



SINAI MÜLKİYET HAKLARINDA İSTİSNA UYGULAMASI

EXEMPTION IN INDUSTRIAL PROPERTIES

Resul ARSLAN^(*)

ÖZ

Sınaî mülkiyet hakları, sahibinin kişisel çabasının ve zekasının ürünü olarak ortaya çıkan, yenilik ve gelişmeyi amaçlayan buluşlar üzerinde sahip olunan mülkiyet haklarıdır. Bu haklar kişisel çaba ve ince bir zekanın ürünü olan buluş işaret, sembol ile benzerlerinden ayırma konusunda mülkiyet hakkı sahiplerine tekel hakkı sağlar. Sınaî mülkiyet hakları ile korunan unsur zeka ürünü buluşlar, özgün tasarımlar ve teknolojik yeniliklerdir. Söz konusu unsurlara ait mülkiyet haklarının ticari işlemlere konu edilmesine ilişkin işlemlerden ve kazançlardan (satış, kiraya verme, üretimde kullanma, teslim vb.) vergi alınmaması veya daha az vergi alınması yoluyla yenilikçi buluşların teşvik edilmesi amacıyla 19/2/2014 tarih ve 6518 sayılı Kanun ile 5520 Sayılı Kurumlar Vergisine 5/B maddesi ve 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 17. maddesinin 4. fıkrasına (z) bendi eklenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Sınaî mülkiyet hakları, patent, faydalı model

ABSTRACT

Industrial rights occur as a result of their proprietor's personal endeavour and intelligence, and are proprietor rights on inventions aiming at innovation and development. These rights give exclusive rights to the owner regarding the differentiation of an invention, sign, symbol with similar ones, which are a result of personal endeavour and intelligence. The elements protected by industrial properties are inventions, authentic designs and technological innovations. In order to support innovative inventions through non-taxation or less taxation of transactions and incomes derived as a result of transfers or sale of these rights, Article 5/B was added to Corporate Tax Law, no. 5520, and Article 17/4/(z) was added to Value Added Tax Law, no. 3065, by the Law, no. 6518, dated 19 February 2014.

Keywords: Industrial properties, patent, utility model

^(*) Vergi Müfettiş Yardımcısı

1- GİRİŞ

Ülkemizde teknoloji yatırımlarının artırılabilmesi amacıyla vergi kanunlarımızda farklı tarihlerde ar-ge, yenilik faaliyetleri, inovasyon ve teknoloji yoğun üretimi teşvik edici yönde düzenlemeler yapılmış olup, bu düzenlemelerle katma değeri yüksek milli ürünlerin üretilmesi, inovatif buluşların artırılması ve yabancı sermayenin yurt içinde teknoloji yatırımlarına ağırlık vermesi hedeflenmiştir. Bu doğrultuda üretilen yeni ürünler ve ortaya çıkan buluşlar üzerindeki mülkiyet haklarının ticari amaçlarla (devir, satış, kiralama) kullanılmasını teşvik etmek amacıyla 19/2/2014 tarihli ve 6518 sayılı Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa 5/B maddesi ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununa 17/4-z bendi eklenmiştir.

Çalışmamızda söz konusu düzenlemeler değerlendirilecek ve istisna hükümlerinin uygulanmasına ilişkin hususlar açıklanacaktır.

2- KAVRAMSAL AÇIKLAMALAR

Sınai Mülkiyet Hakları¹; buluşların ve yeniliklerin, yeni tasarımların ve özgün çalışmaların ilk uygulayıcıları adına ticaret alanında üretilen ve satılan malların üzerlerinde, üreticisinin veya satıcısının ayırt edilmesini sağlayacak işaretlerin sahipleri adına, kayıt edilmesini ve böylece bu kişilerin ürünü üretme ve satma hakkına belirli bir süre sahip olmalarını sağlayan gayri maddi bir hakkın tanımıdır.

Sınai mülkiyet hakları şunlardan oluşur:

- a) Ticaret ve Hizmet Markaları
- b) Patentler ve Faydalı Modeller
- c) Coğrafi İşaretler
- ç) Endüstriyel Tasarımlar
- d) Entegre Devre Topografyaları

Buluş: teknoloji alanındaki belirli bir sorunun çözümü olarak tanımlanır. Buluş kavramı patent hukukunun temelini oluşturur.

Patent: Bir buluş için buluş sahibine verilen bir patent, sınai mülkiyet haklarından biri olup, buluş sahibinin izni olmadan başkalarının buluşu üretmesini, kullanmasını veya satmasını belirli bir süre boyunca engelleme hakkı vermektedir.

