

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı
Gelir Kanunları Grup Müdürlüğü

Sayı : 17192610-120[GV-18-80]-E.188679 10.12.2020

Konu : Bilgisayar oyunu yazılımlarından elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi

İlgi : 07/09/2018 tarihli özelge talep formunuz.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, kendi imkanlarınızla bilgisayar oyunu (...) yazdığınızı, bilgisayar oyununuzun ABD'de bulunan ... Corporation isimli şirketin online satış ve pazarlama dağıtım adresi olan ...'den (... .com) online olarak 05.03.2018 tarihinden itibaren satılmaya başlandığını, oyun gelirinin EFT sistemi ile ... Corporation şirketinin % 30 oranındaki komisyonu ve ABD vergisi alındıktan sonra ... Bankasındaki hesabınıza aktarıldığı belirtilerek, oyun yazılımı işinden elde ettiğiniz kazancın serbest meslek kazancı olarak vergilendirilip vergilendirilmeyeceği ve söz konusu kazancın gelir vergisinden istisna olup olmadığı konusunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 37 nci maddesinde, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanunun 65 inci maddesinde de; "*Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır.*

Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır..." hükmü yer almaktadır.

Ticari kazanç esas itibariyle sermaye-emek karışımı bir kaynağa bağlı olarak doğmaktadır. Bu kaynağa bağlı olarak ve devamlı bir organizasyon çerçevesinde yapılan her türlü faaliyet ticari faaliyettir. Serbest meslek faaliyetinin ticari bir organizasyon içinde yapılması, sağlanan gelirin yapısını değiştirmez. Sadece, elde edenler yönünden ticari kazanç sayılmasını gerektirir ve ticari kazançta ait esas ve hükümlere tabi olur.

Bir faaliyetin serbest meslek faaliyeti olup olmadığı ise faaliyetin; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanması, bir işverene bağlı olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması ve devamlı olması, unsurlarını taşıyıp taşımadığına bağlı bulunmaktadır.

Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesinde, "*Müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı ve mucitlerin bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlanmak veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat Gelir Vergisinden müstesnadır...*" hükümleri bulunmaktadır.

Diğer taraftan; 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanununun 1/B maddesinde bilgisayar programının, bir bilgisayar sisteminin özel bir işlem veya görev yapmasını sağlayacak bir şekilde düzene konulmuş bilgisayar emir dizgesini ve bu emir dizgesinin oluşum ve gelişimini sağlayacak hazırlık çalışmalarını ifade ettiği belirtilmiştir.

Dolayısıyla, bilgisayar programcısı bilgisayar program yazılımı yapan kişi olmaktadır. Dikkat edileceği üzere, Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesinde zikredilen "*bilgisayar programcısı*" ve "*bilgisayar yazılımı*" ibareleri, bir yazılım üretimi ile ilgili olup bilgisayar kullanılarak yapılan her iş bu kapsama girmemektedir. Diğer bir ifadeyle, yasa maddesinin konu edildiği husus; üretilmiş programları kullanarak işlem yapmak değil, işletim veya uygulama programları üretilmesi/yaratılması gibi özgün özellikleri olan ve lisanslama/telif hakları ile de ulusal veya uluslararası düzeyde korunan program üretimi/yaratımı faaliyetleridir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, bilgisayar programcısının ürettiği bilgisayar yazılımının ihtira beratının satılması, bu yazılım üzerindeki mevcut hakların devir ve temlik edilmesi veya bu yazılımın kiralanması suretiyle elde edilen hasılat Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesi kapsamında istisna olup, söz konusu yazılımın internette kullandırılmasından elde edilen gelirler ile bu yazılımın kullanımından elde edilen reklam gelirlerinin bu kapsamda değerlendirilmesi mümkün değildir.

Buna göre, bilgisayar oyununuzun ABD'de mukim firma aracılığıyla online olarak satışı işleminin şahsi mesaiden ziyade bir ticari organizasyona dayanması nedeniyle söz konusu faaliyet kapsamında elde edilen kazancınızın; Gelir Vergisi Kanununun ticari kazancın tespitine ilişkin hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.