



YENİ DÜZENLEME KAPSAMINDA SINAI MÜLKİYET HAKLARINA İLİŞKİN İSTİSNA UYGULAMASI



“Herbirimizin içinde gizli bir buluş kabiliyeti vardır;
ancak sadece birkaç şanslı kişinin yaratıcı olabileceğini
düşündüğümüzden, çoğumuz bunun farkına varmayız.”

B. Edward Shlesinger

Asım GEZER*

Özet

6518 sayılı Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı'nun Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki Kanun Hükmünde Kararname ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 82'nci maddesi uyarınca 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na “Sinai Mülkiyet Haklarında İstisna” başlıklı 5/B maddesi eklenmiştir. Söz konusu düzenleme uyarınca; Türkiye’de gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri sonucu ortaya çıkan yeni bir ürün için veya önceden ortaya konmuş bir ürünün geliştirilmesi, yenilenmesi ile yazılım faaliyetleri sonucunda Türk Patent Enstitüsü(TPE)’den incelemeli patent ya da olumlu araştırma raporlu faydalı model alınması halinde, bu faaliyetlerden elde edilecekleri kazançların % 50’sinin Kurumlar vergisinden istisna olunması hükme bağlanmıştır.

6728 sayılı Kanununun 57’nci maddesi ile 8 no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ve 1 no.lu K.V.K. Genel Tebliği’nde değişiklik yapılmıştır. Değişiklik öncesi itibariyle; 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 aşamayacağı hususu hükme bağlanmış bulunmaktaydı.

31.12.2016 tarih ve 3. Mükerrer 29935 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 11. Seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile 1 no.lu Kurumlar Vergisi Tebliğinden değişiklik yapılmış ve Maliye Bakanlığınca “Değerleme Raporu” düzenlemesi şartı uygulamasına son verilmiştir.

Bu suretle mükelleflerin yararlanabilecek istisna tutarının azami miktarının Vergi Müfettişleri tarafından düzenlenecek değerlendirme raporlarında re’sen tespit olunan tutarın %50’sini aşamaması ve neticede bu raporda tespit edilen değer, patent veya faydalı model belgesinin koruma süresince bu istisnadan faydalanacak tüm mükellefler için %100’ünü aşamayacağı hususu yürürlükten kaldırılmış ve istisna uygulamasında azami had sınırlamasına son verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Sinai Mülkiyet Hakları İstisnası, Değerleme Raporu, Patent, Faydalı Model Belgesi

Jel Sınıflandırması:

1. GİRİŞ

* E. Gelirler Başkontrolörü, Yeminli Mali Müşavir



Bilindiği üzere 19/2/2014 tarihli 6518 sayılı Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki Kanun Hükmünde Kararname ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 82'nci maddesi ile, 01.01.2015 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na "Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna" başlıklı 5/B madde hükmü eklenmiştir. Söz konusu madde ile. Türkiye'de gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri sonucu ortaya çıkan yeni bir ürün için veya önceden ortaya konmuş bir ürünün geliştirilmesi, yenilenmesi ile yazılım faaliyetleri sonucunda Türk Patent Enstitüsü(TPE)'den incelemeli patent ya da olumlu araştırma raporlu faydalı model alınması halinde, bu faaliyetlerden elde edebilecekleri kazançların % 50'sinin Kurumlar vergisinden istisna olunması hükme bağlanmıştır. 21.04.2015 tarih ve 29333 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 8 no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile 1 no.lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde değişiklik yapılmış ve Sınai Mülkiyet İstisnası uygulamasına ilişkin açıklık getirilmiştir.

31.12.2016 tarih ve 3. Mükerrer 29935 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 11. Seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile 1 no.lu Kurumlar Vergisi Tebliğinden değişiklik yapılmış ve Maliye Bakanlığınca "Değerleme Raporu" düzenlemesi şartı uygulamasına son verilmiştir. Bu suretle Maliye Bakanlığı'na başvurmaksızın ve Vergi Müfettişi tarafından düzenlenmesi öngörülen değerlendirme raporuna gerek kalmaksızın, şartları taşıyan her mükellefin istisnadan yararlanabileceği hususu hükme bağlanmış bulunmaktadır.

Bu makalemiz ile; söz konusu istisna uygulamasına özet olarak değinilecek, özellikle de 11. Seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile öngörülen usul ve esaslar üzerinde durulacaktır.