Faydalı Model: Türkiye’de ve dünyada yeni olan, sanayiye uygulanabilen buluşların sahiplerine koruma sağlayan bir sistemdir. Faydalı model belgesi verilmesi işlemleri, patent verilmesine oranla hem zaman hem de masraf açısından daha elverişlidir. Küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin gerçekleştirdiği yeniliklerin, rakiplerce hemen hemen aynıının yapılarak taklit edilmesi tehlikesi mevcuttur. Faydalı model patente göre daha az maliyetlidir ve daha kısa sürede belgelendirilir.

¹ <http://www.tesk.org.tr/tr/calisma/sinai/>

Patent ve faydalı model arasındaki farklar aşağıdaki gibidir²:

	Patent	Faydalı Model
Yenilik ^[1]	Bakılır	Bakılır
Buluş Basamağı ^[2]	Bakılır	Bakılmaz
Sanayide Uygulanabilirlik ^[3]	Bakılır	Bakılır
Usuller ve Usuller Sonucu Elde Edilen Ürünler	Korunur	Korunmaz
Kimyasal Maddeler	Korunur	Korunmaz
Araştırma Raporu / İnceleme Raporu	Var	Yok
Koruma Süresi	7 yıl (İncelemesiz) 20 yıl (İncelemeli)	10 Yıl

^[1] Yenilik: Buluşun dünya çapında daha önce var olmaması yani tekniğin bilinen durumuna dahil olmaması anlamına gelir.

^[2] Buluş Basamağı: Buluşun, ilgili olduğu teknik alanda uzman bir kişi tarafından tekniğin bilinen durumundan aşikar bir şekilde çıkarılmayacak nitelikte olması anlamına gelmektedir.

^[3] Sanayiye Uygulanabilirlik: Buluşun tarım dahil sanayinin herhangi bir dalında üretilebilir, uygulanabilir veya kullanılabilir nitelikte olması anlamına gelir.

Ülkemizdeki patent korumasında incelemesiz ve incelemeli olmak üzere iki sistem mevcuttur. İncelemeli patent sisteminde, araştırma raporundan sonra inceleme raporu düzenlenmektedir. İncelemesiz patent sisteminde ise sadece araştırma raporu düzenlenirken inceleme raporu düzenlenmemektedir.

3- SINAİ MÜLKİYET HAKLARINDA KURUMLAR VERGİSİ İSTİSNASI

3.1- Kapsam

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 ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5/A maddesinden sonra gelmek üzere aşağıdaki madde eklenmiştir.

Sınai mülkiyet haklarında istisna

MADDE 5/B-(Ek: 6/2/2014-6518/82 md.)

(1) Türkiye’de gerçekleştirilen araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşların;

a) Kiralanması neticesinde elde edilen kazanç ve iratların,

b) Devri veya satışı neticesinde elde edilen kazançların,

c) Türkiye’de seri üretime tabi tutularak pazarlanmaları hâlinde elde edilen kazançların,

ç) Türkiye’de gerçekleştirilen üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmının,

² Türk Patent Enstitüsü, Patent/Faydalı Model Kılavuzu

% 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.

(2) İstisnanın uygulanabilmesi için;

- a) İstisna uygulamasına konu buluşun, 24/6/1995 tarihli ve 551 sayılı Patent Haklarının Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname 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,
- b) İstisna uygulamasından yararlanabilecek kişilerin, 551 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 2 nci 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,
- c) İstisnadan yararlanılacak ilk yıl, buluşun oluşturacağı katma değer dikkate alınarak devir veya satış hâlindeki değerinin tespitine yönelik Maliye Bakanlığı tarafından değerlendirme raporu düzenlenmesi, gerekmektedir.

(3) İstisna uygulamasına patent veya faydalı model belgesinin verildiği tarihten itibaren başlanır ve ilgili patent veya faydalı model belgesi için sağlanan koruma süresi aşılmamak kaydıyla bu istisnadan yararlanılabilir. Her bir mükellef tarafından yararlanılabilecek istisna tutarı; değerlendirme raporunda belirtilen bedelin % 50'sini, bu madde kapsamında yararlanılabilecek toplam istisna tutarı ise değerlendirme raporunda belirtilen bedelin % 100'ünü aşamaz. Buluşun üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların, patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmı, ayrıştırılmak suretiyle transfer fiyatlandırması esaslarına göre tespit edilir.

(4) Bu madde gelir vergisi mükellefleri hakkında da uygulanır.

(5) İstisna uygulamasının kesinti suretiyle alınan vergilere şümulü yoktur. Ancak, bu madde kapsamında istisnadan yararlanan serbest meslek kazançları ile gayrimenkul sermaye iratları üzerinden yapılacak vergi kesintisi % 50 oranında indirimli uygulanır. Kazanç ve iradı kesinti yoluyla vergilenen ve beyanname vermesi gerekmeyen mükellefler için indirimli vergi kesintisi en fazla 5 yıl süre ile uygulanır.

