

FRANCHİSE İŞLEMLERİNİN TÜRK VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

EVALUATION OF FRANCHISE TRANSACTIONS IN TERMS OF THE TURKISH TAX LEGISLATION



Erkan KIZIL*

ÖZ

İşletmeler artan rekabet ortamında maliyetlerini düşürmek, müşteri portföyünü genişletmek, reklam ve tanımı daha büyük mecralara taşıyarak, hem rekabet edebilme imkânlarını arttırmakta hem de büyüme ve kar gibi emellerine ulaşabilmektedir. Bunun için yeni bir marka veya isim üretip yüksek risk ve maliyetleri yüklenmekten ziyade, belli bir bedel karşılığında isim veya markanın kullanım hakkını alarak franchising sistemi ile bu hedeflerini gerçekleştirmektedirler. Ayrıca franchise sistemi tüm dünyaya yayıldığından ve pek çok sektör bu alana doğru kaydığından daha cazip hale gelmektedir. Bu kapsamda çalışma franchise sistemin işleyişine, vergilendirilmesine ve muhasebeleştirilmesine yöneliktir.

Anahtar Kelimeler: Franchising, Franchise Sözleşmesi, Gayri Maddi Haklar, Royalty, Vergilendirme

JEL Sınıflandırma Kodları: H21, H26, K34

ABSTRACT

In an increasingly competitive environment, businesses can reduce their costs, expand their customer portfolio, move advertising and definition to larger channels, increasing their competitiveness and achieving their goals such as growth and profit. For this, they achieve these goals with the franchising system by taking the right to use the name or brand for a certain price, rather than producing a new brand or name and bearing high risks and costs. In addition, the franchise system is becoming more attractive as it spreads all over the world and many sectors are shifting towards this area. In this context, the study is directed towards the operation, taxation and accounting of the franchise system.

Keywords: Franchising, Franchise Agreement, Intangible Rights, Royalty, Taxation

JEL Classification Codes: H21, H26, K34

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, erkan.kizil@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0002-8126-0554.

Kızıl, E. (Mart 2021). Franchise İşlemlerinin Türk Vergi Mevzuatı Açısından Değerlendirilmesi, *Vergi Raporu*, 258, (11-26).

GİRİŞ

Her bir girişimci kar maksimizasyonunu hedeflemektedir. Bunun için girişimci önce tüketicinin istek ve arzularını bilecek, buna yönelik mal ve hizmet üretecek, ürettiği bu mal ve hizmeti tüketiciye beğendirecek ve onlara ulaştırarak bu hedefine ancak ulaşabilecektir. Dolayısıyla girişimci araştırma-geliştirme faaliyetinden başlayarak, üretim, sevkiyat, reklam-tanıtım şeklinde pek çok meşakkatli yollar izlemeli ve sektörde faaliyetine devam eden diğer firmalarla rekabet edebilmelidir.

Günümüzde bir ürünü üretmekten ziyade, pazarlamanın, tanıtımının, reklamının ön plana çıktığı bu dönemde franchising adeta bir ilaç olmuştur. Franchising sistemi girişimcinin yüklenmiş olduğu riskleri azaltarak, girişimciye piyasaya açıldığı andan itibaren hazır müşteri sunabilme ve ürünlerini satabilme imkânı vermektedir. Bu haliyle franchising girişimciye hamilik yapmakta ve rekabet edebilme seviyesini yükseltmektedir. Her bir girişimcinin ayrı ayrı katlanmış olduğu maliyetleri franchising tabiri caizse toptan alarak daha hesaplı hale getirerek yüklenen maliyetleri düşürmektedir.

Tüketici gittiği her bölgede veya ülkede aynı ürünü tatmayı, kullanmayı talep ettiğinden franchise sistemi buna en iyi arzı sunabilmektedir. Hususen teknolojinin hızla gelişmesi ile birlikte tüketicilerdeki bu istek ve arzu daha yüksek olduğundan, franchise sistemi buna en iyi ayak uydurabilen yeni bir pazarlama modeli olmuştur.

1- KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Franchise kavramı Fransızca kökenli bir kelime olup “serbest bırakma” anlamına karşılık gelirken, İngilizce karşılıkları “imtiyaz, hak”, “özel satış hakkı” olarak çevrilmektedir.¹ Bu kavram dünya literatüründe “franchising” olarak İngilizce kullanım şekliyle yerleşmiştir.² Franchise sözcüğü Türk Dil Kurumu tarafından “isim hakkı” olarak anlam kazanmıştır.³

Franchising; işletmelerin varlığını sürdürdürebilmeleri için ürettikleri mal veya hizmetleri, markaları, imtiyaz haklarını çeşitli kanallar aracılığıyla diğer işletmelere sözleşmeler aracılığıyla pazarlanması olarak ifade edilmektedir.⁴ Başka bir tanıma göre; isim yapmış bir markanın ve imajının taraflar arasında belirlenmiş kurallar çerçevesinde, bir bedel karşılığında yönetim-organizasyon, tedarik, eğitim konularının pazarlanması ve dağıtılması yöntemidir.⁵ Franchising bilgi ve teknoloji birikimin bölgeler ve ülkeler arasında transferini sağlayan bir sistemdir.⁶ Bir pazarlama ve dağıtım tekniği olan franchising Talat’a göre; perakendecilik ve hizmet sektörlerinde tüketiciye yönelik belli standartlarda kaliteli ürünler sunan, aynı ürünü başka bölge ve ülkelerde de tüketiciye ulaştırılabilen, risk oranı az, aynı sektörde faaliyet gösteren diğer işletmelere nispeten kolay pazarlama imkanı olan ve rekabet üstünlüğü sağlayan bir yöntemdir.⁷

Buna kavramlar ışığında Franchisingi şu şekilde açıklayabiliriz: üretilen bir markanın veya

¹ Osman Berat GÜRZUMAR. *Franchise Sözleşmeleri ve Bu Sözleşmelerin Temelini Oluşturan “Sistem”lerin Hukuken Korunması*. Beta Yayıncılık. İstanbul 1995.3.

² Ayşe Güvercin ŞAHAN. “Lex Mercatoria Kaynağı Olarak ICC Model Uluslararası Franchising Sözleşmesi”. *Public and Private International Law Bulletin*. Sayı 2(40). 2020. s.1430.

³ Türk Dil Kurumu. *Yabancı Kelimelere Karşılıklar*. TDK Yayınları. Ankara 2002. 45.

⁴ Uluslararası Franchising Derneği. *2007-2008 Franchise Rehberi*. Ufrad Yayınları. İstanbul. 2008.8.

⁵ Ulaş DİLBER. “Franchising Sisteminin Girişimcilik Açısından Değerlendirilmesi”. *Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi*. Sayı 8(3). 2006. s.134.

⁶ Kahraman ARSLAN. *Kobilerde Yönetim ve Pazarlama Aracı Olarak Franchising*. İstanbul Ticaret Üniversitesi Yayınları. İstanbul. 2006.2.

⁷ Talat GÜLER. *Franchising ve Türkiye Uygulaması*. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Yayınlanmamış yüksek lisans tezi). İstanbul 2002. s.7.

imtiyazın toplum nezdinde değer görmesiyle birlikte, ülke sınırlarını aşarak başka bölge veya ülkelerde de aynı şartların tüketiciye sunulmasını sağlayan yeni bir pazarlama stratejisidir.

