

DENET DUYURU

Vergi

AUDIT | TAX | ADVISORY

For the latest from BDO Turkey, follow us



Duyuru Tarihi : 01.02.2021
Duyuru No : 2021/020
Yayımlandığı Yer : LEBİB YALKIN DERGİSİ - ŞUBAT 2021 - Sayı : 206

PATENT HARCAMALARININ 5520 SAYILI KURUMLAR VERGİSİ VE 5746 SAYILI AR-GE KANUNU KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

Özdemir Can KÜÇÜK
can.kucuk@bdo.com.tr

ÖZET:

Özellikle Ar-Ge merkezlerinin sürekliliği kapsamında, merkezlerde çalışan personele verilen ödevler arasında ulusal veya uluslararası patent sayısının artırılması ilk sıralarda yer almaktadır. Firmaların, Ar-Ge personelleri ile projeler için harcadıkları zaman ve kaynaklarının, karar mercileri tarafından patente bağlanması, merkezlerin devamlılığı açısından önem arz etmektedir. Bu çalışmamızda Ar-Ge harcamalarının patent ile sonuçlanıncaya kadar geçen süreçte harcanan emek, zaman ve kaynakların, mevzuatın izin verdiği indirim ve istisnalarla, firmalara sağlayacağı avantajlara değinilmiştir.

Anahtar Kelimeler: 5746 Sayılı Ar-Ge Kanunu, Patent, Sınai Mülkiyet Kazancı İstisnası, Ar-Ge İndirimi, Artırımlı Ar-Ge, 5520 KVK mad 5/b, KDV Mad 17/4-z

BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14
Park Plaza Kat:4
34398 Maslak/İstanbul
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00
Fax: +90 212 365 62 02
e-mail: bdo@bdo.com.tr
www.bdo.com.tr

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağıının toplam gelirleri 2020 yılında 10,3 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 167'dan fazla ülkede bulunan 1.658 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 91.054 kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlarla ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

1. GİRİŞ:

5746 Sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunda, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunun da konuya ilişkin istisna ve indirimler yer almaktadır.

Başta bünyelerinde bulunan Ar-Ge merkezlerinde olmak üzere firmalar, çeşitli konularda geliştirdikleri projeleri buluşa dönüştürmek, bu buluşlarını da, ulusal ya da uluslararası patent ile tescilleyerek, hem maddi hem de manevi açıdan katma değer yaratmayı amaçlamaktadır. Ciddi emek ve zaman gerektiren buluşların patent ile belgelenmesi ticari koruma dışında, prestij açısından da ayrı bir öneme sahiptir.

Bu çalışmamızda, Patent oluşuncaya kadar yapılan Ar-Ge harcamalarının, patent ile tescili ve sonrasında da kullanım tercihinine göre sağladıkları maddi kazanımların, mevzuat kapsamında indirim ve istisna olarak sağladıkları avantajlara, örnekler ile değinilmiştir.

2. VERGİ MEVZUATINDA PATENT

Kurumlar Vergisi Kanunu

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna" başlıklı 5/B maddesi uyarınca, Türkiye'de gerçekleştirilen araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşların;

Kiralanması, devri veya satışı, Türkiye'de seri üretime tabi tutularak pazarlanmaları hâlinde elde edilen kazançları ile Türkiye'de gerçekleştirilen üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmının, %50'si kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisna, buluşa yönelik hakların ihlal edilmesi neticesinde elde edilen gelirler ile buluş nedeniyle alınan sigorta veya diğer tazminatlar için de uygulanır. İstisnadan kurumlar vergisi mükellefleri yanında gelir vergisi mükellefleri de yararlanabilmektedir.

