

DENET VERGİ DUYURU



Duyuru Tarihi : 05.01.2018
Duyuru No : 2018/006
Yayımlandığı Yer : VERGİ DÜNYASI DERGİSİ-
OCAK 2018 - Sayı : 437

M. Emek KURT
E. Hesap Uzmanı, YMM

emek.kurt@bdo.com.tr

PATENT VEYA FAYDALI MODEL BELGESİNE BAĞLI BULUŞLARDAN ELDE EDİLEN KAZANÇLARDA İSTİSNA UYGULAMASI

ÖZ:

Patent veya faydalı model belgesine bağlı buluşlardan elde edilecek kazançların % 50'si istisnadır. İstisnadan, gerek kurumlar vergisi gerekse de gelir vergisi mükellefleri yararlanabilir. Söz konusu istisnadan, patentin veya faydalı model belgesinin tescil edilmiş koruma süreleri aşılmamak kaydıyla yararlanılır. İstisnadan faydalanılacak toplam tutarının tespitinde yönelik Maliye Bakanlığı tarafından düzenlenen değerlendirme rapor şartı kaldırılmıştır. Buluşların üretim sürecinde kullanılması halinde üretilen ürünlerin buluşa atfedilen kısmı istisnadan yararlanır. Buluşa atfedilen kısım ise, transfer fiyatlandırması esaslarına göre yahut buluşla ilgili maliyetlerin buluşun üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin toplam maliyeti içerisindeki payı esas alınarak hesaplanır.

Anılan hesaplama yapılırken buluşun üretim sürecinde kullanılmasıyla ilgili olarak katılan tüm giderler dikkate alınmalıdır. Buna göre, buluşla ilgili olarak aktifleştirilen Ar-Ge harcamaları için ayrılan amortismanlar da dâhil edilmelidir.

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 2017 yılında 8,1 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 160'den fazla ülkede bulunan 1.500 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 74.000'nin üzerinde 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.

Anahtar Kelimeler: Patent veya Faydalı Model Belgesine Bağlı Buluşlar, Kazançlarda % 50 İstisna, Buluşların Üretim Sürecinde Kullanılması Halinde İstisna Kazancın Tespiti

1. GİRİŞ:

Kurumlar Vergisi Kanununun 5/B maddesi uyarınca¹; Türkiye’de gerçekleştirilen araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşlardan & sınai mülkiyet haklarından elde edilen kazançların % 50’si, madde de sayılan şartların yerine getirilmesi şartıyla, kurumlar ve gelir vergilerinden istisnadır. Sınai mülkiyet haklarına² ilişkin söz konusu istisnadan yararlanmanın en önemli koşullarından bir tanesi ise buluşun; 6769 sayılı Sınai Mülkiyet Kanunu³ kapsamında incelemeli sistemle patent⁴ veya olumlu araştırma raporu sonucunda faydalı model belgesi verilerek koruma altına alınmış olmasıdır.

09.08.2016 tarihinde yürürlüğe giren 6728 sayılı Kanun⁵ ile yapılan değişiklik öncesinde istisnadan yararlanılacak ilk yıl, buluşun oluşturacağı katma değer dikkate alınarak devir veya satış hâlindeki değerinin tespitine yönelik Maliye Bakanlığı tarafından değerlendirme raporu düzenlenmesi gerekmekteydi. Ayrıca, her bir mükellef tarafından yararlanılabilecek istisna tutarı değerlendirme raporunda belirtilen bedelin % 50’sini, ilgili mükelleflerin yararlanabileceği toplam istisna tutarı ise değerlendirme raporunda belirtilen bedelin % 100’ünü aşamıyordu. Söz konusu rapor şartı, uygulamada sorunlara yol açıyordu. Dolayısıyla, gerek mükellefler gerekse vergi idaresi açısından kolay ve uygulanabilir bir sistem oluşturmak ve böylece istisna uygulamasından beklenen hedeflere ulaşılmasını sağlamak amacıyla, 6728 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle, Maliye Bakanlığı tarafından değerlendirme raporu düzenlenmesine ilişkin şart kaldırılmıştır.

Ayrıca, patentli veya faydalı model belgeli buluşa ilişkin gayri maddi hakların kiralanması, devri veya satışı katma değer vergisinden de istisnadır. Vergiden istisna edilen söz konusu işlemlerle ilgili olarak yüklenilen katma değer vergisi, mükelleflerin hesaplanan katma değer vergisinden indirilir. Dolayısıyla, istisna

¹ 6518 sayılı Kanunun (R.G. 19.02.2014 – 28918) 82’nci maddesi ile eklenmiştir.

² Sınai mülkiyet hakkı: Markayı, coğrafi işareti, tasarımı, patent ve faydalı modeli ifade eder (6769 sayılı Kanun Md. 2/1).

