

DAR MÜKELLEF KURUMLARA YAPILAN ROYALTİ ÖDEMELERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ ve MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

TAXATION AND ACCOUNTING OF ROYALTY PAYMENTS
MADE TO LIMITED TAXPAYER CORPORATION



Arzuhan AKTAŞ*

ÖZ

Lisans, patent hakkı sahibince bu hakkın belli bir süre için başkası tarafından kullanılmasına izin verilmesi anlamına gelir. Buna işletme hakkı da denmektedir. Royalti, ise verilen lisans hakkı karşılığında lisans (patent) hakkı sahibine ücret, kira vs. şeklinde yapılan ödemeleri ifade eder.

Genel olarak dar mükellef kurumların tasarrufunda bulunan royalti gibi gayri maddi hakların Türkiye’de kullanılmasında karşılığında, gayri maddi hakların sahiplerine yapılan ödemeler, dar mükellef kurumların elde ettiği gayrimenkul sermaye iradı olarak değerlendirilerek çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları dikkate alınarak vergilendirilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Royalti, Dar Mükellef Kurumların Gayri Maddi Hak Kiralamalarında Vergilendirme, Royalti Ödemelerinde Muhasebeleştirme.

ABSTRACT

The license means that the right to use the patent is granted to someone else for a certain period of time by patent right holder . This is also called the operating right. Royalty represents payments like license (patent) fee, rent etc that is given to the patent right holder for the right to use the patent.

In general, the payments made for the usage of the incorporeal rights like the royalty to the intangible right holder, which are in the possession of the limited taxpayers in Turkey, is evaluated as the real estate capital acquired by the limited taxpayer institutions and it is taxed by taking into account double taxation prevention agreements.

Keywords: Royalty, taxation on intangible right leases of limited taxpayer institutions, accounting for royalty payments

* Vergi Müfettişi

M.G.T.: 11.12.2017 / M.K.T.: 19.01.2018

1- GİRİŞ

Günümüzde globalleşme ile birlikte firmalar ihtiyaç duydukları teknik bilgiyi yurt dışından teknoloji transferi ile temin etmektedirler. Royalti , bu şekilde verilen gayri maddi haklar karşılığında lisans (patent) hakkı sahibine ücret, kira vs. şeklinde yapılan ödemeleri ifade etmektedir. Royalti ödemeleri, kira ödemesi şeklinde olabileceği gibi hak devri karşılığında da olabilmektedir.

Dar mükellef kurumlara yapılan royalti ödemeleri %20 oranında kurumlar vergisi tevkifatına tabidir. Ancak royalti ödemesinin yapıldığı firmanın bulunduğu ülke ile Türkiye arasında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması mevcut ise vergilendirme yetkisi ve oranı bu sözleşmeye göre belirlenmesi gerekmektedir.

Çalışmamızda, royalti kavramı açıklandıktan sonra dar mükellef kurumlara kira ödemesi şeklinde yapılan royalti ödemelerinin vergilendirilmesine ve royalti ödemelerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin örneklerle yer verilmiştir.

2- ROYALTI KAVRAMI

Lisans, patent hakkı sahibince bu hakkın belli bir süre için başkası tarafından kullanılmasına izin verilmesi anlamına gelir. Buna işletme hakkı da denmektedir. Royalti, ise verilen lisans hakkı karşılığında lisans (patent) hakkı sahibine ücret, kira vs. şeklinde yapılan ödemelerdir. Royaltinin bazen lisans ile aynı anlamda kullanıldığı görülmektedir. Lisans, işletme hakkı olduğu halde, royalti, devralınan bu hak karşılığında yapılan ödemeyi ifade eder ve bu ödeme genellikle satışlar üzerinden belli bir oranda yapılır.¹ OECD Model Vergi Anlaşmalarınının 12. maddesinde royalti'nin sinema filmleri, radyo-televizyon yayınlarında kullanılan filmler ve bantlar dahil olmak üzere edebi, artistik, bilimsel her nevi telif hakkının veya her nevi patentin, alameti farikanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin veya sınai, ticari, bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanma imtiyazı, kullanma hakkı veya satışı ile sınai, ticari bilimsel teçhizatın kullanma imtiyazı veya kullanma hakkı karşılığında ödenen her türlü bedelleri kapsadığı ifade edilmektedir.²

