

4691 SAYILI TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİNDE ÜRETİLEN YAZILIMLARA İLİŞKİN KURUMLAR VERGİSİ İSTİSNASININ SINIRI NEDİR

1. KONU

Teknoloji Geliştirme Bölgelerini düzenleyen 4691 Sayılı Kanunun amacı, 1'nci maddede; 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 imkânı yaratmak, teknoloji transferine yardımcı olmak ve yüksek-ileri teknoloji sağlayacak yabancı sermayenin ülkeye girişini hızlandıracak teknolojik alt yapıyı sağlamak olarak ifade edilmiş bulunmaktadır.

Diğer taraftan 12/3/2011 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 4691 sayılı Kanunun geçici 2 nci maddesinde yer alan hüküm gereği yönetici şirketlerin bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançlar ile bölgede 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.

Bu çalışmamızda Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde faaliyet gösteren yazılım işletmelerinin istisnadan yararlanma haklarının kısıtlanması (sona erme) üzerinde durulacaktır.

2. YASAL DÜZENLEMELER

2.1. 4691 Sayılı Kanunun Uygulamasına İlişkin Yönetmelik

12.03.2014 Tarih 28939 Resmi Gazetede yayınlanan Teknoloji Geliştirme Kanunu Uygulama Yönetmeliğinin tanımlar bölümünde Ar-Ge ve Yazılım kavramları aşağıda belirtildiği şekilde ifade edilmiştir;

a)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 çalışmaları,

b)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 tümünü,

Kapsamaktadır.

Yönetmeliğin **muafiyet ve istisnaları** hüküm altına alan 37'nci maddesinde ise bölgede muafiyet ve istisnaların uygulanmasına ilişkin esaslar belirlenmiştir Buna göre;

a) Yönetici şirketlerin, Kanunun uygulanması ile ilgili her türlü faaliyetleri sonucunda elde ettikleri kazançları 31/12/2023 tarihine kadar kurumlar vergisinden müstesnadır. Yönetici şirket, ayrıca, Kanunun uygulanması ile ilgili olarak düzenlenen kâğıtlardan ve yapılan işlemlerden dolayı damga vergisi ve harçtan muaftır. Yönetici şirket, bu muafiyet ve istisnaların uygulanabilmesi için bağlı bulunduğu vergi dairesine başvuruda bulunur.

b) Bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu Bölgedeki yazılım ve/veya Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31/12/2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın uygulanabilmesi için mükellefler bağlı bulundukları vergi dairesine başvuruda bulunurlar. Bu başvuruya, yönetici şirketten alınan söz konusu vergi mükellefinin Bölgede yer aldığını ve mükellefin faaliyet alanlarını gösteren belge de eklenir, aksi takdirde bu bent kapsamındaki istisna uygulanmaz.

c) Bölgede çalışan ve bu Yönetmeliğe göre tanımlanmış Ar-Ge ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri 31/12/2023 tarihine kadar her türlü vergiden istisnadır.

Bu istisnanın uygulanabilmesi için, ilgili girişimci, Bölgede çalışan ve bu Yönetmeliğe göre tanımlanmış tüm Ar-Ge ve destek personelinin, Ar-Ge projelerindeki görev tanımlarını, nitelik ve çalışma sürelerini gösteren listeyi aylık olarak yönetici şirkete onaylatır, inceleme ve denetimlerde ibraz edilmek üzere saklar. İstisna kapsamındaki çalışma sürelerinin hesabında haftada kırkbeş saatin üzerindeki ve ek çalışma süreleri bu hesaplamada dikkate alınmaz. Hak kazanılmış hafta tatili ve yıllık ücretli izin süreleri ile 17/3/1981 tarihli ve 2429 sayılı Ulusal Bayram ve Genel Tatiller Hakkında Kanunda belirtilen tatil günleri gelir vergisi stopajı teşviki uygulamasında dikkate alınır. Hesaplamada küsuratlı sayılar bir üst tamsayıya iblağ edilir. İstisna kapsamındaki destek personeli sayısı Ar-Ge personeli sayısının yüzde onunu aşamaz. Destek personeli sayısı hesabında küsuratlı sayılar bir üst tamsayıya iblağ edilir. Destek personelinin toplam Ar-Ge personeli sayısının %10'unu aşması hâlinde, brüt ücreti en az olan destek personelinin ücretinden başlamak üzere her türlü vergi istisnası uygulanır. Brüt ücretlerin aynı olması hâlinde, ücretine her türlü vergi istisnası uygulanacak destek personeli ise çalıştığı girişimci firma tarafından belirlenir. Ücretin brüte iblağ edilmesi gerektiği durumlarda brüt ücret Kanunla sağlanan vergi teşvikleri dikkate alınmaksızın hesaplanır. Ar-Ge ve destek personelinin bu Kanun kapsamında elde ettiği tüm gelirler (ücret, prim, ikramiye ve benzeri ödemeler) istisna kapsamına dahildir.

