

Kurumlar Vergisi Genel Tebliği Taslağı

(Seri No: 9)

Bu Tebliğde, 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 eklenen 5/B maddesinin uygulanması ile ilgili açıklamalara yer verilmiş olup, 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde "5.13. Yabancı fon kazançlarının ve bu fonların portföy yöneticiliğini yapan şirketlerin vergisel durumu" başlıklı bölümden sonra gelmek üzere aşağıdaki bölüm eklenmiş ve sonraki bölüm numarası buna göre teselsül ettirilmiştir.

"5.14. Sınai mülkiyet haklarında istisna

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 Kanunun 82 nci maddesiyle bu Kanuna eklenen "Sınai mülkiyet haklarında istisna" başlıklı 5/B maddesinde, Türkiye'de gerçekleştirilen araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşlardan 1/1/2015 tarihinden itibaren elde edilen kazanç ve iratlara yönelik istisna uygulaması düzenlenmiştir.

5.14.1. Sınai mülkiyet haklarından elde edilen kazanç ve iratların kapsamı

Kurumlar vergisi mükellefleri tarafından Türkiye'de gerçekleştirilen araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşların;

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

%50'si maddede belirtilen şartların yerine getirilmesi halinde, 1/1/2015 tarihinden itibaren kurumlar vergisinden müstesnadır.

Bu istisna uygulamasında,

- Patent, Türk Patent Enstitüsü (TPE) tarafından incelemeli sisteme göre verilmiş patenti,
- Faydalı model belgesi, TPE tarafından araştırma raporu sonucunda verilmiş faydalı model belgesini,
- 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 kiralanmasını,
- Devir/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 Türkiye'de gerçekleştirilen üretim sürecinde veya başka bir malın üretiminde kullanılmasını

ifade etmektedir.

Bu istisnanın uygulanmasında temel şart, kazanç ve iradın elde edildiği buluşlara ilişkin araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetlerinin Türkiye'de gerçekleştirilmiş olmasıdır.

Buluşa yönelik hakların ihlal edilmesi neticesinde elde edilen gelirler ile buluş nedeniyle alınan sigorta veya diğer tazminatlar da istisna kapsamındadır.

5.14.2. İstisnadan yararlanacak olanlar

Bu istisna uygulamasından kurumlar vergisi mükellefleri ile gelir vergisi mükellefleri yararlanabilecektir.

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.

5.14.3. İstisnadan yararlanma şartları

5.14.3.1. İncelemeli sistemle patent veya araştırma raporu sonucunda faydalı model belgesi alınması

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.

5.14.3.2. 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.

5.14.3.2.1. İstisnadan yararlanacak kişilerin 551 sayılı KHK da belirtilen nitelikleri taşıması

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 uyruğundaki kişilere kanunen veya fiilen patent ve/veya faydalı model belgesi koruması tanıyan devletlerin uyruğundaki gerçek veya tüzel kişiler karşılıklılık ilkesi uyarınca

yararlanabilecektir.

5.14.3.2.2. Patent veya faydalı model belgesi üzerinde tekel niteliğinde özel bir ruhsata sahip olunması

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 kullanamadığı inhisari lisans verilmesi halini ifade etmektedir. Ayrıca, lisans sözleşmesinde inhisari lisans sahibine patentli veya faydalı model belgeli buluşu geliştirme yetkisinin de tanınmış olması şarttır.

1/1/2015 tarihinden önce imzalanan ve lisans verenin patentli veya faydalı model belgeli buluşu kullanmadığı inhisari lisans sözleşmelerinde, inhisari lisans sahibinin, patentli veya faydalı model belgeli buluşu geliştirme yetkisinin herhangi bir şekilde kısıtlanmamış olması ve lisansların TPE tarafından tescil edilmesi şartıyla, bu istisnadan yararlanması mümkündür.

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.

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

5.14.3.4. Değerleme raporu düzenlenmesi

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

5.14.4. İstisna uygulaması

Mükellefler, değerlendirme raporunun düzenlenmesi amacıyla Gelir İdaresi Başkanlığına başvuru yaptıkları tarihten itibaren patent veya faydalı model belgesinin koruma süresi içinde elde ettikleri kazanç ve iratları için istisnadan yararlanabileceklerdir.

551 sayılı KHK uyarınca incelemeli sisteme göre verilen patentlerde koruma süresi, TPE'ye başvuru tarihinden itibaren en fazla 20 yıl, araştırma raporu sonucunda alınan faydalı model belgesinin koruma süresi ise TPE'ye başvuru tarihinden itibaren en fazla 10 yıldır.