Gümrük Yönetmeliğininin 43'üncü maddesininin (ğ) bendinde ise, "*Royalti ve lisans ücreti deyimi; ithal eşyasının imalatı, ihraç edilmek üzere satışı veya kullanımı ya da yeniden satışı ile ilgili olarak patent, dizayn, know-how, model, marka, tescilli tasarım, telif hakkı ve imalat prosesleri gibi adlar adı altında yapılan ödemeleri ifade eder.*" tanımlaması yapılmıştır.

Hukuk Terimleri Sözlüğünde royalti kavramı; bir lisans veya marka sahibinin sahip olduğu hakları bir başkasına devretmesi karşılığında aldığı bedel olarak, lisans kavramı ise; maddi olmayan hukuki bir malın, bir ihtiranın veya eserin, ücret karşılığında belli bir süre kullanmak üzere bir başkasına devrettiği sözleşme olarak tanımlanmaktadır.³

Buna göre, royalti ödemeleri; kişi, kurum ve kuruluşların kendi ürettikleri teknik bilgileri, ulusal veya uluslararası pazarlara sunmaları (arız) karşılığında ya da ürettikleri mallar için kullandıkları yeni yapıt, makine ve üretim teknikleri karşılığında yaptıkları ve gider yazdıkları ödemelerden oluşmaktadır.⁴

¹ M. Küçük, M.E. Akyol, Vergi yönüyle birlikte açıklamalı ve yorumlu tek düzen hesap planı ve mali tablolar.Süreklili yayın. Ankara:Yaklaşım Yayınları.

² S. Sumay, E. Değirmenci, Royalty ödemelerinin emsale uygunluğunun test edilmesinde kar bölümü yönteminin kullanılması. www.vergidegundem.com

³ S. Yayla, Royalti ve lisans.Gümrük Dünyası Dergisi. Sayı:50 www.gumrukkontrolor.org.tr/Yayinlar/Dergiler/50/5.html

⁴ L. Başak, 2006, Yabancı kurumlara yapılan "Royalty Ödemelerinin" kurum stopajı karşısındaki durumu ve özellikli bazı hususların analizi.Lebip Yalkın Dergisi.sayı:Mayıs,Haziran 2006.

3- ROYALTI ÖDEMELERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ ve MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

3.1- Gelir ve Kurumlar Vergisi Açısından Royalti Ödemelerinin Vergilendirilmesi

Türkiye’de mukim firmalar, dar mükellef kurumların tasarrufunda bulunan gayri maddi hakları satın almak yerine “kullanım hakkı devri” sözleşmesi yapmak suretiyle söz konusu hakların sadece Türkiye’de kullanım yetkisini almakta ve karşılık olarak da bu haklara sahip dar mükellef kurumlara düzenli aralıklarla ödemede bulunmaktadır. Bu şekilde dar mükellef kurumlar tarafından, hakların kiraya verilmesi karşılığında gayrimenkul sermaye iradı elde edilmektedir.⁵

193 sayılı GVK’nın 70. maddesi ile “Aşağıda yazılı mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradidir” denildikten sonra bu maddenin 5 numaralı bendi ile “Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı (İhtira beratının mucitleri veya kanunî 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 bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar (Bu hakların kullanılması için gerekli malzeme ve teçhizat bedelleri de gayrimenkul sermaye iradı sayılır.)” düzenlenmesi yapılmıştır.

