

VERGİ PUSULASI

Promosyondur. Para ile satılmaz. Sayı: 3 - Ocak 2023



Damga Vergisinde Kağdın "Hükmünden Faydalanma" Kavramı
Mehmet MAÇ

2023 Yılı Sonunda Yapılacak Enflasyon Düzeltmesi
Erdal GÜLEÇ

Değerli Konut Vergisinde "Pişmanlık" Yanılgısı
Özge İnci HURŞİTOĞLU

7420 Sayılı Kanunla Getirilen Sermaye Azaltımında Vergileme Uygulaması
Haluk ERDEM

Teknolojik İşçiliğin Vergilendirilmesi
Ömer ŞENER



Mehmet MAÇ
Anısına

VERGİ PUSULASI



5. YIL

Maliye Denetim Elemanları Derneği 3 Aylık Yayın

YAZI DANIŐMA KURULU

ADI-SOYADI	UNVANI	GÖREV YERİ
Prof. Dr. Abuzer PINAR	Öğretim Üyesi	Ankara Medipol Üniversitesi
Prof. Dr. Murat BATI	Öğretim Üyesi	19 Mayıs Üniversitesi
Prof. Dr. Murat DEMİR	Öğretim Üyesi	Harran Üniversitesi
Dr. Başar SOYDAN	Öğretim Üyesi	Marmara Üniversitesi
Dr. Mehmet KÜÇÜKKAYA	Öğretim Üyesi	Harran Üniversitesi
Turan ULAS	Öğretim Üyesi	Afyon Kocatepe Üniversitesi
Dr. Eyyüp İNCE	Vergi BaşmüfettiŐi (E. Gelirler Kontrolörü)	İstanbul Sektörel-1
Dr. Erdal KOYUNCU	Vergi BaşmüfettiŐi (E. Gelirler Kontrolörü)	İstanbul Sektörel-1
Dr. Gülşen ÖZKAN	Vergi BaşmüfettiŐi (E. Hesap Uzmanı)	Ankara Sektörel-1
Fisun TÜRKMEN	Vergi BaşmüfettiŐi (E. Hesap Uzmanı)	Ankara Sektörel-1
Nazmi KARYAĞDI	E. Baş Hesap Uzmanı	Özel Sektör
Erhan COŐGUN	E.Vergi BaşmüfettiŐi (E. Gelirler Kontrolörü)	Özel Sektör
Hakkı SAYAN	E. Vergi Baş MüfettiŐi (E. Hesap Uzmanı)	Özel Sektör
Erdal GÜLEÇ	E. Hesap uzmanı	Özel Sektör
Naciye TAŞKESEN	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Murat SOFTA	E. Vergi MüfettiŐi	Özel Sektör
Adile ECEMİŞ GÜLEÇ	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Erkan EŐİT	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Çiğdem GÜNEŐ AŐIK	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Hasan AYZİT	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Mikail OKYAY	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Ufuk KAYNAR	E. Vergi MüfettiŐi	Özel Sektör
Fırat DEMİR	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Bayram MAVİ	Hazine ve Maliye MüfettiŐi	TeftiŐ Başkanlığı
Cihad ULUS	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1
Ömer ŞENER	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Gökhan USLU	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1
Adem YALÇIN	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Yasin TOPAL	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1
Mustafa YILMAZ	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1
Hamdi YILDIRIM	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1
Faruk ARSLAN	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1
Hüseyin SUNGUR	E. Vergi MüfettiŐi	Özel Sektör
Behiç BARIŞIK	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1
Kürşat ÖZTÜRK	E. Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Yusuf YILDIZ	E. Vergi MüfettiŐi	Özel Sektör
Sedat KANLI	E. Vergi MüfettiŐi	Özel Sektör
Salih YILMAZ	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Sinan UYGUR	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Ümit Çağlar IŐIKOĞLU	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1
Ahmet YAVUZ	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
İkbal BAŞ	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Rıdvan ÖNDER	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1
Bilal KABASAKAL	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1
Emre SEZER	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1
Murat MUTLU	E. Vergi MüfettiŐi	Özel Sektör
İbrahim FATİHOĞLU	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1
Sercan KOÇ	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Mehmet SUBAŐI	E. Vergi MüfettiŐi	Özel Sektör
İbrahim Eren ARSLAN	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Yusuf KARATAŐ	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1
Ferhat ATAKUL	Hazine ve Maliye MüfettiŐi	TeftiŐ Başkanlığı
Halit İslam EK MEN	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Nasuh ERDÖNMEZ	Vergi MüfettiŐi	İzmir Sektörel-1
Pelin COŐKUN	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Harun DOĞAN	E. Vergi MüfettiŐi	Özel Sektör
Uğur KÜÇÜKKAHYAOĞLU	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Kamil SIR	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Ramazan EFE	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Hasan KAYA	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Murat DÖNMEZ	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Cevdet KAPLAN	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
BarıŐ Berk GÜNDOĞMUŐ	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1
Haluk AMİL	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Mehmet Nazmi TOR	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1
Sıbğatullah İMAMOĞLU	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1
Alican KARABULUT	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1
Naci KAYAKÖZÜ	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1
Alican ÖZÜZEYBEK	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1