2. 11 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği Uyarınca Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna Uygulaması

2.1. Sınai Mülkiyet Hakları İstisnasının Konusu ve 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.

İstisnanın kapsamına ilgili buluşa yönelik hakların ihlal edilmesi nedeniyle elde edilen gelirler ile buluşa ilişkin alınan sigorta veya tazminatlar da dahildir.

2.2. İstisnadan Yararlanacak Mükellefler



İstisna 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.

2.3. İstisnadan Yararlanma Şartları

a. Buluşlara ilişkin araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetlerinin Türkiye'de gerçekleştirilmesi

İstisna uygulanmasında temel şart, kazanç ve iradın elde edildiği buluşlara ilişkin araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetlerinin Türkiye'de gerçekleştirilmiş olmasıdır. Yurt dışında gerçekleştirilen benzer nitelikte faaliyetler neticesinde elde edilen buluş Türk Patent Enstitüsü tarafından tescil edilse dahi söz konusu istisnadan yararlanamayacaktır.

b. 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.

c. İstisna uygulamasından yararlanacak kişilerden olunması

İstisna uygulamasından;

- *Türkiye Cumhuriyeti sınırları içinde ikametgâhı olan ya da sınai veya ticari faaliyette bulunan gerçek veya tüzel kişilerin,*
- *Paris Anlaşması hükümleri dahilinde başvuru hakkına sahip kişilerin,*
- *Bu kapsam dışında kalmasına rağmen, karşılıklılık ilkesi kapsamında Türkiye Cumhuriyeti uyuşundaki kişilere kanunen veya fiilen patent ve/veya faydalı model belgesi koruması tanıyan devletlerin uyuşundaki gerçek veya tüzel kişilerin,*
*patentli veya faydalı model belgeli buluşu geliştirme yetkisini haiz bulunması, ayrıca patent veya faydalı model belgesinin sahibi ya da patent veya faydalı model belgesi üzerinde **tekel niteliğinde** özel bir ruhsata da sahip olması şartıyla yararlanmaları mümkün görülmüştür..*

d. 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 koruma süreleri TPE'ye başvuru tarihinden itibaren sırasıyla;

- *İncelemeli sistemle verilen patentlerde, **en fazla 20 yıl,***
 - *Araştırma raporu sonucunda alınan faydalı model belgelerinde **en fazla 10 yıldır.***
 - *İncelemesiz sistem ile verilen patentlerde koruma süresi **7 yıldır.***
- e. İstisna Uygulamasında Değerleme Raporu Düzenlenme Şartının Kaldırılması:**

GEZER YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

G.O.P. Bulvarı No:3 D:708-709-716 Yeni Asır İş Hanı Çankaya İzmir

Tel: 0232 4450444 – 4450648 – 4455443 Fax: 0232 4451650

Cep : 0532 3225333

gezerymm@asimgezer.com



6728 sayılı Kanununun 57'nci maddesi ile 8 no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ve 1 no.lu K.V.K. Genel Tebliği'nde değişiklik yapılmıştır. **Değişiklik öncesi itibariyle;** mükelleflere, Türkiye'de gerçekleştirdikleri araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkardıkları buluşların, istisnadan yararlanılacak ilk yıl oluşturacağı katma değer dikkate alınarak devri veya satışı halindeki değerinin belirlenmesi ve dolayısıyla istisnadan yararlanılacak azami tutarın kati olarak tespiti için Gelir İdaresi Başkanlığı'na müraacat etmeleri ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nda görevli Vergi Müfettişleri tarafından yapılacak bir vergi incelemesi sonucunda düzenlenecek değerlendirme raporunun alınması şartı getirilmişti. Vergi Müfettişleri düzenleyecekleri değerlendirme raporunda mezkûr Tebliğde belirlenen değerlendirme ölçülerini esas alarak re'sen ilgili buluşun ekonomik değerini tespit edecek ve bu değer %50'si istisna kazanç olarak dikkate alınmak suretiyle söz konusu istisna uygulamasından 1/1/2015 tarihinden itibaren yararlanmaya başlanacaktı. Ayrıca dileyen mükelleflerin, hazırladıkları ön değerlendirme raporunda yer verdikleri tahmini değeri dikkate alınmak suretiyle Gelir İdaresi Başkanlığı'na başvuru yaptıkları tarihten itibaren istisnadan yararlanabilmeleri mümkündür.

