

SPOR KULÜPLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

The Taxation of Sports Club

Yrd. Doç. Dr. Neslihan KARATAŞ DURMUŞ*

ÖZET

Spor kulüpleri dernek veya anonim şirket şeklinde faaliyetlerini yerine getirmektedirler. Bu şekilde farklı hukuki yapılarla sahip olmalarından dolayı da vergi mevzuatı karşısında farklı şekilde değerlendirmeye karşı karşıya kalabilmektedirler. Buna rağmen, spor faaliyetlerinin geliştirilmesi amacıyla kanun koyucu Kurumlar Vergisi Kanununda hem anonim şirket hem de dernek şeklinde faaliyet gösteren spor kulüpleri için belirli şartlar dâhilinde vergiden muafiyet imkanı tanımıştır. Bu şekilde ortak uygulamalar olmakla birlikte transfer ücretleri ile ilgili olarak spor kulüpleri dernek veya anonim şirket olmalarına göre katma değer vergisi uygulamalarında farklı değerlendirmeye tabi tutulmaktadır. Bu makalemizde, öncelikle hukuki yapıları açıklandıktan sonra spor kulüplerinin kurumlar vergisi ve katma değer vergisi karşısındaki durumları açıklanacaktır.

Anahtar Kelimeler: Spor Kulüpleri, Transfer Ücreti, Vergileendirme, Fesih Tazminatı, Katma Değer Vergisi.

ABSTRACT

Sports clubs perform their activities as an association or as a joint-stock company. Because of having such a different legal structures they might be faced with different implementations before tax regulations. Nevertheless, to improve sport activities lawmaker granted tax exemptions to both kinds of sports clubs performing as associations or joint-stock companies within certain conditions in the Corporate Tax Law. Although there are such a common advantageous applications, applications of value added tax relating to transfer fee is being evaluated differently between sports clubs established as an association and as a joint-stock company. In this article, after explaining legal structures of sports clubs, status of sports club against corporate tax and value added tax will be explained.

Keywords: Sports Clubs, Transfer Fee, Taxation, Termination İndemnity, Value Added Tax.

◆◆◆◆

* Yıldırım Beyazıt Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Ana Bilim Dalı Öğretim Üyesi, neslihankaratas@hotmail.com

GİRİŞ

Türk hukuk sisteminde spora verilen önem yasa koyucu tarafından Anayasanın 59. maddesindeki düzenleme ile açık ve net olarak düzenlenmiştir. Buna göre “Devlet, her yaştaki Türk vatandaşlarının beden ve ruh sağlığını geliştirecek tedbirleri alır, sporun kitlelere yayılmasını teşvik eder. Devlet başarılı sporcuyla korur.” Bu ifadeden toplumu oluşturan bireylerin beden ve ruh sağlığı için sporun gerekli olduğu, sporun geliştirilmesi, sporcuların korunması yükümlülüğünün de devlette olduğu anlaşılmaktadır. Devletin bu görevini yerine getirmesinde spor kulüpleri önemli bir rol oynamaktadır, çünkü spor faaliyetleri bu kulüpler vasıtasıyla gerçekleştirilmektedir.

Spor kulüplerinin asli görevlerinden biri spor ve sporcunun güçlendirilmesi ve kaliteli sporcu yetiştirilmesidir. Bu çerçevede kulüpler, sporcuların çalışabilmesi için ortam sağlamak, kurslar düzenlemek vs. gibi faaliyetler yapmaktadırlar. Bu makale kapsamında incelenecek olan husus kulüplerin yapmış oldukları faaliyetler sonucu elde etmiş oldukları gelirlerin nasıl nitelendirileceğidir. Bu gelir ticari bir aktivite karşılığında elde edilen ticari bir kazanç mıdır yoksa spor ve idman faaliyeti kapsamında elde edilmiş bir gelir midir? Bununla birlikte kulüp nasıl yapılandırılmıştır? Diğer bir anlatım ile spor kulübü dernek olarak mı yoksa anonim şirket olarak mı faaliyetlerini yürütmektedir? Kamuya yararlı dernek bünyesinde faaliyet gösteren spor kulüplerinin vergi hukuku karşısındaki durumları nelerdir? Bu soruların cevapları kulüplerin hangi verginin mükellefi olduğunun veya hangi vergiden muaf olduğunun veyahut da elde edilen gelirin istisna kapsamında olup olmadığının tespitini sağlamaktadır.

Spor amatör veya profesyonel olarak yapılabilir. Bu ayrımın esaslı unsurunu sporun gelir elde etmek amacıyla yapılıp yapılmadığı oluşturmaktadır.¹Eğer bir spor para veya belirli bir menfaat elde etmek için sürekli olarak yapılıyorsa profesyonel spordan; spor, yapılan masraflar dışında gelir elde edilmeksizin yapılıyorsa amatör spordan bahsedilmektedir. Bu ayrım da karşımıza vergilendirme rejiminin ne olacağı ile ilgili bir soru çıkmaktadır. Türk vergi hukukunda amatör/profesyonel ayrımına göre vergilendirme rejiminin farklı olduğu en önemli durum katma değer vergisi uygulamasındadır. Katma Değer Vergisi Kanununun (KDVK)1/3-c maddesi ile KDVK'nın uygulanmasına yönelik 1 No'lu Genel Tebliğin I-B Vergiye tabi işlemler² alt başlığında profesyonellik

¹ Yatkın, Cüneyt (2006) Türkiye’de Sporcuların Vergilendirilmesi, Ankara, Atılım Üniversitesi Yayınları. No:23, s.1.

² Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler karşılaşmalar, yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi ve gösterilmesi Katma Değer Vergisi’ne (K.D.V.) tabidir. Madde hükmünden anlaşılacağı üzere, amatör nitelikli

kavramından ne anlaşılması gerektiği açıklanmaktadır. Bu düzenlemeye göre faaliyeti karşılığında herhangi bir gelir ya da menfaat elde eden bir kişi profesyonel olarak nitelendirilmekte ve elde etmiş oldukları gelirler KDV ye tabi olmaktadır.

Bu makalemizde sporun amatör veya profesyonel olarak yapılmasının dışında özellikle spor faaliyetlerinde bulunmak amacıyla kurulan kulüplerin kurumlar vergisi kanunu (II) ve katma değer vergisi kanunu hükümleri(III) karşısındaki durumları incelenecektir. Ancak bu açıklamaları yapmadan önce spor kulüplerinin hukuku yapısının tespit edilmesi(I) vergiyle ilgili yükümlülüklerinde değişikliklere sebep olabileceği için önem arz etmektedir.

I- SPOR KULÜPLERİNİN HUKUKİ YAPISI

“Spor kulüpleri, toplumsal çevreden bir takım girdileri alıp işleyerek enerjiye dönüştüren ve sonuçta yine çevreye veren açık sistemlerdir³.” Spor kulüplerinin kuruluş amaçları açısından diğer sivil toplum kuruluşları (STK) ile aralarında farklılıklar olmakla birlikte, kuruluş aşamasında ve faaliyetlerini yerine getirmelerindeki süreçte diğer STK’lar gibi uymaları gereken kanunlar, yönetmelikler, tüzükler vs. gibi mevzuat hükümleri mevcuttur.

Spor kulüplerinin amacı nedir diye bakılacak olursa şunları söylemek mümkündür. En başta, spor kulüpleri tüm topluma yönelik bir hizmet sunmakta olup, sporun sevilmesi ve yaygınlaşmasına aracılık etmektedirler. Böylece toplumda sporun yayılmasını sağlayarak sosyalleşmeyi sağlamakta ve kişilere spor eğitimleri de vererek sporcu yetiştirilmesinde asli unsur konumunda ol-

faaliyetler vergi dışında tutulmaktadır. Amatör profesyonel ayırımının, sanatçı veya sporcunun bu faaliyetleri karşılığında gelir elde edip etmemesine göre yapılması gerekir. Profesyonel terimi, bir kişinin mesleğini amatör gibi zevk için veya heves dolayısıyla değil de, kazanç sağlamak ve geçimini temin etmek amacıyla yapmasını, konser kavramı ise, genel veya özel bir toplantıda herhangi bir müzik türünde ve herhangi bir çalgıyla veya sesle veya her ikisi birlikte yapılan müzik icrasını ifade eder. Eğer sporcu ve sanatçı söz konusu faaliyetleri nedeniyle gelir elde ediyorsa profesyoneldir. Yani bu faaliyetini belli bir menfaat karşılığında yapmaktadır. Dolayısıyla amatör, profesyonel ayırımı yapılırken sporcu ve sanatçıların katıldıkları gösteri konser, karşılaşma, yarış ve benzeri organizasyonlar nedeniyle ferdi olarak veya bağlı bulunduğu kurum, kuruluş, organizasyon, kulüp veya benzeri teşebbüsler aracılığı ile belli bir gelir elde edip etmediğine bakılmalıdır. Ayrıca ticari bir organizasyon için yapılan faaliyetlerin tamamı gelir sağlayıcı nitelikte olacağından bu tür faaliyetler herhangi bir ayırım yapılmaksızın Kanun’un 1/1.’inci maddesindeki genel hükme göre vergilendirilecektir. Bu tür faaliyetlerin vergi dışı kalması için, söz konusu faaliyetlerde profesyonel sanatçı ve sporcuların hiç yer almaması gerekir.

³ Devecioğlu, Sebahattin & Çoban, Bilal & Karakaya, Yunus Emre(2011), “Spor Kulüplerinin Yönetim Modellerinin Değerlendirilmesi”, Kütahya, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, S.31, s.53.

maktadırlar. Bunun için de spor tesislerinin ve sahalarının yapılmasında diğer kamu kurum ve kuruluşları ile birlikte etkin rol oynamaktadırlar.

Türk hukukunda spor kulüpleri iki ayrı şekilde faaliyetlerini yürütebilmektedirler. İlk olarak Dernekler Kanunu hükümlerine göre kurulan dernek statüsündeki kulüpler ve diğeri de Türk Ticaret Kanunu(TTK) hükümlerine göre kurulan şirket şeklinde faaliyetlerine devam eden spor kulüpleridir. Ancak burada dikkat edilmesi gereken husus, spor kulüplerinin öncelikle dernek şeklinde kurulmaları daha sonra profesyonel takımlarını şirketlere devredebilmeleri veya kiralayabilmeleridir⁴. Bu iki yapılanma arasındaki esas farklılık ise derneklerin herhangi bir kazanç paylaşma amacının olmamasına karşılık, şirketlerin ana amacının kazanç elde etmek ve bunu da üyelerine dağıtmak olmasıdır⁵. Her ne kadar hukuken birbirinden ayrı iki tüzel kişilik olsa da uygulamada bu iki tüzel kişiliğin hem hukuki bağı (şirkette ortak olma şeklinde) hem de manevi bağı (spor kulübünün ve sporun gelişmesi vs. gibi) bulunmaktadır.

5253 sayılı Dernekler Kanununun 2. maddesinde derneğin “kazanç paylaşma dışında, kanunlarla yasaklanmamış belirli ve ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere, en az yedi gerçek veya tüzel kişinin, bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirmek suretiyle oluşturdukları tüzel kişiliğe sahip kişi topluluklarını ifade ettiği” belirtilmiştir. Spor kulüplerinin büyük bir kısmı da bu kanuna göre kurulmuş dernekler şeklinde faaliyetlerini yerine getirmektedirler. İlgili kanunun 14. maddesine göre derneklerin spor faaliyetini gerçekleştirenlerine spor kulübü denileceği ve bu kulüplerin Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğüne tutulacak kütüğe kayıt ve tescil edileceği belirtilmiştir. Bu kulüplerin organları, bu organların görev ve yetkileri, kulüplerin Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğüne de denetlenmesi ve bunlara yapılacak yardımların şekil ve şartları, üst kuruluş oluşturmada uyulacak esas ve usuller, gençlik ve spor faaliyetlerini yürüteceklerin nitelikleri ve bunlara uygulanacak disiplin işlemleri, kulüplerin kayıt ve tesciline ilişkin esaslar İçişleri Bakanlığının uygun görüşü üzerine Spor Genel Müdürlüğüne⁶ bağlı olduğu Gençlik ve Spor Bakanlığı tarafından yürürlüğe konulacak yönetme-

⁴ Bu durumda spor kulübü dernek statüsünde kalmakta ancak profesyonel takımını anonim şirkete devretmektedir. İki ayrı tüzel kişilik ortaya çıkmaktadır. Ancak “profesyonel takımlarını anonim şirkete devreden/kiralayan spor kulüpleri” ifadesi çok uzun olduğundan dolayı makalemizde “anonim şirket şeklinde yapılan ya da faaliyetlerini gösteren spor kulüpleri” ifadesi kullanılacaktır.

⁵ Küçükgüngör, Erkan (1998) “Türk Hukukunda sporcuların Hukuki Durumu”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 2, S.1-2, s.164.

⁶ 03.06.2011 tarihli ve 638 sayılı KHK'nin 31 inci maddesinin birinci fıkrasıyla Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü ibaresi Spor Genel Müdürlüğü olarak değiştirilmiştir.

likte⁷ düzenlenmektedir. Kulüpler bünyesinde bulunması gerekli olan organlar ve bunların oluşumu ve çalışması ile ilgili düzenlemeler Gençlik ve Spor Kulüpleri Yönetmeliği'nin 6 ve devamı maddelerinde açıklanmaktadır.

