

# “Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde “Seri Üretim” ve Uygulamada Yaşanan Anlam Karmaşası

**Bilal POLAT\***

**Hasan DÖNMEZ\***

## ÖZ

6170 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun<sup>1</sup> ile değişik 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunun'da<sup>2</sup> yer alan istisna uygulamasına ilişkin bilgilere 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin<sup>3</sup> 5.12.2.2 bölümünde yer verilmiştir. Söz konusu Tebliğ'de, Teknoloji Geliştirme Bölgeleri'nde 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 yararlanabileceğine değinilmiş olup, söz konusu “Seri Üretim” kavramından ne anlaşılması gerektiğine dair yeterli bilgiye yer verilmemiştir. Bu çalışmamızda, “Seri Üretim” kavramından ne anlaşılması gerektiği hususu, uygulamada yaşanan sorunlarla birlikte değerlendirilecektir.

**Anahtar Kelimeler:** Teknoloji Geliştirme Bölgeleri, Seri Üretim, Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Seri Üretime Tabi Tutularak Pazarlanan Yazılımlar.

**Jel Sınıflandırması:** H20, H25, K34

## “MASS PRODUCTION” AT TECHNOLOGY DEVELOPMENT AREAS AND AMBIGUITY IN PRACTICE

### ABSTRACT

Information related to the exemptions within Law related to making amendments on Technology Development Areas Law numbered 6170 and Technology Development Areas Law numbered 4691 has been given in section 5.12.2.2 of Corporate Tax General Communiqué with Serial Number 1. Within the relevant Communiqué, it has been mentioned that where companies that operate in software and research and development activities at Technology Development Areas market products discovered as a consequence of these activities in mass production, part of incomes gained from the marketing of such products referring to incorporeal rights such as license and patent shall benefit exemption, providing that it is separated according to transfer pricing principles, lacking sufficient information related to what should be understood from the relevant term “Mass Production”.

**Keywords:** Technology Development Areas, Mass Production, Software Marketed in Mass Production at Technology Development Areas

\* E.Gelirler Kontrolörü, Vergi Müfettişi

1 12.03.2011 tarihli ve 27872 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

2 06.07.2001 tarihli ve 24454 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

3 03.04.2007 tarihli ve 26482 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

**Jel Classification:** H20, H25, K34

## GİRİŞ

6170 Sayılı Kanun ile değişik 4691 sayılı Kanunun Geçici 2'nci maddesinde, bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu bölgedeki yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları gelir ve kurumlar vergisinden müstesna tutulması, 31.12.2023 tarihine kadar uzatılmıştır. Aynı zamanda 02.01.2004 tarihinden geçerli olmak üzere Katma Değer Vergisi Kanunu'na (KDV) eklenen Geçici 20'nci<sup>4</sup> madde ile teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyette bulunan girişimcilerin kazançlarının gelir ve kurumlar vergisinden istisna bulunduğu süre içinde ilgili maddede sayılan yazılımların teslim ve hizmetleri de katma değer vergisinden müstesna tutulmuştur.

Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği<sup>5</sup>, 6170 Sayılı Kanun ile 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nda yapılan değişiklikler ve uygulamada yaşanan aksaklıklar dikkate alınarak yeniden hazırlanmıştır.<sup>6</sup>

Teknoloji Geliştirme Bölgeleri'ndeki istisna uygulamasına ilişkin açıklamalara 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 5.12.2.2 bölümünde yer verilmiş olup, ilgili bölümde yer alan "Seri Üretim" kavramından ne anlaşılması gerektiğine dair yeterli bilgiye yer verilmemiştir. Bu çalışmamızda, "Seri Üretim" kavramından ne anlaşılması gerektiği üzerinde durulacak ve konu hakkında özellik arz eden hususlar değerlendirilecektir.