Söz konusu istisna uygulamasına ilişkin değerlendirme raporu düzenleme şartının yer aldığı Kanunun 5/B maddesinin ikinci fıkrasının (c) bendi hükmü, 6728 sayılı Kanununun 57'nci maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır. Bu nedenle, 6728 sayılı Kanununun yürürlüğe girdiği 9/8/2016 tarihinden itibaren, Maliye Bakanlığı tarafından değerleme raporu düzenlenmesine gerek kalmaksızın, şartları taşıyan mükelleflerin istisnadan yararlanabilmeleri mümkün hale gelmiştir.

e.1. 9/8/2016 tarihinden önce değerlendirme raporu düzenlenmesi amacıyla başvuranların durumu:

İstisna uygulamasında Maliye Bakanlığı tarafından değerlendirme raporu düzenlenmesi şartına ilişkin Kurumlar Vergisi Kanunu 5. Madde B-2/(c) bendi hükmü, 6728 sayılı Kanun'un 57'nci maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır. Ayrıca 6728 sayılı Kanun'un geçici 1 inci maddesi üçüncü fıkrası ile :

“(3) 5520 sayılı Kanununun 5/B maddesinde bu Kanunla yapılan değişikliklerin yürürlük tarihinden önce, anılan madde kapsamında değerlendirme raporu düzenlenmesi amacıyla Maliye Bakanlığına başvuran mükelleflerin bu başvurularına ilişkin patent veya faydalı model belgelerine konu buluşlarından 1/1/2015 tarihinden itibaren elde ettikleri kazançları hakkında, 5520 sayılı Kanununun 5/B maddesinin bu Kanunla yapılan değişiklik sonrası hükümleri uygulanır.”

hükmü getirilmiştir.

Yukarıda mevcut madde hükmünden de anlaşıldığı üzere 9/8/2016 tarihinden önce, Kanunun 5/B maddesi kapsamında istisnadan yararlanmak amacıyla değerlendirme raporu düzenlenmesi için Gelir İdaresi Başkanlığı'na başvuruda bulunmuş olan mükellefler, değerlendirme raporu düzenlenmeksizin başvurularına konu bu buluşlarından 1/1/2015 tarihinden itibaren elde ettikleri kazançları için istisnadan yararlanabileceklerdir.

f. İstisna Kazancın Tespiti



f.1. Mülga 8 No.lu KV Genel Tebliğinde Öngörülen Patent Değerlemesi ve Barındırdığı Zorluklar

Yukarıda da belirtildiği gibi 6728 sayılı Kanununun 57'nci maddesi ile 8 no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ve 1 no.lu K.V.K. Genel Tebliği'nde değişiklik yapılmıştır. **Değişiklik öncesi itibariyle;** 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 aşamayacağı hususu hükme bağlanmış bulunmaktadır.

Mezkur Tebliğde gerek Vergi Müfettişlerinin TPE tarafından tescil edilmiş patentli veya faydalı model belgeli buluşlara ilişkin olarak düzenleyecekleri değerlendirme raporlarında gerekse de değerlendirme raporunu beklemeyen mükelleflerin TPE tarafından tescil edilmiş patentli veya faydalı model belgeli buluşlarına ilişkin olarak kendilerince düzenleyecekleri ön değerlendirme raporunda, patentli veya faydalı model belgeli buluşların ekonomik değeri aşağıdaki yöntemlere göre tespit olunması öngörülmektedir.

- a) Maliyet bazlı yöntemler
- b) Pazar (piyasa) yöntemi
- c) Gelir bazlı yöntemler
- d) Diğer değerlendirme yöntemleri

Mülga 8 no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile: Mükellefler, yukarıda sayılan yöntemlere ilaveten olarak hesaplamaya dayalı diğer yöntemleri de kullanabilecekleri öngörülmektedir.

Patentli veya faydalı model belgesi alınan bir buluşun ilk önce, Vergi Müfettişlerince düzenlenecek Değerleme Raporunda, mülga 8 no.lu Genel Tebliğde belirlenen; maliyet bazlı yöntemler, pazar piyasa yöntemi ve gelir bazlı yöntemleri kullanılarak ekonomik değerinin re'sen takdir olunması ve böylece koruma süresi içerisinde, ilgili buluşun tespit edilen ekonomik değeri üst sınır kabul olunarak KVK Mad. 5/B' de düzenlenen söz konusu sinai mülkiyet hakkı istisnasından yararlanması uygulamasına son verilmiş olması; hem buluşun patent değerinin tespitine ilişkin olarak vergi idaresi ile mükellef arasında görülebilecek ihtilafların ve hem de Vergi Müfettişleri üzerinde oluşabilecek ciddi bir iş yükünün ortadan kalkmasına imkan sağlamış bulunmaktadır. .

