

SİRKÜLER
Sayı: 2015/094

İstanbul, 27.04.2015
Ref: 4/094

Konu:
SINAI MÜLKİYET HAKLARINDA İSTİSNA UYGULAMASINA DAİR KURUMLAR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ YAYINLANMIŞTIR

19.02.2014 tarih ve 28918 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6518 sayılı Kanunun 82. maddesiyle 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na "**Sınai mülkiyet haklarında istisna**" başlıklı "**5/B**" maddesi eklenmişti. Söz konusu madde **01.01.2015 tarihinden itibaren elde edilen kazanç ve iratlara ve bu tarihten itibaren yapılacak vergi kesintilerine uygulanmak üzere** 6518 sayılı Kanunun yayım tarihi olan 19.02.2014'de yürürlüğe girmişti.

6518 sayılı Kanun hakkında [24.02.2014 tarih ve 2014/39](#) sayılı sirkülerimiz tarafınıza gönderilmişti.

21.04.2015 tarih ve 29333 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 8 Seri No.lı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile de **Sınai mülkiyet haklarında istisna uygulamasına** ilişkin açıklamalarda bulunulmuştur.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/B maddesi aşağıdaki gibidir:

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

- a. Kiralınması neticesinde elde edilen kazanç ve iratların,*
- b. Devri veya satışı neticesinde elde edilen kazançların,*
- c. Türkiye’de seri üretime tabi tutularak pazarlanmaları halinde 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,*

% 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 sıfıra 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.”

Aşağıda tebliğin **önem arz eden** bazı başlıklarına yer verilmekte olup, sınai mülkiyet hakkı istisnasından yararlanacak veya Ar-Ge temelli teknolojik yenilik içeren projeleri olacak mükelleflerin söz konusu tebliği detaylı bir şekilde incelemeleri tavsiyemizdir.

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 sistemle verilmiş patenti,
- **Faydalı model belgesi**, TPE tarafından olumlu 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,*

***İnhisari ve inhisari olmayan lisans sözleşmelerine** ilişkin açıklamalar 551 sayılı Patent Haklarının Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname’nin 88. maddesinde aşağıdaki gibi yer almaktadır.

“Sözleşmeye Dayalı Lisans

Madde 88 – Patent başvurusunun veya patentin kullanma hakkı, milli sınırların bütünü içinde veya bir kısmında geçerli olacak şekilde, lisans sözleşmesine konu olabilir. Lisans, inhisari lisans veya inhisari olmayan lisans şeklinde verilebilir.

Bu maddenin birinci fıkrasında öngörülen sözleşme şartlarının lisans alan tarafından ihlali halinde, patent başvurusu veya patentten doğan haklar, patent sahibi tarafından lisans alana karşı, dava yoluyla ileri sürülebilir.

Aksi sözleşmede kararlaştırılmamışsa, lisans inhisari değildir. Lisans veren patent konusu buluşu kendi kullanabileceği gibi, üçüncü kişilere aynı buluşa ilişkin başka lisanslar da verebilir.

İnhisari lisans söz konusu olduğu zaman, lisans veren başkasına lisans veremez ve hakkını açıkça saklı tutmadıkça kendisi de patent konusu buluşu kullanamaz.

- Devir veya satış, patent veya faydalı model belgesine konu buluşun yurt içi veya yurt dışındaki gerçek veya tüzel kişilere bedel karşılığı satılmasını,
- Seri üretime tabi tutularak pazarlama, münhasıran patent veya faydalı model belgesine konu özgün ürünün Türkiye’de üretilerek yurt içi veya yurt dışındaki gerçek veya tüzel kişilere satışa sunulmasını,
- Üretim sürecinde kullanma, patent veya faydalı model belgesine konu buluşun, üretimi Türkiye’de gerçekleştirilen ürünlerin üretim sürecinde veya bu ürünlerin imalinde 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.