Derneklerin her ne kadar kazanç paylaşma gibi bir amacı olmasa da yapmış olduğu faaliyet ve gelirleri ile ilgili olarak uyması gereken bir takım düzenlemeler vardır. Dernekler yıl sonunda gelir ve giderlerine yönelik işlemlerini 5283 sayılı Kanunun 19. ve Dernekler Yönetmeliğinin 83. maddelerine göre beyanname ile bildirmek zorundadırlar. Aynı yönetmeliğin 31 ve devamı maddelerinde de derneklerin tutması gereken defter ve kayıtlar ile ilgili düzenlemeler bulunmaktadır. Dernek statüsünde yapılmış olan spor kulüpleri de ilgili kanun ve yönetmelikteki bu düzenlemelere uygun olarak faaliyetlerini gerçekleştirmek zorundadırlar.

Spor kulüplerinin yapılanmasındaki diğer şekil de anonim şirkettir. 3289 sayılı Spor Genel Müdürlüğü'nün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un 24. maddesinin 3. fıkrasına göre "*spor kulüpleri, profesyonel takımlarını, Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kuracakları veya kurulmuş olan şirketlere devredebilirler veya profesyonel futbol takımlarını kiraya verebilirler.*" 55 No'lu KDV Genel Tebliğinde de "...kulüpler, profesyonel takımlarını Türk Ticaret Kanununa göre kuracakları veya kurulmuş anonim şirketlere devredebilirler" hükmü yer almaktadır.

Spor kulüplerinin dernek şeklinde faaliyetlerine devam ederken profesyonel futbol takımlarını anonim şirketlere devretmelerindeki amaçlarından biri de, bir taraftan dernek şeklinde yapılmış olmaktan kaynaklanan bir takım vergisel avantajlardan yararlanmak, diğer taraftan şirket olmanın getirdiği kurumsallaşma, profesyonelleşme ve yeni gelir kaynaklarını yaratmaktır⁸. Ancak burada şuna da dikkat çekmek gerekmektedir. Anonim şirket şeklinde faaliyetlerine devam eden bir spor kulübünün futbol takımı ligten düşerse, ilgili şirketin gelirlerinde otomatik olarak bir azalma olacağından dolayı şirketin tasfiyesi edilmesi gibi durumlar ile karşılaşabilmektedir⁹. Bunun yanında spor kulübü kendisinin ortak olduğu farklı şirketler kurma¹⁰ yoluna da gidebilmektedir. Bu şirketlerin amaçları idman ve spor faaliyetleri dışında reklam, spor malzemesi satışı, tur organizasyonu, vs. olabilmektedir. Bu durumda da bunların TTK'ya tabi olduğu açık ve nettir.

⁷ Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü Gençlik ve Spor Kulüpleri Yönetmeliği 08.07.2005 tarih ve 25869 nolu Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

⁸ Devecioğlu, Sebahattin & Çoban, Bilal & Karakaya, Yunus Emre & Karataş, Özgür (2012) 'Türkiye'de spor kulüplerinin şirketleşmeye yönelimlerinin değerlendirilmesi' SPORMETRE Beden Eğitimi ve Spor Bilimleri Dergisi, 2012, X (2), s.35.

⁹ Malatyaspor futbol şubesini anonim şirkete (Malatyaspor A.Ş) devreden ilk kulüp olmasına rağmen, Malatyaspor'un 1. Ligten düşmesinden dolayı ilgili şirket tasfiye edilmiştir.

¹⁰ Beşiktaş Spor Kulübü gibi. Detaylı bilgi için bkz. Devecioğlu, & Çoban & Karakaya & Karataş, s. 38-40.

Ancak vergisel açıdan olaya bakıldığında, anonim şirket şeklinde faaliyette bulunan spor kulüplerinin bazı durumlarda kanunun açık hükmü gereğince vergisel açıdan farklı uygulamalar ile karşılaşmaları mümkündür. Özellikle transfer bedellerinin KDV'ye tabi olup olmaması halinde bu durum karşımıza çıkmaktadır. Bununla ilgili açıklamalara makalemizin ilerleyen bölümlerinde yer verilecektir. Anonim şirket şeklindeki yapılanmalarda her ne kadar spor kulübü olmanın gereklerinden olan sporun yaygınlaştırılması, sporcuların korunması vs. gibi amaçlar olsa da ticari amaç da önemli bir yere sahiptir çünkü anonim şirketler ekonomik amaç için kurulurlar (TTK m. 331).

Bu açıklamalar çerçevesinde 2015-2016 sezonunda Spor Toto Süper Lig ve PTT 1. Lig'de yer alan spor kulüplerinin hukuki yapılarına ilişkin tablo aşağıda yer almaktadır.¹¹ Aşağıdaki tablodan da açıkça görüleceği gibi, anonim şirket şeklinde yapılan kulüp sayısı Süper Lig'de 7, PTT 1. Ligde de 3 olmasına karşılık dernek şeklindeki kulüp sayısı Süper Lig'de 11, PTT 1. Lig de 15'tir.

SPOR TOTO SÜPER LİG

DERNEK	ANONİM ŞİRKET
Akhisar Belediye Gençlik ve Spor	Antalyaspor A.Ş.
Bursaspor	Beşiktaş A.Ş.
Eskişehirspor	Çaykur Rizespor A.Ş.
Gaziantepspor	Fenerbahçe A.Ş.
Gençlerbirliği	Galatasaray A.Ş.
Kayserispor	Kasımpaşa A.Ş.
Medicana Sivasspor	Trabzonspor A.Ş.
Medipol Başakşehir FK	
Mersin İdmanyurdu	
Osmanlıspor Futbol Kulübü	
Torku Konyaspor	

PTT 1. LİG

DERNEK	ANONİM ŞİRKET
1461 Trabzon	Adanaspor A.Ş.
Adana Demirspor	Altınordu A.Ş.
Alima Yeni Malatyaspor	Göztepe A.Ş.
Balıkesir spor	
Bolu spor	
Denizlispor	
Gaziantep B.Ş. Bld. Spor	
Giresun spor	
Kardemir Karabükspor	
Karşıyaka	
Kayseri Erciyesspor	
Multi group Alanyaspor	
Samsunspor	
Şanlıurfaspor	
Vartaş Elazığspor	

¹¹ Bu tablo <http://www.tff.org/Default.aspx?pageID=119> den yararlanılarak hazırlanmıştır. Kulüpler alfabetik sıra esas alınarak listelenmiştir.

II- SPOR KULÜPLERİNİN KURUMLAR VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU

Kurumlar vergisi mükelleflerinin kim olduğu Kurumlar Vergisi Kanununun (KVK) 1. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıkları kurumlar vergisine tabidirler.

Sermaye şirketi olan anonim şirket şeklinde yapılanmış olan spor kulüplerinin, ticari bir amaç etrafında hareket ettiği de göz önüne alındığında, kurumlar vergisine tabi oldukları açık ve nettir. Burada dikkat edilmesi gereken husus bu kulüplere diğer anonim şirketlerden ayrı olarak farklı vergisel uygulamaların olup olmadığıdır.

Dernek şeklinde yapılanmış olan kulüpler açısından da önem arz eden konu ise vergi mükellefiyetinin doğup doğmadığıdır. Çünkü dernekler kural olarak kurumlar vergisi mükellefi değildirler. “Spor kulüpleri, 5520 sayılı KVK karşısında kurumlar vergisi mükellefi olarak kabul edilmediğinden doğrudan vergi kanunlarına tabiiyetinden bahsedilemez¹².” Ancak dernek bünyesinde bulunan bir iktisadi işletme var ise ve bunun aracılığıyla gelir elde ediliyorsa bu gelirlerinden dolayı derneğin KVK karşısında mükellefiyeti doğmaktadır, çünkü kanun koyucu dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmenin kurumlar vergisi mükellefi olduğunu açıkça belirtmiştir. İktisadi işletmeden neyin kastedildiği, vergisel yükümlülüğün nasıl olacağı ile ilgili açıklamalar aşağıda detaylıca yapılacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 4/1-j. maddesinde kimlerin vergiden muaf olduğuna ilişkin düzenlemeler de mevcuttur. Buna göre “Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü ile özerk spor federasyonlarına tescil edilmiş spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadi işletmeleri ile sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler kurumlar vergisinden muaftırlar.” Burada spor kulüplerinin yapılanma şekline göre bir ayırım yapılmıştır: idman ve spor faaliyetinde bulunan dernekler veya anonim şirketler.

A. ANONİM ŞİRKET ŞEKLİNDEKİ SPOR KULÜPLERİ

Anonim şirket şeklinde yapılanmış spor kulüpleri Ticaret Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu hükümleri gereğince diğer anonim şirketlerin uymaları gereken bütün kural ve esaslara uymakla yükümlüdürler. Ancak yasa koyucu, sporun ve sporcunun desteklenmesi, sporun topluma yayılması amacıyla bu hukuki yapı altında faaliyette bulunan spor kulüplerine bir takım vergisel avantajlar sağla-

¹² Ağar, Serkan (2012), “Sporun Vergilendirilmesi”, Ankara Barosu Spor Hukuku Kurulu Av. Atilla Elmas Armağanı, s.59.

maktadır. Bunlardan biri kurumlar vergisi muafiyeti tanınması ile ilgilidir.

Anonim şirket şeklinde faaliyet gösteren bir spor kulübünün KVK m. 4/1-j hükmünden yararlanabilmesi için sadece idman ve spor faaliyetinde bulunuyor olması gerekmektedir. Burada da idman ve spor faaliyetinin kapsamının ve hangi gelirlerin bu faaliyetler kapsamında elde edildiğinin tespiti önem taşımaktadır. Neler idman ve spor faaliyetidir? Bu sorunun cevabı net olarak ortaya konamamaktadır. 1 No'lu KVK Genel Tebliğinde idman ve spor faaliyeti kapsamında sayılan gelirler Tebliğin 4.12 numaralı kısmında tahdidi olarak sıralanmamaktadır. Genel Tebliğde sıralananlara benzer nitelikte veya onlar kapsamında değerlendirilecek gelirler de muafiyet kapsamına girebilmektedir. Tebliğde açıkça “maç bileti satışları, sporcuların formalarına aldıkları reklamlar, maç yayın hakkının satılması gibi faaliyetler idman ve spor faaliyeti kapsamında değerlendirilecektir” denilmiştir. Transfer ve bonservis gelirleri ile saha reklam gelirlerinin de idman ve spor faaliyeti olarak değerlendirilmesi gerektiği de belirtilmiştir.

Bu düzenlemeye karşılık, eğer kulüp bu tür faaliyetlerin yanı sıra spor malzemelerinin satışı, kafeterya işletmeciliği, benzin işletmeciliği vs. gibi faaliyetler kapsamında gelir elde ediyorsa bunlar idman ve spor faaliyeti olarak değerlendirilmeyecek olup muafiyet kapsamında olmayacaktır şeklindeki ifadeyle, muafiyetin bir anlamda sınırı çizilmiştir. Kulüp, bu tür faaliyetlerden dolayı gelir elde ederse, bu gelirlerinden dolayı kurumlar vergisi ödemekle yükümlüdür. Bu durum Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen özalgede¹³ açıkça belirtilmiştir. Buna göre, “sadece idman ve spor faaliyetinde bulunmak kaydıyla şirketiniz kurumlar vergisinden muaf olabilecek olup idman ve spor faaliyeti dışında ticari bir faaliyette bulunmanız halinde, söz konusu muafiyetten yararlanabilmeniz mümkün bulunmamaktadır” görüşüne yer verilmiştir.

Herhangi bir durumda anonim şirket şeklindeki bir spor kulübünün gelirleri hem muafiyet kapsamındaki faaliyetlerden hem de muafiyet dışı faaliyetlerden oluşuyorsa ise bu durumda kulüp muafiyet kapsamında olmayan gelirler sebebiyle kurumlar vergisi mükellefi olacaktır.

B. DERNEK ŞEKLİNDEKİ SPOR KULÜPLERİ

1. İktisadi işletme

Dernekler tüzel kişilikleri itibarıyla kurumlar vergisinin mükellefi değildir-

¹³ Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı, 09.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.07.16.01-KVK.2010.68-150 sayılı özelge.

ler. Dernek bünyesinde yer alan iktisadi işletmeler KVK'nın 1. maddesinin 1. fıkrasının ç bendi (1/1-ç) gereğince kurumlar vergisine tabidirler. İktisadi işletmelerden neyin kastedildiği de KVK'nın 2. maddesinde açıklanmıştır. Buna göre "dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve sermaye şirketleri ile kooperatifler dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler, dernek veya vakıfların iktisadi işletmeleridir."

Bu durumda, dernek bünyesinde gerçekleştirilen bir faaliyetten dolayı gelir elde edildiğinde bu gelir sebebiyle kurumlar vergisi mükellefiyetinin doğup doğmadığının tespitinde KVK'nın 2. maddesinin 5. fıkrası hükmüne bakmak gerekmektedir. Çünkü dernekler kar elde etmek amacıyla hareket etmeyen tüzel kişiliklerdir. Ancak, bünyesinde gerçekleşen bir faaliyetten dolayı gelir elde ediyorsa, bu faaliyet süreklilik arz ediyorsa ve son olarak da ticari bir organizasyon şeklinde ise, dernek bu faaliyet sebebiyle vergi ödemek durumunda kalmaktadır.