Franchising sisteminin ilk uygulaması 1860'lı yıllarda ABD'de Singer firmasının uygulaması ile başlamış ve hızla tüm dünyaya yayılmıştır.⁸ Ülkemizde de 1980'li yıllarda başta alkolsüz içecekler, fastfood, giyim eşyası ile başlayarak birçok faaliyet koluna hızla yayılmaya başlamıştır.⁹

Franchising sisteminde iki taraf bulunmaktadır. Bunlar:

Franchise Veren (Franchisor): Kendisine ait olan marka, isim, unvan, know-how gibi hakları anlaşmada bulunduğu karşı tarafa vererek, sürekli bir destekte bulunma yükümlülüğü olan gerçek veya tüzel kişilerdir.¹⁰

Franchise Alan (Franchisee): Belirli bir süre ile bir bedel karşılığında franchise verenin markası, bilgi birikimi gibi pek çok sınai ve mülkiyet haklarının kullanım hak ve sorumluluğunu üstlenen gerçek veya tüzel kişilerdir.¹¹

Franchise veren piyasada tanınmış bir ismin veya markanın işletme hakkını verirken, franchise alan işletmesini bağımsız suretle yöneterek işletme hakkı, marka vs. satın alan tarafı ifade etmektedir. Franchise veren isim, marka gibi gayri maddi hakların yanı sıra girişimciye başarısını artırıcı teknik, mali, pazarlama gibi konularda da katkı sunmakta ve belli aralıklarla franchise alan firmayı denetleme, inceleme, bilgi ve belge talep etme, rekabet yasağı getirme gibi pek çok hakla-

rı sözleşme ile hüküm altına almaktadır.¹²

Franchise veren ile franchise alan aralarında belirlemiş oldukları şartlar franchise sözleşmesi ile hukuki bir hüviyet kazanmaktadır. Franchise sözleşmesi Türk Borçlar Kanunu'nda müünferit bir sözleşme olarak düzenlenmemesine rağmen, sözleşmenin muhteviyetinde birden fazla sözleşme tipinin unsurlarını içinde barındırdığından karma tipli bir sözleşme olarak ifade edilmektedir.¹³ Franchise Sözleşmesi Gürzumar'a göre: "*franchise verenin, kendisine ait üretim, işletme ve pazarlama sistemini oluşturan fikri ve sınai unsurlar üzerinde, franchise alana kullanma haklarını tanıyarak, onu kendi işletme organizasyonuna entegre etmek ve onu bu sisteme dayanan ticari faaliyeti sırasında devamlı olarak desteklemek borcu altına girdiği; franchise alanın ise, hem bu sisteme dahil mal ve ya hizmetlerin sürümünü kendi nam ve hesabına yapmayı ve desteklemeyi, hem de franchise verene belli bir ücret ödemeyi taahüt ettiği; sürekli bir borç ilişkisi kuran, kanunda düzenlenmemiş ve tam iki tarafa borç yükleyen çerçeve bir sözleşmedir*"¹⁴ şeklinde ifade ederek sürekli bir borç ilişkisi olan ve her iki tarafa da borç yükleyen bir sözleşme olduğu anlaşılmaktadır.

Franchise sözleşmeleri gerek ulusal gerekse uluslararası sözleşmeler bakımından tarafların yaptırım sonuçlarını alabilecek ölçekte olması gerekir. Genellikle sözleşmeler 5 ila 20 yıl süreli yapılmaktadır. Yapılan sözleşmelerde faaliyet bölgesi, coğrafi bölge tayini açık ve kesin olarak

⁸ UFRAD. A.g.e. s.8.

⁹ Abitter ÖZULUCAN. "Türkiye Muhasebe Standartı 8 ve Tekdüzen Hesap Planı Çerçevesinde Franchising İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi". *İktisadi Ve İdari Bilimsel Dergisi*. Sayı 16(3-4). 2002. s.149.

¹⁰ Erhan ÖZDEMİR. *Bir Pazarlama Yöntemi Olarak Franchising Sistemi ve Franchising Sisteminde Karşılaşılan Muhasebe Sorunları*. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Yayınlanmamış yüksek lisans tezi). İstanbul 2001. s.9.

¹¹ Bakytbek ABDULLAEV. *Franchising Uygulamalarında Franchise Alanların Memnuniyetine Yönelik Bir Araştırma*. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Yayınlanmamış yüksek lisans tezi). İstanbul 2011. s.4.

¹² Rifat CEBECİ. *Franchising Rehberi*. Kosgeb Girişimciliği Geliştirme Merkezi, Ankara. 2005. s. 4-5.

¹³ Merve Ayşe ÖZMERİÇ. "Franchise Sözleşmelerinin Vergilendirilmesi". (<http://ozmeric.av.tr>). Erişim tarihi: 20 Eylül 2020.

¹⁴ Osman Berat GÜRZUMAR. a.g.e. s.10.

ortaya konulmalıdır. Çünkü franchise alan geniş bir bölgede tekel konumunda olmak isterken, franchise veren bölgeyi dar tutarak birden fazla franchise alıcısı tayin etmek istemektedir.¹⁵ Franchise sözleşmesine konu olan haklar ise; fikri haklar, sınai haklar ve haksız rekabet huku-ku alanındaki gayri maddi haklardır. Gayri maddi hakları da marka, patent, ticaret unvanı, know-how ve fikir ve sanat eserleri üzerindeki haklar olarak ifade edilmektedir.¹⁶

Franchise sözleşmesi kapsamında franchise alan, franchise verenin gayri maddi haklarını kullanması karşılığında ödemekle yükümlü olduğu bedeller aşağıdaki gibi ifade edilmektedir.

Franchise Giriş Bedeli (İnitial Fee): Franchising sistemine girerken ödenen giriş ücretidir. Bu bedel isim, marka gibi hakların kullanılması karşılığında ödenmektedir.¹⁷

Franchise Ödemesi (Royalty Bedeli, Lisans Bedeli): Franchise alan sisteme dahil olduktan sonra aylık veya yıllık satışlarının belli oranında franchise verene sürekli olarak ödediği bedeldir.¹⁸

Reklam Katılım Bedeli: Franchise verenin sahip olduğu gayri maddi hakkın reklam yapılması karşılığında katılan giderlerin bir kısmının franchise alanlar tarafından ödenen bedellerdir.

Genel Giderlere Katılım Bedeli: Franchise verenin katlanmış olduğu genel giderlerin (elektrik, su, doğalgaz, aidat, kira, vs) bir kısmının franchise alanlar tarafından ödenen bedellerdir.

2- FRANCHİSE SİSTEMİNİN ÖZELLİKLERİ ve TÜRLERİ

2.1- Özellikleri

Franchising sistemi, taraflar arasındaki şartların hukuki bir zemin üzerine bina edilmesi için sözleşme ile kurulmaktadır. Bu sistemde üretilen mal veya hizmetlerin ülke çapında veya ülkeler arasında üreticiden tüketiciye en etkin bir şekilde dağıtılması söz konusudur. Sistemde üretilen mal veya hizmetin yanı sıra, işletmenin imajı, markası, işletme metotları, personel eğitimi, işletmenin dizaynına varıncaya kadar pek çok şartlar yer almaktadır.¹⁹

Bu sistemde franchise verenler (franchisor) ile franchise alanların (franchisee) ortak beklentilerini karşılamak üzere bir ortaklık ilişkisi içinde işbirliği söz konusudur.²⁰ Franchise sistemine yeni giren girişimciler herhangi bir müşteri edinme, marka oluşturma, araştırma-geliştirme yapma, tüketici tercihlerini araştırma gibi maliyetlere katlanmamaktadır. Franchise alanlar belli bir müşteri ve tecrübeye ulaşmış, tüketicinin taleplerine cevap verebilmiş franchise verenle anlaşma yaparak işletmesi kurulduğu andan itibaren muadilindeki pek çok işletmeye nazara yüksek oranda rekabet üstünlüğü sağlamaktadır.²¹

Franchise sistemi ile birlikte dağıtım kanalları içinde araçların sayısı azalmakta, faaliyetlerin koordinasyonu artmakta, stoklama ve diğer maliyet masrafları düşmektedir. Bununla beraber

¹⁵ Suphi ASLANOĞLU. "Bir Büyüme Stratejisi Olarak Franchising Sistemi; Firmalar Açısından Önemi, Mevzuat Boyutu ve Muhasebe Uygulamaları". *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*. Sayı 9(1). 2007. s.77.