(6) 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.

(7) Birinci, üçüncü ve beşinci fıkralarda yer alan % 50 oranını ayrı ayrı ya da birlikte sifıra kadar indirmeye, % 100'e kadar artırmaya, bu oranları sektörler ile birinci fıkrada yer alan gelir, kazanç ve iratlar itibarıyla ya da patent veya faydalı model belgesine göre farklılaştırmaya, üçüncü fıkrada yer alan % 100 oranını % 200'e kadar artırmaya, tekrar kanuni seviyesine indirmeye, beşinci fıkrada yer alan süreyi 1 yıla kadar indirmeye, tekrar kanuni seviyesine kadar çıkarmaya Bakanlar Kurulu; ikinci fıkranın (c) bendinde yer alan değerlendirme raporunun şekil, içerik, hazırlanması ile üçüncü fıkrada yer alan transfer fiyatlandırması suretiyle ayrıştırma yöntemi yerine satış, hasılat, gider, harcama veya benzeri unsurları dikkate alarak kazancın ayrıştırılmasında basitleştirilmiş yöntemler tespit etmeye ve bu maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

3.2- İstisna Hükmünden Yararlanacak Olanlar

Bu istisna uygulamasından kurumlar vergisi mükellefleri ile gelir vergisi mükellefleri yararlanabi-

lecektir. Nitekim maddenin (4) numaralı bendine göre istisna hükmünün gelir vergisi mükellefleri için de uygulanacağı belirtilmiştir.

İstisna şartlarının sağlanması kaydıyla, gerçek veya tüzel kişilerin tam veya dar mükellefiyete tabi olmasının istisna uygulanmasında bir önemi yoktur. Dar mükellef kurumlar tarafından Türkiye’de gerçekleştirilen araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşlardan elde edilen kazanç ve iratlar için, bu kurumlar adına incelemeli sistemde patent veya araştırma raporlu faydalı model belgesi alınması halinde, istisna hükümlerinden faydalanılması mümkün olacaktır.

5520 Sayılı KVK’nın 5/B maddesinin 2/b bendine göre; İstisna uygulamasından yararlanabilecek kişilerin, 551 sayılı KHK’nın 2’nci 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.

551 sayılı KHK’nın 2’nci maddesiyle sağlanan patent veya faydalı model belgesi korumasından;

- Türkiye Cumhuriyeti sınırları içinde ikametgâhı olan ya da sınai veya ticari faaliyette bulunan gerçek veya tüzel kişiler,
- Paris Anlaşması hükümleri dahilinde başvuru hakkına sahip kişiler ile
- Bu kapsam dışında kalmasına rağmen, Türkiye Cumhuriyeti uyuşundaki kişilere kanunen veya fiilen patent ve/veya faydalı model belgesi koruması tanıyan devletlerin uyuşundaki gerçek veya tüzel kişiler karşılıklılık ilkesi uyarınca yararlanabilecektir.

3.3- İstisna Hükmünün Genel Şartları

Bu istisnanın uygulanmasında temel şart, kazanç ve iradın elde edildiği buluşlara ilişkin araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetlerinin Türkiye’de gerçekleştirilmiş olmasıdır. Dolayısıyla, yurt dışında gerçekleştirilen araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşlar için Türkiye’de TPE tarafından tescil edilmiş patent veya faydalı model belgesi alınmış olsa dahi istisna uygulamasından yararlanılamayacaktır.

İstisna uygulamasına konu buluşun, 24/6/1995 tarihli ve 551 sayılı Patent Haklarının Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname (KHK) kapsamında patent veya faydalı model belgesi verilerek koruma altına alınan buluşlar arasında olması ve buluşa ilişkin incelemeli sistemle patent veya araştırma raporu sonucunda faydalı model belgesi alınması şarttır. Dolayısıyla, istisna uygulamasına konu edilecek buluşlar için TPE tarafından tescil edilmiş incelemeli sistemle patent veya araştırma raporu sonucunda faydalı model belgesi alınması gerekmektedir.

İstisna uygulamasından yararlanabilecek kişilerin patent veya faydalı model belgesinin sahibi ya da patent veya faydalı model belgesi üzerinde tekel niteliğinde özel bir ruhsata sahip olması gerekmektedir.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından hazırlanan 9 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği taslağında lisans sözleşmelerine ilişkin aşağıdaki açıklamalarda bulunulmuştur:

551 sayılı KHK’nın 88’inci maddesi uyarınca, 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.

