

PATENTLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

TAXATION OF PATENTS



Ertunç AKSÜMER*

ÖZ

Patent kelimesi, eski dilde ihtira beratı (hakkı) olarak kullanılmaktadır. Patent, İngilizce kökenli bir kelime olup, gerçek veya tüzel kişilerce bir buluşun veya o buluşu uygulama alanında kullanma hakkının bir kimseye ait olduğunu gösteren belge; patent hakkı ise, imalat veya üretim izni anlamında kullanılmaktadır. Bu izin kapsamında verilen belge ise “patent belgesi” adı ile adlandırılmaktadır. Günümüzde patentler, yasal düzenlemeler çerçevesinde verilen patent belgesi ile korunmaktadır. Patentler devir edilebilir, miras yoluyla intikal edilebilir, lisansa konu olabilir ve rehin edilebilir. Yine patentten doğan haklar haczedilebilir, hapis hakkına ve zilyetliğe konu olabilir. Bu çalışmamızda ülkelerin gelişmişlik düzeyi göstergelerinden olan ve her geçen gün daha büyük bir öneme sahip olan patentlerin hukuki ve kavramsal çerçevesi çizildikten sonra patent işlemlerinin vergilendirilmesine yönelik açıklamalarda bulunulacaktır.

Anahtar Kelimeler: Patent, Buluş, İhtira Beratı, Sınaî Mülkiyet Hakları

ABSTRACT

The word “ihtira beratı” in old Turkish language means patent. The word “patent” is from English which means a government authority or licence conferring a right or title for a set period, especially the sole right to exclude others from making, using, or selling an invention. The name of the document given is “patent certificate”. Patents are protected with these certificates as per legal regulations. Patents can be transferred, bequeathed, licenced and pledged. Rights derived from patents can be seized, be subject to lien and possession. This study draws the legal framework of patents which display the development level of countries, then examines the taxation side of the subject.

Keywords: Patent, invention, industrial properties

* Vergi Müfettişi

1- GİRİŞ

Patent bilinen araç gereçlerle ve yaratıcı güçle yeni bir şey bulana, bulduğu şeyden bir süre yalnız kendisinin yararlanması için devletçe verilen belge anlamına gelmektedir. Patent, en çok buluşlar için verildiğinden bir süre sonra buluş üzerindeki mutlak hakkı belirtilen ve kanıtlayan resmi belge ile özdeşleşmiştir.

Bir ülkede ilgili otoriteler tarafından verilen patent belgelerinin çokluğu ülkenin gelişmişlik düzeyini göstermektedir. Türkiye’de son yıllarda Ar-Ge harcamalarına yapılan yatırımların artması ile birlikte Türkiye teknolojik gelişmelerde önemli mesafeler kat etmiştir. Eskiden Türkiye patent ithal eden bir ülke iken, günümüzde patent ihracatı yapan bir ülke haline gelmeye başlamıştır. Bu çalışmamızda patentlerin hukuki ve kavramsal çerçevesi çizildikten sonra patent haklarından elde edilen gelirlerin vergilendirilmesine yönelik açıklamalarda bulunulacaktır.

2- KAVRAMSAL ÇERÇEVE

2.1- Patent Kavramı ve Tarihçesi

Patent (ihtira beratı) kelimesi sözlük anlamı olarak, bir buluşun veya o buluşu kullanma hakkının bir kimseye ait olduğunu gösteren “buluş belgesi” anlamına gelmektedir.¹ Diğer bir tanıma göre patent, endüstri alanında yapılan bir buluşun sahibine, yetkili bir organ tarafından verilen ve bu buluşun belirli bir süre için başkaları tarafından izinsiz olarak kullanılmasını engelleme yetkisi veren belgedir.²