VERGİ PUSULASI

SAYI 3
TARİH OCAK / 2023

Sahibi	Maliye Denetim Elemanları Derneği Adına Dernek Başkanı Halit İslam EKMEK
Genel Yayın Yönetmeni	Naciye TAŞKESEN
Sorumlu Yazı İşleri Müdürü	Ufuk KAYNAR
Dış İlişkiler Koordinatörü ve Reklam Sorumlusu	Mehmet Nazmi TOR
Yayın Kurulu	Şenay OTO Funda ŞAHİN Ayfer KAYACAN Adile ECEMİŞ GÜLEÇ Ömer YÜREK Fırat DEMİR Hüseyin PEKMEZCİLER Sinan UYGUR Adem YALÇIN Rıdvan ÖNDER Nasuh ERDÖNMEZ
İstanbul Temsilcisi	Özge İnci HURŞİTOĞLU
Ankara Temsilcisi	Behiç BARIŞIK
İzmir Temsilcisi	Kazım ATİK
Makale Göndermek İçin Dizgi ve Görsel Tasarım	yayin@mded.org Fatma Nur İYİĞÖR
Yayın Satış ve Yazışma Adresi	Finanskent Mah. Finans Cad. Sarphan Finans Merkezi Sitesi B Blok No:5/B No:333 Ümraniye/İstanbul (212) 909 13 10 yayin@mded.org www.mded.org
Baskı Cilt	Aryan Basım Tanıtım ve Matbaa Hizmetleri San. Tic. Ltd. Şti. - Yüzyıl Mah. Mas-Sit Matbaacılar Sitesi 5. Cadde: No:57-58 Bağcılar/İstanbul - (212) 544 99 06
Yıllık Abone Bedeli	500,00 TL (KDV Dahil)

- Dergimiz 3 AYLIK DERGİ olup, gönderilen makaleler en az 1 tanesi 10 yıl ve üzeri mesleki kıdeme sahip olan 2 okuma komisyonu üyesi tarafından okunmaktadır.
- Okuma komisyonu tarafından uygun görülen makaleler yayın kurulu kararı ile yayımlanmaktadır. Yazım ve yayın kuralları derginin son sayfasında yer almaktadır.
- Vergi Pusulası Dergisinde yer alan yazı, tablo, şekil veya resimlerin telif hakkı Maliye Denetim Elemanları Derneğine aittir. Bir bölümü veya tamamı Dernek Yönetim Kurulu yazılı izni olmaksızın kopyalanamaz ya da bastırılmaz yazılardan alıntı yapıldığında kaynağın belirtilmesi gerekmektedir.
- Vergi Pusulası Dergisinde yayımlanan yazıların bilimsel ve etik sorumluluğu yazarlara aittir. Bu yazılar Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın veya Vergi Denetim Kurulu'nun görüşü olarak değerlendirilemez

YURT DIŞINDA MUKİM FUTBOL KULÜPLERİNE YAPILAN TRANSFER ÖDEMELERİNİN VERGİSEL YÜKÜMLÜLÜKLERİ

Görkem GÜNGÖR

Vergi MüfettiŐi

ORCID Numarası: 0000-0002-9395-7359

ÖZET

Futbol artık günümüzde spor dalı olma vasfının yanı sıra finansal bir nitelik kazanarak endüstriyel bir seviyeye ulaşmıştır. Endüstriyel futbol sektörü içerisindeki kulüpler, futbol ekonomisinden daha fazla pay alabilmek amacıyla birbirlerine üstünlük sağlamak peşinde olduklarından, yüksek meblağları ödemeye razı olarak futbolcuların futbol oynama hakkını satın almakta ya da kiralamaktadırlar. Futbolcuların oynama hakkının satın alınması veya kiralanması işlemleri kapsamında yurt dışına ödenen bedellere ilişkin yurt içindeki futbol kulüpleri tarafından sorumlu sıfatıyla yerine getirilmesi gereken vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmemesi ciddi anlamda vergi kayıplarına sebebiyet vermektedir.