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 kurumların, **Türkiye’de gerçekleştirdikleri** araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşları için patent veya faydalı model belgesi almaları halinde, bu buluşlarından elde edecekleri kazanç ve iratları için istisna hükümlerinden faydalanmaları mümkün olacaktır.

3. İstisnadan yararlanma şartları

İstisnadan yararlanmak için aşağıda yer alan koşulların sağlanması gerekmektedir.

- 3.1.** Buluşlara ilişkin araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetlerinin **Türkiye’de gerçekleştirilmesi,**
- 3.2.** İncelemeli sistemle **patent** veya olumlu araştırma raporu sonucunda **faydalı model belgesi** alınması,
- 3.3.** İstisna uygulamasından yararlanacak kişilerden olunması,
- 3.4.** Değerleme raporu düzenlenmesi,
- 3.5.** Patent veya faydalı model belgesi için sağlanan koruma süresinin aşılmamış olması.

**Aksi sözleşmede kararlaştırılmamışsa, sözleşmeye dayalı lisans sahipleri, lisanstan doğan haklarını üçüncü kişilere devir edemez veya alt lisans veremez.*

Aksi sözleşmede kararlaştırılmamışsa, sözleşmeye dayalı olarak lisans hakkını alan kişi, patentin koruma süresi boyunca milli sınırların bütünü içinde patent konusu buluşun kullanılmasına ilişkin her türlü tasarrufta bulunabilir.”

4. İstisna uygulaması

İstisna uygulamasına ilk defa konu edilecek **patentli veya faydalı model belgeli buluşlarla** ilgili olarak değerlendirme raporunun düzenlenmesi amacıyla, patent veya faydalı model belgesi sahipleri tarafından, tebliğin ekindeki “**Ek-3**”te yer alan formata göre hazırlanacak **ön değerlendirme raporuyla Gelir İdaresi Başkanlığı’na başvurulması** gerekmektedir.

Mükellefler, patentli veya faydalı model belgeli buluşlarından 1/1/2015 tarihinden itibaren elde ettikleri kazanç ve iratları için, **değerleme raporunun düzenlenmesinden ve istisnadan yararlanılacak azami tutarın kati olarak tespit edilmesinden sonra, istisnadan yararlanmaya başlayabileceklerdir.** Ancak, dileyen mükelleflerin, hazırladıkları söz konusu ön değerlendirme raporunda yer verdikleri tahmini değeri dikkate almak suretiyle Gelir İdaresi Başkanlığı’na başvuru yaptıkları tarihten itibaren istisnadan yararlanabilmeleri mümkündür.

Ön değerlendirme raporunda yer verilen tahmini değer dikkate alınarak yararlanılan toplam istisna tutarının, düzenlenen değerlendirme raporunda patent veya faydalı model belgesine ilişkin tespit edilen değere göre mükellef bazında yararlanılabilecek 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. Değerleme raporunun düzenlenmesi

Mükelleflerin başvuruları değerlendirme raporunun düzenlenmesi amacıyla Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’na iletilecek olup istisnadan 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 bu 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.

Düzenlenen değerlendirme raporu Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nca Gelir İdaresi Başkanlığı’na gönderilecektir. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından **değerleme 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 **değerleme raporu düzenlenecek** ve bu raporda **tespit edilen değer** patent veya faydalı

model belgesinin **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.

6. 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 buluşun değerini 6.000.000 TL olarak öngörmüş ve 27/10/2015 tarihinde Gelir İdaresi Başkanlığı'na 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 kâr elde etmiştir. 4/4/2016 tarihinde vergi müfettişi tarafından düzenlenen değerlendirme raporunda patentin tespit edilen değeri 5.000.000 TL'dir.