Patent kelimesi değişik anlamlarda kullanılsa da bu kelimenin temelinde “buluş” kavramı yatmaktadır. Bu nedenle, öncelikle “buluş” teriminin anlamının bilinmesinde fayda vardır. Buluş kelimesi sözlükte, bilinen bilgilerden yararlanarak daha önce bilinmeyen yeni bir bulguya ulaşma veya yöntem geliştirme, icat anlamında kullanılmaktadır. Buluş hakkı ise, bir buluşun veya o buluşu uygulama alanında kullanma hakkının bir kimseye ait olduğunu gösteren belgeye karşılık kazanılan hak anlamında kullanılmaktadır.³

Tarihi bilgiler buluşların ilk olarak, Kraliyet tarafından mucite buluşunu inhisari olarak kullanmak üzere verilen imtiyazlar ile korunduğunu göstermektedir. Patentin ilk olarak ortaya çıkışı ise, İngiltere’de 14’üncü yüzyılda kabul edilen ve sahibine münhasıran kullanma hakkı sağlayan patent belgelerine (Letters Patent) dayanmaktadır.⁴

Görüş birliğine varılan ilk patent yasası da, 1474 tarihinde Venedik Cumhuriyeti’nin kabul ettiği patent yasasıdır. Bundan yüzyıllar sonra da 1790 yılında Amerika Birleşik Devletleri’nde patent yasası yürürlüğe girmiştir. Daha sonra 1791 yılında Fransa’da patent kanunu yasallaşmıştır. Bu Kanun Avrupa’daki birçok kanuna örnek olmuş 1815 yılında Rusya, 1864’te İtalya, 1877’de Almanya ve 1885’te Japonya’da patent yasaları yürürlüğe girmiştir. Ülkemiz, çıkarılan bu patent yasalarına kayıtsız kalmamış, 1871 yılında Eşya-i Ticariyeye Mahsus Alamet-i Farikalara Dair Nizamname’yi ve 23 Mart 1879 yılında İhtira Beratı Kanunu’nu çıkartmıştır. Bu Kanun’ların yerini de 1995 yılında yürürlüğe giren 551 Sayılı Patentlerin Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname almıştır.⁵

¹ Türk Dil Kurumu, http://tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.55c09f4c892875.44812721 Erişim Tarihi: 01 Ağustos 2015

² Rıza Ayhan, Ticari İşletme Hukuku, 2.Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 2007, s.281.

³ Levent Başak, “Patent Haklarından Elde Edilen Gelirlerde Vergilendirme ve Beyan Esasları”, Vergi Sorunları Dergisi, 2012, Sayı. 287.

⁴ Alkan Soyak, “Fikrî ve Sinai Mülkiyet Hakları: Tanımı, Tarihsel Gelişimi ve Gelişmekte Olan Ülkeler Açısından Önemi, Legal Fikrî ve Sinai Haklar Dergisi, Sayı.1, 2005, s.14.

⁵ Patent Tarihçesine ve Patent Sistemine Bir Bakış, <http://www.serenti.org/patentin-tarihcesine-ve-patent-sistemine-bir-bakis/> Erişim Tarihi: 01 Ağustos 2015

2.2- Patent Elde Edilmesinden Doğan Haklar

Ülkemizde patent üzerindeki haklar 551 sayılı KHK ile korunmaktadır. Patent, sahibine buluşu başkalarının izinsiz kullanmasını engelleme ve buluşu ekonomik açıdan değerlendirme hakkını sağlar. Patent ile sahibine inhisari yetkiler sağlanmakta, bir anlamda buluşla ilgili olarak tekel hakkı tanınmaktadır. Patent hakkı, patent sahibine maddi ve manevî menfaatler sağladığı gibi sınırsız ve mutlak hâkimiyet sağlayan mutlak bir haktır.

Patentli bir buluşun izinsiz olarak kullanılması, üretilmesi, satılması, ithali ve ekonomik açıdan değerlendirilmesi mümkün değildir. Patent sahibinin bunları önleme hakkı vardır. Patent başvuruları ve patentten doğan hakların üçüncü kişilere karşı ileri sürülebilmesi için Patent Sicili'ne kaydedilmesi gereklidir.