³ 10.01.2017 tarih ve 29944 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁴ **Patent**; Teknolojinin her alanındaki buluşlara yeni olması, buluş basamağı içermesi ve sanayiye uygulanabilir olması şartıyla verilir (6769 sayılı Kanun Md. 82/1).

⁵ 6728 Sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun 19.08.2016 tarih ve 29796 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

edilen söz konusu işlemlerle ilgili olarak indirim yasağı uygulanmaz; ancak indirilemeyen verginin iadesi söz konusu değildir.

Çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde; istisnanın kapsamına, şartlarına, istisna kazanç tutarının tespitine ilişkin açıklamalarımıza ve görüşlerimize yer verilecektir.

2. İSTİSNANIN KAPSAMI:

Patent veya faydalı model belgesine bağlı buluşlardan elde edilecek kazançlara ilişkin istisnadan, gerek kurumlar vergisi gerekse de gelir vergisi mükellefleri yararlanabilir. Ayrıca, dar veya tam mükellefiyete tabi olunmasının istisna uygulamasına bir etkisi yoktur.

Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından Türkiye’de gerçekleştirilen araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşlara ilişkin gayri maddi hakların;

- Kiralanması,
- Devri veya satışı,
- Türkiye’de seri üretime tabi tutularak pazarlanmaları,
- Patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmıyla ilgili olarak Türkiye’de gerçekleştirilen üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışı

neticelerinde elde edilen kazançların %50’si, ilerleyen bölümlerde açıklanan şartların da yerine getirilmesi halinde, gelir ve kurumlar vergisinden istisnadır.

Anılan istisna, 01.01.2015 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanır.

İstisnanın uygulanmasında⁶;

- Patent; Türk Patent Enstitüsü (ilerleyen kısımlarda “**TPE**” olarak anılacaktır) tarafından incelemeli sistemle verilmiş patenti,
- Faydalı model belgesi; TPE tarafından olumlu araştırma raporu sonucunda verilmiş faydalı model belgesini,

⁶ Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)’nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 8) (R.G. 21.04.2015 – 29333)

- Kiralama; patent veya faydalı model belgesine konu buluşun yurt içi veya yurt dışındaki gerçek veya tüzel kişilere inhisari veya inhisari olmayan lisans sözleşmesiyle belirli bir süre için kiralınmasını,
- Devir veya satış; patent veya faydalı model belgesine konu buluşun yurt içi veya yurt dışındaki gerçek veya tüzel kişilere bedel karşılığı satılmasını,
- Seri üretime tabi tutularak pazarlama; münhasıran patent veya faydalı model belgesine konu özgün ürünün Türkiye’de üretilerek yurt içi veya yurt dışındaki gerçek veya tüzel kişilere satışa sunulmasını,
- Üretim sürecinde kullanma; patent veya faydalı model belgesine konu buluşun, üretilimi Türkiye’de gerçekleştirilen ürünlerin üretim sürecinde veya bu ürünlerin imalinde kullanılmasını

ifade etmektedir.

Patent veya faydalı model belgesine bağlı buluşlara ait sınai mülkiyet haklarının ihlal edilmesi neticesinde elde edilen gelirler ile söz konusu haklar nedeniyle alınan sigorta veya diğer tazminatlar da istisna kapsamındadır.

Diğer taraftan, istisnanın uygulanması için ilgili buluşlara ait araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetlerinin Türkiye’de gerçekleştirilmesi şarttır.

Anılan faaliyetlerin bir kısmının yurt dışında yapılması veya yurt dışından mesleki veya teknik destek, danışmanlık hizmeti ve diğer hizmetler alınması veya analiz yaptırılması gibi hallerde, söz konusu faaliyetlerin sadece Türkiye’de gerçekleştirilen kısmı istisnadan yararlanır. Buna göre de, tamamı yurt dışında gerçekleştirilmiş olan araştırma, geliştirme ve yenilik ile yazılım faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan buluşlar için patent veya faydalı model belgesi alınmış olsa dahi istisnadan yararlanılamaz.

3. İSTİSNADAN YARARLANMANIN ŞARTLARI:

3.1. Buluş İçin Patent veya Faydalı Model Belgesinin Alınma Şartı:

İstisnanın uygulanması için patentin, TPE tarafından incelemeli sistemle verilmiş olması gerekir. Faydalı model belgesi ise TPE tarafından olumlu araştırma raporu sonucunda verilmiş olmalıdır.

Araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri kapsamında ortaya çıksa bile, patent veya faydalı model belgesine bağlanmamış buluşlardan elde edilecek kazançlar için istisna uygulanmaz.

