T.C.

İstanbul Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Mali Hukuk Anabilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

TÜRKİYE'DE SPORUN VERGİLENDİRİLMESİ

Hazırlayan

ONUR ÖZDOĞAN

2501060680

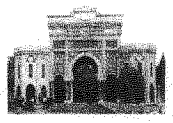
Tez Danışmanı

Prof. Dr. SALİM ATEŞ OKTAR

(DÜZELTİLMİŞ TEZ)

İSTANBUL - 2011

T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MÜDÜRLÜĞÜ



TEZ ONAYI

Enstitümüz **MALİ HUKUK** Anabilim Dalında ders dönemindeki Eğitim - Öğretim Programını başarı ile tamamlayan **2501060680** numaralı **ONUR ÖZDOĞAN'ın** hazırladığı **"TÜRKİYE'DE SPORUN VERGİLENDİRİLMESİ"** konulu **YÜKSEK LİSANS/** ~~**DOKTORA TEZİ**~~ ile ilgili **TEZ SAVUNMA SINAVI,** Lisansüstü Öğretim Yönetmeliği'nin 15.Maddesi uyarınca **18.07.2011 Pazartesi** günü saat **13.00'te** yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin ..kabulüne..'ne* **OYBİRLİĞİ** ~~**OYÇOKLUĞUYLA**~~ karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	KANAATİ(*)	İMZA
PROF.DR.ESRA EKMEKÇİ ÇALICIOĞLU	kabul	
PROF.DR.S.ATEŞ OKTAR	kabul	
PROF.DR.ELİF SONSUZOĞLU	kabul	
YRD.DOÇ.DR.ZAFER ERTUNÇ ŞİRİN	Kab-l	
YRD.DOÇ.DR.İRFAN BARLASS	Kabul	

Adres: Besim Ömerpaşa Caddesi Kaptan-ı Derya Sokağı 34452 Beyazıt/İstanbul
Tel: 0212 440 00 00 / 14219-14220-14221-14222-14226-14227-14243
Fax: 0212 440 03 40 e-mail: sbe@istanbul.edu.tr

TEZ DÜZELTME METNİ

- Tezin 4. bölümü çıkarılarak, 3. Bölümün içine alındı.
- Tezin numaralandırma sistemi değiştirildi.
- Tezin 4. sayfanın 1. paragrafında sporun tanımına yapılan atıfa TDK tanımı da eklendi.
- Tezin 2.2.5. başlığı altında futbol kulüplerine ait şirketlerde gelir ve gider kalemleri detaylı olarak anlatılarak, değerlendirildi.
- GSGM değerlendirildiği bölümde GSGM Giderleri Bölümü çıkarıldı.
- Tezin 49. sayfasında yer alan Performansa Dayalı Özel Ödemeler başlıklı bölümünde anlatım bozukluğu yapan son cümlesi çıkartıldı.
- Tezin Teknik Adam ve Antrenörlerin Vergilendirilmesi başlılık bölümünün son paragrafının 1. cümlesi yeniden düzenlendi. Teknik adamların hangi esas göre vergilendirildiği eklendi.
- Tezin Anonim Ortaklıkların Kuruluşu Türleri Organları ve Yönetimi başlıklı bölümü yeniden değerlendirilerek sadeleştirildi.
- Derneklerin Kurulması ve Yönetilmesi başlıklı bölümü yeniden ele alınarak sadeleştirildi.
- Sporun Tarihsel Gelişimi bölümünde Şampiyonlar Ligi, Avrupa Ligi, UEFA Avrupa Şampiyonası ve FIFA Dünya Şampiyonasına ilişkin prim ödemeleri bilgileri detaylı olarak anlatıldı.
- Sporculara Sağlanan Diğer Menfaatler ve Uluslararası Müsabakalara Katılan Sporculara Yapılan Ödemeler ve Sağlanan Menfaatlerin Ücret olup Olmadığı başlığı altında GVK 61/6 ve 29/3. maddeleri ile birlikte 5766 sayılı yasa ile milli maçlara katılma karşısında verilen ücretlere %5 stopaj öngörülürken GVK m. 29 f. 3. uyarınca amatör sporculara yapılan tür ödemelerin istisna edilmesi değerlendirildi.

- Tezin GVK Açısından Sporcuların Profesyonel Olmasının Vergilendirmeye Etkileri başlıklı bölümü ekonomik yaklaşım, vergi kanunlarının yasallığı ve kıyas yasağı, hukuk devleti ilkesi uyarınca tekrar değerlendirilerek incelendi.
- Hakemlerin ve Gözlemcilerin Vergilendirilmesi başlıklı bölümde GVK 29. madde başlığı ile düzenleme arasındaki uyumsuzluktan değerlendirildi.
- Spora Destek Veren Kişi ve Kurumların Vergilendirilmesi başlığı Spora Verilen Desteklerin Vergisel Alandaki Yansımaları olarak değiştirildi. Bu başlığın altında GVK m.23 b. 15 uyarınca tanınan istisna eklendi.
- Sporcuları Vergilendirilmesine İlişkin Eleştiriler bölümüne eşitlik ilkesi ve sosyal devlet ilkesi eklendi. Sporcuların katma değer yaratması sebebiyle istisna tanınma görüşü ve diğer ülkelerdeki sporcu vergilerinin oranları mukayese edilerek değerlendirildi.
- Spor Kulüplerinin Kurumlar Vergisi Sorumluğu bölümünde kulüplerin gelirlerine dair örnekler verilerek kurumlar vergisi muafiyeti değerlendirildi.
- Spor Kulüplerinin Sporcu Gelirlerinden Tevkifat Yapma Usulü ve Bu Konudaki Yükümlülükleri başlığı altında borçlarının teciline ilişkin 2008 ve 2011 yılında yapılan yasal düzenlemeler değerlendirildi.

ÖZ

“Türkiye’de Sporun Vergilendirilmesi” konulu çalışmamızda temel konu, gittikçe küreselleşen sporun, Türk vergi sistemi kapsamında değerlendirilmesidir. Spor ve sportif faaliyetlerin tarihsel gelişimi irdelenerek, sporda yer alan kişi ve kurumlar ayrıntılı olarak değerlendirilecektir. Türk vergi sisteminde önem arz eden amatör ve profesyonel spor ve sporcu kavramları irdelenecektir. Türk sporundaki kişilerin bu vergilerle ilişkileri ortaya konulacak, bu çerçevedeki vergilendirme anlayışı ve vergi istisnaları değerlendirilecektir. Çifte vergilendirme konusu, tanım ve kavramlarıyla açıklanacaktır. Sporun vergilendirilmesinde, çifte vergilendirme hususu ve uygulamadaki yaşananlar örnekleriyle tespit edilip irdelenmeye çalışılacaktır.

ABSTRACT

"Taxation of Sports in Turkey" fundamental issues in increasingly globalized sport, is considered in the context of Turkish Tax System. By examining the historical development of sports and sporting activities, in sports people and institutions will be evaluated in detail. The Turkish tax system, the amateur and professional sports and athletes are important concepts will be explored. Turkish relations with the tax people in sport will be emphasized in this framework and understanding of taxation and tax exemptions will be considered. Definitions and concepts of double taxation will be described. Double taxation is the taxation aspects of sport and practical examples to determine whether the events will be analyzed.

ÖNSÖZ

Bu çalışmanın amacı sporda yer alan kişilerin vergiler karşısındaki durumunu ortaya koymak ve vergi ilkeleri karşısındaki durumlarını değerlendirmektedir. Spor çok büyük bir ekonomik faaliyet olmasına rağmen, vergilendirilmesinde benzer sektörlerdeki gibi hassas davranılmamaktadır.

Özellikle sporcuların vergilendirilmesinde geçmiş yıllardan bu yana uygulanan istisnalar mali güce göre vergilendirme ilkesini zedeler niteliktedir. Ayrıca spor hakemlerine uygulanan gelir vergisi istisnası da mali güce göre vergilendirme ilkesi zedelenmektedir. Bununla birlikte spora ilişkin bazı özel haller Katma Değer Vergisi Kanunu uyarınca vergiye tabi tutulmamıştır. Fakat sporcuların kiralanması olarak ifade bulan, sporcuların geçici transferinin KDV karşısındaki durumu incelenmelidir. Uluslararası çifte vergilendirme kapsamında sporcuların vergilendirilmesinin değerlendirilmesi gerekmektedir. Özellikle TFF ile Beşiktaş Vergi Dairesi Müdürlüğü arasındaki uyuşmazlık ve bunun yargılama aşamaları sporcularda çifte vergilendirme konusuna ışık tutacaktır.

Çalışmamızda yukarıda belirtilen sorunlar, sporun kendi dinamikleri ve vergi ilkeleri çerçevesine değerlendirilmiştir. Birinden ayrı olarak çalışmalara konu olan spor ve vergiyi bir bütün olarak değerlendirilerek spor ve verginin genel unsurları ayrıntılı olarak incelenmiştir. Yapılan incelemenin sonucunda da spor ile verginin kesişen noktaları belirlenmiştir.