Patent veya faydalı model belgesine ilişkin lisans ise inhisari lisans veya inhisari olmayan lisans şeklinde verilebilmektedir. Aksi sözleşmede kararlaştırılmamışsa lisansın inhisari olmadığı kabul edilmektedir. Lisans veren, patent veya faydalı model belgeli buluşu kendisi kullanabileceği gibi üçüncü kişilere aynı buluşa ilişkin başka lisanslar da verebilmektedir. İnhisari lisans söz konusu olduğu zaman lisans veren başkasına lisans verememekte olup hakkını açıkça saklı tutmadıkça kendisi de patent konusu buluşu kullanamamaktadır.

Patent veya faydalı model belgesi üzerinde tekel niteliğinde özel bir ruhsata sahip olunması, lisans verenin kendisinin patentli veya faydalı model belgeli buluşu kullanmadığı inhisari lisans verilmesi halini ifade etmektedir. Ayrıca, lisans sözleşmesinde inhisari lisans sahibine patentli veya faydalı model belgeli buluşu geliştirme yetkisinin de tanınmış olması şarttır.

İnhisari lisans sahibi kişi ya da kurumların bu istisnadan yararlanabilmeleri için söz konusu lisans sözleşmelerinin TPE tarafından tescil edilmiş olması gerekmektedir. Ancak, inhisari lisans sözleşmesi dışındaki lisans sözleşmeleriyle patentli veya faydalı model belgeli buluşun kullanım haklarını alanlar, bu sözleşmeler TPE tarafından tescil edilmiş olsa dahi istisnadan faydalanamayacaklardır.

3.4- Şekil Şartları

İstisnadan yararlanılacak ilk yıl, oluşturacağı katma değer dikkate alınarak buluşun devri veya satışı hâlindeki değerinin tespitine yönelik Maliye Bakanlığı tarafından değerlendirme raporu düzenlenmesi şarttır.

3.5- İstisna Hükümünün Uygulama Süresi

İstisnadan yararlanacak olanlara patent veya faydalı model belgesinin verildiği tarihten itibaren istisna uygulanmasına başlanır ve ilgili patent veya faydalı model belgesi için sağlanan koruma süresi aşılmamak kaydıyla bu istisnadan yararlanılabilir.

3.6- İstisna Tutarı

Her bir mükellef tarafından yararlanılabilecek istisna tutarı; değerlendirme raporunda belirtilen bedelin %50'sini, bu madde kapsamında yararlanılabilecek toplam istisna tutarı ise değerlendirme raporunda belirtilen bedelin %100'ünü aşamaz. Buluşun üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların, patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmı, ayrıştırılmak suretiyle transfer fiyatlandırması esaslarına göre tespit edilir.

Konu ile ilgili olarak 9 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği Taslağında aşağıdaki örneklere yer verilmiştir.

Örnek 1: (B) A.Ş. 6/5/2013 tarihinde TPE'ye yapmış olduğu başvuruya istinaden 6/7/2015 tarihinde aldığı patente ilişkin olarak hazırladığı ön değerlendirme raporunda patentin değerini 6.000.000 TL olarak öngörmüş ve 27/10/2015 tarihinde Gelir İdaresi Başkanlığına başvurmuştur. (B) A.Ş. söz konusu paten-ten doğan tüm haklarını 13/1/2016 tarihinde 5.000.000 TL'ye (C) A.Ş.'ye satmış ve 4.000.000 TL kar elde etmiştir. 4/4/2016 tarihinde vergi müfettişi tarafından düzenlenen değerlendirme raporunda tespit edilen değer 5.000.000 TL'dir.

(C) A.Ş. bu patentin kullanım haklarını, 2/1/2017 tarihinde iki yıl süre ile (E) Ltd. Şti.'ne inhisari lisans sözleşmesiyle vererek 2017 döneminde 1.000.000 TL, 2018 döneminde ise 500.000 TL kazanç elde etmiştir.

(E) A.Ş. de söz konusu buluşu seri üretime tabi tutarak 2017 döneminde 2.000.000 TL, 2018 döneminde ise 1.000.000 TL kazanç elde etmiştir.