Tüm bu açıklamalar çerçevesinde derneğe bağlı iktisadi işletmeden söz edilebilmesi için iktisadi işletmenin;

- Sermaye veya yönetim bakımından derneğe bağlı olması,
- Sermaye şirketi ve kooperatif şeklinde olmaması,
- Ticari, sınai veya zirai nitelikte devamlı şekilde faaliyette bulunması gerekmektedir.

Bu sayılan üç kriterden ilk ikisinin tespiti zor olmamakla birlikte uygulamada bu durumlar sebebiyle de problemler ile karşılaşılabilir. Ancak devamlılık veya süreklilik unsurunun tespiti üzerinde özellikle durulmalıdır. İktisadi işletmenin varlığının tespitinde, hangi faaliyetler devamlı sayılır, ne olursa devamlılık unsuru gerçekleşir veya gerçekleşmez sorularının cevabını vermek önemlidir. Bu soruların cevabını vermeye yönelik bilgiler 1 No'lu KVK Genel Tebliğinin 2.4 numaralı bölümünde bulunmaktadır. Buna göre devamlılık unsuru, bir hesap dönemi içinde aynı veya ayrı faaliyet alanlarında ticari mahiyet arz eden işlemlerin birden fazla yapılmasını ifade etmektedir. Aynı hesap döneminde tek işlem nedeniyle ticari faaliyetin devamlılık unsurunun oluştuğunu kabul etmek mümkün olmamakla birlikte, faaliyetin organizasyon gerektirmesi veya amacının ticari olması durumunda devamlılık unsurunun varlığı kabul edilmektedir.

Ticari organizasyonun oluşumu için gerekli olan sermaye tahsisi, personel istihdamı, işyeri açılması ve ticaret siciline kayıt gibi bir takım işlemlerin yapıl-

ması halinde devamlılık unsurunun gerçekleştiği kabul edilmektedir. Dolayısıyla, yıl içinde bir veya iki defa işlem yapılmış olsa dahi ticari organizasyon çatısı altında ticari kazanç elde edilmiş sayılmakta ve buna göre vergilendirilme yapılmaktadır. Dernek bünyesindeki faaliyetin ticari bir organizasyon şeklinde teşekkül etmesi ve yılda bir defa faaliyet yapılması veya her yıl tekrarlanan şekilde yılın belirli zamanlarında faaliyetin gerçekleştirilmesi devamlılık unsurunun oluşmasına engel değildir. Bu durumda da dernek bu faaliyeti dolayısıyla KVK'ya tabi olur. Örneğin, dernek bünyesindeki bir spor kulübü her yaz ücretli yüzme kursları düzenliyor ve bundan da gelir elde ediyor ise veya periyodik bir organizasyon şeklinde kermes, yemek, gibi organizasyonlar düzenliyor ise bu kulüp elde ettiği bu gelirlerinden dolayı kurumlar vergisi mükellefi olacaktır. Muğla Vergi Dairesi Başkanlığının¹⁴ vermiş olduğu özalgede Türkiye Tenis Federasyonunun tescilli üyesi olan dernek şeklindeki spor kulübünün isteyen kişilere ücretli tenis sporu yaptırıyor olmasından dolayı muafiyet kapsamında değerlendirilemeyeceği ve dolayısıyla elde edilen gelirin kurum kazancı sayılarak vergiye tabi tutulması gerektiği şeklinde görüş bildirilmiştir.

Devamlılık unsurunun tespiti olaydan olaya değişmekle birlikte 1 No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde bazı durumlar örnek mahiyetinde sayılmaktadır. Bunlardan biri de derneğin, üyelerinden aidat veya bağış adı altında topladığı ve/veya üyelerin değerlendirilmek üzere verdikleri paralarla müstakil bir eleman istihdamını gerektirecek boyutta menkul kıymet alım-satım faaliyetinde bulunması ve münhasıran bu faaliyet için eleman istihdam edilmesinin ticari organizasyonun oluştuğu anlamına gelmesidir. Bir diğer örnek de, bir dernek tarafından (telif ve yayın hakkı elinde bulundurulmak suretiyle) bir kitabın yayınlanarak satışa sunulması halinde, bir defada yapılmış olsa dahi piyasaya sunularak birden fazla kişiye pazarlanması nedeniyle devamlılık unsuru gerçekleşmiş olmasıdır. Bu örnekler ile birebir aynı durumda olmasalar dahi işin mahiyeti gereğince devamlılık arz ettiği tespit edilen durumlarda, dernek bünyesinde ticari bir organizasyon gerçekleşmiştir ve bu iktisadi bir işletmedir denilebilmektedir. Buna göre de, bu iktisadi işletme bünyesindeki gelirler vergiye tabi olacaktır.

¹⁴ Muğla Vergi Dairesi Başkanlığı, 09.06.2012 tarih ve 96620903-48.15.01/1-91 sayılı özalgesi : "Türkiye Tenis Federasyonuna spor kulübü olarak tescil edilmiş olan spor kulüplerinin sadece idman ve spor faaliyetlerinden ibaret bulunan iktisadi işletmeleri kurumlar vergisinden muaf olacağından iktisadi işletmenizin belirtilen şartlar çerçevesinde tenis idman ve sporu ile ilgili faaliyetlerinin kurumlar vergisinden muaf tutulması gerekecektir. Ancak, iktisadi işletmeniz tarafından ücret mukabili verilen kurs hizmetleri muafiyet kapsamı dışında olup bu şekilde elde edilen gelirlerin iktisadi işletme açısından kurumlar vergisi beyannamesinde kurum kazancı olarak dikkate alınması gerekmektedir."

Derneğin yapmış olduğu faaliyetin ticari bir organizasyon kapsamında olması diğer bir deyişle faaliyetin ticari mahiyet taşıması gerekmektedir. Yapılan faaliyetin dönemsel veya mevsimlik olması hali devamlılık unsurunun gerçekleşmesine zarar vermez.

Dernek bünyesinde gerçekleştirilen iktisadi işletme kendi gelir ve giderleri kapsamında vergiye tabi olmaktadır. Diğer bir anlatımla kurumlar vergisinin muhatabı bu iktisadi işletmelerdir. Dernek bünyesinde birden fazla iktisadi işletmenin bulunması ya da bunlar yanında spor tesisleri içerisinde kafeterya işletmeciliği yapmaları da söz konusu olabilir. Bu durumda her bir iktisadi işletme ayrı ayrı değerlendirilerek vergiye tabi tutulmaktadır¹⁵. Bununla birlikte vergilendirme işlemi sırasında spor kulübünün bir işletmesi muafiyet kapsamında olurken bir diğer işletmesi de vergiye tabi olabilir. Bu durumda da vergi dairesi tarafından sadece vergiye tabi olan gelirleri üzerinden işlem tesis edilir.

Yukarıda saydığımız ticari işletmeye ilişkin kriterlerden sermaye şirketi veya kooperatif şeklinde olmaması durumu da ayrı bir önem taşımaktadır. Çünkü derneğin bir sermaye şirketi veya kooperatif kurarak iktisadi faaliyette bulunması halinde vergilendirme derneğin iktisadi işletmesi olarak değil müstakil olarak sermaye şirketi veya kooperatif adına yapılır.

Sonuç olarak dernek kapsamında faaliyet gösteren bir iktisadi işletme olması durumunda, bu işletmenin satmış olduğu mal veya hizmet karşılığında aldığı bedelin sadece maliyetleri karşılıyor olması veya kar elde edilmemesi veyahut da karın kuruluş amacına tahsis edilmiş olması bu yapıların iktisadi işletme olma vasfını değiştirmez. Diğer bir deyişle, dernek olarak faaliyette bulunan bir spor kulübü kar elde etme amacı olmasa dahi yapısı itibarıyla iktisadi işletmenin tüm şartlarını yerine getiriyor ise yine vergiye tabidir. Ancak spor kulübü bir takım faaliyetlerde bulunuyor ve bunu ücretsiz olarak gerçekleştiriyor ise bundan dolayı bir vergisel yükümlülük doğmamaktadır, çünkü bu yapılanma bir iktisadi işletme özelliği taşımamaktadır. Örneğin, dernek bünyesindeki bir spor kulübünün amacının spor yapma imkanı olmayan yetenekli çocuklara ücretsiz eğitim vermek olması halinde bu yapılanmanın iktisadi işletme şeklinde olduğunu söyleyemeyiz, çünkü spor kulübü hiçbir ücret almamaktadır. Ancak bu kulüp belirli bir ücret karşılığı eğitim verecek olursa hukuki statüsü değişmekte ve derneğe bağlı iktisadi işletme olarak nitelendirilerek vergiye tabi olmaktadır.

¹⁵ 1 Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğ 4.12 numaralı kısmı.

2. Muafiyet

KVK m. 4/1-j hükmüne göre dernek bünyesinde bulunan iktisadi işletmeler kurumlar vergisinden muaftırlar. Bu maddeye göre muaf olabilmek için,

- İktisadi işletmenin gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü ve/veya özerk spor federasyonlarına tescil edilmiş olan spor kulüplerine ait olması,
- Faaliyetlerinin sadece idman ve spor faaliyetlerinden ibaret olması, gerekmektedir.

Yukarıda da bahsettiğimiz gibi dernek bünyesindeki spor kulüpleri hem idman ve spor faaliyetlerinde bulunabilir hem de başka ticari faaliyetlerde bulunabilir. Bu durumda nelerin idman ve spor faaliyeti olduğunun tespiti önem taşımaktadır. Anonim şirket şeklindeki spor kulüpleri için yapmış olduğumuz açıklamalar dernekler şeklindeki spor kulüpleri için de geçerlidir. Diğer bir anlatımla 1 No'lu KVK Genel Tebliğinde idman ve spor faaliyeti kapsamında sayılan gelirler, Genel Tebliğin 4.12 numaralı kısmında açıklandığı üzere, maç bileti satışları, sporcuların formalarına aldıkları reklamlar, maç yayın hakkının satılması, transfer ve bonservis gelirleri ile saha reklam gelirleri idman ve spor faaliyeti olarak değerlendirilmektedir.

Dernek bünyesindeki spor kulübü, idman ve spor faaliyetlerinin yanı sıra forma, ayakkabı satışı veya kafeterya ya da restoran işletmeciliği yapması durumunda bu faaliyetler ayrı bir iktisadi işletme olarak değerlendirilerek kurumlar vergisine tabi tutulur¹⁶. Örneğin; Türkiye Futbol Federasyonuna tescil edilmiş bir spor kulübünün, idman ve spor faaliyetlerine bağlı olarak maç bileti satışları, sporcuların formalarına aldıkları reklamlar, maç yayın hakkının satılması gibi faaliyetleri muafiyet kapsamında değerlendirilmektedir. Buna karşılık, kulübün forma, ayakkabı ve diğer malzeme satışı, benzin istasyonu, restoran, otel ve plaj işletmeciliği yapması durumunda bunlar idman ve spor faaliyetleri dışındaki faaliyetler olarak kabul edilmekte ve bu faaliyetler ayrı bir iktisadi işletme olarak kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır. Bu konuda idare de aynı yönde görüş bildirmektedir. Ankara Vergi Dairesi Başkanlığınca verilen özeldede¹⁷, dernek bünyesinde faaliyette bulunan bir spor kulübünün idman ve spor faaliyetleri yanında kulüp binası üzerine bedel karşılığı reklam alması halinde bunun idman ve spor faaliyeti çerçevesinde değerlendirilmeyeceği, bu yüzden de kulübün KVK m.4/-j'ye göre muafiyetten yararlanamayacağı belirtilmiştir. Yine aynı özeldede,

¹⁶ Bakmaz, Zübeyir (2015), "Futbol Kulüplerimizin Yabancı Spor Kulüplerinden Futbolcu Transferindeki Vergisel Sorumlulukları", Vergi Raporu, S.185, s.59.

¹⁷ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı 12.09.2012 tarih ve 38418978-2011-KVK-2-1-922 sayılı özelge.

dernek bünyesinde bir iktisadi işletme vasıtasıyla bu gelir elde edildiyse, bu gelirlerin ilgili iktisadi işletmenin ilgili hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyanamesi ile birlikte beyan edilmesi gerektiği; ancak, iktisadi işletme teşekkül ettirilmeksizin gelir elde edildiyse, söz konusu kira ödemelerinden yapılan tevkifatın nihai vergilendirme olacağı belirtilmektedir.

Dernek bünyesinde faaliyette bulunan bir iktisadi işletmenin vergisel yükümlüğü ne derneğin kanun ile kurulması ile ne de derneğin kamuya yararlı dernek statüsünde olması halinde ortadan kalkar. Diğer bir anlatımla, dernek kanun ile kurulmuş olsa ya da Bakanlar Kurulunca kamuya yararlı dernek statüsüne dahil edilip vergisel açıdan muaf olsa dahi, bu dernek bünyesinde idman ve spor faaliyetleri dışında başka bir faaliyetten dolayı gelir elde edilmesi durumunda, elde edilmiş olunan gelirler kurumlar vergisine tabi olacaktır.

