

ULUSLARASI SPOR ORGANİZASYONLARINA İLİŞKİN YAYIN HAKLARININ SATIN ALINMASININ VERGİ KANUNLARI KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

GİRİŞ

Günümüzde pek çok daldaki spor faaliyetleri icra edildikleri ülkelerin sınırlarını aşarak tüm dünyayı ilgilendiren evrensel nitelikte bir organizasyon niteliğine bürünmüştür. Bu kapsamda, bugün İngiltere, İspanya, Almanya veya İtalya Futbol Liglerinin veya Amerikan Profesyonel Basketbol Liginin sadece ilgili buldukları ülkelerde izlendiğini ve yalnızca bu ülkelerde bir değer haline geldiğini söylemek mümkün değildir. Bu tür organizasyonlar ülkemiz dahil pek çok ülkede ilgi ile izlenmekte ve takip edilmektedir.

Bu ülkesel spor organizasyonlarının yanında tüm dünyayı ilgilendiren spor organizasyonları da tüm dünya insanların ilgisini çekmekte ve bu ilgi, bu organizasyonları ekonomik bir değer olarak ortaya çıkarmaktadır. Bu kapsamda, UEFA veya FİFA tarafından organize edilen futbol turnuvaları (Şampiyonlar Ligi, UEFA Kupası, Avrupa Kupası, Dünya Kupası vb.), Formula 1 ve Dünya Ralli Şampiyonası şeklinde motor sporu organizasyonları ve olimpiyatlar bir çok ülkede olduğu gibi ülkemizde de ilgi ve merakla takip edilmektedir.

Bu tür uluslararası spor organizasyonlarının tüm dünya insanları tarafından ilgi ile izlenmesi ve takip edilmesi bu organizasyonları çok büyük bir ekonomik değer haline getirmiştir. Bu değer, bu organizasyonları gerçekleştiren kişi veya kurumların büyük gelirler elde etmesi sonucunu da beraberinde getirmiştir. Günümüzde bu organizasyonların sponsorluk, reklam ve yayın başta olmak üzere pek çok geliri bulunmaktadır.

Rekabet koşullarında faaliyet göstermekte olan pek çok resmi ya da özel radyo ve televizyon kurumları bir ekonomik değer haline gelen bu uluslararası spor organizasyonlarından kendilerine düşen payı alabilmek, başka bir deyişle bu organizasyonların yayın hakkını alabilmek için yoğun bir çekişme içerisindeyler. Bu organizasyonların yayın haklarını alan televizyon şirketleri diğerlerine göre bir adım öne geçmekte ve program stratejilerini elde ettikleri bu yayın hakkı çerçevesinde şekillendirmektedirler. Bu nedenle de bu organizasyonları düzenleyen kuruluşlara yayın hakkı satışı nedeniyle ciddi miktarlarda ödemeler yapmaktadırlar.

Uluslararası spor organizasyonlarına ilişkin mali ve ekonomik hakları elinde bulunduran kurumlar bu organizasyonların sahibi olan yurt dışı kurumlardır. Örneğin, UEFA tarafından düzenlenen Şampiyonlar Ligine veya Avrupa Futbol Şampiyonasına ait tüm ekonomik ve mali haklar UEFA'ya aittir. Bu nedenle yayın hakkının Türkiye'de satın alınması (bir televizyon şirketi ya da bir organizasyon şirketi tarafından) sonucunda ödemeler yurt dışındaki kuruluşa yapılacaktır. Bu durumda, vergi kanunları açısından dikkat edilmesi gereken husus katma değer vergisi ve kurumlar vergisi sorumluluklarıdır. Ayrıca yayın hakkı satışı bir sözleşme kapsamında yapılacağı için damga vergisi gündeme gelebilecektir.

Bu yazıda, uluslararası spor organizasyonlarına ait yayın haklarının Türkiye’de satın alınmasının Katma Değer Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu ve Damga Vergisi Kanunu açısından değerlendirmesini yapacağız.

I. KATMA DEĞER VERGİSİ SORUMLULUĞU

Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 1’inci maddesinin 1 numaralı bendinde, Türkiye’de yapılan ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesindeki teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu belirtilmiştir. Aynı Kanun’un 6’ncı maddesinde de hizmetten Türkiye’de faydalanılması halinde hizmetin Türkiye’de ifa edilmiş sayılacağı belirtilmiştir.