ç) Atık su arıtma tesisi işleten Bölgelerden, belediyelerce atık su bedeli alınmaz.

d) Bölge içerisinde faaliyette bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri, yazılım ve/veya Ar-Ge faaliyetleri dolayısıyla 4691 sayılı Kanunda yer alan vergisel teşviklerden bütün halinde yararlanabilirler. Bu durumda aynı yazılım ve/veya Ar-Ge projesi için 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile 28/2/2008 tarihli ve 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunda yer alan vergisel teşviklerden ayrıca yararlanamazlar. Bölgede faaliyette bulunan girişimcilerden 5520 sayılı Kanun, 193 sayılı Kanun ve 5746 sayılı Kanunda yer alan vergisel teşviklerden yararlanmak isteyenler, bu durumu Maliye Bakanlığına ve Bölge yönetici şirketine eş zamanlı olarak ayrıca bildirirler.

e) Bölgede yer alan girişimcilerin yürüttükleri yazılım ve/veya Ar-Ge projesi kapsamında çalışan Ar-Ge personelinin, Bölgede yürüttüğü görevle ilgili olarak yönetici şirketin onayıyla, Bölge dışında geçirdiği sürelerle ait bu çalışmaları kapsamında elde ettikleri ücretlerinin; üniversite bünyesinde kadrolu olan öğretim elemanları için % 50'si, diğer Ar-Ge personeli için % 25'i gelir vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın uygulanabilmesi için;

1) Girişimci şirketin yürüttüğü yazılım ve/veya Ar-Ge projesinin bir kısmının Bölge dışında yürütülmesinin zorunlu olduğu hallerde, girişimci şirket, yazılım ve/veya Ar-Ge projesinin Bölge dışında geçirilmesi gereken kısımlarına ilişkin gerekçeli teklifi ile çalışanların projeler itibarıyla sayıları ve nitelikleri, bu personelin projelerde görev aldığı süreler, ücretlerine ilişkin bilgiyi yönetici şirkete sunar.

2) Girişimci şirket tarafından sunulan gerekçeli teklif yönetici şirket tarafından incelenir ve söz konusu yazılım ve/veya Ar-Ge projesinin bir kısmının Bölge içinde yürütülemeyeceğinin (Bölge dışında yapılmasının zorunlu olduğunun) tespit edilmesi ile Bölge dışında yürütülen yazılım ve/veya Ar-Ge faaliyetlerinin Bölgede yürütülen aynı yazılım ve/veya Ar-Ge projesi kapsamında olduğunun tespit edilmesi şartıyla, gerekçeli teklif yönetici şirket tarafından onaylanır.