(C) A.Ş. bu patentin kullanım haklarını, 2/1/2017 tarihinde iki yıl süre ile (E) A.Ş.'ne inhisari 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	=	Buluşun değerlendirme raporunda tespit edilen değeri	x %50
---	---	---	-------

$$= 5.000.000 \times \%50 = 2.500.000 \text{ TL}$$

- (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

Örnek 2: (F) A.Ş. incelemesiz sistemle patent aldığı ve 7 yıllık koruma süresi 1/4/2018 tarihinde sona erecek buluşu için incelemeli sistemle patent verilmesi talebiyle 6/5/2015 tarihinde TPE'ye başvurmuştur. Başvurusu uygun görülen (F) A.Ş.'nin buluşu için 2/2/2017 tarihinde, 1/4/2031 tarihinde koruma süresi sona ermek üzere incelemeli sistemle patent verilmiştir. (F) A.Ş.'nin 2/3/2017 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 yılına (G) A.Ş.'ye 1.000.000 TL'ye kiralamıştır.
- (F) A.Ş. 2018 yılında bu buluşunu seri üretime tabi tutarak 2.000.000 TL kazanç elde etmiştir.
- (F) A.Ş. söz konusu 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	%50
	=	3.000.000 TL	x	%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. Patent 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 patent (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. buluşu seri üretime tabi tutarak elde ettiği 3.000.000 TL kazancının %50'si olan 1.500.000 TL'lik tutarı değil, en fazla 1.300.000 TL'lik tutarı istisnaya konu edilecektir.

Mükellef	Buluştan elde edilen kazanç	Kazanç dönemi	Yararlanılabilecek 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

7. Buluşun üretim sürecinde kullanılması halinde kazancın tespiti

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 edilecektir.

Öte yandan, maddenin yedinci fıkrası hükmüyle, üçüncü fıkrafta 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, patentli veya faydalı model belgeli buluşunu üretim sürecinde kullanan mükelleflerin tercih etmeleri halinde, ürettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançlarının patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmını, maliyet unsurlarını dikkate alarak da ayrıştırmaları mümkün olacaktır.

Örnek 1: 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 kâr 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 2: 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, patenle korunan buluşunu üretim sürecinde kullanarak ürettiği kompresörlerin aynı fiyatla satışından doğan kazancının %20'lik kısmı, istisnanın uygulanmasında dikkate alınacak tutar olacaktır.

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

Örnek 2: Serbest meslek erbabı (MF), Türkiye'de gerçekleştirdiği faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşunun patentini 1/6/2015 tarihinde tescil ettirerek almıştır. Başvurusuna istinaden 21/1/2016 tarihinde değerlendirme raporu düzenlenmiş olup (MF) patent üzerindeki hakkını 8/6/2016 tarihinde (MT) A.Ş.'ye 100.000 TL'ye satmıştır. (MT) A.Ş. Gelir Vergisi Kanunu'nun 18 inci maddesi kapsamında istisnadan faydalanan serbest meslek erbabı (MF)'ye yapacağı ödemelerin tamamı (100.000 TL) üzerinden, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesi uyarınca belirlenen tevkifat oranının %50'si nispetinde gelir vergisi tevkifatı yapacaktır.

Örnek 3: Tam mükellef Bay (T), Türkiye'de gerçekleştirdiği araştırma ve geliştirme faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşunun patentini tescil ettirerek beyana tabi bir kazancı olmayan (U) gerçek kişisine satmış; (U) gerçek kişisi de bu patenti 2/1/2016 tarihinde (Z) A.Ş.'ye yıllık 10.000 TL bedel üzerinden 8 yıllığına kiralamıştır. (Z) A.Ş. (U) gerçek kişisine yapacağı kira ödemelerinde, şartların sağlanmış olması halinde, 5 yıl boyunca gelir vergisi tevkifatı oranını %50 indirimli olarak uygulayacaktır. İndirimli vergi kesintisi en fazla 5 yıl süre ile uygulanacağından (Z) A.Ş. kira süresinin son 3 yılına ilişkin kira ödemelerinden normal oranda kesinti yapacaktır.