Bu durumda, uluslararası spor organizasyonunu düzenleyen kuruluşlarca yayın hakkının Türkiye’deki bir televizyon kanalına ya da diğer bir organizasyon firmasına satılması işlemi Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 1 ve 6’ncı maddeleri hükmü uyarınca katma değer vergisinin konusuna girmektedir. Bu nedenle uluslararası spor organizasyonunu düzenleyen kuruluşun yayın hakkı satışının katma değer vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 9’uncu maddesinde “vergi sorumluluğu” düzenlenmiş ve bu maddenin 1 numaralı bendinde, mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı’nın, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği hüküm altına alınmıştır.

Konuya ilişkin olarak 15 seri numaralı Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliği’nin (C) bölümünde açıklamalar yapılmıştır. Buna göre; Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 1’inci maddesine göre işlemler Türkiye’de yapıldıkları takdirde vergiye tabi tutulabilecektir. Aynı Kanun’un 6/b maddesine göre, Türkiye’de yapılan veya faydalanılan hizmetler Türkiye’de ifa edilmiş sayılacaktır. Yurt dışındaki firmalara yaptırılan hizmetlerden bu kapsama girenlerin vergiye tabi olacağı açıktır. Bu gibi hizmet ifalarında mükellef esas olarak yurt dışındaki firma olmakla birlikte, firmanın Türkiye’de ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmaması halinde vergi, sözü edilen Kanunun 9. maddesi gereğince hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından bağlı bulunulan vergi dairesine sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir.

15 seri numaralı Tebliğde yapılan bu açıklamaya göre, yurt dışındaki spor organizasyonunu düzenleyen kurumdan yayın hakkını satın alan gerçek veya tüzel kişinin, yayın hakkı bedeli üzerinden katma değer vergisi tevkifatı yapıp 2 numaralı katma değer vergisi beyannamesi ile beyan etmesi gerekmektedir.

İki numaralı katma değer vergisi beyannamesi ile beyan edilen bu verginin indirim konusu yapılmasına ilişkin açıklamalar ise 49 seri numaralı Katma Değer Vergisi Kanununu Genel Tebliği’nin (B) bölümünde yapılmıştır. Tebliğde yapılan açıklamalar uyarınca, Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 29 ve 34’üncü maddeleri gereğince, mükellefler yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, faaliyetlerine ilişkin olarak yükledikleri katma değer vergisini indirebilmektedirler. Buna göre, aynı Kanunun 9’uncu maddesi gereğince sorumlu sıfatıyla ödenen katma değer vergisinin, 2 numaralı katma değer vergisi beyannamelerine dayanılarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

Aynı tebliğde yapılan açıklamalara göre, sorumlu sıfatıyla beyanın hiç yapılmadığının veya eksik yapıldığının tespiti üzerine bu vergilerin ikmalen veya re'sen tarh edilmesi halinde de tarh edilen vergi aslı indirim konusu yapılabilecektir. İndirim, ikmalen veya re'sen tarh edilen vergi aslının vergi dairesine ödenmesi ve ödemenin gerçekleştiği takvim yılı aşılmaması şartıyla kanuni defterlere kaydedildiği dönemde, I numaralı katma değer vergisi beyannamesi ile yapılacaktır.

II. KURUMLAR VERGİSİ SORUMLULUĞU

1. Dar Mükellef Kurumların Vergilendirilmesine İlişkin Genel Bilgi:

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11'inci maddesinde, kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye içinde bulunmayan kurumların, sadece Türkiye'de elde ettikleri kurum kazançları üzerinden dar mükellefiyet esasına göre vergilendirilecekleri belirtilmiştir.

Aynı Kanun'un 10'uncu maddesinde ise kanuni merkez ve iş merkezinin ne anlama geldiği açıkça belirlenmiştir. Bu maddeye göre, vergiye tabi kurumların esas nizamname veya mukavelenamelerinde veya teşkilat kanunlarında gösterilen yer kanuni merkez, iş bakımından muamelelerin bilfiil toplandığı ve idare edildiği yer ise iş merkezi olarak tanımlanmıştır.

Bu açıklamalar çerçevesinde, bir kurumun hem kanuni merkezi hem de iş merkezi yurt dışında ise ve Türkiye'de bir kazanç elde ediyorsa bu kurumun dar mükellef olarak vergilendirilmesi gerekmektedir. Yukarıda belirtildiği gibi uluslararası spor organizasyonlarını düzenleyen kuruluşlar kanuni merkezleri ve iş merkezleri yurt dışında bulunan kuruluşlardır. Bu nedenle dar mükellef olarak vergilendirilmeleri gerekmektedir.

