

# E-SPOR ve VERGİLENDİRİLMESİ

## E-SPORTS AND TAXATION



**Mehmet SARI\***

### ÖZ

E-Spor; teknoloji ve internet alt yapısındaki ilerlemeyle birlikte dünyanın her yerinden aynı anda elektronik ortamda oynanabilen, mutlak bir eşitlik prensibi ve rekabet üzerine kurulu, disiplin, sıkı çalışma ve beceri gerektiren uluslararası çapta popüler hale gelmiş bir spor branşıdır. E-Sporun kazandığı bu popülerlik, sponsorların e-spor turnuvalarına, liglerine ve takımlarına yatırım yapmalarını sağlamış ve büyük bir ekonomik pazarın oluşmasına neden olmuştur. Tüm bu gelişmeler doğrultusunda e-spor branşı ile ilgili olarak ülkemizde 2018 yılında Türkiye E-Spor Federasyonu kurulmuş ve yine aynı yıl E-Spor Raporu yayımlanmıştır. E-Sporun dünya çapında ulaştığı ekonomik hacim ve kurumsallaşmaya rağmen mevcut yasal düzenlemeler gereği e-spor ülkemizde profesyonel bir spor branşı olarak kabul edilmemektedir. E-Spor sektörü; oyun üreticileri, organizatörler, sponsorlar,

### ABSTRACT

E-sports is an internationally popular sports branch that is based on an absolute equality principle and competition, which can be played in electronic environment from all over the world, and requires discipline, hard work and skill with progress in technology and internet infrastructure. This popularity of e-sports has enabled sponsors to invest in e-sports tournaments, leagues and teams, and has led to the creation of a large economic market. In line with all these developments, the Turkish e-sport federation was established in 2018 regarding e-sport branch in our country and the E-Sport report was published in the same year. E-sport is not accepted as a professional sports branch in our country in accordance with the existing legal regulations despite the economic volume and institutionalization reached by e-sport worldwide. E-sports sector consists of

\* Vergi Müfettiş Yardımcısı, Hazine ve Maliye Bakanlığı, sari.mehmet@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0002-8448-8933  
Sarı, M. (Mayıs 2019). E-Spor ve Vergilendirilmesi, *E-Makale*, ([www.vergiraporu.com.tr](http://www.vergiraporu.com.tr)).

takımlar ve takım üyeleri gibi aktörlerden oluşmaktadır. E-Spor sektöründeki bu aktörlerin elde ettiği gelirlerin vergilendirilmesi, yaptıkları harcamaların değerlendirilmesi yapılırken Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu ve Katma Değer Vergisi Kanununda yer alan mevcut hükümlerin dikkate alınması gerekmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** E-Spor, Dijital Spor, Bilgisayar Oyunları, E-Spor Ekonomisi, Sponsorluk Harcaması.

**JEL Sınıflandırması Kodları:** K34, M42

## GİRİŞ

Bilim ve teknolojinin giderek ilerlemesiyle birlikte geleneksel anlayışlar terk edilmiş bunun yerine daha hızlı ve pratik özellikler içeren dijital sistemler benimsenmeye başlamıştır. Bu anlayış sportif faaliyetlerde de kendisini göstermeye başlamıştır. Söz gelimi bazı bilgisayar oyunları sahip oldukları özelliklerden dolayı dünya çapında popülerlik kazanmış ve milyonlarca oyun kullanıcısı tarafından satın alınarak takım sporu haline gelmiştir. Bu popülerliğin ortaya çıkmasının en büyük nedeni; söz konusu bilgisayar oyunlarının insan karakterleriyle özdeşleştirilmesidir. Şöyle ki, bireysel olarak veya takım halinde icra edilen bazı bilgisayar oyunları; emek, zeka, disiplin, mücadele ve yetenek gibi insani unsurların varlığını gerektirmektedir. Bu unsurlar da bireylere ve takımlara profesyonellik kazandırmakta ve oyun başarısını kaçınılmaz hale getirmektedir.

Son 30 yılda giderek yükselen bir grafik izleyen bilgisayar oyunlarının; gelişen ağ bağlantısı ve internet alt yapısı sayesinde dünyanın her yerinden aynı anda kolayca oynanabilen yapısı nedeniyle diğer sportif faaliyetlere ve aktivitelere göre uluslararası çapta daha çok tercih edil-

actors such as game manufacturers, organizers, sponsors, teams and team members. E-taxation of the revenues obtained by these actors in the sports sector, and the current provisions included in the income tax law, corporate tax law and value added tax law are to be taken into consideration in the evaluation of the expenditures they make.

**Keywords:** E-Sport, Digital Sports, Computer Games, E-Sport Economy, Sponsorship Expenditure.

**JEL Classification Codes:** K34, M42

mesi, milyonlarca kişi tarafından satın alınması nedeniyle büyük firmalar yatırımlarını bu alana kaydırmaya başlamış ve büyük bir ekonomik sektörün doğmasına neden olmuşlardır. Tüm bu gelişmeler doğrultusunda dünya genelinde söz konusu bilgisayar oyunlarından bazıları bir bilgisayar oyunu olmaktan ziyade bir e-spor olarak kabul edilmeye başlamış ve bazı ülkeler tarafından bu alanla ilgili hukuki düzenlemeler yapılmaya başlanmıştır.

Makalemizde e-spor kavramı ve tarihsel gelişimi, e-sporun mali boyutu ve ülkemizdeki durumu ele alınacak; Gelir Vergisi Kanunu,<sup>1</sup> Kurumlar Vergisi Kanunu<sup>2</sup> ve Katma Değer Vergisi Kanunu<sup>3</sup> çerçevesinde e-sporun nasıl vergilendirilmesi gerektiği açıklanacaktır.

## 1- “E-SPOR” HAKKINDA GENEL BİLGİ

### 1.1- Sporcu, Spor Federasyonu, Spor

### Kulübü, Sportif Faaliyet ve

### Profesyonel-Amatör Spor Dalı Kavramları

E-Sporla ilgili açıklamalara geçmeden önce bazı kavramların açıklığa kavuşturulmasında fayda görüyoruz. 7103 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararname-

<sup>1</sup> 06.01.1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>2</sup> 21.06. 2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>3</sup> 02.11.1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

lerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun<sup>4</sup> 35'inci maddesiyle 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü'nün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanuna<sup>5</sup> "Sporcu Ücretlerinden Tevkif Yoluyla Alınan Gelir Vergisinin İadesi" başlıklı Ek 12'inci madde eklenmiştir. Maddenin uygulamasına yönelik olarak Maliye Bakanlığı ve Gençlik ve Spor Bakanlığının konu ile ilgili olarak hazırladığı Sporcu Ücretlerinden Tevkif Yoluyla Alınan Gelir Vergisinin İadesi Hakkında Yönetmelik<sup>6</sup> çıkarılmıştır. Söz konusu Yönetmelikte sporcu, spor federasyonu, spor kulübü, sportif faaliyet ve profesyonel-amatör spor dalı kavramları açıklanmıştır. Yönetmeliğe göre;

Sporcu; spor müsabaka ve yarışmalarına katılmak amacıyla Gençlik Hizmetleri ve Spor İl Müdürlüğü veya ilgili spor federasyonundan bağlı olduğu kulüp adına lisans alan ve bu lisans için ilgili yıl vizesi yapılmış kişi anlamına gelir. Bu tanımda öne çıkan unsur bir kişinin madde uygulaması açısından sporcu olarak kabul edilmesi için lisans almış olmasının yetmemesi, bu lisans için ilgili yıl vizesinin de yapılmış olmasıdır.

Spor federasyonu; Spor Genel Müdürlüğü bünyesinde faaliyet gösteren federasyonlar ile bağımsız spor federasyonları ve Türkiye Futbol Federasyonundan oluşmaktadır. Gençlik ve Spor Bakanlığı verilerine göre Türkiye Futbol Federasyonu haricinde Türkiye'de 63 adet spor federasyonu bulunmaktadır.

Spor kulübü; spor faaliyetlerinde bulunmak amacıyla kurularak Spor Genel Müdürlüğü ve Türkiye Futbol Federasyonuna kayıt ve tescilini yaptıran dernekleri olarak tanımlanmaktadır.

Sportif faaliyet; spor federasyonlarının bünyelerinde yer alan spor dallarına ilişkin spor müsabaka ve yarışmaları ile bunlara yönelik hazırlık ve eğitim çalışmaları olarak tanımlanmıştır.

Amatör spor dalları; 5894 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun<sup>7</sup> hükümlerine göre Türkiye Futbol Federasyonunca düzenlenen süper lig, birinci lig, ikinci lig ve üçüncü lig dışındaki futbol ligleri ile 3289 sayılı Kanun kapsamında kurulan spor federasyonlarının bünyesinde yer alan profesyonel şube dışındaki spor dallarıdır.

## 1.2- E-Spor Kavramı ve Tarihsel Gelişimi

Elektronik spor ve dijital spor olarak da adlandırılan e-spor; sporun yeni formu olarak lanse edilen bilgisayar, konsol ve mobil platformlar üzerinden çevrimiçi veya çevrimdışı, bireysel veya takım olarak oynanan rekabetçi, çok oyunculu, dijital oyunların çeşitli modlarıyla oynanan bir alan olarak tanımlanabilir.<sup>8</sup> E-Spor adından da anlaşılacağı üzere elektronik ortamda online olarak oynanabilen oyunlardan oluşmaktadır. Fakat elektronik ortamda oynanabilen her oyun e-spor kapsamına girmemektedir. Bir sporun e-spor niteliğini taşıyabilmesi için iki temel kritere sahip olması gerekmektedir. Bunlardan ilki; oynanan oyunun elektronik ortamda dünyanın her yerinde oynanabilir nitelikte olması, ikincisi ise mutlak bir eşitlik prensibi üzerine kurulu olmasıdır. Eşitlikten kasıt ise; her oyuncunun eşit şartlarda oyuna başlaması ve oyun esnasında herhangi bir ödeme yöntemiyle daha güçlü özelliklere sahip olunmamasıdır.<sup>9</sup>

<sup>4</sup> 27.03.2018 tarih ve 30373 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>5</sup> 28.05.1986 tarih ve 19120 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>6</sup> 13.06.2018 tarihli ve 30450 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>7</sup> 16.05.2009 tarihli ve 27230 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>8</sup> Gençlik ve Spor Bakanlığı, E-Spor Raporu. ([http://yayinlar.gsb.gov.tr/Public//Files/2018.05.14\\_16.57.28\\_espor-raporu-say%C4%B15.pdf](http://yayinlar.gsb.gov.tr/Public//Files/2018.05.14_16.57.28_espor-raporu-say%C4%B15.pdf)).