Dernek bünyesinde faaliyet gösteren spor kulüpleri ve iktisadi işletme ile ilgili açıklamalarımız yabancı dernek bünyesinde yer alan iktisadi işletme niteliğindeki kulüpler için de geçerlidir. Ancak dikkat edilmesi gereken husus, KVK m.4/1-j'ye göre muafiyet hükmünden yararlanabilmek için ya Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğüne tescil edilmiş olunması ya da anonim şirket şeklinde faaliyetlere devam edilmesi gerektiğidir. Bu ifadeden de açıkça anlaşılacağı üzere, muafiyet hükmünden sadece tam mükellef kurumlar yararlanabilmektedir. 1 No'lu KVK Genel tebliğinde bu durum açıkça ifade edilmiştir. Spor kulüpleri açısından bu durum önemlidir, çünkü yabancı kulüplerin bir kısmı da kendi ülke mevzuatı imkân verdiği ölçüde dernek şeklinde yapılanma imkânına sahiptirler ve sporcu transferi, maç bileti satışı, formalara reklam alınması, forma veya ayakkabı satışı, vs. gibi birçok faaliyette bulunabilmektedirler. Ancak her ne kadar dernek statüsünde bir yabancı spor kulübü olsa dahi bu kulüplerin Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğüne tescil edilmesi gibi bir durum söz konusu olmadığında dolayı bunlar, genellikle, dar mükellef kurum şeklinde vergiye tabi olmaktadır. Çünkü KVK m. 3. maddesinin 2. fıkrasına göre bu kulüplerin kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye bulunmamaktadır. Bundan dolayı da sadece Türkiye'de elde ettikleri gelirleri üzerinden vergi ödemek durumundadırlar. Türk vergi hukuku açısından bu kulüplerin vergilendirilmelerinde en önemli husus transfer faaliyetlerinden kaynaklanmaktadır. Bu konuda öncelikle transfer, transfer ücreti nedir, hangi durumlarda hangi ödeme transfer ücreti olarak nitelendirilir ona bakmak gerekmektedir? Bununla ilgili açıklamalar da makalemizin ilerleyen kısımlarında yapılacaktır.

C. KULÜPLERİN TEVKİFAT YÜKÜMLÜLÜĞÜ

Kurumlar vergisine tabi olan spor kulüplerinin KVK m.15'in açık hükmü

gereğince tevkifat yükümlüğü bulunmaktadır. Bu maddeye göre dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri,; kurumlara avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben yaptıkları aşağıdaki ödemeler üzerinden istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında belirlenen oranlar uyarınca kesinti yapmak zorundadırlar:

a) Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hak ediş ödemeleri.

b) Kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeleri.

c) Özetle, kurum kazancından dağıtılan kar payı ödemeleri.

Spor kulüpleri tarafından istihkak sahiplerine yapılan bu ödemeler üzerinden sorumlu sıfatıyla yapılan kurumlar vergisi kesintilerinin, kesintinin (stopajın) yapıldığı ayın muhtasar beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir¹⁸.

Bunun dışında, spor kulüplerinin yurt dışından menajerlik hizmeti almaları durumunda da tevkifat yapmak zorunluluğu vardır. Çünkü hizmet almış olduğu kişinin kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye’de bulunmadığı için bunlar KVK’nın 3. maddesinin 2. fıkrası gereğince dar mükelleftirler ve Türkiye’de elde ettikleri bu gelir serbest meslek kazancıdır. KVK’nın 30’uncu maddesinin 1 numaralı fıkrasında da, dar mükellefiyete tabi kurumların bu fıkra da bentler halinde sayılan kazanç ve iratları üzerinde, bu kazanç ve iratları ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından %20 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır. Bu durum Bursa Vergi Dairesi Başkanlığının vermiş olduğu özeldede¹⁹ de detaylıca açıklanmıştır.

Bu tevkifat yükümlüğü sadece menajerlik hizmeti alımında değil futbolcu transferi sebebiyle yapılan ödemelerde de geçerlidir. KVK’nın 30’uncu maddesinin 2. fıkrasında “ticarî veya ziraî kazançta dâhil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayri maddi hak-

¹⁸ Ağar, s.70.

¹⁹ Bursa Vergi Dairesi Başkanlığının 16.08.2012 tarih ve 17192610-125[ÖZG.12-21]-341 nolu özeldesi: “Yurt dışından alınan menajerlik hizmeti karşılığında yapılan ödemelerin serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmesi ve özelge talep formunda belirtilen Merkezi Li-massol/Cyprus, Merkezi Portekiz, Merkezi Bratislava/Slovakya, Merkezi Argentina mukimi şirketlere bu hizmetler karşılığı nakden veya hesaben yapılacak ödemelerden 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 30’ncu maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi uyarınca (2009/14593 sayılı B.K.K.)’na istinaden %20 oranında kurumlar vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.”

ların satışı, devir ve temlik karşılığında dar mükellef kurumlara nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı” hükme bağlanmıştır. Bu kapsamda futbolcuların belirli bir kulüpte oynatılabilmesi hakkının devri niteliğindeki transfer işlemleri sebebiyle yapılan ödemeler gayri maddi hak bedeli olarak değerlendirilebilmekte ve bunlarla ilgili olarak da dar mükellef kurumlara yapılacak ödemeler üzerinden Türkiye’deki futbol kulübü tarafından %20 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir.^{20,21} Bu zorunluluk spor kulüplerinin hukuki yapısına göre değişmektedir. Diğer bir ifadeyle, hem dernek hem de anonim şirket şeklindeki spor kulüpleri yurt dışındaki bir kulübe veya menajerlik şirketine/kişisine yapacağı ödemeler üzerinde tevkifat yapmak zorundadırlar.

Bu konuda dikkat çekilmesi gereken diğer hususlardan birincisi, Türkiye’deki kulübün kurumlar vergisinden muaf olmasının tevkifat yapma ve buna ilişkin muhtasar beyannameyi verme yükümlülüğüne engel olmadığıdır. İkincisi ise, Türkiye ile yabancı spor kulübünü mukimi olduğu ülke arasında imzalanmış çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının bulunması halinde, bu anlaşmada tevkifat ile ilgili daha farklı bir oran belirlenmiş ise bu oranın dikkate alınacağıdır. Bunlarla ilgili detaylı açıklama yapılmayacak olup, her olayın durumuna göre ilgili ülke ile yapılmış anlaşmalara bakılması gerekmektedir.

III- SPOR KULÜPLERİNİN KATMA DEĞER VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU

Toplam vergi hasılatında büyük bir yere sahip olan harcama vergileri içinde en önemli yer katma değer vergisine aittir. Katma değer vergisi üretimden tüketime kadar olan süreçte yapılan her türlü iktisadi işlemi her aşamada vergilendiren genel ve yayılı bir iktisadi muamele vergisidir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun (KDVK) 1. maddesinden de anlaşıldığı gibi bu verginin konusunu ticari, sınai, zirai veya mesleki faaliyetler çerçevesinde temelde mal teslimi veya hizmet ifası, mal hizmet ithali ile diğer teslimler biçiminde olan iktisadi muameleler oluşturmaktadır. Ticari, sınai, zirai veya mesleki faaliyetleri kapsamında mal teslim eden veya hizmet ifa edenler bu tür iktisadi muameleler nedeniyle kendilerine yapılan ödeme içinde KDV’yi kendilerine mal teslim edip, hizmet ifa ettikleri, işlemin diğer tarafını oluşturan kişilerden tahsil edip hazineye yükümlü sıfatı ile yatırmak zorundadırlar.

²⁰ Bakmaz, Zübeyir (2015), “Futbol Kulüplerimizin Yabancı Spor Kulüplerinden Futbolcu Transferindeki Vergisel Sorumlulukları” Vergi Raporu Dergisi, S.185, s.64.

²¹ İdarenin görüşü için bkz. Samsun Vergi Dairesi Başkanlığı, 24.04.2014 Tarih ve 13649056-125[30/2013-Öze-05]-42 Sayılı Özelgesi.

KDVK'nın 1. maddesinin 1. fıkrasının 3. bendinde diğer hizmet ve teslimlere ilişkin faaliyetler sebebiyle KDV'ye tabi olunan durumlar düzenlenmiştir. Bunlar içerisinde de 3-g bendinde, "genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, *dernek* ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri"nin de KDV'ye tabi olduğu belirtilmiştir.

Makalemizin bu kısmında, spor kulüplerinin, dernek veya anonim şirket şeklinde yapılanmalarına göre katma değer vergisi düzenlemeleri karşısındaki mükellefiyet durumları, aralarındaki farklılıklar, amatör - profesyonel spor faaliyetlerinin KDV karşısındaki durumu, kulüplerin muafiyete ilişkin düzenlemelerden yararlanabilmesi, Kurumlar Vergisi Kanununa göre vergiden muaf olanların KDV'ye tabiiyeti, transfer ücretlerinin KDV karşısındaki durumu ve hangi faaliyetler sebebiyle spor kulüplerinin KDV'ye tabi olacakları gibi konulara ışık tutmaya çalışacağız. Bununla birlikte açıklamalarımızı daha çok gününüzde büyük bir endüstri sektörü haline gelmiş olan ve Türkiye'deki hukuki anlamda tek profesyonel spor dalı olan futbol üzerinden yapacağız.

KDV'de esas olan, işlemi yapan kişinin hukuki kişiliği değil, yapılan işlemin özelliğidir. Bu açıdan bakıldığında dernek veya anonim şirket şeklinde yapılmış olan spor kulüpleri açısından mükellefiyet oluşmasında hiçbir farklılık bulunmamaktadır. KDVK m.1'de sayılan işlemleri gerçekleştiren herkesin bu vergiyi ödemek ile yükümlü olması genel kuraldır.

KDVK'nın 1. maddesinin 1. fıkrasının 3. bendinde (KDVK m.1/3-g) tada-di olarak sayılan diğer hizmet ve teslimlerin KDV'ye tabi olduğu da açık ve bellidir. Ancak KDV Genel Uygulama Tebliği'nin I.A.1.3 bölümünde de açıkça belirtildiği üzere " ilgili kanunun 1/3 üncü maddesinde sayılan işlemler ((g) bendi hariç), ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılmasalar bile verginin konusuna girerler". Fakat, KDVK m.1/3-g için yapılan *faaliyetin KDV'ye tabi olup olmadığının tespitinde en esaslı nokta faaliyetin ticari niteliğinin olup olmadığıdır.*

KDVK m.1/3-g madde hükmünden de anlaşıldığı gibi bu derneklerin her türlü faaliyeti KDVK kapsamına alınmamıştır. Dernekler bünyesindeki işletmelerin yukarıda sayılan türde teslim ve hizmetleri KDVK'ya tabi tutulmuştur. Örneğin, dernek şeklindeki bir spor kulübünün bünyesinde bulunan çay ocağı, büfe ve lokal işletme faaliyetinden dolayı, KDV mükellefiyetinin tesis edilmesi

gerekmektedir. Gelirler Genel Müdürlüğü'nün Amasya Valiliğine göndermiş olduğu özeldgede de bu durum açıklanmaktadır²².

Bu bent hükmü dernek şeklinde faaliyet gösteren spor kulüpleri açısından önem arz etmektedir. Yukarıda da detaylı olarak açıklandığı gibi dernek bünyesinde yer alan iktisadi işletmeler yapmış oldukları faaliyet türlerine göre kurumlar vergisine tabi olmaktadır. Bunun yanında eğer bu yapıda bir spor kulübü ticari nitelikte mal veya hizmet tesliminde bulunursa yaptığı işlemler KDV'nin konusuna girmektedir. Ancak nelerin teslim ve hizmet sayıldığı, nelerin bu kapsam dışında kaldığı ile ilgili açıklamalar makalemizin ilerleyen kısmında yapılacaktır.

Anonim şirket şeklinde faaliyetlerini devam ettiren spor kulüplerinin bütün teslim ve hizmetlerinin katma değer vergisine tabi olduğu açıktır.

Katma Değer Vergisi Kanunundaki mükellefiyet ile ilgili genel açıklamalardan sonra biraz daha özel nitelikteki diğer konular üzerinde durmakta fayda vardır.

A. AMATÖR VEYA PROFESYONEL SPOR DALI AYRIMINDA KDV UYGULAMASI

Katma Değer Vergisi Kanununda spor faaliyetinin amatör veya profesyonel olup olmamasına göre de bir ayırım yapılmaktadır. KDV Genel Uygulama Tebliği'nin 12.1 Spor Kulüpleri başlıklı kısmında da açıklandığı üzere, spor kulüpleri amatör ve profesyonel spor faaliyetleri yanında çeşitli alanlarda faaliyet gösteren müesseselere sahip olabilirler.

3289 sayılı Spor Genel Müdürlüğü'nün Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki Kanununda bulunan iki madde profesyonellik ve amatörlük ayırımında yol gösterici niteliktedir. Bunlardan ilki 18. madde²³ olup hangi spor dallarının amatör veya profesyonel olacağıyla ilgili tespit usulüne ilişkin düzenlemeler içermektedir. Diğeri ise 24. madde²⁴ olup profesyonel spor dalların teşkili ve idaresi ile

²² Gelirler Genel Müdürlüğü, 27.06.2000 tarih ve B.07.0.GEL.0.54/5417-1740/31047 sayılı özeldgesi.

²³ Spor Genel Müdürlüğü'nün Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki Kanunun, m. 18: "Bir veya daha fazla spor dalı, teknik ve idari bakımdan birer federasyona bağlanır. Amatör federasyonların adedi ile profesyonel dallar, Merkez Danışma Kurulunun da görüşünü almak suretiyle Spor Genel Müdürünün teklifi üzerine Gençlik ve Spor Bakanı tarafından tespit olunur. Amatör ve profesyonel futbol faaliyetleri Türkiye Futbol Federasyonuna bağlı iki ayrı kurul tarafından yürütülür."