Markalar gibi patentler de TTK'ya göre ticari işletmeye dâhil unsurlar arasındadır. 551 sayılı KHK'da işçi buluşları, hizmet buluşları ve serbest işçi buluşları olmak üzere iki kategoriye ayrılmış ve KHK'nın 16-31'inci maddelerinde ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. 551 sayılı KHK hükümlerine göre, işçi buluşları için de patent veya faydalı model belgesi alınarak koruma hükümlerinden yararlanılabilecektir.

Patent başvurusu ve patent, devir edilebilir, miras yoluyla intikal edebilir, lisansa konu olabilir ve rehin edilebilir. Yine patentten doğan haklar haczedilebilir, hapis hakkına ve zilyetliğe konu olabilir.

3- PATENTLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

3.1- Gelir Vergisi Yönünden Vergileendirme

Ticari işletme aktifinde bulunan ve patent hakkına konu olan bir gayri maddi hakkın alınıp satılması ya da kiraya verilmesi sonucunda elde edilecek olan kazanç ticari kazanç hükümleri çerçevesinde değerlendirilecektir. Yalnız 551 Sayılı Patent Kararnamesinin 22 ve 23. maddelerine göre, işçi, buluşu nedeniyle kendisine uygun bir bedelin ödenmesini işverenden talep etme hakkına sahiptir. Söz konusu bu bedel de işçiye ödenen ücret niteliğinde bir bedel olacaktır. Burada işçiye ödenen ücret hizmet karşılığı verilen bir bedel olup, patentin bir maliyet unsurudur. Ücretlerde vergileme, genel olarak kesinti suretiyle yapılmaktadır. İşveren, hizmet erbabına sağladığı ücret tutarı üzerinden GVK'nın 94/1. maddesi uyarınca, aynı Kanun'un 103. maddesindeki tarifeye göre, gelir vergisi kesintisi yaparak, bağlı olduğu vergi dairesine, muhtasar beyanname ile beyan etmek zorundadır.⁶

GVK'nın 70/5. maddesinde belirtilen hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratların gayrimenkul sermaye iradı olduğu hükme bağlanmıştır.

İlgili madde de ihtira beratı (ihtira beratının mucitleri veya kanuni mirasçıları tarafından kiralananmasından doğan kazançlar serbest meslek kazancı olup GVK'nın 18. maddesine göre mucitleri veya kanuni mirasçıları tarafından elden çıkarılması ya da kiralınması halinde elde ettikleri hâsılat gelir vergisinden müstesnadır) üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi hakların kiraya verilmesinden elde edilen iratların gayrimenkul sermaye iradı olduğu belirtilmiştir. Bu bağlamda patent kullanım bedeli 2009/14592 Sayılı BKK'nın Eki Kararı ile %20 oranında tevkifata tabi tutulacaktır. Yine GVK'nın mükerrer 80/2. maddesinde, 70/5. maddesinde yazılı hakların (ihtira beratları hariç) elden çıkarılmasından doğan kazançların değer artış kazancı olarak gelir vergisine tabi olacağı belirtilmiştir.⁷

⁶ Doğu Sever, "Gelir Vergisi Açısından Patent Hakkının Elden Çıkarılması ve Kiralanması", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 193, Ocak 2009, s.98.

⁷ Doğu Sever, a.g.m, s.101.

İlgili maddede ihtira beratları hariç denmek suretiyle, patentlere ilişkin düzenleme bu genel düzenlemenin dışında tutulmuştur. Patentlere ilişkin düzenleme mükerrer 80/3. maddesinde ayrıca yapılmış olup, telif haklarının ve ihtira beratlarının mükellefleri, mucitleri ve bunların kanuni mirasçıları dışında kalan kimseler tarafından elden çıkarılmasından doğan kazançların değer artış kazancı olarak gelir vergisine tabi olacakları belirtilmiştir. Elde edilen değer artış kazancının, 30.12.2014 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 287 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği uyarınca 2015 yılı takvim yılı için 10.600 TL’ye kadar olan kısmı gelir vergisinden istisnadır.