Buna göre;

Mükellef bazında yararlanılabilecek azami istisna tutarı	=	Buluşun değerlendirme raporunda tespit edilen değeri	x	0.50
	=	5.000.000 TL	x	0.50
	=	2.500.000 TL		

- (B) A.Ş.'nin satış kazancının yarısı (4.000.000 TL x %50) 2.000.000 TL olup mükellef bazında yararlanılabilecek azami istisna tutarı olan 2.500.000 TL'nin altında olduğundan 2.000.000 TL'nin tamamı istisnaya konu edilebilecektir.
- (C) A.Ş. 2017 dönemi için (1.000.000 TL x %50) 500.000 TL
2018 dönemi için (500.000 TL x %50) 250.000 TL tutarında istisnadan faydalanabilecektir.
- (E) A.Ş. 2017 dönemi için (2.000.000 TL x %50) 1.000.000 TL
2018 dönemi için (1.000.000 TL x %50) 500.000 TL tutarında istisnadan faydalanabilecektir.

Gerek (C) A.Ş. gerekse (E) A.Ş. 2.500.000 TL'lik istisna haddini aşmadığından söz konusu kazançlar üzerinden hesaplanan tutarın tamamını istisnaya konu edebilecektir.

Mükellef	Buluştan elde edilen kazanç	Kazanç dönemi	Yararlanılacak istisna tutarı	Kalan toplam istisna tutarı
(B) A.Ş.	4.000.000 TL	2016	2.000.000 TL	3.000.000 TL
(C) A.Ş.	1.000.000 TL	2017	500.000 TL	2.500.000 TL
(E) A.Ş.	2.000.000 TL	2017	1.000.000 TL	1.500.000 TL
(C) A.Ş.	500.000 TL	2018	250.000 TL	1.250.000 TL
(E) A.Ş.	1.000.000 TL	2018	500.000 TL	750.000 TL

İncelemesiz sistem ile verilen patentlerde koruma süresi 7 yıl olup bu süre sona ermeden patent sahibinin talebi üzerine yapılan inceleme sonucunda, incelemeli sisteme göre patent verilmesi halinde, incelemeli sisteme göre patent verildiği tarihten itibaren kalan koruma süresinin sonuna kadar istisnadan yararlanılabilecektir.

Örnek 2: (F) A.Ş. incelemesiz sistemle patent aldığı ve 7 yıllık koruma süresi 1/4/2018 tarihinde sona erecek buluşu için incelemeli sisteme göre patent verilmesi talebiyle 6/5/2015 tarihinde TPE'ye başvurmuştur. 5/6/2017 tarihinde başvurusu uygun görülen (F) A.Ş.'nin buluşu için, 1/4/2031 tarihinde koruma süresi sona ermek üzere incelemeli sisteme göre patent verilmiştir. Mükellefin 2/1/2018 tarihinde yapmış olduğu başvuruya istinaden düzenlenen değerlendirme raporunda buluşun tespit edilen değeri 3.000.000 TL'dir.

- (F) A.Ş. sahibi olduğu patenti 2/1/2015 tarihinde 1 yıllığına (G) A.Ş.'ye 1.000.000 TL'ye kiralamıştır.
- (F) A.Ş. 2018 yılında buluşunu seri üretime tabi tutarak 2.000.000 TL kazanç elde etmiştir.

- (F) A.Ş. bu patenti 5/5/2019 tarihinde (H) A.Ş.'ye satarak 1.800.000 TL kâr elde etmiştir.
- (H) A.Ş. ise aynı patenti iki ay sonra (5/7/2019) (K) A.Ş.'ye satmış ve bu satıştan 400.000 TL kâr elde etmiştir.
- (K) A.Ş. buluşu seri üretime tabi tutarak 2020 yılında 3.000.000 TL kazanç elde etmiştir.

Mükellef bazında yararlanılabilecek azami istisna tutarı	=	Buluşun değerlendirilmesinde tespit edilen değeri	x	0.50
	=	3.000.000 TL	x	0.50
	=	1.500.000 TL		

Buna göre, mükellef bazında en fazla 1.500.000 TL'lik istisnadan yararlanılması mümkün olacaktır.

- (F) A.Ş.'nin sahip olduğu incelemesiz patenti (G) A.Ş.'ye kiralaması nedeniyle elde edilen 1.000.000 TL istisnaya konu edilemeyecektir.
- (F) A.Ş.'nin buluşunu seri üretime tabi tutarak elde ettiği 2.000.000 TL'lik kazancın %50'si (1.000.000 TL) kurumlar vergisinden istisna edilebilecektir. Patentın satışından elde edilen 1.800.000 TL'lik kazancın %50'si 900.000 TL olmakla birlikte (F) A.Ş.'nin yararlanabileceği azami istisna tutarı 1.500.000 TL olduğundan bu satış kazancının sadece 500.000 TL'lik kısmı için istisnadan faydalanabilecektir.
- (H) A.Ş. ise satın aldığı patentin (K) A.Ş.'ye satışından elde ettiği 400.000 TL kazancının %50'sini (200.000 TL) istisnaya konu edebilecektir.
- (F) A.Ş. ve (H) A.Ş. 3.000.000 TL'lik toplam istisna tutarının 1.700.000 TL'lik kısmını kullanmış olduklarından, (K) A.Ş. ise her ne kadar buluşu seri üretime tabi tutarak 3.000.000 TL kazanç elde etmiş olsa da en fazla 1.300.000 TL'lik tutarı istisnaya konu edebilecektir.