## 1. TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİNDE KURUMLAR VERGİSİ İSTİSNASI

### 1.1. Yönetici Şirketlere Yönelik Kazanç İstisnası

4691 sayılı Kanunun 3'üncü maddesinin 'k' fıkrasında, yönetici şirketin bu Kanuna uygun ve anonim şirket olarak kurulan, Bölgenin yönetimi ve işletilmesinden sorumlu şirket olduğu; 5'inci maddesinde, yönetici şirketin, Bölge için gerekli her türlü hizmetlerin yürütülmesi ile yükümlü olduğu ifade edilmektedir. Mezkur Kanun'un Geçici 2'nci maddesi hükmüne göre, yönetici şirketlerin bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri

kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiş olup yönetici şirketlerin istisna edilen kazançları, 4691 sayılı Kanun kapsamında bölgenin kurulmasına, yönetilmesine ve işletilmesine ilişkin faaliyetlerden kaynaklanan kazançlardır.

### 1.2. Girişimcilere Yönelik Kazanç İstisnası

6170 Sayılı Kanun ile değişik 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun Geçici 2'nci maddesinin ilk fıkrası uyarınca teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu bölgedeki yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31.12.2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır.

### 1.3. Yazılım ve Ar-Ge Faaliyetlerinden Elde Edilen Kazançlarda Kurumlar Vergisi İstisnasının Kapsamı

KVK 1 Seri No'lu Genel Tebliğinin "5.12.2. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda Yer Alan İstisna" başlıklı bölümünde 4691 sayılı Kanun ile ilgili düzenlemelere yer verilmiştir. Bölgede faaliyet gösteren girişimcilerin istisna hükümlerini hangi yönde uygulayabileceklerine ilişkin düzenlemeler aşağıdaki gibidir:

"Yapılan düzenlemeyle teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren mükelleflerin, münhasıran bu bölgedeki yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar, faaliyete başlanılan tarihten bağımsız olmak üzere, (6 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 9.maddesiyle değişen ibare) 31.12.2023 tarihine kadar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Bölgede faaliyette bulunan mükelleflerin bölge dışında gerçekleştirdikleri faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar, yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilmiş olsa dahi istisnadan yararlanamaz.

Öte yandan, teknoloji geliştirme bölgelerinde yazılım ve Ar-Ge faaliyetinde bulunan şirketlerin, bu faaliyetler sonucu buldukları ürünleri kendilerinin seri üretime tabi tutarak pazarlamaları halinde, bu ürünlerin pazarlanmasından elde edilen kazançların lisans, patent gibi gayrimaddi haklara isabet eden kısmı, transfer fiyatlandırması esaslarına göre ayrıştırılmak suretiyle istisnadan yararlan-

4 5035 sayılı Kanunun 11'inci maddesi ile eklenmiştir.

5 12.03.2014 tarihli ve 28939 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

6 Hasan Dönmez, Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliğinde Bölge Dışı Ücret İstisnası Kapsamında Yapılan Düzenlemelerin Bölge Dışı Kazanç İstisnasına Olan Etkisi, Vergi Sorunları Dergisi, İstanbul, Eylül 2014, Sayı: 312, s. 57.

nabilecektir. Üretim ve pazarlama organizasyonu nedeniyle doğan kazancın diğer kısmı ise istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir. Ancak, lisans, patent gibi gayrimaddi haklara bağlanmamış olmakla birlikte uyarlama, yerleştirme, geliştirme, revizyon, ek yazılım gibi faaliyetlerden elde edilen kazançların istisna kapsamında değerlendirileceği tabiidir.

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.

istisna uygulamasında, mükellefin tam veya dar mükellefiyet esasında kurumlar vergisine tabi olmasının bir önemi yoktur.”

Aynı tebliğin 5.12.2.2.1 bölümünde ise istisna kapsamına giren faaliyetlerin (Ar-Ge ve Yazılım) tanımı yapılmıştır:

**“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 çalışmalar,

**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 tümü olarak

tanımlanmıştır.”