5.14.4.1. Değer tespiti ve değerlendirme raporunun düzenlenmesi

İstisna uygulamasına ilk defa konu edilecek patentli veya faydalı model belgeli buluşlarla ilgili olarak patent veya faydalı model belgesi sahipleri tarafından, Ek-3'te yer alan formata göre hazırlanacak ön değerlendirme raporuyla Gelir İdaresi Başkanlığına başvurulması gerekmektedir.

TPE tarafından tescil edilmiş patentli veya faydalı model belgeli buluşlara ilişkin olarak düzenlenecek ön değerlendirme raporunda mükellefler, bu buluşlarından, Gelir İdaresi Başkanlığına başvuru tarihine kadar elde etmiş oldukları tüm hasılatları ile kazançlarının tutarına da ayrıca yer vereceklerdir.

Mükellefler ön değerlendirme raporunda, patentli veya faydalı model belgeli buluşları için aşağıdaki yöntemlerin en az birine göre ayrı ayrı tespit edecekleri değerlere ve bu değerlerin tespitine ilişkin hesaplamalara yer vereceklerdir.

a) Maliyet bazlı yöntemler

Değerlemesi yapılacak patent veya faydalı modelin yeniden üretme yöntemi ile aynısının ya da yerine koyma yöntemi ile benzerinin geliştirilmesi için yapılan harcamaların esas alındığı maliyet bazlı yöntemlerde, aynı/benzer teknolojiyi üretmek için bugünkü maliyetler hesaba katılmaktadır. Bu maliyetler, gerekli malzemeler için yapılan harcamalar ile işçi maliyetleri gibi doğrudan maliyetlerin yanında, yönetim maliyetleri gibi bazı genel gider kalemlerini de içine alan dolaylı maliyetleri de kapsamaktadır.

Yerine koyma yöntemini, patent veya faydalı model belgesine konu buluşu satın almış olan; yeniden üretme yöntemini ise kendi buluşları için patent veya faydalı model belgesi alan mükellefler kullanacaklardır.

b) Pazar (piyasa) yöntemi

Patentli veya faydalı model belgeli benzer buluşların benzer değerlere sahip olduğu varsayımından hareketle, değerlendirme yapılacak buluşların yakın geçmişte lisans, devir vb. işlemlere konu olmuş benzer buluşlarla karşılaştırması yapılmak suretiyle değeri tespit edilmektedir. Ancak, mevcut patentli veya faydalı model belgeli buluşa benzer özellikli başka bir buluş olmaması durumunda bu yöntemin uygulanamayacağı tabiidir.

c) Gelir bazlı yöntemler

Gelir bazlı yöntemlerde, bir patentin veya faydalı model belgesinin ticarileştirilmesi sonucunda gelecekte işletme aktifine girecek olan nakit akımları bugünkü değerlerine indirgenerek değerlendirilmektedir. Bugünkü değerin hesaplanmasında Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası resmi iskonto oranları dikkate alınacaktır.

- Doğrudan nakit akımları yöntemi: Doğrudan ilgili buluşun kullanımına atfedilen nakit akımlarının tek tek belirlendiği ve söz konusu nakit akımlarının bugünkü değerlerine indirildiği bu yöntemde indirgenmiş değerlerin toplamı patentin değerini vermektedir.

- Royalti ödemelerinden kurtuluş yöntemi: Patent sahibinin farazi olarak patentin sahibi olmadığı; ancak, aynı patenti başkasından kiraladığı kabul edilerek benzer niteliklerdeki royalti oranları tespit edilmektedir. Söz konusu patent kullanılarak oluşması beklenen hasılatın royalti oranıyla çarpımı sonucu royalti ödemesi hesaplanmakta ve royalti ödemelerinin bugünkü değerlerine indirgenmiş toplamı patentin değerini vermektedir.

- Çoklu dönem fazladan kazanç yöntemi: İlgili patentin varlığı nedeniyle elde edilen nakit akımlarının tamamen ilgili varlığa atfedildiği doğrudan nakit akımları yöntemini baz alan bu yöntemde, söz konusu patentin nakit akımlarını üretirken işletmenin aktifinde yer alan diğer varlıkların da kullanıldığı kabul edilmektedir. Bu nedenle diğer varlıklara, üretime katılmaları nedeniyle elde edilen nakit akımlarından pay verilmektedir.

- Nakit akımlarındaki artış yöntemi: Doğrudan nakit akımları yönteminin tersinin izlendiği bu yöntemde, patentin var olması veya olmaması durumunda elde edilecek olan nakit akımları arasındaki fark dikkate alınmakta ve bugünkü değere indirgenmektedir. Kullanılan kârlılık oranları belirlenirken, koruma süresi dolmuş olan benzer ürünler ile koruma süresi halen devam eden benzer ürünler arasındaki kârlılık farkı dikkate alınmaktadır.

d) Diğer değerlendirme yöntemleri

Değer tespitinde mükellefler yukarıda sayılan yöntemlere ilaveten hesaplama dayalı diğer yöntemleri de kullanabilirler.