9. Diğer hususlar

9.1. 1/1/2015 tarihinden önce tescil edilmiş patentli veya faydalı model belgeli buluşların durumu

1/1/2015 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 sistemle patent başvurusunu TPE'ye 2/4/2012 tarihinde yapmış olup 2/2/2014 tarihinde patent almıştır. (MK) A.Ş. patent başvurusuna konu olan buluştan koruma süresi içinde kalan 1/1/2015-2/4/2032 döneminde elde ettiği kazançlar için, istisna şartlarını sağlamak koşuluyla, istisnadan yararlanabilecektir. (MK) A.Ş.'nin sahip olduğu bu patent dolayısıyla 1/1/2015 tarihinden önce elde ettiği kazanç ve iratlar ise 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 koruma süresi içinde kalan 1/1/2015-5/1/2022 döneminde elde ettiği kazançlar için, istisna şartlarını sağlamak koşuluyla, istisnadan yararlanabilecektir.

Öte yandan, 1/1/2015 tarihinden önce tescil edilmiş patentler ile faydalı model belgelerine ilişkin olarak düzenlenecek değerlendirme raporunda, bu patent ve faydalı model belgeleri için tespit edilen değer ile başvuru sahibince tescil tarihinden 31/12/2014 tarihine kadar elde edilen kazançlar arasındaki fark, yararlanılabilecek azami istisna tutarı olarak dikkate alınacaktır.

9.2. 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.

9.3. Araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım 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 gibi hallerde, araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetlerinin **sadece Türkiye’de gerçekleştirilen kısma 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.**

9.4. 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, bu patent veya faydalı model belgelerine konu buluşlardan elde edilen kazanç ve iratlar için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyai cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

9.5. Yeminli mali müşavirlerin sorumluluğu

2/1/1990 tarihli ve 20390 sayılı Resmî 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 yararlanan istisna tutarının doğru hesaplandığına ve uygulandığına ilişkin YMM tasdik raporunu ilgili mevzuatta belirtilen süre içinde kurumlar vergisi yönünden bağlı buldukları vergi dairesine vermeleri gerekmektedir.

Vergi müfettişlerince düzenlenecek değerlendirme raporlarının vergi dairesine, 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 yararlanılamayacaktır.

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 patentli 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 ve hesaplama ile ilişkin açıklamalar.

9.6. İstisna uygulamalarında tercih

Mükellefler, hem 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun geçici 2. maddesinde hem de KVK 5/B maddesinde yer alan şartları sağlasalar dahi söz konusu buluştan elde edilen kazançlarına **bu istisnalardan sadece biri uygulanabilecektir.** Dolayısıyla, buluşlarından elde ettikleri kazançları için 5/B maddesinde yer alan istisnadan yararlanan mükellefler bu kazançları için ayrıca 4691 sayılı Kanun kapsamında kazanç istisnasından **yararlanamayacaklardır.**

Mükelleflerin, araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetlerine ilişkin harcamalarının KVK'nın 10. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında veya 5746 sayılı Kanunun 3. maddesi kapsamında Ar-Ge indirimine konu edilmiş olması, bu faaliyetleri sonucu ortaya çıkan buluşlarından sağlanan kazançlar nedeniyle KVK'nın 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.**

Saygılarımızla,

**DENGE İSTANBUL YEMİNLİ
MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.**

EK:

8 Seri No.lı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği

(*) Sirkülerlerimizde yer verilen açıklamalar sadece bilgilendirme amaçlıdır. Tereddüt edilen hususlarda kesin işlem tesis etmeden önce konusunda uzman bir danışmandan görüş ve destek alınması tavsiyemiz olup; sadece sirkülerlerimizdeki açıklamalar dayanak gösterilerek yapılacak işlemler sonucunda doğacak zararlardan müşavirliğimiz sorumlu olmayacaktır.

(**) Sirkülerlerimiz hakkında görüş, eleştiri ve sorularınız için aşağıda bilgileri yer alan uzmanlarımıza yazabilirsiniz.

