

## **Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Gerçekleştirilen Oyun Yazılımı Faaliyetlerinde Vergisel Avantajlar ve Koşullar-I**

### **1. Giriş**

2020 yılında başlayan ve hızlı bir yayılım sonucunda küresel ölçekte tüm insanlığı etkiler hale gelen pandemi; yaşam biçimimizin ve alışkanlıklarımızın birçok açıdan değişmesine ve dönüşmesine sebep oldu. Takip eden 2021 yılında da bu değişim ve dönüşümleri çok şiddetli bir biçimde hissetmeye devam ettik. Sosyal aktivitelerden ve fiziken bir araya gelip toplanmalardan kısmen mecburen kısmen de isteyerek uzak kalan insanların bu dönemde dijital aktivitelerde yoğunca vakit geçirdiği söylenebilir. Tiktok, instagram, facebook, netflix, vb. mecralarla beraber offline ya da online oyunlar da sosyalleşmenin birer aracı konumundaydılar.

Öyle ki, Türkiye Oyun Sektörü 2020 Raporuna<sup>1</sup> göre; sadece gençler değil yetişkinler de oyun oynuyor. Türkiye’de yetişkinlerin %79’u mobil oyun oynuyor ve bu oran yetişkin kadınlarda %81,7, erkeklerdeyse %76,5. Ortaya çıkan data aynı zamanda Türkiye’deki tüm internet kullanıcılarının yüzde 84’ünün en az bir cihaz ile mobil oyun oynadığını göstermektedir.

Türkiye’deki mobil oyuncuların en sevdiği oyun türü olarak ilk sırada %49,2 ile aksiyon-macera oyunları yer alırken ikinci ve üçüncü sırada ise, %46,2 ile puzzle ve %45,7 ile yarış oyunları yer alıyor.

Söz konusu raporun<sup>2</sup> 23’üncü sayfası “Türkiye’de Android Oyun Dünyası”nı bahis konusu ediyor ve Google Play’de 171.986 oyun yayıncısı arasında 2.689’dan fazla Türk yayıncı bulunduğu, Google Play’de 439.890 oyun arasında Türk yayıncıların sunduğu 8.055’ten fazla oyun bulunduğu, Türk yayıncıların oyunlarının %3’ünün ücretli kategorisinde, %87’sinin reklam içerdiği ve oyunların %28’indeyse uygulama içi ödemelerden yararlandığı, belirtilmiş.

2020 yılında oyun sektöründe yaşanan olumlu gelişmelerden bir tanesi de bu sektörün en fazla yatırım alan sektör olarak öne çıkmasıydı. Türkiye’nin ilk unicorn’u bir oyun firması olan Peak Games oldu. Kısa sürede başarı yakalayan ve hisse satışı gerçekleştiren Rollic Games gibi firmalar ve üst düzey kalitede (AAA) oyunlarla yarışacak seviyede satış desteği bulan PC oyunu Mount & Blade Bannerlord tüm gözlerin oyun sektörüne yönelmesine sebep

<sup>1</sup> <https://www.gaminginturkey.com/turkiye-oyun-sektoru-raporu-2020.pdf>

<sup>2</sup> Söz konusu raporun 2021 yılındaki sektörel gelişmeleri ele alacağı sayısının 2022’nin ilk çeyreğinde yayımlanması beklenmektedir. (Bkz. <https://www.bubitekno.com/genel-haber/gaming-in-turkeyin-geleneksel-oyun-sektoru-raporu-icin-geri-sayim-basladi.html>)



oldu.<sup>3</sup> Hyper-casual oyunlarda (hiperbasit oyunlar genellikle oynaması kolay ve ücretsiz olan mobil video oyunlardır) ülkemizin üretim hızı ve kalitesi arttı.

## 2. Yasal Düzenlemeler ve Bölgedeki Vergisel Avantajlar ve Koşullar

Oyun faaliyetine ilişkin genel sektörel bilgiler paylaşıldıktan sonra makalenin esas konusu olan teknoloji geliştirme bölgelerinde (TGB) oyun yazılımı faaliyetinin sahip olduğu vergisel (gelir/kurumlar vergisi açısından) avantajlar ve koşullar Gelir İdaresi Başkanlığının idari görüşleri çerçevesinde anlatılmaya çalışılacaktır.<sup>4</sup>

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu’nun geçici 2’nci maddesine göre; bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu bölgedeki yazılım faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31.12.2028 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır.

