

# FRANCHİSE İŞLEMLERİNİN KURUMLAR VERGİSİ KANUNU KARŞISINDAKİ DURUMU

STATE OF FRANCHISING BEFORE CORPORATE  
TAX LAW



Ali SERÇE\*

## ÖZ

Yoğun rekabetin yaşandığı dünya piyasalarında yeni ve küçük yatırımcılar, büyük organizasyonların ve firmaların deneyim ve tecrübelerinden faydalanarak işe başlamakla önemli avantajlar elde etmektedir. Son yıllarda gelişme gösteren ve adına franchise denilen sistemin sayesinde piyasada kendini ispatlamış veya isim yapmış şirketler sayesinde yeni ve küçük yatırımcılar kısa zaman içerisinde ekonomik sisteme dahil olabilmektedir. Bu sistem beraberinde, vergi mevzuatında bir takım düzenlemelerin yapılmasını gerekli hale getirmiş olup bununla ilgili ulusal ve uluslararası alanda yasal düzenlemeler yapılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Franchise, Franchising Sistemi, Gelir Vergisi.

## ABSTRACT

In global market where there is an intense competition, new and small investors, have a huge advantage by starting up with big companies' experience. In recent years, new and small investors integrate to the economy rapidly thanks to franchising system, and well-known successful companies. This system has required some new regulations in tax legislation at both national and international level.

**Keywords:** Franchise, franchising system, income tax

---

\* Vergi Müfettişi

M.G.T.: 02.03.2016 / M.K.T.: 16.03.2016

## 1- GİRİŞ

Bir ekonomide yatırımcılar mevcut koşullar altında rasyonel kararlar alarak yatırım yapmak isterler. Yeni bir işletme kurmak veya kurulu bir işletmeyi artan rekabet ortamında ve sürekli değişen koşullar altında başarıya ulaştırmak kâr amacı güden yatırımcılar açısından çok önemlidir ve aynı zamanda güçtür. Özellikle küçük işletmelerin bu güçlükleri çözmeleri, büyük işletmelerin sağladığı olanaklardan yararlanarak daha kolay hale gelebilmektedir.

Piyasada tanınmış ve yerleşmiş bir firmanın ismi ile işe başlamak, yatırımcı için sıfırdan başlamaktan daha kolay ve avantajlı olmaktadır. Dünya piyasalarındaki yoğun rekabet göz önüne alındığında, yatırımcı daha kolay ve risksiz alanda yatırımlarını yapmak istemektedir. Bir dağıtım ve pazarlama sistemi olan Franchising sistemi bu aşamada küçük yatırımcılar için piyasada kendini ispatlamış isim ve markaların deneyim ve tecrübeleriyle önemli yararlar sağlamaktadır. Aynı zamanda yerel ve uluslararası alanda isim yapmış büyük firmalar franchising sisteminden birtakım avantajlar elde etmektedir. Bu sistemin yerleşmesiyle birlikte yapılan işlemlerin vergileme boyutuyla ilgili özellikli konular ortaya çıkmaktadır.

Bu çalışmada, franchising sistemi hakkında açıklamalara değinilecek ve Franchise İşlemlerinin Kurumlar Vergisi Kanunu karşısındaki durumu hakkında bilgi verilecektir.

## 2- FRANCHİSİNG KAVRAMI ve FRANCHİSİNG SİSTEMİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER

### 2.1- Franchising Kavramı

Franchising; kendi üretim ve hizmet alanında başarılı olmuş bir işletmenin, sözleşmede belirtilen süre ve koşullar dahilinde, sahip olduğu haklarını (marka, unvan, sistem, ticari isim, ürün, hizmet ya da bir fikrin kullanımı gibi) franchising alan işletmeye, ücret karşılığında verdiği imtiyazdan doğan, ticari bir anlaşmadır. Bu sistemin ana amacı; ürün ya da hizmetin üreticiden tüketiciye daha etkin bir şekilde sunulmasını sağlamaktır. Franchising sistemi ilk defa 1860'lı yıllarda ABD'de uygulanmaya başlamış ve ABD'den tüm dünyaya yayılmıştır. Ülkemizde franchising sistemi 1980'li yıllardan itibaren ilk olarak alkolsüz içkiler, fastfood, otelcilik, giyim eşyası gibi iş kollarında uygulanmıştır.<sup>1</sup>

### 2.2-Franchising Sisteminin Özellikleri

Temelde bir dağıtım ve pazarlama yöntemi olan franchise, bir mal veya hizmetin üretim ve pazarlama hakkının marka veya ticari ünvan da dahil olmak üzere, bir sözleşme çerçevesinde, belirli koşulların sağlanması ve ücret ödenmesi karşılığında diğer işletmelere devri olarak tanımlanabilir. Bu yöntem ile franchise verenler (franchisor) ve franchise alanlar (franchisee), ortak beklentilerini gerçekleştirmek amacıyla bir tür ortaklık ilişkisi çerçevesinde işbirliğine yönelmektedirler.<sup>2</sup>