Erkan YETKİNER

YMM

Mazars/Denge Vergi Departmanı, Ortak

eyetkiner@mazarsdenge.com.tr

Güray ÖĞREDİK

SMMM

Mazars/Denge Vergi Departmanı, Kıdemli Müdür

gogredik@mazarsdenge.com.tr

TEBLİĞ

Maliye Bakanlığından:

**KURUMLAR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ (SERİ NO: 1)'NDE DEĞİŞİKLİK
YAPILMASINA DAİR TEBLİĞ (SERİ NO: 8)**

3/4/2007 tarihli ve 26482 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No:1)'nin“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 ettirilmiş ve aynı Tebliğe ek-2'den sonra gelmek üzere aşağıdaki “Kurumlar Vergisi Kanunu 5/B İstisnası Ön Değerleme Raporu” başlıklı ek-3 eklenmiştir.

Tebliğ olunur.

“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 82nci 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 sistemle verilmiş patenti,
- Faydalı model belgesi, TPE tarafından olumlu 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 veya satış, patent veya faydalı model belgesine konu buluşun yurt içi veya yurt dışındaki gerçek veya tüzel kişilere bedel karşılığı satılmasını,
- Seri üretime tabi tutularak pazarlama, münhasıran patent veya faydalı model belgesine konu özgün ürünün Türkiye’de üretilerek yurt içi veya yurt dışındaki gerçek veya tüzel kişilere satışa sunulmasını,
- Üretim sürecinde kullanma, patent veya faydalı model belgesine konu buluşun, üretimi Türkiye’de gerçekleştirilen ürünlerin üretim sürecinde veya bu ürünlerin imalinde 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 kurumların, Türkiye’de gerçekleştirdikleri araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşları için patent veya faydalı model belgesi almaları halinde, bu buluşlarından elde edecekleri kazanç ve iratları için istisna hükümlerinden faydalanmaları mümkün olacaktır.

5.14.3. İstisnadan yararlanma şartları

5.14.3.1. 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.

5.14.3.2. İncelemeli sistemle patent veya olumlu 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 olumlu araştırma raporu sonucunda faydalı model belgesi alınması şarttır.

Dolayısıyla, istisna uygulamasına konu edilecek buluşlar için TPE tarafından tescil edilmiş incelemeli sistemle patent veya olumlu araştırma raporu sonucunda faydalı model belgesi alınması gerekmektedir.

5.14.3.3. 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 tek el niteliğinde özel bir ruhsata sahip olması gerekmektedir.

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

yararlanabilecektir.

5.14.3.3.2. Patent veya faydalı model belgesi üzerinde tek el 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 tek el 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.

5.14.3.4. 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.

5.14.3.5. Patent veya faydalı model belgesi için sağlanan koruma süresinin aşılmamış olması

İstisnadan, patent veya faydalı model belgesi için sağlanan koruma süresi aşılmamak kaydıyla yararlanılması mümkündür. 551 sayılı KHK uyarınca incelemeli sistemle verilen patentlerde koruma süresi, TPE’ye başvuru tarihinden itibaren en fazla 20 yıl, araştırma raporu sonucunda alınan faydalı model belgelerinde ise koruma süresi TPE’ye başvuru tarihinden itibaren en fazla 10 yıldır. Bu kapsamda, patent veya faydalı model belgelerine konu buluşlardan, patent veya faydalı model belgesinin koruma süresinin sona ermesinden sonra elde edilen kazanç ve iratlar için bu istisnadan yararlanılamayacaktır.

İncelemesiz sistem ile verilen patentlerde koruma süresi 7 yıl olup bu süre sona ermeden patent sahibinin talebi üzerine yapılan inceleme sonucunda, incelemeli sistemle patent verilmesi halinde, incelemeli sistemle patent verildiği tarihten itibaren kalan koruma süresinin sonuna kadar elde edilen kazanç ve iratlar için istisnadan yararlanılabilecektir.