## 2. YAZILIM VE AR-GE FAALİYETLERİNDEKİ “SERİ ÜRETİM” KAVRAMININ DEĞERLENDİRİLMESİ

### 2.1. Konunun Kurumlar Vergisi istisnası Kapsamında Değerlendirilmesi

“Seri üretim” kavramı 1 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde kullanılmıştır. Teknoloji geliştirme bölgelerinden elde edilecek istisna kazancın bu üretim yöntemi sayesinde elde edilmesi halinde kazancın ayrıştırılması gerektiği örnekler ile açıklanmıştır. Ancak seri üretim kavramının ne anlama geldiği, bir önceki bölümde verdiğimiz Tebliğ açıklamaları içerisinde açık bir şekilde belirtilmemiştir. Tebliğde seri üretim kavramı için herhangi bir tanım yapılmamış; fakat gerek açıklamalarının bütününde gerekse örnekler vasıtasıyla uygulamaya yön verilmeye çalışılmıştır.

Durum böyle olmakla birlikte, bir çok uygulayıcının, seri üretim tanımının yapılmamasını gerekçe göstererek kazançlarının tamamını istisna kapsamında değerlendirmeleri ise doğru değildir. Çünkü Tebliğde açık bir şekilde “üretim ve pazarlama organizasyonu” nedeniyle doğan kazancın istisna olmadığı belirtilmiştir.

Tebliğde geçen seri üretim kavramından ne anlaşılması gerektiğine değinmeden önce; ‘seri’, ‘üretim’ ve ‘seri üretim’ kavramlarının literatürde hangi anlam(lar)da kullanıldığının araştırılmasında fayda görülmektedir.

- ‘Seri’ kavramı için yapılan tanımların çoğu benzer olmakla birlikte, Türk Dil Kurumu Sözlüğü’nde yapılan tanım aşağıdaki gibidir;

“Herhangi bakımdan bir bütün oluşturan şeylerin tümü, dizi”<sup>7</sup>

- ‘Üretim’ kavramı için yapılan tanımlar ise aşağıdaki gibidir;

“Belirli faaliyet ve işlemler sonucu yeni bir mal veya hizmet meydana getirme, istihsal, tüketim karşıtı.”<sup>8</sup>

“Sosyal ve yaşamın temelinde bulunan bir olgu olarak, insani ihtiyaçları karşılayacak mal ve hizmetleri elde etmek amacıyla gerçekleştirilen

7 [http://tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.55e755501cf942.53831454](http://tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.55e755501cf942.53831454) Erişim tarihi: 02.09.2015.

8 Türk Dil Kurumu Sözlüğü: Erişim tarihi:02.09.2015.  
[http://tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.55e7618dd181b5\\_53026741](http://tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.55e7618dd181b5_53026741)

faaliyetler bütünü; yeni bir mal ya da hizmetin yaratılmasını sağlayan etkinlikler toplamıdır.”<sup>9</sup>

“Üretim; sınırsız olan insan ihtiyaçlarını karşılamak için kit 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. Ayrıca üretim, mal veya hizmet üreten bir işletmenin üç temel faaliyetlerinden birisidir.”<sup>10</sup>

- ‘Seri Üretim’ kavramı için yapılan tanımlar, genellikle imalat sonucu üretim bandından çıkan raf ürünlerinin üretim yöntemini açıklamak için yapılmıştır. 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. Aşağıdaki tanımların çoğunlukla imalat işletmeleri için yapılmış olması hususu göz önünde bulundurulmalıdır. Ancak konuya ilişkin bir kanaate ulaşmak amacıyla mezkur tanımlara yer verilmektedir;

“Seri üretim bir ürünün genellikle montaj hattı aracılığıyla çok sayıda üretilmesidir. Seri üretimin kullanım alanı bir yığın biçiminde işlenmesi gereken maddelerden (gıda, yakıt, kimyasallar, vb.) ayrı ayrı işlenebilen maddelere (ev malzemeleri, otomobiller, vb.) dek uzanmaktadır.”<sup>11</sup>

“Seri üretim, bir ürünün farklı parçalarının farklı kişiler tarafından toplu bir şekilde yapılması, üretilmesidir.”<sup>12</sup>

“Aynı maldan, aynı zamanda birden fazla üretilmesidir. Seri üretimde mamul sayısı azdır. Kısa zamanda tamamlanan bir serinin üretiminden sonra başka malın üretimine geçilir.”<sup>13</sup>

- 1 Seri No’lu KVK Tebliğinde seri üretim kavramının geçtiği paragraf aşağıdaki gibidir;