Franchising sistemi, ürünlerin veya verilen hizmetlerin sistemli şekilde dağıtılması işlemidir. Diğer bir anlatımla, başarılı bir markanın isim hakkının girişimci adayları tarafından kullanılmasıdır. Franchising düzenine giren girişimciler, yeni bir marka icat ederek, araştırma, geliştirme, pazar araştırması, tüketici tercihleri gibi yönetim araştırmaları yapmadan ve bu gibi maliyetlere katlanmadan,

<sup>1</sup> Abitter Özulucan, Türkiye Muhasebe Standardı 8 Ve Tekdüzen Hesap Planı Çerçevesinde Franchising İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi, İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt:16 Ekim 2002, Sayı 3-4, s.149

<sup>2</sup> Erkan Aydın, (2009),Franchise Sözleşmeleri ve Bu Sözleşmeler Çerçevesinde Sağlanan Gelirlerin Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Bakımından Vergilendirilmesi, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 249, s. 149-168.

daha önce denenmiş, tecrübeler ile sisteme yerleşmiş markaların sahibi ile bir franchising anlaşması çerçevesinde anlaşarak işe başlama fırsatı bulabilmektedir.

Franchising sisteminin üç temel unsuru söz konusudur. Bunlardan birincisi, franchise veren ve alan arasında, yükümlülük ve sorumluluklar) belirleyen ve kanuni yaptırımını olan **franchising sözleşmesi**, ikincisi, **franchise veren ve franchise alan işletme**, üçüncüsü ise; isim, marka veya sistemi kullanma hakkı karşılığında başlangıçta bir defaya mahsus sisteme giriş ve teknoloji bedeli olarak ödenen **başlangıç ücreti**, ciro ya da kar payı üzerinden periyodik olarak ödenen ve **royalty** olarak ifade edilen ücret ve ayrıca franchise veren işletmeye destek hizmetleri için yapılan **ek ödemelerdir**. Bu ödemeler, franchise veren işletmenin yaptığı ödemelere karşılık yapılan bir katılım payıdır. Örneğin; malzeme giderleri, reklam giderleri gibi.<sup>3</sup>

**Franchisor (franchise veren)**; gelişmiş bir üretim, işletme ve pazarlama sistemine, ticari isme ve tescilli bir markaya sahip olup, bir franchising anlaşması çerçevesinde iş sistemini, ticari ismini ve markasını kullandıran ana firmadır.

**Franchisee (franchise alan)**; ana firmanın isim ve sistemi çerçevesinde iş yapabilme hakkını, yapılan franchising sözleşmesinde belirtilen şartlar dahilinde ödeyerek kullanan gerçek veya tüzel kişidir.<sup>4</sup>

**Franchise Sözleşmesi**, franchise verenin kendi üretim, işletme ve pazarlama sistemini oluşturan fikri ve sinai unsurlar üzerinde, franchise alana kullanma hakkı tanıyarak, onu kendi işletmeler zincirine entegre etmesi ve devamlı şekilde desteklemesi; franchise alanın ise buna karşılık sisteme dahil mal veya hizmetlerin kendi nam ve hesabına sürümünü yapması ve franchise verene belli bir ücret ödemesi şeklinde işleyen, iki taraf arasında sürekli bir borç ilişkisi kuran, kanunda düzenlenmemiş bir çerçeve sözleşme olarak tanımlanabilir.<sup>5</sup>

Franchise, her sektörde uygulama alanı bulabilen ve çok yaygın olarak kullanılan bir pazarlama ve dağıtım yöntemi haline gelmiştir. Franchisingde, *franchise veren işletme*, sahip olduğu **marka, patent, faydalı model, endüstriyel tasarım, ticaret unvanı, işletme adı, know-how** vb. gayri maddi hakları belirli şartlara bağlı ve süreyle sınırlı olarak franchise alan işletmeye kullandırmakta ve franchisor olarak adlandırılmaktadır. *Franchise alan işletme* ise, franchise olarak adlandırılmakta ve söz konusu gayrimaddi hakların kullanım hakkını alarak karşılığında **giriş ücreti, royalty, katılım payı** v.b adlar altında franchise verene ücret ödemektedir. Franchising sözleşmesiyle, franchise verenin sahip olduğu sözleşme kapsamına giren gayri maddi hakların kullanım hakkı, Franchise alana devredilmektedir.<sup>6</sup>

### 2.3- Franchising Türleri

Franchising, ulusal franchising veya uluslararası franchising şeklinde olabilir. Ulusal franchising'de,

<sup>3</sup> Abitter Özuluca, Türkiye Muhasebe Standardı 8 ve Tekdüzen Hesap Planı Çerçevesinde Franchising İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi, İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt:16 Ekim 2002, Sayı 3-4, s.151

<sup>4</sup> Suphi Aslanoğlu, Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi (C.IX, S.1, 2007) s.75

