

Zararlı Tercihli Vergi Rejimlerinin Bir Türü Olarak Fikri Mülkiyet Kutuları: OECD BEPS Eylem 5 Perspektifinden Bir Değerlendirme

Intellectual Property Boxes as a Type of Harmful Preferential Tax Regime: An Evaluation from the Perspective of OECD BEPS Action 5

Merve YOLAL¹

Öz

Amaç: Bu araştırmanın amacı, fikri mülkiyet kutusu rejimlerini zararlı tercihli vergi uygulamaları kapsamında ele alarak, OECD'nin OECD/G20 Vergi Matrahının Aşınması ve Kar Aktarımı Projesi: Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Eylem 5 düzenlemelerinin ülkelerin ulusal vergi politikaları üzerindeki etkisini ortaya koymaktır.

Tasarım/Yöntem: Çalışmada araştırma yöntemi olarak nitel analiz benimsenerek, ele alınan çalışma konusu kavramsal analiz ve literatür taramasına dayalı olarak tasarlanmıştır. Bu kapsamda çalışmada, öncelikle tercihli vergi rejimi kavramına ilişkin kuramsal açıklamalar yapılmakta ve sonrasında mülkiyet kutusu rejimleri ilişkin düzenlenmelere yer verilerek fikri mülkiyet kutusu rejimlerine yönelik literatür taraması yapılmaktadır. Son olarak mülkiyet kutusu rejimlerinin örnek ülke uygulamalarına değinilerek, OECD düzenlemesinin etkileri ortaya koyulmaya çalışılmaktadır.

Bulgular: Nitel analizden elde edilen temel bulgular, fikri mülkiyet kutularının zararlı tercihli vergi rejimi olarak sınıflandırılmasında belirleyici unsurun, rejimin ekonomik faaliyetle olan bağının derecesi olduğunu ortaya koymaktadır. OECD BEPS Eylem 5 kapsamında geliştirilen bağlantı yaklaşımı, bu bağın somut Ar-Ge faaliyetleriyle kurulmasını zorunlu kılmakta ve yalnızca mükellefin doğrudan gerçekleştirdiği yenilikçi faaliyetlerden elde edilen fikri mülkiyet gelirlerine vergi avantajı tanınmasını öngörmektedir. Ülke uygulamalarına bakıldığında ise, OECD tarafından yapılan düzenlemelerin ulusal vergi politikaları üzerinde etkili olduğunu ve kriterlere uyum sağlamak amacıyla ülkelerin fikri mülkiyet kutusu rejimlerinde yapısal değişikliklere gittiği anlaşılmaktadır.

Sınırlılıklar: Çalışma seçilmiş ülkelerle (Fransa, Macaristan, Belçika, Hollanda, Birleşik Krallık ve Çin) sınırlandırılmıştır.

Özgünlük/Değer: Çalışma, zararlı vergi rekabeti ile fikri mülkiyet kutusu rejimlerini OECD BEPS Eylem 5 perspektifinden bütüncül bir biçimde ele alarak literatürdeki diğer yaklaşımları tamamlamaktadır. Ayrıca güncel ülke uygulamaları üzerinden bağlantı yaklaşımının pratikteki yansımaları analiz edilerek hem akademik hem de politika yapımcılar açısından yol gösterici nitelikte özgün bulgular ortaya koyulmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Zararlı Vergi Rekabeti, Kurumlar Vergisi, Fikri Mülkiyet Hakları

Abstract

Purpose: The aim of this study is to examine intellectual property box regimes within the scope of harmful preferential tax practices and to reveal the impact of the OECD's Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Action 5 regulations on national tax policies of countries.

Design/Methodology: In this study, a qualitative analysis method has been adopted, and the research topic is designed based on conceptual analysis and a comprehensive review of the literature. Within this framework, the study first provides theoretical explanations regarding the concept of preferential tax regimes, followed by an examination of intellectual property box regimes within the context of harmful tax competition. Subsequently, the study addresses the regulatory measures concerning harmful tax competition and intellectual property box regimes under the BEPS framework, and conducts a literature review focused on intellectual property box regimes. Finally, by addressing the implementation of IP box regimes in selected countries, the impact of OECD regulations is analyzed.

Findings: The key findings derived from the qualitative analysis reveal that the decisive factor in classifying intellectual property box regimes as harmful preferential tax regimes is the extent to which the regime is linked to genuine economic activity. Within the framework of OECD BEPS Action 5, the nexus approach requires a direct link between the tax benefits and substantive R&D activities, allowing preferential tax treatment only for IP income derived from innovative activities directly undertaken by the taxpayer. An examination of country practices indicates that OECD regulations have significantly influenced national tax policies, prompting structural changes in IP box regimes to ensure compliance with the established criteria.

Limitations: The scope of the study is limited to a selection of countries, namely France, Hungary, Belgium, the Netherlands, the United Kingdom, and China.

Originality/Value: This study offers a comprehensive examination of harmful tax competition and intellectual property box regimes from the perspective of OECD BEPS Action 5, thereby complementing existing approaches in the literature. Furthermore, by analyzing the practical implications of the nexus approach through current country-level implementations, the study presents original findings that serve as a valuable guide for both academic research and policy-making.

Keywords: Harmful Tax Competition, Corporate Income Tax, Intellectual Property Rights

¹Dr. Öğr. Üyesi, Kilis 7 Aralık Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Fakültesi, Sigortacılık Bölümü, merve.yolal@kilis.edu.tr, ORCID: 0000-0001-5980-5610

1.GİRİŞ

Küreselleşmenin hız kazandığı 20. yüzyılın son çeyreğinden itibaren uluslararası sermaye hareketleri, ülkeler arasındaki vergi politikası rekabetini giderek artırmıştır. Bu süreçte devletler, doğrudan yabancı yatırımları çekebilmek, teknoloji transferini teşvik edebilmek ve ekonomik büyümeyi hızlandırabilmek amacıyla çeşitli vergi avantajları sağlamaya yönelmiştir. Bölgesel vergi matrahlarının önemli bir bileşeni olan sermayenin uluslararası vergi farklılıklarına giderek daha duyarlı tepki vermesi, ülkeler arasında rekabetin giderek hızlanmasına neden olmuştur. Sonuç olarak, uluslararası yatırımların önemli bir kısmı düşük vergi oranlarına sahip ülkelere akmaktadır (Haupt & Peters, 2005). Buna bağlı olarak da birçok OECD üyesi ve üye olmayan ülke, yüksek hareketliliğe sahip finansal ve diğer faaliyetleri çekmek için tercihli vergi rejimleri oluşturmuştur.

Tercihli vergi rejimlerinin en dikkat çeken türlerinden biri olan fikri mülkiyet kutusu (FM) uygulamaları patent, telif hakkı, ticari marka ve benzeri maddi olmayan varlıklardan elde edilen gelirler için düşük vergi oranları sunarak, çok uluslu şirketlerin kârlarını düşük vergili egemenlik sahalarına kaydırmalarını kolaylaştırmaktadır. Bu rejimler, yüksek mobiliteye sahip fikri mülkiyet gelirlerinin coğrafi olarak yeniden konumlandırılmasına olanak tanımakta ve vergi planlaması stratejilerinde merkezi bir rol oynamaktadır. FM kutuları yatırım teşvikleri ve Ar-Ge destekleriyle ilişkilendirilerek ekonomik dinamizmi artırma amacı taşısa da vergi matrahının yapay biçimde daraltılması ve kamu gelirlerinde istikrarsızlık yaratma riski nedeniyle eleştirilere konu olmaktadır. OECD bu tür uygulamaları zararlı tercihli vergi rejimleri kapsamında değerlendirerek, 2015 yılında yayımladığı BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) Eylem 5 raporuyla bu rejimlere yönelik kapsamlı bir düzenleyici çerçeve oluşturmuştur.

BEPS Eylem 5 kapsamında geliştirilen “değiştirilmiş bağlantı yaklaşımı”, FM kutularının yalnızca gerçek ekonomik faaliyetlerle ilişkilendirilmesi gerektiğini savunarak, Ar-Ge harcamaları ile fikri mülkiyet gelirleri arasında doğrudan bir bağlantı kurulmasını zorunlu kılmıştır. Bu yaklaşım, vergi teşviklerinin yalnızca üretken ve yerleşik faaliyetlere dayalı olarak sunulmasını hedefleyerek, zararlı vergi rekabetinin önlenmesine yönelik uluslararası uyum mekanizmalarının temelini oluşturmuştur. OECD ülkeleri arasında tercihli vergi rejimlerinin vergi gelirleri üzerindeki etkisi konusunda fikir birliği bulunmamaktadır. Bazı çalışmalar, bu rejimlerin vergi matrahını daraltarak kurumlar vergisi gelirlerini azalttığını öne sürerken (Johansson vd., 2008), bazıları ise yatırım artışı yoluyla dolaylı vergi gelirlerinde ve istihdamdan kaynaklanan gelir vergilerinde artış sağladığını savunmaktadır (Gravelle, 2013). Bu ikili etki, politika yapıcılar açısından dengelenmesi güç bir alan yaratmaktadır.

Bu çalışma, fikri mülkiyet kutusu rejimlerini zararlı tercihli vergi rejimlerinin bir türü olarak ele almakta ve OECD BEPS Eylem 5 kapsamında yapılan düzenlemeler kapsamında değerlendirmektedir. Çalışmada araştırma yöntemi olarak kavramsal analiz ve literatür taraması benimsenmektedir. Ülke seçimi ise çalışmanın kapsamı açısından bilinçli olarak sınırlı tutulmuştur. Özellikle Avrupa ülkeleri (Fransa, Macaristan, Belçika, Hollanda, Birleşik Krallık) tercih edilmiştir; çünkü fikri mülkiyet kutusu rejimlerinin en yoğun ve çeşitli biçimlerde uygulandığı coğrafya Avrupa’dır. Avrupa ülkelerinin yanı sıra, Avrupa dışından Çin örneği de ele alınmıştır. Çin’in seçilmesinin nedeni, OECD üyesi olmamasına rağmen BEPS düzenlemelerinden etkilenmiş olması ve dünyanın en büyük Ar-Ge yatırımlarına sahip ülkelerden biri olarak patent kutusu rejimini uygulayan önemli bir örnek teşkil etmesidir. Dolayısıyla seçilen ülkelerin tamamının OECD’nin BEPS düzenlemelerinden doğrudan etkilenen ülkeler arasında yer almaları, karşılaştırmalı analiz açısından uygun bir zemin sunmaktadır.

Bu kapsamda, altı bölümden oluşan bu çalışmanın ilk bölümünde tercihli vergi rejimi kavramına ilişkin kuramsal açıklamalar yapılmaktadır. İkinci bölümde zararlı vergi rekabeti olarak ele alınan mülkiyet kutusu rejimleri hakkında kapsamlı açıklamalara yer verilmektedir. Üçüncü bölümde OECD’nin 2015 yılında başlattığı OECD/G20 Vergi Matrahının Aşınması ve Kar Aktarımı Projesi” (Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)) çerçevesinde zararlı vergi rekabeti ve fikri mülkiyet kutusu rejimine ilişkin düzenlemeler ele alınmaktadır. Dördüncü bölümde fikri mülkiyet (FM) kutusu rejimlerinin araştırma sonuçlarına yönelik literatür taramasına yer verilmektedir. Beşinci bölümde ise FM kutusu rejimlerinin örnek ülke uygulamalarına değinilmekte ve sonuç bölümüne geçilmektedir. Ülkelerden elde edilen temel bulgular, FM kutusu rejimlerinin Avrupa ülkeleri tarafından yatırım ve yenilikleri çekmek için kullanılan zararlı bir vergi rekabeti aracı olarak sıklıkla tercih edildiğini ortaya

koymakla birlikte, OECD tarafından yapılan düzenlemeler sonrasında bu eğilimlerin ortadan kaldırılmasına yönelik değişikliklere gidildiği yönündedir.

2. TERCİHLİ VERGİ REJİMİNİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ

Vergi rekabeti; bir ülkenin ekonomik kalkınmasını ve toplumsal yaşam kalitesini yükseltmek ya da dış yatırımları çekmek amacıyla vergi sisteminde yaptığı değişikliklerle, ulusal ya da uluslararası düzeyde vergi yükünü hafifletmeye yönelik bir stratejidir. Bu olgunun temelinde, vergilendirme yetkisine sahip olan farklı idari yapılar (örneğin yerel yönetimler, eyaletler veya merkezi hükümetler) tarafından benimsenen vergi politikalarının, diğer idari birimler üzerinde yarattığı etkiler yatmaktadır. Bu çerçevede, söz konusu idari birimler sınırlı ekonomik kaynaklardan daha fazla pay alabilmek için, küresel ekonomik entegrasyon süreçlerine ve uluslararası sermaye hareketliliğine bağlı olarak, düşük efektif vergi oranları ve çeşitli vergisel teşvikler sunmak suretiyle bazı kişi ve kurumları kendi ekonomik alanlarına çekmeye çalışmaktadır (Armağan & İçmen, 2012).

Bazı vergi rekabeti uygulamaları ise kaynakların etkin biçimde dağıtılmasını engelleyerek, küresel refah seviyesinin ideal düzeyin altına inmesine yol açabilmektedir. Bu tür uygulamalar, vergi rekabetiyle ulaşılması amaçlanan ekonomik ve toplumsal hedeflerin gerçekleşmesini güçleştirmekte ve çeşitli olumsuz etkiler ortaya çıkarabilmektedir. Bu çerçevede, söz konusu uygulamalar “zararlı” ya da “haksız vergi rekabeti” olarak tanımlanmaktadır. Zararlı vergi rekabeti; belirli vergisel avantajlar yoluyla uluslararası yatırım kararlarının doğal seyrini bozarak ekonomik etkinlikte kayıplara yol açmakta ve bunun sonucunda ülkelerin vergi gelirlerinde azalmaya neden olmaktadır (Giray, 2005). Zararlı vergi rekabetinin bir türü olan tercihli vergi rejimi ise, ülkeler arasındaki vergi oranlarındaki farklılıklardan kaynaklanan sermaye hareketliliğini kendi lehine çevirmek amacıyla kullanılmaktadır. Birçok ülke hareketli sermayeyi kendine çekebilmek için düşük vergi yükü sunan ya da özel vergi teşvikleri içeren stratejiler benimsemekte; böylece hem mevcut yatırımların devamını sağlamak hem de portföy yatırımlarını artırmak istemektedir (İşler, 2019).

Tercihli vergi rejimi; belirli sektörlerle, faaliyet türlerine veya yatırımcılara düşük vergi oranı, vergi tatili, istisna veya muafiyet gibi ayrıcalıklar tanıyan uygulamalardan oluşmaktadır. Bu rejimlerin varlığında, ülkeler arasındaki rekabet hareketli matrah üzerinde yoğunlaşmakta ve bu da matrahtan elde edilen gelirlerde kayba yol açmaktadır. Öte yandan, sabit vergi tabanı, hareketli tabana uygulanan ayrıcalıklı vergi oranlarından daha yüksek bir oranla (örneğin genel kurumlar vergisi oranı esas alınarak) vergilendirilmeye devam etmektedir (Hebous, 2021). OECD zararlı tercihli vergi rejimlerinin belirlenmesinde dikkate alınacak dört temel faktörü aşağıdaki gibi sıralamıştır (OECD, 1998);

- 1. Belirli gelir türleri üzerinde düşük veya sıfır etkili vergi oranı:** Belirli bir gelir üzerinden uygulanan düşük ya da sıfır efektif vergi oranı, tercihli bir vergi rejiminin zararlı olup olmadığını değerlendirmek için temel bir başlangıç noktasıdır. Bu tür düşük veya sıfır efektif oranlar, ya tarife oranlarının oldukça düşük belirlenmesinden ya da ilgili ülkenin bu oranı uyguladığı vergi matrahını tanımlama yönteminden kaynaklanabilir.
- 2. Korumalı bir rejim:** Bazı ayrıcalıklı vergi düzenlemeleri, bu rejimi uygulayan ülkenin iç piyasalarından tamamen ya da kısmen ayrıştırılmış durumdadır. Bir ülkenin, dış müdahalelere karşı kendi ekonomisini koruma gereksinimi duyması, ilgili rejimin olumsuz dışsal etkiler oluşturma ihtimalinin yüksek olduğuna dair güçlü bir işarettir.
- 3. Şeffaflık eksikliği:** Şeffaflık eksikliği; yasaların ve düzenlemelerin etkin biçimde uygulanmaması, pazarlığa açık vergi hükümleri ile idari uygulamaların genel erişime sunulmaması gibi unsurları kapsayan kapsamlı bir kavramdır. Şeffaflık eksikliği de uygulanan vergi politikalarının zararlı olduğunun bir işaretidir.
- 4. Diğer hükümetlerle bilgi alışverişinin yokluğu:** Tercihli vergi düzenlemelerinden faydalanan mükelleflere dair bilgi paylaşımının etkili biçimde gerçekleştirilememesi, bir ülkenin zararlı vergi rekabeti sürecine dahil olduğunun önemli bir göstergesidir.