5.14.4. İstisna uygulaması

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

Mükellefler, patentli veya faydalı model belgeli buluşlarından 1/1/2015 tarihinden itibaren elde ettikleri kazanç ve iratları için, değerlendirme raporunun düzenlenmesinden ve istisnadan yararlanılacak azami tutarın kati olarak tespit edilmesinden sonra, istisnadan yararlanmaya başlayabileceklerdir. Ancak, dileyen mükelleflerin, hazırladıkları söz konusu ön değerlendirme raporunda yer verdikleri tahmini değeri dikkate almak suretiyle Gelir İdaresi Başkanlığına başvuru yaptıkları tarihten itibaren istisnadan yararlanabilmeleri mümkündür.

Ön değerlendirme raporunda yer verilen tahmini değer dikkate alınarak yararlanılan toplam istisna tutarının, düzenlenen değerlendirme raporunda patent veya faydalı model belgesine ilişkin tespit edilen değere göre mükellef bazında yararlanılabilecek 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.

5.14.4.1. Değer tespiti ve değerlendirme raporunun düzenlenmesi

5.14.4.1.1. Değer tespiti

Mükellefler, TPE tarafından tescil edilmiş patentli veya faydalı model belgeli buluşlarına ilişkin olarak düzenleyecekleri ön değerlendirme raporunda, bu buluşlarından, Gelir İdaresi Başkanlığına başvuru yaptıkları tarihin içinde bulunduğu geçici vergilendirme döneminin ilk gününe kadar elde etmiş oldukları tüm hasılatları ile kazançlarının tutarına da yer vereceklerdir.

Ön değerlendirme raporunda, patentli veya faydalı model belgeli buluşlar için aşağıdaki yöntemlere göre ayrı ayrı tespit edilecek değerlere ve bu değerlerin tespitine ilişkin hesaplamalara yer verilecektir. Mükellefler tarafından, bu değerlerden hangisinin tercih edildiği ve tercih edilme nedenleri ön değerlendirme raporunda ayrıca belirtilecektir.

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 yaklaşık 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 işletmenin aktifine girecek olan nakit akımları bugünkü değerlerine indirgenerek değerlendirilmektedir. Bugünkü değerinin 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 hesaplamaya dayalı diğer yöntemleri de kullanabilirler.

5.14.4.1.2. Değerleme raporunun düzenlenmesi

Mükelleflerin başvuruları değerlendirme raporunun düzenlenmesi amacıyla Vergi Denetim Kurulu Başkanlığına iletilecek olup istisnadan 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 bu 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.

Düzenlenen değerlendirme raporu Vergi Denetim Kurulu Başkanlığınca 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 patent veya faydalı model belgesinin 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.

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 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 13/1/2016 tarihinde 5.000.000 TL’ye (C) A.Ş.’ye satmış ve 4.000.000 TL kâr elde etmiştir. 4/4/2016 tarihinde vergi müfettişi tarafından düzenlenen değerlendirme raporunda patentin tespit edilen değeri 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 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	=	Buluşun değerlendirme 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 edilebilecektir.

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
----------	--------------	------	------------	------------

Örnek 2: (F) A.Ş. incelemesiz sistemle patent aldığı ve 7 yıllık koruma süresi 1/4/2018 tarihinde sona erecek buluşu için incelemeli sistemle patent verilmesi talebiyle 6/5/2015 tarihinde TPE'ye başvurmuştur. Başvurusu uygun görülen (F) A.Ş.'nin buluşu için 2/2/2017 tarihinde, 1/4/2031 tarihinde koruma süresi sona ermek üzere incelemeli sistemle patent verilmiştir. (F) A.Ş.'nin 2/3/2017 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 yılına (G) A.Ş.'ye 1.000.000 TL'ye kiralamıştır.
- (F) A.Ş. 2018 yılında bu buluşunu seri üretime tabi tutarak 2.000.000 TL kazanç elde etmiştir.
- (F) A.Ş. söz konusu 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	%50
	=	3.000.000 TL	x	%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. Patent 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 patent (K) A.Ş.'ye satışından elde ettiği 400.000 TL kazancının %50'sini (200.000 TL) istisnaya konu edilebilecektir.