Kurumlar Vergisi Kanunu’na 19.02.2014 tarih ve 6518 sayılı Kanunla eklenen **“Sınaî Mülkiyet Haklarında İstisna”** başlıklı düzenleme ile Türkiye’de gerçekleştirilen araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşlardan elde edilen gelirlerle ilgili istisna hükümlerine yer verilmiştir. Bu istisna hükümleri gelir vergisi mükelleflerini dolaylı olarak ilgilendirmektedir. Konu ile açıklamalarımıza çalışmanın 3.3. bölümünde yer verilmiştir.

3.2- Kurumlar Vergisi Yönünden Vergilendirme

5520 Sayılı KVK’nın 1. maddesinde sayılan kurumlardan kanuni merkezi ya da işyeri merkezi Türkiye’de bulunanlar tam mükellef sayılmakta ve Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri tüm gelirleri üzerinden tam mükellefiyet kapsamına göre vergilendirilmektedir. Yani tam mükellef kurumlar için vergilendirme, mükellefler tarafından verilen yıllık kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden yapılmaktadır. Bu bağlamda kurum aktifine kayıtlı patent hakkının satışı, devir ve temlik ile kiralanması suretiyle elde edilen kazançlarının tamamı kurum kazancı sayılacak ve %20 oranında kurumlar vergisine tabi tutulacaktır. Yine KVK’nın 3/2. maddesine göre, kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye’de bulunmayan kurumlar, dar mükellef kurum olarak sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilecektir.⁹

KVK’nın 3. maddesinin 3. bendine göre dar mükellefiyette kurum kazancı, Türkiye’de elde ettikleri ticari kazançlardan, zirai kazançlardan, mal ve hakların kiralanması sonucu elde ettikleri iratlardan, serbest meslek kazançlarından ve menkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlardan oluşmaktadır.

Buna göre, patent sahibi veya imtiyaz sahibi olan şahısların kanuni ve iş merkezinin yurtdışında bulunması durumunda bu kurumlara yapılan ödemeler nedeniyle ilgili kurumlar Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlardan dolayı dar mükellefiyet esasında vergilendirilecektir.

Dar mükellefiyette kurumun elde ettiği kazancın niteliğinin değişmesi vergilendirme yöntemini de değiştirecektir. KVK’nın 22/1. maddesine göre, dar mükellef kurumların işyeri ya da daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri kazançların tespitinde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanacaktır.

Buna göre, dar mükellef kurumların Türkiye’deki ticari ve zirai faaliyetlerinden sağladıkları kazançları ticari kazanç sayılacak ve yıllık kurumlar vergisi beyannamesi ile vergilendirilecektir.

Dar mükellef kurum Türkiye’deki işyeri ya da temsilcisi aracılığıyla ticari kazanç elde ediyor ve aktifine kayıtlı olan patent hakkının satışı ya da kiralanması karşılığı bir kazanç elde ediyorsa bu kazancı da ticari kazanç olacak ve yıllık kurumlar vergisi beyannamesi ile vergilendirilecektir. Türkiye’de işyeri ya da temsilci bulundurmeyen dar mükellef kurumların aktiflerine kayıtlı patent hakkının kiralanması

⁹ Musa Yıldırım, “Gayri maddi Haklar Ve Türk Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumu”, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, 2010.

nedeniyle yurtdışına yapılan ödemeler ise gayrimenkul sermaye iradı olarak, hakkın satışı halinde yapılan ödemeler ise değer artış kazancı olarak vergilendirilecektir.