Gerek tez konusu seçimlerinde gerekse sonraki aşamalarda bana yol gösteren tez danışmanım Sayın Prof. Dr. Salim Ateş Oktar'a, kaynak arayışlarımda her zaman sabırla yardımcı olan Gelirler Kontrolörleri İstanbul Grup Başkanlığı kütüphane sorumlusu Sayın Mehmet Erdemir'e, eleştirileri ve düşünceleriyle çalışmama katkıda bulunan Mali Hukuk Anabilim Dalı öğrencisi Sayın Anıl Öztürkmen'e, bilgileriyle çalışmama ışık tutan Av. Funda Kurt Özdemir'e ve çalışmamım her aşamasında

yönlendirmeleri ve sonsuz desteği için Sayın Av. Zerrin Özdoğan'a sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI i
TEZ DÜZELTME METNİ ii
ÖZ iv
ABSTRACT iv
ÖNSÖZ v
İÇİNDEKİLER vi
KISALTMALAR viii
GİRİŞ 1
BİRİNCİ BÖLÜM
SPOR VE SPORUN GELİŞİMİ 4
1. SPORUN TANIMI 4
2. SPORUN TARİHSEL GELİŞİMİ 4
İKİNCİ BÖLÜM
ULUSAL VE ULUSLARARASI ALANDA SPORDAKİ KİŞİ VE KURUMLAR 10
1. SPORCULAR 10
1.1. AMATÖR SPOR VE SPORCULAR 11
1.2. PROFESYONEL SPOR VE SPORCULAR 12
2. SPOR KULÜPLERİ 14
2.1. DERNEK OLARAK SPOR KULÜPLERİ 15
2.1.1. DERNEKLERİN KURULMASI VE YÖNETİLMESİ 15
2.1.2. GENÇLİK VE SPOR KULÜPLERİ 15
2.1.3. KAMU YARARINA ÇALIŞAN DERNEKLER 18
2.2. ŞİRKET OLARAK SPOR KULÜPLERİ 22
2.2.1. ANONİM ORTAKLIKLARIN KURULUŞU, TÜRLERİ, ORGANLARI VE YÖNETİMİ 22
2.2.2. SPOR KULÜPLERİNDE ŞİRKETLEŞME 23
2.2.3. FUTBOL KULÜPLERİNDE ŞİRKETLEŞME TÜRLERİ 24
2.2.4. FUTBOL KULÜPLERİNDE ŞİRKETLEŞME VERİLERİ 28
2.2.5. FUTBOL KULÜPLERİNE AİT ŞİRKETLERDE GELİR VE GİDER KALEMLERİNİ DEĞERLENDİRİLMESİ 31
2.2.6. FUTBOL KULÜPLERİNDE ŞİRKETLEŞMESİNE DAİR ELEŞTİRİLER 33
3. ULUSAL SPOR BİRLİKLERİ 35
4. ULUSLARARASI SPOR BİRLİKLERİ 36
5. ULUSLARARASI OLİMPİYAT KOMİTESİ VE MİLLİ OLİMPİYAT KOMİTELERİ 37
6. GENÇLİK VE SPOR GENEL MÜDÜRLÜĞÜ 38
6.1. GSGM HUKUKİ YAPISI 38
6.2. GSGM YAPILANMASI VE GÖREVLERİ 38
7. TEKNİK ADAM VE ANTRENÖRLER 40
8. HAKEMLER VE GÖZLEMCİLER 41
9. SPORCU TEMSİLCİLERİ 41
10. PROFESYONEL KULÜP YÖNETİCİLERİ 42
11. SPORA DESTEK VEREN KİŞİ VE KURULUŞLAR 43
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
SPORUN VERGİ KANUNLARINCA DEĞERLENDİRİLMESİ 44
1. TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN SPORA BAKIŞI 44
2. SPORCULARIN VERGİLENDİRİLMESİ 45
2.1. SPORCULARIN GELİRLERİ 45
2.1.1. SPORCU GELİRLERİ VE ÖZELLİKLERİ 45
2.1.1.1. ÜCRETLER 47
2.1.1.1.1. ÜCRET 47

2.1.1.1.2. AYLIK MAAŞ ÖDEMESİ ... 47
2.1.1.1.3. TRANSFER ÜCRETİ ... 48
2.1.1.1.4. PRİM ÖDEMELERİ ... 48
2.1.1.1.5. PERFORMANSA İLİŞKİN YAPILAN ÖZEL ÖDEMELER ... 49
2.1.1.2. SPONSORLUK GELİRLERİ ... 49
2.1.1.3. TAZMİNAT ÖDEMELERİ ... 50
2.1.1.4. SPORCULARA SAĞLANAN DİĞER MENFAATLER VE ULUSLARARASI MÜSABAKLARA KATILAN SPORCULARA YAPILAN ÖDEMELER VE SAĞLANAN MENFAATLERİN ÜCRET OLUP OLMADIĞI SORUNU ... 51
2.2. SPORCULARIN TABİ OLDUĞU VERGİLER ... 52
2.3. GVK AÇISINDAN SPORCULARIN PROFESYONEL OLMASININ VERGİ İLKELERİ UYARINCA DEĞERLENDİRİLMESİ ... 53
2.4. GVK AÇISINDAN SPORCULARIN VERGİLENDİRİLMESİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ VE UYGULAMALARI ... 57
2.4.1. 01.01.1994 ÖNCESİ DÖNEM ... 58
2.4.2. 01.01.1994 – 01.05.1994 ARASI DÖNEM ... 58
2.4.3. 01.05.1994 – 31.12.1998 ARASI DÖNEM ... 59
2.4.4. 01.01.1999 – 24.04.2003 ARASI DÖNEM ... 59
2.4.5. 24.04.2003 – 31.12.2007 ARASI DÖNEM ... 59
2.4.6. 31.12.2007 – 31.12.2017 ARASI DÖNEM ... 60
2.5. SPORCULARIN VERGİLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN ELEŞTİRİLER ... 61
3. SPOR KULÜPLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ ... 70
3.1. SPOR KULÜPLERİNİN YAPILANMASI VE VERGİLENDİRMEYE ETKİLERİ ... 70
3.2. SPOR KULÜPLERİNİN KURUMLAR VERGİSİ SORUMLULUĞU ... 71
3.3. SPOR KULÜPLERİNİN KATMA DEĞER VERGİSİ SORUMLULUĞU ... 72
3.4. SPOR KULÜPLERİNİN DİĞER VERGİLERDEN SORUMLULUĞU ... 78
3.5. SPOR KULÜPLERİNİN SPORCU GELİRLERİNDEN TEVKİFAT YAPMA USULÜ VE BU KONUDAKİ YÜKÜMLÜLÜKLERİ ... 80
4. ULUSAL FEDERASYON VE BİRLİKLERİN VERGİLENDİRİLMESİ ... 82
4.1. FEDERASYONLARIN TABİ OLDUĞU VERGİLER ... 82
4.2. FEDERASYONLARIN VERGİ YÜKÜMLÜLÜKLERİNE İLİŞKİN OLARAK TFF ÖRNEĞİ ... 84
5. TEKNİK ADAM VE ANTRENÖRLERİN VERGİLENDİRİLMESİ ... 85
6. SPORCU TEMSİLCİLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ ... 87
7. HAKEMLERİN VE GÖZLEMCİLERİN VERGİLENDİRİLMESİ ... 89
8 PROFESYONEL SPOR KULÜBÜ YÖNETİCİLERİNİN VERGİLENDİRİLEMESİ ... 91
9. SPORA VERİLEN DESTEKLERİN VERGİSEL ALANDAKİ YANSIMALARI ... 91
10. ULUSLARARASI ÇİFTE VERGİLENDİRME KAPSAMINDA SPORUN VERGİLENDİRİLMESİ ... 95
10.1. ULUSLARARASI ÇİFTE VERGİLENDİRME KAVRAMI VE ESASLARI ... 95
10.2. SPORDA ULUSLARARASI ÇİFTE VERGİLENDİRME ÖRNEKLERİ ... 97
SONUÇ ... 101
KAYNAKÇA ... 106

KISALTMALAR

AFC	Asya Futbol Federasyonları Birliği
AY	1982 Anayasası
a.e	aynı eser
a.g.e.	adı geçen eser
a.g.m.	adı geçen makale
AO	Anonim Ortaklık
b.	bent
Beşiktaş	Beşiktaş Jimnastik Kulübü Derneği
BK	Bakanlar Kurulu
Bkz.	Bakınız
BM	Birleşmiş Milletler
bs.	bası
CAF	Afrika Futbol Federasyonları Birliği
CONCACAF	Orta ve Kuzey Amerika Futbol Federasyonları Birliği
CONMEBOL	Güney Amerika Futbol Federasyonları Birliği
DK	Dernekler Kanunu
DNK	Denetleme Kurulu
DVK	Damga Vergisi Kanunu
dn.	Dipnot
EVK	Emlak Vergisi Kanunu
f.	fıkra
Fenerbahçe	Fenerbahçe Spor Kulübü Derneği
FIFA	Fédération Internationale de Football Association (Uluslararası Futbol Federasyonları Birliği)
Galatasaray	Galatasaray Spor Kulübü Derneği

GK	Genel Kurul
GM	Genel Müdür
GMY	Genel Müdür Yardımcısı
GSGM	Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
KHK	Kanun Hükmünde Kararname
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
m.	madde
MB	Maliye Bakanlığı
MK	Medeni Kanun
MOK	Milli Olimpiyat Komitesi
OCEANIA	Okyanusya Futbol Federasyonları Birliği
OECD	Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
PFSTT	Türkiye Futbol Federasyonu Haziran 2009 Tarihli Profesyonel Futbolcuların Statüleri ve Transferleri Talimatı
RG	Resmi Gazete
SSLTTY	Türkiye Basketbol Federasyonu 2009 – 2010 Sezonu Sözleşmeli Sporcular Lisans, Tescil ve Transfer Yönergesi
s.	sayfa
sy.	Sayı
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TBF	Türkiye Basketbol Federasyonu
TFF	Türkiye Futbol Federasyonu
Trabzonspor	Trabzon Spor Kulübü Derneği
TRT	Türkiye Radyo ve Televizyon Kurumu
TTK	Türk Ticaret Kanunu
UEFA	Union des Associations Européennes de Football (Avrupa Futbol Federasyonları Birliği)
UOK	Uluslararası Olimpiyat Komitesi
v.d.	ve diğerleri
vb.	ve benzeri
vd.	ve devamı

VİKK	Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
VUK	Vergi Usul Kanunu
YK	Yönetim Kurulu
y.y.	yayınevi yok

GİRİŞ

Spor, genellikle insanların boş zamanları değerlendirmek amacıyla yaptığı bedensel ve ruhsal aktivitelerin bütünüdür. Ancak sporun zamanla bu özelliğine ek olarak yeni bir takım özellikler eklenmiştir. Eklenen bu özellikler sporun ekonomik yönünü geliştirerek, sporun amatör ve profesyonel olmak üzere ikiye ayrılmasına yol açmıştır.