Tam mükellef kurumlarda, Gelir Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesinde yazılı kazanç ve iratların tümü kurum kazancı adı altında vergiye tabi tutulurken, dar mükellef kurumlarda aynı uygulama benimsenmemiştir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinin son fıkrasında, kurum kazancının, gelir vergisi mevzuuna giren gelir unsurlarından terekküp edeceği, 13'üncü maddesinin son fıkrasında ise, dar mükellefiyete tabi kurumların, kurum kazançlarının, ticari kazanç gibi tespit edilmesi gereken kazanç ve iratlar da dahil olmak üzere, ticari veya zirai kazançlar dışında kalan kazanç ve iratlardan ibaret bulunması halinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun bu gibi kazanç ve iratlarının tespiti hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12'nci maddesinde ise dar mükellefiyet mevzuuna giren kurum kazancının hangi kazanç ve iratlardan oluştuğu sayılmıştır. Bu maddeye göre dar mükellef kurumlar aşağıda belirtilen kazanç ve iratları elde etmeleri halinde vergiye tabi olacaklardır.

1. Türkiye'de Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun işyeri olan veya daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticari kazançlar,

2. Türkiye'de elde edilen ücretler,

3. Türkiye'de elde edilen serbest meslek kazançları,

4. Türkiye’de bulunan zirai işletmeden elde edilen kazançlar,

5. Gayrimenkullerin, hakların ve menkul malların Türkiye’de kiralanmasından elde edilen iratlar,

6. Türkiye’de elde edilen menkul sermaye iratları,

7. Türkiye’de elde edilen diğer kazanç ve iratlar.

Yukarıda birinci bentte belirtildiği üzere, yabancı kurumların Türkiye’de elde ettikleri ticari kazançlarının vergilendirilebilmesi için; dar mükellef yabancı kurumun Türkiye’de Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun işyeri veya daimi temsilcisinin bulunması ve kazancın bu işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde ediliyor olması gerekmektedir.

Diğer taraftan, Kurumlar Vergisi Kanunu’nun “Beyanname” başlıklı üçüncü bölümünde, kurumların elde ettikleri kazançları ne şekilde beyan edeceklerine yönelik düzenlemeler yapılmıştır. Bu bölümde yer alan “Özel Beyan Zamanı” başlıklı 22’nci maddede; “dar mükellefiyete giren yabancı kurumların vergiye tabi kazancının Gelir Vergisi Kanunu’nun 80. maddesinde yazılı diğer kazanç ve iratlardan (telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret ünvanı, alameti farika ve benzeri **gayrimaddi hakların satışı**, devir ve temlik karşılığında alınan bedeller hariç) ibaret bulunması halinde, yabancı kurum veya Türkiye’de namına hareket eden kimse bu gibi kazançları iktisap tarihinden itibaren 15 gün içinde anılan Kanunun 101. maddesinde belirtilen vergi dairelerine beyanname ile bildirmeye mecburdur.” hükmü yer almaktadır. Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere; telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret ünvanı, alameti farika ve benzeri hakların satışı, devir ve temlik karşılığında alınan bedeller için dar mükellef kurumların özel beyanname vermeleri söz konusu değildir. Bu tür gelirler dar mükellef kurumlarca beyan edilmemekte ancak Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 24’üncü maddesinde belirlenen esaslar doğrultusunda, kazanç ve iradı dar mükellef kuruma sağlayan kurumlarca kurumlar vergisi tevkifatına tabi tutulmakta ve yine bu kurumlar tarafından muhtasar beyanname ile beyan edilmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 24’üncü maddesinde, dar mükellef kurumların yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlardan hangilerinin kurumlar vergisi tevkifatına tabi olduğu belirtilmiştir. Söz konusu maddeye göre; dar mükellefiyete tabi kurumların ticari, zirai ve diğer kazanç ve iratları dışında kalan kazanç ve iratları ile telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret ünvanı, alameti farika **ve benzeri gayrimaddi hakların satışı**, devir ve temlik mukabilinde alınan bedeller üzerinden %25 nispetinde kurumlar vergisi tevkifatı yapılacağı belirtilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 24’üncü maddesinin 6’ncı fıkrasına göre, kurumlar vergisi tevkifatını yapmaya mecbur olanlar bu kazanç ve iratları sağlayanlardır. Kazanç ve iratları sağlayanlar ise Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 24’üncü maddesinin yedinci fıkrasında belirtildiği üzere, kurumlar vergisi tevkifatına tabi kazanç ve iratları nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettiren gerçek veya tüzel kişilerdir.

Dar mükellef kurumların Türkiye’de elde ettiği gelirlerin Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 24’üncü maddesine göre tevkifata tabi tutulmasının nedeni, vergi yükümlüsü ve idareye kolaylık sağlamanın yanısıra vergi güvelliğinin sağlanması isteğidir.