<sup>9</sup> (<https://playerbros.com>).

E-sporun asıl doğuşu, ev atarilerinin ve salon atarilerinin ortaya çıktığı ve giderek popüler hale geldiği 1970-1980'li yıllara dayanmaktadır. Atari, ilk büyük ölçekli video oyun turnuvasını 1980 yılında, "Space Invaders" isimli turnuvayı düzenleyerek gerçekleştirmiştir. Bu turnuva ya neredeyse 10 bin katılımcı dahil olmuştur. Bu turnuva ve ardından gelen diğerleri, ileride e-spor olarak adlandırılacak etkinliklerin temellerini oluşturmuştur. 1990'lı yıllara gelindiğinde ise elektronik ürünlerin giderek çeşitlilik kazanmasıyla "arcade" isimli ateri oyun makinalarında ve oyun konsollarında gerçekleştirilen turnuvalar artış göstermiştir.<sup>10</sup> E-Spor özellikle 2005 tarihinden itibaren farklı oyun türlerinde giderek çok daha büyük bir hacme ve katılımcı sayısına ulaşmıştır E-Sporun bu kadar büyük bir popülariteye ulaşmasında; dijital ve kültürler üstü bir niteliğe sahip olması, fiziksel ya da coğrafi bir sınır tanınamaması kilit rol oynamıştır. E-Sporda dünya çapında en yaygın hale gelen oyun türleri; strateji oyunları, dövüş oyunları, birinci şahıs nişan oyunları ve spor oyunlarıdır. Bu oyunlardan en popüler olanları ise; Star Carft II, League of Legends, Counter Strike: Global Offensive, Dota 2 ve Hearthstone'dır.

E-Spor bu iki temel özellik esasında rekabete dayalı, zihin gücü ve el becerisinin ön plana çıktığı profesyonel bir kurguyu ifade etmektedir. E-spor bazı yetkililer tarafından spor kategorisinde görülmemektedir. Bu iddiada bulunmalarının nedeni ise; e-sporun diğer geleneksel spor türlerinde olduğu gibi somut hareketlere ve fiziksel performansa dayalı olmamasından kaynaklı olarak e-sporun bir spor branşı olmaktan ziyade bir bilgisayar oyunu olduğu düşüncesidir. Gelgelelim e-sporun bir spor branşı olarak kabul edilmemesi bilim ve teknolojinin giderek geliştiği

bir ortamda gerçekçilikten ve yenilikçilikten uzak bir yaklaşımdır. E-spor, her ne kadar fiziksel bir faaliyeti içermese de birlik ve beraberliği, el-göz-zihin koordinasyonunu, anlık karar verme yetisini ve disiplinli bir takım ruhunu gerektirmektedir. Bu alanda 2008 yılında e-sporu gerçek bir spor olarak kabul ettirmek amacıyla yola çıkan ve günümüzde 46 üye ülkesi bulunan Güney Kore merkezli "Uluslararası E-Spor Federasyonu" (International e-Sports Federation-IESF) kurulmuştur.<sup>11</sup> E-spor oyunları, henüz Uluslararası Olimpiyat Komitesi (IOC) tarafından tanınmasa da 2022 Asya Oyunlarına dahil edilerek profesyonel e-spor oyuncuları arasında madalya mücadelesine sahne olacaktır.

Ulusal ve uluslararası e-spor turnuvalarına bakıldığında da, takımların müsabakalardan önce çok ciddi antrenmanlar yaptığı, taktikler geliştirdiği ve profesyonel bir uyum içinde hareket ettikleri görülmektedir. Kısacası e-spor; gerek turnuva organizasyonlarının düzenlendiği fiziki platformlarda gerekse internet ortamında milyonlarca izlenme kitlesine ulaşmış dünya çapında kabul görmüş profesyonellik isteyen bir alandır. Yürütülen ulusal ve uluslararası turnuvalar birçok organizatör ve sponsor tarafından düzenlenebilmekte, yapılan müsabakalar lisanslı hakemler ve jüri gözetiminde icra edilmektedir.

### 1.3- E-Sporun Mali Boyutu

Topladığı oyuncu sayısı ve ulaştığı izleyici kitlesi ile büyük bir sektör haline gelen e-spor, oyun firmalarının ve sponsorların ilgi odağı haline gelmiş ve yatırımlarını bu alana yönlendirmelerini sağlamıştır. Küresel ölçekte e-spordan elden edilen gelirler yaklaşık olarak 2015 yılında 325 milyon dolar, 2016 yılında 493 milyon dolar iken 2017 yılında ise bu tutar 696 milyon dolar olarak

<sup>10</sup> (<https://dijitalsporlar.com>).

<sup>11</sup> Mertkan Üçüncüoğlu, Veli Ozan Çakır, "Modern Spor Kulüplerinin E-Spor Faaliyetlerine İlgili Gösterme Nedenleri Üzerine Bir Araştırma". (<http://dergipark.gov.tr/download/article-file/368410>).

gerçekleşmiştir. 2020 yılında e-sporan elde edilen toplam gelirin 1.5 milyar dolar civarında olacağı tahmin edilmektedir. E-Spor 2015 yılından 2017 yılına kadar olan iki yıllık kısa süreç içerisinde bile %214,4 artış sağlayarak dünya pazar payında birçok spor dalını geride bırakmıştır. 2017 yılında elde edilen gelirlerin dağılımı ise; reklam gelirlerinden 155 milyon dolar, sponsorluk gelirlerinden 266 milyon dolar, medya haklarından (E-Spor içerik lisansları satışı) 95 milyon dolar, oyun yayıncılarından 116 milyon dolar, bilet ve ürün satışlarından 64 milyon dolar şeklindedir.<sup>12</sup>

E-Spor müsabakalarında dereceye giren takımlara dağıtılan toplam para ödül tutarı yaklaşık olarak 2015 yılında 61 milyon dolar, 2016 yılında 93,3 milyon dolar iken 2017 yılında 112 milyon dolara ulaşmıştır.<sup>13</sup>

E-Sporan elde edilen gelir payları dikkate alındığında e-spor sektörüne temas eden aktörler; oyun üreticileri, sponsorlar, oyun organizatörleri ve takımlardır. Bu aktörleri ve üstlendikleri fonksiyonları kısaca açıklayalım.

### 1.3.1- Oyun Üreticileri

Her türlü bilgisayarda çalışabilen, ağ bağlantısı sayesinde dünyanın birçok farklı yerinden internet ortamında aynı anda takım halinde oynanabilen oyunlar, oyun üreticisi olan firmaların çalışmalarını ve kaynaklarını bu alana yönlendirmesine neden olmuştur. E-Spor özellikle kişisel bilgisayarlar, akıllı telefonlar ve oyun konsolları üzerinden düzenlenebildiğinden farklı platformlarda oynanabilmektedir.

Oyun üreticisi firmalar kendi internet sitelerinde veya uluslararası çapta bilinen yazılım firmaları aracılığıyla bu oyunları kullanıcılarla buluşturmaktadır. Kullanıcılar ilgili oyun firmalarının internet sitelerinden veya yazılım firma-

larının resmi internet sitelerinden bu oyunları ve oyun içeriklerini belli bir ödeme karşılığı indirebilmektedir. Tabiidir ki bu oyunların kullanıcılar tarafından tercih edilmesi ve satın alınması, bu oyunların özgünlüğü ve kalitesiyle doğru orantılı olmaktadır. Ayrıca bir oyun ne kadar özgün ve kaliteli olursa olsun oyunun global çapta pazarlanması ve reklamasyonu nitelikli değilse ilgili oyun büyük kitlelere ulaşmadığından kayda değer bir gelir elde edilemeyecektir. Görüldüğü üzere kaliteli ve özgün bir oyunun geliştirilmesi, pazarlanması ve reklamasyonu çok ciddi tutarlarda maliyetler gerektirebilmektedir. Bu yüzden oyun üreticisi firmalar oyunlarının tanıtımı ve daha iyi pazarlanması için büyük firmalarla anlaşmalar yapmaktadır.

2017 yılı verilerine göre en fazla oynanan e-spor oyunlarını üreten firmalar; Riot games, Valve, Blizzard Entertainment, Wargaming, Infinity Ward isimli firmalardır.<sup>14</sup>

### 1.3.2- Sponsorlar

Marka ve unvan sahibi firmalar e-spor alanındaki turnuvalara, organizatörlere, yayın platformlarına ve takımlara sponsor olabilmektedirler. E-spor sektöründeki hızlı yükseliş sponsor firma sayısını artırdığı gibi bu alanda yapılan harcamaları da çok ciddi meblağlara ulaştırmıştır. Teknoloji, oyun, elektronik eşya, finans/bankaçılık, otomotiv gibi e-sporla doğrudan ilişkili olan veya olmayan sektörlerden ortaya çıkan sponsorlar e-spor alanında büyük yatırımlar yapmaktadırlar. Bilindiği üzere büyük firmalar tarafından sponsorluk desteğinde bulunulmasındaki temel amaç kazanç elde etmektir. Sponsor firmalar sponsoru olduğu sektörde büyük harcamalara katlanmakta; fakat burada bulunan kişi ve kurumlar nezdinde kendi firmalarının ve

<sup>12</sup> Newzoo, 2017 Global Esports Market Report

<sup>13</sup> (www.esportsearnings.com)

<sup>14</sup> Süleyman YÜKÇÜ, Emre KAPLANOĞLU, "E-Spor Endüstrisi". (<http://dergipark.gov.tr/download/article-file/511607>).

firma ürünlerinin (mal ve hizmet gibi) tanıtımını dolaylı olarak yapmakta ve daha fazla insana ulaşılabilmektedir. Böylece kısa, orta ve uzun vadede hasılatlarını yaptıkları harcamalardan kat ve kat daha yukarılara taşıyabilmektedir. Daha önce vurgulandığı üzere e-spor alanında ortaya çıkan en büyük gelir, reklamlardan ve sponsorluktan elde edilmektedir.

