

GÜMRÜK KIYMETİNE GİREN ROYALTİ ÖDEMELERİNDE TEVKİFAT UYGULAMASI

Sezai KAYA*

Arif AYLUÇTARHAN**

1-Tanım

Gümrük Yönetmeliğinin 35/j maddesinde royalti ve lisans ücreti; 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 ödemeler olarak tanımlanmaktadır.

Hukuk Terimleri Sözlüğü, royalti ücretini; bir lisans veya marka sahibinin sahip olduğu hakları bir başkasına devretmesinin karşılığında aldığı bedel, lisans bedelini ise; maddi olmayan hukuki bir malın, bir ihtiranın veya eserin, ücret karşılığında belli bir süre kullanılmak üzere bir başkasına devredildiği sözleşme uyarınca ödenen bedel olarak tanımlamıştır (YAYLA, 2006).

2-Royalti ve Lisans Ödemelerinin Gümrük Kıymetine Dahili

Kıymetle ilgili hükümleri GATT'ın 7. Maddesinin Uygulanmasına Dair Anlaşmanın (Dünya Ticaret Örgütü Kıymet Anlaşması) Türkçeye çevirisi niteliğinde olan 4458 sayılı Gümrük Kanununun 27/c maddesi uyarınca, kıymeti belirlenecek eşyanın satış koşulu gereği, alıcının doğrudan veya dolaylı ola-

* Gümrük Kontrolörü

** Vergi Denetmeni

rak ödemesi gereken¹, fiilen ödenen veya ödenecek fiyata dahil edilmemiş olan royalti ve lisans ücretleri gümrük vergisi hesaplamasına esas teşkil edecek bedele ilave edilmek zorundadır(Nural ve Akçin, 2000,115).

Gümrük Kanununun 27/c maddesinin hangi koşullarda uygulanacağı 1 Seri No'lu Gümrük Genel Tebliğinde (11.12.2001 R.G'de yayımlanmıştır) (Gümrük Kıymeti) düzenlenmiştir. Tebliğin 2. maddesine göre(Kaya, 2007);

Royalti ve lisans bedelinin gümrük kıymetine eklenebilmesi için ödeme,

1. Kıymeti belirlenecek eşya ile ilgili olmalı,

2. Kıymeti belirlenecek eşyanın satış koşulu olarak yapılmış olmalı ve bu şartların her ikisi birden gerçekleşmelidir.

Yukarıdaki şartlardan birincisi, bir ödemenin ithal edilen eşya ile ilişkilendirilebilmesi halinde yani ödemenin ithal edilen eşya nedeniyle yapılmış olması durumunda; ikincisi, Türkiye'ye ihraç amacıyla satılan eşyanın satış sözleşmesinde bu tür bir ödemenin alıcı tarafından satıcı yararına yapılmasının bir koşul olarak öngörülmüş olması halinde yerine gelmiş olmaktadır(Yerci, 2005,74).

Royalti ve lisans bedeli,

1. İthal edilen eşyanın fiyatı, miktarı veya tutarına bağlı olarak belirleniyorsa,

2. Aynı durumda ithal edilip satılan eşyanın yeniden satışına bağlı olarak hesaplanıyorsa,

3. İthal edildikten sonra sulandırma, ambalajlama veya montaj gibi küçük işlem gören eşyada işlem sonrası elde edilen ürüne bağlı olarak hesaplanıyorsa,

İthal edilen eşya ile ilişkilendirilebilmekte ve kıymeti belirlenecek eşya ile arasındaki bağ kurulabilmektedir.

Tebliğin 3. maddesine göre; ithalatçının marka kullanmak karşılığında ödediği veya ödeyeceği royalti ve lisans bedelinin, Gümrük Yönetmeliğinin

¹ **Gümrük İctihadı Komitesi** 4.1 sayılı kararında patent sahibi kişinin üçüncü bir kişiye ödeme yapılmasını talep etmesi durumunda, eşya ile ilgili olan ve satış koşulu olarak ödenen royalti ödemelerinin fiilen ödenen ve ödenecek fiyata dahil edilmesi gerektiğini ifade etmiştir.

