

# FRANCHISING SİSTEMİNDE KNOW-HOW KARŞILIĞINDA TAM MÜKELLEFLERİN DAR MÜKELLEFLERE YAPTIĞI ÖDEMELERİN VERGİSEL BOYUTU

Öğr. Gör. Keramettin TEZCAN  
Çukurova Üniversitesi-İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi-  
Maliye Bölümü-Mali Hukuk Öğretim Görevlisi

**ÖZET** : Franchising, tüketici tarafından başarısı kanıtlanmış mal ve hizmetlerin isim haklarının satın alınmasına dayanan bir sistemdir. Başka bir anlatımla, daha önce denenmiş ve başarılı olmuş bir metodun satın alınması sistemin kapsamını oluşturmaktadır.

Türkiye’de yerleşik bulunan tam mükellefler, Türkiye’de yerleşik olmayan dar mükelleflerin bilgi, destek ve uzmanlığından (know-how) yararlanmak amacıyla aralarında franchising sözleşmesi yapmaktadırlar. Yapılan bu sözleşmeler çerçevesinde ise çeşitli adlar altında dar mükelleflere ödemeler yapılmaktadır.

Dar mükelleflere yapılan bu ödemeler; KVK’ nun 24.maddesine göre kurumlar vergisi stopajına ve fon payına, KDVK’ nun 1/3-f maddesine göre KDV’ ye, DVK’na bağlı 1 sayılı tabloya göre Damga Vergisine, Banka Sigorta Muameleler Vergisine ve Harçlar Kanunu’na göre noter ve tescil harçlarına tabidir. Bu doğrultuda muhasebe sistemleride özellik arz etmektedir.

**ABSRACT** : Franchising is a system depending on licensing of the goods and services whose commercial success has been proven by consumers. In other words, it contents the licensing of a previously experienced and proven method.

Resident tax-payers settled in Turkey, accept franchising agreements to make use of the knowledge, support and business experience (know-how) of foreign limited tax-payers (franchisors). By these agreements variously named special payments are being done to the foreign partners.

These payments to the franchisor; are subject to corporation tax deduction according to the article 24 of the Corporation Tax Law, and Value Added Tax according to the article 1/3-f of the Value Added Tax Law, and stamp duty according to the Law of Stamps Duty- Table number 1 and Banking and Insurance Transaction Tax and finally notary and registration fees according to Law of Fees. As a result of these tax implications, the accounting system of these payments should be specially treated.

## I.GİRİŞ

Tüm dünyada olduğu gibi ülkemizde de gittikçe artan sayıda işletme, ekonomide etkinliği artan ve uygulama alanı bulan franchising sistemiyle yaygınlaşma

yolunu seçmektedir. Franchising, tüketici tarafından başarısı kanıtlanmış mal ve hizmetlerin isim haklarının satın alınmasına dayanan bir sistemdir. Başka bir anlatımla, daha önce denenmiş ve başarılı olmuş bir metodun satın alınması sistemin kapsamını oluşturmaktadır.

Türkiye’de yerleşik bulunan<sup>1</sup> tam mükellefler, Türkiye’de yerleşik olmayan dar mükelleflerin bilgi, destek ve uzmanlığından (know-how) yararlanmak amacıyla aralarında franchising sözleşmesi yapmaktadırlar. Yapılan bu sözleşmeler çerçevesinde ise çeşitli adlar altında dar mükelleflere ödemeler yapılmaktadır.

Bu makalenin konusunu, dar mükelleflere yapılan bu ödemelerde sistemin özelliği vergisel boyutu, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları karşısındaki durum ve buna ilişkin muhasebe kayıtları bu makalenin konusunu teşkil etmektedir.

## II. KNOW-HOW ve FRANCHISING SİSTEMİ

Aynı kökten gelen “franchise” ve “franchising” sözcükleri aslında İngilizce olup, Türkçe karşılığı bulunamadığı için orijinal şekli ile dilimize aynen girmiş ve yerleşmiştir. Franchising için kısaca “isim ve işletme hakkını kullanma” şeklinde bir Türkçe karşılık bulmak mümkünse de, bir terim olarak kullanılamaz. Çünkü hem uzun hemde Franchising’i bütünü ile ifade etmekten uzaktır.