### 1.3.3- Oyun Organizatörleri

Ulusal ve uluslararası nitelikte düzenlenen turnuvalar, oyun organizatörleri tarafından gerçekleştirilmektedir. Organizatörler de tıpkı sponsorlar gibi büyük firmalardan oluşmaktadır. Organizatörler turnuva kurallarını, turnuvaya katılabilecek takımları, takım üyelerinin sahip olması gereken nitelikleri, turnuvanın düzenleneceği fiziki platformu ve turnuvayı çevrimiçi yayımlayacak firmaları, turnuva zamanını, turnuva esnasında görev yapacak hakemleri, izleyicilerin turnuva platformuna giriş bilet bedellerini ve verecek para ödülleri belirlemektedir. Organizatörler özellikle oyun yayıncılarından, sponsorluktan ve bilet satışlarından büyük gelirler elde etmektedirler.

### 1.3.4- Takımlar/Takım Üyeleri

Ülkemizde spor kulüpleri 5253 sayılı Dernekler Kanununa uygun olarak dernek mahiyetinde ya da 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununa göre şirket şeklinde faaliyette bulunmaktadırlar. Bu bağlamda oluşturulan e-spor takımları, profesyonel nitelikte oyuncularından ve kulüp antrenöründen oluşmaktadır. Takımlar sponsorluktan, bonservisten ve ürün satışlarından gelir elde edebilmektedir. Takım sahibi firmalar ile e-spor takım oyuncuları arasında işçi işveren ilişkisi bulunmaktadır.

Dolayısıyla takım oyuncuları bağlı bulunduğu spor kulübünden oyunun niteliğine göre günlük, haftalık ve aylık ücret gelir elde ettiği gibi transfer geliri de elde edebilmektedir. Resmi e-spor müsabakalarında genel olarak bir takım, beş asil takım üyesinden oluşmaktadır. Turnuvalarda dereceye girilmesi halinde kazanılan ikramiye, takım üyeleri arasında paylaştırılmaktadır.

### 1.4- E-Sporun Türkiye'deki Durumu

E-Spor diğer dünya ülkelerinde olduğu gibi ülkemizde de giderek daha popüler hale gelmekte ve daha fazla oyuncu çekmektedir. Ülkemizde amatör e-spor takımı sayısı 15 binin üzerinde, bu takımlarda oyun oynayanların sayısı ise 60 bini aşmış durumdadır.<sup>15</sup> Bu durum Gençlik ve Spor Bakanlığının da dikkatini çekmiştir. Bu alanda ilk olarak 2011 yılında Gençlik ve Spor Bakanlığı bünyesinde Türkiye Dijital Oyunlar Federasyonu<sup>16</sup> kurulmuştur. Bu federasyon Türkiye'de oyun sektörünün kademeli olarak geliştirilmesini, bu sahada ülkenin bölgede lider bir konuma getirilmesini ve ülkede geleneksel oyun kültürünün yaygın hâle getirilmesini amaç edinmiştir.

Söz konusu federasyon; kuruluşundan 2013 yılına kadar olan zaman zarfında dijital oyunların düzenlenmesi ve derecelendirilmesine ilişkin yönetmeliklerin çıkarılmaması, yurt çapında Türk oyunlarının dijital ortamlara taşınarak daha geniş kitlelere ulaşmasının sağlanmasına yönelik nitelikli dijital oyun yazılımlarının yapılarak yaygınlığının sağlanamaması gerekçelerine istinaden 25.09.2013 tarihli ve 6189 sayılı bakanlık oluru ile Gelişmekte Olan Spor Branşları Federasyonu<sup>17</sup> kapsamına alınarak kaldırılmış ve bu federasyon bünyesinde "dijital oyunlar" branşında faaliyetlerinin sürdürülmesi uygun görülmüştür.

<sup>15</sup> Gençlik ve Spor Bakanlığı, E-Spor Raporu. ([http://yayinlar.gsb.gov.tr/Public/Files/2018.05.14\\_16.57.28\\_espor-raporu-say%C4%B15.pdf](http://yayinlar.gsb.gov.tr/Public/Files/2018.05.14_16.57.28_espor-raporu-say%C4%B15.pdf)).

<sup>16</sup> Gençlik ve Spor Bakanlığının 13 Haziran 2011 tarihli ve 63 sayılı oluru ile kurulmuştur.

<sup>17</sup> Gençlik ve Spor Bakanlığının 21 Aralık 2006 tarihli ve 350 sayılı oluru ile kurulmuştur.

E-sporla ilgili en güncel gelişme ise Türkiye E-Spor Federasyonunun<sup>18</sup> (TESFED) kurulmasıdır. Türkiye E-Spor Federasyonu kuralları uyarınca; profesyonel olarak e-spor müsabakalarında yarışmak isteyen oyuncuların Gençlik ve Spor Bakanlığı Spor Genel Müdürlüğü'nden "E-Spor Lisansı" almaları gerekmektedir.

Her geçen gün büyüyen e-spor sektörü, özellikle Riot Games'in Türkiye ofisini açması ve ciddi yatırımlar yapmasından sonra ülkemizde de hızla gelişmiştir. Bu gelişmelere ek olarak; Riot Games Türkiye ile Bahçeşehir Üniversitesi arasında yapılan anlaşma sonucunda ortaya çıkan e-spor bursu uygulaması ile Riot Games Türkiye tarafından düzenlenen League of Legends Türkiye şampiyonluk ve yükselme liglerinde başarılı olan e-sporcular, Bahçeşehir Üniversitesi'nde yüzde 100'e varan oranlarda eğitim bursu kazanabilmektedirler. E-spor alanında ilerlemek isteyen gençler, iki kurumun sağlayacağı ortak staj ve sertifika programlarıyla da akademik ve profesyonel anlamda destek almaktadırlar.<sup>19</sup>

Ülkemizde e-spor alanında ortaya çıkan ilk spor kulüpleri; Dark Passage, Space Soldiers, Hard Ware Arena Gaming, Oyun Hizmetleri, Supermassive iken 2017 yılında Beşiktaş, Fenerbahçe 1907, Galatasaray, Bahçeşehir gibi dört büyük kulüpler de e-spor branşına dahil olmuşlardır. Bunun yanında Vodafone, Turkcell, Vestel, Ülker, Media Market, GittiGidiyor gibi büyük firmalar e-spor sektörüne sponsorluk yapmaktadırlar.

## 2- E-SPORDA VERGİLENDİRME

E-Sporcuların vergilendirilmesine ilişkin olarak Türk Vergi Kanunlarında özel bir düzenleme bulunmamaktadır. Türkiye E-Spor Federasyonu'nun (TESFED) kurulması ile birlikte ilerleyen süreçte e-spor müsabakalarına ilişkin net kuralla-

rın getirileceği, sektörde varlık gösteren aktörlerin uyması gereken talimatların artacağı, özellikle e-spor oyuncularının kanuni hak ve yükümlülüklerini, ekonomik ve sosyal haklarını koruyan ve turnuvalar esnasında ilgililer tarafından kurallara uyulmaması halinde uygulanacak cezai müeyyideleri içeren yasal düzenlemelerin yapılması beklenilmektedir. Söz konusu sektörün çok büyük bir ekonomik hacme ulaşması, Gençlik ve Spor Bakanlığının bu alanda ayrı bir federasyon kurulmasına onay vermesi ve sektöre ilişkin e-spor raporu düzenleyerek sektör içinde elde edilen gelirlere yönelik istatistiki verilere yer vermesi ilerleyen süreçte e-sporla ilgili idari ve vergisel düzenlemelerin yapılacağı sinyali vermiştir.

E-Sporcu olarak kabul edilmek ve resmi olarak e-spor müsabakalarında yarışmak için Gençlik ve Spor Bakanlığı Spor Genel Müdürlüğü'nden e-spor lisansı alınmasının şart koşulması; bakanlığın e-sporu bir spor olarak, e-spor oyuncularını da bir sporcu olarak gördüğünün karinesidir. Bu durum önemlidir çünkü dünya ülkelerine baktığımızda kimi ülkeler e-sporu spor olarak görmemekten, kimi ülkelerse e-sporu sadece spor olarak görmekle kalmayıp bu alanda ciddi yasal düzenlemeler yapmaktadır. Dolayısıyla e-sporun bir spor olarak kabul edilip edilmemesi elde edilen gelirlerin vergilendirme şekline de etki edecektir.

E-spor müsabakaları, profesyonel ve amatör olarak icra edilebilmektedir. Söz konusu ayırım sporcuların ve söz konusu spor faaliyetlerini düzenleyenlerin vergilendirmesi açısından büyük önem arz etmektedir. Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi Kanununda yer alan mevcut hükümlere göre e-spor sektöründeki aktörlerin nasıl vergilendirilmesi gerektiği konusunu ayrı başlıklar altında ele alalım:

<sup>18</sup> Gençlik ve Spor Bakanlığı'nın 24 Nisan 2018 tarihli ve 277144 sayılı oluru ile kurulmuştur.

