

Teknokentte sipariş üzerine gerçekleştirilen yazılım faaliyetleri nedeniyle elde edilen kazancın 4691 sayılı Kanun kapsamında istisna olup olmadığı

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	38418978-125[4691-2022/2]-132688
Tarih	22.03.2023

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı

Gelir Kanunları Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü

Sayı : E-38418978-125[4691-2022/2]-132688

22.03.2023

Konu : Teknokentte sipariş üzerine gerçekleştirilen yazılım faaliyetleri nedeniyle elde edilen kazancın 4691 sayılı Kanun kapsamında istisna olup olmadığı

İlgi

:

.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda;

- Teknoloji Geliştirme Bölgesinde bilgisayar programlama ve yazılım faaliyetleri ile uğraştığınız,

- Müşteriniz ile şirketiniz arasında, üretimdeki makinelerden otomatik veri toplama ve raporlamaya ilişkin proje planlandığı ve taraflar arasında proje bitiminde gayrimaddi hakların müşteride kalacağının kabulünü içeren sözleşme imzalandığı,

- Proje ilerledikçe ve yazılım paketleri müşteriye teslim edildikçe faturaların kesilerek tahsilatların yapılacağı, proje sonunda tüm yazılım kaynak kodları ve planlarının müşteriye teslim edileceği ve tüm gelir ve giderlerin proje bazlı muhasebeleştirilerek proje için yapılan harcamaların aktifleştirilmek suretiyle takip edileceği,

- Teknopark portalında da proje ilerleme bilgilerinin güncelleneceği ve tüm sistem teslim edildikten sonra da ilk başta sözleşmede anlaşılan tutardan kalan bakiyenin fatura edileceği

belirtilerek, sipariş usulüne göre yapılan bu projeden elde edilen gelirin 4691 sayılı Kanun kapsamında kurumlar vergisinden istisna edilip edilemeyeceği ile bu proje için 2017/10821 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının uygulanıp uygulanmayacağı hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde, kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safı kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safı kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı belirtilmektedir.

Ticari kazancın tespitinde "tahakkuk esası ilkesi" ve "dönemsellik ilkesi" olmak üzere iki temel ilke geçerlidir. Tahakkuk esası ilkesinde, gelir veya giderin miktar ve mahiyet itibarıyla kesinleşmiş olması, yani geliri veya gideri doğuran işlemin tekemmül etmesinin yanı sıra, miktarının ve işlemten kaynaklanan alacağın veya borcun ödeme şartlarının da belirlenmiş olması gereklidir. Bu esas dikkate

alındığında bir gelir veya gider unsurunun, özel bir düzenleme bulunmadığı sürece, mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleştiği dönem kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir. Dönemsellik ilkesi ise, bu gelir veya giderin ilgili olduğu döneme intikalinin sağlanmasını ifade eder.

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun geçici 2 nci maddesinde, "*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 31/12/2028 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır.*

Bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin bu kazançlarının gayri maddi hakların satılması, devri veya kiralanmasından elde edilmesi halinde, istisnadan yararlanılmasını, bu hakların, mahiyetlerine göre, AR-GE faaliyetleri neticesinde elde edilmesi ve ilgili mevzuat çerçevesinde tescil veya kayıt ettirilmesi ya da bildirilmesi şartına bağlamaya, istisnadan kazancın elde edildiği vergilendirme dönemine ilişkin beyannamelerin verilmesi gereken sürenin sonuna kadar tescil veya kayıt için yetkili kuruma başvurulmuş olması kaydıyla bu kazançları doğuran işlemlerin gerçekleştirildiği vergilendirme döneminden başlayarak faydalandırmaya, mükellefin gayri maddi hak geliri ve varsa bağlı olduğu grubun satış hasılatına göre tescil şartına bağlı olmaksızın belgelendirme usulüne tabi tutmaya, istisnadan yararlanacak kazancı; bu kazancın elde edilmesine yönelik faaliyetler kapsamında gerçekleştirilen nitelikli harcamaların toplam harcamalara oranına isabet eden kısmı ile sınırlandırmaya, bu oranı toplam harcama tutarını aşmamak üzere yüzde 30'una kadar artırımlı uygulamaya, nitelikli ve toplam harcamaları tanımlamaya Cumhurbaşkanlığı, bu kapsamda tescil, kayıt veya bildirim şartının yerine getirilmesine ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı yetkilidir. Belirlenen esaslar çerçevesinde tescil, kayıt veya bildirim şartının yerine getirilmemesi durumunda, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergi, vergi ziyai cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur." hükmü yer almaktadır.