¹⁶ Aykut GÜMÜŞLÜOĞLU. "İleriki Yıllara İlişkin Olarak Peşin Tahsil Edilen Franchising Bedellerinin KDV Kanunu Açısından Değerlendirilmesi". *Vergi Dünyası Dergisi*. Sayı:293. 2006. s.81.

¹⁷ Rifat CEBECİ. a.g.e. s.4.

¹⁸ Bakytbek ABDULLAEV. a.g.e. s.6.

¹⁹ Murat KOÇ. *Bir Girişimcilik Modeli Olarak Franchising*. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Yayınlanmamış yüksek lisans tezi). İzmir 2006. s.11.

²⁰ Erkan AYDIN. "Franchise Sözleşmeleri ve Bu Sözleşmeler Çerçevesinde Sağlanan Gelirlerin Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Bakımından Vergilendirilmesi". *Vergi Sorunları Dergisi*. Sayı 249. 2009. s. 150.

²¹ Ali SERÇE. "Franchise İşlemlerinin Kurumlar Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumu". *Vergi Raporu Dergisi*. Sayı 199. 2016. s.111-112.

bir mala veya hizmete ulaşma imkanı kolaylaşmaktadır.²²

Franchising sistemi bir pazarlama metodundan ziyade “paylaşarak çalıştırma” sanatıdır. Bu sanat, yapılan işi hem müşterilere ve girişimcilere kabul ettirip satmak hem de işi başka girişimcilere öğretip geliri onlarla paylaşmaktır. Bir taraftan gayri maddi hakları kullanma yetkisi verilen girişimcileri çokça çalıştırma, bir taraftan da onları sıkı denetim altında tutma sanatıdır.²³

Sistemin işleyinde, franchising sözleşmesinde belirtilen süre boyunca franchise veren işletme franchise alan işletme üzerinde kontrol yetkisine sahiptir. Franchise veren sözleşmede belirtilen hükümlerin yerine getirilip getirilmediğine dair franchise alanı sürekli olarak denetlenmektedir.²⁴ Franchise verenin franchise alana karşı yükümlülükleri ise, kendisine ait olan gayri maddi hakları kullandırma borcu altına girmesidir. Bunun yanında franchise alanı koruma ve desteklemelidir. Yani franchise veren piyasadaki son gelişmeleri, yenilikleri, üretim-pazarlama-muhasebe gibi çeşitli teknik konuları franchise alana öğretmekle ve başka franchise alıcılarını belirlenen bölgelere sokmamakla sorumludur. Tüm bunları gerçekleştirmek için franchise alana yönelik eğitimler, seminerler düzenlemekte ve görev alacak personeli kendi kurum kimliğini yansıtacak şekilde eğitmekle gerçekleştirmektedir.²⁵

Franchise alan kendisine sunulan imtiyazlara karşılık sisteme giriş ücreti, satışlarının belirli bir oranında royalti bedeli, franchise verenin katlanmış olduğu genel giderlere ve reklam giderlerine katılım bedeli gibi çeşitli adlar altında franchise

verene ödeme yapmakla yükümlüdür.²⁶ Aynı şekilde franchise sözleşmesi ile kullanım hakkını elde ettiği gayri maddi hakları franchise verenin kimliğine hâle gelmeyecek şekilde kullanmakla yükümlüdür.²⁷

Franchising sistemi bayilik, acentelik, yetkili satıcılık gibi sözleşmelerden farklıdır. Franchising sisteminde ürün veya hizmetin nasıl yapıldığı, pazarlandığı, sevk edildiği gibi tüm aşamalar franchise veren tarafından franchise alana eğitim ve seminerler gibi çeşitli etkinliklerle öğretilir. Franchising sistemi haricindekilerde “al ürünü sat” yaklaşımı ön planda iken, franchising sisteminde “bilgi, teknoloji, üretim ve pazarlama tecrübelerini franchise alana aktaran ve belirlenmiş ilke ve sınırlar içerisinde franchise alanın pazarında birlikte büyüme” metodu hakimdir.²⁸ Dolayısıyla franchising sistemi sadece mal satmaktan ziyade tecrübe ve deneyimlerin de içinde olduğu hizmeti de pazarlamaktadır.

2.2-Türleri

Franchising sistemi kapsadığı ülkelere göre ülke içi franchising ve ülke dışı franchising olarak ikiye ayrılmaktadır. Franchising işleminin içeriğini ne olursa olsun, tarafların aynı ülke içinde olmaları ülke içi franchising iken, tarafların farklı ülkelerde bulunması ülke dışı franchising’i ifade etmektedir.²⁹

Franchise sisteminde işin yapılış şekline göre franchising türleri üçe ayrılmaktadır.

Ürün veya Ticari Marka Franchising’i: Franchise veren franchise alana kendi markasını veya ticaret unvanını kullandırarak, kendi ürünlerinin

²² Erhan ÖZDEMİR. a.g.e. s.12.

²³ Osman BİLGE. “Franchising Sanatı”. *Dünya Gazetesi*, 1994. s. 10

²⁴ Erhan ÖZDEMİR. a.g.e. s.10.

²⁵ Osman Berat GÜRZUMAR. a.g.e. s.12.

²⁶ Serdar PİRTİNİ ve Hüseyin AKAY. “Bir Pazarlama Yöntemi Olan Franchising Sisteminde Vergi ve Muhasebe Uygulamaları”. *Vergi Dünyası Dergisi*. Sayı 189. 1997. s. 133.

²⁷ Osman Berat GÜRZUMAR. a.g.e. s.13.

²⁸ Nesrin NAS. “Uluslararası Deneyimlere En Kolay Ulaşma Yolu:Franchising”. *Dünya Gazetesi*. 1992. s. 7.

²⁹ Murat KOÇ. a.g.e. s.25.

franchise alan tarafından satılmasını sağlamasıdır. Burada franchise alan ile franchise veren bir-biriyle özdeşleşmektedir. Bunun en tipik örneği yakıt istasyonlarında, otomobil satıcılarında görülmektedir.³⁰

İkili Franchising: İki farklı faaliyet kolunun aynı yerde ve zamanda bulunulmasından oluşan franchising çeşididir. Örneğin yakıt istasyonu ile restoranın aynı yerde bulunarak iki farklı mamul olarak tüketiciye satılmasıdır.³¹

İşletme Sistemi Franchising: Franchise verenin franchise alana kendi markası adı altında bir lisans hakkı vermesi ve daha önce iş tecrübesi olmayan franchise alana iş ve rehberlik hizmeti de sunarak sektörde başarılı olmasını sağlayan bir modeldir. Bu sistem son zamanlarda hızla büyümekte ve başta oteller, perakende mağazaları, danışmanlık ve kiralama şirketlerinde çokça görülmektedir.³²

3- LİTERATÜR TARAMASI

Kültür ve Demirgüneş (2006), geleceğe yönelik franchise yatırımlarının piyasa değeri tam olarak beklentilerin gerçekleştiği ekonomik ortamda doğru bir şekilde belirlenebileceğini ve bunun sonucunda değerlemeye ihtiyaç kalmadan franchise değerine bağlı olarak fiyat/kazanç oranının kendiliğinden oluşacağını; ancak gerçek dünyada beklentilerin tam olarak belirlenemediği ve bu kapsamda franchise değerinin farklı değişkenlere yönelik tespit edilmesi gerektiğini ileri sürmüştür. Buna yönelik örnek çalışma yapılmış olup, çalışmada New York şehrindeki sarı renkli taksilerin nakit akımları yöntemi kullanı-

larak değerlendirilmesi yapılmış ve nakit akımları ve risk oranı tespit edilerek değeri hesaplanmıştır. Yapılan bu model çalışma ile franchise değerinin tespit edilmesi noktasında eksiklikler giderilmeye çalışılmıştır.³³