Anahtar Kelimeler: Gayri Maddi Hak, Futbolcu, Transfer Bedeli, Tevkifat,

GİRİŞ

Vergi mevzuatımızda “transfer ücreti” kavramına 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun¹ 61’nci maddesinin 3’üncü fıkrasının 6’ncı bendinde yer verilmek suretiyle “*sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler*” ücret olarak sayılmıştır. Gelir Vergisi Kanunu transfer bedelinin ücret mahiyetinde olduğuna hükmetse de, kastedilen transfer ücreti sporcuya ödenen ödemelere ilişkindir. Bu yazımızda, transfer ücretinin sporcunun oynama hakkını elinde bulunduran yurt dışında mukim futbol kulüplerine yapılması durumunda nasıl vergilendirme yapılacağına dair açıklamalara yer verilmektedir.

1. Futbolcu Transfer İşlemlerinin Gayri Maddi Hak Kavramı Çerçevesinde Değerlendirilmesi

Transfer işlemi en basit ifadeyle futbolcuların kulüp değiştirmesi olarak tanımlayabiliriz. Transfer; futbolcunun ilk kez profesyonel sözleşme imzalamasını, mevcut kulübünden başka bir kulüp ile sözleşme imzalamasını veya geçici olarak kulüp değiştirmesini ifade etmektedir. Başka bir anlatımla, transfer, sporcu lisansında yer alan kulüp adı kaydının başka bir kulüp adına değiştirilmesi işlemidir. Lisans ise, spor yapmaya ve yarışmalara katılmaya ilişkin verilen izin belgesini ifade etmektedir. Sporcu lisansı, kulüp lisansı ya da ferdi lisans olarak ikiye ayrılır ve her spor dalı için ayrı düzenlenir.² Kulüp adına çıkarılan lisans ile sporcunun kulüp için futbol oynaması ve müsabakalara katılması sağlanmaktadır. Bir

futbolcunun lisansının alınmasına ilişkin olarak lisans sahibi kulübe ödenen ücretler ise transfer bedelini oluşturmaktadır.

Transfer süreci sonunda profesyonel futbolcu, futbol oynama faaliyetini icra etmeye yönelik yeni bir kulüp ile sözleşme imzalamaktadır. Profesyonel Futbolcuların Statüsü ve Transferleri Talimatı’nın 19’uncu maddesine göre futbolcular ile yapılan sözleşmelerin süresi en fazla beş yıl olarak belirlenebilmektedir. Profesyonel bir oyuncu, sözleşmesinin yürürlükte olduğu süre içerisinde ayrılacağı kulüp, kendisi ve katılacağı kulüp anlaşmaya varmadığı takdirde transfer olamamaktadır.

Gayri maddi haklar kavramı, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun³ 269’uncu maddesinde, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun⁴ 26 ve 30’uncu maddelerinde geçmekte ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 70’inci maddesinde gayri maddi haklardan bazıları tek tek sayılmaktadır. Ancak, gayri maddi hakların ne olduğuna ilişkin tanıma kanunlarda yer verilmemiştir.

Gayri maddi haklara ilişkin tanıma, 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ’inin (TFGT)⁵ “10.1-Gayri Maddi Hakların Tanımı” başlığı altında ulaşmaktayız. Söz konusu tanım aşağıdaki gibidir.