²⁴ Spor Genel Müdürlüğü'nün Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki Kanun m. 24: "Profesyonel dallar, Spor Genel Müdürünün, Merkez Danışma Kurulunun da görüşünü almak suretiyle yapacağı teklif üzerine, Gençlik ve Spor Bakanı tarafından tespit olunur."

ilgili düzenlemeler içermektedir. Bu maddelerden de anlaşıldığı gibi bir spor dalının profesyonel olarak nitelendirilebilmesi için bir takım prosedürlerin yerine getirilmesi gerekmektedir. Ancak günümüze kadar bu alanda profesyonel olan tek spor dalı futbol olmuştur ve futbolun yönetimi ile ilgili olarak da 17.06.1992 tarih ve 3813 sayılı Kanun ile Türkiye Futbol Federasyonu (TFF) Kurulmuştur. Bu Kanun ile TFF özerk hale gelmiştir. Futbolun yarattığı parasal değerlerin giderek büyümesinden ve ilginin giderek artmasından dolayı böyle bir yapılanmanın olması zorunlu hale gelmiştir²⁵.

55 No’lu KDV Genel Tebliğ hükmüne göre spor kulübü dernekleri amatör ve profesyonel spor faaliyetlerinde bulunabilmektedirler. Profesyonel futbol şubeleri de iktisadi işletme niteliğindedir ve bunların yapmış oldukları sosyal tesis, lokal, otopark, spor okulları ve kursları, spor sahaları vs. gibi faaliyetler de KDV’nin konusuna girmektedir.

KDV Genel Uygulama Tebliği’nin 12.1. Spor Kulüpleri başlıklı kısmında da açıklandığı üzere, bir iktisadi işletme niteliğinde olan **profesyonel futbol şubeleri** ile sosyal tesis, lokal, otopark, spor okulları ve kursları, spor sahaları, sağlık merkezleri, plaj tesisleri ve benzeri iktisadi işletmelerin teslim ve hizmetleri yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde KDV’nin konusuna girmektedirler. Bu kapsamda ilgili uygulama tebliğinde nelerin KDVK m.1/3-g’ye göre KDV kapsamında değerlendirilen teslim ve hizmetler olduğu da belirtilmiştir. Buna göre, maç hasılatları, spor toto-loto ve iddia isim hakkı gelirleri, spor malzemesi ve hediyelik eşya satışı, yayın hakkı gelirleri, reklam gelirleri ve diğer gelirler KDV’nin konusuna girmektedir. Ancak bu tür faaliyetler amatör spor kulüplerince gerçekleştirildiğinde KDV mükellefiyeti doğmayabilmektedir. Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı’nın vermiş olduğu özeldede²⁶ bu durum açıklanmaktadır.

Profesyonel spor dallarının teşkili, ilgili federasyonları ile bağlantıları, idaresi tüzükle düzenlenir. Spor kulüpleri, profesyonel takımlarını, Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kuracakları veya kurulmuş olan şirketlere devredebilirler veya profesyonel futbol takımlarını kiraya verebilirler.”
< <http://www.tff.org/default.aspx?pageID=297> > s.e.t.19.02.2016.

²⁵ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 27.08.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.18.02-32229-7761-862 sayılı özge : “spor kulübü olarak faaliyet gösteren Derneğinizin, dernek gelirlerini artırmak ve spor faaliyetlerini geliştirmek için Başbakanlık Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü bünyesindeki iddia oyunlarından alacağı “isim hakkı” için amatör spor kulübü sayılması hasebiyle 55 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği’ne göre değerlendirildiğinde adına katma değer vergisi mükellefiyeti tesis ettirilmesine gerek bulunmamaktadır. Diğer taraftan isim hakkı gelirleri 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1 inci maddesine göre katma değer vergisine tabi olup, Derneğinizin amatör spor kulübü olması nedeniyle bu gelirlerinden dolayı mükellefiyet tesis edilmeyeceğinden bahse konu vergilerin aynı Kanunun 9 uncu maddesinin sorumluluk uygulaması kapsamında Spor Toto Teşkilatı tarafından beyan edilmesi gerekmektedir.”

Bu sayılanlar dışında faaliyetin zorunlu bir unsuru olarak yapılmakta olan futbolcu transferleri ile kiralamaları karşılığı kulüplerce elde edilen bedeller KDVK m. 1/3-g kapsamında sayılamayacağından dolayı KDV'nin konusuna girmemektedir. Bu hüküm sadece dernek statüsündeki spor kulüpleri için geçerli olup, tebliğin devamında anonim şirket statüsünde sportif faaliyette bulunan kuruluşların bütün teslim ve hizmetlerinin KDVK m.1/1 hükmü gereğince vergiye tabi olduğu belirtilmiştir.

Bağlayıcı bir hukuk kaynağı konumundaki KDV Genel Uygulama Tebliği'nin yukarıda yer verilen açık hükümleri gereği anonim şirket statüsünde sportif faaliyetlerde bulunan spor kulübünün diğer bir kulübe yaptığı bir teslim veya hizmet söz konusu ise bu işlem nedeniyle yapılan harcama (ödeme) 3065 sayılı Kanunun (1/1) inci maddesi gereğince katma değer vergisine tabi tutulacaktır.

B. TRANSFER VE TRANSFER ÜCRETİ ÖDEMESİNDE KDV UYGULAMASI

Sporcu, Lisans Tescil ve Transfer Yönetmeliğinin 4. maddesine göre transfer bir sporcunun kulüp değiştirmesini ifade etmektedir. Bir spor kulübünden ilişiksiz belgesi ile il müdürlüğünden taahhütname almak şartıyla bir sezonda bir defa transfer yapılması normal transfer olarak adlandırılmaktadır. Bunun yanında, tescil sürelerini tamamlamış ve yaş sınırını bitirmiş veya yirmi dört yaşını bitiren sporcuların bu şartlardan birisini taşıması halinde durumlarını il müdürlüklerinden alacakları bir yazı ile belgeleyerek lisanslı oldukları kulübün iznine bakılmaksızın federasyonca belirlenecek olan ilişiksiz belgesi bedelini kulübüne yatırmak şartıyla başka bir kulübe transfer olması ise serbest transfer işlemi olarak nitelendirilmektedir.

Sporcu, Lisans Tescil ve Transfer Yönetmeliğindeki transfer tanımı birçok spor branşında²⁷ aynı olmakla birlikte futbol için ayrı bir tanımlama yapılmıştır. Türkiye Futbol Federasyonunun 2009 tarihli Profesyonel Futbolcuların Statüsü ve Transferleri Talimatının 2. maddesine göre transfer, futbolcunun ilk kez profesyonel sözleşme imzalamasını, mevcut kulübünden başka bir kulüp ile sözleşme imzalamasını veya geçici olarak kulüp değiştirmesini ifade etmektedir.

Transfer ücreti ile ilgili olarak talimatlarda ya da yönetmeliklerde açık bir tanımlama yapılmamıştır. Ancak yürürlükteki mevzuatların yorumlanmasından şöyle bir tanımlama yapmamız mümkündür: Bir sporcunun bağlı olduğu kulüp ile sözleşmesi devam ederken başka bir kulübe gitmek için, kulüpler arası anlaşmanın sağlanması halinde, eski kulüple olan sözleşmesinin feshedile-

²⁷ Basketbol, voleybol, hentbol gibi.

rek sporcunun oyun hakkının yeni kulübe geçmesi karşılığında yeni kulübün eski kulübe yapmış olduğu bir ödemedir. Bu bedel konusunda taraflar yani kulüpler konuşup anlaşarak bir sonuca varmaktadır.

2013 yılında Limoge Üniversitesinin Spor Ekonomisi ve Hukuk Merkezi^{28'}nin hazırladığı kapsamlı bir rapora göre transfer ücreti²⁹ genellikle futbolcunun sözleşmesinin haklı sebep olmaksızın feshini içeren transfer operasyonuna ilişkin olarak kulüpler arasında yapılan ödeme (yetiştirme tazminatı hariç) şeklinde tanımlanmıştır. Yine aynı raporda sözleşmenin feshi yoluyla gerçekleşen transferlere³⁰ ilişkin olarak da, transfer, futbolcu, futbolcunun ayrıldığı kulüp (transfer edilen kulüp) ve katıldığı kulüp (transfer eden kulüp) arasında yapılan bir sözleşmedir ki;

i) transfer edilen kulüp oyuncuyla yapmış olduğu belirli süreli iş sözleşmesini erken feshetmeyi kabul etmekte,

ii) transfer eden kulüp sözleşmenin bu şekilde erken feshedilmesinden dolayı tazminat olarak transfer ücreti ödemeyi kabul etmekte,

iii) transfer eden kulüp futbolcunun eğitilmesine ve çalıştırılmasına katkı sağlayan kulüplere dayanışma ve/veya yetiştirme tazminatı ödemek zorunda olmakta, ve

iv) futbolcu transfer edilen kulüpten transfer eden kulüp için ayrılmayı kabul etmektedir.

Transfer ücreti sporcunun sözleşmesi devam ederken yapılan bir ödeme niteliğindedir. Diğer bir anlatımla sporcu bağlı olduğu kulüp ile belirli bir süreliğine sözleşme yapmaktadır. Bu süre zarfında da ilgili kulüpte oynama zorunluluğu bulunmaktadır. Ancak sözleşmede belirtilen süre bitmeden sporcunun başka bir kulübe gidecek olması halinde, taraflar arasında yapılan sözleşmedeki hükümlere göre, sporcunun bağlı olduğu kulübe, transfer eden kulüp tarafından bir ödeme yapılması gerekmektedir. Uygulamada bunun için transfer ücreti veya bonservis bedeli ifadeleri kullanılmaktadır. Ancak FIFA ve TFF talimatları ve yönergeleri incelendiğinde bu ödeme her zaman transfer ödemesi niteliğinde olmayabilmekte, fesih tazminatı niteliğinde de olabilmektedir. Bununla ilgili açıklamalar makalemizin ilerleyen kısımlarında yapılacaktır.

²⁸ Université de Limoge, Centre de Droit et d'Économie du Sport (CDES), < www.cdes.fr > s.e.t 18.02.2016

²⁹ The Economic and Legal Aspects of Transfers of Players, January 2013, s. 13. <http://ec.europa.eu/sport/library/documents/cons-study-transfers-final-rpt.pdf > s.e.t. 18.02.2016

³⁰ İdem, s.21.

Futbolcu transfer ücretlerinin KDV'ye tabi olması ile ilgili olarak farklı görüşler bulunmaktadır. Futbolcunun transfer edilmesi halinde, transferin futbolcunun oynama hakkının devri niteliğinde olduğundan dolayı bunun bir gayri maddi hak niteliğinde olduğunu ve bu hakkın da Katma Değer Vergisine tabi olan yayın hakkı gelirlerinden ayrı olarak düşünülmemeyeceğinden dolayı KDV'nin uygulanması gerektiğini savunanlar³¹ olabildiği gibi aynı şekilde futbolcu transferi ve kiralamalarının ticari faaliyet kapsamında değerlendirilmesi ve bundan dolayı da KDV'nin uygulanması gerektiğini savunanlar³² da mevcuttur. Ancak olaya iki ayrı yapılanma türü, dernek ve A.Ş olan kulüpler açısından bakmak gerekmektedir.

Dernek olarak faaliyet gösteren bir spor kulübünün KVK'dan dolayı vergiye tabi veya muaf olması ve KDV'ye tabi olması ayrı birer durumdur. Diğer bir deyişle, spor kulübü kurumlar vergisinden muaf olmakla birlikte yapmış olduğu faaliyetler sebebiyle katma değer vergisi mükellefi olabilmektedir. Bundan dolayı olayı ilgili mevzuat hükümleri kapsamında değerlendirmek gerekmektedir.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin 12.1 Spor Kulüpleri başlıklı kısmında nelelerin KDV kapsamına giren teslim ve hizmetler olduğu açıkça sıralanmıştır. Bunun yanında futbolcu transferleri ile kiralamalarının faaliyetin zorunlu unsuru olmasından dolayı KDV konusu dışında olduğu belirtilmiştir. Bununla birlikte 55 No'lu KDV Genel Tebliğinde de "Ticari nitelikten ziyade faaliyetin zorunlu bir unsuru olarak yapılan futbolcu transferleri ile kiralamaları karşılığı kulüplerce elde edilen bedeller KDVK'nın 1/3-g maddesi kapsamında sayılmayacağından verginin konusuna girmemektedir." denilmektedir. Bu düzenlemeler dernek şeklinde faaliyette bulunan kulüpler açısından bir anlam ifade etmektedir. Dernek şeklindeki spor kulüplerinin yapmış oldukları transferler veya kiralamalar ticari nitelik taşımamaktadır ve yapılan faaliyetin zorunlu bir parçasıdır, bundan dolayı da bu işlemler KDV'nin konusuna girmemektedir.