3) Bölgede çalışan Ar-Ge personelinin, yürüttüğü yazılım ve/veya Ar-Ge projesi ile ilgili Bölge dışında geçirdiği süreye ilişkin yazılım ve/veya Ar-Ge çalışması yapılan kurum veya kuruluştan aldığı belge yönetici şirkete sunulur.

f) Bu Kanuna 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, 25/10/1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu kapsamında katma değer vergisinden müstesna tutulması için yönetici şirketin onayı alınarak ilgili vergi dairesine başvuruda bulunulur.

g) Bakanlıkça istenilen formata uygun olarak hazırlanmış, üçer aylık dönemler halinde Bölge yönetici şirket ve Bölgede bulunan girişimcilerin faaliyetlerine ilişkin, kendi mali müşaviri veya yeminli mali müşavirince onaylı bilgiler Bakanlığa üç aylık dönemi takip eden

altmış gün içerisinde gönderilir. Bu süre içerisinde gönderilmemesi halinde, Bölgede sağlanan muafiyetlerin devam edip etmeyeceğine yönelik inceleme yapılmasını sağlamak amacıyla Maliye Bakanlığı, Bakanlık tarafından bilgilendirilir.

ğ) Bölgede muafiyet ve istisnaların uygulanması ile ilgili işlemler Maliye Bakanlığının ilgili mevzuatlarına tabidir.

2.2. Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden İstisna

1 Seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda yer alan "İstisna" başlıklı kısmının 5.12.2.2. "Yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilen kazançlarda kurumlar vergisi istisnasının kapsamı" başlıklı bölümü aşağıdaki gibidir.

"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 yararlanabilecektir. 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.

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

açıklamalarına yer verilmiştir.

2.3. Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden İstisna

Konu ile ilgili olarak, 26/04/2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan Katma Değer Uygulama Tebliğinin Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Verilen Teslim ve Hizmetlere ilişkin (II-G/2) açıklamalar aşağıdaki gibidir.

“3065 sayılı Kanunun 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 müstesna olduğu ve Maliye Bakanlığının program ve lisans türleri itibarıyla istisnadan yararlanılacak bedele ilişkin olarak asgari sınır belirlemeye, istisna uygulanacak yazılım programlarını tanımlamaya ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye yetkili olduğu hüküm altına alınmıştır.

Bu hükme göre, 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 istisna tutulmuştur.

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.

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.

Ancak, Teknoloji Geliştirme Bölgesinde faaliyette bulunan girişimciler tarafından münhasıran bu bölgelerde üretilen yazılımlar için yapılacak her türlü mal ve hizmet alımları, söz konusu yazılımın vergiden istisna olup olmadığına bakılmaksızın KDV'ye tabidir.

Güncelleme dışında bir yazılımla ilgili olarak verilen bakım, destek (otomasyon) hizmetleri, teknoloji geliştirme bölgesinde üretilse dahi, oyun programları, 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 değerlendirilmez.

Öte yandan 3065 sayılı Kanunun (30/a) maddesinde, 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.

Diğer taraftan, Teknoloji Geliştirme Bölgesinde üretilen yazılımın Kanunun 11 ve 12 nci maddeleri kapsamında ihraç edilmesi halinde, bu ihracata ilişkin yüklenilen KDV'nin, 3065 sayılı Kanunun 32 nci maddesine göre indirim ve iade konusu yapılması mümkündür.

Konuyla ilgili örneklere aşağıda yer verilmiştir.

Örnek 1: 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 20/1 inci maddesine göre KDV'den istisna olacaktır.

Örnek 2:(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.”

3. KONUNUN TARTIŞILMASI VE DEĞERLENDİRİLMESİ

Konu birçok boyutu ile tartışılabilir. Ancak konu 4691 sayılı Kanun kapsamında kazanç ve KDV istisnası ile sınırlı olarak tartışılmıştır.

4691 sayılı kanunun amacının esas itibarıyla; Üniversiteler, araştırma kurum ve kuruluşları ile üretim sektörlerinin işbirliğini sağlamak, ülke sanayisinin uluslararası rekabet edebilir ve ihracata yönelik bir yapıya kavuşturulması maksadıyla teknolojik bilgi üretmek, üründe ve üretim yöntemlerinde yenilikler geliştirmek” olduğu görülmektedir.

Aşağıda şematik olarak görüleceği üzere, Teknokentlerde yazılımlar ;



Şekli ile üretilabilmektedir.