GVK’nın 94/2’inci maddesi uyarınca; müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekar, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat veya eserlerin neşir, temsil, icra ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında alınan bedel ve ücretler ile GVK’nın 94/4 maddesi uyarınca da dar mükellefiyete tabi olanlara, telif ve patent haklarının satışı dolayısıyla yapılan ödemeler Gelir vergisi tevkifatına tabidir.⁶

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 1.maddesinin 2.bendi ile “Kurum kazancı, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşur.” düzenlemesi yapılmıştır.

Söz konusu Kanun’un 3.maddesinin 2. bendi ile dar mükellefiyetle ilgili olarak “Kanunun 1’inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye’de bulunmayanlar, sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler.” düzenlemesi yapılmıştır. KVK’nın 3.maddesinin 3.fıkrasının (ç) bendi ile “Taşınır ve taşınmazlar ile hakların Türkiye’de kiralananmasından elde edilen iratların dar mükellefiyette kurum kazanç ve iradı olarak sayılmıştır.

GVK’nın 7/5, KVK’nın 3/4 ve 22/2 madde hükümlerine göre; dar mükellefiyete tabi kurumların ticari veya zirai kazançlar dışında kalan kazanç ve iratları hakkında, GVK’nın bu kazanç ve iratların tespitine ilişkin hükümleri uygulanır. Bu hükümler sadece kazancın tespit şekli ile ilgilidir. Ancak, bu kazanç ve iratların Türkiye’de yapılmakta olan ticari veya zirai kazanç kapsamında elde etmiş ol-

⁵ B. Dikmen, 2010, Gayrimaddi hakların kiralananması suretiyle dar mükellef kurumlar tarafından Türkiye’de elde edilen gayrimenkul sermaye iratlarının vergilendirilmesi.Vergi Dünyası Dergisi. Sayı:351.

⁶ M. Küçük, M.E. Akyol, Vergi yönüyle birlikte açıklamalı ve yorumlu tek düzen hesap planı ve mali tablolar.Sürekli yayın. Ankara:Yaklaşım Yayınları.

maları halinde, kurum kazancı tam mükellefiyet esasında yer alan hükümlere göre tespit edilecektir. Bu nedenle, dar mükellef kurumlar tarafından Türkiye’de elde edilen gayrimenkul sermaye iradının tespiti bakımından GVK’da gayrimenkul sermaye iratları ile ilgili olan hükümlere başvurulacaktır. Gayrimenkul sermaye iradının kapsamı ise daha önce açıklandığı üzere GVK’nun 70’inci maddesinde düzenlenmiştir.⁷

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 30’uncu maddesinin 1-c hükmü ve 2009/14593 sayılı BKK ile dar mükellef kurumlar tarafından Türkiye’de elde edilen gayrimenkul sermaye iratları üzerinden alınması gereken kurumlar vergisi stopaj oranı %20 olarak belirlenmiştir.

Diğer yandan, 5520 Sayılı KVK’nın 35’inci maddesi ile; kurumlar vergisine ilişkin istisna, muafiyet ve kurum kazancının tespitinde indirimleri düzenleyen hükümlerin, ancak bu Kanun, Gelir Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunu’na hüküm eklenmek veya bu kanunlarda değişiklik yapılmak suretiyle düzenleneceği; uluslararası anlaşma hükümlerinin saklı olduğu hükmedilmektedir. Dolayısıyla Türkiye’deki faaliyetleri açısından dar mükellef konumunda bulunan yabancı kurumların KVK’nın 30’uncu maddesi çerçevesinde vergilendirilmeleri için söz konusu yabancı kurumların mukimi oldukları ülkelerde Türkiye Cumhuriyeti’nin yapmış olduğu vergi anlaşmalarının da göz önünde bulundurulması gerekmektedir.⁸