Söz konusu madde hükmünden yararlanılabilmesi için;

-Bu Kanun’da tanımlanan teknoloji geliştirme bölgelerinde<sup>5</sup>/teknoparkta/teknokentte<sup>6</sup> faaliyet gösterilmesi,

-Kazancın münhasıran bu bölgedeki yazılım faaliyetinden elde edilmesi,

-Bölge içi ve bölge dışı faaliyetlerden elde edilen kazancın yasal defter kayıtlarında gerekli ayırımının yapılması, gerekmektedir.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin (Tebliğ) “5.12.2.2. Yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilen kazançlarda kurumlar vergisi istisnasının kapsamı” başlıklı bölümünde;

<sup>3</sup> A.g.r., syf. 31-32.

Mart 2020’de saat 13:00’de erken erişime açılan Mount & Blade II: Bannerlord, yayınlandığı saatte 100 bin anlık kullanıcıya erişerek yeni bir rekor kırdı. Rollic Games, 168 milyon dolara ABD’li Zynga’ya resmen satıldı. Yerli mobil oyun şirketi Peak Games, 1,8 milyar dolar karşılığında, diğer bir deyişle 12 milyar TL’nin üzerinde bir tutara, dünyanın en büyük oyun firmalarından ABD merkezli Zynga’ya satıldı.

<sup>4</sup> Sonraki yazılarımızda ise 19.10.2017 tarihinde yürürlüğe giren 11.09.2017 tarih ve 2017/10821 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (BKK) kapsamında uygulanan gelir/kurumlar vergisi istisnası ile KDV istisnası ve diğer istisnalar konu edilmeye çalışılacaktır.

<sup>5</sup> Teknoloji Geliştirme Bölgesi; yüksek/ileri teknoloji kullanan ya da yeni teknolojilere yönelik firmaların, belirli bir üniversite veya yüksek teknoloji enstitüsü ya da Ar-Ge merkez veya enstitüsünün imkanlarından yararlanarak teknoloji veya yazılım ürettikleri/geliştirdikleri, teknolojik bir buluşu ticari bir ürün, yöntem veya hizmet haline dönüştürmek için faaliyet gösterdikleri ve bu yolla bölgenin kalkınmasına katkıda bulundukları, aynı üniversite, yüksek teknoloji enstitüsü ya da Ar-Ge merkez veya enstitüsü alanı içinde veya yakınında; akademik, ekonomik ve sosyal yapının bütünleştiği siteyi veya bu özelliklere sahip teknoparkı ya da teknokenti ifade eder. (<https://teknopark.sanayi.gov.tr/Home/FaqList>)

<sup>6</sup> Teknokent (technopole) kavramı daha çok Fransa’da kullanılırken, ABD’de “Araştırma Parkı”, İngiltere’de “Bilim Parkı”, Uzakdoğu’da ise daha çok “Bilim Kenti” veya “Teknoloji Kenti” kavramları kullanılmaktadır. 4691 Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Yasasında ise “Teknoloji Geliştirme Bölgesi” şeklinde tek bir kavram kullanılmaktadır. (<http://odtuteknokent.com.tr/tr/hakkinda/teknokent-nedir>)



*“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, 31/12/2023 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...”*

Aynı Tebliğin “5.12.2.2.2. Bölgede faaliyete geçilmeden önce başlatılmış projelerden sağlanan kazançların istisna kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği” başlıklı bölümünde; *“Mükelleflerin bölgede faaliyete geçtikleri tarih itibarıyla tamamlamış oldukları yazılım, tasarım ve Ar-Ge’ye dayalı projelerden elde edecekleri kazançların istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.*

*Diğer taraftan, mükelleflerin bölgede faaliyete geçmeden önce başlayıp, bölgede devam ettirdikleri yazılım, tasarım ve Ar-Ge’ye dayalı projelerden sağladıkları kazancın, sadece projenin bölgede gerçekleştirilen kısmına isabet eden tutarı istisnadan yararlanabilecektir. Elde edilen kazancın ne kadarının bölgede gerçekleştirilen çalışmalara ilişkin olduğu, bölgede faaliyete başlanmasından sonra ortaya çıkan maliyetin projenin başlangıcından tamamlanmasına kadar geçen dönemde oluşan maliyete oranı kullanılmak suretiyle belirlenecektir. Daha sağlıklı bir sonuç verecekse, mükelleflerin başka bir yöntem kullanmak suretiyle de (kullanılan doğrudan işgücü miktarı gibi) bu ayrımı yapabilmeleri mümkün bulunmaktadır.*” açıklamalarına yer verilmiştir.