Bu madde çerçevesinde Bakanlar Kuruluna verilen yetki, 19/10/2017 tarih ve 30215 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 11/9/2017 tarihli ve 2017/10821 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla kullanılmış ve bu Kararda belgelendirmeye ve nitelikli harcama hesaplamasının şartlarına yönelik açıklamalara yer verilmiştir. söz konusu Kararın 1 inci maddesinin üçüncü fıkrasında, "*Bu Karar hükümleri, sipariş üzerine yapılan ve doğabilecek tüm gayri maddi hakların sözleşme hükümleri çerçevesinde siparişi verene ait olacağı işlerde olduğu gibi faaliyeti gerçekleştiren lehine gayri maddi hak doğmayan durumlarda, mükelleflerin bölgedeki faaliyetleri dolayısıyla elde edeceği kazançları kapsamaz.*" hükmü yer almıştır.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "5.12.2. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda yer alan istisna" başlıklı bölümünde istisna uygulamasına ilişkin ayrıntılı açıklamalar yapılmış olup Tebliğin;

- "5.12.2.4. İstisna kazanç tutarının tespiti" başlıklı bölümünde, "4691 sayılı Kanunun geçici 2 nci maddesinde yer alan istisna, bir kazanç istisnası olup istisna kapsamındaki faaliyetlerden elde edilen hasılatтан bu faaliyetler nedeniyle yüklenilen gider ve maliyet unsurlarının düşülmesi sonucu bulunacak kazancın tamamı kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

İstisna kazancın ve bu bağlamda kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından, Kanun uygulaması kapsamında bulunan ve bulunmayan hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi ve istisna kapsamında olan faaliyetlere ait hasılat, maliyet ve gider unsurlarının, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir.

Kanun uygulaması kapsamında istisna olan faaliyetlerin zararla sonuçlanması halinde, bu zararların istisna kapsamında olmayan diğer faaliyetlere ilişkin kazançlardan indirilmesi mümkün değildir...",

- "5.12.2.10.1. Bakanlar Kurulu Kararı kapsamındaki kazançlar" başlıklı bölümünde, "...Sipariş üzerine yapılan ve doğabilecek tüm gayrimaddi hakların sözleşme hükümleri çerçevesinde siparişi verene ait olacağı işlerde olduğu gibi faaliyeti gerçekleştiren lehine gayrimaddi hak doğmayan durumlarda, mükelleflerin bölgedeki bu faaliyetlerinden doğan kazançları Bakanlar Kurulu Kararı hükümleri kapsamında değildir."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre;

- Sipariş usulüne göre yapılan yazılım işiyle ilgili alınan tutarların avans olarak; yapılan harcamaların da aktifleştirilerek dikkate alınması ve söz konusu tutarların yazılım işinin tamamlanıp yazılımın teslim

edildiği dönem kâr/zararı ile ilişkilendirilmesi gerekmektedir. Öte yandan, proje ilerledikçe projenin içerisindeki yazılım paketlerinin ayrı ayrı müşteriye teslim edilmesi ve bu durumda gelirin mahiyet ve tutar itibariyle kesinleşmesi halinde, her bir teslim itibariyle gelirin tespit edilmesi ve kurum kazancına eklenmesi mümkündür.

- 4691 sayılı Kanunda belirtilen şartların taşınması halinde Şirketinizin, sipariş üzerine yürüttüğü yazılım faaliyetiyle ilgili olarak elde ettiği kazançların anılan istisna hükümlerinden faydalanması mümkün bulunmakta olup istisna kapsamında olan faaliyetlere ait hasılat, maliyet ve gider unsurlarının, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde ayrı tutulması gerekmektedir.

- Öte yandan, sipariş üzerine yapılan ve doğabilecek tüm gayrimaddi hakların sözleşme hükümleri çerçevesinde siparişi verene ait olacağı işlerde, 2017/10821 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uygulanmayacaktır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 18.09.2026