Kutulanmış Program: Bir yazılım programının otomatik kopyalanmasına (boxing) kutulama denir. Bu programlar özellikle teknoloji marketlerinde nihai tüketicinin satın alması için arza sunulan programlardır.

Kişiyeye özel yazılım(program) : Teknolojinin gelişmesiyle birlikte bilgisayar ekonomik yaşamın tüm alanlarına girdi. Farklı yazılımlar ile ekonomik yaşam kolaylaşırken, genele hitap eden bu yazılımların dışında özel yazılım ihtiyaçları doğmaya başladı. Genel anlamda aynı işin yapılması durumunda dahi işletmenin kendine has yöntem ve yönetimine uygun hazırlanan yazılımlardır.

Bir yazılımın birden fazla kişi tarafından satın alınması: Üretilen yazılım programının birden fazla kullanıcı tarafından kullanım hakkına sahip olunan programlardır.

Terminal Kiralama: Üretilen yazılım programı ile çeşitli sektörlerde çeşitli bilgilere ulaşım veya bilgilerin kullanılmasına yönelik şifre ile programın kullanılmasıdır. Bir çeşit abonelik gibi sistem çalışmakta ve kullanıcılar ile yapılan kullanım sözleşmeleriyle üretici yazılım firması programından kullanıcıların yararlanmasını karşılığında bedel tahsil etmektedir.(Finansal piyasalarda yaygın olarak kullanılmaktadır.)

Yukarıdaki açıklamalara göre; Teknokentlerde üretilen yazılım programının talebi olduğu sürece yani program ile ilgili talep ve talep sonrası programın gelişimi güvenlik duvarı ve benzeri gelişmeler devam ettiği sürece AR-GE çalışmaları da devam etmektedir.

Seri üretim ise bir ürünün genellikle montaj hattı aracılığıyla çok sayıda üretilmesini ifade etmektedir. Diğer bir deyişle yazılımların seri üretimi; programın kutulanmış raf halidir.

Üretilen yazılımın birden fazla kişi tarafından her ne şekilde olursa kullanımı, satışı, o yazılımı seri bir şekilde üretildiğini ortaya koymaz.

Bölgede üretilen bir yazılım; satışı ile birlikte istisnaya hak kazanır, kullanım hakkı ve lisans satışı kanun kapsamında istisnaya girmekte olup, bu istisna 31.12.2023 tarihine kadar sürmektedir.

Ayrıca, uyarlama, yerleştirme, geliştirme, revizyon, ek yazılım gibi faaliyetlerden de elde edilen gelirler de, istisna kazancına girmektedir.

Örneğin, bölgede yazılım yapan şirket yazılımların, çoğaltılarak satma hakkını başka bir şirkete veriyor ise bu takdirde;

Yazılımı yapan şirket istisnadan yararlanır ve yukarıda belirtildiği üzere transfer fiyatlandırmasına göre ayırtırma yapmasına gerek yoktur. Çoğaltarak satışı yapan şirketin zaten istisnadan yararlanması söz konusu değildir.

KDV Kanunun Geçici 20 nci maddede yer alan istisnanın uygulamasında esas olan, Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununa göre teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan girişimcilerin kazançlarının gelir ve kurumlar vergisinden istisna olmasıdır. Söz konusu kazanç, gelir ve kurumlar vergisinden istisna olduğu sürece münhasıran bu bölgelerde üretilen ve sistem yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımı şeklindeki teslim ve hizmetler KDV den de istisna tutulabilecektir.

Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde üretilen 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 bunun seri üretime tabi tutularak üretildiği anlamına gelmeyip, bu kazançta hem Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında hem de Katma Değer Vergisi Kanunu kapsamında istisnadan yararlanması mümkün gözükmemektedir.

4.SONUÇ

Sonuç olarak Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde faaliyet gösteren yazılım işletmelerinin istisnadan yararlanma haklarının kapsamı 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu ve Katma Değer Vergisi Kanunu ve ilgili mevzuat çerçevesinde tartışılmış ve yapılan değerlendirmeler yukarıda açıklanmış bulunmaktadır.