Zira bir patentin değerlendirilmesinde nihai mükemmel bir sonuç bulmak mümkün değildir. Diğer bir ifadeyle, patent değerlemeleri için en iyi ya da standart bir yöntem söz konusu değildir[†]. Diğer birçok varlığın aksine, gayri maddi varlıkların değerlerinin tespiti çok zordur. Söz konusu patent gibi şirketler için stratejik öneme sahip varlıklar olunca, çoğu zaman bu

[†] Mehmet Nurşad SÖZER, “Patent Değerlemesi ve Türkiye’deki Uygulamaları” (Uzmanlık Tezi), Türk Patent Enstitüsü Patent Dairesi Başkanlığı, Ankara, 2008, Syf.72



zorluk daha da artmaktadır. Değerlemenin kalitesi önemli ölçüde değerlemesi yapılacak patent ile ilgili bilgilerin varlığı ve doğruluğuna bağlıdır. Halbuki patentler ile ilgili sağlıklı bilgiye ulaşmak çoğu kez pek mümkün olmamaktadır. Bu nedenle, patent değerlemelerinde sıkça varsayımlar kullanılmaktadır. Değerlemelerin sıhhati için, en azından kullanılan varsayımların ilgili sektörün gerçeklerini göz önüne alan ve içinde bulunulan şartları mümkün olduğunca yansıtan varsayımlar olması gerekmektedir[‡].

Patent değerlemesini zorlaştıran bir diğer unsur da, patent değerine etki eden çok sayıda faktörün bulunmasıdır.

f.2. 11 No.lu Genel Tebliğ Sonrası İstisna Kazancın Tespiti

Vergi idaresi tarafından patent değerlemesine ilişkin olarak yukarıda belirtilen muhtemel zorluklar dikkate alınmış, her bir gelir veya kurumlar vergisi mükellefinin Türkiye'de gerçekleştirdikleri araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri sonucunda ortaya çıkardıkları buluşlarından kazanç temin etmeleri ve bu kazancı sinai mülkiyet hakları istisna uygulamasına konu etmeleri durumunda, yaralanabilecek istisna tutarının azami miktarının Vergi Müfettişleri tarafından düzenlenecek değerlendirme raporlarında re'sen tespit olunan tutarın %50'sini aşmaması ve neticede bu raporda tespit edilen değer, patent veya faydalı model belgesinin koruma süresince bu istisnadan faydalanacak tüm mükellefler için %100'ünü aşamayacağı hususu 6728 sayılı Kanununun 57'nci maddesi ile yürürlükten kaldırılmış ve istisna uygulamasında azami had sınırlamasına son verilmiştir.

Yeni durumda, 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 olan her mükellef, **koruma süresi ile sınırlı olmak üzere** bir üst sınır olmaksızın ilgili buluşun kiralanması, devri veya satışı, Türkiye'de seri üretime tabi tutularak pazarlanmaları halinde elde edebilecekleri kazançlarının yada Türkiye'de gerçekleştirilen üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edebilecekleri kazançların patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmının %50'si her defasında kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

f.2.1. Buluşun üretim sürecinde kullanılması halinde kazancın tespiti

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.

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 ayrıştırmaları mümkündür. Buluşun üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların, patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmının maliyet unsurları dikkate alınarak ayrıştırılmasında, buluşla ilgili maliyetlerin buluşun üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin toplam maliyeti içerisindeki payı dikkate alınacaktır. Buluşla ilgili maliyetlerin buluşun üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen

[‡] SÖZER, Syf.8



ürünlerin toplam maliyeti içerisindeki payının tespitinde, buluşun üretim sürecinde kullanılmasıyla ilgili olarak katlanılan tüm giderler dikkate alınacaktır.

Bu kapsamda, buluşla ilgili olarak aktifleştirilen Ar-Ge harcamaları için ayrılan amortismanlar ile üretim sürecinde kullanılması nedeniyle buluşa ilişkin olarak katlanılan;

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

gibi giderler dikkate alınmak suretiyle buluşla ilgili katlanılan maliyetler hesaplanacak ve buluşla ilgili maliyetlerin üretilen ürünlerin toplam maliyeti içerisindeki payı tespit edilecektir.

f.2.2. Kesinti 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 uygulanacaktır.