Makalemizin I. bölümünde de açıklandığı gibi Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un 24. maddesi ve 55 No'lu KDV Genel Tebliği düzenlemelerine göre, dernek şeklinde faaliyette bulunan kulüpler profesyonel takımlarını TTK'ya göre kuracakları veya kurulmuş olan anonim şirketlere devredebilecekler ve böylece profesyonel futbol faaliyeti anonim

³¹ Başaran, Murat <<http://www.futbolekonomi.com/index.php/haberler-makaleler/hukuk/172-murat-baaran/2567-profesyonel-sporcu-oynama-haklarinin-devrnde-yapilan-oedemeler-ve-vergileme-ii.html>> s.e.t. 19.02.2016

³² Hakan, Boztaş (2008), "Profesyonel futbolcu transferlerinin vergisel boyutu-I" Yaklaşım Dergisi, Ocak 2008, S. 181, s.108-113.< <http://huseyinust.com/konu-spor-kuluplerinin-a-s-olmasi.html>> s.e.t. 20.02.2016

şirket statüsündeki kuruluşlarca da yapılabilecektir. Böyle bir durumda anonim şirket olarak faaliyette bulunan spor kulüpleri dernek statüsündeki spor kulüplerine transfer ücretleriyle ilgili olarak sağlanan KDV avantajından yararlanamamaktadırlar. Bunların transfer ve kiralama işlemleri KDV m. 1/ 1 hükmü gereğince KDV'ye tabidir. Bu durum KDV Genel Uygulama Tebliğinde de açıkça belirtilmiştir. Buna ilişkin olarak Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın futbolcu transferinden elde edilen gelirin KDV'ye tabi olup olmadığı ile ilgili olarak vermiş olduğu özeldede³³ belirtmiş olduğumuz bu tebliğ ve genel tebliğlere atıfta bulunularak "anonim şirket statüsünde sportif faaliyetlerde bulunan şirketiniz tarafından yapılan futbolcu transferlerinden elde edilen bedeller, KDV Kanununun 1/1. maddesi kapsamında KDV'ye tabi olacaktır." şeklinde görüş bildirilmiştir. Bu durumda da yapılan futbolcu transfer ve kiralama işlemleri KDV'ye tabi olmaktadır. Sonuç olarak, anonim şirket şeklinde faaliyet gösteren spor kulüplerinden transfer bedeli (ücreti) ödeyerek futbolcu satın alan veya kiralayan futbol kulüpleri, transfer ve kiralama bedellerine ilave olarak ayrıca % 18 oranında KDV ödeyeceklerdir.

Ancak burada dikkat edilmesi gereken önemli bir husus vardır. Sözleşme yapılırken transfer bedeli olarak kararlaştırılan miktara KDV'nin dâhil mi hariç mi olduğunu açıkça belirlemek gerekmektedir. Örneğin, X kulünden Y kulübe geçecek olan futbolcu A için 3 milyon TL + KDV transfer ücreti ödenecektir diye açıkça yazılması gerekmektedir. KDV'nin dâhil olup olmadığı açıkça yazılmamış ise KDV'nin belirlenen bedelin içinde olduğu kabul edilmektedir. Bu konu Yargıtay'ın yerleşik içtihatlarıyla³⁴ da sabit olarak kabul edilmiştir. Bundan dolayı

³³ Gelir İdaresi Başkanlığı Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü'nün 20.10.2012 tarihli B.07.1.GİB.4.16.16.02-300.10.151-30 sayılı özeldesi.

³⁴ Yargıtay 13. Hukuk Dairesi, T: 25.12.1997, E:1997/9517, K:1997/10777 "satış bedeli için yapılan pazarlıkta KDV'nin söz konusu olmadığı anlaşılmaktadır. Kural olarak KDV'nin sorumlusu alıcı ise de, satış sözleşmesinde ve satış bedelinin pazarlığı sırasında bu konu gündeme getirilmemiş ise KDV'nin satış bedeli içinde olduğu kabul edilir. Bu nedenle satış sırasında KDV gösterilmediği için davacının satıştan sonra KDV ödediğini ileri sürerek alıcıdan bunu talep etmeye hakkı yoktur". Yargıtay 13. Hukuk Dairesi, T:14.04.2003, E:2002/15363, K:2003/4430 "tarafklar arası sözleşmede KDV'nin alıcıya ait olduğuna dair bir açıklık bulunmayan durumda, alıcının satış bedelinin satıcıya ödenmesinden ve satıcı tarafından Hazineye yatırılmasından sonra, satıcının bu vergiyi alıcıdan talep edemeyeceğine, vergi idaresine yatırılan tutarın satıcının kendi borcu olduğuna". Yargıtay 15. Hukuk Dairesi, T:11.01.2005, E:2004/3035, K:2005/61 "somut olayda işin bedeli sözleşmede götürü olarak kararlaştırıldığından ve KDV'nin hariç tutulduğuna ilişkin olarak sözleşmede bir hüküm yer almadığından dairemizin yerleşik içtihatlarına göre götürü ücret içinde KDV'nin de mevcut olduğunun kabulü ve davacının götürü bedel dışında ayrıca KDV isteğinin reddedilmesi gerektiğine". Yargıtay 13. Hukuk Dairesi, T:13.10.2004, E: 2004/19-456, K: 2004/531 "tarafklar arasında düzenlenen kira sözleşmesinde katma değer vergisinin kiracı tarafından ödeneceğine dair bir hüküm bulunmadığı" gerekçesi ile "katma değer vergisinden davacı sorumludur. Katma

ileride herhangi bir şekilde ihtilaf çıkmasına meydan vermemek için sözleşmelerde “KDV hariç” veya “KDV dâhil” şeklinde, bedelin katma değer vergisini içerip içermediğinin vurgulanmasında yarar vardır³⁵.

1. Bosman Kuralı

Yukarıdaki açıklamalarımız dışında, transfer ücreti ödenmeden yapılan transferler de bulunmaktadır. Detaylarını burada açıklayacağımız bu kural sayesinde sözleşmesi biten sporcunun serbestçe kulüp değiştirmesi mümkün hale gelmiştir.

Sporcunun bağlı olduğu kulübü ile sözleşmesi bittikten sonra sporcunun başka kulübe gitmesi için eski kulübe herhangi bir ödemenin yapılmaması kuralıdır. Bosman Kuralı³⁶ olarak nitelendirilen bu kural, kulübüyle sözleşmesi biten futbolcuların istedikleri kulüp ile bonservis bedeli gibi herhangi bir kısıtlamaya maruz kalmadan sözleşme yapma serbestine sahip olmasını ifade etmektedir. Avrupa Adalet Divanı (AAD) bu kuralın kaynağı olan olayda “bonservis bedelinin ödenmemesi gibi bir sebeple transferin engellenmesinin hiçbir hukuki yanı yoktur” sonucuna varmıştır. Bosman Kararı gereği, bu kural Avrupa Birliği Üyesi ülkelerindeki futbol kulüplerinin oyuncu transferine uygulanmaktaydı. Birlik dışındaki ülkeler açısından herhangi bir düzenleme mevcut değildi. Ancak bu olaydan sonra 2001 yılında Birlik üyesi olmayan bir ülkenin vatandaşı olan Tibor Balog’un Belçika’nın RSC Charleroi kulübünden Fransa’nın AS Nancy Kulübüne transferinde Bosman kurallarının uygulanmamasından hareket ile yüksek bedelle transfer ücreti talep edilmesi üzerine anlaşmazlık çıktı. Belçika kulübünün yerelde davayı kaybetmesi üzerine dava Avrupa Adalet Divanı’na (AAD) taşındı. Bunun üzerine AAD ve FİFA uzlaşmak

değer vergisi kira parasının içindedir. Mahkemece katma değer vergisine yönelik istemin reddine karar verilmesi gerekir”.

³⁵ Doğrusöz, A.Bumin (2006), “Sözleşmelerde Tutarın KDV’yi İçerip İçermediğinin Belirtilmemesi”, Yaklaşım, S.162.< http://www.muhasibetr.com/ozelbolum/021/Ozel_Bolum_021.doc.> s.e.t. 19.02.2016

³⁶ Jean Marc Bosman, Belçikan’ın FC Liege takımında oynar iken, sözleşmesi bitmiş olmasına rağmen 400 bin euro ile Fransa’nın Dunkerque takımına transfer edilmek istenilmesi karşısında, Fransız takımının kiralamak istemesi, FC Liege’in Bosman’ın sözleşmesini fesh etmesi ve daha sonra da Fransız kulübe gitmesinin de engellenmesi üzerine Bosman tarafından başlatılmış bir hukuk mücadelesidir. Avrupa Adalet Divanı’nın 15 Aralık 1995’te aldığı karar sonucunda, tek başına verdiği hukuk mücadelesinden galip çıkmayı başaran Jean Marc Bosman’ın futbol dünyasına kazandırmış olduğu reform nitelikte bir karardır. “Yabancılar serbest dolaşım hakkı”nın sağlanmış olması açısından da çok önemli bir karardır. Karar için bkz. <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:61993CJ0415> > s.e.t. 18.02.2016.

durumunda kaldılar ve FİFA geçiş serbestliğini kabul etmek durumunda kaldı. Böylece oyuncular sözleşmelerinin sonunda, eğitim tazminatı ile ilgili koşulların gereği yerine getirilmek şartıyla serbestçe kulüp değiştirebilecek hale geldiler³⁷.

Bosman kuralının uygulamasının kabul edilmesi konusunda ülkeler serbesttirler. Türkiye’de de uygulanmakta olan bu kural ile ilgili olarak bazı aksaklıkların olduğunu da gözden kaçırmamak gerekmektedir. Futbolcuların Statüsü ve Transferleri Talimatının 19. maddesinin 6. fıkrasında “Mevcut kulübüyle sözleşmesi devam eden profesyonel bir futbolcuyla sözleşme imzalama niyetinde olan kulüp, futbolcuyla görüşmelere başlamadan önce futbolcunun sözleşmesel ilişkisi devam eden kulübünün iznini yazılı olarak almak zorundadır. Yazılı izin almaksızın görüşmelere başlayan kulüp, futbolcu, futbolcu temsilcisi ve diğer kişiler hakkında Futbol Disiplin Talimatı hükümleri uygulanır.” denmektedir.

Türkiye’deki futbol kulüpleri Talimatın 19. maddesinin 6. fıkrasına uymakla yükümlüdür aksi halde cezai müeyyideler ile karşı karşıya kalabilmektedirler. Sözleşmesi bittikten sonra serbest kalacak olmasına rağmen, futbolcunun sözleşmesinin bitmesinden önceki son transfer döneminden sonra, futbolcu ile görüşmeye başlamak için yine de bağlı olduğu kulüpten izin alma zorunluluğu getirilmesi Bosman kuralının tam uygulanmasını engellemektedir. Bağlı olunan kulübün izin vermiyorum demesi ile uygulamada karşılaşılabilecek ama hukukta her ihtimal göz önüne alınarak düzenlemelerin yapılması adaleti ve hakkaniyeti sağlamak açısından önemli bir durumdur. Çünkü izin vermem denilmesi halinde mağdur durumda olacak olan futbolcular olabilmektedir. Bundan dolayı Talimatta “izin” yerine “bildirim” veya “bilgi verme” gibi ifadeler kullanılmış olsaydı daha uygun olabilirdi.

2. Fesih Tazminatı ve Cezai Şart

Profesyonel futbolcu sözleşmelerinin haklı bir sebep olmaksızın fesih edilecek olması halinde Profesyonel Futbolcuların Statüsü ve Transferleri Talimatının (PFSTT) 30. maddesine göre tazminat yükümlülüğü³⁸ doğabilmektedir. Her ne kadar bu madde PFSTT’nin Sportif Cezalar başlıklı bölümünde düzenlenmiş olsa dahi, bu tazminatın sportif bir ceza özelliği bulunmamaktadır³⁹.

³⁷ Vargılı, Sedat (2007), “Bosman ve Balog Kararları”, <<http://blog.milliyet.com.tr/bosman-ve-balog-kararlari/Blog/?BlogNo=38180>>, s.e.t.18.02.2016

³⁸ PFSTT m.30/5 “Koruma dönemi içerisinde futbolcuyla feshe yönelen veya sözleşmenin fesihine neden olan kulüplere fesih tazminatı ödeme yükümlülüğünün yanı sıra ...”

³⁹ Aydos, Oğuz Sadık (2013), “Sporcu Sözleşmesinin Feshi”, AÜHFİD, S.3, C.62, s.669 (643-689).

PFSTT'nin 30. maddesinin 5. fıkrasına göre fesih tazminatı olarak adlandırılan bu uygulamada tazminatı ödemek ile yükümlü olan taraf sporcuyla kendi kulübüne almak isteyen spor kulübüdür. Bu tazminat bedelinin tespiti sözleşmede yer alan ücretler ve diğer haklar göz önüne alınarak duruma göre değerlendirilecektir. Her olayın özelliğine göre ayrı ayrı hesaplanması gerekmektedir. Bu ödeme bonservis bedeli veya transfer ücreti değildir ve bu kapsamda da değerlendirilemez.

Ancak, bu düzenlemenin dışında bir sporcu ile sözleşme imzalayan kulüp, sporcunun sözleşmeyi tek taraflı olarak feshederek başka kulübe geçmek istemesi halinde, sporcuyu almak isteyen kulübün belli bir meblağı (tazminat veya sözleşmeden cayma cezası) ödemesi karşılığında sporcunun transferine izin vermeyi kabul edeceğine dair hüküm sözleşmeye ekleyebilir. Böyle bir hüküm koymak zorunlu olmayıp tamamen tarafların iradelerine bırakılmış bir durumdur. Bu şekildeki bir uygulama sözleşmeye **cezai şart** maddesi olarak eklenebilecek bir durumdur. Böyle bir hüküm Türkiye Futbol Federasyonunun hazırladığı profesyonel futbolcu model sözleşmesinin 3. maddesindeki ödemeler ve özel hükümler kısmına eklenebilir.