T.C. Anayasası’nın 90’inci maddesinin son fıkrasına göre, usulüne göre yürürlüğe konulmuş, milletlerarası anlaşmalar kanun hükmündedir. Bu nedenle, Türkiye Cumhuriyeti Devleti’nin taraf olduğu uluslararası vergi anlaşmalarında yer alan düzenlemeler, içerdikleri özel hükümler de göz önünde bulundurulduğunda vergi uygulama alanında öncelikle dikkate alınmalıdır. Dolayısıyla dar mükellef kurumların Türkiye’de elde ettikleri kazançların vergilendirilmesi bakımından, dar mükellefin mukimi bulunduğu devlet ile Türkiye Cumhuriyeti Devleti arasında imzalanan “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması” ilk sırada gelmektedir.⁹

Buna göre, dar mükellef kurumların GVK’nun 70’inci maddesinde belirtilen hakları kiraya vermeleri durumunda, kullanıcı firmalar tarafından hak bedeli olarak söz konusu firmalara yapılan ödemelerden 5520 sayılı KVK’nun 30/1-c maddesi uyarınca vergi kesintisi yapmaları gerekmektedir. Türkiye’de mukim mükelleflerin yurtdışında mukim yabancı kişi ve kuruluşlara yapacakları gayri maddi hak bedeli ödemelerinde yapılacak vergi kesintisi, Türkiye’nin taraf olduğu uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları dikkate alındığında, ödemelerin brüt tutarının %10’u (genel olarak bu oran belirlenmiş fakat istisnaları da bulunmaktadır)...” ile sınırlı olacaktır.¹⁰

Diğer yandan, royalti ödemelerine kaynaklık eden gayrimaddi hakların, yabancı kurumların Türkiye’de bulunan şubelerinin aktifine dahil olması halinde elde edilen kazanç ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilecektir. Bu durumda royalti gelirleri şube kazancına dahil edilerek beyan edilecektir. Ayrıca bir belirleme yapılmadığı sürece dar mükellefiyete tâbi kurumlarca şube bünyesinde

⁷ B. Dikmen, 2010, Gayrimaddi hakların kiralanması suretiyle dar mükellef kurumlar tarafından Türkiye’de elde edilen gayrimenkul sermaye iratlarının vergilendirilmesi. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı:351.

⁸ B. Dikmen, 2010, Gayrimaddi hakların kiralanması suretiyle dar mükellef kurumlar tarafından Türkiye’de elde edilen gayrimenkul sermaye iratlarının vergilendirilmesi. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı:351.

⁹ B. Dikmen, 2010, Gayrimaddi hakların kiralanması suretiyle dar mükellef kurumlar tarafından Türkiye’de elde edilen gayrimenkul sermaye iratlarının vergilendirilmesi. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı:351.

¹⁰ B. Dikmen, 2010, Gayrimaddi hakların kiralanması suretiyle dar mükellef kurumlar tarafından Türkiye’de elde edilen gayrimenkul sermaye iratlarının vergilendirilmesi. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı:351.

elde edilen gelirlerden kurumlar vergisi tevkifatı yapılması söz konusu olmasa da herhangi bir şekilde tevkifat yapılması halinde tevkif sureti ile ödenen vergi yıllık beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilecektir.¹¹

3.2-KDV ve Gümrük Vergisi Açısından Royalti Ödemelerinin Vergilendirilmesi

3065 sayılı KDV Kanunu'nun 1.maddesinin 3.fıkrasının (f) bendinde GVK'nın 70.maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemlerinin KDV'ye tabi olduğu belirtilmiştir. Dolayısıyla dar mükellef kurumların gayri maddi hak kapsamına giren hakları, belirli bir süre kullanılmak üzere Türkiye'deki kişi ve kuruluşlara kiralanması işlemleri GVK'nın 70.maddesi kapsamında olduğundan KDV'ye tabidir.¹² Bu verginin mükellefi kiraya veren olmakla birlikte KDVK'nın 9.maddesi uyarınca Türkiye'de ödemeyi yapan tarafından sorumlu sıfatıyla 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilerek ödenecek ve aynı zamanda indirim KDV olarak dikkate alınacaktır.