Bu ayrım uyarınca, sporu sadece boş zamanları değerlendirmek ve eğlence amacıyla gerçekleştiren kişilere amatör sporcu; sporu gelir elde etmek, yaptığı spor karşılığı olarak bir menfaat sağlamak amacıyla icra eden kişilere ise de profesyonel sporcu denilmiştir. Sporun ekonomik bir faaliyet olarak kabul görmesi bir takım spor dallarına ilgiliyi artırmış ve bu spor dallarının daha da gelişmesine katkı sağlamıştır. Bu spor dalları da zamanla toplumlardaki yürütme mekanizmasının ilgili işlemleriyle profesyonel spor olarak kabul edilmiştir. Ülkemizde sadece futbol 1951 yılında Profesyonel Futbol Talimnamesi ile profesyonel spor dalı olarak kabul edilmiştir. Bunun dışındaki spor dalları profesyonel spor dalı olarak kabul edilmemiştir. Bununla birlikte bir spor dalının ülkemizde profesyonel spor dalı olarak kabul edilmesi için Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunun 24. maddesi uyarıca GSGM genel müdürünün merkezi danışma kurulunun görüşünü almak suretiyle vereceği teklif üzerine spordan sorumlu Devlet Bakanı tarafından ilgili spor dalı, profesyonel spor dalı olarak tespit edilebilir. Ancak ülkemizde bu şekilde profesyonel spor dalı olarak tespit edilen bir spor dalı yoktur.

Bir sporcunun profesyonel ya da amatör olması ya da bir spor dalının amatör ya da profesyonel spor olarak kabul görmesi, vergilendirme karşısında büyük önem arz etmektedir. Sporun gelişip yaygınlaşması, sporun ekonomik anlamda da gelişmesini sonucu doğurmuştur. Sporun ekonomik olarak gelişmesi, sporu önemli meblağların transferinin olduğu, yatırımcıların ve de sponsorların takip ettiği bir alan haline getirmiştir. Bu durum karşısında, ülkelerin gelir idareleri büyük bir ekonomik organizasyon haline gelen sporu, vergilendirmeye

başlamış ya da belirli vergisel teşvikler sağlayarak gelişmesini sürdürmesi amaçlamıştır. Vergilendirme ve sağlanan teşvikler karşısında, sporcunun ya da spor dalının amatör ya da profesyonel olması büyük önem taşımaktadır.

Ülkemizde de spora bir takım vergisel avantajlar sağlanmaktadır. Bunları kısaca belirtmek gerekirse; Gelir Vergisi Kanunun m. 29 uyarınca; amatör sporcuların aldıkları prim ve ikramiyelere vergi istisnası tanınması ve spor hakemlerine yapılan ödemelere vergi istisnası tanınmasıdır. Kurumlar Vergisi Kanunun m.4' e göre; spor kulüplerinin ya da profesyonel spor şubesinin bir anonim şirkete devredildiği durumlarda, anonim şirketin spordan elde edilen gelirleri vergi dışında kabul edilmiştir. Yine kamuya yararlı dernekler statüsündeki spor kulüplerine bir takım vergisel ayrıcalıklar tanınmıştır. En önemli istisna ise 5766 Sayılı Kanun ile GVK'ya eklenen geçici 72. madde uyarınca, sporcuların elde ettikleri ücret ve ücret kabul edilen gelirlere 2017 yılına kadar gelir vergisi istisnası sağlanarak; %5 ile %15 arası oranlarda vergisi kesintisine tabi tutulmalarıdır.

Ülkemizde sağlanan bu vergi avantajlarında Anayasamızın 73. maddesi dikkate alındığında, ortaya çıkan sonuçların vergi adaleti ve herkesin mali gücüne göre vergilendirilmesi ilkesini ihlal eder nitelikte olduğu ileri sürülebilir. Bununla birlikte Anayasamızın 59. maddesi, "Devlet sporun kitlelere yayılmasını teşvik eder ve başarılı sporcuyu korur" şeklinde düzenlenmiştir. Bu düzenleme uyarınca, kanun koyucunun başarılı sporcuyu koruması ve sporun gelişmesini ve kitlelere yayılmasını teşvik etmesi gerekmektedir. Devletin vergisel avantajları bu amaç doğrultusunda yaptığı düşünülebilir.

Spor kulüplerinin bir takım sportif faaliyetleri, Katma Değer Vergisi Kanunu ve buna paralel düzenlemeler içeren 55 numaralı Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliğ uyarınca Katma Değer Vergisi Kanununa tabi olmamaktadır. Ancak spor kulüplerinin bir takım eylem ve tasarruflarının tarihsel gelişimleri irdelendiğinde, KDVK kapsamına girebileceği değerlendirilmektedir. Bu ve buna benzer sportif olayların KDVK açısından değerlendirilmesinin faydalı olacağı düşünülmektedir.

Sporda yaygın olan bir diğer durum ise yabancılık unsurudur. Sporun küreselleşmesi gereği, artık Türk uyruklu sporcular yurtdışında spor hayatların sürdürmekte, yabancı uyruklu sporcular ise ülkemizde sporlarını icra etmektedir. İşte buna benzer birçok durum dar ve tam mükelleflik hallerinin tanımlanması ve bunun uygulamadaki yerinin tespitini zorunlu hale getirmektedir. Sporcunun dar ya da tam mükellef olması, onun vergi karşısındaki durumunda belirleyici bir rol oynamaktadır. Yine spordaki yabancılık unsuru ve sporun küresel bir olgu olması, spor alanında yapılan bir faaliyetin birden fazla ülkenin vergilendirme yetkisine girmektedir. Bu durum çifte vergilendirmeyi, yani bir gelirin iki kere vergilendirilmesi sonucunu ortaya çıkarmaktadır. Devlet böyle durumların önlenmesini gerek kanunlarında gerek ise ikili uluslararası anlaşmalar ile bu konuya bir düzenlenme getirmeyi amaçlamıştır. Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü ve Birleşmiş Milletler gibi kurumlarda geliştirdikleri model anlaşmalar çerçevesinde çift vergilendirmeyi önleme yönünde devletlere yön göstermiştir. Spor alanında yaşanan vergisel olayların çifte vergilendirme kapsamında değerlendirilmesinde fayda olduğu kanısındayız.

Çalışmamızın amacı çeşitli kaynaklarda parça parça incelenmiş olan spor ve vergi konularının bir arada değerlendirilmesidir. Farklı kaynaklarda yapılan çalışmanın bir eksende değerlendirilerek, birbiriyle ilişkilerinin ortaya çıkarılması amaçlanmıştır.

Beş bölümden oluşan çalışmamızda; ilk bölümde spor tanımlamalarına değinilmiş ve tarihsel gelişimi incelenmiştir. İkinci bölümde ise spordaki kişi ve kurumlar incelenerek, kişi ve kurumların detaylı olarak açıklanması sağlanmıştır. Çalışmamızın üçüncü bölümü ise çalışmanın en önemli kısmını oluşturmaktadır. Bu bölümde ikinci bölümde izah edilen kişilerin vergiler karşısındaki durumu detaylı bir incelenmiştir. Çalışmamızın son bölümünde ise çifte vergilendirme tanımı ve özellikleri belirtilerek spordaki çifte vergilendirme hallerinin tespiti yapılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM
SPOR VE SPORUN GELİŞİMİ

1. SPORUN TANIMI

Spor kavramına dair farklı kaynaklar farklı tanımlamalar yapmıştır. Spor kelimesini köken olarak irdelemek gerekirse, esasında Latincede "dağıtmak, birbirinden ayırmak" anlamındaki "Disportare" ve "Deportare" sözcüklerinden türemiş ve günümüze gelinceye kadar da ilk hecesi düşerek "sport" biçimine dönüştüğü değerlendirilmektedir. Britanica ansiklopedisi sporu, belirli ölçüde güç ve beceri gerektiren yarışmalı ve eğlenceli etkinlikler olarak tanımlamıştır. Türk Dil Kurumu ise, kişisel veya toplu oyunlar biçiminde yapılan, genellikle yarışmaya yol açan, bazı kurallara göre uygulanan beden hareketlerinin tümü olarak tanımlanmıştır[1].

Yine bir başka tanımlamada ise spor; oyun, oyalanma ve işten uzaklaşma olarak betimlemiştir[2]. Bir diğer tanımda ise spor, çağdaş kişiliğin oluşumundaki, beden, ruh ve kafa unsurlarının koordineli eğitimi olarak tanımlanmıştır[3]. Spor dilimizde "ıdman" sözcüğüyle de kullanılmıştır[4].