<sup>5</sup> Osman Berat Gürzumar, Franchise Sözleşmeleri ve Bu Sözleşmelerin Temelini Oluşturan Sistemlerin Hukuken Korunması, Beta Basım Yayım, İstanbul, 1995, s.10

<sup>6</sup> Ferhat Fahrhan, (2016). Vergi Usul Kanunu Muhasebe Uygulamaları Ve TFRS/TMS Karşılaştırmaları, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara Ocak 2016, s. 436-437

franchise veren ve franchise alan aynı ülkededir. Ülke içinde franchising, bölgeler arasında veya şehirler arasında olabilir. Uluslararası franchising'de ise franchise veren veya franchise alandan biri farklı ülkededir.

Franchise ayrıca ürün ve marka franchising'i, master franchising ve işletme sistemi franchising'i şeklinde de olabilir. Ürün ve marka franchising'inde franchise verenin sahip olduğu tanınmış bir marka ve ticaret ünvanı kullanılarak kendi ürünleri franchise alan tarafından satılmaktadır. Ürüne dayalı franchising'de franchise alan sadece franchise verenin sağladığı ürünlerin satışını yapabilmekte, başka firmaların başka ürünlerini satamamaktadır.<sup>7</sup>

## 2.4- Franchising Sisteminde Tarafların Borçları ve Hakları

### 2.4.1- Franchising Verenin Yükümlülükleri

- **Sözleşme öncesi açıklama ve aydınlatma borcu:** Bu, franchising ilişkisinin karşılıklı güven ve disiplin içinde sürmesinin ilk ve en tabii şartıdır.
- **Maddi olmayan malları franchising alana kullandırma:** Franchise sözleşmesinde franchise veren, kendisine ait olan üretim, işletme ve pazarlama sistemini, bu sistemin kapsamını oluşturan marka, işletme adı, mal veya hizmetleri tanıtıcı bilimum işaret, amblem, işletme ve pazarlık alanında sahip olunan sırlar, teknik veya mesleki bilgiler, fikri ve sınai diğer tüm unsurları franchise alana kullandırmakla yükümlüdür.
- **Franchise alanı koruma-destekleme:** Franchise veren, franchise alanı sürekli olarak ticari etkinliğinde destekleme borcu altındadır. Sağlanan hizmet veya üretilen mala ilişkin yardım, verimlilik artırma eğitimleri ve danışma hizmetleri bu konuda örnek gösterilebilir.
- **Franchise verenin malzemeleri teslim borcu:**

Franchise verenin belli bir bölgede (tekel bölgesi) başka Franchise sözleşmesi kurmaması ve üçüncü kişilere mal göndermemesi.<sup>8</sup>

### 2.4.2- Franchise Alanın Yükümlülükleri

- **Mal ve hizmetlerin sürümünü kendi ad ve hesabına yapma ve artırma:** Franchise sözleşmesinin amacı, sözleşmenin konusunu oluşturan malların veya hizmetlerin üçüncü kişilere sürümünün sağlanmasıdır. Dolayısıyla franchise alanın, kendi nam ve hesabına çalıştığı işletmesinde basiretli bir tacir gibi davranması ve gereken özeni göstermesi ve bu şekilde sürdürüleceği faaliyetle sürümü arttırması beklenir.
- **Kendisine sunulan gayri maddi malları kullanma:** Franchise alan, sürüm yapma ve bunu arttırma hedefini sağlama yolunda faaliyet gösterirken kendisine sağlanan üretim, işletme ve pazarlama sisteminde yer alan maddi malları (ad, marka, know-how vs.) kullanmakla yükümlüdür.
- **İşletme ve pazarlama ilkelerine uyma ve kontrollerine katlanma borcu:** Franchise alan, franchise verenin sağladığı hizmet veya ürünün kalite standartlarını korumak, müşteri çevresindeki alışılmış memnuniyeti sürdürmek için koyduğu çalışma ilkelerine uymak zorundadır. Bu ilkeler sözleşme kurulmadan önce franchise alana bildirilmiş ve üzerinde mutabık olunmuş ilkelere dir. Baştan anlaşma, franchise verenin sonradan vereceği talimatlara da uyma yükümlülüğünü etkilemez.