Bu bağlamda, dar mükellefiyete tabi kurum patent hakkının mucidi ya da kanuni mirasçısı ise elde edilen kazanç serbest meslek kazancıdır. Dar mükellefiyete tabi kurumlara serbest meslek ödemesi yapan Türkiye’de yerleşik şahıslar, 12.01.2009 tarihli ve 2009/14593 Sayılı BKK’nın Eki Kararı ile %20 tevkifat yapmak zorundadır.

Türkiye’de mukim firmalarca marka sahibi yurt dışında yerleşik firmalara patent hakkının kullanımı için ödenen ücretlere patent lisans ücretleri adı verilmektedir. ⁹ Yapılan bu ödemeler 193 Sayılı GVK’nın 70/5. maddesinde sayılan haklar kapsamında değerlendirilir, lisans ücreti patent hakkının kiralınması mukabilinde yapılan bir ödeme olduğu içinde gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirilerek %20 oranında kurumlar vergisi tevkifatı yapılır. Yalnız, patent hakkının mucitleri veya kanuni mirasçıları tarafından kiralınmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır. Bu itibarla, patent hakkını kiralayan yurt dışında mukim marka sahibi firmaların patent hakkının mucidi veya kanuni mirasçısı olup olmadığına göre elde edilen kazancın mahiyeti değişecektir.

Sonuç olarak, dar mükellefiyete tabi kurumlara gayrimenkul sermaye iradı mahiyetinde ödeme yapanların KVK’nın 30. maddesinin 2. fıkrası hükmüne göre 12.01.2009 tarihli ve 2009/14593 Sayılı BKK’nın Eki Kararı ile %20 oranında kurumlar vergisi tevkifatı yapması gerekmektedir.

3.3- Sınaî Mülkiyet Hakları Kapsamında Getirilen İstisna

Kurumlar Vergisi Kanunu’na 19.02.2014 tarih ve 6518 sayılı Kanunla eklenen **“Sınaî Mülkiyet Haklarında İstisna”** başlıklı düzenleme ile Türkiye’de gerçekleştirilen araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşların;

- Kıralanması neticesinde elde edilecek kazanç ve iratların,*
- Devri veya satışı durumunda elde edilecek kazanç ve iratların,*
- Türkiye’de seri üretime tabi tutularak pazarlanmaları halinde elde edilecek kazanç ve iratların,*
- Türkiye’de gerçekleştirilen üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmının,*

%50’si 01.01.2015 tarihinden itibaren kurumlar vergisinden istisna tutulmuştur.

Ayrıca getirilen düzenleme ile buluşa yönelik hakların ihlal edilmesi neticesinde elde edilen gelirler ile buluş nedeniyle alınan sigorta veya diğer tazminatların da %50’si istisna kapsamına alınmıştır. Söz konusu istisna uygulamasından yararlanabilmek için yapılması gerekenler 21.04.2015 tarihinde resmi gazetede yayımlanan 8 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğine eklenmiştir. Tebliğe göre istisnadan yararlanabilmenin temel şartları;

a) Buluşlara ilişkin araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetlerinin Türkiye’de gerçekleştirilmesi:

Patentli veya faydalı model belgeli buluşlardan elde edilen kazanç ve iratların bu istisnaya konu edilebilmesi için söz konusu buluşlara ilişkin araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetlerinin Türkiye’de gerçekleştirilmiş olması esastır. Dolayısıyla, yurt dışında gerçekleştirilen araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşlar için Türkiye’de TPE tarafından tescil

⁹ Levent Başak, “Patent Müessesesi” nin Hukuki Niteliği ve Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlara Patent Haklarının Kullanılması Karşılığında Yapılan Ödemelerin Vergilendirilmesi Esasları”, Vergi Sorunları, Sayı: 205, Ekim 2005, s.80.

edilmiş patent veya faydalı model belgesi alınmış olsa dahi istisna uygulamasından yararlanılamayacaktır.