49/c maddesindeki şartlardan en az birinin mevcudiyeti halinde eşyanın gümrük kıymetine ilave edilmesi gerekmektedir. Tebliğin 3. maddesinin atıfta bulunduğu Gümrük Yönetmeliğinin 49/c maddesine göre;

1. Royalti veya lisans ücreti, aynı durumda yeniden satılan veya ithal edildikten sonra sadece küçük değişikliklerden geçen eşyaya ilişkin ise,

2. Eşya, ithalattan önce veya sonra yapıştırılan ve royalti veya lisans ücretinin ödendiği marka altında pazarlanıyorsa,

3. Alıcı, bu tür eşyayı satıcı ile ilişkisi olmayan diğer satıcılardan temin etme özgürlüğüne sahip değilse bir markanın kullanılmasına ilişkin ödenen royalti veya lisans bedeli, ithal edilen eşya için fiilen ödenen veya ödenecek fiyata eklenmelidir.

Netice olarak; bir markanın kullanılmasına ilişkin yapılan royalti ve lisans ödemelerinin, Yönetmeliğin 49/c maddesinde sayılan şartların en az birinin var olması halinde gümrük kıymetine eklenmesi gerekmektedir.

3-Tamamlayıcı Beyan

Genellikle, bir markanın kullanılması nedeniyle, ithal edilen eşyanın yurtiçi satış hasılatının belli bir yüzdesi şeklinde ödenen royalti ve lisans ücretleri, Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 2000/12 sayılı Genelgesi uyarınca, ithalat anında malın FOB bedeline sözleşmede belirtilen oranın tatbikiyle bulunacak miktarın gümrük kıymetine eklenmesi suretiyle beyan edilmekteydi. Beyannamenin tescil tarihinden sonraki bir tarihte ödenen royalti ve lisans ödemelerinin ithalat anında tahmini rakamlar üzerinden bu şekilde beyan edilmesinin nedeni gümrük kıymeti unsuru olup ta beyannamenin tescilinden sonraki tarihlerde yapılan ödemelerin beyan edilmesine imkan sağlayan herhangi bir düzenlemenin Gümrük Mevzuatında olmayışı idi.

Satış hasılatı üzerinden ithalattan nice sonra ödenen royalti ve lisans ücretlerinin, beyan edilebilmesi için 27.02.2003 tarihli, 25033 sayılı R.G. ile yayımlanan Yönetmelik ile Gümrük Yönetmeliğinin 45. maddesi değiştirilmiş

ve anılan Genelgenin bir hükmü kalmamıştır. Buna göre, beyannamenin tes-cil tarihinden sonraki tarihlerde yapılan royalti ve lisans ücreti ödemelerinin, Yönetmeliğin “İstinai Kıymetle Beyan” başlıklı 45. maddesi uyarınca “ta-mamlayıcı beyan” şeklinde gümrük idaresine beyan edilmesi gerekmektedir. Beyan, ödemenin mahiyet ve tutar itibarıyla tahakkuk ettiği ayı takip eden ayın ilk 3 günü içinde yapılmalıdır.

Yapılan beyanla, ödemeye isabet eden gümrük vergisi ve KDV tahakkuk ettirilmektedir.

4-Dar Mükellefiyet ve Tevkifat

Yurt dışından ithal edilen eşyanın imalatı, ihraç edilmek üzere satışı, kullanımı veya yeniden satışı ile ilgili olarak ya da ithal edilen eşyanın dışın-da katma değer üretimi için gayri maddi hak ve unsurlar için yabancı kurumlara yapılan ödemeler gelir vergileri açısından gayri menkul sermaye iradı olarak değerlendirilebilir. Yazımızın giriş bölümünde belirtilen hukuk terimleri sözlüğündeki royalti ve lisans ödemeleri ayrımının aksine gerek uygulamada yazılı akitlerde gerekse mevzuat ve yorum kaynaklarında Know-How, lisans ücreti ve royalti terimleri birbirlerinin yerine kullanılabilir. Bedeller, ister tek defada isterse hasılatın yüzdesi olarak ödensin uygulamada geyrimaddi hak tamamen devredilmediği için bu gayrimaddi hakkın kirası olarak ödenmiş olmaktadır.² Bu durum terimlerin bir birlerinin yerine ika-me edilmesini izah etmektedir.