2. Uluslararası Spor Organizasyonunu Düzenleyen Kuruluşun İşlevinin ve Hukuki Statüsünün Önemi:

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11'inci maddesinde, birinci maddede yazılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye içinde bulunmayanların, dar mükellef olacakları ve yalnız Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilecekleri belirtilmiştir. Dolayısıyla bir kurumun Türkiye'de elde ettiği kazancın dar mükellef olarak vergilendirilmesi öncelikle o kurumun Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinde yazılı kurumlardan biri olmasına bağlıdır. Bu maddede yazılı olmayan bir yabancı kurumun dar mükellef olarak kabul edilmesi mümkün değildir. Bu nedenle, öncelikle, spor organizasyonunu düzenleyen ve bu organizasyonun tüm mali ve ekonomik haklarını elinde bulunduran kuruluşun işlevinin ve hukuki statüsünün açıklığa kavuşturulması gerekmektedir.

12 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde, bir yabancı kurumun sermaye şirketi veya kooperatif şeklinde olup olmadığı tespit edilirken, Türk Ticaret Kanunu'ndaki kriterlerin dikkate alınacağı ve bu kriterlere göre karar verileceği belirtilmiştir. Aynı şekilde yabancı dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin Kanun'un 1'inci maddesi kapsamına dahil edilip edilmeyeceği, bu işletmelerin Türkiye'de kurulanlarının özelliklerinden hareketle tespit edileceği belirtilmiştir.

Yurt dışı futbol liglerinin ekonomik ve mali hakları ilgili ülke futbol federasyonlarına aittir. Ayrıca, UEFA, Şampiyonlar Ligi, UEFA Kupası ve Avrupa Kupası gibi organizasyonlarda, FİFA da ve Dünya Kupa organizasyonunda tüm mali ve ekonomik haklara sahip kuruluşlardır ve maç yayın hakkı satışları da bunlar tarafından yapılmaktadır. Bu nedenle bu kuruluşlarının hukuki statülerinin tespitinde Türkiye'deki benzeri olan Türkiye Futbol Federasyonu'nun esas alınması gerekmektedir.

Türkiye Futbol Federasyonu ile ilgili olarak 55 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

“Profesyonel futbol faaliyetlerini yürütmek, futbolun gelişmesini sağlamak, bu konularda her türlü düzenlemeyi yapmak, kararlar almak ve uygulamak, milli ve milletlerarası kaidelerin ve her türlü talimatın uygulanmasını sağlamak, Türkiye'yi futbolla ilgili konularda yurt dışında temsil etmek, yurt içi ve dışı futbol faaliyetleri ile ilgili milli karşılaşmalar nedeniyle her türlü düzenlemeyi yapmak üzere 17.6.1992 tarih ve 3813 sayılı Kanunla Türkiye Futbol Federasyonu kurulmuştur.

Türkiye Futbol Federasyonu, profesyonel futbol faaliyetlerini düzenleme hizmeti karşılığında, maç hasılatlarından, spor toto-loto, lotogol gelirinden pay almakta ve ayrıca milli maç hasılatları ile yayın ve reklam gelirleri elde etmektedir. **Söz konusu faaliyetler iktisadi işletme kapsamına girdiğinden**, bu faaliyetler için KDV hesaplanacak ve futbol federasyonu tarafından beyan edilip ödenecektir.”

Yukarıda belirtildiği gibi, uluslararası futbol organizasyonunu düzenleyen kuruluşların Türkiye'deki benzeri kurumu Türkiye Futbol Federasyonu'dur. 55 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde, Türkiye Futbol Federasyonu'nun faaliyetlerinin iktisadi işletme niteliğinde olduğu belirtilmiştir. Dolayısıyla, Türkiye Futbol Federasyonu tarafından elde edilen maç yayın hasılatları, derneğe ait iktisadi işletme tarafından elde edilen gelir niteliğindedir. Diğer federasyonlar, UEFA ya da FİFA tarafından gerçekleştirilen maç yayın hakkı satışı faaliyeti de bu kuruluşların bir iktisadi işletme niteliği kazandığını göstermektedir.

Aynı açıklamaları diğer uluslararası spor organizasyonlarını düzenleyen kuruluşlar açısında yapmak ta mümkündür.