Satış imtiyazı verilmesi “Franchising” usulü yeni pazarlar geliştirme ile ilgili riski azaltır ve başlangıç maliyetlerini azaltır. Başlangıç maliyetlerini en aza indirir. Üretici perakendeciler pazarları denemek için çok daha yüksek yatırım maliyetli olan kendi mağazalarını açma yerine satış imtiyazını verme yolunu seçebilirler. Satış imtiyazı verme usulü perakende satış anlayışını sınırlar ötesine genişletmenin yararlı bir aracıdır.<sup>2</sup>

Açık ve kesin bir tanımı yapılamamakla birlikte know-how ise kısaca, bir işletmenin içindeki teknik bilgileri aynı işi yapmaya hazırlanan bir başka işletmeye satması olarak tanımlamak mümkündür. Know-how, CCI (Uluslararası Ticaret Odası) ayrıca OMPI (Dünya Fikri Mülkiyet Örgütü) tarafından da çeşitli şekillerde tanımlanmıştır.

---

<sup>1</sup>) Uyuşu, ikametgahı, iş veya kanuni merkezi Türkiye’de bulunan mükellefler yerleşmiş sayılırlar

<sup>2</sup>) DEMİRCİ, Fatma, “Franchising Sistemi ve Türkiye’deki Uygulaması” yayımlanmamış çalışma.

Yapılan tanımlardan anlaşılın Know-How, bir ürünün nasıl elde edileceğini ya da nasıl yapılacağını gösteren üretimle ilgili teknik bilgi niteliğindedir.<sup>3</sup>

## 1- Franchising Sistemi

Kendi üretim ve hizmet alanlarında isim yapmış ve üne kavuşmuş firmalar, ürettikleri mal ve hizmetlerin aynı ülkenin diğer şehirlerinde veya dış ülkelerde de üretim ve tanıtımını isterler. Franchising böyle bir bilgi ve teknoloji birikiminin, diğer şehir ve ülkelere transferini sağlayan bir yöntemdir. Bu transferin kapsamına sadece mal ve hizmetin adı, markası değil aynı zamanda üretim, işletme yönetimi ve organizasyonu da dahil bulunmaktadır.<sup>4</sup>

Franchise, bir ürün veya hizmetin hak sahibi olan tarafın, belli bir süre, şart ve sınırlamalar dahilinde, söz konusu ürün veya hizmet ile ilgili ticari işleri yürütmek üzere, karşı tarafa verdiği imtiyazdır.

Başka bir ifade ile bir ürün veya hizmet konusunda imtiyaz hakkına sahip tarafın belirli bir süre, şart ve sınırlamalar dahilinde, işin yönetim ve organizasyonuna ilişkin bilgi, destek ve uzmanlık (know-how) sağlamak suretiyle, imtiyaz hakkına konu ticaret işleri yürütmek üzere ikinci tarafa verdiği imtiyazdan doğan, uzun dönemli ve sürekli bir iş ilişkileri bütünüdür.

Franchising sisteminde iki taraf ve bu iki taraf arasında gerçekleştirilen bir sözleşme mevcuttur. Tarafların tanımını yapmak gerekirse;

**a) Franchisor:** Bir ürüne, hizmete veya bilgi birikimine ve bunlara ait denenmiş, kalitesini kanıtlamış ve başarılı bir marka, isime sahip ve bunların satış, dağıtım veya işletme hakkını belirli bir bedel karşılığı veren taraftır.<sup>5</sup> Franchisor, isim, marka ve sistemin sahibidir. Diğer bir ifadeyle imtiyaz hakkı sahibi ve imtiyaz hakkını veren taraftır.<sup>6</sup>

