

# FRANCHISING İŞLEMLERİ ve VERGİLENDİRİLMESİ

## FRANCHISING PROCESS AND ITS TAXATION



Hüseyin AYGÜN\*

### ÖZ

Çalışmamızda globalleşmenin sonucu olarak uluslararası pazarlama ve işletmecilikte önemli bir rol oynayan ve tüm firmaların kullanmaya başladığı franchising işlemleri ve vergilendirilmesinden söz edeceğiz. Öncelikle franchising işlemlerinin neler olduğu bu işlemlerin nasıl yapıldığı dünya ve ülkemizdeki yerinden bahsederek bu işlemlerin GVK, KVK ve KDVK açısından vergilendirilmesi işlemini açıklanmaya çalışılacaktır.

**Anahtar Kelimeler:** Franchising, Franchisee, Franchisor, Kurumlar Vergisi, Gelir Vergisi; Katma Değer Vergisi.

### ABSTRACT

This study explores the franchising process and its taxation, which plays a key role in international marketing and business administration, and is used extensively by market players as a result of globalisation. The study, firstly defines what franchising processes are, how they are done in the world and in our country, and then evaluates the taxation of it in terms of ITL, CTL and VATL.

**Keywords:** Franchising, franchisee, franchisor, corporate tax, income tax, value added tax

---

\* Vergi Müfettiş Yardımcısı

M.G.T.: 11.01.2018 / M.K.T.: 21.02.2018

## 2- FRANCHISING SİSTEMİNİN TANIMI

Sistemin birçok ülkede uygulanması, uygulandığı ülkelerde çok farklı kullanım amaçlarının olması, kullanım alanlarının çeşitliliği ve uygulamanın tarafların karşılıklı pazarlığı sonucu oluşturulan bir sözleşmeye dayanması, standart bir Franchising tanımının yapılmasını güçleştirmektedir.<sup>1</sup>

Franchising'e ilişkin yapılan tanımlamalar ise tanımı yapanın bakış açısına ve Franchising ilişkisinde beklenen amaca göre birçok çeşitte olabilmektedir. Çok sayıdaki Franchising tanımından birkaçı şöyle sıralanabilir;

Lügat manası "imtiyaz" olan Franchise, İngilizce bir kelimedir. Fransızca "Affanchir" olan "Franchise" sözcüğünden "Franchising-imtiyaz Verme" kelimesi türetilmiştir. Fransızca'da Affanchir; serbest bırakma, vergi-resim ve harçlardan muaf tutma anlamındadır.<sup>2</sup>

"Üretim, pazarlama ve dağıtım süreçlerini bir bütüne dönüştüren Franchising, önceleri evlerde üretilen mallara pazar arama çabasından, günümüzde, çeşitli ülkelerin mallarını, kendi kültürlerine göre dünyada pazarlama çabasına dönüşmüştür. Bu dönüşüme büyük katkısı olan medya, dünyanın her yerinde aynı mal ve hizmet tipini sunarken, hem ülkelerin büyük bölümünde mal ve hizmete standart getirmiş hem de bu standardı isteyen yeni bir tüketici tipi yaratmıştır. Tüketim için kendini yaratan, kendisi ile rekabet halinde olan ve adını tüketmeden varlığını koruma mücadelesi veren bu sistem Franchising'dir."<sup>3</sup>

"Franchising, bir işletme sistemi çerçevesinde yapılan satış faaliyetlerinde denenmiş ve kendini ispat etmiş bir ismin markanın desteği ve güvencesi altında iş yapan, birbirinin kopyası, dağıtım müesseselerinin mal ve hizmetlerinin karşılığında söz konusu isim, marka ve sistemin sahibi olan franchisor ile girmiş oldukları bağımsız ticari bir ilişki türüdür."<sup>4</sup>

Uluslararası Franchising Birliği'nin (IFA) yapmış olduğu tanımlamaya göre ise Franchising bir ürün veya hizmetin imtiyaz hakkına sahip tarafın, belirli bir süre şart ve sınırlamalar dahilinde işin yönetim ve organizasyonuna ilişkin bilgi ve destek (know-how) sağlamak sureti ile, imtiyaz hakkını ticari işler yürütmek üzere ikinci tarafa verdiği imtiyazdan doğan, uzun dönemli ve sürekli bir iş ilişkilerinin bütünüdür.

Yukarıda yapılan tanımlamalardan anlaşılacağı üzere genel olarak Franchising Sistemi'nin 3 temel unsuru bulunmaktadır

**Franchisor (Franchise-veren) :** Ürüne veya hizmete bunlara ait denenmiş kalitesini kanıtlamış başarılı bir marka veya isim hakkına sahip ve bunların satış, dağıtım veya işletme hakkını bir bedel karşılığında veren gerçek veya tüzel kişiliktir.

**Franchisee (Franchise-alan) :** Marka, isim ve işletme hakkını alan, bağımsız şekilde işletmesini yöneten, franchisor'dan idari, mali, teknik, pazarlama ve eğitim konularında sürekli destek alan gerçek veya tüzel kişiliktir.

**Franchising sözleşmesi:** Sisteminin başarısını belirleyen en önemli faktör, taraflar arasında yapılan franchising sözleşmesidir. Uygulamada, standart, tek tip bir Franchising Sözleşmesi yoktur.

<sup>1</sup> Ejder Ayanoğlu, "Franchising ve Türkiye'deki Uygulaması," Nisan 1996, sayı 176, sf.

<sup>2</sup> Naz Varlı, Uluslararası Pazarlara Giriş Stratejilerinden Franchising Sistemi Ve Türkiye Uygulaması; Yüksek Lisans Tezi KIRIKKALE 2005 syf 36

<sup>3</sup> Nihal Saban, Franchising ve Vergilendirme, Beta Basım Yayım ve Dağıtım; syf 1

<sup>4</sup> Serdar Paksoy, "Hukuki Yönüyle Franchising", Dünya Gazetesi, 27 Ekim 1992, s. 4

Sözlenmenin içeriği; ürün veya hizmetin çeşidine, işin türüne çalışılan sektöre, taraflar arasındaki ilişkiye bağlı olarak değişmektedir. Uluslararası Franchising Sözleşmelerinde genellikle 5 ile 10 yıl arasında bir süre saptandığı görülmektedir. Ancak bu süre taraflar arasında serbestçe belirlenebilmektedir.

### 3- FRANCHİSİNG SİSTEMİNİN TARİHİ GELİŞİMİ

Franchising sisteminin tarihi gelişimini, doğduğu ve ilk kez uygulandığı ABD'deki gelişmeler ışığında incelemekte yarar vardır.

Günümüz Franchising anlayışımızın ilk kuşağını tedarikçi-satıcı şeklinde gelişen Franchising sistemi oluşturmaktadır. Franchising'in tarihçesi, Amerika'da Singer markası tarafından üretilen dikiş makineleri ile farklı bir yöntemle devam eder. 1800'lü yılların ortalarında, Amerikan İç Savaşı'nın bitimiyle birlikte Singer, çok ucuz fiyatla mal satmalarını sağlayacak seri üretim ünitesi kurmuştur. Fakat dikiş makinelerinin satış sonrası tamir, bakım, yedek-parça hizmetleri konusu ekonomik bir biçimde, merkezi olarak yürütülememekteydi bunun üzerine 1850'lerde Singer Dikiş Makinaları Şirketi'nin New York da imalatçı-perakendeci sistemini kurmasıyla ilk defa pazarlama yöntemi olarak kullanılmaya başlanmıştır.<sup>5</sup> Şöyle ki; Singer şirketi, bağımsız işletmelere, tanımlanmış bir bölge içinde satış yapma ve satış sonrası hizmet sunma haklarını vermiştir ve böylelikle gelişen bayilik sistemiyle beraber diğer firmaların rekabetinden de korunmuşlardır.