Diğer yandan royalti ve lisans bedelleri, kural olarak ithal edilen eşyanın gümrük kıymetine dahil edilir. Dolayısıyla, gümrük kıymetine dahil olmuş bulunan royalti ve lisans bedelleri, gümrük vergisi, ithalde alınan katma değer vergisi, ithalde alınan özel tüketim vergisi ve ithalde alınan diğer vergilerin matrahına eklenmiş olur.¹³

Royalti-lisans bedeli, ithalat esnasında eğer faturada gösterilmişse gümrük açısından vergilendirilmede herhangi bir problem yaşanmayacaktır. Royalti lisans bedelinin bir kısmı faturada gösterilmiş, bir kısmı ya da tamamı ithalatçının tüketiciye net satışları üzerinden ödeneceği konusunda bir sözleşme yapılmışsa, bu durumda eşyanın serbest dolaşıma girişi esnasında vergilendirilmemiş gümrük kıymeti ortaya çıkacaktır.¹⁴

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 27/1-c maddesine göre, kıymeti belirlenecek eşyanın satış koşulu gereği, alıcının doğrudan veya dolaylı olarak ödemesi gereken, fiilen ödenen veya ödenecek fiyata dahil edilmemiş olan royalti ve lisans ücretleri ithal eşyasının fiilen ödenen veya ödenecek fiyatına ilave edilmek zorundadır.

Söz konusu maddede belirtilen ilave işleminin nasıl yapılacağına yön vermek amacıyla yayımlanan 1 seri No.lu Gümrük Genel Tebliğinin (Gümrük Kıymeti) 3. maddesine göre; ithalatçının marka kullanmak karşılığında ödediği veya ödeyeceği royalti/lisans bedelinin, Gümrük Yönetmeliğinin 49/c maddesindeki şartlardan en az birinin mevcudiyeti halinde eşyanın gümrük kıymetine ilave edilmesi gerekmektedir. Buna göre;

- Royalti veya lisans ücreti, aynı durumda yeniden satılan veya ithal edildikten sonra sadece küçük değişikliklerden geçen eşyaya ilişkin ise,
- Eşya, ithalattan önce veya sonra yaptırılan ve royalti veya lisans ücretinin ödendiği marka altında pazarlanıyorsa,
- Alıcı, bu tür eşyayı satıcı ile ilişkisi olmayan diğer satıcılardan temin etme özgürlüğüne sahip değilse bir markanın kullanılmasına ilişkin royalti veya lisans hakkı, ithal edilen eşya için fiilen ödenen veya ödenecek fiyata eklenmelidir.

¹¹ L. Başak, 2006, Yabancı kurumlara yapılan "Royalty Ödemelerinin" kurum stopajı karşısındaki durumu ve özellikli bazı hususların analizi. Lehip Yalkın Dergisi. sayı: Mayıs, Haziran 2006.

¹² A. Aktaş, 2014. Transfer fiyatlandırması açısından royalti ödemelerin incelenmesi ve değerlendirilmesi, Vergi Raporu Dergisi, sayı 2014/Nisan.

¹³ 10 Soruda royalti ve lisans bedellerine ilişkin KDV. Focus Denetim Yeminli Mali Müşavirlik. Sirküler-XII. www.focusdenetim.com

¹⁴ S. Yayla, Royalti ve lisans. Gümrük Dünyası Dergisi. Sayı:50 www.gumrukkontrolor.org.tr/Yayinlar/Dergiler/50/5.html