<sup>19</sup> Bahçeşehir Üniversitesi'nden Türkiye'de Bir İlk: E-SPOR Bursu, erişim <https://bau.edu.tr/icerik/11765-bahcesehir-universitesinden-turkiyede-bir-ilk-espor-bursu>

## **2.1- E-Spor Oyunları Üreticisi Firmalar ve E-Spor Müsabakalarını Düzenleyen Organizatörler Açısından**

### **2.1.1- Gelir Vergisi/Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından**

Makalemizin 1.3.1. bölümünde açıklandığı üzere e-oyun üreticileri; kendi internet siteleri üzerinde veya uluslararası çapta bilinen yazılım firmaları aracılığıyla bu oyunları kullanıcılarla buluşturmaktadır. Kullanıcılar, ilgili oyun firmalarının internet sitelerinden veya yazılım firmalarının resmi internet sitelerinden bu oyunları ve oyun içeriklerini belli bir ödeme karşılığı indirebilmektedir. Söz konusu oyunlar ve oyun içeriklerinin satışı bir hizmet satışı niteliği taşımaktadır.

Makalemizin 1.3.3. bölümünde açıklandığı üzere e-spor müsabakalarını düzenleyen organizatörler ise; ulusal ve uluslararası nitelikte turnuvalar düzenlemektedir. Organizatörler turnuva kurallarını, turnuvaya katılabilecek takımları, takım üyelerinin sahip olması gereken nitelikleri, turnuvanın düzenleneceği fiziki platformu ve turnuvayı çevrimiçi yayımlayacak firmaları, turnuva zamanını, turnuva esnasında görev yapacak hakemleri, izleyicilerin turnuva platformuna giriş bilet bedellerini ve verilecek para ödülleri belirlemektedir. Organizatörler özellikle oyun yayıncılarından, sponsorluktan ve bilet satışlarından büyük gelirler elde etmektedirler.

5520 Sayılı Kurumlar vergisi Kanununun 6'ncı maddesine göre kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır. Safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 37'nci maddesinde, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu belirtilmiştir. Ticari kazanç Kurumlar Vergisi Kanununda kurum kazancı olarak ifade edilmektedir.

Ticari faaliyet; emek-sermaye organizasyonuna dayanmakta olup, kazanç sağlama niyet

ve kastının bulunup bulunmaması böyle bir organizasyon tarafından icra edilen faaliyetin ticari faaliyet olma niteliğine etki etmemektedir. Ancak, bir faaliyetin ticari faaliyet sayılabilmesi için kazanç sağlama niyet ve kastı gerekmemekle birlikte faaliyeti icra eden organizasyonun bütün unsurlarıyla birlikte değerlendirildiğinde kazanç sağlama potansiyeline sahip olması, şahsi ihtiyaç kapsam ve sınırlarını aşması gerekmektedir. Söz konusu işlemler ticari bir organizasyon içinde yapıldığında ilgili faaliyetin ticari faaliyetin bir unsuru sayılması, ancak ticari organizasyonun şekli ve maddi unsurları ile açıkça belli olmadığı hallerde ise faaliyetin devamlılık kasıt ve niyeti ile yapıldığını belirleyen objektif ölçü olarak, muamelede çokluk olup olmadığına bakılması gerekmektedir.

Buna göre, gerek e-oyun üreticisi olan firmalar gerekse e-spor organizatörleri tarafından sunulan hizmetler bir ticari organizasyon çerçevesinde, kazanç sağlama gayesiyle, devamlı olarak ifa edilmekte olup, elde edilen kazançların kurum kazancı olarak addedilerek kurumlar vergisine tabi tutulması gerekmektedir. E-oyun üreticisi firmaların ve oyun organizatörlerinin Türkiye'de tam mükellefiyet ya da dar mükellefiyet kapsamında elde ettiği kazançlar her harikarda kurum kazancı niteliğindedir. Tam mükellefiyet kapsamında olan e-oyun üreticisi firmaların ve oyun organizatörlerinin Türkiye'de ya da yurt dışında gerçekleştirdiği tüm hizmetlerin genel esaslar çerçevesinde kurumlar vergisine tabi tutulması gerekirken, dar mükellefiyet kapsamında bulunan e-oyun üreticilerinden ve oyun organizatörlerinden Türkiye'de iş yeri veya daimi temsilci bulunduranlar bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla elde ettiği ticari kazançlarını, Kurumlar Vergisi Kanununun 22'inci maddesi uyarınca yine tam mükellefler için geçerli olan hükümlere göre hareket ederek vergilendirme sürecini işleteceklerdir.



## 2.1.2- Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/1'inci maddesinde, Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti kapsamındaki teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu, 4'üncü maddesinde, hizmetin teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olduğu; bu işlemlerin bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleştirilebileceği, bir hizmetin karşılığının bir mal teslimi veya diğer bir hizmet olması halinde bunların her birinin ayrı bir işlem olduğu, hizmet veya teslim hükümlerine göre ayrı ayrı vergilendirileceği belirtilmiştir.

Aynı Kanun'un 9'uncu maddesine göre, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir. Şu kadar ki Türkiye'de ikametgâhı, işyeri kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından katma değer vergisi mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin katma değer vergisi, bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödenir. Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğine göre, KDV tevkiyatı uygulaması, teslim veya hizmet bedeli üzerinden hesaplanan verginin, teslim veya hizmeti yapanlar tarafından değil, bu işlemlere muhatap olanlar tarafından kısmen veya tamamen vergi sorumlusu sıfatıyla beyan edilip ödenmesidir. "Tam tevkiyat" işlem bedeli üzerinden hesaplanan verginin tamamının işleme muhatap olan alıcılar tarafından beyan edilip ödenmesi; "kısmi tevkiyat" ise hesaplanan verginin Maliye Bakanlığınca belirlenen kısmının, işleme muhatap olan alıcılar tarafından, diğer kısmının ise işlemi (teslim veya

hizmeti) yapan tarafından beyan edilip ödenmesidir. Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayıp, Türkiye'de KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere bir bedel karşılığında elektronik ortamda hizmet sunanlar, bu hizmetlere ilişkin KDV'yi, "Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti" tesis ettirmek suretiyle beyan ederler. Söz konusu hizmet sunucuları bu işlemlere ilişkin KDV'yi 3 No'lu KDV beyannamesi ile elektronik ortamda beyan ederler. Elektronik ortamda sunulan hizmetlerin bir 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 156'ncı maddesi uyarınca Türkiye'de bir iş yeri oluşturacak şekilde verilmesi durumunda bu hizmetlere ilişkin verginin genel esaslar çerçevesinde 1 No'lu KDV beyannamesi ile beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.

Buna göre; Türkiye'de KDV mükellefiyeti olan e-oyun üreticisi firmaların oyun hizmeti karşılığında Türkiye'de elde ettiği gelirler Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1 maddesine göre vergiye tabi tutulurken, Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayıp, Türkiye'de KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere bir bedel karşılığında elektronik ortamda sunulan hizmetlerde hizmet ifasından doğan katma değer vergisi 3 No.lu KDV beyannamesi ile hizmeti sunan mükellef tarafından beyan edilip ödenecektir. Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayıp, Türkiye'de KDV mükellefi olan gerçek kişilere bir bedel karşılığında elektronik ortamda sunulan hizmetlerde ise, hizmet ifasından doğan katma değer vergisinin, hizmete taraf olan KDV mükellefiyetine sahip gerçek kişi tarafından 2 no'lu katma değer vergisi beyannamesi ile tam tevkiyat kapsamında sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödeneceği tabiidir.

Oyun organizatörlerinin turnuva organizasyonu kapsamında elde ettiği gelirlerin KDV'ye tabi olması için organizasyon kapsamında yapılan işlemlerin Türkiye'de yapılması gerekmektedir. Bir işlemin Türkiye'de yapılmasından kasıt;

için konu mal teslimi ise malların teslim anında Türkiye’de bulunması; konu hizmet ifası ise hizmetin Türkiye’de yapılması veya hizmetten Türkiye’de faydalanılması gerekmektedir. Buna göre; e-spor organizasyonlarının düzenlenme şekline baktığımızda; Türkiye içinde ikametgâhı, işyeri, kanunî merkezi ve iş merkezi bulunan oyun üreticileri ve organizatörleri tarafından Türkiye sınırları içerisinde düzenlenen e-spor organizasyon çerçevesinde yapılan mal teslimleri ve hizmet ifalarından elde edilen gelirler ticari kazanç olarak mütalaa edileceğinden genel esaslar çerçevesinde KDV 1/1 maddesi gereği vergiye tabi tutulacaktır. Diğer taraftan Türkiye sınırları dışında düzenlenen uluslararası çaptaki organizasyonlar kapsamında yapılan işlemler Türkiye’de icra edilmediğinden, bu organizasyon çerçevesinde yurt dışında gerçekleşen mal teslimleri ve hizmet ifaları KDV’nin konusuna girmemektedir. Şöyle ki; organizasyon kapsamındaki mallar teslim anında Türkiye’de bulunmamakta, hizmetler Türkiye’de ifa edilmemekte veya hizmetten Türkiye’de faydalanılmamaktadır.

Ayrıca profesyonel e-spor oyuncularının katıldığı müsabakalara ilişkin olarak düzenlenen bilet bedelleri de turnuvayı düzenleyen organizatör firma tarafından belirlenmektedir. 3065 sayılı Kanunun 10/b maddesinde, malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgelerin verilmesi hallerinde vergiyi doğuran olayın, bu belgelerin düzenlenmesi ile meydana geldiği hükme bağlanmıştır. Kanunun 20/1’inci maddesinde ise teslim ve hizmet işlemlerinde KDV’nin matrahının, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu belirtilmiştir. Buna göre, turnuva organizatörlerinin bilet ve giriş kartlarının toplam satış bedeli özel matrah şekline tabi olduğundan KDV dahil olarak belirlenmeli ve satışının yapıldığı dönemde beyan edilip ödenmelidir. Yurt dışında gerçekleştirilen turnuva organizasyonlarına ilişkin bilet bedelleri ise KDV’ye tabi olmayacaktır.