Mükellef	Buluştan elde edilen kazanç	Kazanç dönemi	Yararlanılacak istisna tutarı	Kalan toplam istisna tutarı
(F) A.Ş.	1.000.000 TL	2015	İstisnaya konu edilemeyecektir.	
(F) A.Ş.	2.000.000 TL	2018	1.000.000 TL	2.000.000 TL
(F) A.Ş.	1.800.000 TL	2019	500.000 TL	1.500.000 TL
(H) A.Ş.	400.000 TL	2019	200.000 TL	1.300.000 TL
(K) A.Ş.	3.000.000 TL	2020	1.300.000 TL	0

Maddenin üçüncü fıkrası gereğince, buluşun üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların, patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmı, ayrıştırılmak suretiyle transfer fiyatlandırması esaslarına göre tespit edilir.

Öte yandan, maddenin yedinci fıkrası ile üçüncü fıkrada yer alan transfer fiyatlandırması suretiyle ayrıştırma yöntemi yerine satış, hasılat, gider, harcama veya benzeri unsurları dikkate alarak kazancın ayrıştırılmasında basitleştirilmiş yöntemler tespit etmeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Bu kapsamda buluşunu üretim sürecinde kullanan mükellefler, ürettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri

kazançlarının patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmını, maliyet unsurlarını dikkate alarak da ayrıştırmaları mümkündür.

Örnek 3: LED TV paneli üreten (A) A.Ş. üretim maliyetlerinde %10 avantaj sağlayan ve patentle korunan buluşunu kullanarak ürettiği panelleri televizyon üreten (B) A.Ş.'ye satmaktadır. (A) A.Ş.'nin bu buluşu öncesinde her bir panelin üretim maliyeti 1.000 TL iken bu buluşun üretim sürecinde kullanılmaya başlanmasıyla beraber her bir panelin üretim maliyeti 900 TL'ye düşmüştür. (A) A.Ş. söz konusu panelleri (B) A.Ş.'ye 1.200 TL birim fiyatla satmakta olup buluşun üretim sürecinde kullanılması sonrasında satış fiyatı değişmemiştir.

(A) A.Ş. birim üretim maliyetlerinde %10 azalma sağlayan bu buluşu sayesinde her bir panel satışından elde ettiği kar tutarını 200 TL'den 300 TL'ye çıkarmıştır. Dolayısıyla (A) A.Ş.'nin patentli buluşunu Türkiye'de ürettiği LED TV panellerinin üretim sürecinde kullanmasından elde ettiği ve istisna uygulamasına konu edebileceği kazanç tutarı her bir panel itibarıyla (300 TL - 200 TL) 100 TL'dir. (A) A.Ş.'nin satışını yaptığı her bir panel itibarıyla kurumlar vergisi beyannamesinde yararlanabileceği istisna kazanç tutarı (100 TL x %50) 50 TL olarak hesaplanmaktadır.

Örnek 4: 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 ayn fiyatla satışından doğan kazancının %20'lik kısmı istisnanın uygulanmasında dikkate alınacak tutar olacaktır.

3.7- Tevkifat Uygulaması

İstisna uygulaması, patent veya faydalı model belgesi alınan buluş dolayısıyla elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden vergi kesintisi yapılmasına engel teşkil etmeyecektir.

Ancak, Kanunun 5/B maddesi kapsamında istisnadan yararlanan serbest meslek kazançları ile gayrimenkul sermaye iratları üzerinden yapılacak vergi kesintisi %50 indirimli olarak uygulanacaktır. Kazanç ve iratları kesinti yoluyla vergilenen ve beyanname vermesi gerekmeyen mükellefler için indirimli vergi kesintisi en fazla 5 yıl süre ile uygulanır.

Konu ile ilgili olarak 9 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği Taslağında aşağıdaki örneklere yer verilmiştir.

Örnek 1: (BB) A.Ş. Türkiye'de gerçekleştirdiği araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan buluşunu TPE'ye tescil ettirerek incelemeli sistemle patent almış ve bu patenti 2016 yılında Türkiye'de işyeri ve daimi temsilcisi bulunmayan dar mükellef (HS) firmasına satmıştır. (HS) firması ise patente konu bu buluşun kullanım haklarını, buluşu Türkiye'deki üretim faaliyetlerinde kullanacak olan (ÇB) Ltd. Şti.'ne üç yıllığına inhisari lisansla vermiştir.