ABD'deki endüstri devrimi ile teknolojinin gelişmesiyle kitle üretimi artmıştır ve şirketler ürünlerinin başarılı bir şekilde bölgesel pazarlara dağıtılması gereğiyle karşı karşıya kalmışlardır. Yaşanan gelişmeler sonucunda firmalar Franchising sistemini dağıtım yöntemi olarak kullanmaya başlamışlardır. Dağıtım sistemi olarak Franchising'in en güçlü tanıtımını 1898 yılında, imal edilen otomobillerin satışının yapılması ve satış sonrası hizmetin sunulması için bağımsız kişilere Franchise olma hakkını veren ve otomobil sektöründe ilk Franchisor olan General Motors firmasıdır. Daha sonra 1899 yıllarda meşrubat sektöründe de bu sistem devam etmiş Coca-Cola, Pepsi-Cola şirketleri günümüzde de bu Franchising sistemini kullanarak kendi ürünlerinin pazarlamasını yapmaktadırlar.

1930'lu yıllara geldiğimizde yaşanan petrol kriziyle beraber Franchising, bu sefer karşımıza bir işletme sistemi olarak çıkmaktadır. Otomobile olan talebin artmasıyla petrol ürünlerine de talep artmış, birde üstüne yaşanan petrol krizi neticesinde bağımsız çalışan petrol ofislerinin fiyatlarını kırmaları sonucu merkezi çalışan petrol şirketlerinin farklı bölgelerdeki istasyon birimlerinin bu fiyat savaşında rekabet gücünü kırmıştır. Bunun sonucunda ABD'deki petrol şirketleri istasyonlarını Franchise birimleri şeklinde işletme kararı almışlardır. Böylece Ana firmalar (Franchise veren) ise bu şekilde hem kira geliri elde etmişlerdir hem de firmanın bölgesel koşullara müdahale etmeksizin kendi kurumsal imajlarını güçlendirmişlerdir. Yaşanan bu gelişmelerin sonucu olarak da bir Franchising sistemi olan işletme sistemi Franchising ortaya çıkmıştır.

Daha sonra 1960 yıllarda Franchising kapsamında gerekli sorunların çözümü için en başta Amerika ve İngiltere ülkeleri olmak üzere, Franchising sistemini güvenilir ve adil kılmak ve korumak amacıyla, bu ülkeler birer dernek kurmaya karar vermişlerdir. İlk olarak ABD 1960 yılında Uluslararası Franchise Birliği'ni ( The International Franchise Association-IFA) kurmuştur. İngiltere ise bu

<sup>5</sup> Betül Küçük, Uluslararası Pazarlara Giriş Stratejilerinde Franchising Sistemi Ve Türkiye Uygulaması; Fatih Üniversitesi İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi; syf: 14

bağlamda 1977 yılı sonlarına doğru İngiliz Franchise Birliği'ni (British Franchise Association-BFA) kurmuştur.<sup>6</sup>

Bu gelişmelerin sonucu olarak, ABD'de 1991 yılında perakende satışların %35'i Franchising işletmeleri tarafından gerçekleştirilmiştir. Söz konusu yıl satışların değeri 757,8 milyar \$ ulaşmıştır. Dünya ticaretindeki hızlı gelişme ve globalleşmeye paralel olarak, Franchising sistemi 1970'lerde diğer ülkelerde de hızla yaygınlaşmaya başlamıştır. Böylece Franchising cirosu Fransa'da 14,5, Almanya'da 4,8, Hollanda'da 5,2, İtalya'da 3.1. Belçika'da 2.8 milyar ECU'ye ulaşmıştır.<sup>7</sup>

#### 4- FRANCHİSİNG SİSTEMİNİN TÜRLERİ

Bu konu hakkında belli sınıflandırma yapmak mümkün değildir. Fakat yine de Franchising'i kapsadığı ülkelere göre, işin yapılış türüne göre sınıflandırabiliriz.

##### 4.1. Kapsadığı Ülkelere Göre Franchising Türleri

- **Ülke İçi Franchising:** Franchising işleminin içeriği ne olursa olsun tarafların *ayrı* ülke içinde olmaları demektir. Franchisor, sisteminin kendi ülke sınırları içinde kullanma hakkını karşı tarafa vermektedir.

- **Ülkelerarası Franchising:** Franchising işleminin içeriğine bakılmaksızın Franchising taraflarının *ayrı* ülkelerde olmaları demektir. Franchisor sahibi olduğu malı ya da hizmeti başka ülke sınırları içindeki Franchiseeye vermektedir. Yani söz konusu malı veya hizmeti Franchising anlaşmasıyla ihraç etmektedir.

Yukarıda bahsedilen her iki Franchising türünde de Master Franchising yoluyla Franchising işlemi yapılmaktadır. Master Franchising; bir Franchisor firmanın bir ülke ya da belli bir bölge için, bir başka kişi ya da firmaya kendisi adına Franchise verme yetkisini tanınmasıdır. Franchisor firma kendi ülkesi dışındaki ülkelerde ya da kendi ülkesi sınırları içerisindeki bölgelerde tek tek Franchise verme yerine, o ülke için bir Master Lisansör bulur ve o ülke içinde Franchise verme yetkisini devreder. İşte bu türden yapılan Franchising işlemlerinde Master Franchising denir.<sup>8</sup>

Türkiye' de master Franchising yoluyla sistemi kullanan işletmelere örnek olarak, McDonald' s, Burger King, Pizza Hut, Kentucky Fried Chicken, 7-Eleven, Baskin Robbins, Benetton, Levi' s, vb. gösterilebilir.

##### 4.2- İşin Yapılış Türüne Göre Franchising Türleri

- **Ürün veya Ticari Marka Franchising:** Ürün ve Marka Franchising' i ABD' de üretici ve satıcı arasında bağımsız bir satış ilişkisi şeklinde başlamıştır. Bu ilişki çerçevesinde satıcı firma, kendini üretici firma ile özdeşleştirmeye çalışmaktadır. Belirli ürünlerin benzer görünümdeki bağımsız işletmelerde pazarlanması sonucu, üretici ile imaj birleşmesi sağlanmaktadır. Bu tür Franchising' de esas olan belirli bir marka ya da ticari unvanının kullanılmasıdır. Ayrıca imtiyazı veren firma karşı taraf üzerinde sevk ve idare dâhil, geniş ve sürekli bir denetim hakkına sahiptir. Bazı basit konularda, Franchise alan kuruluş üretim safhasına da girebilir. Otomobil ve kamyon satıcıları, benzin istasyonları, alkolsüz içki üreticileri bu tür Franchising'in en tipik örneklerini oluşturmaktadır.

<sup>6</sup> Betül Küçük, Uluslararası Pazarlara Giriş Stratejilerinde Franchising Sistemi Ve Türkiye Uygulaması; syf: 17

<sup>7</sup> Ejder Ayanoğlu, "Franchising ve Türkiye Uygulaması

<sup>8</sup> Murat Koç, BİR GİRİŞİMCİLİK MODELİ OLARAK FRANCHİSİNG; Yüksek Lisans Tezi Dokuz Eylül Üniversitesi syf 25

Örneğin, Shell işletmesi ile Shell bayileri arasındaki sözleşme, satış yerinin düzenlenme biçiminden, müşterilere verilecek hizmet biçimlerinin ayrıntılarına kadar belirlenmiş koşullara göre, Shell bayileri Shell ürünlerini satma imtiyazına sahip olur.

- **İşletim Sistemi Franchising:** Dünyada 1950'li yıllardan itibaren gelişme göstermiştir. Bu sistemde, Franchisor'ın Franchisee ile ilişkisi sadece ürün, servis ve marka ile sınırlı olmayıp, bir bütün olarak işletme sistemi içerisinde pazarlama stratejilerinin gelişimi, planlama ve ek destek faaliyetlerini kapsamaktadır. Söz konusu Franchising sistemiyle aynı kalite ve standartlarda mal ya da hizmet tüketicie ulaşmış olur. Çok basit bir anlatımla, bu tür Franchising, "Akıl Satmak" şeklinde tanımlanabilir.