“Öte yandan, teknoloji geliştirme bölgelerinde yazılım ve ArGe faaliyetinde bulunan şirketlerin, bu faaliyetler sonucu buldukları ürünleri kendilerinin seri üretime tabi tutarak pazarlamaları ha-

linde, bu ürünlerin pazarlanmasından elde edilen kazançların lisans, patent gibi gayrimaddi haklara isabet eden kısmı, transfer fiyatlandırması esaslarına göre ayrıştırılmak suretiyle istisnadan yararlanabilecektir. Üretim ve pazarlama organizasyonu nedeniyle doğan kazancın diğer kısmı ise istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir. Ancak, lisans, patent gibi gayrimaddi haklara bağlanmamış olmakla birlikte uyarılma, yerleştirme, geliştirme, revizyon, ek yazılım gibi faaliyetlerden elde edilen kazançların istisna kapsamında değerlendirileceği tabiidir.”

Diğer taraftan, Tebliğde geçen “seri üretime tabi tutarak pazarlamaları halinde” ifadesinin montaj hattı ile üretilen ürünlerin imalatı aşamasında kullanılan yazılımların ayrıştırılmasına ilişkin olduğu iddia edilebilir. Ancak bu yorum Tebliğde yer alan ifadeyi çok kısıtlandırmakla birlikte konunun açıklanmasına ilişkin Tebliğde verilen örneklerde de çelişmesine sebep olmaktadır. Bu nedenle, seri üretimin sadece imalat işlemlerinde geçerli olduğu ifadesi doğru değildir. Bu ifadenin daraltıcı ve sınırlayıcı bir şekilde yorumlanmaması gerektiği, seri üretim kavramının geçtiği bir diğer kanun maddesinden de anlaşılmaktadır. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun<sup>14</sup> “5/B Sınai Mülkiyet Haklarında istisna” başlıklı maddesinde aşağıdaki hüküm yer almaktadır;

“(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 kısmının,”

9 <http://www.dersimiz.com/bilgibankasi/URETİM-NEDİR-HAKKINDA-BILGI-234.html> Erişim tarihi:02.09.2015.

10 <https://tr.wikipedia.org/wiki/%C3%9Cretim> Erişim tarihi:03.09.2015.

11 [https://tr.wikipedia.org/wiki/Seri\\_%C3%BCretim](https://tr.wikipedia.org/wiki/Seri_%C3%BCretim) Erişim tarihi:03.09.2015.

12 <http://www.projedersi.com/index.php/bilim-kuetuephanesi/nedir/123-seri-uretim-nedir> Erişim tarihi:03.09.2015.

13 <http://muhasebeturk.org/ecopedia/403-s/3448-seri-uretim-nedir-ne-demek-anlami-tanimi.html> Erişim tarihi:03.09.2015.

14 21.06.2006 tarihli ve 26205 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

Yukarıda yer alan kanun maddesinde de görüldüğü gibi, yazılım ürünlerinin “seri üretime tabi tutularak pazarlanmaları” ve “üretim sürecinde kullanılması” ifadelerine ayrı ayrı verilmiştir. Bu kapsamda üretim ve imalat kavramları birbirinden farklılaştırılmıştır ve Kanun koyucu bu hususu göz önünde bulundurarak hem mal hem de hizmet faaliyetlerini kapsayacak olması hasebiyle “seri üretim” kavramını kullanmıştır.

Özet olarak, ilgili mevzuat gereği teknoloji geliştirme bölgesi içerisinde yapılan çalışmalar sadece geliştirme aşamasında iken istisna kapsamındadır. Prototip üretildikten, yazılıp tamamlandıktan, diğer bir deyişle proje başarı ile sonlandırıldıktan sonra destekler sona ermektedir. Seri üretimin özü, yukarıda yapılan seri üretim kavramına ilişkin yapılan bütün açıklamalar göz önünde bulundurulduğunda aynı ürünün (diğerinin tıpa tıp benzeri olarak) tekrar tekrar pazarlamaya konu edilmesidir. Bir müşteriye özel olarak hazırlanan yazılım (tamamlanan bir proje), değiştirilmeden (yeniden geliştirmeden) diğer kişinin ihtiyaçlarına göre yeniden revize edilmeden farklı kişilere de olduğu gibi satılıyorsa, satılan farklı kişi 1 kişide olsa seri üretimin gerçekleştiğini düşünmekteyiz.