Yukarıda yapılan açıklamalar bir bütün olarak değerlendirildiğinde, uluslararası spor organizasyonları düzenleyen kuruluşların Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinde sayılan kurumlar arasında yer aldığı, kanuni ve iş merkezinin Türkiye dışında olduğu için dar mükellef kurum statüsünde olduğu anlaşılmaktadır. Bu durumda, bu kuruluşların Türkiye'de elde ettiği yayın hakkı gelirlerinin kurumlar vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

3. Yayın Hakkı Ücreti Olarak Yapılan Ödemelerin Niteliği:

Yukarıda kanuni gerekçelerle ayrıntılı olarak açıklandığı üzere, Türkiye'de işyeri ve daimi temsilcisi bulunmayan yabancı kurumun Türkiye'de ticari faaliyetinin bulunduğu ve ticari kazanç elde ettiğinin kabulü mümkün değildir. Uluslararası spor organizasyonunu düzenleyen kuruluşun elde ettiği yayın hakkı satışı gelirinin diğer 6 gelir unsurundan hangisine girdiğinin sağlıklı bir şekilde tespit edilmesi gerekmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12'nci maddesi ile dar mükellefiyet esasına göre vergilendirilen kurumların Türkiye'de elde ettikleri kazançlar, kazanç ve iradın çeşidine göre ayrı ayrı vergi konusuna alınmıştır. Bu durumda, dar mükellefiyet esasında vergiye tabi yabancı kurumların elde ettikleri diğer kazanç ve iratlar, tam mükellef kurumlarda olduğu gibi ticari kazanç olarak değil, diğer kazanç ve irat olarak vergiye tabi tutulmalıdır. Dolayısıyla, yukarıda açıklandığı gibi, elde edilen diğer kazanç ve iradın niteliğine göre, devreye Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 22'nci maddesi ya da 24'üncü maddesi girecektir.

Bu nedenle uluslararası spor organizasyonunu düzenleyen kuruluşun maç yayın hakkı satışından elde ettiği gelirin niteliğinin tespit edilmesi ve buna göre vergilendirmenin yapılması gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 70'inci maddesinin 5'inci bendinde, "..... sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar"ın kiraya verilmesi karşılığında elde edilecek gelirin gayrimenkul sermaye iradı olduğu belirtilmiştir. Maddede maddi olmayan haklar sayılmış ise de "gibi" edatı kullanılarak madde hükmünün yalnız sayılan haklar ile sınırlı olmadığı, sayılanların dışında benzer nitelikteki hakların da gayrimaddi hak olarak kabul edileceği vurgulanmıştır.

Diğer taraftan, Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80'inci maddesinin 2'nci bendinde, aynı Kanun'un 70'inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendinde yazılı hakların (ihtira beratları hariç) elden çıkarılmasından doğan kazançların değer artışı kazancı olduğu ve diğer kazanç ve irat olarak vergiye tabi tutulması gerektiği belirtilmiştir.

Burada gayrimaddi hak kavramını açıklamamız ve maç yayın hakkı satışının gayrimaddi hak satışına girip girmediğini belirlememiz gerekmektedir.

Herhangi bir kanunda tanımlanmamış olan "hak" kavramı, hukuk doktrininde genel olarak, **hukuken korunan ve sahibine bu korumadan yararlanma yetkisi tanıyan menfaat şeklinde tanımlanmaktadır.** Hukuki tasarruf ise hakkın ya da hak konusu objenin hukukun tanıdığı sınırlar içinde, hukuki işlem ya da eylemler yoluyla, kullanılmasıdır.

Hukuken korunan menfaatler çeşitli oldukları için haklar da konularına ve sahibine tanıdıkları yetkisine göre çeşitli şekillerde ortaya çıkarlar.¹

Ne Türk Vergi Hukuku'nda ne içtihatlarda ne de doktrinde oluşmuş net bir gayrimaddi hak kavramı yoktur. Fakat, vergi sistemimizde açık olan durum, "gayrimaddi" kriterinin tartışmasız bir şekilde "vücutsuz, maddi olmayan, elle tutulamayan, görülmeyen" anlamında kabul edildiğidir. Gayrimaddi hak kavramı, "maddi, somut iktisadi kıymet" kavramının karşısında olup, soyut vücutsuz kıymetleri içermektedir. 1 sıra numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nin, Tekdüzen Hesap Planı ile ilgili açıklamaların yapıldığı, "26-Maddi Olmayan Duran Varlık" bölümünde, bu varlıkların, herhangi bir fiziksel varlıklarının bulunmadığı belirtilmektedir.

Hakları, kamu hukukundan doğan ve vatandaşların devlete karşı sahip buldukları kamu hakları ile özel hukuktan doğan ve kişilerin birbirlerine karşı sahip buldukları özel haklar olmak üzere iki ana gruba ayırabiliriz.

Özel hakları da mahiyeti itibariyle mutlak haklar ve nispi haklar olarak ikiye ayırabiliriz. Bunlardan mutlak haklar, maddi veya maddi olmayan mallar ya da kişiler üzerinde ve bunlarla ilgili olarak **sahibine egemen bir durum sağlayan ve herkese karşı ileri sürülebilen** geniş yetkiler içeren haklardır. Bu haklar hukuk düzeni içinde belirlenmiş sınırlar dahilinde, sahiplerince istenildiği gibi kullanılabilir ve sahipleri bu haklardan dilediği gibi yararlanabilir.