3.2. İstisnadan Yararlanabilecek Kişiler:

Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde (ilerleyen kısımlarda “**Tebliğ**” olarak anılacaktır) Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 8)'de, istisna uygulamasından yararlanabilecek kişilerin, 24/6/1995 tarihli ve 551 sayılı KHK'nın 2'nci maddesinde belirtilen nitelikleri taşıması gerektiği açıklanmıştır. Ancak, 10 Ocak 2017 tarihinde yürürlüğe giren 6769 sayılı Sınai Mülkiyet Kanununu 191'nci maddesi uyarınca, 551 sayılı KHK yürürlükten kaldırılmış olup, artık Sınai Mülkiyet Kanununda yer alan düzenlemeler geçerlidir.

Sınai Mülkiyet Kanununun “*Korumadan Yararlanacak Kişiler*” başlıklı 3'üncü maddesi uyarınca;

- Türkiye Cumhuriyeti vatandaşları,
- Türkiye Cumhuriyeti sınırları içinde yerleşim yeri olan veya sınai ya da ticari faaliyette bulunan gerçek veya tüzel kişiler,
- Paris Sözleşmesi veya 15/4/1994 tarihli Dünya Ticaret Örgütü Kurulu Anlaşması hükümleri dâhilinde başvuru hakkına sahip kişiler,
- Karşılıklılık ilkesi uyarınca, Türkiye Cumhuriyeti uyruğundaki kişilere sınai mülkiyet hakkı koruması sağlayan devletlerin uyruğundaki kişiler,

kanunla sağlanan korumalardan yararlanır.

Dolayısıyla, sınai mülkiyet haklarına konu istisnadan yararlanacak gerçek ve tüzel kişilerin yukarıda sayılan nitelikleri taşıması ve söz konusu kişilerin patentli veya faydalı model belgeli buluşu geliştirme yetkisine haiz bulunması şarttır. Ayrıca, patent veya faydalı model belgesinin sahibi olunması ya da patent veya faydalı model belgesi üzerinde tekel niteliğinde özel bir ruhsata sahip olunması gerekmektedir.

3.3. Patent veya Faydalı Model Belgesi Üzerinde Tekel Niteliğinde Özel Bir Ruhsata Sahip Olunma Şartı:

Gerçek veya tüzel kişiler sahibi oldukları patent veya faydalı model belgesinin kullanma hakkını, milli sınırların bütünü içinde veya bir kısmında geçerli olacak şekilde lisans sözleşmesine konu edebilirler.

Lisans, *inhisari lisans* veya *inhisari olmayan lisans* şeklinde verilebilir. Sözleşmede aksi kararlaştırılmamışsa lisans, inhisari değildir. Inhisari olmayan lisans sözleşmelerinde lisans veren patent konusu buluşu kendi kullanabileceği gibi, üçüncü kişilere aynı buluşa ilişkin başka lisanslar da verebilir. *Inhisari lisans söz konusu olduğu zaman, lisans veren başkasına lisans veremez ve*

hakkını açıkça saklı tutmadıkça, kendisi de patent konusu buluşu kullanamaz⁷.

Tebliğ’de, patent veya faydalı model belgesi üzerinde tekel niteliğinde özel bir ruhsata sahip olunmasının, lisans verenin kendisinin patentli veya faydalı model belgeli buluşu kullanmadığı inhisari lisans verilmesi halini ifade ettiği açıklanmıştır. Ayrıca, lisans sözleşmesinde inhisari lisans sahibine patentli veya faydalı model belgeli buluşu geliştirme yetkisinin de tanınmış olması şarttır.

Ayrıca, inhisari lisans sahibi kişi ya da kurumların istisnadan faydalanabilmeleri için söz konusu lisans sözleşmelerinin TPE tarafından tescil edilmiş olması gerekmektedir.

3.4. İstisna Koruma Süresince Geçerlidir:

Başvuru tarihinden başlamak üzere, patentin koruma süresi **yirmi yıl**, faydalı modelin koruma süresi **on yıl** olup, söz konusu süreler uzatılamaz⁸. Sınai mülkiyet haklarına ilişkin istisnadan, anılan koruma süreleri aşılmamak kaydıyla yararlanılır. Sürelerin sona ermesinden sonra, istisna hakkı biter.

Yukarıda da ifade edildiği üzere, istisna uygulaması 01.01.2015 tarihinden itibaren elde edilen kazançlar için geçerlidir. Tebliğ’de, 01.01.2015 tarihinden önce alınan ve koruma süresi henüz dolmamış olan patent veya faydalı model belgelerine ilişkin buluşlar için 01.01.2015 tarihinden itibaren kalan koruma süresince istisnanın uygulanacağı açıklanmıştır. Diğer taraftan, koruma süresi 01.01.2015 tarihinden önce dolmuş olan buluşlar için istisna hükümleri uygulanmaz.