Spor insan hareketlerinden oluşmaktadır. Zaman geçirmek ya da eğlenmek amacıyla yapılan hareketlerdir. Vücudun sağlıklı ve estetik olmasını sağlayan davranışlar bütünü olarak da spor değerlendirilebilir.

2. SPORUN TARİHSEL GELİŞİMİ

İnsanlık tarihiyle birlikte insanlar, hayatlarını ikame ettirebilmek için çeşitli hareketler yapmaktadırlar. Avlanmak için koşmak, atlamak; göç esnasında uzun mesafeleri yürüyerek kat etmek ya da bir şeyler taşırken belirli bir ağırlıkta

---

[1] Ramazan Çağlayan, **Spor Hukuku**, 1. Bası, Ankara, Asil Yayın Dağıtım Ltd. Şti, 2007, s. 12; M. Cüneyt Yatkın, "Türkiye'de Sporcuların Vergilendirilmesi" Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2006, s.4.,
Çevrimiçi : http://tdkterim.gov.tr/bts/

[2] Şeref Ertaş/Hasan Petek, **Spor Hukuku**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2005, s. 23.

[3] Ruhi Sarıalp, **Çağdaş Sporda Yerimiz**, İstanbul, İTÜ Beden Eğitimi Bölümü Yayını, 1988, s. 8.

[4] M. Cüneyt Yatkın, **a.g.e.**, s.4.
"Düzeltme"

cisimleri kaldırmaktadırlar. Bunların hepsi doğal yaşamın bir parçasıdır. Bunlar o zaman içerisinde var olmak için yapılmak zorunda olunan faaliyetlerdir.

Spor, özelikle teknik gelişmeler neticesinde insanların kol gücüyle yaptıkları faaliyetlerin makineler ile yapılması, insanlara boş zaman kazandırmıştır. Kazanılan boş zamanların değerlendirilmesinde, eğlenmek, vakit geçirmek ve de sağlıklarını korumak, bedensel ve zihinsel yetilerini geliştirmek gayesiyle insanlar, sportif faaliyetlere yöneltmiştir[5].

İnsanların boş zamanları değerlendirmek amacıyla yaptığı sportif faaliyetler amatör spor olarak kimliklerini muhafaza etmekle birlikte, profesyonel spor ve profesyonel sporculuğun ortaya çıkmasıyla, spor eğlence ve dinlenme nedenlerini aşmıştır. Bütün bunlarla birlikte sporun değerlendirilecek dört aşaması ortaya çıkmıştır. Bunlar hayatın devamı için zorunlu hareketler, eğlence ve sağlık evresi, sporun ekonomik evresi ve son olarak sporun politik evresidir[6].

Sporun tespit edilen ilk aşaması yaşamın ikamesi için zorunlu olan hareketlerdir. Tabi bunlar spor olarak kabul edilebilirliği tartışmalıdır. Atlamak, kaçmak, avlanmak, ürün toplamak, tarla sürmek gibi etkinlikler hayatın devamı için gerekli ve aynı zamanda da vücudu geliştiren faaliyetlerdir. Bu açıdan yaklaşıldığında spor olarak değerlendirilebilir[7].

İkinci aşama ise sporun eğlence ve sağlık evresidir. Sanayi devrimi ve makinelerin kullanımının artmasıyla, insanlara daha fazla boş zaman kazandırmıştır. İnsanlar boş zamanlarını değerlendirmek ve eğlenmek amacıyla spora yönelmiştir. Ayrıca sporla birlikte, sağlığın korunması, zihinsel ve bedensel yetilerin güçlendirilmesi amacıyla da spor yapılmaktadır. Spor tamamen amatör gayelerle sürdürülmektedir[8].

Sporun günümüzde de devam eden ve belli başlı spor organizasyonların sürmesini sağlayan aşama ise sporun ekonomik aşamasıdır. Bu evreyle birlikte artık sporda profesyonelleşme eğilimleri başlamış ve gelişmiştir. Bazı spor dallarında artık kendi başına bir ekonomi olmuştur. Profesyonel sporcular artık

[5] Şeref Ertaş/Hasan Petek, **a.g.e.** s. 23.
[6] Şeref Ertaş/Hasan Petek, **a.g.e.** s. 24- 25.
[7] Ramazan Çağlayan, **a.g.e.**s.13,
[8]Şeref Ertaş/Hasan Petek, **a.g.e.** s. 23.

sporu, para kazanmak, hayatını ve geçimini sağlamak amacıyla yapmakta, büyük şirketler spora yatırımlar yapmaktadır[9].

Sporda uluslararası ve ulusal alanda büyük organizasyonlar yapılmaktadır. Fédération Internationale de Football Association (FIFA) Dünya Kupası, Union des Européennes de Football Associations (UEFA) Avrupa Şampiyonası, UEFA Şampiyonlar Ligi, Amerikan Ulusal Basketbol Ligi (NBA), Uluslararası Olimpiyat Komitesi bünyesinde gerçekleşen Olimpiyatlar büyük organizasyonlara örnek olarak gösterilebilir. Bu sportif organizasyonlar yoğun olarak takip edilmektedir. Örnek vermek gerekirse FIFA Dünya Futbol Şampiyonasını dünya genelinde yaklaşık 2 milyar kişi tarafından takip edilmektedir. Ayrıca bu organizasyonlar çok büyük bütçelere sahip olmaktadır. FIFA tarafından düzenlenen Dünya Kupasının sadece yayın gelirleri 2002 yılında düzenlenen turnuvada 1,3 milyar İsviçre Frankı, 2006 yılında düzenlenen turnuvada ise 1,5 milyar İsviçre Frankıdır. Ulusal futbol liglerinin yayın geliri ise 2004 verileri itibariyle İngiltere için 1,1 milyar Amerikan Doları, İtalya' da 500 milyon Amerikan Doları, Türkiye için ise 377 milyon Amerikan Dolarıdır[10].

UEFA tarafından düzenlenen Şampiyonlar Ligindeki 2009/2010 sezonu gelir dağıtımına bakıldığı zaman ise, şampiyon Inter toplam 48.759.000-€ gelir elde etmiştir. Yine turnuvayı ikinci olarak tamamlayan Bayern Münih ise toplam 44.862.000-€ gelir elde etmiştir. Bu sezon ülkemizi Şampiyonlar Ligi'nde temsil eden Beşiktaş toplam 21.116.000-€ gelir elde etmiştir. UEFA Şampiyonlar Ligi'ne kalan takımlara giriş primi olarak 3.800.000-€ ödemektedir. Gruplarda oynadığı toplam 6 maç için 3.300.000-€ ödemektedir. Ayrıca bu maçlarda gösterdiği performansa göre ekstra prim ödemesi almaktadır. Birinci tura kalan takımlara 3.000.000-€, çeyrek finale kalan takımlara 3.300.000-€ ve yarı finale kalan takımlara ise 4.000.000-€ prim ödemesi yapılmaktadır. Şampiyon olan takıma 9.000.000-€, ikinci olan takıma ise 5.200.000-€ prim ödemesi yapılmaktadır. Lig sonunda elde ettikleri pozisyona, maçları takip eden toplam

[9] Ramazan Çağlayan, **a.g.e.**s.13,
[10] Tuğrul Akşar, **Endüstriyel Futbol**, Literatür Yayıncılık, İstanbul, 1. Bası, 2005, s. 24 – 46, Simon Kuper, **Futbol Asla Sadece Futbol Değildir"**, Sabah Yayıncılık, İstanbul, 1. Bası, Haziran 1996, s. 1 – 3.

izleyici sayısı ve benzer bir takım kriterlere göre de pazarlama havuzunda toplanan gelir takımlar arasında paylaşılmaktadır. Bu duruma örnek vermek gerekir ise Şampiyonlar Ligi şampiyonu olan Inter pazarlama havuzunda toplanan meblağdan 19.559.000-€ alırken; turnuva çeyrek finalde veda eden Manchester United 28.811.000-€ pazarlama geliri elde etmiştir. Bütün bunlar bir arada değerlendirildiğinde 2009/2010 sezonunda UEFA Şampiyonlar Ligi'nde toplam 746.400.000-€ ödül dağıtılmıştır[11].

Yine UEFA tarafından düzenlenen bir turnuva olan Avrupa Ligi'nin 2009/2010 sezonuna ait veriler incelendiğinde; bu turnuva elemelerini geçip gruplara kalan takımlara katılma primi olan 600.000-€ ödenmektedir. Gruplarda oynadıkları 6 karşılaşma için 300.000-€ prim almaktadır. Gruplar yapılan karşılaşmalarda galibiyet başına 120.000-€, beraberlik başına ise 60.000-€ ödenmektedir. Gruplardan son 32 takım arasına kalan takımlara ise 180.000-€, son 16 takım arasına kalan takımlara ise 270.000-€ ödenmektedir. Turnuvada çeyrek finale kalan takımlara 360.000-€, yarı finale kalan takımlara ise 630.000-€ prim ödenmektedir. Turnuva şampiyonu takım 3.000.000-€ prim ödemesi alırken finalde kaybeden takım ise finale çıkmasından ötürü 2.000.000-€ prime hak kazanmaktadır. Bununla birlikte turnuvanın pazarlama havuzunda toplanan 54.000.000-€ ise belirli kıstaslara göre kulüplere dağıtılmaktadır. Bu havuzdan en fazla pay alan takım 5.190.114-€ ile ikinci olan Fulham FC olmuştur. Bu turnuvada kulüplerin aldıkları toplam rakamlara bakacak olursak; şampiyon Atletico de Madrid takımı 6.358.740-€ ödül kazanmıştır. İkinci olan Fulhan FC ise 10.010.114-€ ödül ile bu turnuvada en fazla ödül kazanan takım olmuştur. Yarı final oynayan Hamburger SV 7.472.921-€ Liverpool FC ise 2.975.634-€ ödüle hak kazanmıştır. 2009/2010 sezonunda Avrupa Ligi'nde ülkemizi temsil

[11] Çevrimiçi: http://www.uefa.com/MultimediaFiles/Download/competitions/General/01/51/72/68/1517268_DOWNLOAD.pdf.

eden Fenerbahçe 4.954.128-€ Galatasaray ise 4.894.128-€ ödüle hak kazanmıştır[12].