**b) Franchisee:** Marka, isim ve işletme hakkını alan, bağımsız şekilde işletmesini yöneten, franchisor'dan idari, mali, teknik, pazarlama ve eğitim konularında sürekli destek alan taraftır.<sup>7</sup> Franchisee, imtiyaz alan taraftır.<sup>8</sup>

<sup>3</sup>) KIZILOT, Şükrü; "Katma Değer Vergisi ve Uygulaması", Yaklaşım yayınları, Cilt:1, sf.236-Ankara-2000

<sup>4</sup>) BAİLEY, Frederick; "A. From Unit Franchise Agreement", Arizona-1980 çeviren Halit Nurettin TOPÇU, "Franchising Sözleşmesi", Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul-1991

<sup>5</sup>) AYANOĞLU, Ejder; "Franchising ve Türkiye'deki Uygulaması", Vergi Dünyası, s.176, sf.77-78, -Ankara-1996

<sup>6</sup>) KIZILOT, a.g.e., sf.359

<sup>7</sup>) AYANOĞLU, a.g.e. sf.78

Yukarıda izah etmeye çalıştığımız iki taraf arasında yapılan franchising sözleşmesi neticesinde imtiyaz alan taraf, imtiyaz hakkını veren tarafa değişik adlar altında ödemeler yapmaktadır.

## 2- Franchising Sisteminde Yapılan Ödemelerin Mahiyeti

İmtiyazı alan taraf, imtiyaz hakkı sahibine çeşitli adlar altında ödemeler yapmaktadır. Bu ödemeler, franchisefee, royalty ve reklam harcamalarıdır.

**a) Franchisefee Ödemesi:** İmtiyaz alan tarafın imtiyaz hakkını veren tarafa, isim, marka veya sistemi kullanma hakkı karşılığında ödediği bir başlangıç veya sisteme giriş bedelidir.

**b) Royalty:** İmtiyaz alan tarafın, imtiyaz hakkını veren tarafa aylık veya yıllık ciro veya kardan sözleşmede belirlenen oranlarda yüzde olarak yaptığı ödemelerdir.<sup>9</sup>

**c) Reklam Harcamaları Katkı Payı:** İmtiyaz alan taraf, imtiyaz hakkını veren tarafa sözleşme gereği reklam harcamalarına katkı payı adı altında yaptığı ödemelerdir.<sup>10</sup>

Uygulamada standart, tek tip bir franchising sözleşmesi yoktur. Uluslararası franchising sözleşmelerinde genellikle 5 ile 10 yıl arasında bir süre saptandığı görülmektedir. Aslında bu süre taraflar arasında serbestçe saptanan, tarafların her ikisinin de yeterli gördükleri karlılığı sağlayabilecekleri uzunlukta bir süre olmalıdır.<sup>11</sup>

## II. YAPILAN ÖDEMELERİN VERGİSEL BOYUTU

Bilindiği üzere, Kurumlar Vergisi Kanununun 1.maddesinde kurum kazancının gelir vergisi konusuna giren gelir unsurlarından oluştuğu öngörülmüştür. G.V.K.'nun 70. maddesinin 5 numaralı bendinde ise, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi hakların (ticari –sınai ve telif hakları) sahipleri, mutasarrıfları zilyetleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar Gayrimenkul Sermaye İradı olarak addolunmuştur.

---

<sup>8</sup>) KIZILOT, a.g.e., sf.359

<sup>9</sup>) AYANOĞLU, a.g.e.,s.78

<sup>10</sup>)PİRTİNİ Serdar - AKAY Hüseyin; "Bir Pazarlama Yönetimi Olan Franchising Sisteminde Vergi ve Muhasebe Uygulamaları", Vergi Dünyası, Yıl:1997, S.189, s.141

