

TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİNDE FAALİYET GÖSTEREN ŞİRKETLERİN E-TİCARET YAZILIMI KİRALAMASI

Ufuk ÜNLÜ*

ÖZ

Ticari ve sosyal yaşamın vazgeçilmez unsurları olan, birçok aracı ve işlemi etkin, verimli, karşılıklı etkileşim halinde yürütülmesini sağlayan en önemli bileşenlerden biri yazılım faaliyetleridir. Söz konusu faaliyetlerin teknoloji geliştirme bölgelerinde yürütülmesi hem bu faaliyetlerin geliştirilmesini hem de maliyetlerin düşürülmesini sağlamaktadır. Zira yürürlükteki mevzuat kapsamında teknoloji geliştirme bölgelerinde yazılım faaliyeti yürütenlere önemli vergisel avantajlar uygulanmaktadır. Yazılım faaliyetlerinin geliştirilmesi elektronik ticaret alanına da önemli katkılar sağlamıştır. Bu çalışmanın amacı, teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren şirketlerin e-ticaret yazılımı kiralamaları durumunda elde edilecek gelirin vergisel istisna hükümleri karşısındaki durumunu belirlemektir.

Anahtar Sözcükler: Teknoloji Geliştirme Bölgesi, E-Ticaret, Yazılım.

1. GİRİŞ

Bilgi ve iletişim teknolojilerinin, sosyal ve ticari yaşamın ve devlet faaliyetlerinin önemli bir parçası haline gelmesi, bu teknolojilerin insanlarla ve diğer teknolojilerle konuşmasını ve etkileşimde bulunmasını sağlayan “yazılımı” da stratejik ve ekonomik olarak çok önemli bir konuma yükseltmiştir. Esasen yazılım bir üründür, ancak başka ürünler geliştirmeye veya elde etmeye yarayan bir araç olarak da kullanılabilir. Günümüzde e-ticaret sitelerinin %95’i yazılımdan oluşmaktadır. Bu yazılım içerisinde güvenlikten hıza, kurgudan cari sisteme ve çok farklı birbiriyle entegreli çalışan uygulamalar mevcuttur.

Teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren firmalar, kendi projeleri kapsamında üretilen elektronik ticaret yazılımlarını kullanacak gerçek ve tüzel kişilere belirli periyotlarla (1 ay, 3 ay vs.) mağaza kiralama hizmeti vermektedirler. Bu hizmet karşılığında elde edilen kiralama ücretinin kurumlar vergisi ile katma değer vergisinden istisna olup olmadığı konusunda açıklamalar yapılmak üzere makalemiz kaleme alınmıştır. Makalemizde öncelikle e-ticaret yazılımları hakkında açıklayıcı bilgiler sunulacaktır.

* Başbakanlık Başmüfettişi

2. E-TİCARET YAZILIMLARI

E-ticaret, 1995 yılından itibaren tüm dünyada internet kullanımının artış göstermesiyle ortaya çıkmıştır. Dijital ortam üzerinden ticaretin on-line olarak yapılmasına e-ticaret denir. E-ticaret kavramı, bir ürün ya da herhangi bir hizmet için, çeşitli ödeme yöntemleri sunarak internet üzerinden sipariş vermenizi sağlayan yöntemdir. Sipariş vermenin yanında internet aracılığıyla hizmet sunma ve ticaret yapılmasını sağlamaktadır. Dünyada ve Türkiye’de klasik pazarlama yöntemlerinin yanında satış faaliyetlerine e-ticaret kavramını ekleyen bireyler ya da kuruluşlar, belirli bir lokasyona bağlı kalmadan hizmet sunmaktadırlar. Bu da e-ticaretin en önemli avantajlarından biridir. Modern dünyada çalışan ve zamanla yarışan birey, istediği zaman aralığında ve istediği lokasyonda alışverişini yapabilmektedir.