Söz konusu yasal hükümler çerçevesinde yani, faaliyetin teknoloji geliştirme bölgesinde yürütülerek kazancın münhasıran TGB’deki faaliyetten kaynaklanmasına yönelik olarak idari görüşlere aşağıda yer verilmiştir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 11.06.2020 tarih ve 62030549-125[5-2019/660]-E.409908 sayılı özelgesinde; *“... Şirketinizin teknoloji geliştirme bölgesinde yukarıda yer alan esaslar doğrultusunda oyun yazılımı faaliyetine ilişkin olarak yaptığı uyarılama, yerleştirme, geliştirme, revizyon ve ek yazılım gibi faaliyetleri dolayısıyla elde edeceği kazançlar 31/12/2023 tarihine kadar kurumlar vergisinden istisna olacaktır. Ancak, teknoloji geliştirme bölgesi dışında gerçekleştirdiğiniz faaliyetlerden elde ettiğiniz kazançlarla ilgili olarak, yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilmiş olsa dahi istisnadan yararlanılamayacağı tabiidir.”* şeklinde görüş beyan edilmiştir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 07.09.2017 tarih ve 62030549-125[10-2015/84]-275726 sayılı özelgesinde; *“şirketinizin Teknopark bünyesinde başlattığı proje ile ilgili olarak, söz konusu teknoparktan ayrıldıktan sonra vergisel teşviklerden yararlanılamayacağından, yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilmiş olsa dahi daha önce*



bölgede geliştirdiğiniz yazılımdan ... Teknoparktan ayrıldıktan sonra elde edilecek kazançlarınızla ilgili olarak anılan istisnadan yararlanmanız mümkün değildir.” şeklinde görüş beyan edilmiştir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 24.08.2017 tarih ve 62030549-125[5-2016/419]-26690 sayılı özelgesinde; “Bölge dışında gerçekleştirilen faaliyetlerden elde edilen kazançlar istisna kapsamı dışında olduğundan, yurt içi ve yurt dışında bulunan müşterilerin adreslerinde verilen yazılımların entegre edilmesi faaliyeti kapsamında elde edilen gelirler kurumlar vergisinden istisna edilmeyecektir.” şeklinde görüş beyan edilmiştir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 08.04.2014 tarih ve 39044742-130-818 sayılı özelgesinde; “firmanızın ... Teknopark bünyesinde başlattığı projelerin ... Teknoparkta sürdürülebilmesi için, söz konusu bölgede faaliyette bulunulduğunu gösteren yönetici şirketten alınan bir belgenin, bağlı bulunduğunuz vergi dairesine verilmesi durumunda, münhasıran bu bölgedeki yazılım ve Ar-Ge faaliyetleri sonucunda bulduğunuz ürünlerin pazarlanmasından elde edilen kazançların lisans, patent gibi gayri maddi haklara isabet eden kısmı, Kanun ve yönetmelik hükümleri ile yukarıda yer alan tebliğde yer alan açıklamalara uyulmak kaydıyla, faaliyete başladığınız tarihten bağımsız olmak üzere, 31/12/2023 tarihine kadar kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkündür. Ancak, bölge dışında gerçekleştirilecek faaliyetlerden elde edilecek kazançlara, yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilmiş olsa dahi istisna uygulanması mümkün bulunmamaktadır.” şeklinde görüş beyan edilmiştir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 14.08.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-125[5-2012/105]-2555 sayılı özelgesinde; “Buna göre, 4691 sayılı Kanun’da belirtilen şartların taşınması halinde, Şirketinizin Ankara Bilkent Teknoloji Geliştirme Bölgesindeki yürüttüğü oyun programları yazılımı faaliyetinden elde edilen kazançların, 1 seri no.lu Tebliğde yer alan açıklamalar çerçevesinde kurumlar vergisinden müstesna tutulması mümkündür.” şeklinde görüş beyan edilmiştir.