<sup>7</sup> Musa Yıldırım, Gayrimaddi Haklar ve Vergilendirilmesi, Seçkin Yayıncılık, Ankara Ocak 2011, s.56

<sup>8</sup> [http://www.demirbas.av.tr/icerik.goster\\_155\\_franchising-sozlesmesi.html](http://www.demirbas.av.tr/icerik.goster_155_franchising-sozlesmesi.html)

- **Franchise verenin menfaatlerini koruma ve sadakat borcu:** Bu borç rekabet etmeme, sır saklama, sözleşmeden doğan borçları bizzat ifa etme, başkasına devretmeme, franchise verenin bilgi ve hesap verme borcunu da kapsayan her bir ilişki için ayrıca değerlendirilmesi gereken bir borçtur.
- **Ücret ödeme:** Franchise alan, franchise verenin maddi olmayan mallarını kullanma ve destekleme yükümlülüğünün karşısında belli bir ücret ödeme borcu vardır. Ücret; giriş bedeli ve kullanım bedeli olmak üzere iki çeşittir. Henüz başlangıçta franchise verene ödenen sabit miktar franchise giriş bedelidir. Franchise alanın işletme boyunca markayı kullanması karşılığı belli periyotlarda franchise verene ödeyeceği miktar ise kullanım bedelidir. Bu sabit ücret olabileceği gibi kârın belli bir oranı vs. olarak da belirlenebilir.<sup>9</sup>

## 2.5- Franchising Sözleşmesinin Sona Erme Halleri

- **Sürenin Dolması:** Franchise sözleşmesi genellikle başlangıçta kararlaştırılan belli bir süre için kurulur. Kararlaştırılmış sürenin dolması ile sözleşme kendiliğinden sona erer.
- **Olağan Fesih:** Bu fesih türü, sözleşmenin, taraflardan birinin tek taraflı beyanıyla geleceğe yönelik olarak ve bir sebebe dayanma zorunluluğu olmaksızın sona erdirilmesidir. Olağan fesih, belirsiz süreli olarak yapılmış bir sözleşmede yapılabilir. Ancak belirli süreli franchise sözleşmesinde taraflar baştan kararlaştırmışlarsa olağan fesih mümkün olur.
- **Olağanüstü fesih:** Sözleşmenin bu şekilde sona erdirilmesi, taraflarca öngörülmeven durumların ortaya çıkması veya taraflardan birinin borçlarını yerine getirmemesi gibi onlardan sözleşmeyi sürdürmelerinin beklenemeyeceği durumlarda söz konusu olur.
- **Diğer sebepler:** Taraflardan birinin ölümü, sürekli olarak fiil ehliyetini yitirmesi, iflasına karar verilmiş olması hallerinde de kural olarak franchise sözleşmesi sona erer.<sup>10</sup>

## 3- FRANCHİSE İŞLEMLERİNİN KURUMLAR VERGİSİ KANUNU KARŞISINDAKİ DURUMU

Franchising sözleşmesi ile taraflar vergi yükümlülüğü altına girmektedirler. Franchising ilişkisinde, vergi kanunları açısından taraflara sözkonusu vergi yükümlülüğünü yükleyen, diğer bir ifadeyle vergiyi doğuran olay franchising sözleşmesidir.<sup>11</sup>

Vergi Kanunlarında franchising'den doğrudan bahsedilmemekte ve franchising işlemlerinin vergilendirilmesiyle ilgili olarak özel bir düzenleme yer almamaktadır. Bu nedenle franchise veren ve franchise alan tarafın vergilendirilmesi genel düzenlemeler çerçevesinde yapılmaktadır.<sup>12</sup>

KVK'nın 6. maddesine göre kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır. Safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde önce gayrimenkul sermaye iradının tanımı yapılmış ve sonrasında bu kaynaklardan elde edilen gelir gayrimenkul sermaye iradı olarak nitelendirilmiştir. GVK'nun 70. maddenin 5. bendine göre: arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı, alameti farika, marka, ticaret unvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televiz-

<sup>9</sup> [http://www.demirbas.av.tr/tr/icerik.goster\\_155\\_franchising-sozlesmesi.html](http://www.demirbas.av.tr/tr/icerik.goster_155_franchising-sozlesmesi.html)

<sup>10</sup> [http://www.demirbas.av.tr/tr/icerik.goster\\_155\\_franchising-sozlesmesi.html](http://www.demirbas.av.tr/tr/icerik.goster_155_franchising-sozlesmesi.html)

<sup>11</sup> Suphi Aslanoğlu, Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi, (C.IX ,S.1, 2007), s.85

<sup>12</sup> Musa Yıldırım, Gayrimaddi Haklar ve Vergilendirilmesi, Seçkin Yayıncılık, Ankara Ocak 2011, s.98

yon 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 hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar GMSİ sayılmaktadır. Ancak, Kanun'un 70/5 maddesinde sıralanan hak ve imtiyazların ticari veya zirai bir işletmeye dahil olması halinde, bunların kiralanması veya kullanılması dolayısıyla elde edilen iratlar, ticari veya zirai kazancın tespitine yönelik hükümlere göre hesaplanır ve elde edilen kazançlar **kurumlar vergisine** tabi olur. Aynı şekilde royalti ve reklam harcamaları katkı payı karşılıklarından elde edilen kazançlar da kurumlar vergisine tabi olacaktır.

Kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye'de bulunmayan dar mükellefler kurumlar sadece Türkiye'de elde ettikleri kurum kazançları üzerinden vergilendirileceklerdir. Gayrimenkullerin ve hakların Türkiye'de kiralanmasından elde edilen iratlar dar mükellefiyet mevzuuna girecek ve kurumlar vergisi stopajına tabi tutulacaktır. Aynı şekilde royalti ve reklam harcamaları katkı payı karşılığı yapılan ödemelerde vergi tevkifatına tabidir. Türkiye'nin çeşitli ülkelerle yapmış olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları varsa yapılacak tevkifatlarda bu oran esas alınacaktır.

Konunun daha iyi anlaşılması amacıyla aşağıda alt başlıklar halinde açıklamalar yapılmıştır.

### 3.1- Tam Mükellef Kurumlarda Vergilendirme

Franchise verenin kurum bünyesinde franchising işleminden dolayı elde ettiği tüm kazançlar, kurum kazancına dahil edilerek yıllık kurumlar vergisi beyannamesiyle beyan edilecek ve kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 1. maddesinde kurumlar vergisi mükellefleri olarak *"sermaye şirketleri", "kooperatifler", "iktisadi kamu kuruluşları", "dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler"* ile *"iş ortaklıkları"* sayılmıştır. Franchise verenin bunlardan biri olması halinde elde ettiği kazanç kurumlar vergisine tabi olacaktır.

KVK madde 3-(1)'e göre **"Tam mükellefiyet: ....kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunanlar, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilirler"**. Kanuni veya iş merkezinden herhangi birinin Türkiye'de olması halinde Franchise verenin **tam mükellef** olarak kurumlar vergisine tabi tutulması gerekir. Buna göre franchise sözleşmesine dayanılarak kurumların bilançosuna dahil olan gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik, kiralanması vb. elde edilen kazançların tamamı kurum kazancı sayılarak % 20 oranında kurumlar vergisine tabi tutulacaktır. Buna göre kurum bilançosuna dahil olan telif hakları, marka, patent, faydalı model, endüstriyel tasarım ile arama, işletme ve imtiyaz haklarının satışı, devir ve temlik, ile kiralanması suretiyle elde edilen kazançların tamamı kurum kazancı olarak kurumlar vergisine tabidir.

Franchisör, Franchise'nin borçlandığı ve ödemek zorunda olduğu bedel mukabilinde fatura düzenleyerek yasal kayıtlarında gelir, Franchise ise gider olarak gösterecektir. Franchise alan işletmelerce franchise verene franchise ücreti veya gayri maddi hak bedeli olarak yapılan ödemelerin, sağlanan beyana tabi ticari kazancın tespitinde GVK madde 40/I-1 hükmü gereğince gider olarak indirilebilecektir. Bunun yanında franchise alanlar tarafından franchise veren eğer dar mükellef bir kurumsa yapılan bu ödemeler üzerinden KVK madde 30 gereğince **%20**<sup>13</sup> oranında tevkifat yapıp muhta-

<sup>13</sup> 2009/14593 sayılı BKK ile belirlenen oran

sar beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir. Yapılacak tevkifat sırasında Türkiye ile ilgili ülke arasında yapılmış çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması bulunması halinde, anlaşma hükümlerinin öncelikle göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

Franchise alan işletmenin ödediği **sisteme giriş ücreti**, franchise alan işletme tarafından gayrimaddi hak olarak aktifleştirilmeli ve bilançoda **260.HAKLAR** hesabında gösterilmelidir. Dolayısıyla ödenen söz konusu sisteme giriş ücretinin aktifleştirilmeksizin doğrudan gider yazılması mümkün değildir. Gayrimaddi hak olarak aktifleştirilen **sisteme giriş ücretinin** Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre amortisman yoluyla itfa edilmesi gerekmektedir. Uygulanacak amortisman oranı ise % 6,66'dır. Nitekim, amortisman oranlarını belirleyen 365 seri no'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde, gayrimaddi iktisadi kıymetlerden imtiyaz hakları (Franchising) için öngörülen faydalı ömür 15 yıl olarak belirlenmiştir.<sup>14</sup>

İtfa kaydında kullanılan gider hesabı; hizmet üreten işletmelerde "740.HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI", mamul üreten işletmelerde ise "730.GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI"dır.<sup>15</sup>

Franchise alan işletmenin periyodik olarak ödediği ücret (*royalty*) tutarı ve reklam harcamalarına katılım payı, "760.PAZARLAMA SATIŞ VE DAGITIM GİDERLERİ" hesabında muhasebeleştirilmelidir. Çünkü, franchising uygulaması bir "dağıtım ve pazarlama" sistemi olarak kabul edilmektedir. Bu nedenle, pazarlama fonksiyonunun gerektirdiği söz konusu giderler, bu hesapta izlenmelidir. Eğer franchise alan işletme yurt içinde ise, franchise veren işletme "600.YURT İÇİ SATIŞLAR" hesabında, eğer franchise alan işletme yurt dışında ise, franchise veren işletmenin "601.YURTDIŞI SATIŞLAR" hesabında söz konusu gelirlerini muhasebeleştirilmesi gerekir.<sup>16</sup>