Yukarıdaki temel dört faktörün yanı sıra zararlı vergi rejimi tanımlamasına yardımcı olan diğer sekiz faktör şunlardır; (1) vergi matrahının yapay tanımı, (2) uluslararası transfer fiyatlandırması ilkelerine uyulmaması, (3) ikamet ülkesi vergisinden muaf olan yabancı kaynaklar, (4) pazarlık edilebilir vergi oranı veya vergi matrahı, (5) gizlilik hükümlerinin varlığı, (6) geniş bir vergi anlaşmaları ağına erişim, (7) vergiyi en aza indirme araçları olarak tanıtılan rejimler ve (8) tamamen vergi odaklı işlemleri

teşvik eden rejimlerin varlığıdır (Hebous, 2021). Zararlı vergi rejimlerinin tanımlanmasında kullanılan yardımcı sekiz kritere bakıldığında, bu rejimlerin ne denli karmaşık ve çok yönlü bir yapıya sahip olduğu anlaşılmaktadır. Söz konusu sekiz kriteri yorumlamak gerekirse, vergi matrahının yapay biçimde tanımlanması ve uluslararası transfer fiyatlandırması ilkelerine uyulmaması hem vergi tabanının aşındırılmasına hem de ekonomik gerçeklikten kopuk bir vergilendirme pratiğine zemin hazırlamaktadır. Yabancı kaynakların ikamet ülkesi vergisinden muaf tutulması ve pazarlık edilebilir vergi oranlarının varlığı ise vergi sisteminin öngörülebilirliğini ve eşitlik ilkesini zayıflatırken, gizlilik hükümleri ise şeffaflık ve hesap verebilirlik açısından ciddi sorunlar doğurmaktadır. Geniş vergi anlaşmaları ağına erişim ve vergiyi en aza indirme araçları olarak tanımlanan rejimler, uluslararası vergi planlamasında agresif stratejilere kapı aralayarak küresel vergi uyumunu tehdit etmektedir. Özellikle tamamen vergi odaklı işlemleri teşvik eden rejimlerin varlığı, ekonomik faaliyetlerin gerçek üretim ve katma değer yaratma amacından sapmasına neden olmakta; bu da hem ulusal hem uluslararası düzeyde vergi adaletini ve ekonomik istikrarı zedelemektedir.

Hareketli faaliyetlerden sağlanan gelirler için uygulanan efektif vergi oranını, diğer ülkelerdeki seviyelerin belirgin şekilde altına indiren zararlı ayrıcalıklı vergi rejimleri, aşağıda belirtilen şekillerde olumsuz sonuçlar doğurma riski taşımaktadır (OECD, 1998);

- Finansal ve dolaylı olarak gerçek yatırım akışlarını çarpıtmak,
- Vergi yapılarının bütünlüğünü ve adaletini baltalamak,
- Tüm vergi mükelleflerinin vergiye uyumunu engellemek,
- İstenen vergi düzeyi ve karışımını ve kamu harcamalarını yeniden şekillendirmek,
- Vergi yükünün bir kısmının istenmeyen şekilde emek, mülkiyet ve tüketim gibi daha az hareketli vergi tabanlarına kaymasına neden olmak,
- Vergi otoriteleri ve vergi mükellefleri üzerindeki idari maliyetleri ve uyum yüklerini artırmak.

Yukarıdaki maddeler değerlendirildiğinde, öncelikle mobil faaliyetlerden elde edilen gelirlerin düşük efektif vergi oranlarıyla vergilendirilmesi, zararlı tercihli vergi rejimlerinin çok boyutlu olumsuz etkilerini gün yüzüne çıkarmaktadır. Bu tür rejimler, yatırım akışlarını yapay biçimde yönlendirerek ekonomik kaynakların verimsiz alanlara kaymasına neden olmakta; aynı zamanda vergi sisteminin adalet ve genellik ilkelerini zedeleyerek toplumsal güveni sarsmaktadır. Vergi mükelleflerinin uyum davranışlarını olumsuz etkileyen bu yapı, kamu gelirlerinin sürdürülebilirliğini tehdit ederken, kamu harcamalarının niteliğini ve dağılımını da yeniden şekillendirme riski taşımaktadır. Dahası, vergi yükünün daha az hareketli tabanlara kayması, gelir dağılımında adaletsizlik yaratabileceği gibi, idari maliyetlerin ve uyum yüklerinin artmasıyla hem kamu otoriteleri hem de mükellefler açısından vergi sistemini daha karmaşık ve maliyetli hale getirmektedir. Bu bağlamda, zararlı tercihli vergi rejimlerinin yalnızca ekonomik değil, aynı zamanda sosyal ve yönetsel boyutlarda da ciddi sonuçlar doğurduğu açıktır.

Zararlı tercihli vergi rejimini benimsediği tespit edilen bir ülke karşılıklı olarak birbirini dışlamayan seçeneklerle karşı karşıya kalır. Bunlar: (1) zararlı rejimi bağlantı yaklaşımına uyacak şekilde değiştirmek, (2) yasal kurumlar vergisi oranını düşürmek veya (3) yeni vergi muafiyetleri getirmek. Bu yanıtların herhangi bir kombinasyonu, gerçek yatırımlar için daha düşük bir vergi yükü anlamına gelir ve bu durum diğer ülkeleri stratejik karşılıklar vermeye yönlendirebilir. Kurumlar vergisi oranını değiştirmeksizin yalnızca ayrıcalıklı vergi rejiminde düzenlemeye gidilmesi gibi daha ılımlı bir senaryo bile yatırım yeri seçiminde etkili olabilir (Hebous, 2021). Zararlı tercihli vergi rejimlerine karşı ülkelerin geliştirdiği alternatif stratejiler küresel vergi rekabetinin dinamik doğasını gözler önüne sermektedir. Bu stratejiler arasında rejimin bağlantı yaklaşımına uygun biçimde revize edilmesi, kurumlar vergisi oranlarının düşürülmesi ya da yeni muafiyetlerin tanımlanması gibi seçenekler hem yatırım ortamını şekillendirmekte hem de uluslararası sermaye hareketliliğini doğrudan etkilemektedir. Özellikle rejim değişikliği gibi görece sınırlı müdahalelerin bile yatırım kararları üzerinde belirleyici olabilmesi, vergi politikalarının yatırımcı algısında ne denli güçlü bir rol oynadığını ortaya koymaktadır.

Özetle, yabancı sermayeyi ve yatırımcıları egemenlik sahasına çekme arzusuyla şekillenen tercihli vergi rejimleri, yatırımcılara sundukları vergisiz veya düşük vergili kazanç fırsatları sayesinde hızla benimsenmiştir. Bu durum, bireysel ve kurumsal yatırımcıların yatırım ve üretim kararlarını kayda

değer biçimde etkileyerek, üretim faktörlerinin yönünü ve özellikle uluslararası piyasalardaki sermaye dolaşımını önemli ölçüde değiştirmiştir. Bu bağlamda, çok uluslu şirketlerin kârlarını düşük vergili veya avantajlı rejimlere yönlendirme stratejileri, fikri mülkiyet haklarından doğan gelirlerin vergilendirilmesinde de belirgin şekilde ortaya çıkmaktadır. Fikri mülkiyet unsurları, kolayca taşınabilir ve ekonomik değeri yüksek varlıklar olmaları nedeniyle, zararlı vergi rekabetinin yoğunlaştığı alanlardan biridir. Bu durum, ülkelerin yenilik ve Ar-Ge yatırımlarını teşvik etme amacıyla geliştirdiği, ancak belirli koşullar altında vergi rekabeti bakımından tartışmalı hale gelebilen mülkiyet kutusu (patent box) rejimlerinin önemini artırmıştır.

3. FİKRİ MÜLKİYET KUTUSU REJİMLERİ

Son yirmi yılda pek çok ülke standart kurumlar vergisi oranının altında kalan, fikri mülkiyet gelirlerine özel vergi oranları belirleyerek tarifeye dayalı vergilendirme sistemine yönelmiştir. Kurumların vergilendirmesinde bu tür düzenlemeler; patent kutusu, inovasyon kutusu, fikri mülkiyet kutusu ya da fikri mülkiyet rejimi gibi isimlerle anılmıştır (Shehaj & Weichenrieder, 2024). “Kutu” terimi, indirimli vergi rejiminden faydalanabilmek için vergi beyannamesinde işaretlenmesi gereken bölüme gönderme yapmaktadır. Başka bir ifadeyle patent kutusu; fikri mülkiyetten elde edilen kurumsal kazançlara özel vergi avantajı tanıyan ayrı bir vergi düzenlemesidir (Alstadsæter vd., 2018). Teşvik yalnızca patentlerle ilgili olduğunda “patent kutusu” olarak adlandırılırken; odak noktası maddi olmayan varlıklar olduğunda ise bu uygulama “inovasyon kutusu” şeklinde tanımlanmaktadır (Silva-Gámez vd., 2022).

Fikri mülkiyet (FM); icatlar, edebi ve sanatsal çalışmalar, tasarımlar ile ticarete kullanılan işaretler, isimler ve görseller gibi zihinsel üretimleri kapsar. Telif hakkı, patent ve marka gibi fikri mülkiyet hakları; bu mülkiyetin yaratıcılarına ya da sahiplerine, eserlerinin nasıl kullanılacağına dair kontrol imkânı sunarak, çalışmalarından ya da yaptıkları yatırımlardan faydalanmalarını sağlar. Fikri mülkiyet hakları, uzun süredir farklı hukuk sistemleri tarafından kabul görmektedir. Farklı fikri mülkiyet türlerine yönelik çeşitli yasalar, dünyanın farklı ülkelerinde ve bölgelerinde farklı ulusal mevzuatlar ile uluslararası hukuk düzenlemeleri kapsamında yer almaktadır. Fikri mülkiyet genellikle iki ana kategoriye ayrılır: a) endüstriyel mülkiyet, b) telif hakları ve ilgili haklar. Endüstriyel mülkiyet; icatlar, endüstriyel tasarımlar, ticari markalar ve coğrafi işaretler için alınan patentleri kapsarken, telif hakları ve ilgili haklar ise edebi, sanatsal ve bilimsel eserleri-performanslar ve yayınlar dahil olmak üzere kapsamaktadır (WIPO, 2020).

Patentler, ticari markalar ve telif hakları gibi fikri mülkiyet unsurlarının çoğu zaman belirli bir coğrafi konumu bulunmamaktadır. Bu durum, çok uluslu şirketlerin söz konusu esnekliği vergi avantajı elde etmek amacıyla kullanmalarına olanak tanır. Bu nedenle, şirketlerin maddi olmayan varlıklarını fiziksel varlıklardan ziyade daha düşük vergilendirilen bağlı kuruluşlarda konumlandırma eğiliminde oldukları ve patentlerin yerleşiminin kurumlar vergisi oranlarına duyarlı olduğu anlaşılmaktadır. Son dönemlerde bazı ülkeler, patentlerden ve kimi zaman diğer fikri mülkiyet türlerinden elde edilen gelirler için uygulanan kurumlar vergisi oranlarını açıkça düşüren fikri mülkiyet kutusu rejimlerini hayata geçirerek bu tür kaygılara yanıt vermiştir. Bir hükümetin fikri mülkiyet kutusu uygulamasına geçmesinin üç temel gerekçesi bulunmaktadır: (i) şirketleri yenilikçi faaliyetlere daha fazla yatırım yapmaya yönlendirmek; (ii) nitelikli iç gücü ve bilgi üretimiyle bağlantılı olabilecek hareketli yatırımları çekmek ya da elde tutmak; (iii) daha kolay taşınabilen gelir kaynaklarına farklı vergi oranları uygulayarak kamu gelirlerini daha etkin biçimde toplamak (Evers vd., 2015).

Fikri mülkiyet kutuları yenilikçi çalışmaları teşvik etmek, araştırma ve geliştirme alanındaki yatırımları çekmek ve korumak amacıyla kullanılan bir vergi politikası aracıdır. FM kutuları, fikri mülkiyetten elde edilen gelirlere uygulanan vergi oranını düşürerek, ticari olarak değerlendirilebilecek ürünlerle sonuçlanan başarılı Ar-Ge faaliyetlerini hedeflemektedir (Bornemann & Osswald, 2020). Pek çok ülkede uygulanan fikri mülkiyet kutusu rejimleri, ilgili fikri mülkiyet türlerinden elde edilen kazançlara olduğa düşük kurumlar vergisi oranları sunmakta ve bu rejimler, Ar-Ge ile yenilik faaliyetlerine yönelik gelir temelli vergi teşvikleri kapsamında değerlendirilmektedir (Shehaj & Weichenrieder, 2024). Teorik açıdan bakıldığında, patentler temelde aşağıda sayılan üç nedenden dolayı cazip gelir aktarım araçları olarak kabul edilmektedir (Böhm vd., 2014);

- Ar-Ge faaliyetleri genellikle ortalamanın üzerinde kazanç sağlama eğilimi gösterir ve birçok patent yüksek endüstriyel değere sahiptir. Bu durum, çok uluslu şirketlerin kurumlar vergisi yükünü azaltmak amacıyla patentlerini düşük vergi oranı uygulayan ülkelere yerleştirme yönünde bir motivasyona sahip olmalarına neden olur. Patentten beklenen gelir potansiyeli arttıkça, bu teşvik daha da güçlenmektedir.
- Patentlerin düşük vergi oranı uygulanan bölgelerde konumlandırılması, korunan fikri mülkiyetin çok uluslu şirket grubu içindeki çeşitli işletmeler için ortak bir üretim girdisi olarak kullanılması ve transfer fiyatlandırma mekanizması nedeniyle patent sahibine lisans ücreti ödenmesi zorunluluğu, ek kâr aktarımı olanakları doğurabilir.
- Patentle korunan fikri mülkiyetin ticarete konu olma maliyeti neredeyse yok denecek düzeydedir, bu nedenle bu varlıkların coğrafi konumu, şirketlerin yüksek vergili ülkelere düşük maliyetle faaliyet göstermesinden bağımsız olarak belirlenebilir.