<sup>11</sup>) AYANOĞLU,a.g.e., s.78

## 1- Kurumlar Vergisi Kanunu ve Açısından vergileme

KVK' nun 11.maddesine göre; kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye'de bulunmayan dar mükellefler, sadece Türkiye'de elde ettikleri kurum kazançları üzerinden vergilendirileceklerdir. Ayrıca, KVK' nun 12/5. maddesi uyarınca; gayri menkullerin, hakların ve menkul malların Türkiye'de kiralanmasından elde edilen iradlar, dar mükellefiyete tabi kurumların Gayrimenkul Sermaye İradları<sup>(12)</sup> KVK' nun 24.maddesine göre kurumlar vergisi stopajına ve fon payına tabi olacaktır. Stopaj oranı 31.12.1993 tarih ve 21801 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 93/5147 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesinde %20 olarak belirlenmiş olup, halen bu oran uygulanmaktadır.<sup>13</sup>

Yukarıdaki hükümlere göre, yurtdışında yerleşik kurumlara yapılan Royalty ödemeleri gayrimenkul sermaye iradidir. Bu nedenle dar mükellef kurumlara başlangıç (sisteme giriş) bedeli ile royalty ve reklam harcamalarına katkı payı adında yapılan ödemeler üzerinden %20 stopaj ve %10 fon payı kesintisi yapılacaktır.<sup>14</sup>(çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarındaki özel oran ve uygulamalar saklıdır.)

## 2- Katma değer Vergisi Kanunu Açısından vergileme

Dar mükellef kurumlarının GVK'nun 70.maddesinde sayılan gayri maddi haklar kapsamına giren hakların Franchising sözleşmesi karşılığı belirli bir süre kullanılmak üzere Türkiye' deki kişi ve kuruluşlara devretmesi (kiralaması) işlemi KDVK' nun 1/3-f maddesine göre KDV'ye tabi bulunmaktadır. Yurt dışında yerleşik kurumların Türkiye'de KDV mükellefiyeti bulunmadığından sisteme giriş, royalty veya reklam katkı payı ödemeleri üzerinden hesaplanan KDV, KDVK' nun 9/1.maddesine göre Türkiye'deki kişi ve kuruluşlar tarafından sorumlu<sup>15</sup> sıfatıyla tevkifat yapılır,<sup>16</sup> bağlı oldukları vergi dairesine ödenmesi gerekmektedir.

Sorumlu sıfatıyla ödenen bu vergi, aynı dönemde söz konusu mükellefin diğer faaliyetleri için vereceği 1 No'lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapılır. KDV açısından aynı konu; 25 seri nolu KDVG' nin (A) bölümünde

<sup>12</sup>) TOSUNER, Mehmet-ARIKAN, Zeynep- YERELİ, A. Burçin "Türk Vergi Sistemi" Anadolu Matbaası, İzmir-2001

<sup>13</sup>) 93/5147 sayılı kararnamede yer alan 24.madde kapsamındaki tevkifat oranları daha sonraki kararnameler ile değişikliğe uğramıştır. 11 ana pozisyon içerisinde yer alan gayrimenkul sermaye iratlarındaki stopaj oranında bir değişiklik yapılmamıştır.

<sup>14</sup> Bir ay içerisinde yapılan stopajlar toplamı ertesi ayın 20. günü akşamına muhtasar beyanname ile vergi dairesine beyan edilip, ödenmesi mecburidir.

<sup>15</sup> Türkiye'de iş merkezi, kanuni merkezi veya ikametgahı bulunmayanlara yapılan ödemeler sırasında doğan KDV'yi güvence altına almak amacıyla, Maliye Bakanlığı ödemeyi yapan veya üçüncü bir kişiyi sorumlu tutabilir.

<sup>16</sup> 2 No'lu KDV beyannamesi ile beyan edilecektir.

açıklanmış olup, bu tebliğe göre, GVK' nun 70.maddesinde sayılan mal ve hakların kiraya verilmesi işleminde vergiyi doğuran olay, kira bedelinin tahsil edildiği tarihte meydana gelmektedir. Bu çerçevede, yurtdışındaki kurumlara gayrimenkul sermaye iradı çerçevesinde yapılacak ödemelere ait KDV, bu bedellerin ödendiği vergilendirme döneminde sorumlu sıfatıyla 2 No'lu beyanname ile beyan edilecektir. (17)