Cezai şart maddesinin uygulanması karşılığında ödenen bedel uygulamada bonservis bedeli veya transfer ücreti ile karıştırılmaktadır. Ancak futbolcuyu alacak olan kulübün ödemiş olduğu bu bedel transfer ücreti değil **sözleşme fesih bedelidir** ve **tazminat niteliğindedir**. Diğer bir ifadeyle, sözleşmenin erken sonlandırılması sebebiyle futbolcuyu transfer etmek isteyen kulüp tarafından futbolcunun mevcut kulübünün uğradığı /uğrayacağı zararların yeni kulüpe karşılanması kapsamında ödenen bir tazminattır. Örneğin, A spor kulübü ile futbolcu X arasında yapılan sözleşmede "Bu sözleşme devam ederken 2015-2016 sezonu ve sonraki sezonlar için bir başka kulübün futbolcuyu transfer etmek amacıyla net 2.000.000,00 Euro tazminat ödemeyi ve futbolcunun bir sonraki transferinden de net %15 pay vermeyi taahhüt etmesi durumunda kulüp futbolcunun da rızasını alarak işbu transferi gerçekleştirmeyi kabul ve beyan eder" şeklinde bir ifade olması halinde bu ifade cezai şart hükmündedir ve sözleşmenin haklı sebep olmaksızın futbolcu tarafından feshedilmesi halinde uygulanmaktadır. Bu sözleşmeyi imzalayan her ne kadar futbolcu X olsa da, ödeme yapacak olan X'i transfer etmek isteyecek olan kulüptür. Ancak bu ödeme transfer ücreti değil, tazminat niteliğindedir.

Bu konuda önemli olan, böyle bir ödemenin olması halinde bu miktara KDV'nin uygulanıp uygulanmayacağını tespit edilmesidir. Bu ödeme transfer ücreti değil, futbolcuların futbol hayatlarına devam ettikleri kulüplerden, bu

kulüplerle olan sözleşme sürelerinin dolmasını beklemeden başka bir kulübe transfer olmak veya transfer edilmek istenmeleri halinde, mevcut sözleşmelerde yer alan **bir tazminat** veya **sözleşmeden cayma cezası** niteliğindedir. Bu tazminat tutarının gerçekleştirilmiş bir mal teslimi veya hizmet ifasının karşılığını oluşturmadığı açık ve net olduğundan dolayı Katma Değer Vergisinin konusuna girmemektedir. Bunun sonucu olarak da bu ödeme üzerinden herhangi bir şekilde katma değer vergisi hesaplanması gibi bir durum söz konusu değildir.

Bu konuda Maliye Bakanlığı'nın 08.08.2011 tarih ve KDVK-60/2011-1 sayılı 60 No'lu Katma Değer Vergisi Sirkülerinin tazminatlar başlıklı 1.2. maddesinde "herhangi bir teslim veya hizmetin karşılığı olarak ortaya çıkmayan tazminat ve benzeri ödemelerin prensip olarak KDV'nin konusuna girmemektedir, bu kapsamda işin sözleşme şartlarına uygun yapılmaması, işin verilen süre içerisinde tamamlanmaması, sözleşmenin feshedilmesi gibi nedenlerle tazminat, cayma bedeli vb. adlarla yapılan cezai şart mahiyetindeki ödemeler herhangi bir teslim veya hizmetin karşılığı olmadığından KDV'nin konusuna girmemektedir" denilmektedir. Bu durumun aksi savunulmakla birlikte⁴⁰, mevcut mevzuat hükümleri de göz önüne alındığında yukarıda anlatıldığı gibi sözleşmenin feshedilmesi gibi sebeplerle ödenen tazminat bedelleri KDV'ye tabi olmayacaktır.

Bu konuda diğer ülkelerde (örneğin İspanya) farklı uygulamalar olmakla birlikte Türk hukukunda yürürlükteki mevcut mevzuat hükümlerini incelendiğinde farklı bir yorum yapılması mümkün görülmemektedir. Bu durumda anonim şirket şeklindeki kulüplerin transfer ücreti üzerinden KDV ödememek için futbolcular ile yapacakları bir sözleşmeye bu şekilde bir cezai şart koyarak KDV ödemekten kaçınma yönetimini seçebilmeleri mümkündür.

3. Yurt dışına ödenen transfer ve menajerlik hizmet bedelleri

Katma Değer Vergisi Kanununun 9. 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 tevkiyatı yapılması zorunluluğu düzenlenmiştir. Kurumlar vergisi tevkiyatında olduğu gibi bu durumda da ödemeyi yapacak olan kulübün hukuki statüsünün (dernek veya anonim şirket) bu yükümlüğü yerine getirmede hiçbir önemi bulunmamaktadır.

⁴⁰ Başaran, Murat (2013), Profesyonel sporcu oynama haklarının devrinde yapılan ödemeler ve vergileme-II, <<http://www.futbolekonomi.com/index.php/haberler-makaleler/hukuk/172-murat-baaran/2567-profesyonel-sporcu-oynama-haklarinin-devrinde-yapilan-odemeler-ve-vergileme-ii.html>>, s.e.t.19.02.2016

Yurt dışından yapılan transfer işlemi veya menajerlik hizmet alımı işlemlerinden Türkiye’de yararlandığı için transfer veya hizmet Türkiye’de ifa edilmiş sayılmaktadır. KVK’nın 6. maddesinde hangi hallerde hizmetlerin Türkiye’de yapıldığına ilişkin olarak yapılan düzenlemede “hizmetin Türkiye’de yapılması veya hizmetten Türkiye’de yararlanması” denilmektedir. Bu durumda 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 bağlamda yabancı spor kulübünce yurt dışında ifa edilen bu hizmetten Türkiye’de faydalandığında da işlem Türkiye’de yapılmış sayılacağına bu hizmet KDV’nin konusuna girmektedir.

Bu durumda KDV’nin mükellefi yurt dışındaki spor kulübü veya menajerlik hizmetini veren kişi olmasına rağmen, bunların Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmadığı için, Türkiye’de ilgili hizmetlerden yararlanan spor kulübü sorumlu sıfatıyla %18 oranında KDV tevkifatı yapmak zorundadır.

15 seri No’lu KDV Genel Tebliğ’in Yurt Dışından Sağlanan Hizmetler başlıklı bölümünde yurt dışındaki bir firmadan alınan hizmetlerin bu vergiye tabi olacağı; bu hizmet ifalarında mükellefin esasında yurt dışındaki firma olduğu ancak bu firmanın Türkiye’de ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması halinde ilgili kanunun 9. maddesi gereğince hizmetten faydalananın Türkiye’de bulunması sebebiyle bu kişinin bağlı bulunduğu vergi dairesine sorumlu sıfatıyla ilgili vergiyi beyan edip ödemesi gereklidir, denilmektedir.

Öte yandan, 117 Seri No’lu KDV Genel Tebliği ile 15 Seri No’lu KDV Genel Tebliğinin ilgili bölümü yürürlükten kaldırılmış, 01.05.2012 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren Tebliğin 2.1. nolu bölümünde konuyla ilgili gerekli açıklamalara yer verilmiştir. Bütün bu açıklamalar kapsamında da yurt dışındaki bir kişiden alınan menajerlik veya transfer hizmeti için ödenen bedel üzerinden hesaplanan KDV’nin mükellefi yurt dışındaki spor kulübü veya menajerlik hizmetini veren kişi olmasına rağmen, bunların Türkiye’de ikametgah, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmadığı için, Türkiye’de ilgili hizmetlerden yararlanan spor kulübü sorumlu sıfatıyla %18 oranında KDV tevkifatı yapmak zorundadır. Bu durum Bursa Vergi Dairesi Başkanlığının 16.08.2012 tarihli özelgesinde⁴¹ de detaylıca açıklanmıştır.

⁴¹ Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı, 16.08.2012 tarih ve 17192610-125[ÖZG.12-21]-341 sayılı özelge: “yurt dışında yerleşik firmalardan alınan menajerlik hizmetinden Türkiye’de yararlandığından, menajerlik hizmeti için ödenen bedel üzerinden sorumlu sıfatıyla KDV hesaplanması gerekmekte olup, hesaplanan bu verginin ... Kulübü Derneği tarafından 2 no.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilmesi ve aynı dönemde 1 nolu KDV beyannamesi ile de indirim konusu yapılması gerekmektedir.”

KDV tevkifatı yükümlülüğü, yurt dışından yapılacak sporcu kiralamalarında da transferdeki gibi aynı şekildedir.

C. DİĞER DURUMLAR

Bu başlık altında spor kulüplerinin yapmış oldukları bazı faaliyetler sebebiyle katma değer vergisi mükellefiyetinin doğup doğmadığı hususunda açıklamalar yapılacaktır. Bu kapsamda öncelikle kamu yarına çalışan dernek bünyesindeki spor kulüplerinin KDV karşısındaki durumundan bahsettikten sonra, sporculara verilen nakdi ödüller ile kulüp bünyesinde verilen kursların KDV'ye tabi olup olmayacağı üzerinde durulacaktır.

1. Kamu Yararına Derneklerin KDV Karşısındaki Durumu

Kanundaki şartları yerine getiren derneklere Bakanlar Kurulu Kararıyla kamu yararına dernek statüsü verilebilmektedir. Bu yapıdaki dernekler kapsamında da spor kulübü bulunması mümkündür. "Derneklerin kamuya yararlı derneklere sayılması veya vakıflara Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınmış olması, bunlara bağlı iktisadi işletmelerin vergilendirilmesine engel teşkil etmemektedir⁴²."

Bu konuda KDVK'nın 17. maddesinin 1. fıkrasında, kamu menfaatine yararlı dernekler, ilim, fen ve güzel sanatları, tarımı yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla yaptıkları teslim ve hizmetler ile tiyatro, konser salonu, kütüphane, sergi, okuma ve konferans salonları ile spor tesisleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kültür ve eğitim faaliyetlerine ilişkin teslim ve hizmetlerinin KDV den istisna olduğu ve 2. fıkrasının (b) bendinde de 1. fıkrada sayılan kurum ve kuruluşların bedelsiz olarak yapmış oldukları teslim ve hizmetlerin KDV den istisna olduğu hüküm altına alınmıştır.

Bu durumda kamu menfaatine yararlı dernek statüsünde bulunan spor kulüplerinin bedelsiz olarak yaptıkları teslim ve hizmetler KDVK m. 17/2-b hükmüne göre KDV den istisna olacaktır. Ancak, bedel karşılığında yapılacak mal teslimleri ve hizmet ifaları genel hükümler çerçevesinde KDV ye tabi tutulacaktır. Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın vermiş olduğu 08.02.2013 tarihli özgede⁴³ bu durum net olarak belirtilmiştir.

⁴² Erdağ, Nevzat, "Spor Faaliyeti İle Uğraşan Dernekler, Kulüplerde Vergi" <<http://www.nevzaterdag.com/spor-faaliyeti-ile-ugrasan-dernekler-vakiflar-ve-kuluplerinin-kurumlar-vergi-si-kanunu-cercevesinde-degerlendirilmesi/> > s.e.t.20.02.2016

⁴³ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 08.02.2013 tarih ve 90792880-140[59-2012-28]-106 sayılı özelge : kamu menfaatine yararlı dernek statüsünde bulunan Derneğimize bedelsiz olarak yapılan teslim ve hizmetler Kanununun (17/2-b) maddesine göre KDV den istisna olacaktır.

2. Sporculara Verilen Daire Şeklindeki Ödüllerin KDV Karşısındaki Durumu

KDV kanuna göre hangi işlemlerin bu kanun kapsamında vergiye tabi olduğu kanunun 1. maddesinde belirtilmiştir. Aynı kanunun 27. maddesinde bedeli bulunmayan veya bilinmeyen mal, hizmet veya menfaat gibi, paradan başka bir değer verilmesi halinde vergiye tabi miktarın tespitinde VUK hükümlerine göre hareket edileceği ve emsal bedel ya da emsal ücret belirleneceği açıklanmaktadır. Yine aynı kanunun 29. maddesinde de hesaplanarak düzenlenen faturalardaki KDV'nin fatura ve benzeri belgelerde gösterilmesi gerektiği ve gösterilen KDV'nin indirilebileceği açıklanmıştır.

Bu maddeler kapsamında bir spor kulübü sporcularına ödül olarak bir daire verir ise bu dairenin teslimi KDV'ye tabidir. Eğer bu dairesinin bedeli biliniyorsa bu bedel üzerinden yoksa emsal bedel üzerinden KDV hesaplanır⁴⁴. Eğer kulüp bu gayrimenkulü başkasından almış ise bu sırada ödenen veya kulüp tarafından inşa edilmesi halinde de maliyetleri içerisindeki KDV oranları indirim konusu yapılabilir. İlgili kulüp tarafından inşa edilen dairelerde maliyet içerisindeki KDV, Kanunun 29 ile 34. maddelerindeki hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılabilecektir. Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın vermiş olduğu 06.04.2012 tarihli özelgede⁴⁵ bu konu 2010 Dünya Basketbol Şampiyonasında dünya ikincisi olan basketbol milli takım sporcuları, teknik adam ve yardımcı kadrolarına verilmesi kararlaştırılan daire ödülleri ile ilgili olarak açıklanmıştır.

3. Spor Kulübü Bünyesinde Açılacak Kurslarda KDV Durumu

Spor kulüpleri kendi bünyelerinde çeşitli spor dallarına yönelik kurslar düzenleyebilmektedirler. Bu kursların belli bir ücret karşılığı yapılıp yapılmamasına göre KDV karşısındaki durumu değişmektedir.