### 3.2- Dar Mükellef Kurumlarda Vergilendirme

KVK'nın 3'üncü maddesine göre kanuni ve iş merkezinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayan kurumlar, dar mükellef kurum olarak sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceklerdir.<sup>17</sup>

KVK madde 3-(2)'e göre "**Dar mükellefiyet:....kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler.**" Yani franchise veren kurum dar mükellef kurumsa ve Türkiye'de **işyeri** ve **daimi temsilcisi** yoksa franchise yapılan ödemeler gayrimenkul sermaye iradı olarak KVK'nun 30. maddesine göre **%20** oranında (Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasıyla belirlenen oran varsa bu oran) kurumlar vergisi tevkifatına tabi tutulacaktır.

Aynı kanununun madde 3-(3)-a) hükmü uyarınca, "...Türkiye'de **işyeri** olan veya **daimi temsilci** bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticari kazançlar" dar mükellefiyete tabi kurum kazancı olarak vergilendirilir. Dolayısıyla KVK'nun 22/(1) maddesi uyarınca "**dar mükellef kurumların iş yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde edilen kazançlarının tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanır**". Kanun metninden de anlaşıldığı üzere dar mükellef kurumlarda işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla ticari kazanç elde ediyor ve aktifine kayıtlı **telif hakkı, marka, patent, faydalı**

<sup>14</sup> Ali Haydar Yıldırım, Amortisman Uygulamaları, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2014, s. 111-112

<sup>15</sup> Suphi Aslanoğlu, Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi, (C.IX ,S.1, 2007), s.88

<sup>16</sup> Abitner Özulucan, Türkiye Muhasebe Standardı 8 Ve Tekdüzen Hesap Planı Çerçevesinde Franchising İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi, İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt:16 Ekim 2002, Sayı 3-4, s.158-161

<sup>17</sup> Musa Yıldırım, Gayrimaddi Haklar ve Vergilendirilmesi, Seçkin Yayıncılık, Ankara Ocak 2011, s.86

**model, tasarım, arama, işletme ve imtiyaz hakkı** gibi gayrimaddi hakları varsa, bu gayrimaddi hakların *satışı* veya *kiralananmasından* elde edeceği kazançlar ticari kazanç olacak ve tam mükellef kurumların tabi olduğu vergilendirme rejimi çerçevesinde yıllık beyanname ile beyana tabi olacaktır. Ayrıca kurum kazancının tespitinde KVK'nın 8. maddesinde sayılan giderlerin yanında GVK'nun 40. maddesinde sayılan ticari kazançlar ile ilgili giderler de indirim konusu yapılabilecektir.

Franchise veren İşletmenin "Dar Mükellef" olması durumunda, yine Franchise alan işletmenin ödediği sisteme giriş ücreti, franchise alan işletme tarafından gayrimaddi hak olarak aktifleştirilmeli ve bilançoda 260.HAKLAR hesabında gösterilmelidir.

Franchise alan işletmenin periyodik olarak ödediği ücret (royalty) tutarı ve reklam harcamalarına katılım payı, "760.PAZARLAMA SATIŞ VE DAGITIM GİDERLERİ" hesabında muhasebeleştirilmelidir.

Franchise alan işletme, ödemeler üzerinden %20 oranında kurumlar vergisi kesintisi yaparak kalan tutarın franchise veren işletmeye ödemesi gerekmektedir. Sorumlu sıfatıyla yapılan kesinti 360.ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR hesabında takip edilerek muhtasar beyanname ile beyan edilmesi gerekecektir.

### 3.3- Kurumlar Vergisi Tevkifat Uygulaması

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesine göre dar mükellef kurumların gayrimenkul sermaye iratları üzerinden %20 oranında kurumlar vergisi tevkifatı yapılacaktır. Bu düzenlemeye göre avanslar da dahil olmak üzere gayrimenkul sermaye iradı karşılığında nakden veya hesaben ödeme yapanlar veya tahakkuk ettirenler (franchise alanlar) tarafından tevkifat yapılması gerekmektedir.

Yine aynı maddeye göre, ticari veya zirai kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın **teelif hakkı, marka, patent, ticaret ünvanı, imtiyaz ve işletme hakkı** vb. gayrimaddi hakların *satışı, devir ve temlik*i karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilenler tarafından %20 oranında kurumlar vergisi tevkifatı yapılacaktır.

