ş. Ar-Ge faaliyeti sonucunda sahip olduğu bu gayrimaddi hakkı (faydalı modeli) satmak yerine bu ürünün seri üretimini yapmaya karar vermiş ve 2020 yılında seri üretime başlayarak muhtelif silah üreticilerine teslimlerde bulunmuştur.

Şirketin 2020 yılı mali verileri aşağıdaki gibidir;

- Silah Mekanizması Net Satış Hasılatı: 47.000.000-TL
- Satılan Mal Maliyeti: 35.000.000-TL
- Pazarlama Satış Dağıtım Gideri: 4.000.000-TL
- Genel Yönetim Gideri: 10.000.000-TL
- Ticari Kar: 2.850.000-TL
- Ar-Ge proje gideri: 15.000.000-TL

Şirket teknopark faaliyeti kapsamında geliştirmiş olduğu ürünün seri üretimini yaparak satışını yapmaktadır. 1 seri no'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği kapsamında yapmış olduğu satışların gayrimaddi hakka isabet eden kısımları teknopark istisnasından yararlanacaktır. Bu çerçevede, transfer fiyatlandırması düzenlemeleri

doğrultusunda satımı yapılan ürünlerden gayrimaddi hakka isabet eden tutarın tespiti gereklidir. Burada şirketin kendi bünyesinde faydalı model (gayrimaddi hak) kiralaması yapmış gibi değerlendirmesi ve bu faydalı modelin kullanma iznini vermek suretiyle elde etmesi gereken hasılat tutarını bulması gerekmektedir. 1 seri no'lu Transfer fiyatlandırması Tebliğinde belirtildiği üzere gayrimaddi haklara ilişkin emsal fiyat tespitinde öncelikle karşılaştırılabilir fiyat yöntemi önerilmektedir.

Buna göre iç emsali olmayan yani ilişkili olmayan şirketlere bir gayrimaddi hak kiralamasında bulunmayan şirketin dış emsal bulması gerekmektedir. Buna göre; savunma sanayii şirketlerine gayrimaddi hak kiralamalarında emsal kiralamalarının/ karlılıkların tespiti gerekmektedir. Benzer şekilde gayrimaddi hak kiralayan 4 adet şirket hakkında verilere ulaşılmış ve şirketlerin gayrimaddi kiralaması karşılığında alınan faydalı model kullandırma gelirinin üretilen ürününün net satış hasılatının %1'i oranı olduğu bulunmuştur

Buna göre; Teknoloji Geliştirme Bölgesi karı aşağıdaki hesaplanmıştır.

1-) Öncelikle gayrimaddi hak emsal kira tutarı bulunacaktır. 2020 yılı net satış hasılatı 47.000.000-TL'dir. Bu hasılatın %1'i gayrimaddi hakka isabet eden yıllık royalty tutarıdır. $47.000.000 \times \%1 = 4.700.000$ -TL

2-) Gayrimaddi hak kiralamasına ilişkin maliyet tutarı bulunacaktır.

Teknopark istisna kazancının tespitinde dikkate alınacak olan hasılat tutarı daha önce bulunmuş olup bu hasılatla ilişkin 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğine göre yapılan maliyet hesaplaması aşağıda yer almaktadır.

a	Faydalı Modelin Amortisman Gider (333 sıra no.lu VUK Genel Tebliğine göre amortisman oranı %6,66)	1.000.000,00
	Satılan Hizmet Maliyeti	35.000.000,00
	Ar-Ge Hasılatı	4.700.000,00
	Pazarlama Satış Dağıtım Gideri	4.000.000,00
b	İstisna Dışı Maliyet Toplamı	43.700.000,00
c	Ortak Gider Toplamı	10.000.000,00
d (=a/b)	Ar-Ge Maliyeti Oranı	0,2288
e (=c*d)	İstisnaya İsbet Eden Ortak Gider	2.288.000,00
f	Toplam İstisna Maliyeti	3.288.000,00

İstisna kazanç tutarı şu şekilde tespit edilecektir. Buna göre, 2020 yılı için kurumlar vergisi istisnasından yararlanabilecek Teknoloji Geliştirme Bölgesi kazanç tutarı -1.412.000,00 TL (=4.700.000,00 - 3.288.000,00)'dir. (Burada nitelikli harcama oranı %100 alınmıştır.)

Ancak, 1 seri no'lu KDV genel tebliğinde yapılan açıklamalar doğrultusunda seri üretim sonucunda oluşan ürünlerin teslimleri ise KDVK geçici madde 20 kapsamında yer alan istisnadan yararlanamayacaktır.

SONUÇ

06.07.2001 tarih ve 24454 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu (TGBK) ülkemizin Ar-Ge kapasitesini artırımı ve katma değeri yüksek ürün üretiminin teşvik edilmesi için çeşitli vergi teşvikleri içermekle birlikte istisna uygulaması açısından hali hazırda birçok tartışmalı konu ve uyuşmazlıklar bulunmaktadır.

Teknokent uygulamaları açısından bu tartışmalı konulardan birisi de teknokent şirketi bünyesinde gerçekleşen seri üretimdir. Seri üretim neticesinde üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazancın gayrimaddi hakka isabet eden kısmı kurumlar vergisi açısından istisnadan

yararlanırken hasılatın geri kalan kısmına ise istisna uygulanamayacaktır. Ancak, burada gayrimaddi hakka isabet eden kazancın tespiti transfer fiyatlandırması hükümlerine göre yapılacak olmakla birlikte gayrimaddi hakların yapısı gereği bu tutarın tespitinde çeşitli zorluklar ve sübjektif değerlendirmeler bulunmakla birlikte kurumlar vergisi istisnasından yararlanmak için bu tespit yapılması bir zorunluluktur. Ayrıca, KDVK açısından ise seri üretim neticesinde üretilen ürünün teslimi tamamıyla KDV istisnasından yararlanamayacaktır.

KAYNAKÇA

- Türk Vergi Kanunları, Oluş Yayıncılık.
- 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Tebliği
- 1 seri no.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği
- 1 seri no.lu KDV Genel Tebliği - Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2016, MHUD yayınları.
- A. Şahin Savcı, İ. Emre Yayla, Ergin Özdemir (2015), Ar-Ge Faaliyetlerinin Yönelik Desteklerin Vergisel Boyutu ve Uygulaması.
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 19.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK6-1352 sayılı Özelgesi.
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 01.11.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK10-1971 sayılı Özelgesi,
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 01.03.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK6-809 sayılı Özelgesi,
- Hounshell, David A. (1984), From the American System to Mass Production, 1800-1932: The Development of Manufacturing Technology in the United States, Baltimore, Maryland, ABD: Johns Hopkins University Press
- <https://www.dunya.com/kose-yazisi/gayri->

[maddi-haklar-ve-amortismani/424082](https://www.dunya.com/kose-yazisi/gayri-maddi-haklar-ve-amortismani/424082) SET: 05.07.2023.

-https://tr.wikipedia.org/wiki/Seri_%C3%BCretim SET: 04.07.2023.