Örnek 1: EGE A.Ş. incelemeli sistemle patent başvurusunu TPE’ye 31.08.2012 tarihinde yapmış olup, patenti 01.03.2013 tarihinde almıştır. Buna göre patentin koruma süresi 31.08.2012 tarihinden başlayıp, 31.08.2032 tarihinde sona ermektedir. EGE A.Ş., patente bağlı sınai mülkiyet hakkı nedeniyle 31.08.2032 tarihine kadar istisnadan faydalanacaktır⁹.

⁷ 6769 sayılı Kanun Md. 125/2.

⁸ 6769 sayılı Kanun Md. 101/1.

⁹ İstisna uygulaması 01.01.2015 tarihinden itibaren geçerli olduğundan, 31.08.2012 – 31.12.2014 tarihleri arasında ilgili sınai mülkiyet hakkından elde edilen kazançlara istisna uygulanmaz.

4. İSTİSNANIN UYGULANMASI:

4.1. Değerleme Raporuna İlişkin Şart Kaldırılmıştır:

09.08.2016 tarihinde yürürlüğe giren 6728 sayılı Kanun öncesinde, patent veya faydalı model belgesine bağlı buluş için istisnadan yararlanılacak ilk yıl, buluşun oluşturacağı katma değer dikkate alınarak, devir veya satış hâlindeki değerinin tespitine yönelik Maliye Bakanlığı tarafından değerlendirme raporu düzenlenmesi şartı vardı. Söz konusu rapor şartı, uygulamada sorunlara yol açıyordu. Dolayısıyla, gerek mükellefler gerekse vergi idaresi açısından kolay ve uygulanabilir bir sistem oluşturmak ve böylece istisna uygulamasından beklenen hedeflere ulaşılmasını sağlamak amacıyla, 6728 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle, Maliye Bakanlığı tarafından değerlendirme raporu düzenlenmesine ilişkin şart kaldırılmıştır. Buna göre, 09.08.2016 tarihinden itibaren, Maliye Bakanlığı tarafından değerlendirme raporu düzenlenmeksizin, ilgili şartları taşıyan mükellefler istisnadan yararlanır.

6728 sayılı Kanunun geçici 1'inci maddesinde, 09.08.2016 tarihinden önce değerlendirme raporu düzenlenmesi amacıyla Maliye Bakanlığına başvuran mükelleflerin bu başvurularına ilişkin patent veya faydalı model belgelerine konu buluşlarından elde edilecek kazançlarına, söz konusu Kanunla getirilen yeni düzenlemelerin geçerli olacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla, kendilerine istisna uygulamasıyla ilgili olarak değerlendirme raporu düzenlenen mükellefler, söz konusu raporda yer alan değer kısıtlamalarına tabi olmaksızın, istisnadan yararlanır.

Diğer taraftan Tebliğ'de, 09.08.2016 tarihinden önce istisnadan yararlanmak üzere değerlendirme raporu düzenlenmesi amacıyla Gelir İdaresi Başkanlığına başvuruda bulunmuş olan mükelleflerin, başvurularına konu bu buluşlarından ettikleri kazançları için değerlendirme raporu aranmaksızın istisnadan faydalanacağı açıklanmıştır.

4.2. İstisnaya İlişkin Kazancın Tespiti:

Yazımızın 2 no.lu bölümünde belirttiğimiz üzere, patentli veya faydalı model belgeli buluşların

- Kiralanması,
- Devri veya satışı,
- Türkiye'de seri üretime tabi tutularak pazarlanmaları,

- Patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmıyla ilgili olarak Türkiye'de gerçekleştirilen üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışı

neticelerinde elde edilen kazançların %50'si gelir ve kurumlar vergisinden istisnadır.

Örnek 2: Deniz A.Ş.'nin 01.06.2016 tarihinde TPE'ye yapmış olduğu patent başvurusu kabul edilmiş olup, patent 04.03.2017 tarihinde tescil edilmiştir. Deniz A.Ş. söz konusu patentten doğan tüm haklarını 01.03.2018 tarihinde 8.000.000.-TL bedel karşılığında Can A.Ş.'ye satmıştır. Söz konusu satıştan 5.000.000.-TL kâr elde etmiştir.

Can A.Ş. bu patentin kullanım haklarını, 01.06.2018 tarihinde iki yıl süre ile EGE A.Ş.'ye inhisari lisans sözleşmesi çerçevesinde devrederek, 2018 hesap döneminde 3.500.000.-TL, 2019 hesap döneminde ise 6.000.000.-TL kazanç elde etmiştir.

EGE A.Ş. de söz konusu patente konu buluşu seri üretime tabi tutarak 2018 hesap döneminde 4.000.000.-TL, 2019 hesap döneminde ise 7.000.000.-TL kazanç elde etmiştir.