3. Katma Değer Vergisi Kanunu Yönüyle Sınai Mülkiyet Hakları İstisna Uygulaması

6518 sayılı Kanunun 32'nci maddesiyle, Katma Değer Vergisi Kanunu'na 1/1/2015 tarihinden itibaren yapılacak teslim ve hizmetler için uygulanmak üzere eklenen 17/4-(z) madde uyarınca; 13/6/2006 tarih ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5/B maddesi kapsamındaki araştırma ve geliştirme, yenilik ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan patentli veya faydalı model belgeli buluşa ilişkin gayri maddi hakların kiralanması, devri veya satışının istisna olduğu hükme bağlanmıştır. Madde düzenlemesinin devamında ise bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından Kanunun 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi hükmünün uygulanmayacağı belirtilmek suretiyle, yüklenilen KDV'lerinin indirim konusu yapılabileceği hususu yasal dayanak olarak net ve açık şekilde ortaya konulmuş bulunmaktadır.

Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği[§]'nin 4.22. Patentli veya Faydalı Model Belgeli Buluşa İlişkin Gayri Maddi Hakların Kiralanması, Devri veya Satılması İşlemleri başlıklı bölümü ile;

3065 sayılı Kanunun (17/4-z) maddesine göre, 13/6/2006 tarih ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 48(5/B) maddesi kapsamındaki araştırma ve geliştirme, yenilik ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan patentli veya faydalı model belgeli buluşa ilişkin gayri maddi hakların kiralanması, devri veya satışı KDV'den istisna edilmesi öngörülmüş bulunmaktadır.

[§] 26 Nisan 2014 tarihli ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.



Söz konusu patentli veya faydalı model belgeli buluşa ilişkin gayri maddi hakların kiralanması, devri veya satışının KDV'den istisna tutulabilmesi için bunların 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (5/B) maddesi kapsamındaki araştırma ve geliştirme, yenilik ile yazılım faaliyetleri neticesinde elde edilmiş olması gerektiği hususu hükme bağlanmış bulunmaktadır.

Bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından Kanunun (30/a) madde hükmü uygulanmayacağından, söz konusu işlemler nedeniyle yüklenilen KDV tutarlarının, indirim hesaplarından çıkarılmak suretiyle düzeltilmesi gerekmemektedir.

Yukarıda yer alan düzenlemeler tetkik edildiğinde, patentli veya faydalı model belgeli buluşa ilişkin olarak sadece gayri maddi hakların kiralanması, devri veya satılması işlemlerinin Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-(z) madde hükmü uyarınca kısmi istisna uygulamasına tabi bulunduğu ve fakat aynı buluşların Türkiye'de seri üretime tabi tutularak pazarlanmalarına ilişkin teslim ve satışları ile Türkiye'de gerçekleştirilen üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin teslim ve satışları ise Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-(z) madde hükmü uyarınca kısmi istisna uygulamasına tabi bulunmadığı hususu bilinmelidir.

4. Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu

21.04.2015 tarih ve 29333 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 8)'in "5.14.5.5. Yeminli mali müşavirlerin sorumluluğu" başlıklı bölümü:

"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 "Sinai mülkiyet haklarında istisna" ile ilgili işlemlerin yeminli mali müşavirlerin tasdik edeceği konular kapsamına alınmıştır.

Sinai 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..."

Hükümlerini taşımaktaydı.

31.12.2016 tarih ve 3. Mükerrer 29935 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 11)'inde değişiklik yapılmış ve mezkûr Tebliğin 14'üncü Maddesi ile Aynı Tebliğin "5.14.5.5. Yeminli mali müşavirlerin sorumluluğu" başlıklı bölümü Tebliğ metninden çıkarılmış ve sonraki bölüm numarası buna göre teselsül ettirilmiştir.

Sadece yukarıdaki iki farklı düzenleme dikkate alındığında: "Sinai mülkiyet haklarında istisna uygulamasının" YMM'lerin tasdik kapsamından çıkartılması ve dolayısıyla mükellef kurumun istisna uygulamasına ilişkin kayıt bilgilerinin gerçek durumu yansıtmaması neticesinde ortaya çıkan vergi ziyai ve buna bağlı cezaların salınması durumunda, mükellef kurumun defter kayıt bilgilerini tasdik eden YMM'e gerek 213 sayılı VUK 'nun Mükerrer 227/2'nci bendinden



gerekse de 3568 Sayılı Meslek Kanunu'nun 12'nci maddesinden kaynaklanan sorumluluğu** hiçbir suretle yükletilemeyeceği algısı oluştuğu gözlenmektedir. .