UEFA tarafından kendisine bağlı ülke futbol federasyonlarının katılı ile gerçekleşen 2008 İsviçre – Avusturya'da gerçekleştirilen Avrupa Şampiyonasından ödül olarak toplam 184.000.000-€ dağılmasına karar verilmiştir. 2004 yılında Portekiz'de düzenlenen Avrupa Şampiyonasında bu rakam 129.000.000-€ kalmıştır. Elemelerden sonra turnuva katılmaya hak kazanan ülke federasyonlarına 7.500.000-€ katılma ücreti ödenmiştir. Gruplarda oynanan maçlarda kazanılan her maç için 1.000.000-€, berabere kalınan her maç için 500.000-€ performans ödülü ödenmiştir. Gruplardaki maçlardan sonra çeyrek finale kalan takımlara 2.000.000-€, yarı finale kalan takımlara ise 3.000.000-€ ödenmiştir. Finalde kaybeden takım 4.500.000-€, şampiyon olan takım ise 7.500.000-€ ödüle hak kazanmıştır. 2008 yılında düzenlenen turnuvada İspanya bütün grup maçlarını kazanarak şampiyon olmuştur. UEFA tarafından İspanya Futbol Federasyon'a bu başarısı karşılında 23.000.000-€ ödeme yapılmıştır[13].

FIFA tarafından 2010 yılında Güney Afrika Cumhuriyet'inde düzenlenen Dünya Futbol Şampiyonasında dağıtılmasına karar verilen para ödülü %61 oranında bir artış göstermiştir. Bu buna göre turnuva katılmaya hak kazanan 32 takıma 1.000.000-$ hazırlık ücreti ödenmiştir. Gruplarda elenen takımlar, takım başına toplam 8.000.000-$ ödenmiştir. İlk turada katılan takımlar ise takım başına toplam 9.000.000-$ ödenmiştir. Çeyrek finalde elenen takımlara takım başına toplam 18.000.000-$, yarı finalde elenen takımlara ise takım başına 20.000.000-$ para ödülü verilmiştir. Finalde şampiyon olan takım toplam 31.000.000-$ ikinci olan takım ise toplam 24.000.000-$ ödül elde etmiştir. 2010

[12] Çevrimiçi: http://www.uefa.com/MultimediaFiles/Download/competitions/General/01/51/72/70/1517270_DOWNLOAD.pdf,

[13] Çevrimiçi:http://www.uefa.com/uefa/mediaservices/mediareleases/newsid=942601.html

Dünya Futbol Şampiyonasını birinci bitiren İspanya Futbol Federasyonu 31.000.000-$ para ödülü elde etmiştir[14].

2004 – 2005 sezonu verilerine göre en zengin 5 futbol kulübünün gelirleri Real Madrid 275,7 milyon Avro, Manchester United 246,4 milyon Avro, A.C. Milan 234 milyon Avro, Juventus 229,4 milyon Avro, Chelsea ise 220,8 milyon Avro tutarında bir gelire sahiptir[15]. Görüleceği üzere spor, özellikle futbol, büyük miktarlarda paranın döndüğü bir ekonomi haline gelmiştir. Sporun ekonomik aşaması adete zirve yapmış durumdadır.

Sporun diğer bir evresi ise politik evresidir. Sporun özellikle dünyadaki yayınlığı göz önüne alınırsa futbol kitleler üzerinde yoğun bir etki yapmaktadır. Portekiz' de faşist diktatör Salazar 36 yıl ülkeyi üç F dediği bir sistemle yönetmiştir. Bu üç F ise Futbol, Fiesta (Şölen) ve Fedo (örgütlü din) olarak açıklanmaktadır. İspanya'da Franco döneminde Real Madrid' in San Barnebau Stadı yüz bin kişilik bir uyku tulumu olarak görülmüştür. El Salvador ile Honduras arasında süregelen sınır anlaşmazlığı bir futbol maçıyla savaşa dönmüştür. 1948 Londra Olimpiyatları Japon ve Alman sporculara yasaklanmış, NATO ülkeleri 1980 Moskova Olimpiyatlarını, doğu bloku ülkeleri ise 1984 Los Angeles Olimpiyatlarını boykot etmiştir. Bununla birlikte olumlu bir etki olarak da Brezilyalı Futbolcu Pele' nin ziyareti sebebiyle Nijerya ile Biafra savaşına ara verilmiştir[16].

Görüldüğü üzere spor çeşitli yönlerde gelişimini sürdürmüştür. Çalışmamız açısından sporun ekonomik evresi ilerleyen bölümlerde genişletilerek irdelenecektir. Bununla birlikte spor alanında verilecek örnekler gerek ülkemizde gerekse de dünyadaki yeri ve ekonomik yapısı itibariyle futbol üzerine olacaktır.

---

[14] Çevrimiçi: http://www.guardian.co.uk/football/2009/dec/03/world-cup-2010-prize-money
Çevrimiçi: http://www.fifa.com/mm/document/affederation/administration/circularno.1151-2010fifaworldcupsouthafricapreliminarycompetition-mediaandmarketingguidelines_58068.pdf

[15] Tuğrul Akşar/Kutlu Melih, **Futbol Ekonomisi**, Literatür Yayıncılık, İstanbul, 2006, s.414.
[16] Simon Kuper, **Futbol Asla Sadece Futbol Değildir**, Sabah Yayınları, İstanbul, 1996, s. 2,
Tuğrul Akşar, **a.g.e.**, s. 3,
Ramazan Çağlayan, **a.g.e.**s.14,
Şeref Ertaş/Hasan Petek, **a.g.e.** s. 25.
"Düzeltme"

Türkiye' nin tek profesyonel sporu olan futbol, çalışmamızda verilen örnekler ve aktarılan veriler bakımından diğer sporlara nazaran önde yer alacaktır. Fakat yeri geldiğince de diğer spor dallarına dair örnekler çalışmamız içerisinde değerlendirilecektir.

İKİNCİ BÖLÜM
ULUSAL VE ULUSLARARASI ALANDA SPORDAKİ KİŞİ VE KURUMLAR

1. SPORCULAR

Sporcular, sporun en temel öğesidir. Sporun insanoğluyla birleştiği noktayı temsil etmektedir. Sporcular sporun en popüler unsurudur. Spor kitlelere bir bakıma da sporcuların etkisiyle, onların karizmalarıyla yayılmaktadır. Bu sporun sevilmesinde, gelişmesinde ve de ilerlemesinde kilit noktadırlar.

Sporcular spor faaliyetinin en başta gelen kişisi, sporu gerçekleştiren, sporun genel kurallarına riayet ederek yetenek ve bilgisiyle rakipleriyle rekabet eden kişidir[17]. Bir diğer tanıma göre de, sporcu, beyin ve kastan oluşan bir makine, bedenini araç olarak kullanan bir teknisyen bir bilim adamıdır[18]. Yalın bir ifade ile belirtmek gerekirse sporla uğraşan kişiye sporcu denilmektedir[19].

Spor ve sporcuların sınıflandırılmasında önemli bir unsur ise profesyonellik - amatörlük ayrımıdır. Bu sınıflandırma hem vergisel anlamda hem de diğer hukuksal ilişkiler anlamında çok büyük sonuçlar doğurmaktadır. Bir sporcunun amatör ya da profesyonel sporcu olup olmamasına göre elde ettiği gelirin vergilendirilmesi değişmektedir. Yine aynı şekilde bir spor dalının amatör ya da profesyonel spor dalı olup olmamasına göre yapılan sponsorluk yardımlarının gider olarak yansıtılmasında farklılıklar yaşanmaktadır. Bu sebeple amatör ve profesyonel spor ve sporcu kavramlarının incelenmesi faydalı olacaktır.

---

[17] Ramazan Çağlayan, **a.g.e.**, s. 58.
[18] Murat Başaran/Tezcan Atay, **Spor ve Sporcunun Vergilendirilmesi ve Vergisel Avantajları**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2003, s. 61.
[19] Zihni Kartal, "Sporcu Ücretleri", **Vergi Dünyası**, Haziran 2003, sy.262, s. 138.

1.1. AMATÖR SPOR VE SPORCULAR

Amatörlük Latince sevmek, hoşlanmak manasına gelen "amare" kelimesinden türetilmiştir. Kişi sporu sevdiği, sporla eğlendiği için icra etmektedir. Amatör sporcudan bahsedebilmek için kişinin sporu meslek edinmemiş olması ve sporu devamlı gelir edinme amacı güdmemesi gerekir. Bu unsurlardan biri varsa sporcu amatör sporcu kabul edilemez[20].