Patentlere ilişkin lisans ödemelerinde kullanılan şirket içi transfer fiyatlandırma süreci genellikle yeterince şeffaf değildir. Bu nedenle patentler çok uluslu şirketler arasında kayda değer bir kâr aktarım fırsatı sunmaktadır. Bu durum, söz konusu şirketlerin kurumlar vergisi yükünü azaltmak amacıyla patentlerini düşük vergili iştiraklere taşımaları yönünde bir teşvik oluşturmaktadır. Başka bir ifadeyle, çok uluslu firmalar kurumsal vergi yüklerini en aza indirmek için fikri mülkiyetlerini stratejik biçimde vergi avantajı sağlayan ülkelere konumlandırmaktadır. Fikri mülkiyetin düşük vergili bağlı kuruluşlarda konumlandırılmasının gerekçesi iki temel boyutta ele alınabilir. Birincisi, maddi olmayan varlıklar çok uluslu şirketler açısından giderek daha fazla değer üreten unsurlar olarak görülmektedir. Bu nedenle, söz konusu varlıkların düşük vergi oranı uygulayan iştiraklerde yer alması, cazip bir vergi avantajı stratejisi sunar. Çünkü bu durum, bu varlıklardan elde edilen kazançların daha düşük kurumlar vergisi oranlarıyla vergilendirilmesini sağlamaktadır (Karkinsky & Riedel, 2012). İkinci olarak, fikri mülkiyet çok uluslu şirket grubu içindeki çeşitli bağlı işletmeler tarafından üretim girdisi olarak kullanılmakta ve sonrasında bu maddi olmayan varlığın sahibine lisans ya da telif ücreti ödenmesini gerektirmektedir. Şirketler arası bu telif ödemelerinde uygulanan fiyatlar çoğu zaman piyasa koşullarına uygun olsa bile vergi otoritelerine tam olarak bildirilmemektedir. Bu durum, çok uluslu firmaların kârı bağlı işletmeler ile fikri mülkiyet sahibi kuruluşlar arasında aktarmak amacıyla telif fiyatlarını manipüle etme olasılığını artırmaktadır. Sonuç olarak, çok uluslu bir şirketin fikri mülkiyetini düşük vergili bir ülkede konumlandırması, tüm faaliyet gösteren iştirakler ile vergi avantajı sağlayan bir yan kuruluş arasında kâr aktarımına olanak tanıyan bir bağlantı kurduğu için stratejik açıdan avantajlıdır (Dischinger & Riedel, 2011).

Fikri mülkiyetten elde edilen kazançların vergilendirilmesine bakıldığında, öncelikle Ar-Ge faaliyetlerinden doğan gelirler - giderlerin indirilebilirliği esas alınarak - gelir türüne bakılmaksızın vergilendirilir. Bu kazanç, doğrudan satış hacmindeki artıştan ya da dolaylı olarak patentin lisanslanması veya satışı yoluyla elde edilebilir. Fikri mülkiyet şirketi, ilgili maliyet ve riskleri üstlenir; ardından bu maliyetleri, telif ücreti karşılığında fikri mülkiyeti kullanan diğer firmalara yansıtarak paylaşır. Fikri mülkiyet şirketi, lisans sağlayıcı olarak kendi bünyesinde yürüttüğü Ar-Ge faaliyetleri için mevcut yerel Ar-Ge vergi teşviklerinden faydalanabilir. Genel vergilendirme kuralları çerçevesinde, patent başvurusu sahibinin gelir vergisine tabi olması gerekmektedir. Bu noktada yerel vergi oranı belirleyici bir rol oynar, çünkü vergilendirilebilir kazançların büyük bölümü yerel kaynaklardan elde edilmektedir (Ernst & Spengel, 2011). Dolayısıyla, düşük vergili ülkelerdeki kurumsal üretim süreçlerinde maddi olmayan varlıkların ticaret fiyatlarının neredeyse sıfır ya da oldukça düşük olması, çok uluslu şirketlerin kendilerini grup içindeki diğer üretim iştiraklerinden coğrafi olarak düşük maliyetle ayırtmalarına imkân tanımaktadır (Dischinger & Riedel, 2011). Başka bir deyişle, çok uluslu şirketler vergi yüklerini azaltmak amacıyla fikri mülkiyet haklarını yurtdışındaki düşük vergili bölgelere kaydırmaktadır.

Fikri mülkiyetten elde edilen geliri özel olarak düşük bir oranda vergilendiren FM kutularının lehindeki temel argüman, özellikle vergi cennetleri gibi düşük vergili bölgelere yönelen hareketli fikri mülkiyet gelirlerine karşı koruma sağlamasıdır. Ancak bu yaklaşıma dair genel görüş, FM kutularının taşınabilir vergi matrahları üzerinde rekabeti artıracağı ve nihayetinde fikri mülkiyet gelirlerine uygulanan vergi oranlarını sıfıra kadar düşüreceği yönündedir. Ancak bu argüman, tercihli vergi rejimlerinin etkisinin, ilgili uygulamaların egemenlik alanındaki gerçek ekonomik faaliyetlerle ilişkilendirilmesi gerektiğine dair genel kabul ve küresel asgari kurumlar vergisi oranına yönelik geçici

uzlaşılar nedeniyle geçerliliğini büyük ölçüde yitirmiştir. Bu bağlamda, fikri mülkiyet kutusu, yüksek derecede taşınabilir fikri mülkiyet gelirleri için vergi rekabeti yaratmaksızın vergi tabanının korunmasına katkı sağlamaktadır (Lester, 2022).

Fikri mülkiyet kutusu uygulamalarına yönelik çeşitli eleştiriler de bulunmaktadır. Bunlardan ilki, FM kutusu rejimlerinin verimsiz olduğu ve Ar-Ge vergi indirimlerine kıyasla daha düşük etki yarattığı yönündedir. İkinci eleştiri ise, fikri mülkiyet vergi indiriminin yalnızca başarılı sonuçları ödüllendirmesidir. Oysa başarılı Ar-Ge çıktıları, piyasa başarısızlığı olarak değerlendirilmeyen ve birbirinden bağımsız birçok unsurun-yönetim dahil-bir araya gelmesiyle ortaya çıkan bir bileşimdir. Fikri mülkiyet rejimleri, kısa vadede başarıya ulaşmayabilecek ancak uzun vadede önemli olabilecek araştırma ve geliştirme faaliyetlerine karşı ayrımcılık yapma riski taşır. Üçüncü eleştiri ise, vergi indiriminin Ar-Ge harcamalarının miktarına değil, elde edilen nitelikli fikri mülkiyet gelirinin büyüklüğüne bağlı olmasıdır. Bu durum, farklı düzeylerde Ar-Ge girdisiyle geliştirilen iki patentin aynı geliri elde etmesi halinde, fikri mülkiyet rejiminden eşit ölçüde yararlanabilmesine neden olur (Hebous, 2021).

Şekil 1: Temmuz 2025 İtibarıyla Avrupa'daki FM Kutusu Rejimleri

	Nitelikli Fikri Mülkiyet Varlıkları			Patent Kutusu Rejimi Altında Vergi Oranı	En Yüksek Yasal Kurumlar Vergisi Oranı
	Patent	Yazılım	Diğer (a)		
Arnavutluk		✓		5%	15%
Belçika	✓	✓		4%	25%
Kıbrıs	✓	✓	✓	2,5%	12,5%
Fransa	✓	✓		14%	36%
Macaristan	✓	✓		4,5%	9%
İrlanda	✓	✓	✓	10%	12,5%
Litvanya	✓	✓		7%	17%
Lüksemburg	✓	✓		5%	25%
Malta	✓	✓		2%	35%
Hollanda	✓	✓	✓	9%	25,8%
Polonya	✓	✓		5%	19%
Portekiz	✓	✓		5%	30,5%
Sırbistan	✓	✓	✓	3%	15%
Slovakya	✓	✓		12%	24%
İspanya- Federal (b)	✓	✓		10%	25%
İspanya- Bask Ülkesi	✓	✓		7,2%	24%
İspanya- Navara	✓	✓		8,4%	28%
İsviçre (c)	✓			Kantondan kantona değişir, kurumlar vergisinden %90'a kadar muafiyet	Kantondan kantona değişir; %11,9 ila %21,6
Türkiye (d)	✓			12,5%	25%
Birleşik Krallık	✓			10%	25%

Not: (a) "Diğer" ifadesi, belirgin olmayan, faydalı ve yeni olan fikri mülkiyet varlıklarını ifade eder. Bunlar yalnızca küçük ve orta ölçekli işletmeler için geçerlidir. İspanya'nın Bask Bölgesi ve Navara bölgeleri ayrı kurumlar vergisine ve dolayısıyla ayrı fikri mülkiyet rejimlerine sahiptir. İsviçre, 2020 yılında, İsviçre'de geliştirilen patentler ve benzeri haklardan elde edilen gelirden maksimum %90 oranında vergi matrahı indirimi sağlayan bir patent kutusu rejimi getirdi. Kantonlar daha düşük bir indirimi tercih edebilir. Türkiye'de, Türkiye Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde yürütülen Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilen nitelikli fikri mülkiyet gelirlerinin tam vergi indirimine (yüzde 0 efektif vergi oranı) olanak tanıyan ikinci bir fikri mülkiyet rejimi bulunmaktadır.

Kaynak: Mengden, 2025

2025 itibarıyla 27 AB üye devletinden 13'ünde FM kutusu rejimi uygulanmaktadır. Bunlar Belçika, Kıbrıs, Fransa, Macaristan, İrlanda, Litvanya, Lüksemburg, Malta, Hollanda, Polonya, Portekiz, Slovakya ve İspanya'dır (federal, Bask Bölgesi ve Navara). AB üyesi olmayan Arnavutluk, Sırbistan, İsviçre, Türkiye ve Birleşik Krallık da FM kutusu rejimleri uygulamaktadır. FM kutusu rejimleri kapsamında sağlanan en düşük vergi oranları Malta'da %1,75 iken, en yüksek oran Fransa'da %14,45'tir. Son yıllarda birçok Avrupa ülkesi fikri mülkiyetle ilgili düzenlemelerini yürürlükten kaldırma veya mevcut mevzuatlarını gözden geçirme yoluna gitmiştir. Andorra, 2018 ile 2020 yılları arasında patent yasasını aşamalı olarak yürürlükten kaldırmıştır. İtalya ise 2021 yılında patent düzenlemesini iptal etmiş ve bunun yerine Ar-Ge harcamalarının %230'u oranında vergi indirimi sağlayan bir sistem uygulamaya koymuştur. San Marino, 2022 yılında patent kutusu rejimini yürürlükten kaldırarak bu alanda adım atan son Avrupa ülkesi olmuştur. Arnavutluk'un yazılım geliştirme faaliyetlerinden elde edilen kazançta uyguladığı avantajlı vergi oranının ise 2026 yılında sona ermesi öngörülmektedir (Mengden, 2025).

Fikri mülkiyet kutuları bir firmanın gelirinin Ar-Ge faaliyetleriyle ilişkilendirilebilecek kısmına daha düşük bir vergi oranı uygulanmasını hedeflemektedir. Bu nedenle, patent kutularının vergisel avantaj sağlama aracı olarak kullanılmasını engellemek amacıyla ülkeler, fikri mülkiyet varlıklarının kapsamını sınırlayan ve Ar-Ge harcamaları, fikri mülkiyet varlıkları ile bu varlıklardan elde edilen gelirler arasında doğrudan bir ilişki kurulmasını zorunlu kılan “değiştirilmiş bağlantı yaklaşımı” şartı üzerinde uzlaşmışlardır. Bu doğrultuda, ülkeler ya patent sınırlamalarını kaldırmış ya da söz konusu bağlantı yaklaşımını yürürlüğe koymuşlardır (Asen, 2019). Aksi durumda, bağlantı şartının bulunmadığı fikri mülkiyet rejimleri zararlı vergi uygulamaları kapsamında değerlendirilmektedir.

OECD/G20 Kapsayıcı BEPS Çerçevesi kapsamında, vergi cennetleri dahil olmak üzere 140 üyenin büyük çoğunluğu, büyük çok uluslu şirketlere 2023 yılı hedefiyle asgari %15 oranında kurumlar vergisi uygulanması konusunda prensipte uzlaşmıştır. Belirlenen %15'lik asgari oran, kapsam dahilindeki her çok uluslu şirket için ilgili yargı bölgesi tarafından hesaplanan efektif bir oran olup, ödenen vergilerin kazanılan gelire bölünmesiyle elde edilmektedir. Efektif vergi oranı %15'in altında kaldığında, çok uluslu şirketler bu oranı asgari seviyeye çıkarmak amacıyla ek vergi ödemekle yükümlüdür. Bu nedenle, vergi cennetlerinin asgari oranı düşürmeye yönelik herhangi bir teşviki bulunmamaktadır. Fikri mülkiyet kutusu uygulayan ülkeler ise, genel efektif vergi oranı %15'in üzerinde kaldığı sürece tercihli vergi oranlarını bu asgari seviyenin altına çekebilirler. Anlaşmanın yeterli sayıda ülke tarafından hayata geçirilmesi durumunda, fikri mülkiyet kutusu oranının %5 veya biraz üzerinde belirlenmesi, zamanla fikri mülkiyet kârlarının yurtdışına aktarılmasını engelleyebilir. Çünkü bağlantı şartı, fikri mülkiyet kutularının taşınabilir fikri mülkiyet gelirlerini çekmek amacıyla kullanılmasını önlemekte olup, asgari vergi oranının düşürülmesi vergi matrahında ek bir artışa neden olmayacaktır (Lester, 2022).

4. OECD'NİN BEPS EYLEM PLANI ÇERÇEVESİNDE ZARARLI VERGİ REKABETİ

Vergi matrahının aşınması hem OECD üyesi ülkeler hem de üye olmayan ülkeler açısından vergi gelirleri, vergi egemenliği ve vergi adaleti bakımından ciddi bir tehdit oluşturmaktadır. Yurt içi vergi matrahlarının aşınmasına yol açan çeşitli yöntemler bulunsa da bu aşınmanın başlıca nedeni kâr aktarımıdır (OECD, 2013). OECD'nin zararlı vergi rekabeti konusundaki çalışmaları, Mayıs 1996'da üye ülkelerin OECD'den “zararlı vergi rekabetinin yatırım ve finansman kararları üzerindeki bozucu etkilerini ve ulusal vergi matrahları üzerindeki sonuçlarını önlemek için önlemler geliştirmesini ve 1998'de rapor sunmasını” talep etmesiyle başlamıştır. Söz konusu bildiride, “zararlı vergi rekabetinin” ulusal vergi matrahlarının aşınmasına neden olacağı yönündeki endişe ifade edilmiş ve OECD'nin bu alandaki çalışmalarını, ülkelerin hem bireysel hem de kolektif olarak bu tür uygulamaların kapsamını sınırlamak amacıyla faaliyet gösterebilecekleri çok taraflı bir yaklaşım oluşturma hedefiyle kararlılıkla sürdürmesi talep edilmiştir (Littlewood, 2004).

1998 yılında OECD tarafından yayımlanan “*Zararlı Vergi Rekabeti: Ortaya Çıkan Küresel Bir Sorun*” başlıklı raporda, Komite - G7 ülkelerinin (ABD, Japonya, Almanya, İngiltere, Fransa, İtalya ve Kanada) teşvikiyle - zararlı vergi uygulamaları olarak kabul edilen iki olguyu tanımlamıştır. Bunlardan ilki vergi cennetleri ve ikincisi zararlı tercihli vergi rejimleridir (OECD, 1998). Vergi cennetleri; başka egemenlik sahalarında ikamet eden bireylerin ve şirketlerin kendi ülkelerinde ödemek zorunda oldukları

vergilerden kaçınmalarını mümkün kılan bir yargı alanıdır. Tercihli vergi rejimi ise esasen hedefe yönelik bir vergi teşvikidir. Bu kapsamda, bir ülke genel bir vergi sistemi uygularken, belirli gelir türlerini vergiden muaf tutabilir veya bu gelirleri diğer türlere kıyasla daha düşük oranlarda vergilendirebilir. Gelişmekte olan ülkelerin yabancı yatırımı teşvik etmek amacıyla kullandıkları vergi avantajları bu nedenle tercihli vergi rejimi kapsamında değerlendirilir (Littlewood, 2004).