Koç (2006), Türkiye’de franchising sisteminin uygulanabilirliğini tespit etmek amacıyla gıda sektöründe franchise alan işletmelere yönelik anket usulüyle çalışma yapılmıştır. Yapılan çalışmada sistemin gelişmesini sağlayan etmenlerin başında, bireylerin mal ve hizmetlere yönelik tercihlerini dünya çapında yaygın ve isim yapmış markalardan yana kullandığı, girişimcilerin de bu talebe cevap vermesi için belli marka ve isimleri tercih ettiği, yatırımcıların da yatırımlarını ekonomik risklere bırakmadan franchise sözleşmeleri altında bilindik markaların isimlerini kullanarak müşterilere kısa sürede ulaştığı ve bu gerekçelerin franchising sisteminin gelişmesinde en önemli sebep olmuştur.³⁴

Abdullaev (2011), Türkiye’de hazır yiyecek sektöründe Franchise alan şirketlere yönelik anket usulüyle alan çalışması yapılmıştır. Çalışmada katılımcıların genç yaşta, dinamik ve eğitilmiş kişilerden olduğu, katılımcıların yarısının franchising sistemi ile girişimci olduğu, uluslararası franchising alanların ulusal franchisinglere göre memnuniyet düzeyinin daha yüksek olduğu, memnuniyet düzeylerinin yaş, cinsiyet, eğitim düzeyi, sahip oldukları franchising işletme sayısı, franchise tecrübe yılına göre farklılık göstermediği sonucuna ulaşılmıştır.³⁵

Aslanoğlu (2007), franchising sisteminin firmalar açısından önemini, vergisel mevzuatını ve

³⁰ Murat KOÇ. a.g.e. s.26.

³¹ Murat KOÇ. a.g.e. s.26.

³² UFRAD. (<http://www.ufrad.org.tr>). Erişim tarihi:20 Mayıs 2020.

³³ Banu KÜLTER ve Kartal DEMİRGÜNEŞ. "Franchise Değeri ve Franchise Değerinin Tespit Edilmesine Yönelik Bir Uygulama". *D.E.Ü.İ.B.F. Dergisi*. Sayı 21(2). 2006. s.106.

³⁴ Murat KOÇ. a.g.e.

³⁵ Bakytbek ABDULLAEV. a.g.e.

muhasebe uygulamasına yönelik çalışmasında; işletmelerin uluslararası pazarlara girmesi ve rekabet edebilme gücünü artırmak için franchise sistemine başvurdukları, sistem gerek franchise alan gerekse franchise veren için avantajlar ve kolaylıklar sağladığı vurgulanmıştır. Franchising anlaşması ile elde edilen gelirin gayrimenkul sermaye iradına göre vergilendirilmesi gerektiği sonucuna varmıştır.³⁶

Serçe (2016), Franchise işlemlerinin kurumlar vergisi kanununa göre nasıl vergilendirilmesi gerektiğine dair yapmış olduğu çalışmada, gayri maddi hakların kiralanmasından elde edilen gelirin gayrimenkul sermaye iradı olduğu, bu hakların işletmeye kayıtlı olması halinde ticari kazanç olduğu, Franchise verenin kanuni temsilcisi veya işyeri Türkiye’de bulunmaması halinde franchise alan tarafından tevkifat yapıp beyan edilmesi gerektiği, franchise alanın giriş bedeli olarak franchise verene ödemiş olduğu bedelin işletmeye aktifleştirilerek itfa süresi boyunca amortisman ayrılması gerektiği açıklanmıştır.³⁷

Yapılan çalışmada Franchise sözleşmesi kapsamında franchise verenin elde ettiği gelir ve franchise alanın yapmış olduğu giderlerin vergi mevzuatı açısından değerlendirilmesi, işlemlerin nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiğine dair uygulamalı örneklerle bilgi verilecektir.

4- FRANCHİSE SİSTEMİNİN TÜRK VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Türk vergi mevzuatında franchising sözleşmesi ile taraflar vergi yükümlülüğü altına girmektedir. Taraflara bu vergi yükümlülüğünü yükleyen ve diğer bir ifadeyle vergiyi doğuran olay franchising sözleşmesidir. Bu sözleşme ile gayri maddi hakların kullanımı söz konusudur.³⁸

Uluslararası franchise sözleşmelerinde taraflar farklı ülkelerde bulduklarından, hangi ülkenin kanunlarına göre vergilendirilmesi gerektiği ve mükerrer vergilendirmeyi önlemek adına ne tür kanuni hükümler uygulandığı mevzuatımızda yer almaktadır.³⁹ Çalışmamızın bu bölümünde franchise sözleşmesi kapsamında tarafların elde ettikleri kazançlar Türk Vergi Kanunlarına göre nasıl vergilendirilmesi gerektiği ortaya konulacaktır.

4.1- Gelir Vergi Yönünden Değerlendirme

Franchising sözleşmesinde, şartları ve süresi taraflar arasında belirlenmiş olan gayri maddi hakların kullanımı söz konusu olup, bu kullanım hakkını elde eden taraf sisteme giriş ücreti, royaltı bedeli gibi çeşitli adlar altında kullanım hakkını devredene ödeme yapmaktadır. Dolayısıyla franchise veren gayri maddi hakkı devretmekten ötürü bir gelir elde etmekte iken, franchise alanda bir gidere katlanmaktadır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun (193 sayılı GVK) 1’inci maddesinde gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabi olacaktır; 2’nci maddesinde gelire giren kazanç ve iratların neler olduğu maddeler halinde belirlenmiştir. Bu kazanç ve iratlardan sayılan gayrimenkul sermaye iradı, mezkûr Kanunun 70’inci maddesinde tarif edilmiş olup, bu kanun maddesinin (1)’inci fıkranın (5)’inci bendinde gayri maddi hakların kiralanmasına ilişkin: “Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı (İhtira beratının mucitleri veya kanunî mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır.), alametifarika, 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

³⁶ Suphi ASLANOĞLU. a.g.e. s. 94.

³⁷ Ali SERÇE. a.g.e. s. 119.

³⁸ Erhan ÖZDEMİR. a.g.e. s. 55.

³⁹ Nihal SABAN. *Franchising ve Vergilendirme*. Beta Yayınları. İstanbul. 1997. 73-74.

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.)” hükmüne yer verilmiştir. Aynı kanun maddesinin (2)’nci fıkrasında bentler halinde sayılan mal ve hakların ticari veya zirai işletmeye dâhil bulunması halinde ticari veya zirai kazanç hükümlerine göre değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır.

Yukarıda yapılan açıklamalar sonucunda, gayri maddi hakkın ticari ve zirai işletmeye kaydolmaması halinde gayri maddi hakların kullanımının devredilmesi neticesinde elde edilen kazanç 193 sayılı GVK’nın 70/1-5’inci maddesine göre gayrimenkul sermaye iradı olduğu; bu hakların ticari bir işletmeye kaydolması halinde ise, ticari kazanç olduğu anlaşılmaktadır. Ticari kazançla ilişkin hükümler ise, bahsi geçen Kanunun 37’nci maddesinde düzenlenmiştir.