Buna göre, yukarıda yer alan idari görüşlerden de anlaşılabileceği üzere, oyun yazılım faaliyetinin/üretiminin bölge içi sayılan Teknoloji Geliştirme Bölgesi/Teknopark/Teknokente yürütülmesi/sürdürülmesi ve elde edilen kazançların yine münhasıran bölge içindeki oyun yazılım faaliyetinden elde edilmesi kurumlar vergisi istisnasının uygulanması için gereken temel koşullar olarak karşımıza çıkmaktadır.

Mezkûr Tebliğe göre, teknoloji geliştirme bölgelerinde yazılım ve Ar-Ge faaliyetinde bulunan şirketlerin, bu faaliyetler sonucu buldukları ürünleri kendilerinin seri üretime<sup>7</sup> tabi

<sup>7</sup> İşletmeler, bir TGB içerisinde başlatıp sonuçlandırdıkları Ar-Ge veya Tasarım projeleri sonucu elde ettikleri teknolojik ürünün üretilmesi için gerekli olan yatırımı, Yönetici Şirketin uygun bulması ve Bakanlığın izin vermesi şartıyla (Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı Ar-Ge Teşvikleri Genel Müdürlüğü tarafından ilan edilen



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

İstisna kazancın belirlenmesi noktasında önem arz eden konulardan bir diğeri de yukarıdaki paragrafta alıntılanan seri üretime tabi tutularak pazarlanan ürünler konusudur. Buna göre, bölge içinde üretilen ve pazarlanarak satışı gerçekleştirilen ürünlerden elde edilen kazancın ne kadarlık kısmının kurumlar vergisinden istisna tutulacağı hususundaki idari görüşlere aşağıda yer verilmektedir.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 04.05.2020 tarih ve 84974990-130[KDV 5/İ/GEÇ. 20-2018/03]-131737 sayılı özelgesinde; “... Yukarıda yer verilen hüküm ve açıklamalar çerçevesinde; gümrük tarife tespiti işlemlerinde karşılaşılan sorunları gidermek amacıyla geliştirdiğiniz, TÜBİTAK tarafından uygun görülerek TEYDEB kapsamında desteklenen ve ODTÜ Teknokent Ostim Kuluçka Merkezinde yürüttüğünüz gümrük tarife numarası tespiti için ‘Yapay Zeka ve Anlamsal Ağ Uygulamasının Geliştirilmesi’ (Tarife Anlama Sistemi) isimli projenizin, ‘.....’ adlı internet adresinde tüm dünya kullanıcılarının hizmetine İngilizce olarak sunularak ürünün satışından elde edilen kazancınızın transfer fiyatlandırması esaslarına göre gerekli ayrıştırma yapılmak suretiyle lisans, patent gibi gayri maddi haklara isabet eden kısmı için, 4691 sayılı Kanunun geçici 2 nci maddesi kapsamında istisna hükümlerinden yararlanılması mümkündür. Öte yandan, ‘.....’ adlı internet adresinde kullanıcıların hizmetine sunulan ürün için siteye alınacak reklam gelirlerine ilişkin tutarların ise kurumlar vergisi istisnası kapsamında değerlendirilmeyeceği tabiidir.” şeklinde görüş beyan edilmiştir.

Tekirdağ Vergi Dairesi Başkanlığının 27.01.2020 tarih ve 75497510-130[GEC.20-2015-9]-4847 sayılı özelgesinde; “... Teknoloji geliştirme bölgesinde yürüttüğünüz Ar-Ge çalışmalarına bağlı olarak ortaya çıkan bir ürünün seri üretime tabi tutularak pazarlanması

---

yüksek teknoloji alanlarında teknolojik ürün yatırımlarına izin verilir), herhangi bir TGB içerisinde yapabilirler. ([https://www.yatirimadestek.gov.tr/pdf/assets/upload/dosyalar/detay\\_teknoloji\\_gelistirme\\_bolgelerindeki\\_girisi\\_mlere\\_yonelik\\_tesvikler.pdf](https://www.yatirimadestek.gov.tr/pdf/assets/upload/dosyalar/detay_teknoloji_gelistirme_bolgelerindeki_girisi_mlere_yonelik_tesvikler.pdf)) Örneğin, Çorum Teknoloji Geliştirme Bölgesi Yönetici Anonim Şirketi Teknokent bünyesinde faaliyet gösteren firmaların bölgede seri üretim yapmalarına izin vermemektedir. Firmalar ancak Ar-Ge konusunu oluşturan ürün veya proje ile ilgili prototip üretimi ile Uygulama Yönetmeliği’nde tarif edildiği üzere Ar-Ge’ye dayalı sınırlı üretim faaliyetlerini Teknokent içinde gerçekleştirebilmektedirler. (<http://www.corumteknokent.org/SayfaDetay.aspx?VeriGetir=10&Teknokent-Katilim-Kosullari>)