### 2.1.1 Örnek Uygulama

Teknobil Teknoloji Geliştirme Bölgesinde bulunan Başarı AŞ, Ar-Ge ve yazılım faaliyeti sonucunda bulunduğu Ürün Sınıflandırma Yazılımı'nın fikri mülkiyet hakkını, yazılımın başlandığı ilk aşamada koruma altına almıştır. Söz konusu yazılım, Başarı AŞ'ye ait tescilli bir üründür. Ürün Sınıflandırma Yazılımı, Yerli Üretim AŞ firmasının siparişi üzerine, yazılım ürünlerinde 'sipariş/talep anında' kopyalar çıkarılarak lisans anahtarı üretmek suretiyle de bu kopyanın lisans kullanma hakkı Yerli Üretim AŞ'ye teslim edilmiştir. Daha sonra Yerli Üretim AŞ gibi 26 firmaya daha söz konusu kopyanın lisans kullanma hakkı teslim edilmiştir. Bu şekilde lisans kullanım hakkını elde eden firmalar, fikri mülkiyet hakkı Başarı AŞ'ye ait olan yazılımı kullanma hakkını elde etmişlerdir.

Görüldüğü üzere, mükellef kuruma ait Ürün Sınıflandırma Yazılımı, seri üretimin özünü oluşturan, aynı ürünün (diğerinin tıpa tıp benzeri olarak) tekrar tekrar pazarlanması- kullanılması (aynı üründen her bir firma için ayrı ayrı lisans anahtarı oluşturulması) şeklinde satılmıştır.

Bir müşteriye özel olarak hazırlanan yazılım

(tamamlanan bir proje), değiştirilmeden (yeniden geliştirmeden) diğer kişinin ihtiyaçlarına göre yeniden revize edilmeden farklı kişilere de olduğu gibi kullanılıyorsa, satılan farklı kişi 1 kişide olsa seri üretime tabi tutularak pazarlama söz konusu olmaktadır.

Yazımızın birinci bölümünde yer verildiği üzere, 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 ayırılmak suretiyle istisnadan yararlanabilecektir. Transfer fiyatlandırması esaslarından anlaşılması gereken, gayrimaddi hakkın bedelinin tespit edilebilmesi için uygulanacak yöntemin seçilmesidir. Diğer taraftan, söz konusu yöntemin seçimine dair bilgiler 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ve 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ'de yer almakta olup yazımızın konusunu oluşturmamaktadır.

### 2.2. Konunun Katma Değer Vergisi İstisnası Kapsamında Değerlendirilmesi

Teknoloji geliştirme bölgelerindeki KDV istisnası, gelir ve kurumlar vergisi istisnasından farklı olarak, teknoloji geliştirme bölgelerinde yer almamaktadır. İstisnaya ilişkin yasal düzenleme, 02.01.2004 tarihinden geçerli olmak üzere KDVK'ya eklenen Geçici 20'nci madde ile yapılmıştır. Söz konusu madde ile Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'na göre teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyette bulunan girişimcilerin kazançlarının gelir ve kurumlar vergisinden istisna bulunduğu süre içinde<sup>15</sup> münhasıran bu bölgelerde ürettikleri ve sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımı şeklindeki teslim ve hizmetleri katma değer vergisinden müstesna tutulmuştur.

Burada dikkat edilmesi gereken husus, KDV istisnası maddede sayılan yazılımlara sağlanmış olup, gelir ve kurumlar vergisi istisnasında farklı olarak Ar-Ge faaliyetleri istisna kapsamında değerlendirilmemiştir.