### 3- Damga Vergisi ,Harçlar ve Banka Ve Sigorta Muameleleri Vergisi Kanunu Açısından vergileme

Franchising sözleşmeleri yurt içinde DVK'na bağlı 1 sayılı tabloya göre Damga Vergisine tabidir. Ayrıca Harçlar Kanunu'na göre noter ve tescil harçlarına tabidir. Franchising işlemlerinin yatırım bankaları aracılığı ile gerçekleştirilmesi halinde bankaların müşterisi durumundaki franchisee'lerden her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paralar Banka Sigorta Muameleler vergisine tabidir. (18)

## IV. FRANCHISING İŞLEMLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Dar mükellef kurumlarla yapılan franchising sözleşmeleri nedeniyle dar mükelleflere yapılan ödemeler, ödemeyi yapan tam mükellefler bakımından aşağıdaki şekilde muhasebe kayıtlarına işlenir.

Ödenen başlangıç (sisteme giriş) bedeli **260-HAKLAR** hesabında muhasebeleştirilir. Bu hesabın tutarı sözleşmenin süresi belli ise yararlanma süresi içerisinde, belli değilse 5 yıllık sürede eşit taksitlerle itfa olunarak (amortismanı tabi tutularak) yok edilir. İtfa kaydındaki **AMORTİSMAN GİDER HESABI** Hizmet Üreten İşletmelerde **740-HİZMET ÜRETİM MALİYETİ**, mamul üreten işletmelerde **730-ÜRETİLEM MALİN MALİYETİ** hesaplarına atılır. Ayrıca, dar mükellef kurumlara ödenen Royalty ve Reklam Harcamaları Katkı Payları **760 –PAZARLAMA VE DAĞITIM GİDERLERİ** hesaba kaydedilir.(19)

**Örnek-1)**Türkiye'de yerleşik ve tam mükellef olan "X" anonim şirketi, dar mükellef olan bir kurumla 01.01.2001 tarihinde 5 yıllık süreyi kapsayan franchising sözleşmesi yapmış ve sözleşme gereği brüt 1.000.000.000 TL. başlangıç (sisteme giriş) bedeli ödemiştir. Bu bedel üzerinden normal amortisman yöntemine göre 31.12.2001 tarihinde amortisman ayrılması yapılmıştır.

17 ) KIZILOLU, a.g.e., sh.238-239

18 ) PİRTİNİ-AKAY, a.g.e. s.140

19 PİRTİNİ-AKAY, a.g.e.. s.141-143

Brüt bedel üzerinden %20 dar mükellef kurumlar vergisi tevkifatı ve %10 fon payı kesintisi yapılmıştır. Katma değer vergisi %18'dir.

-----01.01.2001-----	
260 HAKLAR .....	1.000.000.000.-
191 <sup>20</sup> İNDİRİLECEK KDV .....	18.000.000.-
1.000.000.000 x %18	
100 KASA.....	780.000.000.-
360 ÖDENECEK VERGİ VE FON.....	220.000.000.-
- Ödenecek dar mükellef kurumlar vergisi stopajı	
1.000.000.000 x %20 =	200.000.000.-
- Ödenecek fon payı	
200.000.000 x %10 =	20.000.000.-
391 HESAPLANAN KDV.....	18.000.000.-
- Sorumlu sıfatıyla ödenecek KDV	
1.000.000.000 x %18 =	18.000.000.-
----- / -----	
-----31.12.2001-----	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ.....	200.000.000.-
- Amortisman ve tükenme payları	
veya	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ.....	200.000.000.-
- Amortisman ve tükenme payları	
268 <sup>21</sup> BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR.....	200.000.000.-
----- / -----	
-----	

<sup>20</sup> Başlangıç (sisteme giriş) bedeli olarak yapılan ödemenin kaydı. 4369 sayılı Kanun'un 82/5-d maddesi ile 01.01.1999 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılan KDVK'nun 31. Maddesi gereği 291 KODLU hesap kullanılmamıştır.