Söz konusu başvurular değerlendirme raporunun düzenlenmesi amacıyla Vergi Denetim Kurulu Başkanlığına iletilecek olup mükelleflerin, Gelir İdaresi Başkanlığına başvuru tarihinden itibaren istisnadan yararlanabilmeleri mümkündür.

İstisnadan yararlanılacak ilk yıl, buluşun, oluşturacağı katma değer dikkate alınarak devir veya satış halindeki değerinin tespitine yönelik değerlendirme raporu vergi müfettişleri tarafından düzenlenecektir.

Araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetlerinin bir kısmının yurt dışında gerçekleştirilmiş olması halinde, buluşun değerlendirme raporunda tespit edilen değerinin söz konusu faaliyetlerin Türkiye'de yapılan bölümüne isabet eden kısmı, yurt içinde gerçekleştirilen faaliyetlere ilişkin harcamaların toplam harcamalara oranı dikkate alınarak belirlenecek ve belirlenen bu tutar istisna uygulamasında dikkate alınmak üzere raporda ayrıca belirtilecektir. Bu tutarın tespitinde, yurt dışından alınan hizmetler dahil yurt dışında gerçekleştirilen tüm harcamaların ilişkin olduğu faaliyetler, yurt dışında gerçekleştirilen faaliyet kapsamında dikkate alınacaktır.

Öte yandan, vergi müfettişlerince tespit edilen değer ile patent veya faydalı model belgesinin tescil tarihinden başvuru tarihine kadar elde edilen kazançlar arasındaki fark, düzenlenecek değerlendirme raporunda, yararlanılabilecek azami istisna tutarı olarak belirlenecektir.

Düzenlenen değerlendirme raporu Gelir İdaresi Başkanlığına gönderilecektir. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından değerlendirme raporunun bir örneği mükellefe gönderilerek istisnadan yararlanılabilecek toplam tutar hakkında bilgi verilecektir.

Her bir patentli veya faydalı model belgeli buluş için bir defaya mahsus olmak üzere değerlendirme raporu düzenlenecek ve bu raporda tespit edilen değer koruma süresince bu istisnadan faydalanacak tüm mükellefler için güncellenmeksizin geçerli olacaktır. Dolayısıyla, patent veya faydalı model belgesinin devri, satışı veya inhisari lisansa konu edilmesi durumlarında patent veya faydalı model belgesini devralan, satın alan veya inhisari lisans sahipleri adına ikinci bir değerlendirme raporu düzenlenmesi söz konusu olmayacaktır.

Mükellefler, Gelir İdaresi Başkanlığına verilen ön değerlendirme raporunda yer alan tahmini değer dikkate alınarak istisnadan yararlanmaya başlayabileceklerdir. Ancak, yararlanılan istisna tutarının, vergi müfettişleri tarafından düzenlenen değerlendirme raporunda patent veya faydalı model belgesine ilişkin tespit edilen değere göre mükelleflerin yararlanabileceği azami istisna tutarından fazla olması halinde, haksız yere yararlanılan tutarlar nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler vergi ziyai cezası ve gecikme faizi ile birlikte mükelleflerden aranacaktır.

5.14.4.2. İstisna kazancın tespiti

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 aşamayacaktır.

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 patentten 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 değerlendirme raporunda tespit edilen değeri	x	0.50
--	---	--	---	------

$$\begin{aligned}
&= 3.000.000 \text{ TL} \times 0.50 \\
&= 1.500.000 \text{ TL}
\end{aligned}$$

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 fıkra da 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.

5.14.4.3. 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.

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 (%17x0,50) % 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.

5.14.5. Diğer hususlar

5.14.5.1. 1/1/2015 tarihinden önce tescil edilmiş patentli veya faydalı model belgeli buluşların durumu

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.

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.

5.14.5.2. Sınai mülkiyet hakkının devredilmesi, satılması veya kiralanması işlemlerinin tescili

Patent veya faydalı model belgesinin devredilmesi, satılması veya inhisari lisans verilmesi dahil kiralanması durumlarında bu istisnadan yararlanılabilmesi için devir, satış veya kiralama işlemlerinin TPE tarafından tutulan Sicile tescil edilmesi gerekmektedir.

Patent veya faydalı model belgesini devralanlar, satın alanlar veya inhisari lisans sahipleri şartların sağlanması kaydıyla bu işlemlerin Sicile tescil edildiği tarihten itibaren istisnadan yararlanabileceklerdir.