Bahsedilen mevzuat düzenlemeleri karşısında, mükelleflerin, royalti ödemeleri nedeniyle KDV'yi hem gümrük idaresine hem vergi dairesine beyan etmek zorundaymış gibi görünmektedir. Sorunun çözümüne ilişkin olarak Gümrük ve Ticaret Bakanlığına 28.06.2014 Tarih 2 seri Numaralı Gümrük Genel Tebliği (Gümrük Kıymeti) yayımlanmıştır. Bu tebliğe göre, ithal eşyasının gümrük kıymetinin bir parçası olmasına karşın gümrük idaresine beyan edilmeyen royalti veya lisans ücreti ödemesine ilişkin KDV'nin 1 veya 2 No.lu KDV Beyannamesi ile vergi dairesine ödenmesi durumunda, gümrük idaresi ikinci kez KDV talep etmemektedir. Ancak gümrük idaresine beyan edilmeyen ve sadece KDV'ye tabi her bir beyan için Gümrük Kanunu'nun 241'inci maddesi uyarınca usulsüzlük cezası kesilmesi gerekmektedir.

Bunun yanısıra, Gelir İdaresi Başkanlığı yayımlanmış olduğu 17.02.2016 tarihli B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.1-13147 sayılı mukteza ile konuya ilişkin, "... firmanızca yurt dışında mükim firmaya ödenen royalti bedeli, KDV Kanununun 1/1 inci maddesine göre vergiye tabi olduğundan söz konusu bedel üzerinden hesaplanacak verginin 2 No.lu KDV beyannamesi ile sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan firmanızca, yurtdışındaki marka hakkı sahibi firmaya ait girdilerin ithali sırasında girdinin bedeline ek olarak ayrıca bir royalti bedelinin gümrük idaresine ödenmesi halinde, 2 No.lu KDV beyannamesi ile sorumluluk kapsamında beyan edilecek tutar, gümrük idaresine beyan edilerek ödenen tutar düşüldükten sonra kalan tutar olacaktır." değerlendirmesi yapılmıştır.

3.3- Royalti Ödemelerinin Muhasebeleştirilmesi

Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 38) ve Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Devlet Muhasebesi Standardı (DMS 31) gayri maddi malları/maddi olmayan duran varlıkları tanımlamıştır. TMS 38'e göre maddi olmayan duran varlık " Fiziksel niteliği olmayan tanımlanabilir parasal olmayan varlıktır. DMS 31'e göre ise maddi olmayan duran varlık, fiziki bir unsuru olmamakla birlikte fayda yaratma potansiyeli, diğerlerinden ayrıştırılabilir ve tanımlanabilir özelliği olan, malların üretilmesinde ve hizmetlerin yerine getirilmesinde kullanılabilen, üçüncü kişilerin faydalanmasına bırakılabilen veya sahibi tarafından kullanılabilen varlıktır.¹⁵

Muhasebe Uygulama Genel Tebliği ile ise 260 No.lu Haklar hesabıyla ilgili olarak; "İmtiyaz, patent, lisans, ticari marka ve ünvan gibi bir bedel ödenerek elde edilen bazı hukuki tasarruflar ile kamu otoritelerinin işletmeye belirli alanlarda tanıdığı kullanma, yararlanma gibi yetkiler dolayısıyla yapılan harcamaları kapsar. Edinilen haklar, maliyet bedelleri ile bu hesaba borç kaydedilir. Yararlanma süreleri içerisinde, yararlanma sürelerinin belli olmaması durumunda, 5 yıllık sürede eşit taksitlerle itfa olunarak yok edilir. Hakların satılması veya herhangi bir şekilde elden çıkarılması halinde hesaba alacak kayıt yapılır." açıklaması yapılmıştır.