Amatör sporcu temel olarak spor faaliyetlerinin karşılığı olarak herhangi bir ücret almaz. Ancak amatör sporcu, zorunlu giderlerinin karşılanması, teşvik manasıyla ödül verilmesi, katıldıkları yarışmalarda kullanması için ücretsiz malzeme sağlanması, spor faaliyetlerinin karşılığı olarak burs tahsis edilmesi de sporcunun amatörlüğüne etki etmez. Bu hallerde de sporcu amatör sporcu olarak kabul edilir[21].

Amatör sporculukla ilgili olarak Türkiye Futbol Federasyonu tarafından çıkartılan Profesyonel Futbol ve Transfer Talimatı'nın 4. maddesinin c) bendi ile Amatör Futbolcu Lisans ve Transfer Talimatının 4. maddesinin e) bendinde amatör futbolcu, futbol faaliyetlerine katılması ile ilgili zorunlu giderler (konaklama, sigorta ve antreman giderleri) dışında herhangi bir ücret almayan futbolcular şekilde tanımlanmaktadır. Yine FIFA aynı yönde bir tanımlamayla 628 sayılı Futbolcuların Statülerini ve Transferlerini Düzenleyen Talimat'ın 2. maddesi de amatör sporcuyu futbol federasyonuna bağlı herhangi bir faaliyete katılması sırasında doğan masraflar dışında herhangi bir ücret almayan oyuncular olarak tanımlanmıştır[22].

Türkiye'de profesyonel olarak kabul edilen tek spor dalı futboldur. Futbol 1951 yılında yayımlanan Futbol Profesyonellik Talimnamesi uyarınca profesyonel spor dalı olmuştur. Bunun dışındaki bütün spor dalları amatördür. Bir spor dalı 3289 sayılı GSGM Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunun 24. maddesi uyarınca GSGM genel müdürünün, Merkez Danışma Kurulunun da

[20] Şeref Ertaş/Hasan Petek, **a.g.e.** s. 220.
[21] Ramazan Çağlayan, **a.g.e.**, s. 59.
[22] Şeref Ertaş/Hasan Petek, **a.g.e.** s. 220,
Kısmet Erkiner/Uğur Mutlu, **Türk Spor Mevzuatı**, Kadir Has Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2007, s. 448.

görüşünü almak suretiyle yapacağı teklif üzerine spordan sorumlu Devlet Bakanı tarafından profesyonel spor dalı olarak tespit edilebilir. Ayrıca ilgili kanun maddesi uyarınca spor dalının teşkili için ilgili spor federasyonu ile bağlantılı olarak tüzük çıkarılması zorunludur[23].

Görüldüğü üzere 3289 sayılı kanunun 24. maddesinde gösterilen yol izlenerek amatör spor dalı profesyonel spor dalına dönüşebilmektedir. Fakat özellikle gelişmekte olan spor dallarında profesyonellik eğilimleri görülmektedir. Örnek vermek gerekirse Türkiye Basketbol Federasyonu özerkliğini kazanmadan önceki dönemde, TBF tarafından hazırlanıp, GSGM tarafından da onaylanarak yürürlüğe giren Sözleşmeli Sporcular Tescil ve Lisans Talimatı uyarınca, sözleşmeli sporcu kavramı oluşturulmuştur. Birçok yönden TFF profesyonel futbolu düzenleyen talimatlarına benzerlik göstermektedir. Ancak kanun ve tüzük manasında bir profesyonellik yoktur. TBF tarafından fiili profesyonellik oluşturulmuştur[24].

1.2. PROFESYONEL SPOR VE SPORCULAR

Profesyonelliğin tanımını vermek için amatörlük kavramından yola çıkmak yararlı olacaktır. Amatörlükte sporcu zorunlu giderleri dışında herhangi bir ücret almamakta ve tamamen zevk için spor yapmaktadır. Fakat profesyonellikte zevk ile birlikte gelir elde etme gayesi vardır. Spor, profesyonel sporcu için meslek ve geçim kaynağı olarak görülmektedir. Profesyonel spor için sporun profesyonel spor dalı olarak kabul edilmesi gerekmektedir. Bir spor dalının profesyonel spor dalı kabul edilmesi için GSGM Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunun 24. maddesi uyarınca; GSGM genel müdürünün, Merkez Danışma Kurulunun da görüşünü almak suretiyle yapacağı teklif üzerine spordan sorumlu Devlet Bakanının onayıyla olmaktadır. Bu şartlar olmadan bir spor dalı profesyonel spor dalı olarak kabul edilmez.

Profesyonel sporcuya gelince burada iki önemli ayrım mevcuttur. Bunlardan ilki profesyonel bir spor dalında profesyonel çalışan sporcular, diğeri ise

[23] Kısmet Erkiner/Uğur Mutlu, **a.g.e.** , s. 668.
[24] Şeref Ertaş/Hasan Petek, **a.g.e.** s. 223.

profesyonel olmayan bir spor dalında belirli bir ücret karşılığı çalışan sporcular. İkinci durumdaki sporcular hukuksal anlamda profesyonel değildir. Ancak bu sporcular, sporu amatör gayelerle de yapmamaktadır. Profesyonel sporculara benzer niteliklerle spor emeğini arz etmektedir. Bir anlamda fiili bir profesyonellik durumu mevcuttur. Bu tip sporcular hizmetlerini belirli bir sözleşme ile gerçekleştirmekte, hizmetinin karşılığı olarak ücret ve sair gelir elde etmektedir. Ancak icra ettikleri spor, profesyonel spor dalı olarak kabul edilmediğinden, sporcu da hukuken profesyonel sporcu olarak kabul edilmemektedir[25]. Bu durumun kanun koyucu tarafından değerlendirilip gerekli düzenlemeler yapması gerekmektedir. Mevcut ikilik birçok konuda sorun ve statüsel manada sıkıntı yaratmaktadır.

Ülkemiz profesyonel olarak tek kabul edilen spor dalı futboldur. Futbol 1951 tarihli Futbol Profesyonellik Talimnamesi uyarınca profesyonel spor dalı olmuştur. Ancak dünya genelinde futbolun profesyonel olarak kabul edildiği tarihlere bakacak olursak; İngiltere 1885, Macaristan 1926, Çekoslovakya ve Avusturya 1928, İtalya ve Fransa 1933 ve Federal Almanya 1948 yılında futbol profesyonel spor olarak kabul edilmiştir[26]. Ülkemizde 1951 yılında profesyonel spor dalı olarak kabul edilmesine rağmen, TFF 1992 yılında özerkliğini kazandıktan sonra tam anlamıyla profesyonel bir spor dalı olmuştur.

Ülkemizde tek profesyonel spor dalı olan futbolun düzenleyicisi Türkiye Futbol Federasyonudur. Türkiye Futbol Federasyonun profesyonellik tanımına bakacak olursak; TFF Profesyonel Futbol ve Transfer Talimatının 4. maddesinin d) bendi Profesyonel Futbolcuyu; futbol faaliyetlerine katılması ile ilgili zorunlu giderler dışında, ayrıca kulübünden ücret alan ve kulübü ile bu hususta yazılı bir sözleşmesi bulunan futbolcu olarak tanımlamaktadır. Ayrıca aynı talimatın 21. maddesi uyarınca amatör statüsüne dönmedikçe profesyonel futbolcu olarak kabul edilir[27].

---

[25] Şeref Ertaş/Hasan Petek, **a.g.e.** s. 223.
[26] Şeref Ertaş/Hasan Petek, **a.g.e.** s. 222.
[27] Kısmet Erkiner/Uğur Mutlu, **a.g.e.** , s. 518,
Ramazan Çağlayan, **a.g.e.**, s. 53,
Murat Başaran/Tezcan Atay, **a.g.e.**, s.139,

Bir futbolcunun profesyonel olarak kabul edilmesi için hizmetinin karşılığı olarak ücret alması ve işverenin konumundaki spor kulübüyle arasında bir sözleşmenin bulunması gerekmektedir. Aynı zamanda spor dalının profesyonel bir spor dalı olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

2. SPOR KULÜPLERİ

Kulüp ifadesi, bireylerin görüşmek, konuşmak, spor yapmak gibi çeşitli amaçlarla bir araya geldikleri yer olarak tanımlanabilir. Spor kulüpleri ise; kanun, tüzük, yönetmelik, talimat, sözleşme gibi bir takım kurallara dayanılarak kurulan, amatör ya da profesyonel spor dallarında hizmet veren, her yaş grubundan insanın spor yapabileceği tesis, araç ve gereçlere sahip olan, belirli kişilerin yönetimde özel hukuk tüzel kişileri olarak tanımlanabilir[28].

Spordaki bir diğer önemli aktör spor kulüpleridir. Spor kulüpleri sporcuları yetiştirerek, sporculara sporlarıyla ilgili altyapı desteği sağlayarak sporun gelişmesine önemli katkılarda bulunur.

Spor kulüplerinin yapılanması incelendiğinde, spor kulüpleri ilk olarak dernek şeklinde örgütlenmekte ve faaliyetlerini bu çatı altında sürdürmektedir. Ancak zamanla spordaki ekonomik gelişmeyle birlikte başlı başına bir endüstri olmasıyla; artık dernek çatısı altında spor kulüpleri faaliyetlerini yürütmekte zorlanmaktadır. Bu sebeple spor kulüpleri, bilhassa futbol alanında faaliyet gösteren spor kulüpleri, şirketleşmeye başlamıştır. Şirketleşme ile profesyonel şubelerini anonim şirketler devrederek faaliyetlerine devam etmektedir.