Buna göre;

- Deniz A.Ş.'nin istisnadan yararlanacağı tutar, satış kazancının yarısı olan (5.000.000.-TL x %50 =) 2.500.000.-TL'dir.
- Can A.Ş. ise 2018 hesap dönemi için (3.500.000.-TL x %50 =) 1.750.000.-TL, 2019 hesap dönemi için ise (6.000.000.-TL x %50 =) 3.000.000.-TL tutarlarında istisnadan yararlanır.
- EGE A.Ş. 2018 hesap dönemi için (4.000.000.-TL x %50 =) 2.000.000.-TL, 2019 hesap dönemi için (7.000.000.-TL x %50 =) 3.500.000.-TL tutarlarında istisnadan faydalanır.

4.2.1. Buluşun Üretim Sürecinde Kullanılması Halinde İstisna Kazancın Tespiti:

KVK'nın "Sınai mülkiyet haklarında istisna" başlıklı 5/B maddesinin üçüncü fıkrasında, buluşun üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların, patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmının, ayrıştırılmak suretiyle transfer fiyatlandırması esaslarına göre tespit edileceği hüküm altına alınmıştır. Diğer taraftan aynı maddenin 7'nci fıkrasında, belirtilen 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.

Maliye Bakanlığı bu yetkisine istinaden yayımlamış olduğu Tebliğlerde¹⁰ patentli veya faydalı model belgeli buluşunu üretim sürecinde kullanan mükelleflerin tercih etmeleri halinde, ürettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançların patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmının, maliyet unsurlarını dikkate alarak ayrıştırmalarının mümkün olduğunu açıklamıştır.

Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair 8 Seri No.lu Tebliğ'de istisna kazancın tutarının tespitine ilişkin örnekler verilmiştir. Söz konusu örneklerde, buluşun üretim maliyetlerinde belli bir oranda avantaj sağladığı belirtilerek, istisnaya ilişkin kazanç tutarı hesaplanmıştır. Anılan Tebliğ'de verilen örneklerden bir tanesi aynen şu şekildedir:

“Kompresör üreten (C) A.Ş. patentle korunan buluşunu üretim sürecinde kullanarak üretim kapasitesini yıllık 200.000 birimden 250.000 birime çıkarmıştır. Bu buluşun üretim sürecinde kullanılmaya başlanmasıyla birlikte birim başına kompresör üretim maliyeti %20 azalmıştır.

(C) A.Ş.'nin, patentle korunan buluşunu üretim sürecinde kullanarak ürettiği kompresörlerin aynı fiyatla satışından doğan kazancının %20'lik kısmı, istisnanın uygulanmasında dikkate alınacak tutar olacaktır.”

Belirtilen Tebliğ sonrası yayımlanan, Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair 11 Seri No.lu Tebliğ'de¹¹ buluşun üretim sürecinde kullanılması halinde istisna kazancın ne şekilde hesaplanacağına dair açıklamalar yapılarak, yukarıda belirtilen 8 no.lu Tebliğ'deki örnekler kaldırılmıştır. 11 Seri No.lu Tebliğ'de, buluşun üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların, patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmının maliyet unsurları dikkate alınarak ayrıştırılmasında, buluşla ilgili maliyetlerin buluşun üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin toplam maliyeti içerisindeki payının esas alınacağı belirtilmiştir. Anılan payın tespitinde ise buluşun üretim sürecinde kullanılmasıyla ilgili olarak katlanılan tüm giderlerin dikkate alınması gerektiği açıklanmıştır. Buna göre üretim sürecinde kullanılan buluşa ilişkin olarak katlanılan;

¹⁰ Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğler (Seri No: 8 ve 11)

¹¹ 31.12.2016 tarih ve 29935 (3. Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
DENET DUYURU
Sayı : 2018/006/9

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

dikkate alınmak suretiyle sınai mülkiyet hakkıyla ilgili katlanılan maliyetler hesaplanmalıdır. Sonrasında ise buluşla ilgili maliyetlerin üretilen ürünlerin toplam maliyeti içerisindeki payı tespit edilmelidir.

389 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde¹², Ar-Ge indirimi kapsamında “*mükelleflerin işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları*” neticesinde, gayri maddi hak niteliğinde aktifleştirilmesi gereken bir kıymete ulaşılması halinde, gayri maddi hakka yönelik olarak yaptıkları ve aktifleştirdikleri araştırma ve geliştirme harcamaları üzerinden yıllık % 20 oranında amortisman uygulanacağı düzenlenmiştir.

Buna göre, buluşa atfedilen maliyet tutarları hesaplanırken, buluşla ilgili olarak aktifleştirilen Ar-Ge harcamaları için ayrılan amortismanlar da dahil edilmelidir.