Son yıllarda işletme sistemi Franchising'ın büyüme hızı diğer Franchising sistemlerine göre daha fazladır. İşletme sistemi Franchising Sözleşmesinde yer alan 4 temel unsur şunlardır:

- Franchisor, sahip olduğu belirli bir ismin veya markanın kullanılması için Franchisee'ye izin verir.
- Franchisee üzerinde, sözleşme süresince devam eden bir denetimi mevcuttur.
- Yine sözleşme boyunca Franchisor, Franchisee'ye belirli yardım ve hizmetlerde bulunur.
- Bu imtiyaza karşılık bedelin ödeme şekli olan "Royalty"nin miktarı periyodik ödemeler şeklinde tespit edilir.

Günümüzde çoğunlukla tercih edilen Franchising türü işletme sistemi Franchising olmaktadır. İşletim sistemi tanımlayan en önemli özellikleri ise bir sözleşmesinin olması, bir markanın olması ve bu markanın tanınmış bilinir olması gerekmektedir.

## 5- FRANCHISING SİSTEMİ'NİN TÜRKİYE UYGULAMALARI

Ülkemizde sistemin işleyişine bakıldığında Franchise işletmeleri, öncelikle üreticilerle başlamıştır. Şöyle ki; Türkiye'de Franchising sistemi, 1960'lı yıllarda şehirlerarası yolcu taşımacılığının gelişimi ile önem kazanmıştır. Buna bağlı olarak benzin istasyonlarının oluşumu, otobüs firmaları, bu firmalara ait bilet satışı belirli şartlarla ve sınırlamalarla diğer 18 şehirlerdeki bağımsız ofislere verilmiştir. Dağıtım kanalının tam belirlenmemesi dolayısıyla pazarda satış karışıklıkları yaşanmıştır. Bu nedenle imalatçılar perakende satış birimlerini 2400 bağımsız perakendeciden 1000 satıcıya indirmişler ve belirli şartlarla bayilikler vermeye başlamışlardır. 1970 ve 1980'lerde bayilik sistemleri otomobil, beyaz eşya, kozmetik sektörlerinde de kullanılmıştır. <sup>9</sup>Bu bayilik oluşumlarının artması ile ülkemizde Franchising'ın ilk adımları atılmıştır.

Nitekim atılan bu adımlar ve 24 Ocak 1980 kararları sonucu bürokratik engellerin kalkmasıyla, Türkiye yabancı yatırımcılar için cazip bir pazar haline gelmiştir. Ekonominin dışı açılmasıyla Türkiye pazarına giren yabancı firmaların sayısı hızla artmıştır. Yabancı firmalar, kendi marka adlarını, işletme yöntemlerini kullanma haklarını yerel Pazar koşullarını daha iyi bilen Türk yatırımcılara Franchising olarak vermeye başlamışlardır. Türkiye pazarına Franchise vererek giren ilk şirketler, Mc Donalds Pizza Hut (Pizza Restoran), Burger King gibi dünyaca ünlü hazır yiyecek şirketlerdir.

Tüm dünya da olduğu gibi ülkemizde de Franchising zamanla hızlı bir ilerleme kaydetmiştir. Türkiye'de bugün 1850 civarında zincir işletme mevcutken, %24'ü yabancı, %76'sı Türk kökenli marka zincirine bağlı şube sayısı ise 50.000 civarındadır. Franchise verenlerin sayısı 1471, zincirler içindeki oranı ise %78'dir. Sadece kendi şubelerini açarak işleten zincirler ise %22 oranındadır. Bugün Franchising kapsamında yurt dışına açılan Türk marka sayısı 130 adettir.

<sup>9</sup> Betül Küçük, Uluslararası Giriş Stratejilerinde Franchising Sistemi Ve Bir Uygulama, KATÜ Sosyal Bilimler Dergisi, syf23

Franchising'in Türkiye pazarına etkisi; 2014 yılı sonu itibari ile Franchising sektörünün büyüklüğü 43 milyar \$ olup 2014 yılı itibariyle sektörün ürettiği istihdam sayısı ise 200.000 kişiyi aşmış bulunmaktadır. Franchising sektörünün de 2015 yılında 10.000'den fazla girişimci aranmaktadır.<sup>10</sup>

Ülkemizde büyük bir Pazar payına sahip olan ve sürekli gelişen bir pazarlama ve ticaret yöntemi olan Franchising sisteminin sağlıklı ve doğru bir şekilde yürütülmesini sağlamak amacıyla 1991 yılında Ulusal Franchising Derneği (UFRAD) kurulmuştur. Derneğin görevlerinin başında, Franchising sisteminin doğru uygulanması, doğru tanıtılması, kurallarına uygun gelişmesini sağlayabilmek, yatırımcıları doğru yönlendirmek ve danışmanlık gelmektedir. Şuan itibariyle ilgilenen kişi ve kuruluşlara sistemi tanıtan söz konusu dernek Türkiye'deki tek yetkili kuruluştur.

Gelişen bir olgu olarak gözüken Franchising sistemi ülkemizde beraberinde, bir takım yasal düzenlemeleri de getirmiştir. Özellikle Franchisor'un yabancı bir firma olması halinde Türkiye'de Franchising sözleşmesinin geçerlilik kazanması, Hazine Müsteşarlığı Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü'nün tesciline bağlanmıştır.

Hazine Müsteşarlığınca "Yabancı Sermaye Çerçeve Kararı Hakkında 2 No.lu Tebliğ" ile daha ayrıntılı düzenlemelere gidilmiştir. Tebliğin 7. maddesinde; "lisans, know-how, teknik yardım, yönetim ve Franchise anlaşmaları" başlığı altında gerekli düzenlemeler yapılmıştır.

## **6- FRANCHISING İŞLEMLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ**

### **6.1- Franchise Sözleşmesi'nin Vergi Hukukundaki Yeri**

Vergi Hukuku'nda vergiyi doğuran olay, özel hukuk kurallarına göre belirlenir. Ancak bu, Özel Hukuku'nun kapsam ve içeriğinin tam anlamıyla vergi hukukuna uygulanacağı anlamına gelmez, Vergi Hukuku'nun kendine özgü boyutları olabilir. Nitekim Franchising sözleşmesi vergi hukukunda kendi tanımını bulan sözleşme tiplerindedir.

Franchising sözleşmesi tarafları yükümlülük altına sokan iki taraflı bir sözleşme niteliğindedir. Bu kapsamda Franchising ilişkisinde, vergiyi doğuran olay; vergi kanunları açısından taraflara vergisel yükümlülük yükleyen "Franchising Sözleşmesi"dir.

#### **6.1.1- Gelir Vergisi Kanunu Olması Açısından**

Franchisorun Gelir Vergisi Kanununun kapsamında değerlendirilebilmesi için herşeyden önce gerçek kişi olması gerekir. Yine gerçek kişi olan Franchisor'un Tam veya Dar mükellef olması vergilemede önem arz edecektir.

Franchising sisteminde ödenen royalty ödemelerinin Gelir Vergisi Kanunu açısından niteliğini tespit edebilmek için, her şeyden önce, sözleşmeye konu olan gayrimaddi hakların, bu sözleşme ile devrinin mi yoksa satışının mı söz konusu olduğunun tespiti gereklidir. Bu durumda hareket noktamızı oluşturacak araç Gelir Vergisi Kanunu'ndaki gelir unsurlarıdır.