Bu kiralama nedeniyle (HS) firmasına yapılacak kira ödemeleri üzerinden Kanunun 30 uncu maddesinin ikinci fıkrası uyarınca %20 oranında yapılacak tevkifat, %50 indirimli olarak %10 oranında uygulanacaktır. Söz konusu indirimli oran en fazla 5 yıl süreyle uygulanabilecektir.

Örnek 2: (MF) serbest meslek erbabı, Türkiye'de gerçekleştirdiği faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşunun patentini 1/6/2015 tarihinde tescil ettirerek almıştır. Başvurusuna istinaden 17/4/2017

tarihinde değerlendirme raporu düzenlenmiştir. Bu kişi, patent üzerindeki hakkını 8/6/2017 tarihinde (MT) A.Ş.'ye 100.000 TL'ye satmıştır. (MT) A.Ş. Gelir Vergisi Kanununun 18'inci maddesi kapsamında istisnadan faydalanan (MF) serbest meslek erbabına yapacağı ödemelerin tamamı (100.000 TL) üzerinden ($17 \times 0,50$) %8,5 oranında gelir vergisi tevkifatı yapacaktır.

Örnek 3: (T) serbest meslek erbabı Türkiye'de gerçekleştirdiği faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşunun patentini tescil ettirerek beyana tabi bir kazancı olmayan (U) gerçek kişisine satmış, (U) da bu patenti 5/7/2016 tarihinde (Z) A.Ş.'ye yıllık 10.000 TL bedel üzerinden 8 yıllığına kiralamıştır. (Z) A.Ş. (U)'ya yapacağı kira ödemelerinde, şartların sağlanmış olması halinde, 5 yıl boyunca gelir vergisi tevkifat oranını %50 indirimli olarak uygulayacak olup indirimli vergi kesintisi en fazla 5 yıl süre ile uygulanacağından (Z) A.Ş. kira süresinin son 3 yılına ilişkin kira ödemelerinden normal oranda kesinti yapacaktır.

3.8- 1/1/2015 Tarihinden Önce Tescil Edilmiş Patentli veya Faydalı Model Belgeli Buluşların Durumu

Kanun maddesinde 01.01.2015 tarihinden önce tescil edilmiş patent ve faydalı modellerin gerekli şartların sağlanmış olması halinde istisna hükmünden yararlanıp yararlanamayacağına ilişkin herhangi bir belirleme yapılmamıştır. Bu konuda 9 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği Taslağında "Maddenin yürürlük tarihinden önce alınan ve koruma süresi henüz dolmamış olan patent veya faydalı model belgelerine ilişkin buluşlardan 1/1/2015 tarihinden itibaren kalan koruma süresince elde edilen kazanç ve iratlar için istisnadan yararlanılabilecektir. Ancak, koruma süresi 1/1/2015 tarihinden önce dolmuş olan patentli veya faydalı model belgeli buluşlardan elde edilen kazanç ve iratlar için istisnadan yararlanılamayacaktır." şeklinde bir sınırlama yapılmıştır.

Konu ile ilgili olarak 9 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği taslağında aşağıdaki örneklere yer verilmiştir.

Örnek 1: (MK) A.Ş. incelemeli sisteme tabi patent başvurusunu TPE'ye 2/4/2012 tarihinde yapmış olup 2/6/2014 tarihinde patent almıştır. (MK) A.Ş. patent başvurusuna konu olan buluştan elde ettiği kazançlar için, istisna şartlarını sağlamak koşuluyla, koruma süresi içinde kalan 1/1/2015-2/4/2032 döneminde istisnadan yararlanabilecektir. (MK) A.Ş.'nin sahip olduğu patent dolayısıyla 1/1/2015 tarihinden önce elde ettiği kazanç ve iratlar bu istisnaya konu edilemeyecektir.

Örnek 2: (A) A.Ş. faydalı model belgesi başvurusunu TPE'ye 5/1/2012 tarihinde yapmış olup 1/8/2012 tarihinde araştırma raporu sonucunda faydalı model belgesini almıştır. (A) A.Ş., faydalı model belgesi başvurusuna konu olan buluştan elde ettiği kazançlar için, istisna şartlarını sağlamak koşuluyla, koruma süresi içinde kalan 1/1/2015-5/1/2022 döneminde istisnadan yararlanabilecektir.

Öte yandan, 1/1/2015 tarihinden önce verilmiş patentler ile faydalı model belgelerine ilişkin olarak değerlendirme raporunda tespit edilen değer ile başvuru sahibince, tescil tarihinden 31/12/2014 tarihine kadar elde edilen kazançlar arasındaki fark, yararlanılabilecek azami istisna tutarı olarak yer alacaktır.