## 2.2- E-Spor Sponsorları Açısından 2.2.1- Gelir Vergisi/Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından

Çalışmamızın 1.3.2. bölümünde açıklandığı üzere; teknoloji, oyun, elektronik eşya, finans/bankacılık, otomotiv gibi e-sporla doğrudan ilişkili olan veya olmayan sektörlerden ortaya çıkan sponsorlar e-spor alanında büyük yatırımlar yapmaktadırlar. Bilindiği üzere büyük firmalar tarafından sponsorluk desteğinde bulunulmasındaki temel amaç kazanç elde etmektir. Sponsor firmalar sponsoru olduğu sektörde büyük harcamalara katlanmakta; fakat burada bulunan kişi ve kurumlar nezdinde kendi firmalarının ve firma ürünlerinin (mal ve hizmet gibi) tanıtımını dolaylı olarak yapmakta ve daha fazla insana ulaşabilmektedir. Böylece gelirlerini artırarak karlarını maksimize etmektedirler.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10’uncu maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde; 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 17/6/1992 tarihli ve 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının sözü edilen kanunlar uyarınca tespit edilen amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50 sinin beyannameye ayrıca gösterilmek suretiyle kurum kazancından indirilebileceği hükme bağlanmıştır.

1 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğine göre; sponsorluk harcamaları, ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilişkili olmayan veya ilişkisi ölçülemeyen, sosyal amacı öne çıkan harcamalar olup ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilişkili olan reklam harcamalarından farklılık arz etmektedir.

Sponsor olan kurumun adının anılması koşuluyla,

- Resmi spor organizasyonları için yapılan saha, salon veya tesis kira bedelleri,
- Sporcuların iâşe, seyahat ve ikamet giderleri,

- Spor malzemesi bedeli,
- Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün uygun göreceği spor tesisleri için yapılan aynı ve nakdi harcamalar,
- Sporcuların transfer edilmesini sağlayacak bonservis bedelleri,
- Spor müsabakaları sonucuna göre sporculara veya spor adamlarına prim mahiyetinde aynı ve nakdi ödemeler

gibi harcamalar sponsorluk harcaması olarak değerlendirilecektir. Spor sahalarına, sporcuların veya diğer ilgililerin spor giysilerinin ya da spor araç ve gereçlerinin üzerine yazılı veya elektronik sinyaller yardımıyla sanal olarak kurumun tanıtımının yapılmasını sağlayacak amblem, marka, isim ve benzeri işaretler konulması gibi doğrudan ticari fayda sağlayan ve kurumun tanıtımını amaçlayan harcamalar ise reklam harcaması olarak değerlendirilecektir. Ayrıca, sponsorluk faaliyetinin yanında reklam ve tanıtım amacını da içeren işlemler nedeniyle yapılan harcamaların, sözleşmede belirtilmek ve emsaline uygun olmak şartıyla, reklam ve sponsorluk harcamaları olarak ayrıştırılabilmesi mümkündür. Örneğin, bir kurumun, bir kulübe bonservis bedelini karşılayarak transfer ettiği bir sporcuyla aynı zamanda şirketin veya ürünlerinin tanıtımına yönelik reklamlarda kullanılması halinde, reklam faaliyetine ilişkin harcamalar, bonservis bedelinden sözleşmede belirtilmek ve emsallerine uygun olmak şartıyla ayrıştırılabilecek ve reklam gideri olarak dikkate alınacaktır.

Sponsorluk uygulamasına ilişkin usul ve esaslar, 16/6/2004 tarih ve 25494 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü Sponsorluk Yönetmeliğinde düzenlenmiştir. Buna göre, gerçek ve tüzel kişiler, federasyonlara, gençlik ve spor kulüplerine veya sporculara, spor tesisleri ve faaliyetlerine ilişkin olarak anılan Yönetmelikte belirtilen usul ve esaslar dahilinde sponsor olabileceklerdir. Sponsorluk hizmetini alan kişi, kurum ve kuruluşlara

sponsorlarca nakdi bir destekte bulunulması ve bu desteğin de hizmeti alanlar adına açılmış bir banka hesabına yatırılmış olunması durumunda, sponsorlara yatırılan tutarlar için bankalar tarafından verilecek makbuz veya dekontun yapılan bağışın tevsik edici belgesi olarak kabul edilmesi gerekir. Ancak, banka dekontu veya makbuzda paranın “sponsorluk amacıyla” yatırıldığına dair bir ifadeye yer verilmesi şarttır. Diğer taraftan, desteğin nakdi olarak değil de aynı olarak yapılmış olunması durumunda; aynı değerlerin, mükelleflerce dışarıdan sağlanarak sponsorluk hizmeti alanlara bağışlanmış olması durumunda da hizmeti alanlarca teslim alınacak bu değerler için alındı makbuzunun düzenlenmesi ve makbuzda, bağışlanan kıymetlerin değerlerinin, cinsinin, miktarlarının, adedinin vb. hususların tereddüde mahal bırakmayacak şekilde yer alması şarttır.

Sponsorluk Yönetmeliği kapsamında aynı ya da nakdi olarak yapılan harcamalar, kurumlar vergisi mükelleflerince harcamanın yapıldığı yılda indirim olarak dikkate alınabilecektir. Gerçek ve tüzel kişiler, süresiz bir şekilde sponsor olamayacakları gibi; bunların herhangi bir şekilde vergi ve sosyal güvenlik prim borçları da bulunmamalıdır. Bu nedenle kurumların sponsor olabilmeleri için bağlı buldukları vergi dairesine müracaat ederek, vergi borcu olmadığına dair bir yazı almaları ve yapılan sponsorluk sözleşmesinin bir örneğini ilgili vergi dairesine vermeleri gerekmektedir.

Çalışmamızın 1.1 bölümünde açıklandığı üzere; spor dallarının profesyonel veya amatör spor dalı olup olmadıklarının belirlenmesi 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun’a göre belirlenecektir. Kanun’un 24’üncü maddesinde yer alan “*Profesyonel dallar, Spor Genel Müdürünün, Merkez Danışma Kurulunun da görüşünü almak suretiyle yapacağı teklif üzerine, Gençlik ve Spor Bakanı tarafından tespit olunur. Profesyonel spor dallarının teşkili, ilgili federasyonları ile bağlantıları,*

*idaresi tüzükle düzenlenir.*” hükmü ile profesyonel-amatör spor dalı ayrımının nasıl yapılacağı belirtilmiştir. Mevcut tarihe kadar bu madde çerçevesinde profesyonel olarak belirlenen bir spor dalı bulunmamaktadır. Buna göre şu anda ülkemizde profesyonel spor dalı olarak belirlenmiş tek spor dalı futboldur. Ayrıca Sporcu Ücretlerinden Tevkif Yoluyla Alınan Gelir Vergisinin İadesi Hakkında Yönetmelik’te yapılan açıklamalar uyarınca Türkiye Süper Ligi, 1. Lig, 2. Lig ve 3. Lig profesyonel futbol ligi ve bu liglerde tescil edilen takımlar profesyonel futbol takımı olarak kabul edilirken, diğer futbol ligleri ve takımları amatör olarak kabul edilmektedir. Futbol dışındaki spor branşları ise amatör spor dalı olarak kabul edilmektedir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre; sponsorların e-spor organizasyonlarına, liglerine veya takımlarına yönelik olarak yaptığı harcamalar ilgili mevzuatı hükümlere uyulması halinde sponsorluk harcaması olarak dikkate alınabilecektir. Mevcut düzenlemeler gereği futbol dışındaki spor branşları amatör spor dalı kapsamında değerlendirildiğinden sponsorlar tarafından e-spor organizasyonlarına, liglerine veya takımlarına yönelik olarak yapılan harcamaların tamamı kurum kazancının bulunması halinde sponsorluk harcamasının yapıldığı yılda olmak kaydıyla kurumlar vergisi beyannamesinde ayrıca gösterilmek şartıyla Kurumlar Vergisi Kanununun 10/b maddesine göre beyanname üzerinde indirim konusu yapılabilecektir. Bu indirim; yapılan harcamaların muhasebe tekniği açısından önce gider yazılması, fakat gider yazılan bu harcamaların ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili doğrudan bir illiyet bağı bulunmaması nedeniyle kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması ve ardından kurum kazancının bulunması halinde beyanname üzerinde indirim konusu yapılması şeklinde gerçekleştirilmektedir. Ayrıca e-spor müsabakalarının yapıldığı arenada, e-spor oyuncularının

veya diğer ilgililerin spor giysilerinin ya da spor araç ve gereçlerinin üzerine yazılı veya elektronik sinyaller yardımıyla sanal olarak sponsor olan kurumun tanıtımının yapılmasını sağlayacak amblem, marka, isim ve benzeri işaretler konulması gibi doğrudan ticari fayda sağlayan ve sponsor olan kurumun tanıtımını amaçlayan harcamalar direkt olarak reklam harcaması olarak ticari bilanço karının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir. Ayrıca sponsorluk harcamalarının kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde indirim konusu yapılabilmesi için (profesyonel veya amatör) sponsoru olunacak e-spor takımlarının, liglerinin ya da organizasyonlarının 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü’nün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında kanuni veya iş merkezi Türkiye’de faaliyet gösteren kurumlardan ya da derneklerden ibaret olması gerekmektedir. Aksi takdirde yurt dışında yerleşik (dar mükellef) e-spor takımlarına, liglerine ya da organizasyonlarına sponsorluk hizmeti verilmesi halinde, yapılan bu harcamalar sponsorluk harcaması kapsamında kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde indirim konusu yapılamayacaktır.