- b) Patent veya faydalı model belgesi alınması:** İstisna uygulamasına konu edilecek buluşlar için Türk Patent Enstitüsü tarafından tescil edilmiş incelemeli sistemle patent veya olumlu araştırma raporu sonucunda faydalı model belgesi alınması gerekmektedir.
- c) İstisna uygulamasından yararlanacak kişilerden olunması:** 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.
- d) Değerleme raporu düzenlenmesi:** İstisnadan yararlanılacak ilk yıl, oluşturacağı katma değer dikkate alınarak buluşun devri veya satışı halindeki değerinin tespitine yönelik olarak Maliye Bakanlığı tarafından değerlendirme raporu düzenlenmesi şarttır. Mükellefler, patentli veya faydalı model belgeli buluşlarından 01.01.2015 tarihinden itibaren elde ettikleri kazanç ve iratları için, değerlendirme raporunun düzenlenmesinden ve istisnadan yararlanılacak azami tutarın kati olarak tespit edilmesinden sonra, istisnadan yararlanmaya başlayabileceklerdir. Mükellefler ilgili patent veya faydalı model belgesi için sağlanan koruma süresi aşılmamak kaydıyla bu süreler içerisinde istisnadan yararlanabilirler.

Düzenleme ile yararlanılabilecek istisna tutarına da sınırlama getirilmiş olup; her bir mükellef tarafından yararlanılabilecek istisna tutarı değerlendirme raporunda belirtilen bedelin %50'sini, bu maddede kapsamında yararlanılabilecek toplam istisna tutarı ise değerlendirme raporunda belirtilen bedelin %100'ünü aşamayacaktır. Yani ortaya çıkarılan buluşların devri veya kiralınması durumunda devralan veya kiralayan mükellef değerlendirme raporunda belirtilen tutarın %50'sini tek başına kullanılabilecek olup, kendinden önce buluş için istisnadan yararlanan mükellef ile birlikte toplam istisna tutarı da değerlendirme raporunda belirtilen tutarın %100'ünü geçemeyecektir.

İstisna uygulamasına ilişkin yararlanılabilecek istisna tutarı, söz konusu tebliğde aşağıdaki örneklerle açıklanmaya çalışılmıştır.

(B) A.Ş. 06.05.2013 tarihinde TPE'ye yapmış olduğu başvuruya istinaden 06.07.2015 tarihinde aldığı patente ilişkin olarak hazırladığı ön değerlendirme raporunda buluşun değerini 6.000.000 TL olarak öngörmüş ve 27.10.2015 tarihinde Gelir İdaresi Başkanlığına başvurmuştur. (B) A.Ş. söz konusu patentten doğan tüm haklarını 13.01.2016 tarihinde 5.000.000 TL'ye (C) A.Ş.'ye satmış ve 4.000.000 TL kâr elde etmiştir. 04.04.2016 tarihinde vergi müfettişi tarafından düzenlenen değerlendirme raporunda patentin tespit edilen değeri 5.000.000 TL'dir.

(C) A.Ş. bu patentin kullanım haklarını, 02.01.2017 tarihinde iki yıl süre ile (E) Ltd. Şti.'ne inhisi lisans sözleşmesiyle vererek 2017 hesap döneminde 1.000.000 TL, 2018 hesap döneminde ise 500.000 TL kazanç elde etmiştir.

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

Buna göre;

Mükellef bazında yararlanılabilecek azami istisna tutarı	=	Buluştun değerleme raporunda tespit edilen değeri	x	%50
	=	5.000.000 TL	x	%50
	=	2.500.000 TL		

- (B) A.Ş.'nin satış kazancının yarısı (4.000.000 TL x %50) 2.000.000 TL olup bu tutar 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 hesap dönemi için (1.000.000 TL x %50) 500.000 TL, 2018 hesap dönemi için (500.000 TL x %50) 250.000 TL tutarında istisnadan faydalanabilecektir.