Ancak, Derneğimize bedeli mukabilinde yapılacak mal teslimleri ve hizmet ifaları genel hükümler çerçevesinde KDV ye tabi tutulacaktır. Bu durumda; Derneğiniz tarafından sosyal tesis binasının yapılması veya firmalara ihale edilerek yaptırılması ya da piyasadan satın alınması işlemi genel hükümler çerçevesinde KDV ye tabi olacaktır. Diğer taraftan, Derneğiniz tarafından düzenlenen seminerler nedeniyle Derneğiniz bünyesinde iktisadi işletme oluşması halinde bu iktisadi işletmenin işlemleri Kanunun (1/3-g) maddesine göre KDV ye tabi olacaktır. Ancak, kamu menfaatine yararlı Derneğinizin seminer düzenlemek suretiyle gerçekleştirdiği sosyal ve eğitim amaçlı teslim ve hizmetler Kanunun (17/1) maddesi kapsamında KDV den istisna olacaktır. <http://dguder.org/Webkontrol/IcerikYonetimi/Dosyalar/kamu-menfaatine-yararli-dernegin-vergisel-durumu-hk-rty_ozelge_g674_NSI8xtmy.pdf > s.e.t. 20.02.2016

⁴⁴ 150m2 den küçükse %1, büyük ise normal KDV oranında vergilendirilir.

⁴⁵ GİB- Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı, 06.04.2012 tarih ve B.07.1.Gİ-B.4.99.16.02-KVK-6-95 sayılı özelge.

Dernek şeklindeki spor kulüplerinin kendi bünyelerinde ücretsiz olarak kurs düzenlemesi durumunda KDV'nin konusuna giren herhangi bir durum bulunmamaktadır. Ancak ücretli olarak kurs verilmesi halinde alınan ücret KDV'ye tabidir. Çünkü KDVK m. 1'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin vergiye tabi olduğu hükme bağlanmış olmakla birlikte, aynı kanunun 3-g maddesinde de dernekler tarafından kurulan veya işletilen müesseselerin ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki işlemlerinin KDV'ye tabi olduğu açıkça düzenlenmiştir. Bununla ilgili olarak Ankara Vergi İdaresi Başkanlığı⁴⁶ ile Muğla Vergi Dairesi Başkanlığı'nın⁴⁷ verdikleri özetlerde bu durum dayanak maddeleriyle birlikte detaylıca açıklanmıştır.

SONUÇ

Spor kulüpleri genel olarak dernek şeklinde faaliyetlerine devam etmekle birlikte Spor Genel Müdürlüğü'nün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanununun 24. maddesine göre bu kulüpler profesyonel takımlarını anonim şirketlere devredebilmektedirler.

Spor kulüplerinin ortak özelliği sporun geliştirilmesi, yaygınlaştırılması ve kaliteli sporcu yetiştirilmesine aracılık etmektir. Bunun gerçekleştirilmesinden öncelikle Devlet Anayasasının 59. maddesi gereğince sorumludur. Bu sorumluluğun yerine getirilmesinde spor kulüplerinin önemli bir rolü bulunmaktadır. Bu doğrultuda, ister dernek ister anonim şirket şeklinde yapılmış olsun spor kulüpleri, kulüp olmanın gereği olarak sporun ve sporcunun geliştirilmesi amacıyla hareket etmektedirler. Anonim şirket şeklindeki kulüplerde asli amaçlardan birinin ticari kazanç elde etme olması kulüp olmanın gereklerini yerine getirme yükümlülüğünü ortadan kaldırmamaktadır.

Normal şartlarda, derneklerin kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmamasına rağmen, dernekler bünyesindeki iktisadi işletmelerin bu mükellefiyetinin olduğu KVK m. 1'de açıkça belirtilmiştir. Ancak bu iktisadi işletmeler idman ve spor faaliyetleri gerçekleştiriyorlar ise kurumlar vergisinden muaftır. Muafiyetin kapsamını belirlerken de yürürlükteki mevzuat hükümlerine göre hareket edilmektedir.

Sermaye şirketi niteliğinde olan anonim şirket şeklinde spor kulüplerinin kurumlar vergisi mükellefiyetinin olduğu açık ve net bir şekilde ortadadır. An-

⁴⁶ Ankara Vergi İdaresi Başkanlığı, 18.07.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.17.01-K DV-3/2010-14001-35-542 sayılı özelgesi.

⁴⁷ Muğla Vergi Dairesi Başkanlığı, 09.06.2012 tarih ve 96620903-48.15.01/1-91 sayılı özelgesi.

cak bu kulüpler sadece idman ve spor faaliyeti gerçekleştiriyor ise bu durumda muafiyet hükümlerinden de yararlanılabilmektedir.

Spor kulüpleri KVK'ya göre muafiyet kapsamında olsalar dahi bunların KVK ve KDV'den kaynaklanan tevkifat yükümlüğü devam etmektedir. Aynı zamanda KVK'ya göre muaf olan kulüplerin KDV karşısındaki mükellefiyetleri devam edebilmektedir.

Sonuç olarak bu makalede dikkat çekilmek istenilen önemli bir konu vardır ki o da transfer ücretlerinin KDV'ye tabi olup olmamasıyla ilgili mevcut düzenlemelerin vergide eşitlik prensibine ters olduğudur. Dernek ve anonim şirket statüsündeki kulüplerin farklı uygulamalara tabi olduğu ortadadır⁴⁸. Daha önce de belirttiğimiz gibi futbol günümüzde ekonomik anlamda büyük bir endüstri haline gelmiş bir spor dalı konumuna gelmiştir. Spor kulüplerini büyük bir bölümü de bu faaliyetlerini dernek çatısı altında devam ettirmektedirler. Bu sayede de transfer ettikleri sporcular için ödenen bedeller hiçbir şekilde KDV'nin konusuna girmemektedir. Bunun altında yatan gerekçe ise, derneklerin kar paylaşımı için kurulmadığı, ticari bir amaç taşımadığıdır⁴⁹. Ancak bu kulüpler de sektördeki anonim şirket şeklinde faaliyet gösteren diğer kulüpler ile aynı kulvarda koşmaktadırlar. Diğer bir deyişle, bir müsabakada eşit şartlarda karşılaşabilen iki kulüp, vergi idaresi karşısında eşit olarak değerlendirilmektedir. Bundan dolayı mevcut mevzuatta gerekli düzenlemelerin yapılarak kulüpler arasındaki bu eşitsizliğin giderilmesi vergi adaleti ve eşitliği ilkelerinin gereğini yerine getirmek açısından önemlidir.

Sporun ve sporcunun desteklenmesi ve teşvik edilmesi prensiplerinden ayrılmadan mevzuattaki farklı uygulamalar da göz önüne alınarak vergisel anlamda eşitliğin sağlanacağı bir düzenlemenin yapılması hem sporcular hem de kulüpler açısından tercih edilen bir durum olacaktır. Ancak yapılacak olan düzenlemelerde sadece futbol branşından hareket edilmemelidir. Her ne kadar büyük bir ekonomik sektör haline gelmiş olsa da yapılacak olan düzenlemelerde diğer spor dallarını da göz önüne alarak hareket etmek gerekmektedir.



⁴⁸ Karabalık, Abdullahi & Bayram, Muhammet(2015), "Futbolcu Transferlerinde KDV Uygulaması", MDERGI/8787A.028, S.142. < http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/makaleler/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2015-ekim-sayi-142_mdergi_8787a-00_/futbolcu-transferlerinde-kdv.html > s.e.t.20.02.2016

⁴⁹ Aksi görüş için bkz. Boztaş,Hakan (2008), "Profesyonel Futbolcu Transferlerinin Vergisel Boyutu-I" Yaklaşım, S.181, <<http://huseyinust.com/konu-spor-kuluplerinin-a-s-olmasi.html>> s.e.t.10.02.2016

KAYNAKÇA

Ağar, Serkan (2012), “Sporun Vergilendirilmesi”, Ankara Barosu Spor Hukuku Kurulu Av. Atilla Elmas Armağanı.

Aydos, Oğuz Sadık (2013), “Sporcu Sözleşmesinin Feshi”, AÜHFĐ, S.3, C.62, s.669 (643-689).

Bakmaz, Zübeyir (2015), “Futbol Kulüplerimizin Yabancı Spor Kulüplerinden Futbolcu Transferindeki Vergisel Sorumlulukları”, Vergi Raporu, S.185.

Başaran, Murat (2013), Profesyonel Sporcu Oynama Haklarının Devrinde Yapılan Ödemeler ve Vergileme-II, <<http://www.futbolekonomi.com/index.php/haberler-makaleler/hukuk/172-murat-baaran/2567-profesyonel-sporcu-oynama-haklarinin-devrinde-yapilan-oedemeler-ve-vergileme-ii.html>>, s.e.t.19.02.2016.

Boztaş, Hakan (2008), “Profesyonel Futbolcu Transferlerinin Vergisel Boyutu-I” Yaklaşım, S.181, s.108-113. <<http://huseyinust.com/konu-spor-kuluplerinin-a-s-olmasi.html>> s.e.t.10.02.2016.

Devecioğlu, Sebahattin & Çoban, Bilal & Karakaya, Yunus Emre (2011), “Spor Kulüplerinin Yönetim Modellerinin Değerlendirilmesi”, Kütahya, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, S.31.

Devecioğlu, Sebahattin & Çoban, Bilal & Karakaya, Yunus Emre & Karataş, Özgür (2012) ‘Türkiye’de spor kulüplerinin şirketleşmeye yönelimlerinin değerlendirilmesi’ SPORMETRE Beden Eğitimi ve Spor Bilimleri Dergisi, 2012, X (2) 35-42.

Doğrusöz, A. Bumin (2006), “Sözleşmelerde Tutarın KDV’yi İçerip İçermediğinin Belirtilmemesi”, Yaklaşım, S.162.

<http://www.muhasibetr.com/ozelbolum/021/Ozel_Bolum_021.doc> s.e.t. 19.02.2016.

Erdağ, Nevzat, “Spor Faaliyeti İle Uğraşan Dernekler, Kulüplerde Vergi” <<http://www.nevzaterdag.com/spor-faaliyeti-ile-ugrasan-dernekler-vakiflar-ve-kuluplerinin-kurumlar-vergisi-kanunu-cercevesinde-degerlendirilmesi/>> s.e.t.20.02.2016.

Karabalık, Abdullatif & Bayram, Muhammet (2015), “Futbolcu Transferlerinde KDV Uygulaması”, MDERGI/8787A.028, S.142. <http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/makaleler/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2015-e-

kim-sayi-142_mdergi_8787a-00_/futbolcu-transferlerinde-kdv.html>
s.e.t.20.02.2016.

Küçükgüngör, Erkan (1998) “Türk Hukukunda sporcuların Hukuki Durumu”,
Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 2, S.1-2, s.164.

The Economic and Legal Aspects of Transfers of Players, January 2013, s. 13.
<<http://ec.europa.eu/sport/library/documents/cons-study-transfers-final-rpt.pdf>> s.e.t. 18.02.2016.

Vargılı, Sedat (2007), “Bosman ve Balog Kararları”, <<http://blog.milliyet.com.tr/bosman-ve-balog-kararlari/Blog/?BlogNo=38180>>, s.e.t.18.02.2016.

Yatkin, Cüneyt (2006), Türkiye’de Sporcuların Vergilendirilmesi, Ankara, Atılım
Üniversitesi Yayınları. No:23.

ÖZELGELER

Gelirler Genel Müdürlüğü, 27.06.2000 tarih ve B.07.0.GEL.0.54/ 5417-
1740/31047 sayılı özelgesi.

Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı, 09.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.07.16.01-
KVK.2010.68-150 sayılı özelge.

Ankara Vergi İdaresi Başkanlığı, 18.07.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.17.01-K
DV-3/2010-14001-35-542 sayılı özelgesi.

GİB- Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı, 06.04.2012 tarih ve B.07.1.Gİ-
B.4.99.16.02-KVK-6-95 sayılı özelge.

Muğla Vergi Dairesi Başkanlığı, 09.06.2012 tarih ve 96620903-48.15.01/1-91
sayılı özelgesi.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı 12.09.2012 tarih ve 38418978-2011-KVK-2-1-
922 sayılı özelge.

Bursa Vergi Dairesi Başkanlığının 16.08.2012 tarih ve 17192610-125[ÖZG.12-
21]-341 nolu özelgesi,

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 27.08.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.18.02-
32229-7761-862 sayılı özelge.

Gelir İdaresi Başkanlığı Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir
Grup Müdürlüğü’nün 20.10.2012 tarihli B.07.1.GİB.4.16.16.02-300.10.151-30
sayılı özelgesi.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 08.02.2013 tarih ve 90792880-140[59-2012-28]-106 sayılı Özelge.

Samsun Vergi Dairesi Başkanlığı, 24.04.2014 Tarih ve 13649056-125[30/2013-Öze-05]-42 Sayılı Özelgesi.

MAHKEME KARARLARI

Yargıtay 13. Hukuk Dairesi, T: 25.12.1997, E:1997/9517, K:1997/10777.

Yargıtay 13. Hukuk Dairesi, T:14.04.2003, E:2002/15363, K:2003/4430.

Yargıtay 13. Hukuk Dairesi, T:13.10.2004, E: 2004/19-456, K: 2004/531.

Yargıtay 15. Hukuk Dairesi, T:11.01.2005, E:2004/3035, K:2005/61.