*halinde, bu ürünlerin pazarlanmasından elde edilen kazançların sadece lisans, patent gibi gayri maddi haklara isabet eden kısmı için, transfer fiyatlandırması esaslarına göre gerekli ayırıştırma yapılmak suretiyle istisna hükümlerinden yararlanılabileceği tabiidir.” şeklinde görüş beyan edilmiştir.*

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 25.01.2019 tarih ve 84974990-130[KDV2/İ/GEÇ20/2016/06]-35748 sayılı özelgesinde; “... Şirketinizin geliştirdiği oyun yazılımlarının yurt içi ve yurt dışındaki kullanıcılar tarafından ... ve benzeri yurt dışı firmalar aracılığıyla indirilerek kullanılması karşılığında elde edilen kazançlarınızın (oyun esnasında yayınlanan reklamlar dolayısıyla elde edilen hasılatтан pay almak suretiyle elde edilenler dahil) 31.12.2023 tarihine kadar kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkündür. Yukarıda açıklanan şekilde yapılan faaliyetler, teknoloji geliştirme bölgesinde yürüttüğünüz Ar-Ge ve yazılım faaliyetlerine bağlı olarak ortaya çıkan bir ürünün seri üretime tabi tutularak pazarlanması olarak değerlendirilecek ve bu ürünlerden elde ettiğiniz kazançların sadece lisans, patent gibi gayri maddi haklara isabet eden kısmı için, transfer fiyatlandırması esaslarına göre gerekli ayırıştırma yapılmak suretiyle istisna hükümlerinden yararlanılabilecektir.” şeklinde görüş beyan edilmiştir.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 17.04.2014 tarih ve 84974990-130[Geçici 20-2012-03]-381 sayılı özelgesinde; “... GES yatırımında bulunmak isteyen firmalara şirketiniz tarafından teknoloji geliştirme bölgesinde gerçekleştirdiği yazılım ve yine kendi firmanızın mühendislik birikimi ile ürettiği; Türkiye genelinde hangi arazide hangi teknoloji ile hangi maliyetlerle ne kadar elektrik üretilebileceği ve en kısa sürede kendisini geri ödeyebilecek optimum yatırım alternatiflerinin neler olacağına ilişkin ‘GES Proje Raporları’nın satışından elde ettiği kazançların lisans, patent gibi gayri maddi haklara isabet eden kısmı için, transfer fiyatlandırması esaslarına göre gerekli ayırıştırma yapılmak suretiyle istisna hükümlerinden yararlanılması mümkündür. Öte yandan söz konusu GES Proje Raporlarının satış bedelleri içerisinde yer alan, gayri maddi hak bedeli dışında kalan mühendislik, üretim ve pazarlama organizasyonuna ilişkin tutarların ise kurumlar vergisi istisnası kapsamında değerlendirilmeyeceği tabiidir.” şeklinde görüş beyan edilmiştir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 23.05.2013 tarih ve 62030549-125[5-2012/92]-766 sayılı özelgesinde; “... şirketinizin teknoloji geliştirme bölgesinde gerçekleştirdiği yazılım ve uyarılama, yerleştirme, geliştirme, revizyon, ek yazılım gibi faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar 31.12.2023 tarihine kadar kurumlar vergisinden istisna olup geliştirilen yazılımların seri üretime tabi tutularak pazarlanması halinde, bu ürünlerin pazarlanmasından elde edilen kazançların lisans, patent gibi gayri maddi haklara isabet eden kısmı, transfer fiyatlandırması esaslarına göre ayırıştırılmak suretiyle istisnadan yararlanabilecek, üretim ve pazarlama organizasyonu nedeniyle doğan kazancın diğer kısmı ise kurumlar vergisi istisnası kapsamında değerlendirilmeyecektir. Buna göre, üretilen yazılımların disk, CD veya