Vergi sistemimizde dar mükelleflere yapılan ödemelerin maliyet, gider, indirim unsuru kabul edilmeleri karşılığında dar mükelleflerinde lehlerine aldıkları bedeller-kazançlar dolayısı ile vergilendirilmesi gereğine yönelik ta-mamlayıcı/kapsayıcı hükümler mevcuttur. Yalnız Türkiye’de elde ettikleri

² Gayrimaddi hak tamamen satın alınsa dahi (örneğin Aydınli Ortaklığının Alman Becon Markasını satın alması) yerleşik anlayış elde edilen gelirin gayrimenkul sermaye iradı olduğu yönündedir.

kazanç ve iratlar üzerinden gelir/kurumlar vergileri ödeyen dar mükellefler için faaliyetlerini Türkiye’de gerçekleştirme, irat unsurunun Türkiye’de olması gibi kazanç ve iradı elde etme şartları yanında bazı kazanç ve iratlar için değerlendirilmenin Türkiye’de yapılmasının -ödemenin nihai olarak Türkiye’den yapılması- elde etme için yeterli sayılması bahsettiğimiz yolda bir hükmüdür. Bu hüküm 5520 sayılı KVK’nın 3/4. fıkrası ve GVK’nın 7/1.5.bendi gereğince gayrimenkul sermaye iratları (royalti/lisans bedelleri ödemeleri) içinde geçerlidir. Bunun sonucu olarak dar mükellefe gayri maddi hak kirası için yapılan ödeme gereği elde edilen irat için vergilendirmeye gidilir.

Dar mükellef açısından kazanç ve iradın elde edilmesinden sonra ağırlıklı olarak tevkifat usulü ile vergilendirilmesi yoluna gidilir.

Uygulamaya yönelik bir açıklamada bulunacak olursak; Lisans bedeli ödemesi karşısında markanın başkasına kullandırılması karşılığında hasıllattan pay alınması Borçlar Kanununun 270. maddesinde hasılat kirası olarak tanımlanmıştır³. Hasılat kirası elde eden kişi kira geliri elde etmekte yani markanın gayrimaddi hak olmasından dolayı Gelir Vergisi Kanununun 70. maddesine göre gayrimenkul sermaye iradı sağlamaktadır.

Özet olarak; Türkiyede yerleşik olmayan bir kişinin Türkiye mülki sınırları dahilinde gayrimenkul sermaye iradı elde ediyor olması dar mükellef olmasına neden olacaktır ve bundan dolayı royalti ve lisans ücreti ödemesini yapan yerleşik kişi, yaptığı ödemelerden Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesi, Kurumlar Vergisi Kanununun 30. maddesi uyarınca tevkifat yapmak zorundadır. Tevkifat oranının uygulanmasında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları da belirleyicilik taşıyacaktır

Katma Değer Vergisi açısından konu şöyle ele alınabilir. Kanununun 1. maddesi birinci fıkrası ile değerlendirildiğinde Türkiyede ticari, sınai, zirai,

³ **Hasılat Kirası:** Borçlar Kanunu Madde 270-Hasılat icarı, bir aktittir ki onunla mucir, müstecire ücret mukabilinde hasılat veren bir malın veya hakkın kullanılmasını ve semerelerinin iktifatını terk etmeği iltizam eder. Kira, ya nakit yahut devşirilecek semere veya hasılatın bir hissesi olabilir; ikinci surete, iştirakli icar denir. İştirakli icarda, mucirin semereler üzerindeki hakkı noktasından, mahalli adete riayet olunur.

mesleki (serbest) faaliyet çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler KDV'ye tabidir. Kanunun 1. maddesinin ikinci fıkrasına göre ise her türlü mal ve hizmet ithali KDV'nin konusunu teşkil eden işlemlerdir. Kanunda son olarak "Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler" 3. fıkrada sayılarak KDV'nin konusu içinde sayılmışlardır. Bu fıkra altında f bendinde "Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri" dolayısı ile gayri maddi hak kiralama işlemleri verginin konusunu teşkil eden işlemler içinde sayılmıştır.