### **2.2.2-Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından**

Katma Değer Vergisi Kanununun 17/2-b maddesinde; 17/1 inci maddesinde sayılan, genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere, köylere, bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, döner sermayeli kuruluşlara, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşlarına, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına, siyasî partiler ve sendikalara, kanunla kurulan veya tüzelkişiliği haiz emekli ve yardım sandıklarına, kamu menfaatine yararlı derneklere, tarımsal amaçlı kooperatiflere ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifalarının katma değer vergisinden istisna olacağı belirtilmiştir.

Aynı kanunun 29/1 inci maddesinde, mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'den, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV'yi indirebilecekleri; 30/a maddesinde ise vergiden istisna edilmiş malların teslimi ve hizmet ifasıyla ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan KDV'nin, 30/d maddesinde ise Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisinin indirim konusu yapılamayacağı açıklanmıştır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre; Katma Değer Vergisi Kanununun 17/1'inci maddesinde sayılan kurum ve kuruluşlara sponsorluk sözleşmesi kapsamında yapılacak bedelsiz mal teslimi ve hizmet ifaları katma değer vergisinden istisna olup, söz konusu mal teslimi ve hizmet ifaları nedeniyle yüklenilen katma değer vergisinin, aynı kanunun 30 uncu maddesi uyarınca indirimi mümkün değildir. İndirimi mümkün olmayan bu verginin kurumlar vergisi kazancının tespitinde gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması mümkündür.

Diğer taraftan, KDV Kanununun 17/1'inci maddesinde sayılan kurum ve kuruluşlar dışında sponsorluk kapsamında yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabi olup, bu harcamalar dolayısıyla yüklenilen vergilerin de Katma Değer Vergisi Kanununun 29/1 inci maddesi uyarınca indirim konusu yapılması mümkündür. Ayrıca, sponsorluk sözleşmesi kapsamında yapılan nakdi bağışlar KDV'nin konusuna girmediğinden KDV'ye tabi olmayacaktır. Yine bu çerçevede, ilgili spor faaliyetlerinin desteklenmesi amacıyla sponsor olunması ve bu kapsamda yapılan harcamaların nakit olması nedeniyle KDV Kanununun 30/a maddesi uyarınca indirimi müessesesinin işletilmesi de mümkün değildir.

## 2.3- E-Spor Takım Sahibi Olan Firmalar Açısından

### 2.3.1- Gelir Vergisi/Kurumlar Vergisi Açısından

Çalışmamızın 1.3.4. bölümünde açıklandığı üzere; ülkemizde spor kulüpleri 5253 sayılı Dernekler Kanununa uygun olarak dernek mahiyetinde ya da 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununa göre şirket şeklinde faaliyette bulunmaktadır. Takımlar sponsorluktan, bonservisten ve ürün satışlarından gelir elde edebilmektedir. Bonservis en genel tanımıyla; transfer edilecek sporcunun, bünyesinde yer aldığı spor kulübü ile sözleşmesi bitmeden evvel satın alınması karşılığında diğer spor kulübüne sözleşmesi gereği ödenen bedeldir.

Kurumlar Vergisi Kanununun l'inci maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendi hükmüne göre, dernek veya vakıflar (tüzel kişiliği itibarıyla) kurumlar vergisinin konusu dışında olup bunlara ait iktisadi işletmelerin kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmaktadır. İktisadi işletmenin belirlenmesinde Kanunun 2'nci maddesinin beşinci fıkrasında belirlenen koşullar dikkate alınacak olup işletmelerin belirgin özellikleri bağlılık, devamlılık ve faaliyetin ticari, sınai veya zirai bir mahiyet arz etmesidir. Diğer bir anlatımla iktisadi işletmenin unsurları, ticari faaliyetin de temel özelliklerinden olan, bir organizasyona bağlı olarak piyasa ekonomisi içerisinde bedel karşılığı mal alım-satımı, imalatı ya da hizmet ifaları gibi faaliyetlerdir. Kanun, bu gibi halleri tek tek saymak yerine, dernek ya da vakıf tarafından piyasa ekonomisi içerisinde icra edilen tüm iktisadi faaliyetleri kapsama almıştır.

Aynı Kanunun 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (j) bendinde, 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 şirketlerin kurumlar vergisinden muaf olduğu

hükmüne yer verilmiştir. 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin “Spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadi işletmeleri ile sadece idman ve spor faaliyetinde bulunan anonim şirketler” başlıklı bölümünde *transfer ve bonservis gelirleri, saha reklam gelirleri, maç bileti satışları, sporcuların formalarına aldıkları reklamlar, maç yayın hakkının satılması faaliyetleri* idman ve spor faaliyeti kapsamında değerlendirilirken idman ve spor faaliyetlerinin yanı sıra forma, ayakkabı ve diğer malzeme satışı, otopark, benzin istasyonu, restoran, otel, büfe ve plaj işletmeciliği yapılması durumunda, idman ve spor faaliyetlerinin dışındaki bu faaliyetlerin ayrı bir iktisadi işletme olarak kurumlar vergisine tabi olacağı belirtilmiştir.

Buna göre; Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü'ne tescil edilmiş e-spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadi işletmeleri ile sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan e-spor takımı sahibi olan anonim şirketler Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (j) bendine göre kurumlar vergisinden muaftır. E-Spor kulüplerinin (dernek ya da şirket farketmeksizin) forma, bilgisayar ekipmanları ve buna benzer malzeme satışları yapılması veya otopark, benzin istasyonu, restoran, otel, büfe ve plaj işletmeciliği gibi faaliyetlerde bulunması durumunda idman ve spor faaliyetlerinin dışındaki bu faaliyetlerin ayrı bir iktisadi işletme olarak değerlendirilerek bu kapsamda elde edilen kazançların kurumlar vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü'nün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanuna eklenen “*Sporcu Ücretlerinden Tevkif Yoluyla Alınan Gelir Vergisinin İadesi*” başlıklı Ek 12'inci maddesi ve uygulamaya yönelik olarak çıkarılan “*Sporcu Ücretlerinden Tevkif Yoluyla Alınan Gelir Vergisinin İadesi Hakkında Yönetmelik*” hükümlerine göre amatör spor dallarının desteklenmesi amacıyla, sporcu ücretleri üzerinden kesilerek beyan

edilen ve ödenen gelir vergisi tutarlarının, yönetmelikte sayılan harcamalarda kullanılmak üzere ilgili kulüp veya şirketlere iadesi öngörülmüştür.

Yönetmeliğe göre, iadeye konu edilebilecek vergi tevkifatları sadece spor müsabaka ve yarışmalarına katılmak amacıyla Gençlik Hizmetleri ve Spor İl Müdürlüğü veya ilgili spor federasyonundan bağlı olduğu kulüp adına lisans alan ve bu lisans için ilgili yıl vizesi yapılmış sporculara ödenen ücretler üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 72'inci madde kapsamında kesilen ve beyan edilerek vergi dairesine ödenen tutarlar ile sınırlıdır. Sporcuların söz konusu madde kapsamında vergilendirilmesinde tevkifat yükümlülüğü sporcuların bağlı bulunduğu spor kulüplerine ya da şirkete aittir. Dolayısıyla yönetmelik hükümleri uyarınca yapılacak iade de ilgili spor kulübü ya da şirketin açtırmış olduğu özel hesaba yapılacaktır. Burada dikkat edilmesi gereken husus; sporcular dışındaki diğer spor elemanları, çalıştırıcı personel ile idari hizmetler, destek hizmetleri ve diğer görevlerde çalışan personelin ücretlerinden kesilen vergilerin iade kapsamında bulunmamasıdır. Spor kulüpleri ve sportif alanda faaliyette bulunan sermaye şirketleri tarafından özel hesap gelirlerinin toplanmasını teminen Türkiye'de kurulu bankalarda ihtiyaca göre bir ya da birden fazla hesap açılacaktır. Özel hesaba aktarılan tutarlar ise; amatör spor dallarında sportif faaliyet gösteren sporculara, bunların çalıştıracılarına ve diğer spor elemanlarına yapılan ücret ve ücret sayılan brüt ödemelerde ve söz konusu sporcu, çalıştırıcı ve diğer spor elemanlarının, sportif faaliyetlerine ilişkin iade, ibate, seyahat, sağlık, eğitim-öğretim harcamaları ile amatör spor dallarına ilişkin hazırlık kampları, müsabaka, malzeme ve ekipman, vize, lisans, tescil ve katılım harcamalarında kullanılabilir. İlgili özel hesaba aktarılan paraların bu amaçlar dışında kullanılması halinde, iade tutarının, amaç dışı kullanıldığı vergilendirme dönemine ilişkin gelir (stopaj) vergisi olarak, vergi ziyayı cezası ile

birlikte tarh edileceği ve gecikme faizi hesaplanacağı tabiidir.

Bu hüküm ve açıklamalar doğrultusunda, spor müsabaka ve yarışmalarına katılmak amacıyla Gençlik Hizmetleri ve Spor İl Müdürlüğü veya ilgili spor federasyonundan bağlı olduğu kulüp adına lisans alan ve bu lisans için ilgili yıl vizesi yapılmış e-spor oyuncularına ödenen ücretler üzerinden Gelir Vergisi Kanununun Geçici 72'inci maddesi kapsamında yapılan tevkifatlar, e-spor oyuncularına (amatör olarak kabul edildiğinden), diğer amatör spor branşlarındaki sporculara ve bu branşlardaki çalıştırıcılara ve diğer spor elemanlarına yapılan ücret ve ücret sayılan brüt ödemelerde ve söz konusu sporcu, çalıştırıcı ve diğer spor elemanlarının, sportif faaliyetlerine ilişkin işe, ibate, seyahat, sağlık, eğitim-öğretim harcamaları ile amatör spor dallarına ilişkin hazırlık kampları, müsabaka, malzeme ve ekipman, vize, lisans, tescil ve katılım harcamalarında kullanılmak üzere iadeye konu edilebilecektir.