“Gayri maddi haklar, sinema filmleri, radyo-televizyon yayınlarında kullanılan filmler ve bantlar dahil olmak üzere edebi, artistik, bilimsel her nevi telif hakkının veya her nevi patentin,

1 Resmi Gazete Sayısı - Tarihi: 10700 - 06/01/1961

2 Sporcu Lisans, Vize ve Transfer Yönetmeliği, 14 Aralık 2019 tarih ve 30978 ve sayılı Resmî Gazete

3 Resmi Gazete Sayısı - Tarihi: 10703 - 10/01/1961

4 Resmi Gazete Sayısı - Tarihi: 26205 - 21/06/2006

5 Resmi Gazete Sayısı - Tarihi: 26704 - 18/11/2007

alameti farikanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin veya sınai, ticari, bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanma imtiyazı, kullanma hakkı veya satışı ile sınai, ticari, bilimsel teçhizatın kullanma imtiyazı veya kullanma hakkını ifade etmektedir. Başka bir ifadeyle, gayri maddi haklar patent, ticari marka, ticari unvan, tasarım ya da model gibi sınai varlıkların kullanım hakkı ile edebi, sanatsal eserlerin mülkiyet hakları ile ticari bilgi birikimi (know how) ve ticari sırlar gibi fikri hakları kapsamaktadır.

Gayri maddi haklar özellikleri nedeniyle ticari gayri maddi haklar ve pazarlama amaçlı gayri maddi haklar olmak üzere iki grup altında değerlendirilmektedir. Ticari gayri maddi haklar bir malın üretiminde ya da bir hizmetin sağlanmasında kullanılan patentler, know-how, dizaynlar ve modeller ile müşterilere transfer edilen ya da ticari faaliyetin işletiminde kullanılan (bilgisayar yazılım programları gibi) ticari varlık niteliğine sahip gayri maddi hakları ifade etmektedir.

Pazarlama amaçlı gayri maddi haklar ise, bir ürün ya da hizmetin ticari amaçlı olarak kullanımına yardımcı olan ticari markalar ve ticari unvanlar, müşteri listeleri, dağıtım kanalları ile ilgili ürün açısından önemli bir promosyon değerine sahip nevi şahsına münhasır isimler, semboller ya da resimler gibi gayri maddi hakları ifade etmektedir.”

1 seri No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde⁶ gayri maddi haklar, imtiyaz, patent, lisans, ticari marka ve unvan gibi bir bedel ödenerek elde edilen bazı hukuki tasarruflar ile kamu otoritelerinin işletmeye belirli alanlarda tanıdığı kullanma, yararlanma gibi yetkiler olarak tanımlanmaktadır.

Yapılan açıklama ve tanımlamalar ışığında, sporcunun bedel karşılığı olarak transferine dair bu işlemin konusu, şüphesiz ki bir futbolcunun satışı olmayıp, sporcunun bir spor kulübüne bağlı olarak spor yapma/oynama hakkının devri olmaktadır. Sözleşmesi devam eden bir sporcunun transferi için ödenen oynama hakkı bedeli (bonservis) yeni spor kulübü tarafından futbolcunun sözleşme süresi boyunca satın alınmakta olup, bu mahiyet, oynama hakkının bir tür gayri maddi hak niteliğinde olduğunu göstermektedir. Buna paralel olarak, mevcut kulübüyle sözleşmesi sona eren ve/veya altı ay içerisinde sona erecek futbolcuların başka bir kulüp ile sözleşme imzalama serbestisine sahip olması, transfer edilen futbolcuların kulübe bağlı olarak oynama hakkının sözleşme süresi boyunca elde edildiğini göstermektedir. Transfer işlemine taraf iki spor kulübü arasında alım satım konu olan şey futbolcunun futbol oynama hakkından hareketle gayri maddi bir hakkın satış sözleşmesi ile el değiştirmesidir.

Profesyonel bir futbolcu kendisi ile ilgili kulüpler arasında, akdedilecek yazılı bir sözleşme ile başka bir kulübe kiralanabilir. Bu tür kiralama futbolcuların transferi ile aynı hükümlere tabidir. Sporcu oynama hakkının kiralanması, varılan anlaşmayla bu hakkın (gayri maddi hakkın) kullanımına ilişkin belli bir süre öngörüldüğünden gayri maddi bir hakkın kiralanması durumunu ortaya çıkaracaktır.

Sonuç olarak sporcunun oynama hakkı vergileme ilkeleri açısından gayri maddi hak niteliğine haizdir. Satın alma (bonservis) ve kiralama karşılığında yapılan ödemelerin gayri maddi hak bedeli olarak kabul edilmesi gerekmekte olup, bu ödemelere ilişkin ülkemizdeki futbol kulüplerinin vergisel yönden sorumlu sıfatıyla

6 Resmi Gazete Sayısı - Tarihi: 21447(M) - 26/12/1992

yerine getirilmesi gereken yükümlülükler bulunmaktadır.