KDV kanununun 9. maddesinin 1.fıkrası ile Maliye Bakanlığına verilen vergi sorumlusu tayin etme yetkisi doğrultusunda kiralama işlemlerinde 30 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile düzenleme yapılmıştır.

30 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin F/1. bölümünde, kiralama işlemlerinde sorumluluk uygulaması getirilmiştir. Anılan bölümde; Katma Değer Vergisi Kanununun 1. maddesinin 3/f bendinde, Gelir Vergisi Kanununun 70. maddesinde belirtilen mal ve hakların kiraya verilmesi işlemlerinin verginin konusuna girdiğinin hüküm altına alındığı, buna göre, söz konusu mal ve hakların kiraya verilmesi işleminin ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde verilen bir hizmet olmasa dahi katma değer vergisine tabi olacağı belirtilmiştir.

Royalti ve lisans ödemeleri, KDV açısından (mal ve)⁴ hizmet ithali bedeli yahut gayri maddi hak kira bedeli olarak değerlendirilebilecektir.

Ancak bu iki farklı değerlendirme, vergilendirme açısından farklı sonuçlar doğurabilecektir. (Mal ve) hizmet ithali KDV terimi içinde hizmet ithali terimi için çeşitli yorumlar mevcuttur.

Hizmet ithali KDV yorum kaynaklarında işlevsiz olarak değerlendirilmektedir. Bu değerlendirmelerin ulaştığı ilgi çekici kanuni yorum şudur. Kanunun 1/1. fıkrasına göre, verginin konusuna giren hizmet ifasının Türkiye'de yapılması hususunu da açıklayan 6.maddesine göre; hizmetin Türkiye'de ya-

⁴ Eşya ile birlikte ithalat gerçekleştiği ve royalti gümrük mevzuatınca gümrük kıymetine dahil edildiği durumda, royalti ve lisans ödemeleri mal ile birlikte ithal edilen hizmetin bedeli olmaktadır. İfadede mal kelimesi bu birlikteliği vurgulamak üzere parantez içine alınmıştır.

pılması veya hizmetten Türkiyede faydalanılması durumu, hizmet ithali terimini gereksiz hale getirmektedir. Bir taraftan hizmet ithalinin literal olarak anlamsız olduğu, hizmetin Türkiyede yapılması veya hizmetten Türkiyede yararlanılması hallerinin, hizmet ithalinin sonucunu da kapsar şekilde geniş anlam ifade ettiği ileri sürülürken(Maç, 2008), buna ek olarak hizmetten Türkiyede yararlanılması durumunun Türkiyede değerlendirme ile birlikte yorumlanması gerektiği ileri sürülmektedir(Özbalcı, 2007). Bu yorumların sonucu olarak hizmet ithali işlemi işlevsiz olarak kabul edilmektedir.

Biz; (mal ve) hizmet ithali teriminin, KDV kanunu açısından royalti ve lisans bedelinin eşya ile ilgili olması ve eşyanın satış koşulu olması hallerinde önemli bir işlevi olduğunu düşünüyoruz.

Şöyle ki; royalti ve lisans bedelinin, belirtilen şartlar dahilinde gümrük kanunu gereğince kıymete dahil edilerek gümrük vergisinin toplam bedel üzerinden tahakkuk ettirilerek gümrük idaresine ödeneceği açıktır.