#### **2.4.2- Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından**

Katma Değer Vergisi Kanununun 1/3-g maddesinde, 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 hizmetlerinin KDV ye tabi olduğu belirtilmiştir.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğine göre; profesyonel spor kulüpleri (şirketleşenler dahil);

- Sponsorluk yoluyla veya reklâm almak (reklam alanları ve panolarının kiralanması dahil) suretiyle reklâm gelirleri,
- Spor müsabakalarının veya kulüple ilgili faaliyetlerin yayınlanması suretiyle yayın

geliri, toplumsal şans oyunları ve diğer faaliyetlerde kulüp isminin kullanılmasına izin verilmesinden dolayı isim hakkı geliri elde etmektedirler.

Spor kulüplerinin genel oranda KDV'ye tabi olan bu gelirlerine konu işlemleri nedeniyle hesaplanan KDV'nin (9/10)'u işlemin muhatapları (reklâm hizmeti alanlar, yayın faaliyetini gerçekleştirenler, isim hakkını kullananlar vb.) tarafından tevkifata tabidir.

Spor kulübü dernekleri, amatör ve profesyonel spor faaliyetleri yanında çeşitli alanlarda faaliyet gösteren müesseselere sahiptirler. Bir iktisadi işletme niteliğinde olan profesyonel futbol kulüpleri ile sosyal tesis, lokal, otopark, spor okulları ve kursları, spor sahaları, sağlık merkezleri, plaj tesisleri ve benzeri iktisadi işletmelerin teslim ve hizmetleri, yapılan açıklamalar çerçevesinde KDV'nin konusuna girmektedir. Profesyonel spor kulüplerinin KDV kapsamına giren teslim ve hizmetleri; maç hasılatları, spor toto-loto ve iddaa isim hakkı gelirleri, spor malzemesi ve hediyelik eşya satışı, yayın hakkı gelirleri, reklam gelirleri ve diğer gelirlerden oluşmaktadır. Faaliyetin zorunlu bir unsur olarak yapılan futbolcu transferleri ile kiralama karşılığı kulüplerce elde edilen bedeller aynı kanunun 1/3-g maddesi kapsamında sayılamayacağından verginin konusuna girmemektedir. Ancak, anonim şirket statüsünde sportif faaliyetlerde bulunan kuruluşların bütün teslim ve hizmetlerinin 3065 sayılı Kanunun 1/1'inci maddesi gereğince vergiye tabi olduğu ise açıktır. Söz konusu tebliğ hükmü ile yalnızca futbol faaliyetine ilişkin belirleme yapılmıştır. Fakat buradan hareketle e-spor başta olmak üzere diğer spor branşları için de yorum yapmak mümkündür. Ayrıca aynı Kanunun 17/2-b maddesinde ise, kanunların gösterdiği gerek üzerine bedelsiz olarak yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları ile 17/1 maddesinde sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifalarının KDV'ye tabi olmadığı hükme bağlanmıştır.

Katma Değer Vergisi Kanununun 11'inci maddesinde, yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetlerin vergiden istisna olduğu belirtilmiş ve 12'inci maddesinde ise hizmetin yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmet sayılabilmesi için hizmetin yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olması ile hizmetten yurt dışında faydalanılması gerektiği şart kılınmıştır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre; profesyonel e-spor kulüplerinin spor malzemesi ve hediye eşya satışı, yayın hakkı, reklam ve benzeri gelirleri ile spor kulüplerinin spor okul ve kurs, lokal, sosyal tesis, otopark, spor sahaları, sağlık, plaj tesisleri işletmek gibi ticari faaliyetleri kapsamında yapacakları teslim ve hizmetlere KDV uygulanır. Ayrıca, Katma Değer Vergisi Kanununun 17/2-b maddesine göre; kanunların gösterdiği gerek üzerine bedelsiz olarak yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları ile aynı kanunun 17/1 maddesinde sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifalarının KDV'ye tabi olmadığı hükme bağlanmıştır. Spor kulüplerinin genel oranda KDV'ye tabi olan sponsorluk gelirleri, reklam gelirleri, isim hakkı gelirleri ve yayın gelirleri nedeniyle hesaplanan KDV'nin 9/10'u işlemin muhatapları (reklam hizmeti alanlar, yayın faaliyetini gerçekleştirenler, isim hakkını kullananlar vb.) tarafından kısmi tevkifata tabi tutulacaktır.

Ayrıca hem dernek şeklinde hem de şirket şeklinde faaliyette bulunan e-spor kulüplerinin yurtdışından transfer ettiği e-sporcular için ödediği bonservis bedelleri üzerinden KDV hesaplanması gerekmekte olup söz konusu KDV, bonservis bedelini ödeyen yurt içindeki spor kulübü tarafından tevkifata tabi tutularak 2 No'lu KDV beyannamesi ile beyan edilip ödenmesi gerekmektedir. Diğer taraftan dernek şeklinde faaliyet gösteren spor kulüplerinin yurtdışına transfer ettikleri e-sporcular nedeniyle elde ettikleri bonservis bedelleri KDV Kanununun 1/3-g bendi ile tebliğin ilgili bölümleri uyarınca KDV'nin konu-

suna girmeyecek ancak şirket şeklinde faaliyet gösteren spor kulüplerinin yurtdışına transfer ettikleri sporcular nedeniyle elde ettikleri bonservis bedelleri KDV Kanunu 1/1 fıkrası kapsamında verginin konusuna girecek fakat aynı kanunun 11'inci ve 12'inci maddeleri uyarınca hizmet ihracı olması münasebetiyle istisna kapsamında değerlendirilecektir.

## 2.5- E-Spor Takım Üyeleri Açısından 2.5.1- Gelir Vergisi/Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından

Makalemizin 1.3.4. bölümünde açıklandığı üzere; e-spor takım üyeleri profesyonel oyuncularından oluşmaktadır. Takım sahibi firmalar ile e-spor takım oyuncuları arasında işçi işveren ilişkisi bulunmaktadır. Dolayısıyla takım oyuncuları bağlı bulunduğu firmadan oyunun niteliğine göre günlük, haftalık ve aylık ücret geliri elde ettiği gibi transfer geliri de elde edebilmektedir. Resmi e-spor müsabakalarına katılan takımlar genel olarak beş asil takım üyesinden ve izin verilen sayıda yedek oyuncudan oluşmaktadır. Turnuvalarda dereceye girilmesi halinde ise kazanılan ikramiye, takım üyeleri arasında paylaşılmaktadır.

Gelir Vergisi Kanununun 61'inci maddesinde; ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir. Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlarla ödemiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmeyeceği hükmüne yer verilmiş olup, aynı maddenin 6 ncı bendinde de sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatlerin ücret ödemesi sayıldığı belirtilmiştir.

Gelir Vergisi Kanununun 63'inci maddesinin son fıkrasında: "Hizmet erbabına verilen ayınlar,



*verildiği gün ve yerdeki ortalama perakende fiyatlarına göre; konut tedariki ve sair suretle sağlanan menfaatler, konutun emsal kirasına veya menfaatin emsal bedeline göre değerlendirilir.” hükümü yer almaktadır.*

Gelir Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesinin 1'inci bendinde; ilim ve fenni, güzel sanatları, tarımı, hayvan yetiştirilmesini ve memleket bakımından faydalı olan diğer işleri ve faaliyetleri teşvik maksadıyla verilen ikramiyeler ve mükafatların; aynı maddenin 3'üncü bendinde ise spor yarışmalarına katılan amatör sporculara ödenen ödül ve ikramiyelerin gelir vergisinden istisna olduğu belirtilmiştir.

Aynı Kanun'un Geçici 72'nci maddesinde ise sporcuların vergilendirilmesi ile ilgili olarak *“31/12/2019 tarihine kadar sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemelerden aşağıdaki oranlarda gelir vergisi tevkifatı yapılır.*

- a) Lig usulüne tabi spor dallarında;
  - 1) En üst ligdekiler için % 15,
  - 2) En üst altı ligdekiler için % 10,
  - 3) Diğer liglerdeki için % 5,
- b) Lig usulüne tabi olmayan spor dallarındaki sporculara yapılan ödemeler ile milli sporculara uluslararası müsabakalara katılmaları karşılığında yapılan ödemelerden % 5.

(2) Bu ödemeler üzerinden 94'üncü madde kapsamında ayrıca *tevkifat yapılmaz. Bu gelirler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler dolayısıyla beyanname verilmesi halinde de bu gelirler beyannameye dahil edilmez.”* hükümlerine yer verilmiştir. Ayrıca 267 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde de sporcuların vergilendirilmesi ile ilgili açıklamalara yer verilmiştir. Görüldüğü üzere ülkemizde sporcuların vergilendirilmesine yönelik olarak artan oranlı gelir vergisi tarifesi

yerine, sabit oranlı bir tarife benimsenmiştir.