Franchise verenin tam mükellef gerçek kişi olması durumunda elde ettiği kazancın tamamı 193 sayılı GVK’nın 3’üncü maddesi kapsamında Türkiye’de vergilendirilmektedir. Dar mükellef gerçek kişi olması durumunda ise; aynı Kanun maddesinin 6’ncı maddesine göre sadece Türkiye’de elde ettiği kazanç ve iratlar üzerinden Türkiye’de vergilendirilmesi gerektiği anlaşılmaktadır.

Dar mükellef gerçek kişinin elde ettiği kazancın gayrimenkul sermaye iradı olması halinde; mezkûr Kanunun 7/5’inci maddesine göre gayrimenkul mahiyetindeki mal ve hakların Türkiye’de kullanılması veya Türkiye’de değerlendirilmesi gerektiği hükmüne bağlandığı; değerlemeden maksatın da: “ödemenin Türkiye’de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye’de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya karından ayrılması” olduğu ifade edilmiştir. Bu kapsamda dar mükellef gerçek kişinin franchising sözleşmesi kapsamında elde ettiği kazancın gayrimenkul sermaye iradı durumunda franchise alan bahsi geçen Kanunun 94/5-a maddesine gö-

re tevkifat yapıp kalanını franchise verene ödemektedir. Franchise verende aynı Kanunun 86/2 maddesine göre münferit beyanname ile beyan etmesinin ihtiyari olduğu hüküm altına alınmıştır.

Dar mükellef gerçek kişinin elde ettiği kazancın ticari kazanç olması halinde, 193 sayılı GVK’nın 7/1’inci maddesine göre: “kazanç sahibinin Türkiye’de işyerinin olması veya daimi temsilciler bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla sağlanması” hükmüne yer verildiğinden, bu kapsamda Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcisi aracılığıyla dar mükellef gerçek kişinin elde ettiği ticari kazanç, bahsi geçen Kanunun 85’inci maddesine göre yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir. Ancak Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcisi aracılığı olmadan dar mükellef gerçek kişinin Türkiye’de elde ettiği kazanç, franchise alan tarafından adı geçen Kanunun 94/5-a maddesine göre tevkifat yapılarak vergilendirilmektedir.

Franchise alan açısından sisteme giriş bedeli adı altında ödenen lisans bedeli gayri maddi hak olarak maddi olmayan duran varlıklar içinde aktifleştirilerek 260-Haklar hesabında takip edilmelidir. Söz konusu gayri maddi hak franchise alan tarafından satın alınması durumunda gayri maddi hakkın itfa süresi 333 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belirlenmiştir. Daha sonra bu tebliğe 339, 365, 389, 406 ve 458 Seri No.lu VUK Genel Tebliği ile değişiklikler ve ilaveler yapılmıştır. Yapılan bu değişiklikler neticesinde 365 Seri No.lu VUK Genel Tebliği ile imtiyaz haklarının faydalı ömürleri 15 yıl olarak düzenlenmiştir. Bu kapsamda franchise alan tarafından ödenen sisteme giriş bedeli 15 yıl süre ile amortisman ayrılarak giderleştirilmesi mümkündür. Ancak franchise alan tarafından gayri maddi hak sözleşme ile belli süreliğine kiralanmışsa, aynı şekilde ödenen bedel maddi olmayan duran varlıklarda aktifleştirilecek; ancak itfa süresi kira süresi kadar olacaktır. Diğer yandan franchise verene royalty bedeli, reklam katılım

bedeli, vs. adlar altında belli dönemler halinde satışların belli oranı nispetinde ödenen bedeller ise, tahakkuk ettiği dönemde doğrudan giderleştirilmesi gerekmektedir.

Uygulama-1: Türkiye’de mukim Bay (A) fastfood üzerine yeni kuracağı işletme için 04.01.2021 tarihinde 15 yıllığına Almanya’da mukim Bay (X)’in markasını kullanmak ve ürünlerini satmak için Türkiye’de franchise sözleşmesi imzalamışlardır. Sözleşme kapsamında giriş bedeli olarak 100.000,00 Euro ve yıllık net satışları toplamı üzerinden %5 oranında royalty bedeli ödemesi konusunda anlaşmışlardır. Giriş bedeli sözleşme tarihinde Bay (X)’in banka hesabına aktarılmış olup, bu tarihte söz konusu döviz alış kuru 9,30 –TL, döviz satış kuru 9,32 –TL’dir. Bay (A)’nın 2021 takvim yılında toplam net satışları tutarı 10.000.000,00 –TL olup, söz konusu royalty bedelini 31.12.2021 tarihinde banka

kanalıyla ödemiştir. Bay (X)’in elde ettiği kazanç Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcisi aracılığıyla yapıp yapılmamasına göre değerlendirilm. (Kdv ve Damga Vergisi ihmal edilmiştir.)

Bay (A) Türkiye’de mukim olması nedeniyle 193 sayılı GVK’nın 3’üncü maddesi kapsamında tam mükellef iken, Bay (X) Almanya’da mukim olması sebebiyle dar mükelleftir. Bay (X) elde ettiği kazancı Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcisi aracılığıyla yapmışsa elde edilen kazanç tevkifata tabi olmayacak ve Bay (X) tarafından bahsi geçen Kanunun 85’inci maddesi gereğince yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan etmesi gerekecektir. Şayet Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcisi aracılığıyla gelir elde edilmemişse Bay (A) tarafından mezkûr Kanunun 94/5-a maddesi kapsamında tevkifat yapılacak ve kalan tutar Bay (X)’e ödenecek olup Bay (X) münferit beyanname ile bu kazancını beyan etmesi ihtiyari olacaktır.

a) Bay (X) söz konusu kazancı Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcisi aracılığıyla elde etmesi durumunda Bay (A)’nın muhasebe kayıtları:

04.01.2021		
260-Haklar	940.000,00	
102-Bankalar		940.000,00
100.000,00 Euro * 9,30 TL Franchise giriş bedeli ödemesi		
31.12.2021		
730-Genel Üretim Maliyeti	62.666,67	
268-Birikmiş Amortisman		62.666,67
940.000,00 * %6,66 Amortisman Tutarı		
31.12.2021		
760-Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri	500.000,00	
102-Bankalar		500.000,00
10.000.000,00*%5=500.000,00 Royalty bedeli		

b) Bay (X)'in Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi aracılığıyla kazanç elde etmemesi durumunda Bay (A)'nın muhasebe kaydı: (Çifte vergilendirme anlaşmaları ihmal edilmiştir.) (Giriş bedeli olarak Bay (X)'e ödenen 100.000 Euro brüt tutardır.)

04.01.2021	
260-Haklar	940.000,00
102-Bankalar	752.000,00
360-Ödenecek Vergi ve Fonlar	188.000,00
%20 oranında GVK 94/5-a md. uyarınca tevkifat oranı (çifte vergilendirme anlaşmaları ihmal edilmiştir.)	
31.12.2021	
730-Genel Üretim Maliyeti	62.666,67
268-Birikmiş Amortisman	62.666,67
940.000,00 * %6,66 Amortisman Tutarı	
31.12.2021	
760-Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri	625.000,00
102-Bankalar	500.000,00
360-Ödenecek Vergi ve Fonlar	125.000,00
10.000.000,00*%5=500.000,00 royalty bedeli Net ödenen 500.000,00 –TL brüte iblağ edildiğinde (500.000,00 / %80) 625.000,00 625.000,00-TL'nin GVK 94/5-a md. uyarınca %20 tevkifat oranı 125.000,00	

4.2- Kurumlar Vergisi Yönünden Değerlendirme

5520 sayılı KVK'nın 1'inci maddesinde sayılan kurum kazançlarının kurumlar vergisine tabi olacağı; 3'üncü maddesinde tam ve dar mükellefiyet tanımı yapılmıştır. Buna göre kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunanların elde ettiği tüm kazançların (gerek Türkiye içinde veya dışında) tamamının Türkiye'de vergilendirilmesinin tam mükellef olduğu; kanuni veya iş merkezinin her ikisinin de Türkiye'de bulunmayanların ise dar mükellef olduğu ve dar mükelleflerin sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançların Türkiye'de vergilendirileceği ifade edilmiştir. Bu Kanun maddesinin (3)'üncü fıkrasında da dar mükellefiyette kurum kazancının neler olduğu ve bunlardan (a) bendinde ticari kazançların, (c) bendinde de hakların Türkiye'de kiralanmasından elde edilen iratlar olduğu hüküm altına alınmıştır. Mezkûr Kanunun 6'ncı maddesinde mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum

kazancı üzerinden kurumlar vergisinin hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde 193 sayılı GVK'nın ticari kazanç hakkındaki hükümlerin uygulanacağı belirtilmiştir.