Bunun akabinde royalti ve lisans bedelinin kaynaklandığı işlemin, KDV kanunu literatürü açısından ithal edilen mal ile birlikte “mal ve hizmet ithali işlemi” (KDV kanunu Madde 1/2, 4) kapsamında değerlendirilmesi sonucu, ithal edenin mükellef olarak (KDV kanunu Madde 8/1-b) tüm matrah için hesaplanan KDV’yi ithalat aşamasında veya royalti-lisans bedeli için ayrıca hesaplanan KDV’yi daha sonra tamamlayıcı beyan aşamasında gümrük idaresine ödemesi anlamlı ve kanuna uygun olacaktır

Bu durumda royalti/lisans bedelinin kaynaklandığı hizmetin ithal olunan mal ile birlikte bu şekilde “mal ve hizmet ithali işlemi”olarak kabul edilmesi, KDV kanunu açısından vergilendirmenin tamamlanmasını sağlayacaktır. Bahsedilen hizmetten Türkiyede yararlanılması (işlemin Türkiyede yapılması) veya gayri maddi hak kiralaması dolayısı ile KDV kanunu 9. madde uygulaması ile ayrıca vergilendirmeye gidilmeyecektir.⁵

Eşya ile ilgili olmayan eşyanın satış koşulu olarak ödenmeyen royalti ve

⁵ Bu minvalde yargı kararı ; İstanbul 6.Vergi Mahkemesi Kararı. Esas No: 2007/3364 Karar No : 2008/2260. Aksi yönde yargı kararı; İstanbul 8.Vergi Mahkemesi Kararı.Esas No : 2005/2447 Karar No :2007/1812.

lisans bedellerine kaynaklık eden işlemlerde ise gayrı maddi hak kiralaması (KDV kanunu 1/3-f bendi) işlemi olarak vergilendirmeye gidilmelidir.

5- Mükerrer KDV

Uygulamada karşılaşılan bazı durumlarda, royalti ve lisans ücreti ödemesi yapan yerleşik kişi, gümrük vergisini ve KDV'yi tamamlayıcı beyanla eşya ithalatı nedeniyle kendi adına gümrük idaresine, kurumlar/gelir vergisi kesintisini muhtasar beyanname ile, KDV kesintisini 2. No.lu KDV beyanname ile dar mükellef kişi adına sorumlu sıfatıyla vergi dairesine beyan etmektedir.

Ancak burada, aynı işlem üzerinden iki kez KDV hesaplanıyor olması açıklığa kavuşturulması gereken bir soru işareti olarak karşımıza çıkmaktadır. Ödemeyi yapan yerleşik kişi, bir ödeme nedeniyle, hem ithalatçı sıfatıyla kendi adına, hem de sorumlu sıfatıyla dar mükellef adına iki kez mi KDV ödeyecektir? Yoksa tek bir KDV' mi ödeyecektir? Eğer öyleyse bunu gümrüğe mi yoksa vergi dairesine mi beyan edecektir? Tek bir KDV ödemesi gerektiğine ilişkin hukuksal açıklamanın gümrük, gelir veya kurumlar vergilerine ne gibi etkisi olacaktır?

6- Tevkifat Yapılma(ma)lıdır

Yazının bundan sonraki bölümlerinde, sorunlaştırılan konu görüş ayrılıklarına yer verilerek nihayetlendirilecektir.

- Yazarlardan Sezai KAYA'nın Tevkifat Hakkındaki Görüşü:

Konuya ilişkin düzenlemeler incelenecek olursa, alıcı ile satıcı arasında olan sözleşme gereği ithal edilen eşya dolayısıyla satış hasılatı üzerinden ödenen royalti ve lisans ödemelerinin gümrük vergisi hesaplamasına esas alın-

cak satış bedeline ilave edilmesi gerekmektedir. Bunun nedeni, royalti lisans ücretlerinin malla bitişik hizmet ithalatının bedeli olarak mütalaa edilmesi ve gümrük kıymetinin aşındırılmasının önüne geçilmeye çalışılmasıdır.