Çalışmamızın 1.1. bölümünde sadece futbol branşının profesyonel spor branşı olarak kabul edildiğini, futbolda da süper lig, 1.lig, 2.lig ve 3. Ligin profesyonel ligler kapsamında olduğunu, diğer futbol liglerinin amatör futbol ligi ve diğer spor branşlarının ise amatör spor branşı olduğunu belirtmiştik. Sporcuların vergilendirilmesi ile ilgili hükümlere yer veren Gelir Vergisi Kanununun Geçici 72'inci maddesinde profesyonel-amatör spor dalı ayrımı yapılmamış olup, lig usulüne tabi olan ve olmayan spor dallarının hangi oranlarda vergilendirileceği açıklanmıştır. Gelir İdaresi Başkanlığı da vermiş olduğu özgelelerde amatör olarak kabul edilen basketbol, voleybol gibi spor branşlarında da vergilemenin Gelir Vergisi Kanununun Geçici 72'inci maddesine göre yapılması gerektiğini belirterek uygulamaya yön vermektedir.<sup>20</sup>

Buna hüküm ve açıklamalara göre; e-sporcuların takımlarından günlük, haftalık ve aylık olarak elde ettiği gelirlerin ücret olduğu açık olmakla beraber, bu gelirlerin vergilendirilmesinde de diğer tüm spor dallarında olduğu gibi Gelir Vergisi Kanununun Geçici 72'inci maddesinde yer alan hükümlerin dikkate alınması gerekmektedir. Dolayısıyla e-spor branşının amatör spor dalı kapsamında olması bu durumu değiştirmemektedir. E-Sporcular haricinde kalan antrenör, menejer ve diğer görevlilerin elde ettikleri ücretlerin ise Gelir Vergisi Kanununun 61, 94, 103 ve 104'üncü maddelere göre vergilendirilmesi gerekmektedir. Gelir Vergisi Kanununun 63'üncü maddesine göre bağlı buldukları takım sahibi firma tarafından e-sporculara verilen ayınlar, verildiği gün ve yerdeki ortalama perakende fiyatlarına göre; konut tedariki ve sair suretle sağlanan menfaatler, konutun emsal kirasına veya menfaatin emsal bedeline göre değerlendirilerek vergiye tabi

<sup>20</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 10.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.20.15.01-30-MUK-2011-73-142 sayılı Özelgesi, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 23.03.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 61-186 sayılı Özelgesi,

tutulacaktır. Ayrıca katılan turnuva organizasyonlarda dereceye giren e-spor takımları tarafından elde edilen ödül ve ikramiyeler takım üyeleri arasında paylaştırıldığından, amatör e-sporcular nezdinde elde edilen bu ödül ve ikramiyeler, Gelir Vergisi Kanununun 29/3'üncü bendine göre vergiden istisna olacaktır. İkramiye ve mükafatların; turnuva organizatörleri ya da takım sahibi firmalar tarafından ilim ve fenni, güzel sanatları, tarımı, hayvan yetiştirilmesini ve memleket bakımından faydalı olan diğer işleri ve faaliyetleri teşvik amacıyla verilmesi halinde de Gelir Vergisi Kanununun 29/1'inci bendine göre vergiden istisna olacağı da tabiidir.

### **2.5.2- Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından**

Katma Değer Vergisi Kanununun 1/3-c maddesine göre; profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar, yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi ve gösterilmesi katma değer vergisine tabidir. Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde; amatör ve profesyonel ayrımının, 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 ile birlikte yapılan müzik icrasını ifade eder. Eğer sporcu ve sanatçı söz konusu faaliyetleri nedeniyle gelir elde ediyorsa profesyoneldir. Bu faaliyetini belli bir menfaat karşılığında yapmaktadır. Dolayısıyla amatör ve profesyonel ayrımı yapılırken sporcu ve sanatçıların katıldıkları gösteri, konser, maç, 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 içinde yapılan faaliyetlerin tamamı gelir sağlayıcı nitelikte olduğundan, bu tür faaliyetler herhangi bir ayırım yapılmaksızın 3065 sayılı Kanununun (1/1) inci maddesindeki genel hükme göre vergilendirilir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre; Katma Değer Vergisi Kanununda amatör-profesyonel sporcu ayrımı Kurumlar Vergisi Kanunundan farklı olarak el alınmaktadır. Spor branşlarında herhangi bir ayırma gidilmeksizin yürütülen spor faaliyetlerinden gelir elde ediliyorsa ilgili sporcular profesyoneldir. Bu bağlamda e-spor oyuncularının bulunduğu bir yarışma veya etkinlik düzenlenmesi sonucu e-sporcular tarafından bir gelir elde ediliyorsa; diğer bir deyişle profesyonel e-spor oyuncularının katıldığı bir müsabakadan dolayı elde edilen gelirler Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1 maddesine göre KDV'ye tabi olacaktır. Burada mükellef söz konusu müsabakayı düzenleyen, tertipleyen ve organizasyondan gelir elde eden organizatör firmadır. Diğer taraftan faaliyet gösterdiği spor branşlarında gelir etmeyen sporcular Katma Değer Vergisi Kanunu kapsamında amatör kabul edildiğinden, amatör sporcuların bulunduğu bir yarışma veya etkinlik düzenlenmesi nedeniyle elde edilen gelirler katma değer vergisine tabi tutulmayacaktır. Katma Değer Vergisi Kanununa göre ister amatör ister profesyonel olsun e-spor oyuncuların elde ettiği ücret ve ücret mahiyetindeki primlerin ve buna benzer menfaatlerin KDV'ye tabi olmadığı da açıktır.

### **SONUÇ**

E-Spor ülkemizde özellikle genç nüfus tarafından büyük ilgi görmekte ve bu branştaki yükseliş giderek hız kazanmaktadır. Ülkemizde bulunan amatör veya profesyonel e-spor oyuncu sayısı, e-spor müsabakalarının izleyici kitlesi ve e-spor mali sektörünün büyük bir hacme ulaşması nedeniyle bu branşa yönelik olarak

2018 Nisan ayında Türkiye E-Spor Federasyonu kurulmuştur. Bu federasyonun ilerleyen süreçte e-spor sektöründe bulunan oyuncular, hakemler, organizatörler ve spor kulüpleri ile ilgili olarak birtakım talimatnameler, kurallar ve bu düzenlemelere uyulmaması halinde uygulanacak cezai müeyyidelerle ilişkin düzenlemeler yapması beklenmektedir. Ülkemizdeki 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü Kanunu ve 3813 Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun hükümleri gereği futbol dışındaki spor branşları amatör olarak kabul edildiğinden e-spor amatör spor branşı, e-spor oyuncuları da amatör sporcu kategorisindedir. Söz konusu yasal düzenlemelerin yürürlüğe çıkarıldıkları dönemlerde futbolun en popüler spor branşı olması, diğer spor branşlarının yeterince gelişim göstermemesi bu düzenlemenin gerekçesi olarak görülmektedir. Aradan geçen süreç içerisinde futbol branşı her ne kadar popülerliğini koruyup ekonomik hacmini artırsa da, diğer spor branşları da ciddi anlamda ilerleme kaydederek futbola rakip olmaya başlamıştır. E-Spor branşı da futbol ve diğer spor branşlarını tehdit eder nitelikte bir hızla yoluna devam etmektedir. Hal böyleyken futbol haricindeki diğer spor branşlarının profesyonel spor branşı olarak kabul edilmemesi gerçeklikten uzak bir yaklaşım olup, Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü Kanununda bu konuya ilişkin güncel bir düzenlemeye ihtiyaç duyulduğu da açıktır. Bu durum yürütülen spor etkinliklerinin vergilendirilmesi bakımından da büyük önem arz etmektedir.

E-Spor sektörüne yönelik olarak ülkemizde birtakım hukuki ve mali düzenlemelerin yapılması gerekmektedir. Bunlar; e-sporun profesyonel bir spor branşı olarak kabul edilmesi, profesyonel olarak nitelendirilecek liglerin belirlenmesi ve bu durumun vergi kanunlarında yer alan sponsorluk indiriminde dikkate alınması, e-spor sektöründe bulunan aktörlerin elde ettiği gelirlerin ve yaptıkları harcamaların niteliği belirlenerek Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu

ve Katma Değer Vergisi Kanununda gerekli düzenlemelerin yapılması, e-spor branşlarında milli takım kadrolarının oluşturulması, e-spor seviyesini en üst düzeye çıkaracak nitelikte akademik bir birim oluşturulması, üniversitelerde verilecek seçmeli dersler ve burslarla e-sporcuların desteklenmesi, ülke çapında geniş çaplı bir organizasyonla sponsorluk yapan firmalara e-sporun tanıtımının yapılması, profesyonel e-spor oyuncularının bağlı buldukları takımlarda ve katıldıkları turnuva organizasyonlarında sahip olduğu hak ve yükümlülüklerin, bu hak ve yükümlülüklere riayet edilmemesi halinde karşılaşılabilecekleri cezai müeyyidelerin belirlenmesi, yetişkinlerin e-spor hakkında bilgilendirilmesi ve e-spor oyuncularının bilgisayar başında geçireceği süreden kaynaklı olarak karşılaşılabilecekleri fiziksel ve zihinsel problemlerin en aza indirilmesi için egzersiz ve rehabilitasyon çalışmalarının sistemli ve düzenli olarak uygulanması gerekmektedir.

#### **KAYNAKÇA**

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 7103 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
- Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği
- 1 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
- 3289 sayılı Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun
- 5894 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun
- Sporcu Ücretlerinden Tevkif Yoluyla Alınan Gelir Vergisinin İadesi Hakkında Yönetmelik
- Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü Sponsorluk Yönetmeliği
- Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 10.06.2011 tarih ve B.07.1.Gİ-B.4.20.15.01-30-MUK-2011-73-142 sayılı Özelgesi

- Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 23.03.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 61-186 sayılı Özelgesi,
- Gençlik ve Spor Bakanlığı, E-Spor Raporu. ([http://yayinlar.gsb.gov.tr/Public//Files/2018.05.14\\_16.57.28\\_esp-or-raporu-say%C4%B15.pdf](http://yayinlar.gsb.gov.tr/Public//Files/2018.05.14_16.57.28_esp-or-raporu-say%C4%B15.pdf)).
- [www.gsb.gov.tr](http://www.gsb.gov.tr)
- (<https://playerbros.com>)
- (<https://dijitalsporlar.com>)
- ([www.esportsearnings.com](http://www.esportsearnings.com))
- Newzoo, 2017 Global Esports Market Report
- Fanatik Gazetesi. (2017). "E-Spor nedir? Nasıl oynanır?". (<http://www.fanatik.com.tr/2017/03/06/e-spor-nedir-nasil-oy-nanir-1281425>).
- Mertkan Üçüncüoğlu, Veli Ozan Çakır, "Modern Spor Kulüplerinin E-Spor Faaliyetlerine İlgi Gösterme Nedenleri Üzerine Bir Araştırma". (<http://dergipark.gov.tr/download/article-file/368410>).
- Süleyman YÜKÇÜ, Emre KAPLANOğLU, "E-Spor Endüstrisi". (<http://dergipark.gov.tr/download/article-file/511607>)