Bilindiği üzere gelir vergisi kanunu gelir unsurlarını tek tek belirtmiş ve safi kazancı tespit ederken bu gelir unsurlarının muhteviyatlarını izah etmiştir. Franchising sözleşmeleri bakımından önem arz eden gelir unsurları

- Gayri Menkul Sermaye İradı
- Diğer Kazanç Ve İratları

<sup>10</sup> <http://ufrad.org.tr/iletisim>

### 6.1.1.1- Gayrimenkul Sermaye İradı Olması Açısından

Gelir Vergisi Kanunu (G.V.K) 70. maddesinde *aşağıda yazılı mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradıdır.* Madde metninden anlaşıldığı üzere gayrimenkul sermaye iradının tanımı yapılmış ve bunların kiralananmasından elde edilen gelirlerinde gayrimenkul sermaye iradı olduğu belirtilmiştir. GVK 70. maddesinin 5 numaralı bendi (GVK 70/5)'de

**“(3239 sayılı Kanunun 55’inci maddesiyle değişen bent) Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı (ihtira beratının mucitleri veya kanunu mirasçıları tarafından kiralananmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır.), alameti farika, marka, ticaret unvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya imalat usulü üzerindeki kullandırma hakkı veya kullandırma imtiyazı gibi haklar (Bu hakların kullanılması için gerekli malzeme ve teçhizat bedelleri de gayrimenkul sermaye iradı sayılır.)”**

Gayrimenkul sermaye iradı olarak kabul edilmiştir. Burada Franchising kapsamına giren kullandırma hakkı ve imtiyazı gibi hakların kiraya verilmesi gayrimenkul sermaye iradı olarak değerlendirilmelidir. Kanun metninde geçen kiraya verme işlemleri de bizi Borçlar Kanunu'nda düzenlenen kira sözleşmesine götürmektedir.

Kira sözleşmeleri, kullandırma gayesi güden sözleşmelerdendir. Nitekim kira sözleşmesi Borçlar Kanunu'nun 299. maddesinde şöyle ifade edilmiştir; *Kira sözleşmesi, kiraya verenin bir şeyin kullanılmasını veya kullanmayla birlikte ondan yararlanılmasını kiracıya bırakmayı, kiracının da buna karşılık kararlaştırılan kira bedelini ödemeyi üstlendiği sözleşmedir.* Kira sözleşmesi “Adi kira” ve “Hasılat kirası” olarak iki türü vardır.

Adi kira da, kiracıya menkul veya gayrimenkul olan, maddi bir şeyin sadece kullandırma hakkı verilir. Burada önemli husus kiralanan şeyin mutlaka maddi olmasıdır.

Hasılat kirasında ise kiracıya, kiralanan şeyi kullanma hakkının yanında onun semerelerini toplama hakkını da verir. Bu itibardır ki hasılat kirasının konusu sadece “hasılat getiren, semere (ürün) veren” şeyler ve “haklar” oluşturabilir.<sup>11</sup>

Yapılan açıklamalara göre ve GVK. 70/5'de belirtildiği üzere hak ve imtiyazların kiraya verilmesinden (kullanılmasından) sağlanan gelir, Gayrimenkul sermaye iradıdır. Franchising sözleşmesini de bu açıklamalar ışığında değerlendirdiğimiz zaman genel ve kabaca kira sözleşmesi şeklinde nitelendirilebiliriz. Söz konusu kira türü ise hasılat kirası olacaktır. Çünkü ortada kiralanan unsur haklardır.

Aşağıda belirteceğimiz kira sözleşmesinin unsurlarını da göz önüne alarak, Franchising sözleşmesini bu kalıba yerleştirmeye çalışalım.

Kira sözleşmesinin esaslı unsurlarını oluşturan öğeler beş tanedir. Aşağıda belirteceğimiz beş unsurların Franchising sistemindeki karşılığı tablo1 şeklinde gösterdiğimizde şu şekilde olacaktır

<sup>11</sup> Prof. Dr. Selahattin Tuncer, “Franchise ve Vergi Sorunları”, Mükellefin Dergisi, Ocak 1996,Sayı 37.S.99

**Tablo1: Kira ve Franchising sözleşmesi benzerliği**

<b>GAYRİMENKUL SERMAYE İRADI GVK. 75/5</b>	
<b><u>KİRA SÖZLEŞMESİ</u></b>	<b><u>FRANCHİSİNG SÖZLEŞMESİ</u></b>
1. Kiralayan (kiraya veren)	Franchisor (franchising veren)
2. Kiracı	Franchise (franchising alan)
3. Menkul, Gayrimenkul hakları	Marka, Ticaret unvanı vb. haklar
4. Kira Bedeli	Royalt, Giriş ücreti vb.
5. Kira sözleşmesi	Franchising sözleşmesi

Bütün bu anlattıklarımız sonucunda, “Franchising sözleşmesini, genel olarak ve kabaca bir kira anlaşması şeklinde kabul edebiliriz. Alınan bedeli de belirli aralıklarla ödenen kira bedeli veya üretilen malın birimi üzerinden (parça başına) veyahut satış bedeli (ciro) üzerinden ödenen kira şeklinde nitelendirmek mümkündür.<sup>12</sup> Şüphesizdir ki bunu basit bir kiralama olarak değil de, Franchise verenini Franchise alan üzerindeki etkin bir kontrolünü de içeren oldukça geniş kapsamlı bir kiralama hizmeti olarak düşünmek gerekir.

Buna göre yukarıda belirtilen gayrimaddi mal ve hakların kullanma imtiyazı veya kullanma hakkının kira karşılığında devrini doğuran sözleşme, Gelir Vergisi Kanunu anlamında Franchising sözleşmesi olarak kabul edilecektir ve kira sözleşmesi olmasından dolayı elde edilen kira bedelinin GVK. 70’inci maddesinin 5 numaralı bendi gereğince Gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirilmesi söz konusu olacaktır.

Diğer yandan Gelir Vergisi Kanununun 70. maddesinin 3. Fıkrası (**3239 sayılı Kanununun 55’inci maddesiyle değişen fıkra**) “Yukarıda yazılı mallar ve haklar ticari veya zirai bir işletmeye dahil bulunduğu takdirde bunların iratları ticari veya zirai kazancın tespitine müteallik hükümlere göre hesaplanır” uyarınca GVK 70/5’deki hak ve imtiyazların ticari işletmeye dahil olması halinde kazancın tespitine yönelik olarak ticari kazancın hüküm ve usullerine uyulacaktır.

#### **6.1.1.2- Değer Artış Kazancı Olması Açısından**

Gelir Vergisi Kanunu Mükerrer 80. maddesinin 2. Bendinde (GVK. Mük. 80/2) “70’inci maddenin birinci fıkrasının (5) numaralı bendinde yazılı hakların (ihtira beratları hariç) elden çıkarılmasından doğan kazançlar” değer artış kazancı olacağı belirtilmiştir.

GVK’nın oluşturduğu bir sistem içinde, Franchise sözleşmesinin detayları önem arz etmektedir. Eğer Franchising sözleşmesinde söz konusu hakkın satışı öngörülmüş ise GVK. Mük. 80. maddesine göre değer artış kazancı olarak vergilendirilmesi gerekecektir.

Biz yazımızın bundan sonraki vergisel bölümünde Franchising ilişkisi sonucunda elde edilecek geliri gayrimenkul sermaye iradı olarak ele alacağız. Yeri geldiğinde, hak satışı durumunun vergileme boyutuna da ineceğiz.

<sup>12</sup> Aykut Gümürlüoğlu, “franchising sistemi ve vergilendirilmesi”



Fakat burada önemli olan bir husus daha vardır: Sözleşmenin taraflarını oluşturan Franchisor ve Franchisee'nin vergi borcunun oluşumu konusunda birden fazla faktörün etkisi vardır. Bunları oluşturulan veya içinde bulunulan hukuksal yapılanmaya göre, örneğin gerçek kişi veya kurum, elde edilen gelirin niteliğine göre, örneğin gayrimenkul sermaye iradı veya ticari kazanç, bulunulan ülke ile oluşturulan hukuki ilişkiye göre, dar mükellef veya tam mükellef, olmak üzere çeşitli ölçütlerle belirlenebilir.

### **6.1.1.3- Gelir Vergisi Kanununa Göre Mükellefiyet Açısından Değerlendirme**

Franchising işlemi ile royalti, ücret, kar, vb. gelirleri elde eden Franchisorun Gelir Vergisi Kanunu açısından vergilendirilmesi için herşeyden önce gerçek kişi olması gerekmektedir. Gerçek kişi olan Franchisorun dar veya tam mükellef olması durumu da vergileme de önem arz edecektir.