Buna göre, dar mükellef kurumların; **arama, işletme, imtiyaz hakkı ve ruhsatı, marka, patent, ticaret ünvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan, sinemave televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları**, sanayi ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait **bilgiler**, gizli bir **formül** veya bir imalat usulü üzerindeki **kullanma hakkı** veya **imtiyazı** gibi hakları ile **teelif haklarını kiraya vermeleri** suretiyle elde ettikleri ve gayrimenkul sermaye iradı sayılan tutarlar üzerinden %20 oranında kurumlar vergisi tevkifatı yapılacaktır.<sup>18</sup>

Dar mükellef kurumlardan kurumlar vergisi tevkifatı yapılırken ödeme yapılan işletmenin mukimi olduğu ülke ile yapılmış olan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması varsa, bu anlaşma hükümlerinin de dikkate alınması gerekmektedir.<sup>19</sup>

#### • Konuyla İlgili Bir Özelge<sup>20</sup>

Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı, 26/03/2014 tarih ve 17192610-125[ÖZG-13-13]-70, Franchise Sözleşmesi" kapsamında royalti, pazarlama ve rezervasyon şeklinde çeşitli hizmetler karşılığında yapılan ödemelerde kurumlar vergisi tevkifatı hakkında.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, İngiltere'de mukim ... Ltd. Şti.nin sahibi olduğu "... markası (ismi) ile otel işletmeciliği yapan şirketinizin "... otelinin sahip ve işleticisi olduğu, İngiltere muki-

<sup>18</sup> Musa Yıldırım, Gayrimaddi Haklar ve Vergilendirilmesi, Seçkin Yayıncılık, Ankara Ocak 2011, s.98

<sup>19</sup> Şibli Güneş, Know-How ve Patent Haklarının Vergilendirilmesi, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı 56 Ağustos 2008, s. 187

<sup>20</sup> Bursa Vergi Dairesi Başkanlığının 26/03/2014 tarih ve 17192610-125[ÖZG-13-13]-70 sayılı özelgesi  
<http://www.gib.gov.tr/node/91589/pdf>



mi adı geçen şirket ile şirketiniz arasında imzalanan franchise sözleşmesi kapsamında, mevcut oda sayısı da dikkate alınarak brüt oda gelirlerinizin belirli bir yüzdesinin royalti ücreti, pazarlama ve rezervasyon katkı payı, ödüllendirme ve pazarlama katkı payı vb. adlar altında her ay İngiltere mukimi ... Ltd. Şti.ne ödendiği belirtilerek söz konusu ödemeler üzerinden kurumlar vergisi kesintisi yapılmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

#### • Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3'üncü maddesinin ikinci fıkrasında; birinci maddede yazılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye içinde bulunmayanların, yalnız Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği hükme bağlanmış, üçüncü fıkrasında ise dar mükellefiyet mevzuuna giren kurum kazancının hangi kazanç ve iratlardan oluştuğu belirtilmiştir. Anılan maddenin üçüncü fıkrasının (c) bendinde taşınır ve taşınmazlar ile hakların Türkiye'de kiralanmasından elde edilen iratların dar mükellefiyet konusuna giren kurum kazancı olarak vergilendirileceği hükmüne yer verilmiştir. Aynı Kanun'un 30'uncu maddesinde, dar mükellefiyete tabi kurumların maddede bentler halinde sayılan kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı belirtilmiş olup, maddenin ikinci fıkrasında ise ticari veya zirai kazanç dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır. Vergi kesintisi oranları, 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 03.02.2009 tarihinden itibaren gayrimaddi hak bedeli ödemelerinden de **%20** olarak belirlenmiştir.

#### • Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Yönünden

"Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Büyük Britanya ve Kuzey İrlanda Birleşik Krallığı Arasında Gelir Ve Sermaye Değer Artış Kazançları Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması" 01.01.1989 tarihinden itibaren uygulanmakta olup, söz konusu Anlaşmanın "Gayrimaddi Hak Bedelleri" başlıklı 12'nci maddesinde; " 1. Bir Akit Devlette doğan ve diğer Akit Devletin bir mukimine ödenen gayrimaddi hak bu diğer Devlette vergilendirilebilir. 2. Bununla beraber, söz konusu gayrimaddi hak bedelleri, elde edildikleri Akit Devlette ve o Devletin mevzuatına göre de vergilendirilebilir; ancak gayrimaddi hak bedelinin gerçek lehदारı diğer Akit Devletin mukimi ise, bu şekilde alınacak vergi gayrimaddi hak bedelinin gayrisafi tutarının yüzde **10**'unu aşmayacaktır. ...." hükümleri öngörülmektedir.

Özelge talep formu ekinde yer alan "**Franchise Sözleşmesi**" kapsamında Şirketinizin tek sözleşme ile hem **royaltive pazarlama** hem de **rezervasyon** adı altında aldığı çeşitli hizmetler bazı ödemelerde bulunduğu anlaşılmaktadır. Genel olarak isim hakkı ve/veya franchise sözleşmelerinde esas olan otelcilik faaliyetinin yürütülmesi olup, bu sözleşmelerde yurtdışındaki şirket, dünyaca ünlü otel markasının ve bu markayı oluşturan sistemin kullanılmasına izin vermesinin karşılığında, otel sahibi tam mükellef kurumdan yıllık sabit bir bedel veya ciro üzerinden belli bir pay almaktadır. Yurtdışında mukim şirket, sadece markanın korunmasına yönelik standartları belirlemekte ve otelin bu standartlara uygun biçimde işletilip işletilmediğini kontrol etmektedir. Bu tip sözleşmelerde isim hakkı kullandırılmanın yanında **know-how** aktarımı da gerçekleştirilmektedir.