- (E) A.Ş. 2017 hesap dönemi için (2.000.000 TL x %50) 1.000.000 TL, 2018 hesap dönemi için (1.000.000 TL x %50) 500.000 TL tutarında istisnadan faydalanabilecektir.

Gerek (C) A.Ş. ve gerekse (E) A.Ş.'nin istisna kapsamındaki kazançlarının tutarı, mükellef bazında yararlanılabilecek azami istisna tutarını (2.500.000 TL) aşmadığından, söz konusu kazançları 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

Ayrıca madde hükmüne göre istisna uygulaması, patent veya faydalı model belgesi alınan buluş dolayısıyla elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden vergi kesintisi yapılmasına engel teşkil etmeyecektir. Ancak, Kanun'un 5/B maddesi kapsamında istisnadan yararlanılabilecek 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 beş yıl süre ile uygulanacaktır. Düzenleme ile patent sahibi mükelleflerin buluşlarını kiralamaları durumunda bunlara yapılacak kira ödemeleri üzerinden yapılacak vergi kesintileri de %50 indirimli olarak uygulanacaktır.

01.01.2015 tarihinden önce alınan ve koruma süresi henüz dolmamış olan patent veya faydalı model belgelerine ilişkin buluşlardan 01.01.2015 tarihinden itibaren kalan koruma süresince elde edilen kazanç ve iratlar için istisnadan yararlanılabilecektir. Ancak, koruma süresi 01.01.2015 tarihinden önce dolmuş olan patentli veya faydalı model belgeli buluşlardan elde edilen kazanç ve iratlar için istisnadan yararlanılamayacaktır.

3.4- Katma Değer Vergisi Yönünden Vergilendirme

KDVK'nın 1'inci maddesi uyarınca, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti³⁰⁴ çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetler ile her türlü mal ve hizmet ithalatı katma değer vergisine tabidir. Ticari, sınai veya zirai işletmeye dâhil olan telif hakkı, marka, patent, faydalı model, tasarım, arama, işletme ve imtiyaz hakları vb. gayri maddi hakların satışı ve kiralanması işlemleri KDV'ye tabidir. Aynı şekilde serbest meslek faaliyeti çerçevesinde gayri maddi hakların satışı ve kiralanması işlemleri de KDV'ye tabidir.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin bilançolarına dâhil olan gayri maddi hakların satışı ve kiralanması işlemleri de KDV'ye tabi bulunmaktadır. Söz konusu işlemlerde %18 olan genel KDV oranı uygulanacaktır.

KDVK'nın 1'inci maddesinin 3/f bendine göre, GVK'nın 70'inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri KDV'ye tabi olup, KDV mükellefi bunları kiraya verenlerdir (KDVK md. 8). Bu kapsamda GVK'nın 70'inci maddesinde belirtilen gayri maddi hakların kiralanması işlemi ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde olsun veya olmasın, kiralama işlemi süreklilik taşısın veya taşımasın her halükarda KDV'ye tabi olacaktır. Bu durumda, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti dışında gayri maddi hakların kiralanması işlemi KDV'ye tabi iken, satışı işlemi KDV'ye tabi değildir.

3.5- 6518 Sayılı Kanun ile Getirilen İstisna

Patent hukukuna konu olabilecek bir buluşun ticari işletme aktifinde bulunması halinde ve patentin kiralanması veya elden çıkarılması durumunda elde edilecek olan kazancın ticari kazanç olduğundan daha önce bahsetmiştik. Dolayısıyla söz konusu faaliyetin KDV'nin konusuna gireceği açıktır.

Ancak, 19.02.2014 Tarih ve 28918 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 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 uyarınca KDV Kanunu'nun 17. maddesinin dördüncü fıkrasına eklenen bent şu şekildedir.

"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.)."