Gayrimaddi mallar üzerindeki haklar, özel haklardan olan mutlak bir haktır. Yaratılan şey maddi bir mal ise mülkiyet hakkına, gayrimaddi mal ise gayrimaddi hakka konu olur.

Oluşturulan varlığın gayrimaddi bir mal olması için maddi bir varlığı olmaması, ekonomik bir değer verilebilmesi, **teknik vasıtalar ile maddi ve somut bir şekilde belirlenmesi** ve bu şekliyle de ekonomik anlamda kullanılması gerekir. Gayrimaddi haklar, maddi bir varlığı olmayan, ekonomik fayda sağlayan, ekonomik bir değeri olan el değiştirebilen haklar olarak tanımlanmaktadır.

Diğer taraftan, Vergi Usul Kanunu'nun 269'uncu maddesinde, gayrimaddi hakların gayrimenkuller gibi maliyet bedeli ile değerlendirileceği belirtilmiştir. Aynı Kanun'un 313'üncü maddesinde ise, işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269'uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin amortisman mevzuunu teşkil edeceği belirtilmiştir. Görüldüğü üzere, Vergi Usul Kanunu'nda gayrimaddi haklarla ilgili herhangi bir açıklama yapılmamış, bu hakların değerlendirilme ve itfa şekli belirlenmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun 269'uncu maddesi hükmünden de anlaşılacağı üzere, eğer elde edilen hak, işletmede birden fazla yıl kullanılmıyor ve iktisadi faydası bir yılda tüketiliyorsa bu hak amortisman tabii tutulmayacak bir defada gider ya da maliyet unsuru olarak dikkate alınabilecektir. Dolayısıyla elde edilen hakkın amortisman konusu edilmemesi onun gayrimaddi hak olarak değerlendirilmesine engel teşkil etmeyecektir.

Gayrimaddi hak kavramı ile ilgili en belirgin açıklama Türkiye'nin taraf olduğu vergi anlaşmalarının (OECD model anlaşmasının) 12'nci maddesinde yapılmıştır. Söz konusu maddesinin 3 numaralı bendinde, bu maddede kullanılan gayrimaddi hak bedelleri teriminin,

¹ BAŞARAN, Funda; Alman ve Türk Vergi Bilançosu Hukuklarında Gayri Maddi İktisadi Kıymetleri Aktifleştirme Şartları, Beta Yayıncılık, Temmuz 1999, Sayfa:128.

sinema filmleri, **radyo ve televizyon yayınlarında kullanılan filmler ve bantlar dahil olmak üzere** edebi, artistik, bilimsel her nev’i telif hakkının veya her nev’i patentin, alameti farikanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin veya sinai, **ticari,** bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin **kullanma imtiyazı, kullanma hakkı veya satışı** karşılığında ödenen her türlü bedelleri kapsayacağı belirtilmiştir.

Bu açıdan naklen yayınlanan maçlar sözleşme icabı banda kaydedilip yayıncı kuruluş tarafından daha sonra yayınlanabildiğine veya diğer televizyon kanallarına satılabildiğine göre vergi anlaşmalarında yer alan gayrimaddi hak tanımına girmektedir. Çünkü, söz konusu anlaşmalarda televizyon kanallarında kullanılan bantlar karşılığı yapılan ödemeler (bantlarda kayıtlı olan ses ve görüntülerin niteliğine ilişkin bir ayırım yapılmaksızın) gayrimaddi hak bedeli ödemesi kapsamında değerlendirilmiştir.

Sahibine, kanun, sözleşme veya idari işlem ile garanti altına alınmış, iktisadi kıymetten yararlanma, ifa veya katlanma hakkı sunan pozisyonlar, gayrimaddi hak olarak nitelendirilebilir. Nitekim, televizyon firmaları, uluslararası spor organizasyonları kapsamındaki maç yayın hakkını bir sözleşmeye dayanarak satın almakta ve bu yayın hakkının içeriğini oluşturan programlardan yararlanma hakkını elde etmektedirler.