#### **a- Franchisor'un Tam Mükellef Olması Durumunda;**

Mükellef demek kendisine vergi kanunlarıyla herhangi bir vergi borcu yüklenen şahıs demektir. 213 sayı Vergi Usul Kanununun 8'inci maddesinde de bu tabir "vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişi" şeklinde izah olunmuştur.

GVK'da tam mükellefiyet yerleşme ve uyrukluk ölçütleri esas alınarak belirlenmiştir. GVK'nun 3. maddesine göre

- Türkiye de yerleşmiş olanlar (yerleşme ölçütü)
- Resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları gerçek kişiler (uyrukluk ölçütü)

Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratlarının tamamı üzerinden vergilendirilirler.

**- Yerleşme Ölçütüne Göre Tam Mükellefiyetin tespiti:** GVK'nın 4. maddesinin 1. Bendine göre "ikametgâhi Türkiye'de bulunan" gerçek kişiler Türkiye de yerleşmiş sayılacaktır. İkametgâh kavramıyla kastedilen şey Türk Medeni Kanunu'nun 19. maddesinde düzenlenen "*yerleşim yeri*" kavramıdır.

GVK'nın 4/1-2'nci maddesine göre bir takvim yılı içerisinde Türkiye de devamlı olarak "6 aydan fazla oturanlar" da Türkiye'de yerleşmiş sayılırlar.

Buna göre GVK 70/5 maddesinde belirtilen hak ve imtiyazlara sahip olan tam mükellef gerçek kişi Franchisor'un, bu hak ve imtiyazları kullanma gayesi ile Franchisee'ye devretmesi karşılığında elde edilen gelir kiralama geliri kapsamında değerlendirilerek gayrimenkul sermaye iradidir. Franchisorun elde ettiği gayrimenkul sermaye iradı geliri GVK'nun 94. maddesinin birinci fıkrasının 5 numaralı bendinin "a" alt bendine göre GVK'un 70/5 maddesinde yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığında yapılan ödemelerden 2009/14592 sayılı BKK (bakanlar kurulu kararı) ile belirlenen %20 oranında vergi tevkifatı yapılacaktır.

Franchisor tarafından elde edilen gayrimenkul sermaye iradı geliri varsa diğer gelir unsurlarla birlikte yıllık gelir vergisi beyanamesi ile beyan edilmelidir. Fakat GVK 86/1-c uyarınca, *Türkiye de tevkif yoluyla vergilendirilmiş ve vergiye tabi gelir toplamı 103'üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmıyorsa* (2016 yılı uygulaması için belirlenen had 30.000 TL'dir) Franchising verilmesi neticesinde elde edilen gayrimenkul sermaye iradı geliri için GVK 86. maddesinin 1. Fıkrası gereğince beyanname verilmeyecek, diğer gelirler nedeniyle beyanname verilse dahi bunlar beyannameye dahil edilmeyecektir.

### **b- Franchisor'un Dar Mükellef Olması Durumunda:**

Franchisor'un gerçek kişi dar mükellef olması durumunda Gelir Vergisi Kanunu'nun 6. maddesine göre sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirilecektir. Kazancın Türkiye'de elde edilip edilmediği ise Gelir Vergisi Kanunu'nun 7. maddesine göre tespit edilecektir. İlgili maddeye göre yabancı gerçek kişi franchisor açısından franchise konusu hak ve imtiyazların kiralanması karşılığında gayrimenkul sermaye iradının Türkiye'de elde edilebilmesi için "gayrimenkulün Türkiye'de bulunması ve bu mahiyetteki mal ve hakların Türkiye'de kullanılması veya Türkiye'de değerlendirilmesi gerekir. Türkiye'de değerlendirmekten anlaşılması gereken ise, gayri maddi hak ve bedelinin Franchisor'a **a)** Türkiye'de ödenmesi veya **b)** ödeme Franchisor'un memleketinde yapılmışsa, Türkiye'deki Franchisee veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya **c)** Franchisee'nin işletmesinin karından gayri maddi hak bedelinin ayrılması anlaşılmaktadır.

Değerlemeden maksat durumunu bir örnekle açıklayacak olursak, dar mükellef gerçek kişi Franchisor Bay A, Türkiye'de mukim tam mükellef Bay B'ye Franchise vermiştir. Franchisor Bay A'nın Franchise kapsamında elde ettiği royalti gelirini Türkiye de vergilendirilebilmesi için,

- a)** Ödemenin Bay A'ya Türkiye de nakit olarak verilmesi
  - b)** Ödemenin Bay B tarafından yabancı memlekette havale yolu ile Bay A'ya gönderilmesi
  - c)** Ödemenin Bay B tarafından yurt dışında nakit olarak Bay A'ya verilse dahi, Bay B'nin yaptığı royalti ödemesini gider hesaplarında göstermesi
- durumunda Bay A'nın kazancı Türkiye de elde edilmiş sayılacaktır.

Bu durumda bu gayri maddi hak bedelleri stopaja tabi olacaktır. Yine burada da Gelir Vergisi Kanunu 86/2-a dikkate alınacaktır. Tamamı Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan gayrimenkul sermaye iradı geliri için beyanname verilmeyecek, diğer kazançları için beyanname verse dahi tevkif suretiyle vergilendirilmiş gayrimenkul sermaye iradı geliri beyannameye dahil edilmeyecektir. Burada dar mükellefler için belirli bir haddin bulunmadığına dikkat edilmelidir.

## **7- KURUMLARI VERGİSİ KANUNU OLMASI AÇISINDAN**

Franchisor'un kurumlar vergisi kapsamında değerlendirilebilmesi için Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde belirtilen tüzel kişiliklerden birisi olması gerekir. Yine ilgili maddenin 2. Bendine göre Gelir Vergisi konusuna giren gelir unsurları kurum kazancını oluşturmaktadır. Bu nedenle kurumlar vergisi mükellefleri açısından Franchising işlemlerinde Franchise verenin elde ettiği kazanç, kazancın niteliğine bakılmaksızın kurum kazancı olarak vergiye tabi tutulacaktır.

### **7.1- Franchisor'ın tam mükellef olması durumunda:**

Kurumlar Vergisi Kanunu'na tabi kurumlardan KVK. 3. maddesine göre kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunanlar gerek Türkiye'de gerekse yabancı memleketlerde elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler. Buna göre kanuni veya iş merkezlerinden herhangi birisi Türkiye'de bulunan bir Franchisor kurum, tam mükellef olarak kurumlar vergisine tabidir.

Kurumlar Vergisi'ne tabi olan kurumların elde ettiği kazançlar kurum kazancı olduğundan Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanacak elde edilen bu kurum kazancı da Franchisor tarafından yıllık Kurumlar Vergisi Beyannamesi ile beyan edilip ödenecektir.

### **7.2- Franchisor'ün dar mükellef olması durumunda:**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 3. maddesinin 2. bendine göre kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi

de Türkiye’de bulunmayan kurumlar dar mükellef kurum olarak değerlendirilerek sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançları kurumlar vergisi tabi tutulacaktır.

Franchisor’un dar mükellef bir kurum olması durumuna göre elde edebileceği gelirin niteliği vergileme açısından önem arz etmektedir. Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 22. maddesinde, dar mükellef kurumların elde ettikleri gelir unsurları ayrı ayrı tespit edilmiştir. Bunlar 22. maddenin 1 ve 2 bendi aşağıdaki gibidir;

- 1- Dar mükellef kurumların iş yeri veya daimî temsilci vasıtasıyla elde edilen kazançlarının tespiti, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanır.
- 2- Dar mükellefiyete tâbi kurumların ticarî veya ziraî kazançlar *dışında kalan* kazanç ve iratları hakkında, Gelir Vergisi Kanunu’nun bu kazanç ve iratların tespitine ilişkin hükümleri uygulanır. Ancak, bu kazanç ve iratların Türkiye’de yapılmakta olan ticarî veya ziraî faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde, kurum kazancı bu maddenin birinci fıkrasına göre tespit edilir.