Royalti ve lisans ödemelerinin ithal edilen eşya dolayısıyla sözleşme gereği yapılıyor olması ve bunun sonucunda da ödemelerin malla ilişkilendirilmesi, yurtdışında yerleşik kişinin dar mükellef olup olmamasına tesir edecektir. Kanaatimizce ⁶; ödemenin ithal edilmiş mala bitişik hizmet için yapılıyor olması Türkiye’de yerleşik olmayan kişinin Türkiye’den gayrimenkul sermaye iradı elde etmediği sonucunu doğuracaktır. Diğer bir ifadeyle, satış hasılatı üzerinden yapılan royalti ve lisans bedeli ödemelerinin gayrimenkul sermaye iradı olmayıp hizmetin malla bitişik olması nedeniyle mal bedeli ödemesi olduğu düşüncesindeyiz.

Normal ticari akışta malın satış bedeli; maliyet, muhtelif giderler ve kar hesap edilerek tespit edilir. Dolayısıyla; malın maliyetinin içine söz konusu mal için katılan gayri maddi hak giderleri de dahil olmaktadır. Bu minvalde; malın satıcısı/ihracatçısı royalti/lisans ücretinin karşılığını satış hasılatı üzerinden sonradan tahsil etmek yerine en başta mal bedeli içinde tahsil etmeyi de yeğleyebilir. Royalti/lisans ücretinin mal bedelinin içine bu şekilde dahil edildiği durumlarda gayrimenkul sermaye iradından söz edilemeyecektir. Örneğin 10 \$ mal bedeli, 2 \$ satış hasılatı üzerinden royalti/lisans ödemesi şeklinde bir sözleşme imzalamak yerine, mal bedeli en başta 12 \$ olarak belirlenebilir.

Sonuç olarak; royalti/lisans ücreti ödemeleri mal bedeli şeklinde algılanmalı, Gelir/Kurumlar Vergisi ve KDV Kanunu uyarınca tevkifat yapılmamalıdır. Yapılan ödeme sadece gümrük vergisi ve ithalatta KDV mükellefiyeti doğurmalı ve bunun sonucunda da, sadece gümrük idaresine tamamlayıcı beyanda bulunularak isabet eden gümrük vergisi ve KDV ödenmelidir Görüşü-

⁶ Bu açıklamalar; tamamen kendi düşüncelerimiz olup gümrük veya maliye idaresinin görüşü değildir.

müze paralel yorum için bkz. (Maç,1999).

Buna mukabil,

1. Gümrük kıymetine girmeyen (sözleşmede satış koşulu olarak bulunmayan ve eşya ile ilgisi olmayan) gayri maddi hakların satın alınması veya kullanılması için yapılan ödemelerin,

2. Eşyanın Türkiye'de çoğaltılması hakkı için yapılan ödemelerin,

3. Sözleşmede satış koşulu olmaması kaydıyla, dağıtım veya tekrar satış hakları için alıcının yaptığı ödemelerin,

Malla bitişik bir hizmet ithali olmaması nedeniyle, gümrük kıymetine girmesi gereken royalti ve lisans ücreti olarak değerlendirilmesi söz konusu değildir. Ancak, bu gibi ödemelerden anılan hükümler uyarınca Gelir/Kurumlar Vergisi ve KDV tevkifatı yapılması ve vergi dairesine beyan edilmesi gerektiği tabiidir.

- Yazarlardan Arif AYLUCARHAN'ın Tevkifat Hakkındaki Görüş Farkı:

Royalti ve lisans ücreti ödemesi yapılması durumunda bu bedelin ithalatçı tarafından gümrük kıymetine dahil edilerek gümrük vergisi ödenmesi Gelir/Kurumlar vergisi tevkifatını engellememelidir. Gayri menkul sermaye iradı elde eden dar mükellef kişinin elde ettiği bu gelir yazımızın 4.bölümünde de belirtildiği üzere vergilendirilmelidir.