Bireylerin istediği yerden, istediği zamanda ve fiziki mağazalara oranla daha düşük fiyata ürün veya hizmet alabildikleri platformlara e-ticaret sitesi denilmektedir. Web tabanlı bir yazılıma sahiptir. Dolayısıyla e-Ticaret sitelerinin oluşturulmasında ise e-ticaret yazılımı rol oynar. Firmanın gereksinimlerine ve hangi satış eylemlerinde kullanılacağına göre e-ticaret yazılım farklılık gösterir. Yazılım üretimi temel olarak, yazılım değer zincirinde yer alan bir takım faaliyetlerin ve süreçlerin bütünü olarak görülebilir. Bu temel faaliyetler ve süreçler genel olarak mimari (örn. danışmanlık, analiz, tasarım), kod geliştirme (örn. programlama), test faaliyetleri, uygulama, pazarlama ve dağıtım, bakım ve destek (örn. yazılım güncelleme yönetimi), yardım masası ve eğitim olarak sıralanabilir. Genel hatlarıyla E-Ticaret siteleri oluşturulurken kullanılacak yöntem ve yazılım modülleri şöyledir;

- E-Ticaret sitesinde markanıza özgü, profesyonel ve isterseniz mobil uyumlu bir tasarım
- Filtreleme Modülü
- Stok Takip Modülü
- Sipariş Takip Modülü
- E-Ticaret sitesi içerisinde iade, satış, gizlilik ve güvenlik adına oluşturulmuş alışveriş sözleşmeleri
- Haber ve Duyuru Modülü
- 3D Güvenli Alışveriş
- SSL ve 128bit şifreleme yöntemiyle oluşturulmuş güvenilir alışverişin sağlanması
- Kupon Modülü

- Hediye Çeki Modülü
- Sınırsız Ürün Ekleme
- Sınırsız Kategori Ekleme
- Üyelik Oluşturma Sistemi
- Üye Takip Modülü
- Kargo Takip Modülü

E-ticaret yazılımları ile birlikte e-ticaret siteleri, internet, akıllı telefon gibi hayatımızın olmazsa olmazları arasına girmeyi başarmıştır. E-ticaret sitesi, e-ticaret yazılımları ile geliştirilen platformlardır. Bu platformlardan ticaret yapanlar, alım-satım işleri ile uğraşanlar, girişimciler oldukça fazla yararlanmaktadır. En fazla yararlananlar ise tüketicilerdir. Tüketicilerle arasındaki ilişki arz ve talep ilişkisinin karşılanması şeklinde devam etmektedir. Artan arz ile birlikte her geçen gün e-ticaret yazılımları artış göstermektedir. Bunun karşılığında da sitelerde alışveriş yapma davranışları artış göstermektedir. E-ticaret yazılımları, firmalar tarafından kullanıcı firma müşterilerinden gelen talep ve istek doğrultusunda yazılmaktadır. E-ticaret yazılımları için firmalar paket programlar oluşturur. Kullanıcı müşteri firma, hazırlanan bu hazır e-ticaret yazılımları kullanabilmektedir. Bu paketlerin yazılım özelliklerine göre fiyatları değişiklik göstermektedir. Hazırlanan e-ticaret yazılımları paketlerini beğenmeyen veya ihtiyaçlarını karşılayamayacağını düşünen kullanıcı müşteri firma kendi ihtiyaçları doğrultusunda yazılım tasarlabilmektedir. E-ticaret yazılımları yapan firmalar, kullanıcı müşteri firmalardan gelen isteklere göre sürekli olarak düzenleme ve geliştirme yapabilirler. Kullanıcı firmalar için kolay anlaşılacak olan tasarım ve yazılım uygulamaları geliştirilebilir.

3. TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİNDE FAALİYET GÖSTEREN ŞİRKETLERİN E-TİCARET YAZILIM KİRALAMASI

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun “Tanımlar” başlıklı 3 üncü maddesinde; Araştırma ve Geliştirme (Ar-Ge), kültür, insan ve toplumun bilgisinden oluşan bilgi dağarcığının artırılması ve bunun yazılım dahil yeni süreç, sistem ve uygulamalar tasarlamak üzere kullanılması için sistematik bir temelde yürütülen yaratıcı çalışmaları,

Yazılım ise bir bilgisayar, iletişim cihazı veya bilgi teknolojilerine dayalı bir diğer cihazın çalışmasını ve kendisine verilen verilerle ilgili gereken

işlemleri yapmasını sağlayan komutlar dizisinin veya programların ve bunların kod listesini, işletim ve kullanım kılavuzlarını da içeren belgelerin, belli bir sistematik içinde, tasarlama, geliştirme şeklindeki ürün ve hizmetlerin tümü ile bu ürün ya da mal ve hizmetlerin lisanslama, kiralama ve tüm hakları ile devretme gibi teslim şekillerinin tümü

Olarak tanımlanmıştır.