Örnek 3: (ED) A.Ş.'nin 2016 yılında patente bağlanan buluşunu klima üretim sürecinde kullanmaktadır. Söz konusu buluşla ilgili olarak yapılan ve 2015 yılında aktifleştirilen Ar-Ge harcamalarının toplamı 2.500.000 TL'dir.

2017 yılında ürettiği klimaların toplam üretim maliyeti 50.000.000 TL tutarında olup, buluşun üretim sürecinde kullanılması nedeniyle katlanılan maliyetler şu şekildedir:

İlk Madde ve Malzeme Giderleri	1.850.000
İşçilik Giderleri	850.000
Genel Üretim Giderlerinden Düşen Pay	550.000
Genel Yönetim Giderlerinden Düşen Pay	250.000
Ar-Ge Harcamaları İçin Ayrılan Amortisman	500.000
TOPLAM	4.000.000

¹² 27.12.2008 tarih ve 27093 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

(ED) A.Ş. ürettiği bu klimalar nedeniyle 2017 yılında toplam olarak 5.500.000 TL kazanç elde etmiştir.

Buna göre, (ED) A.Ş.'nin 2017 yılında söz konusu klima satışından elde ettiği kazancın, üretimde kullanılan ve patentle korunan buluşa atfedilecek kısmı $[5.500.000.-TL \times (4.000.000.-TL / 50.000.000.-TL)] = 440.000.-TL$ tutarındadır. Dolayısıyla, anılan kazancın %50'lik kısmı olan (440.000.-TL x %50) 220.000.-TL kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

4.3. İstisna Uygulamasına Konu Kazançlarda Kesinti & Stopaj Uygulaması:

İstisna uygulaması, patent veya faydalı model belgesine bağlanan buluş dolayısıyla elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden vergi kesintisi yapılmasına engel değildir.

Diğer taraftan, patent veya faydalı model belgesine bağlanan buluş nedeniyle elde edilen istisna kapsamındaki serbest meslek kazançları yahut gayrimenkul sermaye iratları üzerinden yapılacak vergi kesintisi **%50 indirimli** olarak uygulanır. Ancak, kazanç ve iratları kesinti yoluyla vergilenen ve beyanname vermesi **gerekmeyen** mükellefler için indirimli vergi kesintisi en fazla **5 yıl süre** ile uygulanır.

Örnek 4: Tam mükellef (ADE) A.Ş., bünyesinde bulunan Ar-Ge merkezinde gerçekleştirdiği faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan buluşunu TPE'ye tescil ettirerek, patente bağlamıştır. Söz konusu patenti 2017 yılının Mart ayında Türkiye'de işyeri ve daimi temsilcisi bulunmayan dar mükellef (CDK) firmasına satmıştır. Dar mükellef (CDK) firmasının mukim olduğu ülke ile ülkemiz arasında ikili vergi anlaşması bulunmamaktadır. (CDK) firması söz konusu buluşu, 01.09.2017 tarihinde Türkiye'deki üretim faaliyetlerinde kullanacak olan (EGE) A.Ş.'ye beş yıllığına inhisari lisans sözleşmesi çerçevesinde devretmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 30/1-c maddesi uyarınca, dar mükellef kurumlara yapılan kira ödemeleri % 20 oranında kurumlar vergisi stopajına tabidir. Ancak, dar mükellef (CDK) firmasına yapılacak ödemeler için uygulanacak stopaj, % 50 oranında indirim uygulanmak suretiyle % 10 oranında uygulanır. (CDK) firması elde ettiği gelir için herhangi bir beyanname vermeyeceğinden, indirimli stopaj oranı en fazla 5 yıl süreyle uygulanacaktır.

4.4. Buluşun Devredilmesi, Satılması ve Kiralanması Hallerinde Tescil Şartı:

Patent veya faydalı model belgesine konu sınai mülkiyet hakkının devredilmesi, satılması veya inhisari lisans verilmesi dahil kiralınması durumlarında, istisnadan yararlanılabilmesi için devir, satış veya kiralama işlemlerinin TPE tarafından tutulan sicile tescil edilmesi zorunludur. Aksi takdirde, istisnadan yararlanılamaz.

Diğer taraftan, patent veya faydalı model belgesine bağlı buluşu devralanlar, satın alanlar veya inhisari lisans sahipleri; yukarıda açıklanan ilgili şartları sağlamaları kaydıyla, söz konusu işlemlerin TPE nezdindeki sicile tescil edildiği tarihten itibaren istisnadan yararlanabilir.

4.5. İstisna Uygulamalarında Tercih:

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun¹³ Geçici 2'nci maddesi uyarınca, bölgedeki yönetici şirketlerin anılan Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançları ile Bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu Bölgedeki yazılım, tasarım ve AR-GE faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31/12/2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır.