Yukarıdaki yapılan yasal mevzuat çerçevesinde kurumların aktifine kayıtlı olan gayri maddi hakların kiralanması, satışı, devir ve temlik gibi nedenlerden dolayı elde ettikleri kazançların kurum kazancı olduğu, tam mükellef kurumların elde ettiği tüm kazançların Türkiye'de vergilendirildiği ve dar mükellef kurumların ise sadece Türkiye'de elde ettiği kazançların Türkiye'de vergilendirileceği anlaşılmaktadır.

5520 sayılı KVK'nın 22'nci maddesinde dar mükellef kurumların Türkiye'de işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla elde ettikleri kazançların aksi belirtilmediği müddetçe tam mükellef kurumlar için geçerli hükümlerin uygulanacağı ve ticari veya zirai kazanç haricindeki kazanç ve iratları için ise, 193 sayılı GVK'da bu kazançlar için öngörülen hükümlere göre vergilendirileceği ifade edil-

miştir. Dar mükellef kurumların Türkiye'de işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla aktiflerine kayıtlı gayrimaddi hakların Türkiye'de kullanılmasından ötürü elde ettiği kazançlar ticari kazanç sayıldığı ve tam mükellef kurumlara ilişkin hükümler uygulandığından kazançlarını yıllık beyanname ile beyan etmek zorundadırlar. Ancak dar mükellef kurumların Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi olmadan elde ettiği kazançlar, 5520 sayılı KVK'nın 30'uncu maddesine göre franchise alan tarafından tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilmekte olup, söz konusu bu kazancın franchise veren tarafından beyan edilmesi ihtiyari bırakılmıştır. Buna ilişkin pek çok özelge verilmiştir.

25.09.2018 tarih 852406 sayılı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen özelgede, franchising sözleşmesi kapsamında franchise verenin merkezi Hollanda da bulunan bir firma olduğu ve buna ödenen franchise bedellerinde tevkifat yapıp yapılmayacağı sorulmuştur. Verilen özelge de franchise alan tarafından 5520 sayılı KVK'nın 30/2 maddesi gereğince %20 oranında tevkifat yapılması gerektiği; ancak Hollanda Kralığı ile Türkiye Cumhuriyeti arasında imzalanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının "Gayri maddi Hak Bedelleri" başlıklı 12'nci maddesinde gayri maddi hak bedellerinin elde edildikleri devlette ve o devletin mevzuatına göre vergilendirildiği; fakat gayri maddi hak bedelinin %10'unu aşmayacağı belirtilmiştir. Bu kapsamda Kurumlar vergisi açısından %10 tevkifat yapılması gerektiği, diğer taraftan Kdv açısından 3065 sayılı KDV'nin 9/1 maddesi kapsamında franchise alanın sorumlu sıfatıyla Kdv'nin tamamını beyan edip ödeyeceği ifade edilmiştir.⁴⁰ Benzer açıklamalar 05.03.2012 tarih KDV.9-832 sayılı İstanbul Vergi

Dairesi Başkanlığı⁴¹ ve 25.08.2018 tarih [ÖZG-13-13]-70 sayılı Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı⁴² tarafından verilen özelgelere de yer almaktadır.

4.3- Katma Değer Vergisi Yönünden Değerlendirme

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (3065 sayılı KDV) 1'inci maddesi Kdv'nin konusunu belirlemiş olup (1)'inci fıkrasında ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti kapsamında yapılan teslim ve hizmetlerin; (2)'nci fıkrasında her türlü mal ve hizmet ithalatının ve (3)'üncü fıkrasında diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu hüküm altına alınmıştır. Söz konusu Kanun maddesinin (3)'üncü fıkrasında diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetlerden kastın, ilk iki fıkra haricinde yer almayan tüm teslim ve hizmetlerin bu fıkraya göre verginin konusuna gireceği şeklinde torba bir kanun olmayıp, fıkranın altında sayılan 8 bent halinde yer alan teslim ve hizmetler anlaşılmaktadır. Bu bentlerden (f) bendinde 193 sayılı GVK'nın 70'inci maddesinde yer alan mal ve hakların kiralanma işlemlerinin KDV'nin konusunu oluşturduğu, diğer yandan 3065 sayılı KDV'nin 17/4-d maddesi kapsamında iktisadi işletmeye dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri Kdv'den istisna tutulmuştur. Ancak 193 sayılı GVK'nın 70'inci maddesinde sayılan gayrimenkul haricindeki mal ve hakların iktisadi işletmeye dahil olup olmamasına bakılmaksızın kiralanması işlemleri Kdv'ye tabi olacağı anlaşılmaktadır.⁴³

Franchise sözleşmesi kapsamında gayrimaddi hakların kiralanması işlemlerinde; gayrimaddi haklar işletmeye kayıtlı ise elde edilen kazancın ticari kazanç olduğu, işletmenin aktifine kayıtlı

⁴⁰ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 25.09.2018 Tarih 62030549-125[30-2016/166]-852406 sayılı Özelgesi

⁴¹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 05.03.2012 tarih B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.9-832 sayılı Özelgesi

⁴² Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 26.03.2014 tarih 17192610-125[ÖZG-13-13]-70 sayılı Özelgesi

⁴³ Salih ÜSTÜNOL. "Katma Değer Vergisinde Tam Sorumluluk Uygulaması". *Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi*. Sayı 538. 2009. s.104.

değilse gayrimenkul sermaye iradı olduğu çalışmanın 4.1 ve 4.2'nci bölümlerinde açıklanmıştı. Gayrimaddi haklardan elde edilen kazançların ticari kazanç sayılması halinde 3065 sayılı KDV'nin 1/1'nci maddesine göre, gayrimenkul sermaye iradı sayılması halinde de mezkûr kanununun 1/3-f maddesine göre KDV'nin konusuna girmektedir.

Franchise alan ve verenin Türkiye'de bulunması halinde, franchise verenin tahakkuk eden geliri karşılığında belge düzenlemesi ve KDV hesaplayarak beyan etmesi gerekirken, franchise alanında yüklenmiş olduğu KDV'yi 3065 sayılı KDV'nin 29'uncu maddesi kapsamında indirim konusu yaparak beyan etmesi gerekmektedir. Franchise verenin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması halinde 3065 sayılı KDV'nin 9/1 maddesi kapsamında söz konusu vergiyi bu hizmeti alan franchise alan tarafından tevkifat yapılarak ödemesi gerekmektedir. Franchise alan sorumlu sıfatıyla Kdv tevkifatını 2 nolu Kdv beyannamesi ile beyan ederek ve beyan edilen tutar aynı dönemde 1 nolu Kdv beyannamesi ile indirim konusu yapılmaktadır.