İstisnanın Uygulanabilmesi İçin;

İstisna uygulamasına konu buluşun, 551 Sayılı Patent Haklarının Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname veya 6769 Sayılı Sınai Mülkiyet Kanunu kapsamında patent veya faydalı model belgesi verilerek koruma altına alınan buluşlar arasında yer alması ve buluşa ilişkin incelemeli sistem ile patent veya araştırma raporu sonucunda faydalı model belgesi alınması,

İstisna uygulamasından yararlanabilecek kişilerin, 551 Sayılı Patent Haklarının Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 2'nci maddesinde veya 6769 Sayılı Kanun'un 3'üncü maddesinde belirtilen nitelikleri taşıması ve bu kişilerin patentli veya faydalı model belgeli buluşu geliştirme yetkisini haiz bulunması şartıyla, patent veya faydalı model belgesinin sahibi ya da patent veya faydalı model belgesi üzerinde tekel niteliğinde özel bir ruhsata sahip olması, gerekmektedir.

Anılan faaliyetlerin bir kısmının yurt dışında yapılması veya yurtdışından mesleki veya teknik hizmet alınması vb. gibi hallerde söz konusu faaliyetlerin sadece Türkiye'de gerçekleştirilen kısmı için istisnadan yararlanılır. Buna göre tamamı yurtdışında gerçekleştirilmiş olan araştırma geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri sonunca ortaya çıkan buluşlar için patent veya faydalı model belgesi alınsa dahi istisnadan yararlanılamaz.

Bu madde kapsamında istisna uygulamasından yararlanan mükellefler, 26/6/2001 tarihli ve 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu kapsamında yer alan istisna uygulamasından ayrıca yararlanamaz.

İstisna Kazancın Tespiti

Patentli veya faydalı model belgeli buluşların kiralanması, devri veya satışı, Türkiye'de seri üretime tabi tutularak pazarlanmaları ile patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmıyla ilgili olarak Türkiye'de gerçekleştirilen üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların %50'si kurumlar vergisinden müstesnadır.

Bunlardan özellik arz edeni buluşun üretim sürecinde kullanılması halinde kazancın tespitine ilişkin açıklamalar aşağıdaki gibidir.

Maddenin yedinci fıkrası hükmüyle, üçüncü fıkra da yer alan transfer fiyatlandırması suretiyle ayrıştırma yöntemi yerine satış, hasılat, gider, harcama, maliyet veya benzeri unsurları dikkate alarak kazancın ayrıştırılmasında basitleştirilmiş yöntemler tespit etmeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Bu kapsamda, patentli veya faydalı model belgeli buluşunu üretim sürecinde kullanan mükelleflerin tercih etmeleri halinde, ürettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançlarının patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmını, maliyet unsurlarını dikkate alarak ayrıştırmaları mümkündür.

Buluşla ilgili maliyetlerin buluşun üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin toplam maliyeti içerisindeki payının tespitinde, buluşun üretim sürecinde kullanılmasıyla ilgili olarak katlanılan tüm giderler dikkate alınacaktır.

Bu kapsamda, buluşla ilgili olarak aktifleştirilen Ar-Ge harcamaları için ayrılan amortismanlar ile üretim sürecinde kullanılması nedeniyle buluşa ilişkin olarak katlanılan;

- İlk madde ve malzeme giderleri,
- İşçilik giderleri,
- Genel üretim giderlerinden düşen pay,
- Genel yönetim giderlerinden düşen paylar,

Dikkate alınmak suretiyle buluşla ilgili katlanılan maliyetler hesaplanır. Buluşla ilgili bu maliyetlerin, üretilen ürünlerin toplam maliyeti içerisindeki payı tespit edilir.

Diğer taraftan, Ar-Ge indirimi kapsamında, mükelleflerin işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları neticesinde gayri maddi hak olarak aktifleştirilmesi gereken bir kıymete ulaşılması halinde, bu gayri maddi hakka yönelik olarak yaptıkları ve aktifleştirdikleri araştırma ve geliştirme harcamaları üzerinden, yıllık %20 oranında amortisman ayırması gerekmektedir. Buluş ile ilgili olarak ayrılacak toplam amortisman, indirim (buluşa dair maliyet) tutarının tespitinde & hesaplamasında, yukarıda belirtilen kalemler arasında dikkate alınmalıdır.