- (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. buluşu seri üretime tabi tutarak elde ettiği 3.000.000 TL kazancının %50'si olan 1.500.000 TL'lik tutarı değil, en fazla 1.300.000 TL'lik tutarı istisnaya konu edilebilecektir.

Mükellef	Buluştan elde edilen kazanç	Kazanç dönemi	Yararlanılabilecek 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

5.14.4.2.1. Buluşun üretim sürecinde kullanılması halinde kazancın tespiti

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 edilecektir.

Öte yandan, maddenin yedinci fıkrası hükmüyle, üçüncü fıkarda 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, patentli veya faydalı model belgeli buluşunu üretim sürecinde kullanan mükelleflerin tercih etmeleri halinde, ürettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançlarının patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmını, maliyet unsurlarını dikkate alarak da ayrıştırmaları mümkündür.

Örnek 1: LED TV paneli üreten (A) A.Ş. üretim maliyetlerinde %10 avantaj sağlayan ve patenle 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 kâr 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 2: Kompresör üreten (C) A.Ş. patenle 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, patenle korunan buluşunu üretim sürecinde kullanarak ürettiği kompresörlerin aynı 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 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 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 dar mükellef (HS) firmasına yapılacak kira ödemeleri üzerinden Kanunun 30 uncu maddesinin birinci fıkrası uyarınca %20 oranında yapılacak tevkifat, %50 indirimli olarak %10 oranında uygulanacaktır. Söz konusu indirimli oran en fazla 5 yıl süreyle uygulanabilecektir.

Örnek 2: Serbest meslek erbabı (MF), Türkiye'de gerçekleştirdiği faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşunun patentini 1/6/2015 tarihinde tescil ettirerek almıştır. Başvurusuna istinaden 21/1/2016 tarihinde değerlendirme raporu düzenlenmiş olup (MF) patent üzerindeki hakkını 8/6/2016 tarihinde (MT) A.Ş.'ye 100.000 TL'ye satmıştır. (MT) A.Ş. Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesi kapsamında istisnadan faydalanan serbest meslek erbabı (MF)'ye yapacağı ödemelerin tamamı (100.000 TL) üzerinden, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi uyarınca belirlenentevkifat oranının %50'si nispetinde gelir vergisi tevkifatı yapacaktır.

Örnek 3: Tam mükellef Bay (T), Türkiye'de gerçekleştirdiği araştırma ve geliştirme faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşunun patentini tescil ettirerek beyana tabi bir kazancı olmayan (U) gerçek kişisine satmış; (U) gerçek kişisi de bu patenti 2/1/2016 tarihinde (Z) A.Ş.'ye yıllık 10.000 TL bedel üzerinden 8 yıllığına kiralamıştır. (Z) A.Ş. (U) gerçek kişisine yapacağı kira ödemelerinde, şartların sağlanmış olması halinde, 5 yıl boyunca gelir vergisi tevkifat oranını %50 indirimli olarak uygulayacaktır. İndirimli 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

1/1/2015 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 sistemle patent başvurusunu TPE'ye 2/4/2012 tarihinde yapmış olup 2/2/2014 tarihinde patent almıştır. (MK) A.Ş. patent başvurusuna konu olan buluştan koruma süresi içinde kalan 1/1/2015-2/4/2032 döneminde elde ettiği kazançlar için, istisna şartlarını sağlamak koşuluyla, istisnadan yararlanabilecektir. (MK) A.Ş.'nin sahip olduğu bu patent dolayısıyla 1/1/2015 tarihinden önce elde ettiği kazanç ve iratlar ise 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 koruma süresi içinde kalan 1/1/2015-5/1/2022 döneminde elde ettiği kazançlar için, istisna şartlarını sağlamak koşuluyla, istisnadan yararlanabilecektir.