OECD Zararlı Vergi Uygulamaları Forumu (OECD Forum on Harmful Tax Practices – FHTP), 1998 yılında kurulmuştur. Bu forum, tercihli vergi rejimlerinin diğer egemenlik bölgelerinin vergi matrahına zarar verip vermediğini belirlemek amacıyla incelemeler yürütmektedir. Zararlı Vergi Uygulamaları Forumu’nun mevcut çalışmaları üç temel alanda yoğunlaşmaktadır (OECD, 2025b);

- Vergi matrahının aşınmasına ve kâr aktarımına yol açabilecek, dolayısıyla diğer egemenlik bölgelerinin vergi matrahını haksız biçimde etkileme potansiyeline sahip olan rejimlerin özelliklerini tespit etmek amacıyla tercihli vergi rejimlerinin değerlendirilmesi.
- Vergi mükelleflerine özgü kararlar hakkında ilgili bilgilerin zorunlu ve kendiliğinden değişimi yoluyla Eylem 5 şeffaflık çerçevesinin akran değerlendirmesi ve izlenmesi.
- Eşit rekabet ortamının sağlanması amacıyla, vergiye tabi olmayan veya yalnızca nominal vergi uygulanan bölgelerde önemli faaliyet gerekliliklerinin gözden geçirilmesi.

OECD, 2013 yılında büyük çok uluslu şirketlerin vergi kaçakçılığına ilişkin artan kamuoyu ve siyasi endişelere yanıt olarak bu zorlukları ele alma çabalarını hızlandırmıştır. OECD ve G20 ülkeleri güçlerini birleştirerek Eylül 2013'te vergi matrahının aşınması ve kar aktarımını ele almak üzere bir Eylem Planı geliştirerek (OECD, 2021), Kasım 2015'te “OECD/G20 Vergi Matrahının Aşınması ve Kar Aktarımı Projesi” (Base erosion and profit shifting (BEPS)) başlatılmış ve “OECD/G20 Kapsayıcı BEPS Çerçevesi” (Kapsayıcı Çerçeve) oluşturulmuştur. OECD/G20 BEPS Projesi kapsamında egemenlik bölgelerindeki vergi kaçakçılığıyla mücadele etmek, uluslararası vergi kurallarının tutarlılığını artırmak ve daha şeffaf bir vergi ortamı sağlamak amacıyla 15 eylem² geliştirmiştir (OECD, 2025d). Zararlı vergi rekabetine odaklanan Eylem 5, BEPS Projesi kapsamındaki temel adımlardan biridir. Vergi matrahının aşınması ve kâr aktarımı, çok uluslu işletmelerin mevcut vergi düzenlemelerindeki boşluklardan faydalanarak elde ettikleri kârları düşük vergili ya da vergisiz yargı bölgelerine yapay yollarla yönlendirdikleri planlama stratejilerini ifade etmektedir. Kapsayıcı çerçeve ise, ilgili ülkelerin ve egemenlik bölgelerinin vergi matrahının aşınması ve kâr aktarımıyla ilgili konularda OECD ve G20 üyeleriyle birlikte standartlar geliştirmesine, projenin uygulanmasına, gözden geçirilmesine ve izlenmesine olanak tanımaktadır. Bu çerçeve, hükümetlere vergi kaçakçılığını ele almak için kurallar ve araçlar sunmakta ve böylece kârların vergilendirilmesinin, bu kârları ortaya çıkaran ekonomik faaliyetlerin yürütüldüğü ve değer ürettiği yerlerde gerçekleştirilmesini amaçlamaktadır (OECD, 2025a).

OECD/G20 BEPS Projesi'nin 5. eylemi (Kapsayıcı Çerçeve üyelerinin akran değerlendirmesine tabi olarak bağlı kaldığı dört asgari standarttan biri), tercihli vergi rejimi için bir yeterlilik olarak mükellef tarafından önemli bir faaliyet (aynı zamanda bağlantı yaklaşımı olarak da bilinir) gerektirir. Bağlantı yaklaşımına³ uymayan tercihli rejimler zararlı olarak değerlendirilir. Eylem 5 kapsamında

² OECD/G20 Kapsayıcı BEPS Çerçevesi kapsamında yer alan 140'tan fazla ülke ve yargı bölgesi, vergi kaçakçılığıyla mücadele etmek, uluslararası vergi düzenlemelerinde tutarlılığı sağlamak ve daha şeffaf bir küresel vergi sistemi oluşturmak amacıyla 15 eylemden oluşan bir reform paketini ortaklaşa uygulamaktadır (OECD, 2025a).

³ Bağlantı yaklaşımı, fikri mülkiyetten elde edilen gelir ile bu varlığın geliştirilmesi için yapılan harcamalar arasında doğrudan bir ilişki kurulmasını gerektirmektedir (Lester, 2022). Bu yaklaşım kapsamında bağlantı şartı, fikri mülkiyet haklarının kullanımından elde edilen gelirin, bu hakların sahibi olan kişi veya Ar-Ge faaliyetlerinin sözleşme kapsamında yürütüldüğü ilgili olmayan bir şirketin Ar-Ge harcamalarıyla orantılı olmasını sağlamaktadır (Sanz-Gómez, 2015). Bağlantı yaklaşımı, bir patentin tercihli vergi oranından yararlanabilmesi için söz konusu patentin bu oranı uygulayan ülkede kayda değer biçimde geliştirilmiş olmasını şart koşmaktadır. Bu nedenle, patentlerin düşük vergi uygulayan bir ülkeye aktarılması ve Ar-Ge faaliyetlerinin başka bir yerde yürütülmesi durumunda, çok uluslu şirketler indirimli telif vergisi oranlarından faydalanamaz. Öte yandan, bu uygulama ülkeler açısından mobil Ar-Ge yatırımlarını çekme yönünde bir teşvik oluşturmaktadır. Çünkü bu tür yatırımların varlığı, düşük telif vergisi oranları yoluyla ülke içinde kâr aktarımını mümkün kılmaktadır (Haufler & Schindler, 2023).

tercihli vergi rejimlerinin zararlı veya zararlı olmayan olarak değerlendirilebilecek iki geniş kategorisi vardır (Hebous, 2021);

1. Fikri Mülkiyet Kutusu Rejimleri: Patent kutusu rejimleri olarak adlandırılan bu sistemler patentler, ticari markalar ve diğer bilgi temelli varlıklardan elde edilen gelirler için daha düşük vergi oranları sunmaktadır. Bağlantı yaklaşımı ise, mükellefin fikri mülkiyetle ilgili yaptığı harcamalar ile bu varlıklardan elde edilen uygun gelir arasında bir ilişki kurulmasını zorunlu kılmaktadır. Bu zorunluluk, çok uluslu şirketlerin fiyatlandırılması güç patentler ile grup içindeki diğer maddi olmayan varlıkları sınır ötesi transfer ederek kâr kaydırma uygulamalarını önlemeye yönelik olarak tasarlanmıştır. Yani, bir patentin farklı bir egemenlik bölgesinde geliştirilmesinin ardından, know-how varlığının yasal mülkiyetinin düşük vergili bir egemenlik bölgesine taşınması ve bu varlıktan elde edilen telif gelirlerinin daha düşük oranlarda vergilendirilmesinden yararlanılması engellenmek istenmektedir.

2. Fikri Mülkiyet Dışı Rejimler: Tercihli vergi rejimleri coğrafi olarak taşınabilir faaliyetlere odaklanmaktadır. Bunlara verilecek örnekler arasında; merkez yönetimleri (yani, çokuluslu şirket grubuna yönetim hizmetleri sağlayan şirketler), finansman ve kiralama faaliyetleri için tercihli vergi rejimleri, dağıtım merkezi rejimleri (diğer bağlı şirketlerden satın alma ve kârın bir yüzdesi karşılığında yeniden satma faaliyetleri), nakliye rejimleri ve holding şirketi rejimleri (yani, telif hakkı ve diğer gelirler üreten öz sermaye katılımı veya çeşitli varlıklara sahip şirketler) yer almaktadır. Bağlantı yaklaşımı, fikri mülkiyet dışındaki rejimlerde de uygulanmakta olup, nitelikli gelirin tanımı her rejim türüne özgü olarak belirlenmektedir.

Yazılım veya patent gibi belirli bir coğrafi konuma sahip olmayan maddi olmayan varlıklardan elde edilen kârların düşük vergili bölgelere kaydırılmasını önlemek amacıyla, OECD/G20 Kapsayıcı BEPS Çerçevesi kapsamında Ekim 2021’de “Ekonominin Dijitalleşmesinden Kaynaklanan Vergi Zorluklarını Ele Almak İçin İki Sütunlu Çözüm” başlıklı bir plan yayımlanmıştır. Bu planın birinci sütunu, vergilendirilebilir gelirin belirli bir kısmını formüle dayalı kurallar aracılığıyla nihai pazarın bulunduğu egemenlik bölgelerine tahsis ederek dağıtım ilkesini ele almayı amaçlamaktadır (Cole & Kallen, 2023). Bu sütun, en büyük ve en kârlı çok uluslu şirketler açısından vergi haklarının ülkeler arasında daha dengeli biçimde dağıtılmasını amaçlamaktadır. Bu sayede, bir ülkenin sınırları içinde fiziksel varlıkları bulunsun ya da bulunmasın, faaliyet gösteren çok uluslu şirketlerin merkez ülkeleri dışında elde ettikleri kazançların bir bölümü üzerindeki vergilendirme hakkı, ticaret yaptıkları pazar ülkelere ve ilgili yargı alanlarına yönlendirilmektedir. Özellikle yıllık küresel geliri 20 milyar avroyu aşan ve kâr marjı %10’un üzerinde olan çok uluslu şirketler yeni düzenlemelere tabi olacaktır. Bu çerçevede, %10’luk eşik değeri üzerindeki kârların %25’i, belirli bir formüle dayalı olarak bu şirketlerin faaliyet gösterdiği ülkelere yeniden tahsis edilecektir (Eroğlu, 2025).

İkinci sütun yaklaşımında ise, yıllık geliri en az 750 milyon avro olan çok uluslu şirketler için %15 oranında küresel bir asgari vergi uygulamayı hedeflemekte olup, bu amacı gerçekleştirmek üzere çeşitli vergi düzenlemelerine dayanmaktadır. Bu yaklaşımda vergi oranları, Küresel Anti-Taban Aşınması (GloBE) kuralları - aynı zamanda model kurallar olarak da adlandırılır - çerçevesinde belirlenmektedir (Cole ve Kallen, 2023). Küresel Anti-Taban Aşınması (GloBE) Kuralları, bu planın temel bileşenlerinden biridir ve büyük çok uluslu şirketlerin faaliyet gösterdikleri her egemenlik bölgesinde elde ettikleri gelir üzerinden asgari düzeyde vergi ödemelerini sağlamayı amaçlamaktadır. Daha ayrıntılı olarak, GloBE Kuralları, bir egemenlik bölgesinde elde edilen kârların efektif vergi oranı asgari düzeyin altında kaldığında, bu kârlar üzerinde ek vergi uygulanmasını öngören koordineli bir vergilendirme sistemini içermektedir (OECD, 2025e).

BEPS tüm ülkeleri etkilemesine rağmen, gelişmekte olan ekonomiler çok uluslu şirketlerden kaynaklanan kurumlar vergisine yüksek düzeyde bağımlı olmaları nedeniyle bu süreçten orantısız biçimde etkilenmektedir. Bu ülkelerin uluslararası vergi gündemine dahil edilmesi, hem kendilerine özgü ihtiyaçların karşılanmasına katkı sağlamak hem de uluslararası vergi standartlarının belirlenmesinde etkin biçimde yer almalarını mümkün kılmak açısından büyük önem taşımaktadır. Gelişmekte olan ülkeler, BEPS projesine OECD ve G20 ülkeleriyle eşit düzeyde katılım sağlamakta olup, özellikle kapasite geliştirme ihtiyacının ön planda olduğu ülkeler başta olmak üzere, kuralların

tutarlı ve kapsamlı biçimde uygulanmasını desteklemek amacıyla çeşitli çalışmalar yürütülmektedir (OECD, 2025a). BEPS Projesi’nin başlangıcından bu yana Zararlı Vergi Uygulamalarıyla Mücadele Forumu tarafından incelenen tercihli vergi rejimlerinin toplam sayısı günümüzde 332’ye ulaşmıştır ve bu rejimlerin %40’ından fazlası ya değiştirilmiş ya da kaldırılma sürecindedir. şubat 2025 itibariyle OECD Zararlı Vergi Uygulamaları Forumu tarafından tercihli vergi rejimlerinin gözden geçirilmesinin sonuları⁴ şöyledir: 142 rejim zararlı değil / düzeltilmiş, 3 rejim dezavantajlı bölgede, 39 rejim kapsam dışı / düzeltilmiş, 126 rejim kaldırıldı, 8 rejim kaldırılma/düzeltilme sürecinde, 3 rejim incelenmekte, 4 rejim uygulanmıyor, 7 rejim potansiyel olarak zararlı ama aslında zararlı değildir (OECD, 2025c).

5. LİTERATÜR TARAMASI

FM kutularının Ar-Ge faaliyetleri ve patentlerin konumlandırılması üzerindeki etkilerine dair bugüne kadar sınırlı sayıda ampirik bulgu bulunmakla birlikte, bu alandaki araştırmalar giderek artış göstermektedir. Yapılan ampirik çalışmalarda FM kutusu rejimlerinin etkilerine dair ortaya koyulan temel sonuçlar; a) kurumlar vergisi oranının düzeyi ile bir firmanın maddi olmayan varlıklarının ve patentlerinin miktarları arasında negatif bir ilişki olduğu, b) fikri mülkiyet geliri için tercihli bir vergi rejiminin, uygulama alanından kar aktarımını azalttığı, c) başarılı Ar-Ge projelerinin vergi sonrası getirisini artırarak Ar-Ge’ye ek yatırım yapılmasını teşvik ettiği, d) patent kutusu uygulamalarının patent başvuru sayısını artırdığı/azalttığını göstermiştir.

Dischinger ve Riedel (2011) tarafından yapılan çalışmada, 1995-2005 yılları arasında mevcut olan AB-25 içindeki çok uluslu iştiraklere ait geniş bir panel veri seti ve maddi olmayan varlıklar (patentler, ticari markalar veya telif hakları) kullanılmıştır. Çalışmada, çok uluslu şirketlerin maddi olmayan varlıklarını, görece düşük kurumlar vergisi oranına sahip bağlı şirketlerde konumlandırma yönünde bir teşvike sahip oldukları ileri sürülmektedir. Avrupa’daki çok uluslu şirketlere ait panel verileri kullanılarak yapılan analizde, bir bağlı şirketin kurumlar vergisi oranı, grubun diğer bağlı şirketlerine kıyasla ne kadar düşükse, o şirketteki maddi olmayan varlık yatırımı düzeyinin de o ölçüde yüksek olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Ernst ve Spengel (2011) alışmasında, 1998-2007 yılları arasında Avrupa Patent Ofisi’nde (EPO) firmaya özgü patent başvurularından oluşan bir panel oluşturarak Ar-Ge vergi teşvikleri ile kurumlar vergisinin Ar-Ge faaliyetleri ve patentleme üzerindeki etkisi analiz edilmiştir. Sonuçlar, yasal kurumlar vergisi oranının patent başvuru sayısı üzerinde olumsuz bir etkisi olduğunu ortaya koymuştur. Marjinal etkinin, kurumlar vergisi oranında on puanlık bir düşüşe karşılık ortalama başvuru sayısında 0,09 oranında bir artış olacağı tahmin edilmektedir. Ar-Ge vergi teşviklerinin uygulandığı ülkelerde bu etkinin %156 oranında daha yüksek olduğu gözlemlenmiş olup, bu durum vergi politikalarına karşı daha güçlü bir duyarlılığı işaret etmektedir. Ayrıca, kurumlar vergisi oranının etkisi yabancı mucitlerle iç birliği içinde geliştirilen buluşlar açısından %120 oranında daha fazladır.