Madde hükmüne göre dar mükellef kurumun gelir elde etme biçimi vergileme açısından farklılık gösterecektir. Buna göre Franchising sözleşmesine konu olan gayri maddi hakların Franchisor tarafından Türkiye’deki bir işyeri veya temsilcisi vasıtasıyla kiralanması söz konusu ise elde edilen kazanç biçimi ticari kazanç, yok böyle bir işyeri veya temsilci olmaksızın doğrudan yurtdışındaki Franchisor tarafından Türkiye’de kiralanmasında ise elde edilen kazanç gayrimenkul sermaye iradı olacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 30. Maddesinin 2 fıkrası *“Ticari veya zirai kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret ünvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden bu maddenin birinci fıkrasında belirtilen kişilerce kurumlar vergisi kesintisi yapılır”*. 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 03.02.2009 tarihinden itibaren %20 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir

Franchising sözleşmesi kapsamında Franchisor tarafından gayri maddi hakkın kiralanması karşılığı elde edilen kazanç bir işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla sağlanıyorsa bu kazanç gayrimenkul sermaye iradı değil ticari kazanç olacaktır. Bu durumda Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 30. maddesinin 2 fıkrasına göre ticari kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı’na istinaden %20 oranında kesinti yapılması gerekmektedir. Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 22. maddesine göre de tam mükellef kurumlar için geçerli hükümler uygulanacağından dar mükellef Franchisor bu kazancını kendisi beyan edecek ve Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 30/2 maddesine göre yapılan tevkifatı beyannamesinde indirim konusu yapacaktır.

Dar mükellef Franchisor’un elde ettiği kazanç Gayrimenkul Sermaye İradı ise yani kazanç bir işyeri veya daimi temsilci tarafından elde edilmiyorsa, bu takdirde Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 30. Maddesinin 2. fıkrasının göre vergi kesintisi yapılacaktır. 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 03.02.2009 tarihinden itibaren %20 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Söz konusu tevkifatı yapacak olanlar, Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 30. Maddesine göre dar mükellef kurumlara gayrimenkul sermaye iratlarını sağlayanlar veya diğer bir anlatımla, kurumlar vergisi tevkifatına tabi kazanç ve iratları nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettiren gerçek ve tüzel kişilerdir.

Ancak bu durumda söz konu tevkifatın ne zaman yapılacağı önem arz etmektedir. Yukarıda verdiğimiz madde hükmünden de anlaşılacağı üzere; Kanun koyucu dar mükelleflerle ilgili vergi tevkifatlarının bir an önce gerçekleşmesi amacıyla tevkifat zamanını belirleyen hükmü çok geniş tutmuştur. Bu nedenle royalti ödemeleri üzerinden yapılacak vergi tevkifatları için ilgili ödemenin yurt dışına

transfer anının beklenmemesi, gider olarak dönem kar-zararına intikal ettirildiği tarihte anılan tevkifatın yapılması gerekmektedir. (Ancak hemen belirtelim ki yapılan sözleşme gereği royalti ödemelerinin transferi dönem içinde periyodik bir şekilde yapılmakta ise bu durumda tevkifat zamanı olarak yurtdışına transferin yapıldığı tarih dikkate alınmalıdır.<sup>13</sup>

Çalışmamızın bu kısmında anlattığımız dar mükellef Franchisor'ın vergileme işlemlerinde çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ihmal edilmiştir.

### **7.3- Royalti Ödemelerinin Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Karşısındaki Durumu**

Yukarıdaki bölümde açıklandığı üzere dar mükellef Franchisor'e yapılan royalti ödemeleri Kurumlar Vergisi Kanunu 30. maddesine göre tevkifata tabidir.

Türkiye ile çeşitli ülkeler arasında yapılmış bulunan ve gelir üzerinden alınan vergilerde çifte vergilendirmeyi önlemeyi amaçlayan anlaşmalarında, elde edilen kazançların nasıl vergilendirilmesi gerektiği ülkeler arasında belirlenmiştir. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının Ticari Kazanç kısmının vergilendirilmesi ile ilgili maddelerinde "Bir Akit Devlet teşebbüsüne ait kazanç, söz konusu teşebbüs diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadıkça, yalnızca bu (ilk bahsedilen) Devlette vergilendirilecektir. Eğer teşebbüs yukarıda bahsedilen şekilde ticari faaliyette bulunursa, kazanç diğer Devlette, sadece işyerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere, vergilendirilebilir". Düzenlenmiştir. İşyeri tabiri ise ilgili ülkelerin anlaşmalarında neler olduğu sayılmıştır.

Öte yandan, Türkiye ile çeşitli ülkeler arasında yapılmış bulunan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında gayrimaddi hak bedelleri üzerinden elde edilen kazançların vergilendirilmesi ile ilgili maddelerinde, "Bir Akit (kaynak) Devlette doğan ve diğer Akit Devletin bir mukimine ödenen gayri maddi hak bedelleri, elde edildikleri Akit Devlette o Devletin mevzuatına göre de vergilendirilebilir. "Buradaki bir akit devlet; gayri maddi hak bedelinin ödendiği devlet, diğer akit devlet ise gayri maddi hak bedelini tahsil edecek olan devlettir." Bu şekilde alınacak vergi miktarı gayri maddi hak bedelinin *gayrisafi tutarının* azami bir oranı ile sınırlandırılabilir. Ancak bunun için gayri maddi hak bedelini elde eden dar mükellef kişi veya kurumun o gayri maddi hak bedelinin gerçek lehtarı olması şarttır. Nitekim "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ile ilgili olarak 13/02/2007 tarihinde yayımlanan ÇVÖA/2007-1 sayılı Çifte Vergilendirmeyi Önleme Sirkülerinde; "...Bununla birlikte anlaşmaya taraf diğer ülkede yerleşik (tam mükellef) olanların Türkiye'de elde ettikleri kazanç veya iratların ilgili anlaşma çerçevesinde vergiye tabi tutulabilmesi için de kendi ülkelerinin yetkili makamlarından mukimlik belgesi almaları ve bu belgenin aslı ile noterce veya bu ülkelerdeki Türk konsolosluklarınca tasdik edilecek Türkçe tercümesinin bir örneğini ilgili vergi dairesine veya kendilerine yapılan ödeme üzerinden vergi sorumlularınca vergi tevkifatı yapılması durumunda ise vergi sorumlularına ibraz etmeleri gerekmektedir. Vergi sorumluları teslim aldıkları söz konusu mukimlik belgelerini gerektiğinde yetkili makamlara ibraz etmek üzere muhafaza edeceklerdir. Mukimlik belgesinin ibraz edilememesi durumunda ise ilgili anlaşma hükümleri yerine iç mevzuat hükümlerimiz uygulanacaktır. Açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre, Türkiye'nin örneklem yoluyla seçilmiş bazı ülkeler ile taraf olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile bu anlaşmalarda belirtilen ve gayri maddi hak bedelleri üzerinden yapılacak

<sup>13</sup> Volkan Harmandar, "know-how karşılığında yapılan ödemelerin (royalti) vergi kanunları ve türk vergi anlaşmaları karşısındaki durumu", Vergi Dünyası Sayı: 156 Ağustos 1994

azami veya stopaj oranları, anlaşmaların yürürlük tarihi ve vergiler bakımından uygulanmaya başlandığı tarih itibarıyla tablo 2 de gösterilmiştir.