Diğer taraftan, 7033 sayılı Kanun¹⁴ ile Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun anılan maddesinde yapılan değişiklik ile Bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin ilgili kazançlarının gayri maddi hakların satılması, devri veya kiralanmasından oluşması halinde, istisnadan yararlanma koşul ve şartlarını belirleme konusunda Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir. Bakanlar Kurulu bu yetkisini 2017/10821 Sayılı 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun Geçici 2'nci Maddesine ilişkin Kararın Yürürlüğe Konulması Hakkında Karar¹⁵ ile kullanmıştır.

Anılan Karar uyarınca Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde faaliyet gösteren mükelleflerin elde ettiği kazançların; gayri maddi hakların satışı, devri veya kiralanmasından oluşması halinde istisna uygulamasına ilişkin olarak getirilen düzenlemeler özetle şu şekildedir¹⁶:

- İstisnadan yararlanılabilmesi için bu hakların niteliğine göre ilgili mevzuat çerçevesinde tescile veya kayda yetkili kuruma başvurularak patent veya fonksiyonel olarak patente eşdeğer belgelere bağlanması şartı getirilmiştir.
- Son 5 hesap döneminin ortalaması dikkate alınmak suretiyle, gayri maddi haklardan elde edilen yıllık brüt gelirleri 30 milyon Türk Lirasını ve dâhil olduğu şirketler grubunun (herhangi bir gruba dâhil değilse kendisinin) yıllık net satış hasılatı toplamı 200 milyon Türk Lirasını aşmayan mükelleflerin Ar-Ge faaliyetlerine yönelik patentlenebilirlik kriterlerini taşıyan gayri maddi

¹³ 26.06.2001 tarih ve 24454 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁴ 7033 sayılı Sanayinin Geliştirilmesi ve Üretimin Desteklenmesi Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun 01.07.2016 tarih ve 30111 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁵ 19.10.2017 tarih ve 30215 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁶ Yapılan düzenlemeler 23.10.2017 tarih ve 2017/081 sayılı Denet Vergi Sirkülerinde detaylı olarak açıklanmıştır.

haklardan ve ilgili mevzuat kapsamında aranan şartları haiz tasarım faaliyetlerinden doğan gayri maddi haklardan elde ettikleri kazançları, Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığında alınan proje bitirme belgesine dayanılarak istisnadan yararlandırılır. Bu durumda, istisnadan yararlanmak için patent veya fonksiyonel olarak patente eşdeğer bir başka belge aranmaz.

- Karar kapsamında patent veya fonksiyonel olarak patente eşdeğer belgelere bağlanan gayri maddi haklardan kaynaklanan kazançların istisnadan yararlanacak kısmı, kazancı doğuran faaliyet kapsamında gerçekleştirilen nitelikli harcamaların toplam harcamalara oranı esas alınarak tespit edilir.
- Karar ile yapılan düzenlemeler; 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 durumlar için mükelleflerin bölgedeki faaliyetleri dolayısıyla elde edeceği kazançları kapsamaz. Diğer taraftan, lisans, patent gibi gayrimaddi haklara bağlanmamış olmakla birlikte uyarılama, yerleştirme, geliştirme, revizyon, ek yazılım gibi Bölge içerisinde gerçekleştirilen faaliyetlerden elde edilen kazançlar istisna kapsamında değerlendirilir.

Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde gerçekleştirilen söz konusu faaliyetler nedeniyle elde ettikleri kazançları vergiden müstesna olan mükellefler, ayrıca KVK'nın 5/B maddesinde düzenlenen ve bu çalışmanın konusu olan istisnadan yararlanamaz.

Ayrıca, KVK'nın 5/B maddesi çerçevesinde patent veya faydalı model belgesine bağlı buluşlardan elde edilecek kazançlara sağlanan istisnadan yararlanan mükellefler söz konusu kazançlarına ilişkin olarak diğer istisna uygulamalarından da faydalanamaz.

Ancak, mükelleflerin Ar-Ge faaliyetlerine ilişkin harcamalarını 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkındaki Kanun¹⁷ çerçevesinde Ar-Ge indirimine konu etmiş olmaları, anılan Ar-Ge faaliyetleri sonucu ortaya çıkan buluşlarından sağlanan kazançlar nedeniyle Kanunun 5/B maddesinde düzenlenen istisna uygulamasından yararlanmalarına engel teşkil etmez.

4.6. Patent veya Faydalı Model Belgesinin Geriye Dönük Olarak Hükümsüz Sayılması Durumu:

Yetkili mahkemelerin patent veya faydalı model belgesinin hükümsüzlüğüne karar verilmesi halinde, kararın sonuçları geçmişe de etkili olacaktır. Bu kapsamdaki buluşlar nedeniyle uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler; vergi ziyaı cezası uygulanmak suretiyle gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir.