<sup>21</sup> Maddi olmayan duran varlığa amortisman ayrılması. Yukarıda (a) bölümünde izah edildiği üzere sözleşme süresi 5 yıl olduğundan yıllık %20 amortisman ayrılması gerekmektedir. Aktif değeri 1.000.000.000 TL olduğundan %20'si olan 200.000.000 TL. 2001 yılı amortismanı olarak gider hesaplarına kaydedilmiştir Geçici vergi uygulaması bakımından bu kayıt her üç aylık dönem sonunda ¼ oranında yapılacak ve dönem sonunda (31 Aralık 2001) 200.000.000 TL'ye ulaşılacaktır. Geçici vergi vergilendirme dönemlerinde bir değişiklik olursa (ki meclise sunulmak üzere), yapılacak yeni düzenlemeye göre gider kayıtlarının yapılacağı tabiidir.

**Örnek-2)** Yukarıdaki sözleşme gereği yıllık gayri safi hasılatın %5'i oranında Royalty ödemesi yapılacaktır. Yerli şirketin 31.12.2001 tarihi itibarıyla yıllık cirosu 1.500.000.000 TL. dir. Hesaplanan Royalty'nin **brüt** tutar olduğu sözleşmede mevcuttur. Buna göre hesaplanan royalty (1.500.000.000 x %5) 75.000.000 – TL.dir. Bu tutar üzerinden kanuni kesintiler yapıldıktan sonra geriye kalan net tutar ödenecektir.

-----31.12.2001-----	
-----	
760 PAZ.SATIŞ VE DAĞ.GİDER	75.000.000.-
- Royalty giderleri	
1.500.000.000 x %5 = 75.000.000 -	
191 İNDİRİLECEK KDV	13.500.000.-
75.000.000 x %18 = 13.500.000-	
100 KASA .....	58.500.000.-
360 ÖDENECEK VERGİ VE FON.....	16.500.000.-
- Ödenecek dar mükellef kurumlar vergisi stopajı	
75.000.000 x %20 = 15.000.000	
- Ödenecek fon payı	
15.000.000 x %10 = 1.500.000	
391 HESAPLANAN KDV.....	13.500.000.-
- Sorumlu sıfatıyla ödenecek KDV	
75.000.000 x %18 = 13.500.000.-	
----- / -----	

**Örnek-3)** Yukarıdaki sözleşme gereği yıllık gayri safi hasılatın %2'si oranında reklam harcamalarına katkı payı ödenecektir. Yerli şirketin 31.12.2001 tarihi itibarıyla yıllık cirosu 1.500.000.000 TL.dir. Hesaplanan katkı payının **BRÜT** tutar olduğu sözleşmede mevcuttur.

Buna göre hesaplanan katkı payı (1.500.000.000 x %2= 30.000.000- TL.dir. Bu tutar üzerinden kanuni kesintiler yapıldıktan sonra geriye kalan **NET** tutar ödenecektir.



-----31.12.2001-----	
760 PAZ.SATIŞ ve DAĞ.GİDER.....	30.000.000.-
- Reklam harcamaları katkı payı	
1.500.000.000 x %2 =	30.000.000.-
191 İNDİRİLECEK KDV.....	4.500.000.-
30.000.000 x %18 =	5.400.000.-
	100
KASA.....	23.400.000.-
	360 ÖDENECEK VERGİ VE FON.....
6.600.000.-	
	- Ödenecek dar mükellef kurumlar vergisi stopajı
	30.000.000 x %20 = 6.000.000.-
	- Ödenecek fon payı
	6.000.000 x %10 = 600.000.-
	391 HESAPLANAN
KDV.....	5.400.000.-
	- Sorumlu sıfatıyla ödenecek KDV
	30.000.000 x %18 = 5.400.000.-
----- / -----	

**V. DAR MÜKELLEFLERE YAPILAN BU ÖDEMELERİN  
ÇİFTE VERGİLENDİRİLMİYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI  
KARŞISINDAKİ DURUMU**

Türkiye’de yerleşik tam mükellef kurumların, dar mükelleflere yaptıkları bu ödemeler KVK’ nun 24.maddesi uyarınca (Bakanlar Kurulu Kararlarına göre) %20 oranında vergi tevkifatına ve %10 oranında fon payı kesintisine tabidir.