Yukarıdaki madde hükmüne göre patentli veya faydalı model belgeli buluşa ilişkin gayri maddi hakların kiralanması, devri veya satışının KDV'den istisna tutulabilmesi için bunların 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun (5/B) maddesi kapsamındaki araştırma ve geliştirme, yenilik ile yazılım faaliyetleri neticesinde elde edilmiş olması gerekmektedir.

Bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından Kanun'un (30/a) maddesi hükmü uygulanmayacağından, söz konusu işlemler nedeniyle yüklenilen KDV tutarlarının, indirim hesaplarından çıkarılmak suretiyle düzeltilmesi gerekmez.

4- SONUÇ

Patent kelimesi değişik anlamlarda kullanılsa da bu kelimenin temelinde "buluş" kavramı yatmaktadır. Bu nedenle, öncelikle "buluş" teriminin anlamının bilinmesinde fayda vardır. Buluş kelimesi

sözlükte, bilinen bilgilerden yararlanarak daha önce bilinmeyen yeni bir bulguya ulaşma veya yöntem geliştirme, icat anlamında kullanılmaktadır. Bir ülkede alınan patent haklarının artması o ülkenin gelişmişlik düzeyi ile doğrudan ilgilidir. Çalışmamızda günümüzde artan önemi ve yapılan teşvikler ile gündemde olan patent haklarından elde edilen gelirlerin vergi kanunları yönünden değerlendirilmesi yapılmıştır.

Gerçek kişilerce patent hakkının, kiralanması, satışı, devir ve temlik edilmesi karşılığında elde edilen gelirler GVK hükümlerine göre gelir vergisine tabi tutulmaktadır. GVK'ya göre kiralama, satış, devir ve temlik karşılığında elde edilen gelirler ticari kazanç, ücret, serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı veya diğer kazanç ve irat mahiyetinde olabilecektir.

Kurumlar vergisi mükelleflerince, kurum aktifine kayıtlı patent hakkının satışı, devir ve temlik ile kiralanması suretiyle elde edilen kazançlarının tamamı kurum kazancı sayılacak ve %20 oranında kurumlar vergisine tabi tutulacaktır. Yine KVK'nın 3/2.maddesine göre, kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayan kurumlar, dar mükellef kurum olarak sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilecektir.

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 uyarınca KDV Kanunu'nun 17. maddesinin dördüncü fıkrasına eklenen bent ile 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 KDV'den istisna edilmiştir

KAYNAKÇA

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 8 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
- AYHAN, R. Ticari İşletme Hukuku, 2. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 2007
- BAŞAK, L. “*Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlarca Elde Edilen Gayrimenkul Sermaye İratlarının Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Vergilendirilmesi Esasları-I*”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi. Sayı.13, Ocak 2005. ss.97-107.
- BAŞAK, L. “*Patent Haklarından Elde Edilen Gelirlerde Vergilendirme ve Beyan Esasları*”, Vergi Sorunları Dergisi, 2012, s.287.
- *Patentin Tarihçesine ve Patent Sistemine Bir Bakış*, <http://www.serenti.org/patentin-tarihcesine-ve-patent-sistemine-bir-bakis/> Erişim Tarihi: 01 Ağustos 2015
- SEVER, D. “*Gelir Vergisi Açısından Patent Hakkının Elden Çıkarılması ve Kiralanması*”. Yaklaşım. Sayı: 193, Ocak 2009, ss.95-102.
- SOYAK, A. “*Fikrî ve Sinaî Mülkiyet Hakları: Tanımı, Tarihsel Gelişimi ve Gelişmekte Olan Ülkeler Açısından Önemi*”, Legal Fikrî ve Sinaî Haklar Dergisi, Sayı 1, Mayıs 2005. ss.11-29.
- Türk Dil Kurumu, www.tdk.gov.tr.
- YILDIRIM, M. “*Gayri maddi Haklar Ve Türk Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumu*”, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul, 2010.