Spor kulüplerinin işleyişindeki kronoloji dikkate alınarak ilk olarak dernek şeklinde örgütlenen spor kulüpleri daha sonra da spor kulüplerinin şirketleşmesi incelenecektir.

Hasan Petek, **Profesyonel Futbolcu Sözleşmesi**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2002, s. 93.

[28] Zeliha Dereli, "Spor Kulüplerinin Hukuki Niteliği", **Güncel Hukuk**, Ağustos 2008, sy. 56, s.56.

2.1. DERNEK OLARAK SPOR KULÜPLERİ

2.1.1. DERNEKLERİN KURULMASI VE YÖNETİLMESİ

Dernekler, 5253 Sayılı Dernekler Kanunu 2. madde uyarınca; kazanç paylaşma dışında, kanunlarla yasaklanmamış belirli ve ortak amacı gerçekleştirmek üzere, en az yedi gerçek veya tüzel kişinin, bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirmeleri suretiyle oluşturdukları tüzel kişiliğe sahip kişi topluluklarıdır[29].

Medeni Kanun 57. maddesi uyarınca fiil ehliyetine sahip yani 18 yaşından büyük ya da ergin kılınma veya evlenme yoluyla fiil ehliyetine sahip olan 18 yaşından küçük gerçek kişiler ve tüzel kişiler dernek kurucu olabilirler. Ayrıca Anayasamızın 33. maddesi uyarınca herkes önceden izin almaksızın dernek kurma, derneğe üye olma ya da dernekten çıkma hakkına haizdir[30].

Dernekler isterlerse tüzüklerinde, Yönetim Kurulu, Genel Kurul ve Denetleme Kurulu gibi zorunlu organlar haricinde, başka organlar oluşturabilir. Onur Kurulu, Disiplin Kurulu buna örnek olarak gösterilebilir. [31]

2.1.2. GENÇLİK VE SPOR KULÜPLERİ

Gençlik ve Spor Kulüpleri DK m. 14 hükmüyle düzenlenmiştir. Anılan hüküm "Derneklerden başvurmaları halinde; spor faaliyetine yönelik olanlar spor kulübü, boş zamanları değerlendirme faaliyetine yönelik olanlar gençlik kulübü ve her iki faaliyeti birlikte amaçlayanlar gençlik ve spor kulübü adını alır. Bu kulüpler, Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünce tutulacak kütüğe kayıt ve tescil edilir.

---

[29] Ramazan Çağlayan, **a.g.e.**, s. 64,
Şeref Ertaş/Hasan Petek, **a.g.e.** s. 101,
M. Cüneyt Yatkın, **a.g.e.**, s.14,
Kısmet Erkiner/Uğur Mutlu, **a.g.e.** , s. 24.
[30] Ramazan Çağlayan, **a.g.e.**, s. 66,
Cemali Özkan, **Dernekler ve Vakıflar**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2000, s.532.
[31] Şeref Ertaş/Hasan Petek, **a.g.e.** s. 111.
"Düzeltme"

Kulüplerin organları, bu organların görev ve yetkileri, kulüplerin Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünce de denetlenmesi ve bunlara yapılacak yardımların şekil ve şartları, üst kuruluş oluşturmada uyulacak esas ve usuller, gençlik ve spor faaliyetlerini yürüteceklerin nitelikleri ve bunlara uygulanacak disiplin işlemleri, kulüplerin kayıt ve tesciline ilişkin esaslar İçişleri Bakanlığının uygun görüşü üzerine Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün bağlı olduğu Bakanlıkça yürürlüğe konulacak yönetmelikte düzenlenir." şeklinde düzenlenmiştir[32].

Hükümden de anlaşılacağı üzere spor faaliyetlerine yönelik olarak çalışan derneklere "spor kulübü", boş zamanları değerlendirmeye yönelik faaliyetler üzerine çalışan derneklere "gençlik kulübü" denilmektedir. Bu iki amaca yönelik faaliyette bulunan derneklere ise "gençlik ve spor kulübü" denilmektedir[33]. Kısacası dernekler içerisinde özel bir türdür.

3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunun m. 20 uyarınca spor kulüpleri, dernekler kanuna göre teşekkül eden ve GSGM tescil olan kulüpler olarak belirlenmiştir[34].

Spor kulüplerinin kurulması, organları, organların görev ve yetkileri, uymak zorunda oldukları esaslar, üst kuruluş kurma uyulacak kuralların belirlenmesi için Gençlik ve Spor Kulüpleri Yönetmeliği ve Spor Kulüpleri Tescil Yönetmeliği çıkarılmıştır. Spor kulüpleri Medeni Kanunun ve Dernekler Kanunu hükümleri yanında bu yönetmelikler ekseninde kurulur ve yönetilir[35].

Spor kulüpleri en az yedi gerçek veya tüzel kişinin katılımıyla kurulur. Derneklerde olduğu gibi MK ve DK uyarınca bir tüzük hazırlarlar. Yine derneklerdeki usule uygun olarak en büyük mülki amire kuruluş bildirisi, tüzük ve diğer gerekli evraklar verilir. Mülki amir tarafında verilen evraklar altmış gün içinde incelenir. Bilgi ve belgelerde herhangi bir eksiklik tespit edilmesi halinde mülki amir otuz gün süre vererek eksikliklerin giderilmesini ister. Şayet

[32] Kısmet Erkiner/Uğur Mutlu, **a.g.e.** , s. 27.
[33] M. Cüneyt Yatkın, **a.g.e.**, s.14,
Zeliha Dereli, **a.g.m.** , s. 56.
[34] Kısmet Erkiner/Uğur Mutlu, **a.g.e.** , s. 667.
[35] Ramazan Çağlayan, **a.g.e.**, s. 69.

eksiklikler giderilmez ise kulübün feshi için uygulanacak prosedürleri gerçekleştirir[36].

Spor kulüplerini diğer derneklerden ayıran ve özelleştiren husus ise spor kulübü olarak tescilde karşımıza çıkmaktadır. DK m. 14 ve GSGM Teşkilat ve Görevlerini Hakkında Kanunun m. 20 uyarınca spor kulüpleri GSGM tarafından tutulan kütüğe kayıt ve tescil edilirler. Söz konusu tescil işlemleri gençlik ve spor faaliyetleri amacıyla kurulan derneğin bulunduğu GSGM il müdürlüğünce yapılır. GSGM Gençlik ve Spor Kulüpleri Yönetmeliği m. 27'e göre il müdürlüğüne yapılacak başvuruda; derneğin tüzüğünün tasdikli örneği, seçilen kulüp renkleri ve ayırıcı işareti hakkında valilikten alınan izin yazısı, dernek atıcılık, avcılık veya halk oyunları alanında faaliyet gösterecekse dernekte bulunacak silahların özellikleri ve emniyet müdürlüğünden alınacak izin yazısı, kamu kurumları veya eğitim kurumları bünyesinde kurulan dernekler için ilgili kurumun izin yazısı, teşkilatla ilgili kanun, tüzük, yönetmelik ve sair yasal düzenlemelere uyulacağını taahhüt eden taahhütname, spor dallarında görevlendirilecek antrenör ve eğitmenlere ait belgelerin tasdikli suretleri, kulübün faaliyetlerini yürüteceği tesislerin bilgisi ve son olarak mevcut üye listesini yer alır[37].

GSGM il müdürlüğünde yapılan kulüp müracaatlarını değerlendirmek üzere bir komisyon kurulur. Bu komisyonda spor şube müdürü, sicil lisans şefi, ilgili spor dalı temsilcisi ve amatör spor kulüpleri federasyonundan gelecek bir yetkili yer alır. Komisyon dosyanın gelmesinden itibaren gördüğü eksikliklerin üç gün içerisinde tamamlanması ister. Dosya hazırsa tescil edilmesi hususunda bir tutanak tutulur. Tutanak GSGM il müdürüne verilir. İl müdürü tescil için dosyayı il başkanına gönderiri. İl başkanı beş gün içerisinde tescili onaylar. Derneğe tescil numarası verilerek tescil işlemi tamamlanır[38].

Spor kulüplerinin organları ise Genel Kurul, Yönetim Kurulu ve Denetim Kuruludur. Bu organların görev ve yetkileri derneklerin organlarıyla aynı

[36] Zeliha Dereli, **a.g.m.** , s. 58.
[37] Zeliha Dereli, **a.g.m.** , s. 59,
Kısmet Erkiner/Uğur Mutlu, **a.g.e.** , s. 896 – 897.
[38] Ramazan Çağlayan, **a.g.e.**, s. 72.

mahiyettedir. Spor kulübü şayet imkanları el verirse, yürütme birimi oluşturabilir. Yürütme biriminde genel sekreter ve de genel sekretere bağlı olarak ücretli ya da fahri olarak çalışan görevlilerden oluşur. Yürütme, birimini Yönetim Kurulunun alacağı kararla kurar. Kulübün hizmet ve faaliyetlerinin yürütülmesini sağmakla görevlendirilir. Yönetim Kurulu eğer takdir ederse, yürütme biriminde genel sekreter, sayman, doktor, sağlık personeli, tesis yöneticisi, spor direktörü, genel kaptan, kaptan, teknik yönetici ve öğretici, gençlik koordinatörü ve gençlik lideri yer verebilir. Bu personelin görev ve yetkileri GSGM Gençlik ve Spor Kulüpleri Yönetmeliği m. 19' da gösterilmiştir[39].