Ancak, Türkiye ile çeşitli ülkeler arasında yapılmış bulunan ve gelir üzerinden alınan vergilerde çifte vergilendirmeyi önlemeyi amaçlayan anlaşmalarda “**GAYRİMADDİ HAK BEDELLERİ**” üzerinden devlet tarafından alınacak vergi miktarı gayri maddi hak bedelinin gayri safi tutarının azami bir oranı ile sınırlandırılabilir. Diğer taraftan bunun için gayri maddi hak bedelini elde eden dar mükellef kişi veya kurumun o gayri maddi hak bedelinin gerçek lehdarı olması şarttır. <sup>(22)</sup>

<sup>22</sup> ) HARMANDAR, Volkan; “Know-How Karşılığında Yapılan Ödemelerin (Royalty) Vergi Kanunları ve Türk Vergi Anlaşmaları Karşısındaki Durumu” Vergi Dünyası, Yıl:1994, s.156, sf.58-59

Bugüne kadar 36 ülke ile çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları yapılmış ve gayri maddi hak bedelleri üzerinden yapılacak azami tevkifat oranı (**FON PAYI DAHİL**) genel olarak %10 olarak belirlenmiş bulunmaktadır. Bu oranlar Uluslararası Vergi anlaşmalarının 12.maddesinde yer almaktadır.

**Örnek-1)** Uluslararası vergi anlaşmaları yapılan ülkelerin **Franchising** satan şirketlerine ödenen gayri maddi haklar ile ilgili olarak yapılacak Know-How ödemeleri aşağıda olduğu gibi muhasebeleştirilecektir. Türkiye’de yerleşik ve Tam Mükellef olan bir Anonim şirket ülke dışında faaliyet gösteren bir Dar Mükellefle 01.01.2001 tarihinde franchising sözleşmesi yapmıştır. Dar Mükellef kurum patent hakkının gerçek lehdarıdır.

Sözleşme gereği yıllık gayri safi hasılatın %10’u oranında royalty ödemesi yapılacaktır. Tam mükellef şirketin 31.12.2001 tarihi itibarıyla yıllık cirosu 10 milyar TL.’dir. Hesaplanacak royalty’nin **BRÜT** tutar olduğu sözleşmede belirtilmiştir..

Hesaplanan royalty (10.000.000.000 x %10) 1.000.000.000.- TL.dir.

Bu durumda hesaplanan 1.000.000.000.-TL. üzerinden bu ülke ile yapılan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının 12.maddesi gereği %10 oranında vergi tevkifatı yapılacaktır. Ancak, mevcut vergi kesintisi fon payı dahil tutarı da içermesinden ve fon payının vergi kesintisinin %10’u olmasından dolayı, %10’luk Genel Vergi Oranından tevkifat matrahına uygulanacak oranının ayırıştırılması gerekmektedir. (23)

- Ödenen Brüt Tutar.....= 10.000.000.000.-  
- Vergi Kesintisi.....=  
1.000.000.000.-  
10.000.000.000 x %10

1.000.000.000.-TL. içerisinde ödenecek dar mükellef kurumlar vergisi stopajının ve fon payının matematiksel olarak ayıklanması aşağıdaki şekilde yapılacaktır.

Matematiksel olarak “%10 x 100/110 = 0.09090909090” bulunan sonuca göre ödenecek olan, 10.000.000.000.-TL üzerinden kesilecek olan kurumlar vergisi stopajı şu şekilde olacaktır.