**Tablo 2: Türkiye'nin taraf olduğu örneklem yoluyla seçilmiş bazı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları.**

İlgili ülke	Anlaşmanın yürürlük Tarihi	Vergiler Bakımından Uygulamaya Başlama Tarihi	Gayrimaddi Hak Bedelleri Üzerinden Yapılacak Tevkifat Oranı
Bosna Hersek	18.09.2008	01.01.2009	10%
Azerbaycan	01.09.1997	01.01.1998	10%
Avusturya	24.09.1973	01.01.1974	10%
Cezayir	30.12.1996	01.01.1997	10%
Fransa	01.07.1989	01.01.1990	10%
Bulgaristan	17.09.1997	01.01.1998	10%
Danimarka	20.06.1993	01.01.1991	10%
İspanya	18.12.2003	01.01.2004	10%
Belçika	08.10.1991	01.01.1992	10%
Hırvatistan	18.05.2000	01.01.2001	10%
İngiltere	25.10.1988	01.01.1989	10%
Güney Kore	25.03.1986	01.01.1987	10%
Japonya	28.12.1994	01.01.1995	10%
İtalya	01.12.1993	01.01.1994	10%
İsviçre	08.02.2012	01.01.2013	10%
İsveç	18.11.1990	01.01.1991	10%
İrlanda	18.08.2010	01.01.2011	10%
Ürdün	03.12.1986	01.01.1987	12%
Tunus	28.12.1987	01.01.1988	10%
Romanya	15.09.1988	01.01.1989	10%
Rusya	31.12.1999	01.01.2000	10%

Söz konusu tablodan da anlaşılacağı gibi, anlaşmalara taraf olan devlet mukimlerinin, Türkiye'de elde ettikleri royalti bedelleri üzerinden alınacak vergi miktarı azami bir oran ile sınırlandırılmış bulunmaktadır Dolayısıyla bilimsel her çeşit telif hakkının veya her çeşit patentin, alameti fabrikanın, desen veya modelin, gizli bir formül veya üretim yönteminin veya sınai, ticari, bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanma imtiyazı veya kullanma hakkı karşılığında dar mükellef kurumlara Türkiye'de ödenen gayri maddi hak bedellerinin (royalti) gayri safi tutarları üzerinden, ilgililerce yukarıda belirtilen oranları geçmeyen bir nispette vergi alınacaktır.<sup>14</sup>

<sup>14</sup> Volkan Harmandar, "know-how karşılığında yapılan ödemelerin (royalti) vergi kanunları ve türk vergi anlaşmaları karşısındaki durumu"

Örneğin: Türkiye Cumhuriyeti ile İtalya Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması” uyarınca %10 oranında kurumlar vergisi kesintisine tabi tutulması gerekmektedir. Ancak, anılan firmanın mukimlik belgesini ibraz etmemesi durumunda ilgili anlaşma hükümleri yerine iç mevzuat hükümlerimiz uygulanacağından KVK 30. maddesine istinaden İtalya mukimi firmaya yapılacak ödemeler üzerinden % 20 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

## **8- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN**

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1.maddesinin 3/f fıkrası uyarınca “Gelir Vergisi Kanununun 70. maddesinde belirtilen mal ve hakların Türkiye de kiralanması işlemleri”, KDV’ne tabidir. Buna göre Franchising sözleşmesinin içeriğini oluşturan gayri maddi hakların kiralanması işlemi KDV’ne tabidir. Kurumlarca yapılacak kiralama işlemleri ise KDV Kanunu’nun 1. maddesinin 1 No.lu bendi “Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler” çerçevesinde Katma Değer Vergisi’ne tabi olacaktır.

Franchising sözleşmesi kapsamında yapılan bir hizmetin Türkiye’de KDV’ne tabi olabilmesi için Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 6. maddesine göre hizmetin Türkiye’de yapılması veya hizmetten Türkiye’de faydalanılması gerekmektedir.

Franchising kapsamında yapılan işlemin matrahı ise Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 20 maddesinde belirtilmiştir. Matrah;

“1- Teslim ve hizmet işlemlerinde matrah, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedeldir.

2- Bedel deyimi, mal teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlandırılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade eder”.

Kanun hükmünden de anlaşılacağı üzere Franchising anlaşması karşılığında Franchisee tarafından Franchisor’a ödenen bedel KDV’ne tabidir. Ancak ödenen bedelin yıllara sirayet eden bir hak kullanımını olması durumunda KDV matrahının ne olacağı değerlendirilmesi gerekmektedir.

### **8.1- Peşin Tahsil Edilen Franchise Bedellerinin Katma Değer Vergisi Kanunu’ndaki Değerlendirilmesi**

Önceki bölümlerde de açıkladığımız üzere Franchising sözleşmesinin Gelir Vergisi Kanunu yönünden Gayrimenkul Sermaye İradı niteliğini haiz bir kiralama geliri özelliği taşımakta olduğu ifade edilmiştir. Franchisee tarafından ödenen kira şeklindeki değerlendirilen royalti ödemelerini Katma Değer Vergisi Kanunu açısından vergiyi doğuran olay hükmü çerçevesinde değerlendireceğiz. Katma Değer Vergisi mal ve hizmet tedavülü üzerinden alınır. Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 10. maddesi

- a) Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması,
- b) Malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi,

Vergiyi doğuran olay olduğu hükmüne bağlanmıştır. Burada asıl olan teslim veya hizmet ifasının gerçekleşmesidir. Ayrıca fatura veya benzeri belge düzenlenmesinin vergiyi doğuran olay sayılmış olması, KDV’nin bir tedavül vergisi olması yanında belge düzenine müesses bir vergi olmasıyla ilgilidir.

## 8.2- Peşin Tahsil Edilen Kiralar;

Vergi Usul Kanunu'nun 229 maddesinde faturanın tarifi şu şekilde yapılmıştır: "Fatura, **satılan emtia** veya **yapılan iş** karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır". Bu tarif faturanın malın teslimi ve hizmetin ifasından sonra düzenleneceğini ortaya koymaktadır. Nitekim Vergi Usul Kanunu'nun 231/5 maddesinde "Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir". Hükmü 232. maddesinde ise satıcıların "sattıkları emtia" ve "yaptıkları işler" için fatura verecekleri hükmü mevcut olup bu hükümler de fatura kesiminin malın teslimi ve hizmetin ifasından sonra düzenleneceğini ortaya koymaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 10/b maddesi hükmü, malın teslimi ve hizmetin ifasından önce de fatura kesilebilmesine dayanak teşkil etmektedir. Vergi Usul Kanunu'nda da mal teslimi ve hizmet ifasından önce fatura kesilmeyeceğine dair bir hüküm olmadığından, mal teslimi ve hizmet ifasından önce fatura düzenlenmesinin bir vergi suçu oluşturmayacaktır.<sup>15</sup>

Yukarıda açıklandığı üzere henüz tamamlanmayan bir Franchising hizmeti için fatura kesilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Kiralama şeklinde nitelendirdiğimiz Franchising kapsamındaki royalti ödemelerinin hizmet ifası sayılır. Hizmet ifasının gerçekleşmesi ise kiralama konusu malın karşı tarafa kullanılmasını ifade eder. Franchising kapsamındaki isim hakkı karşı tarafa kullanılmadan hizmet ifa edilmiş sayılmaz. Peşin royalti bedelinin tahsil edilmiş olduğu durumda da, işlememiş süreye (kiraya) isabet eden kısım hizmet karşılığı bedel sayılmak suretiyle vergileme konusu yapılamaz. Zira henüz hizmetin karşılığını teşkil etme niteliğini almış değildir.<sup>16</sup>

Yapılan bu açıklamalar değerlendirildiğinde Franchising kapsamında peşin tahsil edilen royalti ödemelerinde KDV'nin ne zaman doğduğu ve nasıl vergilendirileceği 1 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde şu şekilde açıklanmıştır. "*Birden fazla vergilendirme dönemine yayılarak verilen hizmetlerde, hizmet bedelinin tamamının veya bir kısmının hizmet ifa edilmeden önce tahsil edilmesi halinde, fatura ve benzeri belge düzenlenmemiş olması koşuluyla KDV doğmaz. Öte yandan, bir vergilendirme döneminden fazla devam eden hizmetlerde, takvim yılının aylık dönemlerinden oluşan vergilendirme dönemleri itibarıyla KDV'nin hesaplanması ve verilecek hizmetlere ilişkin faturanın aylık ödeme tutarı belirtilerek tanzim edilmesi gerekmektedir. Belli bir vergilendirme döneminde beyan edilecek KDV matrahının ise toplam hizmet bedelinin, hizmetin ifa edileceği aylık sürelerle bölünmesi suretiyle tespiti mümkün bulunmaktadır.*