3.9- 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu İle Birlikte İstisna Hükümünün Uygulanması

Mükellefler, hem 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun geçici 2'nci maddesinde hem de bu maddede yer alan şartları sağlasalar dahi söz konusu buluştan elde edilen kazançlarına bu istisnalardan sadece biri uygulanabilecektir. Dolayısıyla, buluşlarından elde ettikleri kazançları için

bu maddede yer alan istisnadan yararlanan mükellefler ayrıca 4691 sayılı Kanun kapsamında kazanç istisnasından yararlanamayacaklardır.

Öte yandan, mükelleflerin araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetlerinin Kurumlar Vergisi Kanununun 10'uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında veya 5746 sayılı Kanunun 3'üncü maddesi kapsamında Ar-Ge indirimine konu edilmiş olması, bu faaliyetler sonucu ortaya çıkan buluşlardan sağlanan kazançlar nedeniyle Kanunun 5/B maddesinde düzenlenen istisna uygulamasından yararlanmalarına engel teşkil etmeyecektir.

4- SİNAİ MÜLKİYET HAKLARINDA KATMA DEĞER VERGİSİ İSTİSNASI

4.1- Kapsam

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 ile 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 17'nci maddesinin dördüncü fıkrasına aşağıdaki bent eklenmiştir.

z) (Ek: 6/2/2014-6518/32 md.) 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 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 (Bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından bu Kanunun 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi hükmü uygulanmaz.).

4.2- İstisna Hükmünün Uygulanması

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununa eklenen 17/4-z bendi ile araştırma ve geliştirme, yenilik ve yazılım faaliyetleri sonucu ortaya çıkan buluşlara ait gayri maddi hakların(patentli veya faydalı model belgeli buluşlara ait) kiralanması, devri veya satışı Katma Değer Vergisinden istisnadır.

Katma Değer Vergisinde istisna kapsamındaki teslim ve hizmetler için yüklenen Katma Değer Vergisinin indirimine ilişkin hükümler Kanunun 32.maddesinde yer almaktadır. Mezkur maddede yüklenen katma değer vergisinin indirimine ilişkin olarak "Bu Kanunun 11, 13, 14 ve 15'inci maddeleri ile 17'nci maddenin (4) numaralı fıkrasının (s) bendi uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen Katma Değer Vergisi, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak Katma Değer Vergisinden indirilir. Vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen Katma Değer Vergisi, Maliye ve Gümrük Bakanlığınca, tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunur." şeklinde bir belirleme yapılmış olduğu için söz konusu istisna hükmünde yer alan işlemler için yüklenen vergilerin indirim ve iade konusu yapılamayacağı açıktır.

Ancak istisna hükmüne ilişkin maddenin parantez içi hükmünde "(Bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından bu Kanunun 30'uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi hükmü uygulanmaz.)" denilmek suretiyle bir belirleme yapılmış olduğundan bu işlemler nedeniyle yüklenen katma değer vergisinin indirimi mümkün bulunmaktadır. Bu belirlemede açıklanmayan bir husus ise yüklenilip indirim yoluyla giderilemeyen Katma Değer Vergisinin iade alınıp alınamayacağıdır. Anılan bentte parantez içi hüküm bu konuda bir açıklık getirmemiştir. Benzer düzenlemelere Kanunun 17.

maddesinde yer alan diğer istisna hükümlerinde de yer verildiği ve katma değer vergisinde yer alan indirim mekanizmasının sistematığı göz önüne alındığında kanaatimizce yüklenip indirilemeyen verginin iade alınması söz konusu olmayacaktır.

5- SONUÇ

6518 sayılı Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla ar-ge, yazılım ve yenilik faaliyetleri vergisel teşviklerle desteklenmiştir. Söz konusu düzenleme ile teknoloji yoğun üretimin ve yabancı sermaye yatırımlarının artırılması hedeflenmiş olmakla birlikte, istisna uygulamasına ilişkin düzenleyici işlemlerin (tebliğ vb.) istisna hükmünün suiistimal edilmesine mahal bırakmayacak şekilde denetim mekanizmaları getirmesi ve teknoloji yatırımları konusunda yabancı yatırımcılar tarafından ülkenin vergi cenneti olarak görülmesine yol açmaması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- 9Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğ Taslağı
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- <http://www.tesk.org.tr/tr/calisma/sinai/>
- <http://www.tpe.gov.tr/TurkPatentEnstitusu/commonContent/PAbout> (patent faydalı model kılavuzu)