5.14.5.3. Ar-Ge faaliyetlerinin bir kısmının veya tamamının yurt dışında gerçekleştirilmesi

Araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetlerinin bir kısmının yurt dışında yapılması veya yurt dışındaki gerçek kişiler ile kurum ve kuruluşlardan mesleki veya teknik destek, danışmanlık hizmeti ve diğer hizmetler alınması veya bunlara analiz yaptırılması halinde, araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetlerinin sadece Türkiye'de gerçekleştirilen kısmına isabet eden tutarla sınırlı olmak üzere istisnadan yararlanılabilecektir.

Dolayısıyla, tamamı yurt dışında gerçekleştirilmiş olan araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan buluşlar için 551 sayılı KHK kapsamında Türkiye'de patent veya faydalı model belgesi alınmış olsa dahi bu istisnadan yararlanılması mümkün değildir.

5.14.5.4. Patent veya faydalı model belgesinin geriye dönük olarak hükümsüz sayılması

Yetkili mahkemeler tarafından patent veya faydalı model belgesinin hükümsüzlüğüne karar verilmesi halinde, kararın sonuçları geçmişe etkili olacağından, uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyai cezalı ve gecikme faizli olarak tahsil edilecektir.

5.14.5.5.Yeminli mali müşavirlerin sorumluluğu

2/1/1990 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları ve Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik" hükümleri uyarınca "Sınai mülkiyet haklarında istisna" ile ilgili işlemler yeminli mali müşavirlerin tasdik edeceği konular kapsamına alınmıştır.

Sınai mülkiyet haklarından elde edilen kazanç ve iratlara ilişkin istisnadan yararlanan kurumlar vergisi mükelleflerinin, kurumlar vergisi beyannamelerinde yararlanılan istisna tutarının doğru hesaplandığına ve uygulandığına ilişkin YMM tasdik raporunu ilgili mevzuatta belirtilen süre içinde bağlı bulundukları vergi dairelerine vermeleri gerekmektedir. Vergi müfettişlerince düzenlenecek değerlendirme raporlarının, YMM tasdik raporlarının verilmesi gereken ay içinde veya daha sonra gelmesi halinde de mükellefler bu istisnadan yararlanabileceklerdir. Bu durumda, değerlendirme raporunun ilgili vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarihten itibaren 30 gün içerisinde YMM tasdik raporunun ibraz edilmesi gerekecektir. Söz konusu raporun bu süreler içinde verilememesi halinde ise sınai mülkiyet haklarından elde edilen kazanç ve iratlara ilişkin istisnadan yararlanılamayacağı tabiidir.

Sınai mülkiyet haklarından elde edilen kazanç ve iratlara ilişkin hususlara tam tasdik raporunda yer verilmiş olması durumunda, bu istisnadan yararlanılması nedeniyle ayrıca tasdik raporu düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır.

YMM tasdik raporunda en az aşağıdaki bilgilerin bulunması gerekmektedir:

- Tasdik raporuna eklenecek olan ve ön değerlendirme raporunda belirtilen patent veya faydalı model belgeli buluşun araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri, sonuçları ile uygulanma durumuna ilişkin mükelleften alınan bilgiler,
- Buluşun araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetlerinin sürecine ilişkin olarak mükelleften alınan bilgiler (bu faaliyetlerin nerede yapıldığı, nitelikleri, hacmi, teknik donanımı ve varsa kullanılan diğer laboratuvarlar vb.),
- İstisnaya konu olan kazanç ve iratların dökümü,
- Buluşa ilişkin olarak patent veya faydalı model belgesi alınmasına kadar geçen dönem içinde yapılan harcamalar,
- Dışarıdan alınan danışmanlık, ekspertiz ve benzeri hizmetlere ilişkin bilgiler (hizmet alınan kişi/kurum adı, vergi kimlik numarası, fatura tarih ve numarası, tutarı ve KDV'si),
- Maddenin birinci fıkrasının (ç) bendi kapsamında istisnadan yararlanılıyor ise patentli buluşun üretim sürecinde kullanıldığına dair TPE tarafından Sicile kaydedilen belgenin bir örneği,
- Geçici vergi dönemleri itibarıyla uygulanan istisna tutarları,
- İstisna tutarının hesaplanması.

5.14.5.6. İstisna uygulamalarında tercih

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 bu Kanunun 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.

Diğer taraftan, sınai mülkiyet haklarında uygulanan bu istisnadan yararlanan mükellefler söz konusu kazançlarına ilişkin olarak diğer istisna uygulamalarından yararlanamayacaklardır."

Tebliğ olunur.

EK: [Ek3-Ön Değerleme Raporu Formu](#)