*elektronik ortamda pazarlanmasından elde edilen kazançların (lisansa isabet eden kısmı hariç) kurumlar vergisi istisnasından yararlanması mümkün değildir.” şeklinde görüş beyan edilmiştir.*

Buna göre, yukarıda yer alan idari görüşlerden de anlaşılabilceği üzere, **oyun yazılımcıları** tarafından geliştirilen oyun yazılımlarının (oyun esnasında yayınlanan reklamlar dolayısıyla elde edilen hasılatın pay almak suretiyle elde edilenler dahil) online platformlar dahil çeşitli mecralarda satışa sunulması veya çeşitli kullanıcılar tarafından indirilerek kullanılması “seri üretim” kapsamında değerlendirilmekte ve dolayısıyla kurumlar vergisinden istisna tutulacak kazancın belirlenmesinde lisans, patent gibi gayri maddi haklara isabet eden kısmı için, transfer fiyatlandırması esaslarına göre gerekli ayrıştırmanın yapılması gerektiği belirtilmektedir. Aslında Tebliğ’de yazılım faaliyetinde bulunan mükelleflerin ortaya çıkardıkları ürünü kendilerinin seri üretime tabi tutarak pazarlamaları hususu vurgulanmış olsa da idari görüşlerden de görüldüğü üzere ürünlerin bir aracı vasıtasıyla pazarlanması noktasında istisna kazancın belirlenmesi açısından herhangi bir farklı metot öngörülmemiştir.

Dikkat edileceği üzere ayrıştırmanın transfer fiyatlandırması esaslarına göre yapılması gerektiği belirtilmiş ve doğrudan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’ndaki “transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı” hükümlerine atıf yapılmaktan kaçınılmıştır. Dolayısıyla, transfer fiyatlandırması esaslarına göre ayrıştırmanın yapılmasından kasıt; elde edilen kazancın olması gerekenden daha yüksek tutarda bir istisnaya tutulmaması ve böylece doğru vergilendirmenin yapılarak vergi ziyasına sebep olunmamasıdır. Bu husus ise doğru bir mali/muhasebesel takip süreciyle beraber uygun bir emsal oyun yazılımının varlığı halinde söz konusu olabilecektir. Esas itibarıyla Tebliğ’deki düzenlemeyle klasik bir vergi güvenlik müessesesi bakışı sergilenmemiş, müessesesinin temeline vurgu yapılmıştır.

Bu türde bir anlayış benimsedikten sonraki kritik konuya gayri maddi hakka isabet eden kısmın nasıl ayrıştırılacağı ya da ayrıştırılması gerektiğidir. Oyun yazılımı geliştiricileri projenin maliyetini takip ettikleri 263-Araştırma ve Geliştirme Giderleri hesabında biriken tutarı dikkate alarak hasılat beklentilerini de oluşturabilirler. Örneğin, 2020/Mart döneminde başlayan, aynı yılın Temmuz ayında tamamlanan (5 ay süren) ve yapılan harcamaları 263 no.lu hesapta aktifleştirilen projenin toplam maliyetinin 300.000,00 TL olduğunu varsayalım. Oyun yazılımcısı 300.000,00 TL’ye meydana getirdiği oyunu çeşitli platformlarda kullanıma sunmuş ve bunun karşılığında banka hesabına havale edilen tutarlar için Ağustos ayından itibaren her ay 100.000,00 TL tutarında fatura düzenlemiş olsun. 2020 yılı için elde edilen hasılat  $100.000,00 \times 5 = 500.000$ , projenin itfa gideri  $300.000 / 5 = 60.000,00$  ve diğer genel gider ve harcamalarsa 40.000,00 TL’dir. Buna göre, transfer fiyatlandırması esaslarına göre yapılacak ayrıştırma sonucu kurumlar vergisi istisnası oranı ne olmalıdır? Burada bize göre kurumlar vergisi istisnası oranı %60 olmalıdır zira, oyun yazılımı projesinin bir aylık maliyeti



$300.000,00/5=60.000,00$  TL iken, banka kanalıyla elde edilen bir aylık hasılat ise  $100.000,00$  TL'dir. Dolayısıyla, oyun yazılımcısının pazarladığı ürününün  $60.000,00/100.000,00=0,60$ 'lık kısmı gayri maddi hak kaynaklı olacak kalan %40'lık kısım ise pazarlama kaynaklı olacaktır. Bu itibarla yukarıda yer alan veriler itibarıyla oluşacak ticari bilanço karı için beyanname üzerinde %60'lık kısım için "teknoloji geliştirme bölgelerinde elde edilen kazançlar" bildiriminde bulunulması geri kalan kısım ise pazarlama kaynaklı olması nedeniyle vergilendirilmesi gerekmektedir.