Son olarak madde kapsamındaki istisnadan, patentin verildiği tarihten, koruma süresi (20 yıl) boyunca yararlanılabilecektir.

Ar-Ge Kanunu

5746 Sayılı Kanun Uygulama ve Denetim Yönetmeliğin 7'nci maddesinde, Ar-Ge ve yenilik faaliyeti ile tasarım faaliyeti kapsamında değerlendirilen harcamaları aşağıdaki şekilde açıklanmıştır.

- İlk madde ve malzeme giderleri
- Amortismanlar
- Personel giderleri
- Genel Giderler
- Vergi resim ve harçlar

Bu başlıklar altında projeler için gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik harcamalarının tamamı

5746 Sayılı Kanun uyarınca kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

İlave olarak 6 Seri No.lu 5746 Sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Genel Tebliğinin 5'inci maddesinde; ".4) 10/8/2016 tarihinde yürürlüğe giren 1/8/2016 tarihli ve 2016/9092 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına göre, 5746 sayılı Kanun kapsamında kurulan ve aşağıda belirtilen göstergelerden herhangi birinde bir önceki yıla

göre en az yüzde yirmi artış sağlayan Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde, o yıl yapılan Ar-Ge, yenilik veya tasarım harcamalarının bir önceki yıla göre artış tutarının yüzde ellisi, Ar-Ge ve tasarım indirimine konu edilebileceği belirtilmiştir.

- a) Ar-Ge veya tasarım harcamasının toplam ciro içindeki payı
- b) Tescil edilen ulusal veya uluslararası patent sayısı
- c) Uluslararası destekli proje sayısı
- ç) Lisansüstü dereceli araştırmacı sayısının toplam Ar-Ge personeli sayısına oranı
- d) Toplam araştırmacı sayısının toplam Ar-Ge personeli sayısına oranı
- e) Ar-Ge sonucu ortaya çıkan yeni ürünlerden elde edilen cironun toplam ciroya oranı.

Bu kapsamda, yukarıda belirtilen göstergelerden herhangi birinde, bir önceki yıla göre en az yüzde yirmi oranında artış sağlayan Ar-Ge ve tasarım merkezleri, o yıl yapılan Ar-Ge, yenilik veya tasarım harcamalarının bir önceki yıla göre artış tutarının yüzde ellisini, ilave olarak Ar-Ge ve tasarım indirimine konu edebileceklerdir.

Son olarak Katma Değer Vergisi Kanunun 17'nci maddesinin **z bendi uyarınca**, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/B maddesi kapsamındaki araştırma ve geliştirme, yenilik ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan patentli veya faydalı model belgeli buluşa ilişkin gayri maddi hakların kiralanması, devri veya satışı KDV'den istisnadır.

Bu bölümde, mevzuatına genel hatlarıyla değindiğimiz patentlerin örnek uygulaması aşağıdaki gibidir.

3. UYGULAMAYA İLİŞKİN ÖRNEK

Ece A.Ş.' ye ait Ar-Ge merkezinde 2019-2020 dönemleri itibariyle yürütülen projelere ait bilgiler aşağıdaki gibidir.

2019 Onaylı Patent Sayısı	1
2019 5746 Ar-Ge Proje A için yapılan harcama (*)	200.000 TL
2019 5746 Ar-Ge Proje B için yapılan harcama (*)	100.000 TL

(*) İlk madde ve malzeme giderleri, Amortismanlar, Personel giderleri ve Genel Giderlerden oluşmaktadır.

2020 Onaylı Patent Sayısı	2
2020 5746 Ar-Ge Proje C için yapılan harcama (*)	400.000 TL

(*) İlk madde ve malzeme giderleri, Amortismanlar, Personel giderleri ve Genel Giderlerden oluşmaktadır.