*Toplam bedel hizmet tamamlandığında alınsa dahi hizmetin gerçekleştiği vergilendirme dönemlerine isabet eden tutarın ilgili olduğu dönemde beyan edilmesi gerekmekte olup, hizmet bedelinin tamamının hizmet ifasının sonunda beyan edilmesi mümkün değildir.*"

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'ne Yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere 5 yıllık bir Franchise sözleşmesinin bedeli peşin tahsil edilse dahi fatura düzenlenmemiş ise vergilendirme dönemi ile beyan edilmesi gerekmektedir. Eğer fatura vb. belge düzenlenmiş ise bu belgelerde gösterilen tutarlarla sınırlı olmak suretiyle KDV hesaplanıp beyan edilmesi gerekmektedir.

<sup>15</sup> Mehmet Maç, "KDV kitabı" Vergiyi Doğuran Olay MADDE 10 syf 8-9

<sup>16</sup> S. Selman TUNAL "Franchise bedeli ödemelerinin KDV Kanunu'nun Vergiyi doğuran olay hükmü çerçevesinde değerlendirilmesi"

### 8.3- Tevkifat Müessesesi

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9 maddesine göre Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, iş-yerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu olacağı belirtilmiştir. Bu kapsamda değerlendirildiğinde gelir elde eden Franchisor'un kanuni ve iş merkezinin Türkiye'de bulunmaması halinde Franchise ödeme yaptığı tutar üzerinden tevkifat yaparak 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edecektir. Daha sonra tevkif ettiği vergiyi 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapacaktır.

### 9- DAMGA VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN

Franchise ilişkisinin Franchising sözleşmesiyle kuruluyor olması dolayısıyla bu işlemin 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu kapsamında değerlendirilerek vergilendirilmesini gerektirir.

Bilindiği gibi, D.V.K. 1. maddeye göre "söz konusu Kanunun ekli (1) sayılı tabloda yazılı kâğıtlar damga vergisine tabidir, yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçer bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek üzere ibraz edilebilecek kâğıtlar Damga Vergisine tabidir. Açıkça ki Franchising sözleşmesi bu kapsamda değerlendirilebilecek bir kâğıt olması nedeniyle I No.lu Tabloya ve vergi miktarına göre Damga Vergisi'ne tabidir.

### 10- HARÇLAR KANUNU AÇISINDAN

Çalışmamızın daha önceki bölümlerinde belirttiğimiz üzere Franchising sözleşmeleri Hazine Müsteşarlığı Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü tarafından tescile tabidir. Bu nedenle Franchising sözleşmeleri 492 sayılı Harçlar Kanunu gereğince noter ve tescil harçlarına tabi olacaktır.

### 11- BANKA ve SİGORTA MUAMELELERİ VERGİSİ AÇISINDAN

Gider Vergisi Kanunu'nun 28. maddesine göre Franchise işlemi yapan yatırım bankaları, söz konusu işlemler nedeniyle, kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun müşteri durumunda olan Franchise'lerden nakden veya hesaben aldıkları paralar Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi'ne tabidir.

Ayrıca KDV Kanunu'nun 17,4'e maddesi gereğince "Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi kapsamına giren işlemler" katma değer vergisinden istisna tutulmuştur.

### 12- SONUÇ

Çalışmamızda değinmiş olduğumuz Franchising sistemi ilk olarak ABD'de ortaya çıkmış zamanla dünya ekonomisine yayılmıştır. 1980 yıllarının ortasında gecikmeli de olsa Türkiye'de de uygulanmaya başlayan sistem zamanla hızlı bir şekilde gelişme göstererek birçok sektör ve alanda uygulama alanı bulmaktadır. Çalışmamızda da açıkladığımız üzere özellikle az gelişmiş ülkelerde bu sistem girişimcilere umut verici bir pazar olarak görünmektedir.

Öte yandan vergisel yönden sistem kayıt dışılığı önlemede önemli bir rol oynamaktadır. Zira Franchise sözleşmelerinin niteliği gereği Franchise verenin Franchise alan üzerinde etkin bir kontrolü bulunmakta, bu nedenle de firmalar düzenli bir kayıt tutmaktadırlar. Bu durum ise, kayıt dışılığı önlemede önemli bir yarar sağlamaktadır.

Peşin tahsil edilen royalti ödemelerinin KDV karışışındaki durumunu değerlendirilecek olursak fatura vb. belge düzenlememesi koşuluyla ileriki yıllara ilişkin peşin tahsil edilen royalti ödemeleri avans niteliğinde değerlendirilerek, hizmet tamamlandıkça tamamlanan dönemler için KDV Beyannamesi verilerek beyan edilmesi gerekmektedir.



## KAYNAKÇA

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 487 sayılı Damga Vergisi Kanunu
- 492 sayılı Harçlar Kanunu
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi kanunu
- 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu
- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 19/07/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.17.01-KDV-1-2010-14010-3-568 sayılı Özelge.
- AYANOĞLU, E. "Franchising ve Türkiye'deki Uygulaması," Nisan 1996, sayı 176.
- Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı, 26/03/2014 tarih, 17192610-125[ÖZG-13-13]-70 sayılı Özelge
- GÜMÜŞLÜĞÖLÜ, A. "franchising sistemi ve vergilendirilmesi" ,Vergi Dünyası Sayı:216 Ağustos 1999.
- HARMANDAR, V. "know-how karşılığında yapılan ödemelerin (royalti) vergi kanunları ve türk vergi anlaşmaları karışışındaki durumu", Vergi Dünyası Sayı: 156 Ağustos 1994.
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 24/04/2014 tarih, 62030549-125[6-2013/85]-1175 sayılı Özelge
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 05/03/2012 Tarih, B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.9-832 sayılı Özelge
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 12/03/2012 tarih, B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.9-980 sayılı özelge
- Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği
- KOÇ, M. Bir Girişimcilik Modeli Olarak Franchising; Yüksek Lisans Tezi Dokuz Eylül Üniversitesi.
- Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
- KÜÇÜK, B. Uluslararası Giriş Stratejilerinde Franchising Sistemi Ve Bir Uygulama, KATÜ Sosyal Bilimler Dergisi; syf23
- MAÇ, M. "KDV kitabı" Vergiyi Doğuran Olay MADDE 10 syf 8-9
- PAKSOY, S. "Hukuki Yönüyle Franchising", Dünya Gazetesi, 27 Ekim 1992,
- SABAN, N. "Franchising ve Vergilendirme", Beta Basım Yayım ve Dağıtım,
- SEFER, F. "franchising işlemleri ve vergilendirilmesi" , Vergi Sorunları Dergisi
- TUNCER, S. "Franchise ve Vergi Sorunları", Mükellefin Dergisi, Ocak 1996,Sayı 37.S.99
- TÜNAL, S. S. "Franchise bedeli ödemelerinin KDV kanunu'nun Vergiyi doğuran olay hükmü çerçevesinde değerlendirilmesi", Vergi Dünyası Sayı:263 Temmuz 2003
- VARLI, N. Uluslararası Pazarlara Giriş Stratejilerinden FRANCHISING Sistemi VE Türkiye UYGULAMASI; Yüksek Lisans Tezi KIRIKKALE 2005 syf 36
- [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/uluslararasi\\_mevzuat/ULKELER\\_LIST.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/uluslararasi_mevzuat/ULKELER_LIST.htm)
- <http://ufrad.org.tr/franchise/1-franchising-nedir>
- <http://ufrad.org.tr/iletisim>