Öte yandan, 1/1/2015 tarihinden önce tescil edilmiş patentler ile faydalı model belgelerine ilişkin olarak düzenlenecek değerlendirme raporunda, bu patent ve faydalı model belgeleri için tespit edilen değer ile başvuru sahibince tescil tarihinden 31/12/2014 tarihine kadar elde edilen kazançlar arasındaki fark, yararlanılabilecek azami istisna tutarı olarak dikkate alınacaktır.

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. Araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım 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 gibi hallerde, 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, bu patent veya faydalı model belgelerine konu buluşlardan elde edilen kazanç ve iratlar için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyai cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

5.14.5.5. Yeminli mali müşavirlerin sorumluluğu

2/1/1990 tarihli ve 20390 sayılı Resmî 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 kurumlar vergisi yönünden bağlı buldukları vergi dairesine vermeleri gerekmektedir. Vergi müfettişlerince düzenlenecek değerlendirme raporlarının vergi dairesine, 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 patentli 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 ve hesaplama ilişkili açıklamalar.

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 bu kazançları için ayrıca 4691 sayılı Kanun kapsamında kazanç istisnasından yararlanamayacaklardır.

Öte yandan mükelleflerin, araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetlerine ilişkin harcamalarının 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 faaliyetleri sonucu ortaya çıkan buluşlarından 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.”

“Ek-3

KURUMLAR VERGİSİ KANUNU 5/B İSTİSNASI ÖN DEĞERLEME RAPORU

I- GENEL BİLGİLER:

- Başvuru sahibinin adı ve soyadı/unvanı
- Başvuru sahibinin vergi kimlik numarası ve bağlı olduğu vergi dairesi
- Başvuru sahibinin adresi
- Patent/faydalı model belgesinin sicil numarası
- Patent/faydalı model belgesi için TPE'ye başvuru tarihi ve tescil tarihi

II- PATENT/FAYDALI MODELİN GENEL TANITIMI:

- Patent/faydalı modelin genel tanıtımı ve amaçları
- Patent/faydalı model belgesine konu buluşun mahiyeti ve kullanım alanları
- Buluşa ilişkin araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetlerinin ne kadarlık kısmının yurt içinde/yurt dışında yapıldığı

(Buna ilişkin bilgi ve belgeler ayrıca eklenecektir.)

- Patent/faydalı modelin koruma süresi
- Değer tespitine ilişkin kullanılan yöntemler ve hesaplamalar
- Patent/faydalı modelin tahmini değerinin tespitine ilişkin değerlendirme (Değer tespitinde hangi yöntemin tercih edildiği ve tercih nedenleri)
- Patente/faydalı modele ilişkin beklentiler (Faaliyetlerde kullanma, verimlilik, maliyet, gelir vb. açıdan)

III- DİĞER HUSUSLAR:

- Patent veya faydalı model belgesinin sahibi tarafından başvuru tarihinin içinde bulunduğu geçici vergilendirme döneminin ilk gününe kadar buluştan elde edilen hasılat ve kazançlar
- Patent veya faydalı model belgesinin tescil tarihinden önce buluştan elde edilen hasılat ve kazançlar
- Belirtmesinde yarar görülen diğer hususlar (Türkiye’de üretime tabi tutulup tutulmadığı, kiralanıp kiralanmadığı vb.)

IV- SONUÇ ve TALEP:

Yukarıda belirtilen patent/faydalı model belgesi, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5/B maddesi uyarınca gelir/kurumlar vergisi istisnasından yararlanabilecek nitelikte olup sınai mülkiyet haklarına ilişkin değerlendirme raporunun düzenlenerek tarafımıza ve bağlı olduğumuz vergi dairesine bilgi verilmesini arz ederiz.

Tarih
Mükellefın/Kurum Yetkililerinin
Patent/Faydalı Model Belgesi Sahibinin
Adı, Soyadı/Unvanı
İmzası ve Kaşesi”