Şöyle ki; royalti ve lisans ücreti yönü ile vergilendirilen ödeme aynı ol-sada ithalatçının gümrük kanunu gereğince bu ödemeyi gümrük kıymetine dahil ederek gümrük vergisi ödemesi ile asıl mükellefin geliri elde eden dar mükellef olduğu dikkate alınarak yine ithalatçının sorumlu sıfatı ile vergi tevkif ederek vergi dairesine yatırması, farklılık arz etmektedir. Vergilendirilen mükelleflerin ve ödenen vergilerin farklı olması yanında gümrük vergisinin ayrı

bir kanunla hüküm icra ettiği, bu kanunun gelir/kurumlar vergileri yerine ikame edilmemesi gereği dikkate alınmalıdır. ⁷

Yurt dışında yerleşik kişinin yurt içinde yerleşik kişiye mal sattığı durumda, yurt dışında yerleşik kişi her ne kadar gelir unsuru olarak ticari kazanç elde ediyorsa da Gelir/Kurumlar vergisi uygulamasında ; dar mükellef kişi (Yurt dışında yerleşik kişi) Türkiye’de olması gereken işyeri veya daimi temsilcisi aracılığı ile bu kazancı elde etmiyorsa Gelir/Kurumlar vergileri açısından bir gelir elde edilmemiştir. Dolayısı ile ödenecek bir vergi yoktur.

İşte gelir vergileri mevzuatının bu aralığında yurtdışından mal ithal edilme işlemi gerçekleşmekte ve gümrük vergisi kanunu icra kuvveti bulmaktadır. Diğer bir ifade ile dar mükellef kişi mal satarak yaptığı faaliyetin sonucu olan ticari kazancı dolayısı ile gelir vergileri ödemezken mal satın alan ithalatçı ithalat dolayısı ile gümrük vergisi ödemektedir.

Mevzuat bahsettiğimiz şekilde işlerlik bulmasına rağmen gümrük vergisinin ifade edilen noktada gelir/kurumlar vergilerine ikame edildiği düşünülmemelidir. Gelir vergilerinin kendi düzenleme alanı ve nevi şahsına münhasır (kendine özgü) esasları mevcuttur.

Yapılan açıklamalar dışında bu yazının yazarları ele alınan konuda aynı fikirleri paylaşmaktadırlar.

KAYNAKÇA

Çelik ,Abdullah ve Özel D. Yener (1996). “Franchising İşlemlerinin Vergisel Analizi **Vergi Dünyası**.186 (2005).

Gümrük Müsteşarlığı (11.12.2001) **1 Seri No’lu Gümrük Genel Tebliği**. Ankara : Resmi Gazete (24610 sayılı).

Harmandar, Volkan (1994). “Know-How Karşılığında Yapılan Ödeme-

⁷ Aynı yönde yargı kararları; İstanbul 8.Vergi Mahkemesi Kararı.Esas No : 2005/2446 Karar No :2007/1811. İstanbul 4.Vergi Mahkemesi Kararı.Esas No : 2006/2238 Karar No :2007/1319.

lerin (Royalti) Vergi Kanunları Ve Türk Vergi Anlaşmaları Karşısındaki Durumu” **Vergi Dünyası**. 156 (1994).

Kaya, Sezai (2007). “Franchising Sisteminde Royalti Ödemeleri **Gümrük Dünyası**. 53 (2007). www.gumrukkontolor.org.tr (Erişim Tarihi:08.04.2008).

Maç, Mehmet (2008) **KDV-5 (e-kitap)**. <http://www.bdodenet.com.tr/kdv/kdv1.pdf> [Erişim Tarihi 02.10.2008].

Nural, Ali ve Akçin Remzi (2000). **Açıklamalı Gümrük Kanunu**. Ankara: Gümrük Kontrolörleri Derneği.

Özbalcı, Yılmaz (2007). **Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**. Ankara: Oluş Yayıncılık A.Ş.

Ünlüsan, M.İhsan ve Kuş, Kerim (2008).“Türk Vergi Sisteminde Hizmet İthalatından Kaynaklanan Sorumluluk Halleri” **Vergi Sorunları**. 234 (2008).

Yayla, Sefa (2006). “Royalti ve Lisans” **Gümrük Dünyası**. 50 (2006). www.gumrukkontolor.org.tr (Erişim Tarihi:08.04.2008)

Yerci, Cahit (2005). **Gümrük Mevzuatı Dahil Tüm Yönleriyle İthalatta KDV**. Ankara: Yaklaşım.