Bu itibarla, Şirketinizce, "**Franchise Sözleşmesi**" kapsamında **royalti, pazarlama ve rezervasyon** şeklinde çeşitli hizmetler karşılığında bazı ödemelerde bulunulması, sözleşmenin temel niteliğinin gayri maddi hak kiralaması olduğu gerçeğini değiştirmemektedir. Bu durumda, otelin isim

hakkını kullandıran ... Ltd. ile isim hakkını kiralayan Şirketiniz arasındaki anlaşmanın bütün olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla, isim hakkı (franchise) sözleşmesi çerçevesinde farklı adlar altında yapılan ödemelerin de yurtdışındaki kurumun Türkiye'den elde ettiği gayrimaddi hak bedeli olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

Yukarıdaki hüküm ve açıklamalara göre, İngiltere mukimi ...Ltd.'den isim hakkı ve/veya franchise sözleşmesi içinde yer alan **royalti, pazarlama, rezervasyon ve holiday** hizmetlerinin de alınmış olması, sözleşmenin temel niteliği olan gayrimaddi hak kiralaması gerçeğini değiştirmeyeceğinden, "**gayrimaddi hak bedeli**" niteliği taşıyan bu ödemeler üzerinden Türkiye İngiltere Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nın 12'nci maddesi kapsamında **%10** oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

#### 4- SONUÇ

Günümüz ekonomilerde kendi işini kurmak isteyen yatırımcıların sayısı hızla artmaktadır. Birçok yatırımcı yeni bir işletme kurarken karşılaşacağı güçlüklerle katlanmak yerine büyük organizasyonların, isim yapmış firmaların deneyim ve tecrübelerinden yararlanarak kısa zaman içinde önemli avantajlar elde etmektedir. Kısaca franchising sistemi denen bu sistem sayesinde küçük yatırımcılar kısa süre içerisinde ekonomik sisteme dahil olabilmektedir. Bu sistemin gelişmeye başlamasıyla birlikte vergilemeyle ilgili de özellikli konular gündeme gelmektedir. Telif hakkı marka, patent, tasarım, faydalı model, ticaret unvanı, imtiyaz hakları gibi gayrimaddi hakların devir ve temlik edilmesi veya kiraya verilmesinden elde edilen kazançların vergilendirilmesi birbirine benzetmekle birlikte bu kazançları sağlayanların durumuna göre tam mükellef ve dar mükellef esasına göre vergilendirilebilmektedir. Vergileme sırasında o ülke kanunlarının yanında eğer ödeme yapılan işletmenin mukimi olduğu ülke ile yapılmış olan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması varsa öncelikle bu anlaşma hükümlerinin dikkate alınması gerekmektedir.

#### KAYNAKÇA

- ASLANOĞLU, S. (2007). Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi. (C.IX ,S.1, 2007)
- AYDIN, E. (2009). Franchise Sözleşmeleri ve Bu Sözleşmeler Çerçevesinde Sağlanan Gelirlerin Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Bakımından Vergilendirilmesi. Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 249.
- Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 26/03/2014 tarih ve 17192610-125[ÖZG-13-13]-70 sayılı özelgesi, <http://www.gib.gov.tr/node/91589/pdf>
- FAHRAN, F. (2016). Vergi Usul Kanunu Muhasebe Uygulamaları Ve TFRS/TMS Karşılaştırmaları. Yaklaşım Yayıncılık. Ankara Ocak 2016.
- GÜNEŞ, Ş. (2008) Know-How ve Patent Haklarının Vergilendirilmesi, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı 56 Ağustos 2008,
- GÜRZUMAR, O.B. (1995). Franchise Sözleşmeleri ve Bu sözleşmelerin Temelini Oluşturan Sistemlerin Hukukten Korunması. Beta Basım Yayım. İstanbul. 1995.
- ÖZULUCAN, A. (2002). Türkiye Muhasebe Standardı 8 Ve Tekdüzen Hesap Planı Çerçevesinde Franchising İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi, İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt:16 Ekim 2002, Sayı 3-4.
- YILDIRIM, A.H. (2014). Amortisman Uygulamaları. Yaklaşım Yayıncılık. Ankara 2014
- YILDIRIM, M. (2011). Gayrimaddi Haklar ve Vergilendirilmesi. Seçkin Yayıncılık. Ankara Ocak 2011.
- [http://www.demirbas.av.tr/tr/icerik.goster\\_155\\_franchising-sozlesmesi.html](http://www.demirbas.av.tr/tr/icerik.goster_155_franchising-sozlesmesi.html). Erişim Tarihi: 21 Mart 2016