Karkinsky ve Riedel (2012), çalışmasında 1995-2003 yılları arasındaki patent başvurularını şirket düzeyindeki muhasebe ve mülkiyet verilerine bağlayan bir veri setiyle analiz etmiştir. Veri seti Avrupa Patent Ofisi’ndeki patent başvurularının Avrupa şirket veri tabanı AMADEUS ile eşleştirilmesiyle oluşturulmuştur. Sonuçlar, kurumlar vergisi oranının (diğer grup üyelerine kıyasla fark) ok uluslu bir bağlı şirket tarafından yapılan patent başvurusu sayısı üzerinde olumsuz bir etkisi olduğunu ortaya koymaktadır. Bu bulgular doğrultusunda, çok uluslu şirketlerin kurumsal patentlerini düşük vergili bağlı şirketler lehine konumlandırma eğiliminde oldukları sonucuna ulaşılmıştır.

Böhm vd. (2012) tarafından yapılan çalışmada, 1990-2007 Avrupa Patent Ofisi’ne yapılan kurumsal patent başvurularının popülasyonuna ilişkin verileri kullanarak, Ar-Ge yatırımı ve patent sahipliğinin coğrafi olarak önemli sayıda durumda birbirinden ayrı olduğunu gösterilmiştir. Sonuçlar, bu coğrafi ayrımın kısmen vergisel kaygılardan kaynaklandığını göstermektedir. Düşük patent gelir

⁴ Bir egemenlik bölgesinin “zararlı” olarak değerlendirilmesi, söz konusu rejimin zararlı niteliklere ve ekonomik etkilere sahip olduğunu ifade eder. Bir rejimin “potansiyel olarak zararlı” olarak sınıflandırılması ise, bu rejimin değerlendirme kriterlerinden bir ya da birkaçını taşıdığı, ancak ekonomik etkiler açısından henüz nihai bir değerlendirme yapılmadığı anlamına gelir. Verilerde mevzuatları kriterlerden hiçbirini içermeyen; rejim(ler)in potansiyel olarak zararlı özellikleri ortadan kaldırmak için değiştirildiği veya kaldırıldığı; rejim(ler)in zararlı özelliklere sahip olduğu ancak ekonomik etkilerin değerlendirmesinin aslında zararlı olmadığını gösterdiği; veya rejim(ler)in BEPS Eylem 5 incelemesinin kapsamı dışında olduğu durumlarda yargı bölgelerinin zararlı rejimlere sahip olmadığı bildirilmektedir (OECD, 2025d).

vergisi uygulayan ülkelerin, özellikle yüksek kazanç potansiyeline sahip olan yabancı patentlerin mülkiyetini çektiği tespit edilmiştir. Diğer yandan, yüksek patent gelir vergisi oranlarına sahip mucit ülkelerde yüksek kaliteli patentlerin mülkiyetinin sınırlarından taşındığı gözlemlenmiştir. Ayrıca bulgular, mucit ülkenin kontrollü yabancı şirket yasaları uygulaması durumunda, bir patentin vergi cenneti bir ülkedeki bir tarafa ait olma olasılığının önemli ölçüde azaldığını da göstermiştir.

Ernst vd. (2014), tarafından yapılan çalışmada 1995-2007 yıllarında vergi teşviklerinin kurumsal araştırma ve geliştirme (Ar-Ge) faaliyetleri üzerindeki etkisini Avrupa Patent Ofisi'ne yapılan kurumsal patent başvurularına ilişkin verileri kullanarak incelenmiştir. Patent gelirleri üzerindeki düşük vergi oranının bir ülkede üstlenilen projelerin ortalama karlılığını ve inovasyon düzeyini artırdığı tespit edilmiştir. Yüksek düzeyde Ar-Ge vergi indirimleri ve vergi muafiyetlerinin, proje kalitesi üzerinde olumsuz bir etkisi olduğu belirlenmiştir. Buna göre, hem Ar-Ge vergi indirimleri hem de düşük patent gelir vergileri Ar-Ge faaliyetlerinin miktarını artırmakla birlikte, bu teşviklerin proje kalitesi üzerindeki etkilerinin birbirinden önemli ölçüde farklı olduğu anlaşılmaktadır. Düşük patent gelir vergileri ortalama proje kalitesini yükseltirken, yüksek Ar-Ge vergi indirimleri bu kaliteyi düşürme eğilimi göstermektedir.

Griffith vd. (2014) tarafından yapılan çalışmada, 1985-2005 yılları arasında Avrupa Patent Ofisi'ne yapılan tüm patent başvurularına ilişkin panel veriler kullanılarak, firmaların fikri mülkiyet sahipliğinin konumunun vergi politikasındaki değişikliklere nasıl tepki vereceği analiz edilmiştir. Kurumlar vergisi oranlarının konum seçiminde önemli bir belirleyici olduğu tespit edilmiştir. Bulgular patentlerden elde edilen gelire ayrıcalıklı vergi muamelesi sağlayan tercihli vergi rejimlerinin, yeni fikri mülkiyetin yeri üzerinde önemli etkilere sahip olduğunu ve vergi gelirlerinde önemli azalmalara yol açabileceğini göstermiştir. Bradley vd. (2015), çalışmasında 1990-2012 yıllarındaki verilerini kullanarak patent kutusu rejimlerinin etkisini analiz etmiştir. Sonuçlar, patent kutusu rejimlerinin patent geliri üzerindeki vergi oranında %1 puanlık bir azalmanın patent başvurularını %3 artırdığını göstermiştir. Patent kutusu rejimlerinin, patent sahipliğinin sınır ötesi olarak aktarılmasını engelleme ya da yabancı buluşların mülkiyetini çekme konusunda belirgin bir etkisinin bulunmadığı yönünde bulgular elde edilmiştir.

Bösenberg ve Egger (2017) tarafından yapılan çalışmada, 1996-2012 yılları arasında Avrupa Vergi Ofisi'nden elde edilen verilerden 106 ülkeyi kapsayan Ar-Ge vergi teşvikleri ile vergi oranları arasındaki ilişki analiz edilmiştir. Sonuçlar, etkili ortalama Ar-Ge vergi teşviklerinin daha yüksek seviyelerde olmasının, patent başvurusu yapma ve patent edinme eğilimini artırırken, patent satışını teşvik etme yönündeki etkisini azalttığını göstermektedir. Yasal vergi oranlarının patent başvuruları açısından önemli olduğu; vergi indirimlerinin ise patent ticareti üzerinde en güçlü etkiye sahip olduğu anlaşılmaktadır. Öte yandan, patent kutusu uygulamalarının patent ticaretini olumsuz yönde etkilediği de gözlemlenmiştir.

Alstadsæter vd. (2018) tarafından yapılan çalışmada, küresel patentlemede özellikle aktif olan üç faaliyet sektörü (ilaç endüstrisi, otomotiv endüstrisi ve Bilgi ve İletişim Teknolojileri) için 39 ülkeden en büyük 2.000 kurumsal Ar-Ge yatırımcısına ilişkin 2000-2012 dönemine ait veri seti kullanılmış ve 33 ev sahibi ülkeden oluşan geniş bir örneklemde patent tescilinin belirleyicileri analiz edilmiştir. Sonuçlar, patent kutusu rejimlerinin yüksek kazanç potansiyeline sahip patentleri çekme konusunda güçlü bir etkiye sahip olduğunu ve bu etkinin büyük ölçüde sağladıkları avantajlı vergi uygulamalarından kaynaklandığını ortaya koymaktadır. Ayrıca, patent kutularının kapsadığı fikri mülkiyet türlerinin geniş olması ve bu avantajların mevcut patentlere, edinilmiş patentlere veya gömülü telif haklarına uygulanması durumunda, patentlerin vergi avantajlarına karşı daha duyarlı hale geldiği görülmektedir. Son olarak, patent kutularının sunduğu vergi avantajlarının şirketleri yerel Ar-Ge faaliyetlerini teşvik etme yönünde bir etki yaratmadığı da tespit edilmiştir.

Gaessler vd. (2019), çalışmasında 1981-2014 döneminde 51 ülkeye ait Avrupa Patent Ofisi'ne sunulan patentlere ilişkin verileri kullanarak, patentin verilmesinden önce ve sonra mülkiyet transferlerine ilişkin bilgileri de içerecek şekilde bir patent kutusunun getirilmesinin uluslararası patent transferleri, mülkiyet yeri seçimi ve ilgili ülkedeki buluş üzerindeki etkisini araştırmıştır. Sonuçlar, patent kutusu uygulamasının mülkiyet transferleri üzerindeki etkisinin, özellikle vergi aracının bir geliştirme şartı içerdiği durumlarda ve yüksek değerli patentler açısından sınırlı olduğunu ortaya koymuştur. Ayrıca, bir patent kutusunun yürürlüğe girmesinin buluş faaliyetleri üzerinde - patent

başvuruları ve Ar-Ge harcamalarıyla temsil edilen - olumsuz bir etkisi olduğu belirlenmiştir. Son olarak, patent kutusu uygulamasının başlatılmasının ardından patentlerin ülke dışına transferinde %30 oranında bir azalma gözlemlenmiştir.

Schwaba ve Todtenhaupt (2021), çalışmasında 2000-2012 yıllarında Avrupa’da faaliyet gösteren çok uluslu şirketlerde, patentler ve diğer maddi olmayan varlıklar gibi fikri mülkiyet (FM) gelirlerinden elde edilen kurumlar vergisi oranını düşüren patent kutusu rejimlerinin sınır ötesi etkisini incelemiştir. Bulgular, çok uluslu şirketlerin yabancı bir patent cennetine olan bağlantılarının, patent kutusu olmayan ülkelerdeki çok uluslu şirketler tarafından geliştirilen patentlerin yıllık çıktısını yaklaşık %18 oranında artırdığını ortaya koymuştur. Ayrıca yabancı bir patent cennetine maruz kalmanın bir sonucu olarak Ar-Ge harcamalarında da bir artış gözlemlenmiştir. Sonuçlar, yurt dışındaki çıktıya bağlı vergi teşviklerinin, bildirilen gelir ile bu gelirin dayandığı gerçek faaliyetin aynı yerde bulunup bulunmadığına ve bu bağlantının etkin biçimde kurulup kurulmadığına bağlı olarak, yurt içi faaliyetler üzerinde hem tamamlayıcı hem de ikame edici etkiler yaratabileceğini göstermektedir.

Haufler ve Schindler (2023), tarafından yapılan çalışmada hem patent kutusu rejimlerinin hem de Ar-Ge sübvansiyonlarının inovasyonu teşvik etmek için kullanılabildiği durumlarda ülkelerin nasıl optimum politikalar belirlediği analiz edilmiştir. Patent kutusu rejimlerinin politika rekabeti altında içsel olarak ortaya çıktığı anlaşılmıştır. Ayrıca, patent kutusu rejimlerini ortadan kaldıran ancak kurumlar vergisi oranlarında ve Ar-Ge sbvansiyonlarında rekabeti koruyan kısmi bir vergi koordinasyonunun çoğu durumda refahı iyileştirici etkisinin olduğu da gözlemlenmiştir. Bunun nedeni, ülkelerin patent kutusu uygulamama taahhüdünde bulunarak, kr aktarımı için kullanılamayacak Ar-Ge vergi indirimlerini artırmalarıdır. Son olarak, patent kutularının "zararlı bir vergi rekabeti biçimi" olarak görülebileceği ve bunların "iyi tasarlanmış araştırma ve geliştirme vergi kredileri" ile değiştirilmesi gerektiği önerilmektedir.

6. ÜLKE UYGULAMALARI

FM kutusu rejimi ilk olarak Fransa ve İrlanda’da uygulanmaya başlamıştır. Ardından, 2007–2008 yılları arasında Belçika, Çin, Lüksenburg, Hollanda ve İspanya gibi diğer ülkelere; 2013’te Birleşik Krallık’a, 2014’te Portekiz’e ve 2015’te İtalya’ya yayılmıştır. Daha sonra İsrail ve Türkiye gibi Avrupa dışındaki ülkelerde de bu uygulama yaygınlaşmıştır (Silva-Gmez vd., 2022). Benzer düzenlemelerle rekabet edebilmek amacıyla birçok Avrupa Birliği yesi ülkede FM kutusu rejimi modelleri uygulamaya alınmıştır. Bu kapsamda patentler, tamamlayıcı koruma sertifikaları ve telif hakları gibi fikri mülkiyet haklarından elde edilen gelirler, ülkenin yasal kurumlar vergisi oranından daha düşük bir vergi oranına tabi tutulmuştur (Sakar, 2015). Uygulanan FM kutusu rejimlerindeki vergi matrahının tanımı, giderlerin değerlendirilme biçimi ve uygulanan vergi oranları ülkeler arasında farklılık göstermiştir Aşağıda seçilmiş ülkeler eşliğinde FM kutusu rejimlerinin uygulama örneklerine yer verilmektedir.

6.1. Fransa

Fransa, patentlerden ve bazı ilgili maddi olmayan varlıklardan elde edilen lisans gelirleri ile sermaye kazançlarına yönelik uzun süredir avantajlı bir vergi rejimi uygulamaktadır. İlk olarak 2000 yılında yürürlüğe giren bu rejim kapsamında, nitelikli fikri mülkiyet varlıkları için 31 Aralık 2018 tarihine kadar geçerli olmak üzere, patentlerin ve benzeri varlıkların satışından elde edilen sermaye kazançları ile bu varlıkların kullanımı veya kullanım hakkı karşılığında elde edilen gelirler, %15 oranında indirimli kurumlar vergisine tabi tutulmuştur. Aynı dönemde genel kurumlar vergisi oranı %33,3 olarak uygulanmıştır (Dommergues & Boudot, 2019). Fransa’da uygulanan patent kutusu rejimi, Fransız Patent Ofisi veya Avrupa Patent Ofisi tarafından verilmiş patentleri kapsamaktadır. Diğer yabancı patentler ise yalnızca ilgili buluşun Fransa’da patentlenebilir olması durumunda rejime dahil edilmiştir. Nitelikli patentlerde yapılan iyileştirmeler, bu patentlerin devamı niteliğindeki endüstriyel üretim süreçleri ve bitkisel buluşlara ilişkin sertifikalar da kapsam dahilindedir. Fikri mülkiyet hakları, yalnızca şirketin yasal muhasebe kayıtlarında bir varlık olarak sınıflandırıldığında geçerli sayılmaktadır. Bu hakların şirket içinde geliştirilmek yerine dışarıdan satın alınması durumunda ise, patent kutusu rejiminden yararlanabilmesi için söz konusu varlığın en az iki yıl boyunca şirkete ait olması gerekmektedir (de Rassenfosse, 2015).