Ancak; 3568 Sayılı Kanunu'nun 12'nci maddesinin birinci fıkrasında YMM'lerin hangi konularda tasdik hizmeti verebilecekleri belirtilmiş, ikinci fıkrasında ise Maliye Bakanlığı'na tasdik konularının belirlenmesi hususunda yetki verilmiştir. Bu yetki uyarınca çıkarılan Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliği^{††}'nin 7A/a maddesi ile yıllık gelir vergisi beyannameleri 7-B/a maddesi ile de yıllık kurumlar vergisi beyannameleri, bunlara ekli mali tablolar ve bildirimler tasdik kapsamına alınmıştır. Bunların tasdikine ilişkin usul ve esaslar ise, 30.07.1995 tarih ve 22359 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 18 sıra No'lu Tebliğ ile belirlenmiştir. Söz konusu tebliğe göre de yeminli mali müşavirler, sözleşme imzaladıkları mükelleflerin vergiye müteallik bütün işlemlerini sürekli olarak denetleyeceklerdir. Yeminli mali müşavirlerce tasdik edilecek yıllık gelir ya da kurumlar vergisi beyannamesi ile ilgili defter ve belgeler üzerinde yapılacak denetim, cari denetim şeklinde olacaktır. Yıl içinde yapılacak bu denetimlerde mükellef tarafından yapılan hataların anında düzeltilmesi esastır^{‡‡}.

Gerek "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Yönetmeliği'nin gerekse de muhtelif seri no.lu Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Kanunu Genel Tebliğ'lerinde kurumlar vergisi istisnalarına ilişkin işlemler yeminli mali müşavirlerin tasdik edeceği konular kapsamına alınmıştır. Bu nedenle sinai mülkiyet haklarında istisna müessesesi de yeminli mali müşavirlerin tasdik edecekleri konu kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde; YMM'lerin gerek 213 sayılı VUK Mükerrer 227/2'nci bent hükmünden doğan uygunluk denetimi ve gerekse de 3568 Sayılı Meslek Kanunu'nun 12'nci madde hükmünden doğan doğruluk denetimi yükümlülüğü ile çelişen bir durum ortaya çıkmış olacaktır.

5. SONUÇ

Mükelleflerin, araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetlerine ilişkin harcamalarının 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10 uncu maddesi 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.

Söz konusu istisna uygulamasına ilişkin olarak makalemiz konusu teşvik uygulamaları dikkate alındığında, sinai mülkiyet haklarında istisna müessesesi, gerek gelir vergisi mükelleflerinin gerekse de kurumlar vergisi mükelleflerinin sinai mülkiyet hakları kapsamında

** Serkan ÖZDEMİR, "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Görevinden Doğan Sorumluluğu Ve Özellik Arzeden Durumlar" Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 256, Ocak 2010, syf. 42

†† 02.01.1990 Tarih ve 20390 Sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

‡‡ ÖZDEMİR, syf.46



elde edebilecekleri kazanç ve iratların istisna edilmesi, imalat sektöründe ya da yazılım sektöründe faaliyette bulunan mükelleflerin esas faaliyet konularında yeni buluşlara yönelik araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetlerini arttırmalarına sebep olacak ve ülkemizde belki de dünya çapında yeni markaların ve buluşların ortaya çıkmasına ciddi katkı sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

- *Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 11) Resmi Gazete (29935 sayılı)*
- *Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 8) Resmi Gazete (29333 sayılı)*
- *5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu. Resmi Gazete (26205 sayılı)*
- *6518 sayılı Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun. Resmi Gazete (28918 sayılı)*
- *Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik. Resmi Gazete (20390 sayılı)*
- *Mehmet Nurşad SÖZER, "Patent Değerlemesi ve Türkiye'deki Uygulamaları" (Uzmanlık Tezi), Türk Patent Enstitüsü Patent Dairesi Başkanlığı, Ankara, 2008*

NOT ve AÇIKLAMA: Bu makale Vergi Sorunları Dergisi'(www.vergisorunlari.com.tr)nin Yıl:40, Mart/2017dönem, 341. Sayısında yayımlanmak üzere gönderilmiştir.