¹⁷ 12.03.2008 tarih ve 26814 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

5. KATMA DEĞER VERGİSİ İSTİSNASI:

Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-z maddesi uyarınca, Kurumlar Vergisi Kanununun yukarıda detaylı olarak açıklanan 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 katma değer vergisinden istisnadır.

Anılan maddede yer alan düzenleme uyarınca; vergiden istisna edilen işlemler nedeniyle yüklenilen KDV'nin indirilemeyeceğine dair KDV Kanununun 30/a maddesi uygulanmaz. Buna göre, vergiden istisna edilen söz konusu işlemlerle ilgili olarak yüklenilen katma değer vergisi, mükelleflerin faaliyetleri nedeniyle ortaya çıkan hesaplanan katma değer vergisinden indirilir. Ancak, indirim yoluyla telafi edilemeyen verginin mükellefe iadesi mümkün değildir.

6. SONUÇ:

Çalışmamızın önceki kısımlarında detaylı olarak açıklandığı üzere; Türkiye'de gerçekleştirilen araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşlardan & sınai mülkiyet haklarından elde edilen kazançların % 50'si, ilgili şartların yerine getirilmesi şartıyla, kurumlar ve gelir vergisinden istisnadır. İstisnadan yararlanmanın en önemli koşullarından bir tanesi ise buluşun incelemeli sistemle patent veya olumlu araştırma raporu sonucunda faydalı model belgesi verilerek koruma altına alınmış olmasıdır. İstisnadan, patentin veya faydalı model belgesinin tescil edilmiş koruma süreleri aşılmamak kaydıyla yararlanır.

Mükellefler sahibi oldukları patent veya faydalı model belgesinin kullanma hakkını lisans sözleşmesi çerçevesinde başkasına devredebilirler. Söz konusu durumda istisna hükümlerinin uygulanması için lisans verenin kendisinin patentli veya faydalı model belgeli buluşu kullanmadığı inhisari lisans sözleşmesi kapsamında verilmesi gerekir.

Ayrıca, inhisari lisans sahibine buluşu geliştirme yetkisinin de tanınmış olması ve lisans sözleşmelerinin TPE tarafından tescil edilmiş olması gerekir.

Buluşların üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin buluşa atfedilen kısmı istisnadan yararlanır. Buluşa atfedilen kısım ise, transfer fiyatlandırması esaslarına göre tespit edilebilir. Diğer taraftan istisnaya konu buluşa atfedilen kısım, ilgili maliyet unsurlarını dikkate alarak da hesaplanabilir. Buna göre, buluşla ilgili tüm maliyetlerin buluşun üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin toplam maliyeti içerisindeki payı esas alınmalıdır. Dolayısıyla, üretim sürecinde kullanılan buluşa ilişkin olarak katlanılan; ilk madde ve malzeme

giderleri, işçilik giderleri, genel üretim ve genel yönetim giderlerinden düşen pay dikkate alınmak suretiyle katlanılan maliyetler hesaplanmalıdır. Ayrıca, buluşla ilgili olarak aktifleştirilen Ar-Ge harcamaları için ayrılan amortismanlar da dahil edilmelidir. Sonrasında ise hesaplanan söz konusu maliyetlerin, üretilen ürünlerin toplam maliyeti içindeki payı tespit edilmelidir.

Buluşun devredilmesi, satılması veya inhisari lisans verilmesi dahil kiralınması durumlarında, istisnadan yararlanılabilmesi için devir, satış veya kiralama işlemlerinin TPE tarafından tutulan sicile tescil edilmesi zorunludur. Ayrıca buluşu devralanlar, satın alanlar veya inhisari lisans sahipleri; ilgili şartları sağlamaları kaydıyla, söz konusu işlemlerin TPE nezdindeki sicile tescil edildiği tarihten itibaren istisnadan yararlanabilir.

Patentli veya faydalı model belgeli buluşa ilişkin gayri maddi hakların kiralınması, devri veya satışı katma değer vergisinden de istisnadır. Vergiden istisna edilen söz konusu işlemlerle ilgili olarak yüklenilen katma değer vergisi mükelleflerin faaliyetleri nedeniyle ortaya çıkan hesaplanan katma değer vergisinden indirilir, ancak indirim yoluyla telafi edilemeyen vergi iade edilmez.

KAYNAKÇA:

- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 6518 sayılı Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
- 6769 Sayılı Sınai Mülkiyet Kanunu
- 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu
- 6728 Sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
- 7033 sayılı Sanayinin Geliştirilmesi ve Üretimin Desteklenmesi Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
- 2017/10821 Sayılı 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun Geçici 2 nci Maddesine İlişkin Kararın Yürürlüğe Konulması Hakkında Karar
- Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 8)
- Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 11)
- 389 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
- 23.10.2017 tarih ve 2017/081 sayılı Denet Vergi Sirküleri