OECD tarafından önerilen “bağlantı yaklaşımı” (BEPS Planı Eylem 5) doğrultusunda, fikri mülkiyet gelirlerinin vergi avantajlarından yararlanabilmesi için, bu gelirin dayandığı fiili Ar-Ge faaliyetlerinin önemli bir kısmının ilgili vergi mükellefi tarafından gerçekleştirilmiş olması gerekmektedir. Ancak Fransa’da uygulanan indirimli vergi oranı, mükellefin yaptığı Ar-Ge harcamalarından bağımsız şekilde uygulanmıştır. Bu nedenle, Ar-Ge harcamalarının fikri mülkiyet gelirleri veya bu gelirlerden elde edilen sermaye kazançlarının hesaplanmasında herhangi bir etkisi bulunmamaktadır. Bu durum, Fransız Fikri Mülkiyet Kutusu rejiminin OECD ve Avrupa Birliği’nin bağlantı yaklaşımıyla uyumlu olmaması nedeniyle kaldırılmasına yol açmıştır (Dommergues & Boudot, 2019). 2018 Maliye Yasası kapsamında, fikri mülkiyet rejimi Avrupa Birliği ve OECD standartlarıyla uyumlu hale getirilmek üzere yeniden yapılandırılmıştır. Bu yeni sistem, 1 Ocak 2019 tarihinden itibaren başlayan mali yıllar için geçerli olmak üzere, Fransız Genel Vergi Kanunu’nun 238. maddesinde düzenlenmiştir. Yapılan değişiklikle birlikte, uygun gelir ve sermaye kazançları üzerindeki kurumlar vergisi oranı %15’ten %10’a indirilmiştir (Monsenego, 2021). Bu oran, ilgili fikri mülkiyet varlıklarının lisanslanması, alt lisanslanması veya mevzuat uyarınca devri yoluyla elde edilen net gelire uygulanmaktadır. Yeni düzenleme kapsamında kapsanan fikri mülkiyet hakları; patentler, benzer haklar (faydalı model belgeleri ve ek koruma belgeleri), bitki çeşidi belgeleri, telif hakkıyla korunan ve özgünlük koşulunu karşılayan yazılımlar, araştırma faaliyetlerinden doğan ve devredilen ya da lisanslanan patent veya faydalı model belgeleriyle esaslı biçimde tamamlayıcılık arz eden endüstriyel üretim süreçleri ile Fransız Ulusal Fikri Mülkiyet Enstitüsü tarafından patentlenebilirliği onaylanmış buluşları kapsamaktadır (Declercq, 2021).

Bu indirimli orandan yararlanabilmek için aşağıda belirtilen yeni koşulların sağlanması gerekmektedir (Monsenego, 2021);

- İndirimli vergi oranına tabi gelir, “bağlantı oranı” olarak adlandırılan bir orana göre belirlenmektedir. Bu oran, Ar-Ge giderlerinin ilişkili bir şirkete alt yüklenici olarak yaptırılması ya da şirketin doğrudan geliştirme yerine fikri mülkiyet varlığını satın alması durumlarında daha düşük seviyede uygulanmaktadır
- Yeni rejim isteğe bağlı olarak uygulanmaktadır. Bu seçenek, küresel düzeyde tüm varlıkları kapsayabileceği gibi, yalnızca belirli varlıklar, ürünler veya varlık ya da ürün grupları için de geçerli olabilmektedir.
- Vergi konsolidasyonu kapsamında veya şirket içi yeniden yapılandırmalar sonucunda, yeni belge düzeni yükümlülükleri ile birlikte özel kurallar getirilmiştir.

Uygun fikri mülkiyet varlıklarının lisanslanması veya devri yoluyla elde edilen net gelir, (i) ilgili mali yıl içinde söz konusu varlıklardan elde edilen gelir ile (ii) aynı mali yıl içinde bu varlıklarla doğrudan bağlantılı olarak şirket tarafından doğrudan veya dolaylı şekilde yapılan Ar-Ge harcamaları arasındaki fark üzerinden hesaplanmaktadır. Vergilendirilebilir net gelirin hesaplanmasında, yukarıda belirtilen net gelir; (i) ilgili varlığın yaratılması ve geliştirilmesiyle doğrudan bağlantılı olan Ar-Ge giderlerinin - bu giderlerin vergi mükellefi şirket tarafından veya doğrudan bağımlılığı olmayan şirketler aracılığıyla yapılması koşuluyla - %130’u oranında dikkate alınan tutar ile (ii) vergi mükellefi şirketin doğrudan veya dolaylı olarak gerçekleştirdiği ve ilgili varlığın yaratılması, edinilmesi ve geliştirilmesiyle doğrudan bağlantılı olan Ar-Ge harcamalarının tamamını kapsayan standart bir oranla çarpılarak belirlenmektedir (Declercq, 2021). Dolayısıyla, yeni getirilen bu rejimdeki bağlantı oranı, vergi avantajının düzeyini şirketin doğrudan gerçekleştirdiği veya bağımsız taraflara yaptırdığı Ar-Ge harcamalarının maddi içeriğiyle ilişkilendirmeyi amaçlayan orantılı bir mekanizma olarak yapılandırılmıştır (Dommergues & Boudot, 2019).

6.2. Macaristan

2003 yılından bu yana yürürlükte olan Macaristan patent kutusu rejimi, nitelikli fikri mülkiyet varlıklarından —lisanslar, patentler, know-how, ticari markalar, ticari sırlar ve telif hakları— elde edilen net gelirlerin %50’sinin vergi matrahından düşülmesine olanak tanımaktadır. İlgili dönemde kurumlar vergisi oranı %19’dur. Ancak bu indirim, şirketin hesaplarına göre belirlenen toplam vergi öncesi kârın %50’sini aşamaz (de Rassenfosse, 2015). 1 Ocak 2012 tarihinden itibaren Macaristan’da fikri mülkiyet sahibi şirketlere yönelik ek vergi teşvikleri yürürlüğe girmiştir. Bu düzenlemeye göre, nitelikli fikri mülkiyetin satışından elde edilen kazançlar, satıcının söz konusu fikri mülkiyeti vergi dairesine

bildirilmesi ve satıştan önce en az bir yıl süreyle elinde bulundurması koşuluyla kurumlar vergisinden muaf tutulmaktadır (PwC, 2012).

Macaristan, 7 Haziran 2016 itibarıyla OECD'nin Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı (BEPS) projesinin 5. eylemiyle uyum sağlamak amacıyla önceki fikri mülkiyet rejimini değiştiren bir vergi düzenlemesini yürürlüğe koymuştur. Bu değişiklikle birlikte, mevcut avantajları sınırlayan ve bağlantı ilkesine dayanan yeni bir yaklaşım benimsenmiştir. Yeni rejim kapsamında, telif hakkı tanımı yalnızca endüstriyel alanda korunan fikri mülkiyetle ilgili ödemelerle sınırlandırılmış; ticari markalar, know-how ve pazarlama ile ilgili diğer fikri mülkiyet türlerine ilişkin demeler kapsam dışı bırakılmıştır. Ayrıca telif hakkıyla korunan yazılımlar dışındaki fikri mülkiyet türleri kapsam dışı bırakılmıştır. Telif haklarından elde edilen avantajlar, brüt gelir üzerinden değil, ilgili fikri mülkiyet varlıklarından elde edilen kârlar üzerinden hesaplanmaktadır. OECD'nin BEPS Eylem 5 kapsamında getirdiği bağlantı yaklaşımına göre, vergi avantajları; halihazırda geliştirilmiş fikri mülkiyetin satın alma maliyetleri veya grup içi şirketler tarafından yapılan Ar-Ge harcamaları yerine, mükellefin kendi gerçekleştirdiği Ar-Ge harcamalarının oranıyla sınırlanmaktadır. Bu yeni düzenleme, 30 Haziran 2016 tarihinden sonra edinilen fikri mülkiyet varlıkları için geçerli olmuştur. Ancak, mükellefin önceki rejim kapsamında faydalanma hakkı kazandığı fikri mülkiyet varlıkları için eski kurallar 30 Haziran 2021 tarihine kadar uygulanmaya devam etmiştir (Royalty Range, 2020).

6.3. Belçika

Belçika patent kutusu rejimi, 1 Ocak 2007 tarihinde patent geliri indirimi şeklinde uygulanmaya başlamıştır. Bu rejim kapsamında, Belçika'daki bir şirketin veya Belçika'daki daimi kuruluşun vergiye tabi gelirinden, nitelikli brüt patent gelirinin %80'ine eşit bir tutar indirilebilmektedir. Başka bir ifadeyle, nitelikli brüt patent gelirinin yalnızca %20'si vergilendirilmekte olup, ilgili dönemde kurumlar vergisi oranı %33,9'dur. İndirime konu olan fikri mülkiyet türleri arasında nitelikli patentler ve ek koruma sertifikaları yer almaktadır. Patentler veya ek koruma sertifikalarıyla yakından ilişkili bilgi birikimi (know-how) da Belçika'daki patent geliri indirimi kapsamında değerlendirilebilmektedir. Bu indirim, Belçika'daki bir şirketin veya Belçika'daki kalıcı bir kuruluşun kendi yürüttüğü patent geliştirme faaliyetlerinin doğrudan sonucu olarak sahip olduğu patentler veya ek koruma sertifikaları için geçerlidir. Belçika patent kutusu rejimi, ilişkili veya ilişkisiz kişilerden edinilen patentleri, ortak mülkiyette bulunan patentleri ve yararlanma hakkı ya da lisans sözleşmeleri yoluyla elde edilen fikri mülkiyet haklarını da kapsamaktadır. Patentli bir ürün veya sürecin bu rejim kapsamında değerlendirilebilmesi için, Belçikalı şirketin söz konusu ürünü veya süreci daha ileri düzeyde geliştirmiş olması gerekmektedir. Ayrıca, patent geliştirme faaliyetleri Belçika dışında bulunan bir Ar-Ge merkezinde yürütülebilmekte; ancak bu merkezin Belçika'da kayıtlı bir tüzel kişiliğe ait olması şartı aranmaktadır (de Rassenfosse, 2015).

Belçika'da bir şirket veya daimi işyeri, başka bir şirket adına hizmet sağlıyorsa ve ortaya çıkan patentlerin sahibi ya da lisans sahibi değilse, patent gelir indiriminden yararlanamaz. Ayrıca, 1 Ocak 2007 tarihinden önce edinilen patentler bu indirim kapsamında değerlendirilmemektedir. Bu nedenle, patentlerin bu tarihte veya sonrasında edinilmiş ya da ticari olarak kullanılmış olması gerekmektedir. Belçika patent kutusu rejimi, Belçikalı şirketlerin veya özel girişimlerin patentlerini lisanslamaları yoluyla elde ettikleri telif ve lisans gelirlerini kapsamaktadır. Belçika patent kutusu rejiminde, dahil edilebilecek telif creti tutarı, yalnızca Belçika'da vergiye tabi gelir olarak sınıflandırılan miktarla sınırlıdır. Eğer telif hakkı veya lisans creti bağlantılı bir taraftan elde ediliyorsa, bu durumda indirime konu edilebilecek tutar, bağlantılı olmayan taraflar arasında belirlenebilecek piyasa koşullarına uygun miktarla sınırlı tutulmaktadır (Sakar, 2015).

30 Haziran 2016 tarihine kadar nitelikli gelirin %80'ine kadar uygulanan patent geliri indirimi, 1 Temmuz 2016 tarihinden itibaren "inovasyon gelir indirimi" adı altında yeniden yapılandırılmış ve nitelikli gelirin %85'i oranında indirim sağlanmıştır. Bu yeni düzenleme kapsamında şirketler belirli özelliklere sahip fikri mülkiyet haklarından sağladıkları net inovasyon kazançlarının %85'ine kadar olan kısmını vergiye esas alınan gelirden indirebilmektedir. Bu kapsamda nitelikli gelir; nitelikli fikri mülkiyetin satışından doğan sermaye kazançlarını, gömülü telif haklarını ve ihlal durumlarında alınan tazminatları da içermektedir (Eser & şenel, 2021). İnovasyon gelir indirimi kapsamında indirime konu olan fikri mülkiyet türleri; patentler, ek koruma belgeleri, bitki yetiştirici hakları, yetim ilaçlar, veri ve

münhasırlık hakları ile telif hakkıyla korunan yazılımları içermektedir. Net gelir, şirketin nitelikli fikri mülkiyetle ilgili yaptığı harcamaların —ilgili olmayan taraflara dış kaynak kullanımı dahil— bu harcamaların, edinilen fikri mülkiyetin maliyeti ve ilgili taraflara dış kaynak kullanımıyla yapılan Ar-Ge harcamalarının toplamına oranına göre ayarlanarak hesaplanmaktadır. İndirim, net patent gelirinin %100'ü ile sınırlıdır. Bu sınırın aşılması durumunda, aşan tutar izleyen vergi yıllarına devredilebilmektedir (Guenther, 2017).

6.4. Hollanda

Hollanda, patent kutusu vergilendirme rejimini uygulayan ilk Benelüks ülkesi olmuştur. Ocak 2007'de yürürlüğe giren bu rejim başlangıçta yalnızca patentleri kapsamış ve nitelikli fikri mülkiyet gelirleri %10 oranında kurumlar vergisine tabi tutulmuştur. 1 Ocak 2010 tarihinde rejim “inovasyon kutusu” olarak yeniden yapılandırılmış ve kapsamı teknolojik Ar-Ge faaliyetlerinden doğan tüm fikri mülkiyet gelirlerini içerecek şekilde genişletilmiştir. Bu değişiklikte birlikte vergi oranı %5'e düşürülmüştür; aynı dönemde genel kurumlar vergisi oranı %25'tir. Düzenleme, Hollanda'da yerleşik şirketler ile Hollanda'da vergi mükellefi olan yabancı şirketlerin Hollanda'daki özel sermayeli şirketleri için geçerlidir (Sakar, 2015). Hollanda'daki inovasyon kutusu rejimi, Hollandalı bir vergi mükellefi tarafından edinilen dünya çapındaki tüm patentleri ve Hollandalı bir vergi mükellefi tarafından ya da onun adına yürütülen teknik inovasyon faaliyetlerinden kaynaklanan fikri mülkiyetleri kapsamaktadır. Bu faaliyetler için Hollanda hükümetinden Ar-Ge beyannamesi alınması gerekmektedir. Bu nedenle, inovasyon kutusu rejimi; yazılımla ilgili maddi olmayan varlıklar ve ticari sırlar (know-how) gibi Avrupa Birliği hukuku kapsamında patentlenemeyen ürünleri geliştiren şirketler tarafından da kullanılabilir. Ticari markalar, teknik niteliği olmayan tasarım hakları ve edebi telif hakları ise bu düzenleme kapsamına dahil edilmemektedir (de Rassenfosse, 2015).

Hollanda'daki inovasyon kutusu rejiminden yararlanabilmek için, Hollandalı vergi mükellefinin ilgili fikri mülkiyetin ekonomik sahibi olması ve bu varlıkla ilişkili riskleri üstlenmesi gerekmektedir. Bu rejime tabi tutulacak fikri mülkiyetin, Hollandalı vergi mükellefi tarafından finanse edilen ve riski kendisine ait olmak üzere yürütülen Ar-Ge faaliyetleri yoluyla geliştirilmiş olması şarttır. Patentler için Ar-Ge faaliyetleri Hollanda'da veya yurt dışında gerçekleştirilebilmektedir. Ancak, Hollanda hükümetinden Ar-Ge beyanı alınmış fikri mülkiyetler için, Ar-Ge faaliyetlerinin en az %50'sinin Hollanda'da gerçekleştirilmesi ve Hollandalı kuruluşun geliştirme sürecinde belirgin bir koordinasyon rolü üstlenmesi gerekmektedir (Orkunoğlu Şahin & Yereli, 2016). İnovasyon kutusu rejimi, çoğunlukla Hollanda'da gerçekleştirilen yenilikçi faaliyetlerden elde edilen kârlar için geçerlidir. Nitelikli fikri mülkiyetten elde edilen net gelir; gömülü telif ücretlerini ve nitelikli patentlerin satışından elde edilen kazançları kapsamaktadır (Guenther, 2017).

Ar-Ge vergi teşvikleri, Ar-Ge maliyet ve harcamalarının yapıldığı yıl olan inovasyon döngüsünün başlangıcında ve/veya fikri mülkiyetin işletilmesinden elde edilen gelirin bulunduğu yıl olan inovasyon döngüsünün sonunda sağlanabilmektedir. Hollanda'daki inovasyon kutusu rejimi, 1 Ocak 2017 itibarıyla değiştirilmiş bağlantı yaklaşımını içerecek şekilde güncellenmiştir (PwC, 2012). Bu doğrultuda, Ocak 2017 itibarıyla patent kutusu rejiminden yararlanmak isteyen tüm şirketlerin, nitelikli fikri mülkiyetle ilgili Ar-Ge faaliyetleri için Hollanda hükümeti tarafından verilen Ar-Ge ücret vergisi sertifikasına sahip olmamaları durumunda bu rejimden faydalanmaları mümkün değildir (Guenther, 2017). 1 Ocak 2018 tarihinden itibaren inovasyon kutusuna uygulanan vergi oranı %7 olarak belirlenmiştir (PwC, 2012).