• A.Ş.'nin muhasebe kayıtları

03.03.2020	
260-Haklar	5.000.000,00
191-İndirilecek Kdv	900.000,00
102-Bankalar	5.900.000,00
Franchise giriş bedeli ödemesi	
31.12.2020	
730-Genel Üretim Maliyeti	333.333,33
268-Birikmiş Amortisman	333.333,33
5.000.000,00 * %6,66 Amortisman Tutarı	
31.12.2020	
770-Genel Yönetim Gideri	600.000,00
760-Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri	2.400.000,00
191-İndirilecek Kdv	540.000,00
102-Bankalar	3.540.000,00
30.000.000,00*%2=600.000,00 Genel yönetime katılım bedeli	
30.000.000,00*%8=2.400.000,00 Royalty bedeli ve reklam katılım bedeli	

Uygulama 2: Türkiye'de yerleşik tam mükellef (A) A.Ş. Afyon'da yapmış olduğu termal otel için dünya çapında otelleri olan ve Türkiye'de yerleşik tam mükellef (H) A.Ş.'nin markasını kullanarak hizmet vermek istemektedir. Bunun için taraflar 15 yıllığına 03.03.2020 tarihinde franchise sözleşmesi yapmışlardır. Sözleşme kapsamında (A) A.Ş. 5.000.000,00 TL giriş ücreti, dönem sonunda net satışları üzerinden %5 royalti bedeli, %2 genel yönetim bedeli ve %3 reklam ve katılım bedeli ödeyeceğini taahhüt etmiştir. (A) A.Ş.'nin 2020 hesap dönemine ilişkin net satışlar tutarı 30.000.000,00 –TL'dir. Giriş bedeli sözleşme tarihinde ve geriye kalan bedeller ise 31.12.2020 tarihinde ödenmiş olup Kdv oranı %18'dir. (Damga Vergisi ihmal edilmiştir.)

(A) A.Ş. ve (H) A.Ş. Türkiye'de yerleşik olması sebebiyle 5520 sayılı KVK'nın 3'üncü maddesine göre tam mükellef olup Türkiye içinde veya dışında elde ettiği kazançlar Türkiye'de vergilendirilmelidir. Dolayısıyla (H) A.Ş.'nin elde ettiği kazanç yıllık Kurumlar Vergisi Beyannamesi ile beyan edilmelidir.

• (H) A.Ş.'nin muhasebe kayıtları

03.03.2020		
02-Bankalar	5.900.000,00	
600-Yurtiçi Satışları		5.000.000,00
391-Hesaplanan Kdv		900.000,00
Franchise giriş bedeli satışı		
31.12.2020		
102-Bankalar	3.540.000,00	
600-Yurtiçi Satışları		3.000.000,00
391-Hesaplanan Kdv		540.000,00
Royalty bedeli ve diğer katılım bedelleri satışı		

• Şayet (H) A.Ş. dar mükellef olup Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi olmasaydı (A) A.Ş. tarafından 5520 sayılı KVK'nın 30'uncu maddesine göre tevkifat yapacak ve 3065 sayılı KDV 9/1 maddesine göre sorumluluk sıfatıyla (A) A.Ş. Kdv'yi 2 no.lu Kdv beyannamesi ile beyan edecek ve 1 no.lu Kdv beyannamesi ile indirim konusu yapacaktır. Bu durumda (A) A.Ş.'nin muhasebe kayıtları: (Giriş bedeli olarak ödenen 5.000.000,00 TL net tutardır.)

03.03.2020		
260-Haklar	6.250.000,00	
191-İndirilecek Kdv	1.125.000,00	
102-Bankalar		5.000.000,00
360-Ödenecek Vergi ve Fonlar		2.375.000,00
Giriş bedeli olarak ödenen net 5.000.000-TL brüte iblağ edildiğinde (5.000.000 / %80) 6.250.000,00-TL		
6.250.000,00-TL'nin %20 oranında KV stopajı 1.250.000,00-TL		
%18 oranında KDV sorumluluk sıfatıyla Ödenen Kdv (6.250.000,00*%18) 1.125.000,00-TL		
31.12.2020		
770-Genel Yönetim Gideri	750.000,00	
760-Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri	3.000.000,00	
191-İndirilecek Kdv	625.000,00	
102-Bankalar		3.000.000,00
360-Ödenecek Vergi ve Fonlar		1.425.000,00
30.000.000,00*%10=3.000.000,00 net royalty ve diğer katılım bedeli		
Net ödenen 3.000.000,00 -TL brüte iblağ edildiğinde (3.000.000,00 / %80) 3.750.000,00		
3.750.000,00-TL'nin %20 oranında KV stopajı 750.000,00		
%18 oranında KDV sorumluluk sıfatıyla Ödenen Kdv (3.750.000,00*%18) 675.000,00		

4.4- Damga Vergi Yönünden Değerlendirme

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun (488 sayılı DVK) 1'inci maddesinde ekli 1 sayılı tabloda yer alan kâğıtların damga vergisine tabi olduğu ve imzalanmak veya imza yerine geçer

bir işaret konmak suretiyle tanzim edilen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilecek olan belgelerin kâğıt olduğu; 2'nci maddesinde bu kâğıtların damga vergisine tabi olduğu; 3'üncü maddesinde bu kâğıtları imzalayanların damga vergisi mükellefi olduğu; 5'inci

maddesinde bir nüshadan fazla düzenlenen kâğıtların, maktu vergiye tabi olanların her bir nüshası için ayrı ayrı aynı miktarda, nispi vergiye tabi olanların ise sadece bir nüshasının damga vergisine tabi olacağı; 6'ncı maddesinde de bir kâğıtta birbirinden tamamen ayrı birden fazla akit ve işlem bulunması halinde her birinden ayrı ayrı vergi alınacağı, bir kâğıtta toplanan akit ve işlemlerin birbirine bağlı ve bir asıldan doğma oldukları takdirde en yüksek vergi alınması gerektiren akit üzerinden vergi alınması gerektiği hüküm altına alınmıştır.

Yabancı ülkelerde düzenlenen sözleşmelerin ise, 488 sayılı DVK'nın 1/3 maddesinde yabancı memleketlerde ve Türkiye'deki elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kâğıtların Türkiye'de resmi dairelere ibraz edildiği, üzerine devir veya ciro işlemleri yürütüldüğü veya herhangi bir suretle hükümlerinden faydalandığı takdirde damga vergisine tabi olacağı ifade edilmiştir. Yani kanun maddesi verginin mevzuunu geniş kapsamda tutarak gerek yabancı ülkelerde gerekse ülkemizdeki elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen franchising sözleşmelerin damga vergisine tabi olduğu hükmüne yer verilmiştir.

488 sayılı DVK'nın 10'uncu maddesinde damga vergisinin nispi veya maktu olarak alındığı; nispi vergide kâğıtların nev'i ve mahiyetine göre kâğıtlarda yazılı olan paraya göre alındığı; maktu vergide ise sadece kâğıtların mahiyetinin esas olduğu hükmüne yer verilmiştir. Söz konusu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda belli parayı ihtiva eden mukavelenamelerin, taahhütnamelerin ve temliknamelerin nispi damga vergisine tabi olduğu hükme bağlanmıştır. Ayrıca 35 Seri No.lu Damga Vergi Kanunu Genel Tebliği'nde vergiye tabi kâğıtların yabancı para cinsinden düzenlenmesi halinde dikkate alınacak kurun kâğıdın düzenlendiği tarihte T.C. Merkez Bankası tarafından tespit ve ilan olunan cari döviz satış kuru dikkate alınacağı hükmü düzenlenmiştir. Franchising sözleşmelerinde ekseri olarak sisteme giriş

bedeli rakamsal olarak ifade edilirken, royalty bedeli, reklam katılım bedeli gibi ödemeler satışlar üzerinden oransal olarak yer almaktadır. Bu kapsamda damga vergisi hesaplanırken rakamsal olarak ifade edilen tutarlar üzerinden hesaplanması gerekmektedir. Ayrıca mezkûr Kanunun 6/4 maddesinde cayma tazminatı, cezai şart gibi sözleşmenin müeyyidesi mahiyetinde olan taahhütler, belli başına bir sözleşmeye konu olmadıkça damga vergisi alınmayacağı belirtilmiştir.