Diğer yandan, KDVK Geçici 20'nci madde ile yapılan düzenlemenin ardından 10 yıl geçmesine

<sup>15</sup> KDV istisnasının süresi de gelir ve kurumlar vergisi istisna süresine bağlı olup, 31.12.2023 tarihine kadar uzatılmıştır.

rağmen, Maliye Bakanlığı tarafından istisnanın uygulanmasına ilişkin herhangi bir tebliğ yayımlanmamıştı. 01.05.2014 tarihinde yürürlüğe giren KDV Genel Uygulama Tebliği<sup>16</sup> (KDV GUT) ile KDV istisnasının uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar düzenlenmiş ve uygulamada yaşanan tereddütler giderilmeye çalışılmıştır. ilgili Tebliğ'de teknoloji geliştirme bölgelerinde yazılım ve Ar-Ge faaliyetinde bulunan şirketlerin, bu faaliyetler sonucu buldukları ürünleri kendilerinin seri üretime tabi tutarak pazarlamaları halinde, ürünlerin KDVK karşısındaki durumlarına ilişkin aşağıdaki ifadelere yer verilmiştir.

"Söz konusu bölgede üretilen yazılımın farklı kişilere satılması ya da satışın CD veya elektronik ortamda yapılması istisna uygulanmasına engel değildir."

...

"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."

Seri üretim ile ilgili KDV GUT 'da verilen örnek ise aşağıdaki gibidir:

Örnek 3: (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.

Örnekten anlaşılacağı üzere, KDV istisnası da kurumlar vergisi istisnası paralelinde değerlendirilecek ve söz konusu yazılımın disk, CD veya elektronik ortamda pazarlanmasından (seri üretime tabi tutulmasından) elde edilen kazançların (lisansa isabet eden kısmı hariç) istisnadan yararlanması mümkün olmayacaktır.

Ayrıca, KDV GUT'da yer alan ifadeler ile örnek gelişmektedir. "Söz konusu bölgede üretilen yazılımın farklı kişilere satılması ya da satışın CD veya elektronik ortamda yapılması istisna uygulanmasına engel değildir." ifadesinde geçen farklı kişilere satılması ifadesinin iyi yorumlanması gerekmektedir. ilgili tebliğe göre, verilen örnekte ilgili yazılımların seri üretime tabi tutulup pazarlanmasından elde edilen kazanç KDV istisnasının dışında tutulurken (lisansa isabet eden kısmın dışındaki kazanç), aynı yazılımın farklı kişilere satılması seri üretim kapsamına sokulmamakta ve kazancın tamamı KDV istisnası kapsamına alınmaktadır. ilgili yazılımlar kaç farklı kişiye satılınca, seri üretim kapsamında değerlendirilecektir? Bu hususun muğlak bırakıldığı ve düzeltilmesi gerektiği kanaatindeyiz. Eğer idarenin görüşü, üretilen yazılımın farklı kişilere satılması istisna uygulanmasına engel olmadığı yönünde ise (idare tarafından verilen bir özelge de bu yöndedir.<sup>17</sup>) ilgili örnek tebliğden kaldırılmalıdır.

Bizim görüşümüze göre; Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun amacı<sup>18</sup> göz önüne alındığında, üretim ve pazarlama organizasyonları ile Ar-Ge ve yazılım faaliyetleri dışındaki organizasyonlar Kanunun amacına hizmet etmeyecektir. Zira, teknoloji geliştirme bölgesi içerisinde yapılan çalışmalar sadece geliştirme aşamasında iken istisna kapsamındadırlar. Prototip üretildikten, yazılım tamamlandıktan, diğer bir deyişle proje başarı ile sonlandırıldıktan sonra destekler sona ermektedir. Bölgedeki işletmelerin, 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 çıkarıldığında (bu kısım da sadece Ar-Ge ve yazılım faaliyetleri bulunmakta) geriye kalan kazanç üretim ve pazarlama faaliyetlerinden elde edilen kazanç olmaktadır. Bu kazançta yazılım tamamlandıktan, diğer bir deyişle proje başarı ile sonlandırıldıktan sonra elde edilen kazançtır. Dolayısıyla üretim ve pazarlama faaliyetleri neticesinde elde edilen kazanç, hem kurumlar hem de katma değer vergisine tabidir, istisna kapsamında değildir.<sup>19</sup>

<sup>16</sup> 26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>17</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü'nün 23.05.2013 tarih ve 62030549-125[5-2012/92]-766 sayılı özelgesi.