Haklar maliyet bedeli ile değeri. Maliyet bedeli dışında edinilmeleri için yapılan müteferri giderleri de kapsar. Hakların envanteri kayden yapılır. 213 sayılı VUK'da 5024 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik ile, iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri esas alınarak amortisman uygulamasına konu edilmesi esas benimsenmiştir. Gayri maddi haklar, 333 seri No.lu VUK genel tebliğinin 55.sirasında düzenlenmiş ve faydalı ömürleri 15 yıl olarak belirlenmiştir. Bu nedenle bu kıymetlerin amortisman

¹⁵ L. Ateş, 2011. Transfer fiyatlandırması ve vergilendirme. Syf.141. Ankara: Turhan Kitabevi.

oranı yıllık %6,66 olacaktır. Bu kapsamda değerlendirilmeyeceği, özellikle faydalı ömrünün 15 yıldan farklı olduğu düşünülen gayri maddi kıymetlerle ilgili amortisman oranı konusunda Maliye Bakanlığından mukteza alınmasında yarar bulunmaktadır.¹⁶

Örnek: B A.Ş., dar mükellef bir kurumla yaptığı 10 yıllık franchising anlaşması uyarınca, 20.02.2015 tarihinde 300.000 TL başlangıç ücreti ödemiştir. (KVK 30/2'ye göre yapılacak tevkifat oranı %20 olarak dikkate alınmıştır.)

Hesaplanacak KDV (300.000*0,18=) 54.000 TL
Hesaplanacak Stopaj KV (300.000*0,20=) 60.000 TL

260 Haklar	300.000	
260.00.020 Franchising		
191 İndirilecek KDV	54.000	
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar		60.000
360.00.020 Dar mükellef KV Stopajı		
391 Hesaplanan KDV		54.000
391.00.010 Sorumlu sıfatıyla Hes. KDV		
100 Kasa		240.000
Franchising başlangıç ücreti ödemesi		

B A.Ş. 2016 yılında, yıllık gayrisafi hasılatının %4'ü oranında royalti ödemesinde ve %1 oranında da reklam harcamaları katkı payı ödemesinde bulunmuştur. Mükellefin 2016 yılı cirosu 1.000.000 TL olup, stopaj ve KDV oranlarının 2015 yılıyla aynı olduğunu varsayalım. Kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

(1.000.000*0,04=) 40.000 TL royalti bedeli
(1.000.000*0,01=) 10.000 TL reklam katkı payı
Hesaplanan KDV (50.000*0,18=) 9.000 TL
Hesaplanan KV Stopajı (50.000*0,20=) 10.000 TL

760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri	50.000	
191 İndirilecek KDV	9.000	
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar		19.000
360.00.010 Dar mükellef KV Stopajı 10.000		
360.00.011 Sorumlu sıfatıyla Hes. KDV 9.000		
100 Kasa		40.000
Royalti ve gider katkı payı ödemesi		

¹⁶ M. Küçük, M.E. Akyol, Vergi yönüyle birlikte açıklamalı ve yorumlu tek düzen hesap planı ve mali tablolar.Sürekli yayın. Ankara:Yaklaşım Yayınları.

Örnek: A Ltd. Şti.'ye yurt dışından 02.05.2016 hesap dönemi ile ilgili olarak 100.000 \$ royalti faturası gelmiştir. 02.05.2016 tarihinde 1\$=2,79 TL, çifte vergiyi önleme anlaşması uyarınca stopaj oranının %10 olduğunu kabul ettiğimizde söz konusu faturanın brüt TL tutarı aşağıdaki gibi olacaktır.

$$100.000 \times 2,79 = 279.000 \text{ TL}$$

$$279.000/0,90 = 310.000 \text{ YTL (Fatura \%10 oranında brütleştirilmiştir)}$$

Brüt tutar üzerinden %10 stopaj ve %18 Sorumlu Sıfatıyla KDV hesaplanıp aynı zamanda indirim konusu yapılacaktır. Muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır;

760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri	310.000	
191 İndirilecek KDV	55.800	
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar		86.800
360.00.010 Dar mükellef KV Stopajı 31.000		
360.00.011 Sorumlu sıfatıyla Hes. KDV 55.800		
320 Satıcılar		279.000
Royalti ve gider katkı payı ödemesi		