Uygulama 3: Çalışmada yer alan Uygulama-1 'de franchise sözleşmelerine ilişkin damga vergilerini hesaplayalım.

Uygulama-1'de franchising sözleşmesinde sisteme giriş bedeli olarak 100.000,00 Euro ve net satışlar üzerinden %5 royalty bedeli ödemesi öngörülmüştür. Yukarıda yapılan yasal açıklamalar neticesinde Damga Vergisinde esas alınacak tutar 100.000,00 Euro olup döviz satış kuru ile Türk Lirasına çevrildiğinde (100.000,00 Euro * 9,32) 932.000,00 –TL'dir. Tespit edilen bu matrah mukavelenameler için belirlenen binde 9,48 oranındaki damga vergisi ile hesaplandığında (932.000,00 * 0,00948) 8.835,36 –TL olmaktadır. Bu hesaplanan damga vergisini bahsi geçen Kanunun 24'üncü maddesi gereğince kâğıdı imzalayanların müteselsilen sorumlu olduğu belirtilmiştir.

SONUÇ

İşletmeler büyüme ve kar gibi amaçlarını gerçekleştirmek, ulusal veya uluslararası piyasalarda rekabet edebilmek, riskleri minimize etmek için franchise sistemine girmektedir. Bu sistem sayesinde işletmeler hedefledikleri müşterilerine ve satış rakamlarına kısa zamanda ulaşabilmektedirler. Franchise sistemi dünyada hızla büyüdüğünden ve pek çok sektörde yaygınlaştığından girişimciler için bir model olmuştur.

Franchise sisteminde franchise veren, franchise alana gayri maddi haklarını kullandırması mukabilinde giriş bedeli, royalty bedeli, reklam

katılım bedeli gibi pek çok isimler altında gelir/kazanç elde etmektedir. Türk vergi mevzuatı açısından elde ettiği bu gelir/kazançların vergilendirilmesi gerektiği, franchise veren dar mükellef olup Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcisi bulunmaması durumunda, franchise alan tarafından tevkifat yoluyla vergilendirilmesi gerekmektedir. Bu noktada ülkeler arasından imzalanan çifte vergilendirme anlaşmaları da mevcut olup, vergilendirmede öncelikle bu anlaşmalara göre yapılmaktadır. Franchise alan açısından ödenen giriş bedeli amortisman yöntemi ile yıllar itibariyle itfa edilirken, royalti bedeli, reklam katılım bedelleri tahakkuk ettiği tarihte giderleştirilmektedir.

KAYNAKÇA

- ABDULLAEV, B. (2011), *Franchising Uygulamalarında Franchise Alanların Memnuniyetine Yönelik Bir Araştırma. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, (yayınlanmamış yüksek lisans tezi). İstanbul.
- ARSLAN, K. (2006). *Kobilerde Yönetim ve Pazarlama Aracı Olarak Franchising*. İstanbul Ticaret Üniversitesi Yayınları. İstanbul.
- ASLANOĞLU, S. (2007). Bir Büyüme Stratejisi Olarak Franchising Sistemi; Firmalar Açısından Önemi, Mevzuat Boyutu ve Muhasebe Uygulamaları. *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi, Sayı 9(1)*, s. 71-94.
- AYDIN, E. (2009). Franchise Sözleşmeleri ve Bu Sözleşmeler Çerçevesinde Sağlanan Gelirlerin Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Bakımından Vergilendirilmesi. *Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 249*, s. 149-168.
- BİLGE, O. (1994). Franchising Sanatı. *Dünya Gazetesi*, s. 10. Gazete Tarihi: 26 Ağustos 1994.
- Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı. 26.03.2014 tarih 17192610-125[ÖZG-13-13]-70. sayılı Özelge.
- CEBECİ, R. (2005). *Franchising Rehberi*. Kosgeb Girişimciliği Geliştirme Merkezi. Ankara.
- DİLBER, U. (2006). Franchising Sisteminin Girişimcilik Açısından Değerlendirilmesi. *Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi, Sayı 3(8)*, s. 133-155.
- GÜLER, T. (2002). *Franchising ve Türkiye Uygulaması. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, (yayınlanmamış yüksek lisans tezi). İstanbul.
- GÜMÜŞLÜOĞLU, A. (2006), İleriki Yıllara İlişkin Olarak Peşin Tahsil Edilen Franchising Bedellerinin KDV Kanunu Açısından Değerlendirilmesi. *Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 293*, s. 80-86.
- GÜRZUMAR, O. B. (1995). *Franchise Sözleşmeleri ve Bu Sözleşmelerin Temelini Oluşturan ‘Sistem’lerin Hukuken Korunması*. Beta. İstanbul.
- 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. 25.09.2018 Tarih 62030549-125[30-2016/166]-852406 sayılı Özelge.
- KOÇ, M. (2006). *Bir Girişimcilik Modeli Olarak Franchising*. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (yayınlanmamış yüksek lisans tezi). İzmir.
- KÜLTER, B., DEMİRGÜNEŞ, K. (2006). Franchise Değeri ve Franchise Değerinin Tespit Edilmesine Yönelik Bir Uygulama. *D.E.Ü.İ.İ.B.F. Dergisi, Sayı 21(2)*, s. 93-106.
- NAS, N. (1992). Uluslararası Deneyimlere En Kolay Ulaşma Yolu:Franchising. *Dünya Gazetesi*, s. 7. Gazete tarihi: 6 Kasım 1992.
- ÖZDEMİR, E. (2001). *Bir Pazarlama Yöntemi Olarak Franchising Sistemi ve Franchising Sisteminde Karşılaşılan Muhasebe Sorunları. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, (yayınlanmamış yüksek lisans tezi). İstanbul.
- ÖZMERİÇ, M. A. (2011). *Franchise Sözleşmelerinin Vergilendirilmesi*. (<http://ozmeric.av.tr>). Erişim tarihi: 24 Mayıs 2020

- ÖZULUCAN, A. (2002), Türkiye Muhasebe Standartı 8 ve Tekdüzen Hesap Planı Çerçevesinde Franchising İşlemlerinin Muhassebeleştirilmesi. *İktisadi Ve İdari Bilimlel Dergisi, Sayı 16(3-4)*, s.149-164.
- PİRTİNİ, S., AKAY, H. (1997). Bir Pazarlama Yöntemi Olan Franchising Sisteminde Vergi ve Muhasebe Uygulamaları. *Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 189. s. 133-147.*
- SABAN, N. (1997). *Franchising ve Vergilendirme* (1. b.). Beta Yayınları. İstanbul.
- SERÇE, A. (2016), Franchise İşlemlerinin Kurumlar Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumu. *Vergi Raporu Dergisi, Sayı 199, s. 110-119.*
- ŞAHAN, A. G. (2020), Lex Mercatoria Kaynağı Olarak ICC Model Uluslararası Franchising Sözleşmesi. *Public and Private International Law Bulletin, Sayı 2(40)*, s.1413-1442.
- TDK (Türk Dil Kurumu). (2002). *Yabancı Kelimelere Karşılıklar* (2. b.). Ankara.
- UFRAD. (2008). *2007-2008 Franchise Rehberi*. Ufrad Yayınları. İstanbul.
- UFRAD. (2020). *Franchising Derneği*. Franchising Derneği. (<http://www.ufrad.org.tr>). Erişim Tarihi: 20 Mayıs 2020.
- ÜSTÜNOL, S. (2009). Katma Değer Vergisinde Tam Sorumluluk Uygulaması. *Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi. Sayı 538. s. 99-105.*