6.5. Birleşik Krallık

Birleşik Krallık Patent Kutusu rejimi, 2013 yılında yürürlüğe girmiştir ve şirketlerin uygun fikri mülkiyet haklarından elde ettikleri kârlar için %10 oranında daha düşük kurumlar vergisi uygulanmasına imkân tanımıştır; ilgili yılda genel kurumlar vergisi oranı %25'tir (Rowe-Brown & James, 2020). Bu rejim, Birleşik Krallık Fikri Mülkiyet Ofisi, Avrupa Patent Ofisi ya da Avrupa'daki ulusal patent ofisleri tarafından verilmiş patentleri kapsamaktadır. Ayrıca, ilaçlar, veterinerlik ürünleri ve bitki koruma ürünlerine yönelik düzenleyici veri koruması ile bitki türü hakları da kapsama dahildir. Nitelikli patentler veya diğer uygun haklarla doğrudan bağlantılı olan bilgi birikimi (know-how), ticari sırlar ve belirli yazılım telif hakları da genellikle rejim kapsamında değerlendirilmektedir. Fikri mülkiyetin mutlaka Birleşik Krallık'taki bir şirkete ait olması veya Birleşik Krallık'ta geliştirilmiş olması gerekmez; şirket

grubunun başka bir ülkedeki biriminde geliştirilen ve Birleşik Krallık'taki şirkete münhasır lisans yoluyla devredilen fikri mülkiyet hakları da kapsam dahilindedir. Ancak ticari markalar ile tescilli tasarımlar gibi diğer fikri mülkiyet türleri bu düzenlemenin dışında bırakılmıştır Fikri mülkiyet hakkı veya bu hakkı içeren ürün, dünya genelindeki şirketler grubuna ait bir şirket tarafından geliştirilmiş olmalıdır. Geliştirme faaliyetleri, ortak girişim şirketleri dahil olmak üzere herhangi bir grup şirketi tarafından yürütülebilir ve bu faaliyetler, Birleşik Krallık'taki şirketin fikri mülkiyet hakkını edinmesinden önce ya da sonra gerçekleştirilebilir (de Rassenfosse, 2015).

Bir şirket patent kutusu rejimi kapsamında seçim yaptığında, indirimli vergi oranı kurumlar vergisi hesaplamasında ek bir indirim şeklinde uygulanır. İlgili fikri mülkiyet geliri, nitelikli fikri mülkiyet haklarıyla bağlantılı faaliyetlerden elde edilen kârı ifade eder. Patent kutusu hesaplamasına yalnızca bu fikri mülkiyet gelirlerinden elde edilen kârlar dahil edilerek ödenecek kurumlar vergisi azaltılabilir (Sakar, 2015). Patent kutusu kurallarına göre, bir şirketin bu muafiyetten yararlanabilmesi için aktif mülkiyet ve geliştirme şartlarını yerine getirmesi gerekmektedir. Bu şartlar, Birleşik Krallık'a taşıyan fikri mülkiyetin, politika hedefleri doğrultusunda Birleşik Krallık'ta yönetilmesini ve kullanılmasını sağlamayı amaçlamaktadır. OECD'nin BEPS projesinin 5. eylem planı kapsamında belirlenen kurallara uyum sağlamak amacıyla, 2016 yılında Birleşik Krallık'taki patent kutusu rejiminde değişiklikler yapılmıştır. Bu değişikle birlikte, ortak girişim şirketleri dahil herhangi bir grup şirketinde geliştirilmiş olma şartı kaldırılmıştır. Yeni düzenlemeye göre, patent kutusu vergi teşvikinden yalnızca hak talebinde bulunan şirketin Ar-Ge faaliyetleri yoluyla geliştirdiği nitelikli fikri mülkiyetten elde edilen kârlar yararlanabilmektedir. Nitelikli kârlar şirketin nitelikli harcamalarının nitelikli fikri mülkiyet için yapılan toplam harcamalara oranına dayanan "bağlantı şartına" uygun olmalıdır. Nitelikli bir fikri mülkiyet hakkıyla korunan ürünlerin satışından elde edilen net gelir; bu hakkın lisanslanmasından (gömülü telif hakları dahil), hakkın satışından ve bu hakkın kullanımından elde edilen telif gelirlerinden oluşmaktadır (Guenther, 2017). Dolayısıyla bağlantı yaklaşımı kapsamında, Ar-Ge harcamaları önemli faaliyetin bir göstergesi olarak kullanılmış ve bu doğrultuda vergi avantajlarından yararlanabilmek için fikri mülkiyetin geliştirilmesine yönelik Ar-Ge harcamalarının şirket tarafından yapılmış olması şartına bağlanmıştır (Royalty Range, 2020).

6.6. Çin

Çin, Batı tarzında yapılandırılmış özel bir fikri mülkiyet hakları sistemi geliştirmiştir; ancak hükümetin yukarıdan aşağıya planlama (il, belediye ve ilçelerin kendi egemenlik bölgelerinde patent teşvikine yönelik kendi planlarının olması) ile karakterize edilen bilim ve teknolojiye yönelik geleneksel yaklaşımından vazgeçmemiştir. 2000 yılından bu yana, yerli mucitler tarafından alınan patentlere yönelik iddialı sayısal hedefler içeren patent planları da dahil olmak üzere, inovasyonu destekleyen kapsamlı ulusal stratejiler oluşturulmuştur. Bu sistem, patent başvuruları ve verilmesiyle ilgili çeşitli sayısal hedefler ile belirli zaman çizelgeleri ortaya koymaktadır. Çin'deki hkmet birimleri bu hedef ve çizelgelerin yanı sıra, farklı düzeylerde inovasyon ve patentleme faaliyetlerini desteklemek amacıyla çeşitli stratejiler ve teşvik mekanizmaları geliştirmiştir. En dikkat çeken teşvikler arasında; Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine yönelik vergi indirimleri, bilimsel ve teknolojik alanlara yapılan kamu yatırımları (rneğin niversiteler ve yeni gelişen teknolojiler) ile patent başvurularını teşvik eden mali destekler (hibe ve ödül programları) bulunmaktadır (Sun vd., 2021).

Haziran 2008'de Çin Devlet Konseyi tarafından yayımlanan "Fikri Mülkiyet Stratejisi zeti" ile birlikte, patentler dahil olmak üzere fikri mülkiyet hakları için tercihli vergi sistemi kademeli olarak uygulanmaya başlanmıştır. Bu sistem esas olarak teknoloji transferinden elde edilen gelirler ile yüksek ve yeni teknoloji işletmelerine yönelik iki ana başlıkta şekillenmiştir (Zhe, 2020). Çin'in patent kutusu rejimi, patentlerden ve süreç inovasyonu gibi belirli ticari bilgi türlerinden elde edilen gelirlerin daha düşük bir vergi oranından yararlanmasına imkân tanımaktadır. 2015 yılından itibaren Çin'de, teknoloji transferi gerçekleştiren yerleşik işletmelere nitelikli teknoloji transferi gelirleri için %15 oranında indirimli kurumlar vergisi uygulanmış ve çeşitli muafiyetler sağlanmıştır (de Rassenfosse, 2015).

Belirli bir vergi yılı içinde, yerleşik işletmenin teknoloji transferinden elde ettiği gelirin 5 milyon Yuan'ı aşmayan kısmı kurumlar vergisinden muaftır; 5 milyon Yuan'ı aşan kısmı için ise kurumlar vergisi oranı (standart oran %25'tir) yarıya indirilerek uygulanır. 2016 yılından itibaren teknoloji transferi, teknoloji geliştirme ile ilgili teknik danışmanlık ve hizmetler için katma değer vergisi

muafiyeti tanınmıştır. Bu kapsamda, teknoloji transferi, teknoloji geliştirme ve ilgili teknik danışmanlık ile teknik hizmetler için KDV mükellefleri vergiden muaf tutulmuştur. 2022 yılından itibaren, temel araştırmalara yapılan yatırımları teşvik etmek amacıyla, işletmelerin kâr amacı gütmeyen bilimsel ve teknolojik Ar-Ge kuruluşlarına, yükseköğretim kurumlarına ve temel araştırma amacıyla devlet destekli fen bilimleri vakıflarına yaptığı harcamalar, vergi öncesi matrahtan fiilen gerçekleşen tutar üzerinden indirilebilmekte; ayrıca vergi öncesi %100 oranında ek indirim uygulanabilmektedir. Son olarak 2023 yılından itibaren, Ar-Ge giderleri için vergi öncesi süper indirim uygulaması yürürlüğe girmiştir. Bu kapsamda, negatif listede yer alan sektörler hariç olmak üzere, muhasebe düzeni yerinde olan, denetim ve Ar-Ge gider tahsilatı doğru şekilde yapılan yerleşik işletmeler; Ar-Ge faaliyetleri kapsamında fiilen katılan, maddi olmayan duran varlık niteliği taşımayan ve cari dönem kâr veya zararına dahil edilen Ar-Ge giderlerini, mevzuata göre fiili indirim esasına dayanarak vergi öncesi gerçek tutarın %100'ü oranında indirebilmektedir. Maddi olmayan duran varlık oluşturan Ar-Ge giderleri ise, bu varlığın maliyetinin %200'ü oranında vergi öncesi amortismanına tabi tutulmaktadır (Huld, 2023).

Aşağıda tablo 2’de BEPS Eylem 5 Raporu’nda listelenen rejimlerin durumuyla ilgili bilgilere yer verilmektedir.

Tablo 2: Fikri Mülkiyet (Patent) Kutusu Rejimleri

Ülke	Rejim	Statü/Durum	Yorum
Fransa	Fikri mülkiyet gelirinde indirimli kurumlar vergisi oranı	Zararlı değil (değiştirildi)	Madde ihtiyacı (bağlantı yaklaşımı) gereklidir.
Macaristan	Telif hakları ve sermaye kazançları rejim	Zararlı değil (değiştirildi)	Madde ihtiyacı (bağlantı yaklaşımı) gereklidir. Eski hükümlerin süresi 30 Haziran 2021’de sona ermiştir.
Belçika	Girişimcilik gelirleri için indirim/kesinti	Zararlı değil (değiştirildi)	Madde ihtiyacı (bağlantı yaklaşımı) gereklidir. Eski hükümlerin süresi 30 Haziran 2021’de sona ermiştir.
Hollanda	Yenilik/inovasyon kutusu	Zararlı değil (değiştirildi)	Madde ihtiyacı (bağlantı yaklaşımı) gereklidir. Eski hükümlerin süresi 30 Haziran 2021’de sona ermiştir.
Birleşik Krallık	Patent kutusu rejimi	Zararlı değil (değiştirildi)	Madde ihtiyacı (bağlantı yaklaşımı) gereklidir. Eski hükümlerin süresi 30 Haziran 2021’de sona ermiştir.
Çin	Yüksek ve yeni teknoloji işletmeleri için indirimli oran	Zararlı değil	Zararlı özellik yoktur.

Kaynak: OECD, 2025f

Tablo 2’ye bakıldığında, BEPS projesinde yer alan eylem planının 5. aksiyonu kapsamında ele alınan fikri mülkiyet kutusu rejimlerinin zararlı vergi rekabeti unsurlarının bertaraf edilmesi amacıyla “bağlantı yaklaşımı” ile yeniden tanımlandığı görülmektedir. İncelenen örnekler arasında Fransa, Macaristan, Belçika, Hollanda ve Birleşik Krallık, farklı kurumsal tasarımlar üzerinden benzer teşvik mantığını uygulamaktadır. Fransa, fikri mülkiyet gelirlerine indirimli kurumlar vergisi oranı tanırken, Macaristan telif hakları ve sermaye kazançlarını kapsayan daha geniş bir çerçeve ile mükelleflere avantaj sağlamaktadır. Belçika ise girişimcilik gelirlerine yönelik indirim mekanizması ile daha esnek bir teşvik modeli sunarken, Hollanda’nın inovasyon kutusu rejimi yalnızca belirli nitelikli gelirleri hedef alarak daha seçici bir kapsam belirlemiştir. Birleşik Krallık, patent kutusu rejimi ile patentlerden elde edilen geliri düşürülmüş oranla vergilendirmekte, böylece yüksek katma değerli inovasyonun ülke içinde ticarileştirilmesini teşvik etmektedir. Söz konusu tüm rejimler OECD tarafından “zararlı” olarak sınıflandırılmamış olup, bağlantı yaklaşımına uyum sağlamak amacıyla “madde ihtiyacı” şartını içerecek şekilde değiştirilmiştir. Bu reformlar, gelirlerin yalnızca yasal mülkiyet hakkına değil, aynı zamanda ülkede yürütülen Ar-Ge faaliyetlerine dayandırılmasını zorunlu kılmakta ve böylece vergi tabanının aşındırılmasını önlemeyi hedeflemektedir. Bununla birlikte, uygulamada sağlanan indirim oranlarının yüksekliği ve kapsam esnekliği bazı durumlarda hâlâ agresif vergi planlaması stratejilerine imkân tanıyabilmekte ve bu da BEPS’in uzun vadeli etkinliğine yönelik tartışmaları canlı tutmaktadır.

7. SONUÇ

Küresel ekonomide sermaye hareketliliğinin artması ve teknolojinin üretim süreçlerindeki ağırlığının yükselmesi, vergi politikalarının hem ulusal hem de uluslararası düzeyde yeniden şekillenmesine yol açmıştır. Bu dönüşümüm en dikkat çekici unsurlarından biri yüksek mobiliteye sahip fikri mülkiyet gelirleri üzerinden yürütülen vergi rekabetidir. Patent, telif hakkı, ticari marka ve benzeri maddi olmayan varlıklardan elde edilen kazançlara yönelik düşük vergileme politikaları, başlangıçta inovasyonu teşvik etme ve Ar-Ge faaliyetlerini artırma amacı taşısa da zamanla çok uluslu şirketlerin kr aktarımında kullandıkları araçlara dönüşmüştür. Bu noktada, FM kutusu rejimleri hem yatırım ve yenilik çekme kapasitesi hem de vergi matrahı aşındırma riskleri bakımından ikili bir etkiye sahip olmuştur.

FM kutularının teorik erevesi incelendiğinde, bu mekanizmaların üç temel politika hedefi olduğu görülmektedir: inovasyonu desteklemek, yüksek nitelikli iç gücünü ve yatırımı çekmek ve mobil gelirler üzerindeki vergileme avantajını optimize etmek. Ancak ampirik bulgular, bu hedeflerin her zaman beklenen sonuçları doğurmadığını göstermektedir. Bazı araştırmalar FM kutularının patent başvurularını ve Ar-Ge yatırımlarını artırdığını ortaya koyarken, diğerleri etkilerin sınırlı veya olumsuz olabileceğini vurgulamaktadır. Özellikle yüksek gelirli patentlerin düşük vergili bölgelere taşınması, ev sahibi ülkelerdeki vergi gelirlerinde kayıplara neden olmakta ve bunun karşılığında yaratılan ek ekonomik aktivite bu kaybı telafi edememektedir. Bu durum, vergi politikalarının yalnızca vergi oranı üzerinden değil, aynı zamanda teşvikin niteliği ve uygulama koşulları üzerinden de tasarlanması gerektiğini ortaya koymaktadır.