2. Kurumlar Vergisi Yönünden Tevkifat Yükümlülüğü

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 3'üncü maddesine göre; bir kurumun dar mükellefiyet esasına göre vergiye tabi tutulabilmesi için, aşağıda belirtilen şartların bir arada bulunması gerekmektedir.

* Dar mükellefiyet esasına göre vergilendirilecek kurumun, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinde belirtilen kurumlardan (sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıkları) biri olması

* Bu kurumun kanuni merkez ve iş merkezinin Türkiye'de bulunmaması

* Yukarıdaki şartlara haiz kurumun Türkiye'deki faaliyetleri sonucu, Gelir Vergisi Kanunu'nun 2'inci maddesinde belirtilen gelir unsurlarından birine giren kazanç ve irat elde etmesi

Bu şartları sağlayan ve dar mükellef olarak kabul edilen mükelleflerin vergilendirilecek kurum kazancı Türkiye'deki faaliyet ve elde edilen kazançla sınırlıdır.

Dar mükellef bir kurumun Türkiye'de ticari kazanç elde etmiş sayılabilmesi için; Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 3'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasının a bendine göre, Türkiye'de Vergi Usul Kanunu'na göre işyerine sahip olunması veya daimi temsilci bulundurulması ve kazancın da bu yerler veya daimi temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden sağlanmış olması gerekmektedir.

Dar mükellefiyete tabi kurumların vergilendirilmesinde kabul edilen vergilendirme

esaslarından biri kaynakta vergi kesintisi esasıdır. Kaynakta vergi kesintisi yapılması esası; verginin tarh ve tahakkuku ile tahsili bakımından, hem mükelleflere hem de vergi idaresine kolaylık sağlamaktadır. Ayrıca, vergi idaresi yönünden verginin emniyet altına alınması sağlanmış olmaktadır. Bu amaçla; Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesinde de, dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlardan yapılacak vergi kesintisine ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesinde, "*dar mükellefiyete tabi kurumların maddede bentler halinde sayılan kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslarda dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı*" belirtilmiştir. Bahse konu vergi kesintisi esas itibariyle dar mükellefiyete tabi bulunan kurumların Türkiye'de iş yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde etmediği kazanç ve iratlarına ilişkindir. Yani, dar mükellef kurumun Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisinin bulunmadığı veya Türkiye'de işyeri veya daimi temsilci bulunmakla beraber, bu işyeri veya kanuni temsilci ile bağlantılı olmaksızın elde edilen kazanç ve iratlara ilişkindir. Bu maddenin 1'inci fıkrasının (c) bendi uyarınca dar mükellefiyete tabi kurumların, *Türkiye'de elde ettikleri gayrimenkul sermaye iratları*; 2'nci fıkrası uyarınca ise *ticari veya zirai kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayri maddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden kurumlar vergisi tevkifatı yapılması* öngörülmüştür. (12.01.2009 tarih ve 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kesinti oranı 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu Kapsamındaki faaliyetlerden sağlanacak gayrimenkul sermaye iratlarından

%1, diğerlerinden %20 ve gayri maddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden ise % 20 olarak belirlenmiştir.)

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 01.07.2014 tarih ve 62030549-125[30-2013/12]-1745 sayılı özelgesinde;⁷ "...futbolcunun Türkiye'deki bir kulüpte oynatılabilmesi hakkının devri karşılığı olarak sporcunun eski kulübüne ödenen bonservis bedelleri ve mahiyeti itibarıyla buna benzeyen ödemelerin gayri maddi hak satış bedeli olarak değerlendirilmesi ve bunlarla ilgili olarak nakden veya hesaben yapılan ödemelerden, Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi uyarınca %20 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerekir. Ancak, bonservis bedeli ödemesi yapılan şirketin mukimi olduğu ülke ile Türkiye arasında bir çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması bulunması ve söz konusu anlaşmada iç mevzuatımıza göre daha düşük oranda bir vergileme öngörülmesi halinde anlaşma hükümlerinin dikkate alınacağı tabiidir." ifadesine yer verilmiştir.