Kavranabilir veya bağımsız şekilde değerlendirilebilir gayrimaddi hakkın, sözleşme ya da yararlandırıcı bir idari işlemin konusunu teşkil edebilmesi, onun ticari hukuk hayatında da tanınmasına ve böylece objektif bir şekilde tespit edilebilmesine imkan tanımaktadır. Gayrimaddi hakkın somut bir sözleşmeye konu teşkil etmesi şart değildir, bu yeteneğe sahip olması yeterlidir. “Yararlandırıcı idari işlem kavramı” ile idarenin, mükellefe yarar sağlayıcı, “ruhsat” şeklinde ortaya çıkan işlemleri ifade edilmektedir. “Sözleşme” ise istenen hukuki sonucun meydana gelmesi için iki tarafın birbirine uygun irade beyanında bulunmasını gerektiren iki taraflı bir hukuki işlemdir. Gayrimaddi hak bir tarafa borç yükleyen bir sözleşme konusu olabildiği gibi, iki tarafa borç yükleyen sözleşme konusunu teşkil edebilmesi de mümkündür.²

Uluslararası spor organizasyonlarına ilişkin yayın hakkı bir sözleşme kapsamında elde edilmektedir. Bu sözleşme ile organizatör kuruluş organizasyon kapsamındaki spor karşılaşmalarının Türkiye’deki yayını, yayın hakkını satın alan televizyon kanalı aracılığıyla gerçekleştirme yükümlülüğü altına girmektedir. Organizatör bu yayınları gerçekleştirmek amacıyla başka televizyon kanallarını tercih edemez. Türkiye’deki televizyon kanalı tarafından sözleşme şartları ihlal edilmediği sürece, bu maçların başka televizyon kanallarında yayınlanması mümkün değildir. Aynı sözleşme ile televizyon şirketi de sözleşmede belirlenen yayın hakkı ücretlerini ödeme yükümlülüğü altına sokulmaktadır. Görüldüğü üzere, yayın hakkı sözleşmesi iki tarafa da borç yükleyen bir sözleşme niteliğindedir. Böylece yapılan sözleşme, kavranabilir veya bağımsız şekilde değerlendirilebilir gayrimaddi hak olan yayın hakkının, sözleşme konusunu teşkil etmesi ile onun ticari hukuk hayatında da tanınmasına ve böylece objektif bir şekilde tespit edilebilmesine imkan tanımaktadır.

Yayın hakkının satın alınması, Türkiye’deki televizyon firmasına, aynı sektörde faaliyet gösteren diğer televizyon firmalarına kıyasla bir üstünlük sağlamaktadır. Zaten bu üstünlüğü elde edebilmek için televizyon kuruluşları çok yüksek meblağları ödemeye razı olarak maç yayın hakkını satın almaktadırlar. Maç yayın hakkının satın alınması, televizyon firmasına

² BAŞARAN, Funda; a.g.e., Sayfa:123.

ticari koruma hakkı sağlamaktadır. Dolayısıyla maç yayın hakkının gayrimaddi hak olmadığını söylemek mümkün değildir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 24'üncü maddesinde kaynakta vergi kesintisine tabi gayrimaddi haklar örnekleme yolu ile sıralanmış daha sonra da "...ve benzeri gayrimaddi haklar..." ibaresi ile yasada ismen sayılanlar dışında kalan ancak fikri bir çaba ürünü veya **üzerinde cisimlendiği mallardan farklı bir değer ifade eden** benzeri kavramlar Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 24'üncü maddesi kapsamına alınmak istenmiştir. Dolayısıyla söz konusu madde düzenlenmesinde gayrimaddi hak kavramına girecek tüm olguların kavranması amaçlanmış ve bu kapsamda kabul edilen tüm hak ve mallar kurumlar vergisi kesintisine tabi tutulmuştur.

Bir maç yayınının bir sinema filmi gibi yayıncı kuruluşun faaliyetine birden fazla dönemde katkı sağlayacak niteliği olmadığını söylemek mümkün değildir. Bir filmin yayınlandıktan bir yıl sonra tekrar yayınlanması izleyici kitlenin tercihlerine bağlı olarak iktisadi bir anlam ifade edecektir. Bir futbol karşılaşmasının da canlı yayınından uzun bir süre sonra tekrar yayınlanması yine izleyici kitlenin tercihine bağlı olarak iktisadi açıdan anlamlı olabilir. Örneğin bir Türk takımının Şampiyonlar Ligi'nde final ya da yarı final oynadığını düşünürsek, bu maçın 5 yıl gibi uzun bir süre sonra bile tekrar yayınlanması iktisadi açıdan pek çok sinema filmine göre daha anlamlı olacaktır.

Yapılan sözleşmeler ile organizatör kuruluşa ait olan yayın hakkının Türkiye'de kullanımının satın alınması bu hakkın ticari hukuk hayatında da tanınmasına ve böylece objektif bir şekilde tespit edilebilmesine imkan tanımaktadır. Yayın hakkı sözleşmeleri ile bir televizyon kanalına diğer televizyon kanallarına oranla egemen bir durum sağlamakta ve herkese karşı ileri sürülebilen bir hak elde edilmektedir.