Bununla birlikte, yine TGB'de faaliyette bulunan **oyun stüdyoları** da ürettikleri oyun yazılımlarını oyun yayıncıları vasıtasıyla kullanıma sokmaktadırlar. Ancak Rollic Games ile yapılan röportajdan anlaşılabileceği üzere oyun stüdyoları ve oyun yayıncıları arasındaki iş modeli yukarıda belirtilenden farklılık göstermektedir.

Röportajın ilgili kısmı şu şekildedir;<sup>8</sup> *"Biz geleneksel bir oyun şirketi değiliz. İçeride yazılımcımız yok, oyun yazmıyoruz, üretmiyoruz. Türkiye'nin her yerinde çok yetenekli yazılımcılar var. Biz onları dünya vitrinine çıkarıyoruz. Şu anda Türkiye çapında sadece Rollic'e oyun üreten 48 oyun stüdyosu var. Bunlar da toplam 400 kişiye denk geliyor. Onlar oyun prototiplerini üretiyorlar. Biz onların oyunlarını alıyoruz, dünyada hit olabilecek potansiyelde mi diye bakıyoruz, test ediyoruz ve onlara yazılım feedback'i de veriyoruz, 'teknik olarak bunu yapmanız lazım, renk paleti şöyle, ilerleme hızı böyle olması lazım' diyoruz. Onlar oyunu bizim yönlendirdiğimiz şekilde tamamlıyorlar. Biz de dünyada yayımlıyoruz. Tabii oyun Rollic'in oluyor, bu stüdyolar da oyunun geliri üzerinden kâr elde ediyorlar. Yani aslında Rollic Netflix gibi bir platform."*

Aslında, oyun stüdyoları ve oyun yayıncıları arasındaki iş modeli; oyun stüdyoları tarafından yazılan oyunun yani ortaya çıkan gayri maddi hakkın oyun yayıncısına kiralanması ve hatta devredilmesi şeklindedir. Çünkü anlaşıldığı üzere, ortaya çıkan gayri maddi hak oyun stüdyosu tarafından devre/satışa ya da kiralamaya konu olmakta ve periyodik ya da tek seferlik düzenlenecek olan fatura karşılığında oyunun geliri üzerinden bir hasılat elde edilmektedir. Dolayısıyla, bu tip bir iş modelinde TGB'de faaliyette bulunan oyun stüdyosunun elde ettiği ve istisnaya tabi tutulacak kazancının tespitinde seri üretim düzenlemesi yerine 11.09.2017 tarih ve 2017/10821 sayılı BKK'da belirtilen ve oyun yazılımı üretimi için gerçekleştirilen nitelikli harcama ve toplam harcama metodolojisinin uygulanması gerekmektedir.

Buna göre, 19.10.2017 tarihinde yürürlüğe giren ilgili BKK gereği bu tarihten sonra TGB'de başlatılacak projelerden elde edilen kazançlar ile bu tarihten önce başlatılmış projelerden 30.06.2021 tarihinden sonra elde edilen kazançlara ilişkin istisna uygulamasında söz konusu BKK dikkate alınacaktır.

<sup>8</sup> <https://www.patronlardunyasi.com/haber/Uc-gencin-kurdugu-1-yillik-oyun-sirketi-1-2-Milyara-satildi/238805>





### 3. Sonuç

Sonuç olarak, TGB’de 19.10.2017 tarihinden önce (bu tarih dahil) başlatılmış projeler neticesinde elde edilen gayri maddi hakların 30.06.2021 tarihinden sonra satışı, devri veya kiralanmasından doğan kazançlar ile 19.10.2017 tarihinden sonra başlatılmış projeler neticesinde elde edilen gayri maddi hakların satışı, devri veya kiralanmasından doğan kazançlara ilişkin istisna uygulamasında ilgili BKK hükümleri dikkate alınacak olup seri üretim kapsamında elde edilen kazançlara ise yukarıda belirtilen mevzuat hükümlerinin uygulanmasına devam edilecektir.