Aynı Kanunun geçici 2 nci maddesinde ise *“Yönetici şirketlerin bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançlar ile bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu bölgedeki yazılım, tasarım ve AR-GE faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31.12.2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır.”* hükmü yer almaktadır.

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

“Yapılan düzenlemeyle teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren mükelleflerin, münhasıran bu bölgedeki yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar, faaliyete başlanılan tarihten bağımsız olmak üzere, 31/12/2028 tarihine kadar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

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

Öte yandan, teknoloji geliştirme bölgelerinde yazılım ve Ar-Ge faaliyetinde bulunan şirketlerin, bu faaliyetler sonucu buldukları ürünleri kendilerinin seri üretime tabi tutarak pazarlamaları halinde, bu ürünlerin pazarlanmasından elde edilen kazançların lisans, patent gibi gayrimaddi haklara isabet eden kısmı, transfer fiyatlandırması esaslarına göre ayrıştırılmak suretiyle istisnadan yararlanabilecektir. Ancak, lisans, patent gibi gayrimaddi haklara bağlanmamış olmakla birlikte uyarılama, yerleştirme, geliştirme, revizyon, ek yazılım gibi faaliyetlerden elde edilen kazançların istisna kapsamında değerlendirileceği tabiidir. Ayrıca, teknoloji geliştirme bölgelerinde tasarım faaliyetleri sonucu buldukları ürünleri kendileri seri üretime tabi tutarak pazarlayan mükellefler; bu ürünlerin pazarlanmasından elde

edilen kazançlarının tasarımı isabet eden kısmını, transfer fiyatlandırması esaslarına göre ayırtırmak suretiyle istisnadan yararlanabilecektir. Üretim ve pazarlama organizasyonu nedeniyle doğan kazancın diğer kısmı ise istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Örneğin; teknoloji geliştirme bölgesinde yazılım faaliyetinde bulunan şirketin, ürettiği yazılımların lisans satışından veya kiralanmasından elde edeceği kazançlar istisnadan yararlanacak, ancak söz konusu yazılımın disk, CD veya elektronik ortamda pazarlanmasından elde edilen kazançların (lisansa isabet eden kısmı hariç) istisnadan yararlanması mümkün olmayacaktır.

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

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

Açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, teknoloji geliştirme bölgesinde gerçekleştirilen yazılım ve uyarlama, yerleştirme, geliştirme, revizyon, ek yazılım gibi faaliyetlerinden elde edilen kazançlar 31.12.2028 tarihine kadar kurumlar vergisinden istisna olup geliştirilen yazılımların seri üretime tabi tutularak pazarlanması halinde, bu ürünlerin pazarlanmasından elde edilen kazançların lisans, patent gibi gayrimaddi haklara isabet eden kısmı, transfer fiyatlandırması esaslarına göre ayırtırmak suretiyle istisnadan yararlanabilecek, üretim ve pazarlama organizasyonu nedeniyle doğan kazancın diğer kısmı ise kurumlar vergisi istisnası kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Buna göre, yazılım şirketlerinin teknoloji geliştirme bölgelerinde geliştirdikleri projeler kapsamında üretilen elektronik ticaret yazılımını kullanarak mağaza kiralama hizmeti sonucu elde ettikleri kazançların kurumlar vergisi istisnasına konu edilmesi mümkün değildir.