Maç yayın hakkını elde eden kanalın dışındaki hiçbir televizyon kanalı yukarıda belirlenen hakların kendisine ait olduğunu ve yayın hakkı satın alınan organizasyon kapsamındaki karşılaşmaların kendi kanallarında yayınlanması gerektiğini ileri süremez. Sözleşme ile elde edilen maç yayın hakkı **bu hakkı elde eden televizyon kanalına egemen bir durum sağlamakta ve herkese karşı ileri sürülebilen bir hak niteliği teşkil etmektedir.**

Yapılan açıklamalar bize göstermektedir ki; organizasyon ile ilgili programlar, ister bir kere isterse daha fazla yayınlansın bu yayın hakkı gayrimaddi haktır.

Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilcisi bulunmayan organizatör kuruluşların elde ettiği naklen yayın gelirlerinin ticari kazanç olduğunu söylemek mümkün değildir. Eğer organizatörün Türkiye'de bir şubesi bulursa idi, maç yayın hakkı satışı nedeniyle elde ettiği geliri kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan etmesi gerekirdi. Böyle bir şubenin bulunmaması, elde edilen gelirin vergilendirilmemesi sonucunu doğurmamalıdır. Zira, bu durum, vergi güvenliğini sağlamak amacıyla ihdas edilmiş olan Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 24'üncü maddesinin gerçekleştirmek istediği amaca ters düşmektedir.

Yukarıda yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere, sözleşmeyle, yayınlama yetkisi alan yayıncı kuruluş, Türkiye sınırları içinde imtiyaz hakkı niteliğinde bir gayrimaddi hak elde etmektedir. Söz konusu karşılaşmaları Türkiye'de naklen veya banttan yayınlama imtiyazı yayıncı kuruluşa ait olmaktadır. Maç yayın hakkının satın alınması karşılığı ödenen bedel dar mükellef kurum yönünden Türkiye'de elde edilen gayrimaddi hak satışı kazancıdır ve

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 24'üncü maddesine göre stopaja tabi tutulması gerekmektedir.³

III. DAMGA VERGİSİ

Yukarıda belirtildiği gibi uluslararası spor organizasyonları kapsamında maç yayın hakkı satışı bir sözleşme çerçevesinde gerçekleştirilmektedir. Genellikle de bu sözleşmeler yurt dışında imzalanmaktadır. Yurt içinde imzalanan sözleşmelerin, sözleşmede yazılı meblağ üzerinden damga vergisine tabi olacağı konusunda herhangi bir tereddüt bulunmamaktadır. Aynı şekilde yurt dışında imzalanan sözleşmelerin de damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir. Şöyle ki;

Bilindiği üzere 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinde, Kanun'a ekli (1) sayılı Tabloda yazılı kağıtların Damga Vergisi'ne tabi olduğu hükme bağlanmış ve Kanun'da geçen kağıtlar teriminin ise yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konulmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeleri ifade ettiği belirtilmiştir. Aynı maddede, yabancı memleketlerle Türkiye'deki yabancı memleket ve konsolosluklarda düzenlenen kağıtların, Türkiye'de resmi dairelere ibraz edilmesi, üzerine devir veya ciro işlemleri yürütülmesi veya **herhangi bir suretle hükümlerinden faydalanılması halinde** damga vergisine tabi tutulacağı belirtilmiştir.

Görüldüğü üzere, Damga Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesi hükmü gereğince yurt dışında düzenlenen yayın hakkı sözleşmelerinden damga vergisi hesaplanması gerekmektedir. Nitekim, bu sözleşme ile garanti altına alınan hakka dayanarak televizyon kuruluşu organizasyon kapsamındaki karşılımların yayını Türkiye'de gerçekleştirmekte, yani sözleşmenin hükümlerinden Türkiye'de faydalanmaktadır.

SONUÇ

Yukarıda ayrıntılı olarak açıklandığı üzere, uluslararası spor organizasyonlarına ait yayın haklarını Türkiye'de satın alan mükelleflerin, yurt dışındaki kuruluşlara yapacakları ödemelerden, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9'uncu maddesi uyarınca katma değer vergisi stopajı ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 24'üncü maddesi uyarınca da kurumlar vergisi stopajı yapmaları gerekmektedir. Ayrıca, yayın hakkı sözleşmesi, ister yurt içinde isterse yurt dışında imzalsın, damga vergisine tabi tutulacaktır.

Emre KARTALOĞLU
Gelirler Kontrolörü

³ Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 24'üncü maddesinde stopaj oranı % 25 olarak belirlenmiştir. Ancak, stopaj oranının tespitinde Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmalarının göz önünde bulundurulması gerekmektedir.