Samsun Vergi Daire Başkanlığı'nın 24.04.2014 tarih ve 13649056-125[30/2013-ÖZE-05]-42 sayılı özelgesinde⁸ ise; "...bu kapsamda, sporcuların Türkiye'deki bir kulüpte oynatılabilmesi hakkının devri karşılığı olarak sporcunun eski kulübüne ödenen bonservis bedelleri ile mahiyeti itibarıyla buna benzeyen ödemelerin gayri maddi hak satışı bedeli olarak değerlendirilmesi ve bunlarla ilgili olarak dar mükellef kurumlara nakden veya hesaben yapılan ödemelerden, Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesi uyarınca %20 oranında kurumlar vergisi tevkifatı yapılarak takip eden ayın yirmi üçüncü günü akşamına kadar muhtasar beyanname ile beyan edilmesi

gerekmektedir.

Öte yandan, Ülkemiz ile ilgili ülke arasında imzalanan bir Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması bulunması ve Anlaşmada daha düşük bir oran belirlenmesi durumunda ise bu oranın dikkate alınacağı tabiidir." görüşünde bulunulmuştur.

Yasal mevzuat hükümleri ışığında, profesyonel sporcu sözleşmesi düzenlenmek suretiyle, sporcunun oynama hakkını satın alma veya kiralama yoluyla devralan futbol kulübü Türkiye sınırları içinde imtiyaz hakkı niteliğinde bir gayri maddi hak elde etmektedir. Bu nedenle, bir sporcunun bir kulüpte oynatılabilmesi hakkının devri niteliğindeki transfer işlemleri sebebiyle yapılan ödemeler gayri maddi hak bedeli olarak dikkate alınacak ve dar mükellef kurumlara yapılan ödemeler üzerinden Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesi kapsamında %20 oranında tevkifat yapılması gerekecektir. Tevkifat yapma yükümlülüğü futbol kulüplerinin hukuki yapısına göre değişmemektedir. Başka bir deyişle, dernek veya anonim şirket niteliğindeki kulüpler yurt dışına yapmış olduğu transfer ödemeleri üzerinden tevkifat yapmak zorundadır.

Diğer bir husus ise, ülkemizdeki futbol kulüplerinin kurumlar vergisinden muaf olmasının tevkifat yükümlülüğünün yerine getirilmesinde herhangi bir etkisi bulunmamaktadır. Ayrıca, futbolcuların kulübe bağlı olarak futbol oynama haklarının devri karşılığında ödeme yapılan futbol kulüplerinin yurt dışında mukim olduğu ülkeler ile Türkiye Cumhuriyeti arasından imzalanan ve yürürlükte bulunan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması bulunması halinde, bu anlaşmada tevkifata ilişkin farklı bir oran belirlenmesi

7 01.07.2014 tarih ve 62030549-125[30-2013/12]-1745 sayılı özelge

8 24.04.2014 tarih ve 13649056-125[30/2013-ÖZE-05]-42 sayılı özelge

durumunda bu oran dikkate alınarak vergilendirme yapılmalıdır.

Bunun yanında, yapılması gereken vergi kesintisi, fiilen ödenen tutar ile ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanması gerektiğinden yurt dışına yapılan ödeme tutarları net olarak kabul edilmek suretiyle öncelikle brüte iblağ edilerek tevkifat matrahına (gayri safi tutar) ulaşılmalı, daha sonra bu tutar üzerinden kurumlar vergisi yönünden kesinti tutarı hesaplanmalıdır.

3. Katma Değer Vergisi Yönünden Tevkifat Yükümlülüğü

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun⁹ 9'uncu maddesinin 1. Fıkrasında; kamu alacağının güvence altına alınması amacıyla KDV mükellefinin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ödemeyi yapanlarca KDV tevkifatı yapılmasına yönelik düzenlemeye yer verilmiştir. Tevkifat uygulamasında ödemeyi yapanın hukuki statüsünün herhangi bir önemi bulunmamaktadır. Buna göre ödemeyi yapacak olan futbol kulübünün dernek veya anonim şirket niteliğinde olmasının tevkifat yükümlülüğünün yerine getirilmesinde etkisi yoktur. Buna göre, ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanların Türkiye'de yaptığı hizmetler ile bunların yurt dışında yaptığı ancak Türkiye'de faydalanılan hizmetler KDV'ye tabi olacaktır.