- 2019 dönemi için yapılan Ar-Ge harcamaları toplamı 300.000 TL, 5746 Sayılı Kanun kapsamında Ar-Ge indirimi olarak Kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde dikkate alınabilecektir.
- 2020 itibarıyla Ar-Ge projelerinde sona gelmiş ve iki proje için patent başvuruları olumlu sonuçlanmıştır. Firma B projesine ilişkin Patentten doğan bütün haklarını Y firmasına 130.000 TL bedelle satmıştır. Satışa ilişkin kazancı (130.000-100.000) 30.000 TL'dir.
- Patentte bağlanan A projesi ise X ürününün üretim sürecinde kullanılmak üzere şirket bünyesinde değerlendirilmiş olup, X ürünü satışından elde edilen toplam kazanç 1.600.000 TL'dir. X ürünü için 2020 yılı toplam üretim maliyeti ise 4.000.000 TL'dir. Bu kapsamda A patentinin üretim sürecindeki maliyetleri aşağıdaki gibidir.

İlk Madde ve Malzeme Giderleri,	800.000
İşçilik Giderleri,	600.000
Genel Üretim Giderlerinden düşen pay,	20.000
Genel Yönetim Giderlerinden düşen pay	10.000
Patent A Amortisman (*)	40.000
Toplam	1.470.000

(*) 200.000 için beş yıl faydalı ömürden hesaplanan amortisman.

2019 dönemi için yukarıda belirtilen işlemleri dikkate aldığımızda henüz patente bağlanmamış A ve B Ar-Ge projeleri için yapılan harcama toplamı 300.000 TL beyanname üzerinde 5746 Sayılı Kanun kapsamında Ar-Ge indirimi olarak dikkate alınacaktır.

2020 döneminde ise, B projesinin patentinin satışına konu 130.000 TL, KDV'nin 17/4-z kapsamında KDV'den istisna olup, ilgili istisna KDV beyannamesinin kısmi istisna kapsamına giren işlemler bölümünde "240 kodlu 17/4z Patentli veya Faydalı Model Belgeli Buluşa İlişkin Gayri maddi Hakların Kiralanması, Devri ve Satışı" satırında beyan edilecektir.

Bu satıştan elde edilen 30.000 TL kazancın %50'si ise Geçici kurumlar ve Kurumlar vergisi beyannamelerinde zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirimler bölümünün 324 no.lu Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna (K.VK. Mad.5/b) sekmesinde beyan edilecektir.

A projesi için alınan patentin üretim sürecinde kullanılması sebebiyle X ürünün satışından elde edilen kazançta oranlanması ile bulunan tutar $(1.470.000/4.000.000) \times 1.600.000$ 588.000 TL olup, bu kazancın %50 si de Geçici kurumlar ve Kurumlar vergisi beyannamelerinde zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirimler bölümünde 324 no.lu Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna (K.VK. Mad.5/b) sekmesinde beyan edilecektir.

2020 dönemi patent sayısı dikkate alındığında tescil edilen ulusal veya uluslararası patent sayısının önceki döneme göre artışın %20'nin üzerinde olması sebebiyle Artırımlı Ar-Ge uygulamasına hak kazanmış olup, konuya ilişkin verilen güncel bir özgelgenin cevabı özetle şu şekildedir. “Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre, şirketiniz bünyesinde faaliyet gösteren Ar-Ge merkezi kapsamında 2017 yılında tescil edilen bir adet ulusal patent sayısını 2018 yılında bir tescilli patent daha eklemek suretiyle ikiye çıkartmanız, dolayısıyla en az %20 oranında arttırma koşulunu yerine getirmeniz nedeniyle anılan Kanun ile Tebliğde yer alan diğer şartları da sağlamanız durumunda, 2018 hesap döneminde yaptığınız Ar-Ge ve yenilik veya tasarım harcamalarının bir önceki (2017) yıla göre artış tutarının yüzde ellisini 2016/9092 sayılı BKK kapsamında ilave indirim olarak dikkate almanız mümkün bulunmaktadır.”¹