4- SONUÇ

Dar mükellefiyete tabi kurumlara kira ödemesi niteliğindeki royalti ödemeleri üzerinden 2009/14593 sayılı BKK gereğince %20 oranında kurumlar vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Ancak, Türkiye'de elde ettiği gelirlerden ötürü dar mükellefiyet esasında vergilendirilecek olan yabancı kurumlara yapılan royalti ödemeleri üzerinden kurumlar vergisi tevkifatı yapmadan önce, geliri elde eden kurumun mukimi olduğu ülke ile Türkiye arasında Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nın bulunup bulunmadığına bakılmalıdır. Her iki ülke arasında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması mevcut ise royalti ödemelerini Türkiye'nin kaynak ülke olarak vergilendirme yetkisine sahip olup olmadığı ve royalti ödemeleri üzerinden yapılacak azami kurumlar vergisi tevkifat oranı söz konusu anlaşma hükümlerine göre belirlenmelidir.

Royalti-lisans bedelleri, ithalat esnasında eğer faturada gösterilmişse, royalti ve lisans bedelleri, ithal edilen eşyanın gümrük kıymetine dahil edilmiş ve ithalat safhasında Gümrük İdaresi'nce vergilendirilmiş olmaktadır. İthalatçının tüketiciye net satışları üzerinden royalti bedelinin ödeneceği durumlarda ise, eşyanın serbest dolaşıma girişi esnasında vergilendirilmemiş gümrük kıymeti oluşmaktadır. Maliye ve Gümrük İdareleri böyle bir durumda, royalti ödemeleri nedeniyle hesaplanacak KDV'nin beyan makamı olarak kendi idarelerini belirlemiştir.

Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca konuya ilişkin 2 No.lu Gümrük Genel Tebliği ile, royalti ödemelerine ilişkin KDV'nin, 2 No.lu KDV beyannamesi ile vergi dairesine ödenmiş olması halinde gümrük idaresince ikinci kez KDV talep edilmeyeceği düzenlenmiş olmakla birlikte, gümrük idaresine ödenmesi gereken KDV'nin vergi dairesine ödendiği gerekçesi ile her bir gümrük beyanı için Gümrük Kanunu kapsamında usulsüzlük cezası uygulaması konuya ilişkin kapsamlı bir düzenlemenin yapılmasını gerekli kılmaktadır.

KAYNAKÇA

- 10 Soruda royalti ve lisans bedellerine ilişkin KDV.Focus Denetim Yeminli Mali Müşavirlik. Sirküler-XII. www.focusdenetim.com
- AKTAŞ, A. 2014. Transfer fiyatlandırması açısından royalti ödemelerin incelenmesi ve değerlendirilmesi, Vergi Raporu Dergisi, sayı 2014/Nisan.
- ATEŞ, L. 2011. Transfer fiyatlandırması ve vergilendirme. Syf.141. Ankara: Turhan Kitabevi.
- BAŞAK, L. 2006, Yabancı kurumlara yapılan "Royalty Ödemelerinin" kurum stopajı karşısındaki durumu ve özellikli bazı hususların analizi.Lebip Yalkın Dergisi.sayı:Mayıs,Haziran 2006.
- DİKMEN, B. 2010, Gayrimaddi hakların kiralanması suretiyle dar mükellef kurumlar tarafından Türkiye'de elde edilen gayrimenkul sermaye iratlarının vergilendirilmesi.Vergi Dünyası Dergisi. Sayı:351.
- KÜÇÜK, M., AKYOL, M.E., Vergi yönüyle birlikte açıklamalı ve yorumlu tek düzen hesap planı ve mali tablolar.Sürekli yayın. Ankara:Yaklaşım Yayınları.
- SUMAY, S., DEĞİRMENCİ E., Royalty ödemelerinin emsale uygunluğunun test edilmesinde kar bölüşüm yönteminin kullanılması. www.vergidegundem.com
- YAYLA, S. Royalti ve lisans.Gümrük Dünyası Dergisi. Sayı:50 www.gumrukkontrolor.org.tr/Yayinlar/Dergiler/50/5.html