Yurt dışındaki bir spor kulübünün elinde bulunan futbolcunun oynama hakkının Türkiye'deki bir futbol takımına devredilmesi veya kiralanması işlemi 3065 sayılı Kanun uygulamasında hizmet ifası kapsamındadır. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesine göre bir hizmetin

KDV'nin konusuna girebilmesi için Türkiye'de ifa edilmesi gerekmektedir. Aynı Kanunun (6/b) maddesinde ise Türkiye'de yapılan veya faydalanılan hizmetlerin Türkiye'de ifa edilmiş sayılacağı hükme bağlanmıştır. Buna göre, ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanların Türkiye'de yaptığı hizmetler ile bunların yurt dışında yaptığı ancak Türkiye'de faydalanılan hizmetler KDV'ye tabi olacaktır. Bu gibi hizmet ifalarında mükellef, esas olarak hizmeti ifa eden olmakla birlikte, Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmadığından, KDV'nin tamamı, hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir.

Yurt dışından yapılan transfer ve kiralama işlemlerine ilişkin olarak elde edilen gayri maddi haktan Türkiye'de yararlanıldığı için transfer işlemi Türkiye'de ifa edilmiş sayılmaktadır. Bu durumda KDV'nin mükellefi olan yurt dışındaki spor kulübünün Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmadığı için, Türkiye'de ilgili hizmetlerden yararlananlar sorumlu sıfatıyla %18 (genel oran) oranında KDV tevkifatı yapmak zorundadır. Ayrıca, KDV matrahı içerisinde vergi, resim, harç gibi unsurlar da yer aldığından, yapılması gereken kurumlar vergisi stopajı dahil edilmek suretiyle belirlenen brüt gayri maddi hak bedelleri üzerinden sorumlu sıfatıyla KDV hesaplanması gerekmektedir.

⁹ Resmi Gazete Sayısı - Tarihi: 18563 - 02/11/1984

SONUÇ

Yurt içinde faaliyet gösteren futbol kulüplerinin yurt dışından gerçekleştirmiş olduğu futbolcu transfer işlemleri kapsamında yurt dışında mukim futbol kulüplerine sporcuların oynama hakkı (gayri maddi hak) karşılığında yapmış ödemelerin kurumlar vergisi ve katma değer vergisi yönünden vergisel sorumlulukları bulunmaktadır. Futbolcunun futbol oynama hakkının satın alınması veya kiralanması, aynı sektörde faaliyet gösteren diğer futbol kulüplerine kıyasla bir üstünlük sağlamaktadır. Zaten bu üstünlüğü elde edebilmek için futbol kulüpleri çok yüksek meblağlarda transfer bedellerine katlanmaktadır. Yurt dışına yapılan bu ödemelere ilişkin vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmemesi durumunda ciddi boyutta vergi kaybı meydana gelmektedir. Popülaritesi yüksek bir spor dalı olan futbola ilişkin yaşanan tüm gelişmelere günümüzde birçok kaynaktan çok rahatlıkla ulaşabilmek mümkün olup, ayrıca kulüpler tüm transfer işlemlerini Kamuyu Aydınlatma Platformu'na (KAP) bildirmektedir. Bu nedenle, bahse konu futbolcu transfer işlemlerine ilişkin süreçlerin vergi idaresi tarafından yapılacak takip ve kontroller neticesinde daha etkin ve verimli bir denetim mekanizması oluşturulması hususu, vergi kaybının önüne geçilmesi ve futbol kulüplerinin vergisel yükümlülüklerine uyum sağlaması açısından önem arz etmektedir.

KAYNAKÇA

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- Sporcu Lisans, Vize ve Transfer Yönetmeliği
- 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyula Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ

- 1 Seri No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
- Samsun Vergi Daire Başkanlığı, 24.04.2014 tarih ve 13649056-125[30/2013-ÖZE-05]-42 Sayılı Özelge
- *İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı*, 01.07.2014 tarih ve 62030549-125[30-2013/12]-1745 Sayılı Özelge
- Türkiye Futbol Federasyonu, Profesyonel Futbolcuların Statüsü ve Transferleri Talimatı
- Murat BAŞARAN, Profesyonel Sporcu Oynama Haklarının Devrinde Yapılan Ödemeler ve Vergileme, Nisan/2010, <https://futolekonomi.com> (S.E.T. 01.12.2022)
- acikbilim.yok.gov.tr