Bu kapsamda 2020 dönemi (C projesi) Ar-Ge harcaması 400.000 TL ye ilave olarak $(400.000 - 300.000) \times \%50 = 50.000$ TL'lik Artırımlı Ar-Ge indirim tutarı da, beyanname üzerinde 5746 Sayılı Kanun kapsamında Ar-Ge indirimi olarak dikkate alınacaktır.

Buna göre, dönemler itibariyle kurumlar vergisi ve KDV beyannamelerinde istisna & indirim olarak dikkate alınabilecek tutarlar aşağıdaki gibidir.

2019 Dönemi	
KV 5746 Ar-Ge İndirimi	300.000
2020 Dönemi	
KV 5746 Ar-Ge İndirimi	400.000
KV 5746 Ar-Ge İndirimi (Artırımlı Ar-Ge)	50.000
KV 5/B Sınai Mülkiyet İstisnası (Üretimde kullanım)	294.000
KV 5/B Sınai Mülkiyet İstisnası (Satış)	15.000
KDV 17/4z İstisnası (*)	23.400

(*) $(130.000 \times \%18)$

4. SONUÇ

Yukarıda yaptığımız açıklamalar ve vermiş olduğumuz örnek çerçevesinde; Ar-Ge merkezlerinde geliştirilen projelerin başlangıcından, patentle sonuçlandırıldığı döneme kadar oluşan harcamalar ile sonrasında elde edilen kazanımların, ilgili mevzuat kapsamında firmalara sağladığı istisna ve indirimlere değinilmeye çalışılmıştır.

¹ 84098128-125[10-2019/3]-E.163405 Sayılı 15.06.2020 tarihli İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı özgelgesi
DENET DUYURU
Sayı : 2021/020-03

KVK'nın 5/B maddesi uyarınca mükellefler, sınai mülkiyet istisnasından, ilgili dönemde kazançları bulunmasa dahi yararlanabileceklerdir. (İlerleyen dönemlere devreden geçmiş yıllar zararının ilgili kazanç/istisna tutarı kadar artırılması yoluyla) Patentin üretimde kullanılması durumunda ise istisnadan koruma süresi boyunca yararlanmaya devam edebilecektir. Şartları sağlayan firmalar için 5746 Sayılı Kanun kapsamındaki indirimlerle birlikte, KVK'nın 5/B maddesi uyarınca istisnadan faydalanılması uygun olup, kazancın yetersizliği durumunda sonraki döneme endekslenmek suretiyle devretmektedir. Ancak 4691 Sayılı kanun kapsamındaki istisnalar ile kullanımı durumunda seçimlik olarak sadece birinden faydalanılacaktır.

Son olarak, Ar-Ge merkezlerinin sürekliliğinin kontrolü için Bakanlık tarafından yapılan denetimlerde, verilen ödevlerin ilk sıralarında yer alan, ulusal veya uluslararası patent sayısının artırılması için Ar-Ge personelleri özverili bir şekilde çalışmaktadır. Bu çalışmalar sonucunda önceki bölümlerde detaylarına yer verdiğimiz kazanımlarının, yine Bakanlığın verdiği ödevler arasında sık rastlanan, Ar-Ge personelin ödüllendirilmesi açısından dikkate alındığında, buluşlardaki kalite ve verimliliği artıracak kanaatindeyiz.

KAYNAKÇA

- 5746 Sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanun
- 6 Seri No.lu 5746 Sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Genel Tebliğinin
- 26.06.2016 tarih 2016/9091 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı
- 84098128-125[10-2019/3]-E.163405 Sayılı 15.06.2020 tarihli İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı özelgesi