OECD BEPS Eylem 5'in getirdiği standartlar ise, FM kutularını zararlı vergi rekabeti aracı olmaktan çıkararak inovasyonu destekleyen, şeffaf ve hesap verebilir teşvikler haline gelmesini hedeflemektedir. Değiştirilmiş bağlantı yaklaşımının uygulanması ise, Ar-Ge harcamaları ve fikri mülkiyet gelirleri arasındaki bağı zorunlu kılarak, yalnızca yerleşik ve üretken faaliyetlerden kaynaklanan gelirlerin vergi avantajlarından yararlanmasını sağlamaktadır. Bu bağlamda, FM kutularının geleceğinin büyük lde iki unsura bağlı olduğu görülmektedir. Bunlardan ilki, küresel asgari kurumlar vergisi uygulamasının yaygınlaşması ve ikincisi ise uluslararası vergi iç birliğinin güçlenmesidir. Örneğin %15'lik asgari bir vergi oranının uygulanması düşük oranlı FM kutularının kr aktarımı amacıyla kullanılmasını sınırlarken, aynı zamanda teşviklerin yatırım çekme fonksiyonunun da devam etmesini sağlayabilmektedir.

lke uygulamaları karşılaştırmalı olarak ele alındığında ise, FM kutularının kapsamı, vergi oranı, nitelikli fikri mülkiyet tanımı ve harcama-gelir bağlantısı gibi unsurlarda büyük farklılıklar bulunduğu görülmektedir. Örneğin, Fransa patent gelirlerine %10 vergi oranı uygularken; Macaristan, gelirlerin %50'sini istisna tutarak efektif oranı ciddi biçimde düşürmektedir. Belçika'da ise uygun gelirlerin %85'i vergiden indirilebilmekte iken, Hollanda %7'lik düşük oranıyla ne çıkmaktadır. Birleşik Krallık, BEPS standartlarına uyumlu olarak patent gelirlerinde %10 oran belirlerken, Çin ise %15'lik indirimli oran ve bazı teknoloji transfer gelirlerinde tam muafiyet sağlamaktadır. Bu eşitlilik, ülkelerin inovasyonu teşvik etme hedefleri ile uluslararası vergi rekabeti arasındaki hassas dengeyi ortaya koymaktadır.

Sonuç olarak, bu düzenleme sonrasında pek çok ülke patent kutusu rejimlerini yeniden yapılandırmış, kapsamını daraltmış veya tamamen kaldırmıştır. Bu gelişme ise, vergi teşviklerinin yalnızca üretken faaliyetlere bağlanması gerektiği yönündeki uluslararası mutabakatın somut bir göstergesidir. Gelecek perspektifinden bakıldığında, dijitalleşmenin artmasıyla birlikte fikri mülkiyetin ekonomik değeri daha da artacaktır. Bu durum, FM kutularına yönelik talebin ve vergi rekabeti risklerinin yeniden gündeme gelmesi ihtimalini de getirmektedir. Ancak küresel vergi reformlarının, özellikle BEPS sonrası iç birliği mekanizmalarının güçlenmesi, bu risklerin yönetilebilir düzeyde tutulmasına yardımcı olacaktır. lkeler, bir yandan inovasyon ve yatırımı teşvik eden vergi politikaları tasarlarırken, diğer yandan da vergi adaleti, mali sürdürülebilirlik ve uluslararası yükümlülükler arasında hassas bir denge kurmaya zen göstermelidir.

Bununla birlikte çalışmanın bazı sınırlılıkları da bulunmaktadır. Çalışma, yalnızca seçilmiş ülkeler üzerinden yürütülmüş olup, kapsamın genişletilmesi farklı coğrafyalardaki uygulamaların karşılaştırılmasına imkân tanıyacaktır. Ayrıca çalışmada ampirik veri setleri yerine kavramsal ve

mevzuata dayalı analizler tercih edilmiştir. Gelecekte yapılacak niceliksel araştırmalar FM kutusu rejimlerinin vergi gelirleri, yatırım kararları ve Ar-Ge çıktıları üzerindeki etkilerini daha somut biçimde ortaya koyabilecektir. Tüm bu sınırlılıklara rağmen çalışma, literatüre önemli katkılar sağlamaktadır. Zararlı vergi rekabeti ile fikri mülkiyet kutusu rejimlerini OECD BEPS Eylem 5 perspektifinde bütüncül bir çerçevede ele alarak, mevcut araştırmalardaki yaklaşımları tamamlamaktadır. Ayrıca, güncel ülke uygulamalarını bağlantı yaklaşımı çerçevesinde değerlendirerek, hem akademik çalışmalar için kavramsal bir temel sunmakta hem de politika yapıcılar açısından yol gösterici nitelikte özgün bulgular ortaya koymaktadır.

Etik Beyan: Bu çalışmada “Etik Kurul” izini alınmasını gerektiren bir yöntem kullanılmamıştır.

Ethics Statement: In this study, no method requiring the permission of the “Ethics Committee” was used.

KAYNAKÇA

- Alstadsæter, A., Barrios, S., Nicodeme, G., Skonieczna, A.M. & Vezzani, A. (2018). Patent boxes design, patents location, and local R&D. *Economic Policy*, 33(93), 131–177. DOI:[10.1093/epolic/eix021](https://doi.org/10.1093/epolic/eix021)
- Armağan, R. & İçmen, M. (2012). Vergi rekabeti ve Türkiye’ye yansıması. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 17(2), 145-172. <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/194398>
- Asen, E. (2019, September 18). *OECD tackling harmful tax practices*. <https://taxfoundation.org/blog/oecd-harmful-tax-practices-base-erosion-profit-shifting/>
- Bornemann, T. & Osswald, B. (2020). *The effect of intellectual property boxes on innovative activity & effective tax rates*. WU International Taxation Research Paper Series, No.3
- Böhm, T., T. Karkinsky & N. Riedel (2012). The impact of corporate taxes on R&D and patent holdings. https://conference.nber.org/confer/2012/TAPES12/Boehm_Karkinsky_Riedel.pdf
- Bösenberg, S. & Egger, P. H. (2017). R&D tax incentives and the emergence and trade of ideas. *Economic Policy*, 32(89), 39-80. <https://doi.org/10.1093/epolic/eiw017>
- Bradley, S., Dauchy, E. & Robinson, L. (2015). Cross-country evidence on the preliminary effects of patent box regimes on patent activity and ownership. *National Tax Journal*, 68(4), 1047-1071. DOI:[10.17310/ntj.2015.4.07](https://doi.org/10.17310/ntj.2015.4.07)
- Cole, A. & Kallen, C. (2023, August 30). *Risks to the US tax base from pillar two*. <https://taxfoundation.org/research/all/federal/global-minimum-tax-us-tax-base/>
- Declercq, F. (2021, October 12). *A closer look at France’s patent box regime*. <https://www.managingip.com/article/2a5bqtj8ume32iwlaoyl6/a-closer-look-at-frances-patent-box-regime>
- de Rassenfosse, G. (2015). *Patent box policies*. Commonwealth of Australia Department of Industry, Innovation and Science. https://www.industry.gov.au/sites/default/files/May%202018/document/pdf/patent_box_policies.pdf
- Dischinger, M. & Riedel, N. (2011). Corporate taxes and the location of intangible assets within multinational firms. *Journal of Public Economics*, 95(7-8), 691-707. <https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2010.12.002>
- Dommergues, L. & Boudot, A. (2019). *The new French IP box regime*. <https://www.gmba-allinial.com/mag-expert/tax-alert-the-new-french-ip-box-regime>

- Evers, L., Miller, H. & Spengel, C. (2015). Intellectual property box regimes: effective tax rates and tax policy considerations. *International Tax and Public Finance*, 22(3), 502–530. <https://doi.org/10.1007/s10797-014-9328-x>
- Ernst, C. & Spengel, C. (2011). *Taxation, R&D tax incentives and patent application in Europe*. ZEW Discussion Papers, No.24. <ftp://ftp.zew.de/pub/zew-docs/dp/dp11024.pdf>
- Ernst, C., Richter, K. & Riedel, N. (2014). Corporate taxation and the quality of research and development. *International Tax and Public Finance*, 21(4), 694-719. <https://doi.org/10.1007/s10797-014-9315-2>
- Eroğlu, O. (2025). Küresel matrah erozyonuna karşı geliştirilen kurallar çerçevesinde dijital ekonomide Türk vergi sistemi. *Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 26(2), 471-501. <https://doi.org/10.53443/anadoluibfd.1594037>
- Eser, L. Y. & şenel, K. (2021). İnovasyona yönelik vergi politikası: patent box rejimi. *Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 7(1), 17-36. <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/1522045>
- Gaessler, F., Hall, B. H. & Harhoff, D. (2019). *Should there be lower taxes on patent income?* NBER Working Paper Series, No.24843. https://www.nber.org/system/files/working_papers/w24843/w24843.pdf
- Giray, F. (2005). Kreselleşme srecinde vergi rekabeti ve boyutları. *Akdeniz İİBF Dergisi*, 3(9), 93-122. <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/1123227>
- Gravelle, J. (2013). *Tax havens: international tax avoidance and evasion*. Congressional Research. <https://sgp.fas.org/crs/misc/R40623.pdf>
- Griffith, R., Miller, H. & O'Connell, M. (2014). Ownership of intellectual property and corporate taxation. *Journal of Public Economics*, 112, 12-23. <https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2014.01.009>
- Guenther, G. (2017). *Patent boxes: a primer*. Congressional Research Service CRS Report. https://www.congress.gov/crs_external_products/R/PDF/R44829/R44829.3.pdf
- Haufler, A. & Schindler, D. (2023). Attracting profit shifting or fostering innovation? On patent boxes and R&D subsidies. *European Economic Review*, 155, 104446. <https://doi.org/10.1016/j.euroecorev.2023.104446>
- Haupt, A. & Peters, W. (2005). Restricting preferential tax regimes to avoid harmful tax competition. *Regional Science and Urban Economics*, 35(5), 493-507. <https://doi.org/10.1016/j.regsciurbeco.2004.07.002>
- Hebous, S. (2021). Corporate Income Taxes under Pressure: Why Reform is Needed and How it Could be Designed? In De Mooij R.A., Klemm, A.D. & Perry V.J. (Eds.), *Has tax competition become less harmful?* (pp. 87-106). International Monetary Fund.
- Huld, A. (2023, August 14). *China's tax incentives for the manufacturing sector in 2023*. <https://www.china-briefing.com/news/china-preferential-tax-policies-for-manufacturing-sector/>
- İşler, İ. (2019). Global bir sorun: küresel vergi rekabeti. *Vergi Raporu*, 27(238), 23-39. <https://vergiraporu.com.tr/upImage/org/20dcbbc.pdf>
- Johansson, Å., Heady, C., Arnold, J., Brys, B. & Vartia, L. (2008). *Taxation and Economic Growth*. OECD Economics Department Working Papers, No.620. <https://dx.doi.org/10.1787/241216205486>
- Karkinsky, T. & Riedel, N. (2012). Corporate taxation and the choice of patent location within multinational firms. *Journal of international Economics*, 88(1), 176-185. <https://doi.org/10.1016/j.jinteco.2012.04.002>
- Lester, J. (2022). An intellectual property box for Canada: why and how. C.D. Howe Institute e-Brief No.326. <https://ssrn.com/abstract=4393311>

- Littlewood, M. (2004). Tax competition: harmful to whom? *Michigan Journal of International Law*, 26(1): 410-487. <https://repository.law.umich.edu/mjil/vol26/iss1/>
- Mengden, A. (2025, July 15). Patent box regimes in Europe, 2025. *Tax Foundation*. <https://taxfoundation.org/data/all/eu/patent-box-regimes-europe/>
- Monsenego, J. (2021, January 20). *The new IP box regime in France*. <https://delsol-lawyers.com/The-new-IP-Box-regime-in-France>
- PwC (2012). *Innovation: IP structuring considerations for multinationals*. Global R&D Tax News, No. 4. https://www.pwc.com.tr/tr/ar-ge/yayinlar/pwc-ip-structuring-considerations-multinationals_january_2012.pdf
- Royalty Range (2020, April 14). *Patent Box in Europe*. <https://www.royaltyrange.com/resources/patent-box-in-europe/>
- Rowe-Brown, M. & James, H. (2020). *Patent Box Evaluation*. HMRC https://assets.publishing.service.gov.uk/media/5faad17ce90e075c4b5c94ac/Evaluation_report_-_Patent_Box.pdf
- Sakar, A. Y. (2015). Innovation for a new tax incentive: patent box regime Turkey and the EU application. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 195(3): 544-553. <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2015.06.269>
- Sanz Gomez, R. (2015). *The OECD's nexus approach to IP boxes: a European Union law perspective*. WU International Taxation Research Paper Series, No.12. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2589065>
- Schwab, T. & Todtenhaupt, M. (2021). Thinking outside the box: The cross-border effect of tax cuts on R&D. *Journal of Public Economics*, 204, 104536. <https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2021.104536>
- Shehaj, P. & Weichenrieder, A. J. (2024). Corporate income tax, IP boxes and the location of R&D. *International tax and public finance*, 31(1), 203-242. <https://doi.org/10.1007/s10797-023-09812-x>
- Silva-Gámez, A.I.; Méndez-Prado, S.M.; Arauz, A. (2022). What's happening with the patent box regimes? A Systematic Review. *Sustainability*, 14(18), 11423. <https://doi.org/10.3390/su141811423>
- Sun, Z., Lei, Z., Wright, B. D., Cohen, M. & Liu, T. (2021). Government targets, end-of-year patenting rush and innovative performance in China. *Nature Biotechnology*, 39(9), 1068-1075. DOI: [10.1038/s41587-021-01035-x](https://doi.org/10.1038/s41587-021-01035-x)
- OECD (1998). *Harmful tax competition: an emerging global issue*, OECD Publishing. https://www.oecd.org/en/publications/harmful-tax-competition_9789264162945-en.html
- OECD (2013). *Addressing base erosion and profit shifting*. OECD Publishing. https://www.oecd.org/en/publications/addressing-base-erosion-and-profit-shifting_9789264192744-en.html
- OECD (2021), Tax challenges arising from the digitalisation of the economy – global anti-base erosion model rules (pillar two): inclusive framework on BEPS. OECD Publishing. https://www.oecd.org/en/publications/tax-challenges-arising-from-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two_782bac33-en.html
- OECD (2025a). Base erosion and profit shifting (BEPS). <https://www.oecd.org/en/topics/base-erosion-and-profit-shifting-beps.html#beeps-actions>
- OECD (2025b). Harmful tax practices. <https://www.oecd.org/en/topics/harmful-tax-practices.html>
- OECD (2025c). OECD releases latest peer review results on preferential tax regimes under BEPS Action 5. <https://www.oecd.org/en/about/news/announcements/2025/02/oecd-releases-latest-peer-review-results-on-preferential-tax-regimes-under-beeps-action-5.html>

- OECD (2025d). BEPS multilateral instrument. <https://www.oecd.org/en/topics/beps-multilateral-instrument.html>
- OECD (2025e). Tax challenges arising from the digitalisation of the economy – consolidated commentary to the global anti-base erosion model rules: inclusive framework on BEPS. OECD Publishing. https://www.oecd.org/en/publications/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-consolidated-commentary-to-the-global-anti-base-erosion-model-rules-2025_a551b351-en.html
- OECD (2025f). Harmful tax practices - consolidated peer review results inclusive framework on BEPS: action 5, OECD Publishing. https://www.oecd.org/en/publications/harmful-tax-practices-2018-progress-report-on-preferentialregimes_9789264311480-en.html
- Orkunoğlu şahin, I. F. & Yereli, A. B. (2016). Seilmiş AB lkelerinde ve Türkiye’de patent gelirlerine ilişkin vergileme: patent box rejimi. *Sosyoekonomi*, 24(29), 183-203. <https://doi.org/10.17233/se.2016.07.001>
- Zhe, Z. (2020). The construction of. *Academic Journal of Humanities & Social Sciences*, 3(1), 123-132
- WIPO (2020). *What is intellectual property?*. WIPO Publication No. 450E. https://www.wipo.int/edocs/pubdocs/en/wipo_pub_450_2020.pdf