Öte yandan, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;

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

-Geçici 20 nci maddesinde ise 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununa göre teknoloji geliştirme bölgesinde ve ihtisas teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan girişimcilerin kazançlarının gelir veya kurumlar

vergisinden istisna bulunduğu süre içinde münhasıran bu bölgelerde ürettikleri ve sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımı şeklindeki teslim ve hizmetlerin katma değer vergisinden müstesna olduğu

hüküm altına alınmıştır.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin “II-G/2 Teknoloji Geliştirme Bölgesinde ve İhtisas Teknoloji Geliştirme Bölgesinde Verilen Teslim ve Hizmetler” başlıklı bölümünde;

“ ...

Bu hükme göre, teknoloji geliştirme bölgelerinde veya ihtisas teknoloji geliştirme bölgelerinde bulunan mükelleflerin 31/12/2023 tarihine kadar bu bölgede ürettikleri sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımları şeklindeki teslim ve hizmetleri KDV’den istisnadır. Söz konusu bölgede üretilen yazılımın farklı kişilere satılması ya da satışın CD veya elektronik ortamda yapılması istisna uygulanmasına engel değildir.

Üniversitelere bağlı Teknokentler de Teknoloji Geliştirme Bölgesi olarak değerlendirilir. Kanunun geçici 20/1 inci maddesi kapsamında üretilen söz konusu yazılımların fikri mülkiyet hakkının, bu bölgede faaliyette bulunan mükellefte kalmak suretiyle belirli zaman aralıklarıyla farklı kişilere satılması veya söz konusu yazılımların sanal ortamda paylaşımının sağlanması halinde de KDV istisnası uygulanır.

...”

Açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu çerçevede, yazılım şirketleri tarafından teknoloji geliştirme bölgelerinde üretilen yazılım projelerinin belirli periyotlarda gerçek ve tüzel kişilere kiralanması faaliyetinin yazılım kiralaması değil, internet üzerinden sanal mağaza kiralaması olarak değerlendirilmesi gerektiğinden, anılan şirketlerce verilen söz konusu hizmetin KDV Kanununun geçici 20 nci maddesi kapsamında KDV’den istisna tutulması mümkün değildir.

4. SONUÇ

Teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren firmalar, kendi projeleri kapsamında üretilen elektronik ticaret yazılımlarını kullanacak gerçek ve tüzel kişilere belirli periyotlarla mağaza kiralama hizmeti vermektedirler. Buna göre, teknoloji geliştirme bölgesinde gerçekleştirilen yazılım ve uyarlama, yerleştirme, geliştirme, revizyon, ek yazılım gibi faaliyetlerinden

elde edilen kazançlar 31.12.2028 tarihine kadar kurumlar vergisinden istisna olup geliştirilen yazılımların seri üretime tabi tutularak pazarlanması halinde, bu ürünlerin pazarlanmasından elde edilen kazançların lisans, patent gibi gayrimaddi haklara isabet eden kısmı, transfer fiyatlandırması esaslarına göre ayrıştırılmak suretiyle istisnadan yararlanabilecek, üretim ve pazarlama organizasyonu nedeniyle doğan kazancın diğer kısmı ise kurumlar vergisi istisnası kapsamında değerlendirilmeyecektir ve yazılım şirketlerinin teknoloji geliştirme bölgelerinde geliştirdikleri projeler kapsamında üretilen elektronik ticaret yazılımını kullanarak mağaza kiralama hizmeti sonucu elde ettikleri kazançların kurumlar vergisi istisnasına konu edilmesi mümkün değildir.

Ayrıca yazılım şirketleri tarafından teknoloji geliştirme bölgelerinde üretilen yazılım projelerinin belirli periyotlarda gerçek ve tüzel kişilere kiralanması faaliyetinin yazılım kiralaması değil, internet üzerinden sanal mağaza kiralaması olarak değerlendirilmesi gerektiğinden, anılan şirketlerce verilen söz konusu hizmetin KDV'den istisna tutulması mümkün değildir.

KAYNAKÇA

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu. (02 Kasım, 1984). Resmi Gazete (Sayı: 18563)

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu (06 Temmuz, 2001). Resmi Gazete (Sayı: 24454)

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu. (21 Haziran, 2006). Resmi Gazete (Sayı: 26205)