<sup>23</sup> ) “Beyanname düzenleme klavuzu”,Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, sf.567, 1999

1) Ödenecek Dar Mükellef Kurumlar Vergisi Stopajı.....		
909.090.900.-10.000.000.000 x 0.909090909 = 909.090.900.-		
2) Ödenecek Fon Payı.....		
90.909.090.-		
909.090.900.-x %10		
3) Kesintisi.....	Toplam	Vergi
(1+2)		999.999.990.-

-----31.12.2001-----

760 PAZ.Satış ve DAĞ.Gider.	10.000.000.000.-TL	
-Royalty giderleri		
191 İNDİRİLECEK KDV	1.800.000.000-	
10.000.000.000 x %18		
	100 KASA.....	9.000.000.010.-
	360 ÖDENECEK VERGİ VE FON.....	
999.999.990.-		
	- Ödenecek dar mükellef kurumlar vergisi stopajı	
	909.090.900.-	
	- Ödenecek Fon Payı	
	90.909.090.-	
	391 HESAPLANAN KDV	1.800.000.000-
	- sorumlu sıfatıyla ödenecek KDV	
	10.000.000.000 x %18	
	Royalty Ödemesi	

## VI. SONUÇ

Ticari hayata baktığımızda bir teknoloji yarışının olduğunu görmekteyiz. Araştırma ve geliştirmeye önem veren işletmeler yeni ürünler, yeni buluşlar elde edebilmektedirler. Elde ettikleri bilgi ve uzmanlıklarını franchising sözleşmeleri ile başka işletmelere belirli şart ve sürelerle kiralamakta ve karşılığında önemli miktarlarda gelir elde etmektedirler.

Diğer tarafta bu zahmete katlanmak veya risk almak istemeyen işletmeler para karşılığı bilgi ve uzmanlıkları kiralarak yararlanma yolunu seçmektedirler.

Bu sistemi seçen işletmelerin söz konusu ödemeleri yaptıkları sırada kurum stopajı, fon payı ve katma değer vergisi kesmek ve bu kesilen vergileri dar mükellef

adına vergi dairesine yatırmak zorundadır. Tam mükellefler bu ödevlerini yerine getirmedeği takdirde müteselsilen sorumlu olup, ödemenin tamamını dar mükellefe yapmış olsalar dahi, sorumluluk sıfatından dolayı, kesilip ödenmeyen vergiler cezalı olarak fer'isiyle birlikte ödemeyi yapan tam mükellef adına tarh ettirilir. Tam mükellefin daha sonra ödemeyi yaptığı dar mükellefe rücu etmek hakkı bulunmaktadır. Ancak; hukuki yolları kullanmak gerekebileceğinden ödenen vergileri tekrar tahsil etmesi gecikebilmektedir.

Bu nedenle, bu makalenin temel hedefi hem sistem tanıtılmış hemde söz konusu mükelleflerin vergi boyutu , muhasebe işlemleri açısından yapacakları uygulamaları ortaya konulmuştur.

### KAYNAKÇA

- 1-AYANOĞLU, Ejder; “Franchising ve Türkiye’deki Uygulaması”, Vergi Dünyası, s.176, sf.77-78, -Ankara-1996
- 2-BAİLEY, Frederick; “A. From Unit Franchise Agreement”, Arizona-1980 çeviren Halit Nurettin TOPÇU, “Franchising Sözleşmesi”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul-1991
- 3-DEMİRCİ, Fatma; “Franchising Sistemi ve Türkiye’deki Uygulaması” yayımlanmamış çalışma.
- 4- HARMANDAR, Volkan; Know-How Karşılığında Yapılan Ödemelerin (Royalty) Vergi Kanunları ve Türk Vergi Anlaşmaları Karşısındaki Durumu, Vergi Dünyası, Yıl:1994, Sayı:156, sf.58-59
- 5-KIZILOĞLU, Şükrü; “Katma Değer Vergisi ve Uygulaması” ,Yaklaşım yayınları , Cilt:1, sf.236-Ankara-2000
- 6- PİRTİNİ, Serdar – AKAY, Hüseyin; “Bir Pazarlama Yönetimi Olan Franchising Sisteminde Vergi ve Muhasebe Uygulamaları” Vergi Dünyası, Yıl:1997, s.189, sf.141
- 7-TOSUNER,  
Mehmet-ARIKAN, Zeynep- YERELİ, A. Burçin “Türk Vergi Sistemi” Anadolu Matbaası, İzmir-2001