<sup>18</sup> Kanunun amacı; üniversiteler, araştırma kurum ve kuruluşları ile üretim sektörlerinin işbirliği sağlanarak, ülke sanayinin uluslararası rekabet edebilir ve ihracata yönelik bir yapıya kavuşturulması maksadıyla teknolojik bilgi üretmek, üründe ve üretim yöntemlerinde yenilik geliştirmek, ürün kalitesini veya standardını yükseltmek, verimliliği artırmak, üretim maliyetlerini düşürmek, teknolojik bilgiyi ticarileştirmek, teknoloji yoğun üretim ve girişimciliği desteklemek, küçük ve orta ölçekli işletmelerin yeni ve ileri teknolojilere uyumunu sağlamak, Bilim ve Teknoloji Yüksek Kurulunun kararları da dikkate alınarak teknoloji yoğun alanlarda yatırım olanakları yaratmak, araştırmacı ve vasıflı kişilere iş imkanı yaratmak, teknoloji transferine yardımcı olmak ve yüksek/ileri teknoloji sağlayacak yabancı sermayenin ülkeye girişini hızlandıracak teknolojik alt yapıyı sağlamaktır.

Kısaca, yazılım firmalarının teknoparkta bulunmalarının amacı; teknolojik bilgi üretmek, üründe ve üretim yöntemlerinde yenilik geliştirmek, ürün kalitesini veya standardını yükseltmek, verimliliği artırmak, üretim maliyetlerini düşürmek vb. yenilikçi ürünlerin üretilmesini sağlamaktır. Aksi takdirde üretilen yeniliğin tamamlanmasından sonrasını oluşturan, üretim ve pazarlama faaliyetlerinde elde edilen kazançların istisna kapsamında değerlendirilmesi durumunda, bölgedeki şirketler ile bölge dışındaki şirketler arasında teşvik ve istisnalar açısından bir fark kalmayacaktır.

## SONUÇ

Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde seri üretimin özü, kurumlar vergisi istisnası bölümünde de değinildiği üzere, aynı ürünün (diğerinin tıpa tıp benzeri olarak) tekrar tekrar pazarlamaya konu edilmesidir. Bir müşteriye özel olarak hazırlanan yazılım (tamamlanan bir proje), değiştirilmeden (yeniden geliştirmeden) diğer kişinin ihtiyaçlarına göre yeniden revize edilmeden farklı kişilere de olduğu gibi satılıyorsa, satılan farklı kişi 1 kişide olsa seri üretimin gerçekleştiğini düşünmekteyiz.

Bu husustaki yanlış yorumlamaların önlenmesi için, 1 Seri No'lu KVK Tebliğinde seri üretim kavramının ne anlama geldiği daha açık bir şekilde belirtilmelidir. Ayrıca, idarenin KDV istisnasında seri üretim hakkındaki görüşünü netleştirerek, KDV Genel Uygulama Tebliğinde yer alan yukarıda açıklanan, seri üretim ile ilgili ifadenin veya ifade ile çelişen örneğin Tebliğ'den çıkarılması gerekmektedir.

Ayrıca, mükelleflerin de Ar-Ge ve yazılım faaliyetleri 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 ayrıştırmaları gerekmektedir. Bunun sonucunda, kurumlar vergisi ve KDV istisnasından sadece ayrıştırılan kısım için (lisans, patent gibi gayrimaddi haklar) istisnadan yararlanmalıdırlar. 

## KAYNAKÇA

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu

6170 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği

Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği

Dönmez, Hasan; Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliğinde Bölge Dışı Ücret istisnası Kapsamında Yapılan Düzenlemelerin Bölge Dışı Kazanç istisnasına Olan Etkisi, Vergi Sorunları, İstanbul, Eylül 2014, Sayı: 312, s. 57.

Dönmez, Hasan; Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde KDV istisnası ve Çözüm Bekleyen Sorunlar, Vergi Sorunları, İstanbul, Şubat 2015, Sayı: 317, s. 50.