Fakat spor kulüpleri, GSGM Gençlik ve Spor Kulüpleri Yönetmeliği m. 20 uyarınca; taahhüt ettikleri gençlik faaliyeti türlerinde ve spor dallarında gençlik lideri, eğitmen ve antrenör istihdam etmek zorundadır. İstihdam edilecek bu personelin GSGM tarafından ya da diğer yetkili kuruluşlarca verilen belgelere haiz olması gerekmektedir[40].

2.1.3. KAMU YARARINA ÇALIŞAN DERNEKLER

Kamuya yararlı dernekler DK m. 27 "Kamu Yararına Çalışan Dernekler" başlığıyla düzenlenmiştir. Bu hüküm "Kamu yararına çalışan dernekler, ilgili bakanlıkların ve Maliye Bakanlığının görüşü üzerine, İçişleri Bakanlığının teklifi ve Bakanlar Kurulu kararıyla tespit edilir. Bir derneğin kamu yararına çalışan derneklerden sayılabilmesi için, en az bir yıl süreyle faaliyette bulunması ve derneğin amacı ve bu amacı gerçekleştirmek üzere giriştiği faaliyetlerin topluma yararlı sonuçlar verecek nitelikte ve ölçüde olması şarttır.

Kamu yararına çalışan dernek statüsünün kazanılması, kaybedilmesi ve gerekli belgeler ile diğer esas ve usuller yönetmelikle düzenlenir.

[39] Kısmet Erkiner/Uğur Mutlu, **a.g.e.** , s. 894.
[40] Kısmet Erkiner/Uğur Mutlu, **a.g.e.** , s. 895.

Kamu yararına çalışan dernekler en az iki yılda bir denetlenir. Yapılan denetimler sonucunda düzenlenen raporlar üzerine, kamu yararına çalışan derneklerin organlarında görev alan üyeler veya ilgili personel, ağır hapis veya ağır para cezası verilmesini gerektiren suçların işlendiğinin tespit edilmesi halinde, geçici bir tedbir olarak İçişleri Bakanınca görevden uzaklaştırılabilir. Görevden uzaklaştırılanların yerlerine, kesin hükme kadar, öncelikle dernek üyelerinden olmak üzere görevlendirme yapılır.

Kamu yararına çalıştıklarına karar verilen dernekler, denetimler sonunda bu niteliklerini kaybettikleri tespit edilirse, birinci fıkrada öngörülen usulle haklarında alınan kamu yararına çalışan derneklerden sayılma kararı kaldırılır.

"Kamu yararına çalışan derneklerin mallarına karşı suç işleyenler Devlet malına karşı suç işlemiş gibi cezalandırılır." şeklinde düzenlenmiştir[41]. Kamu yararına çalışan dernek statüsüne sahip olmak için iki temel şartta haiz olmak gerekmektedir. Bunlar en az bir yıldan beri faaliyette bulunmak ve amacını gerçekleştirmek için giriştiği faaliyetlerin topluma yararlı sonuçlar verecek nitelikte olmasıdır[42].

Bu şartlardan ilki olan en az bir yıllık faaliyet geçmişine sahip olma şartı üzerine pek fazla açıklama gerektirmeyecek kadar açıktır. İkinci şart, derneğin amacının gerçekleştirmek için yürüttüğü faaliyetlerin ülke çapında topluma yararlı sonuçlar doğurması şartıdır. Bundan öncelikle anlaşılması gereken derneğin yürüttüğü amacın belirli bir gruba ya da kişiye veyahut belirli bir bölgeye özgülenmemesidir. Bununla birlikte derneğin tüzüğünde belirlenmiş amaç doğrultusunda fiilen faaliyetlerin yürütülmesi, bu amaçların sadece kağıtta kalmaması gerekmektedir. Ayrıca derneğin amacında yürüttüğü bu faaliyetlerin

[41] Kısmet Erkiner/Uğur Mutlu, **a.g.e.** , s. 30.
[42] Cemali Özkan, **a.g.e.** , s. 557,
Altar Ömer Arpacı, "Bakanlar Kurulu'nca Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıflara ve Kamuya Yararlı Statüsü Verilen Derneklere Sağlanan Vergisel Avantajlar", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Ekim 2006, sy. 34, s.74,
Necat Özen, "5253 Sayılı Yeni Dernekler Kanununa Göre Kamuya Yararlı Dernek Statüsüne Sahip olabilme Şartları ve Vergisel Avantajları", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Nisan 2005, sy. 204, s.147.

ülke çapında olması, yani bir bölgeye özel olmaması ve de bu faaliyetlerden çok sayıda insanın yararlanması gerekmektedir. Derneğin, tüzükte belirlenen ülke çapında, çok sayıda insanın yararlanacağı, amacın gerçekleşmesine yetecek miktarda malvarlığına sahip olması gerekmektedir. Kısacası kamu yararına çalışan dernek, yürüttüğü faaliyetler, uyguladığı programlarla Devletin yükünü azaltmalıdır[43].

Kamu yararına çalışan dernek statüsü alınması sürecinde görüşü alınan bakanlıklardan olan Maliye Bakanlığının da kamu yararına çalışan derneklerde aradığı bir takım özellikler mevcuttur. Bu şartlar ise; dernek tüzüğünde amaç olarak belirlenmiş faaliyetlerin kamu hizmeti niteliğinde olması, yıl içinde elde edilen gelirin en az %80' nin dernek amaçlarına harcanacağının tüzükte yer alması, dernek amacına belirli bir kitle ya da yöreyle sınırlı olmayıp bütün topluma açık olduğuna dair düzenlemenin tüzükte yer alması, belirtilen hususların en az son iki yılda fiilen gerçekleşmiş olması, derneğin malvarlığının ve gelirlerinin amaçladığı faaliyetlerini gerçekleştirecek nitelikte olması ve de son olarak yetkililerin dernek hesapları üzerinde yapacakları incelemeden olumlu rapor alınmasıdır[44].

Bir dernek kamu yararına çalışan dernek statüsünü kazanabilmesi için ilk olarak derneğin bulunduğu ilin valiliği kanalıyla İçişleri Bakanlığına müracaatta bulunması gerekmektedir. Yapılacak başvuruda; tüzüğün son şekli, tüzüğün ilan edildiği gazete, üye sayısı ve geçmiş yıllarda toplanan aidat miktarını gösteren belge, şubeleri ve bağlı bulunduğu kuruluşlar, kamu yararı yönünden yaptığı hizmetlerin ve gelecekte yapmayı düşündüğü işlerle ilgili rapor, son yıla ait bilanço, sahip olduğu malvarlığı dökümü ve kamu yararına çalışması için alınan genel kurul kararı yer alır. İçişleri Bakanlığına yapılan müracaat ilgili bakanlıkların görüşünün alınmasından sonra, İçişleri Bakanlığının önerisiyle Danıştay İdari İşler Kuruluna gönderilir. Danıştay İdari İşler Kurulunun olumlu

[43] Cemali Özkan, **a.g.e.** , s. 559.
[44] A.Ömer Arpacı, **a.g.m.** , s. 74,
Necat Özen, **a.g.m.** , s. 148.

kararından sonra Bakanlar Kurulu Kararı ile kamu yararına çalışan dernek statüsüne haiz olunur Ayrıca bazı dernekler kanunun ile kamu yararına çalışan dernek statüsünü kazanır. Bunlara örnek verecek olursak; Türkiye Muharip Gaziler Derneği, Türkiye Emekli Astsubaylar Derneği, Türkiye Emekli Subaylar Derneği. Ayrıca Türkiye Kızılay Derneği, Türk Hava Kurumu, Yeşilay Derneği gibi gerçek anlamda kamu yararına çalışan derneklerde 11.07.1972 tarih ve 1606 sayılı kanun gereğince vergi, harç, resim gibi mükellefiyetlerden muaf tutulmuştur[45].

Dernek şeklindeki bazı kulüpler ve birlikler yukarıda belirtilen usul çerçevesinde kamu yararına çalışan dernek statüsünü kazanmıştır. Bunlara örnek verecek olursak; 11.08.1987 gün ve 87/12003 sayılı BK kararıyla Türkiye Amatör Spor Kulüpleri Derneği Konfederasyonu, 21.07.1995 gün ve 95/146 sayılı BK kararıyla Gençlerbirliği Spor Kulübü Derneği, 10.11.1995 gün ve 95/7520 sayılı BK kararıyla Bursa Spor Kulübü Derneği, 15.12.1995 gün ve 95/7662 sayılı BK kararıyla Trabzonspor Kulübü Derneği, 25.07.1970 gün ve 7/170 sayılı BK kararıyla Türkiye Milli Olimpiyat Komitesi Derneği, 18.02.1992 gün ve 92/2737 sayılı BK kararıyla Beşiktaş Jimnastik Kulübü Derneği, 07.03.1994 gün ve 94/5420 sayılı BK kararıyla Fenerbahçe Spor Kulübü Derneği ve son olarak 30.05.1994 gün ve 94/5718 sayılı BK kararıyla Galatasaray Spor Kulübü Derneği "Kamu Yararına Çalışan Dernek" statüsüne sahip olmuştur[46].

Görüldüğü üzere futbol alanında dört büyükler olarak bilinen Beşiktaş Jimnastik Kulübü, Galatasaray Spor Kulübü, Fenerbahçe Spor Kulübü ve Trabzonspor Spor Kulübü de dahil olmak üzere birçok spor kulübü kamuya yararlı dernek statüsüne sahip olmaktadır. İleriki bölümlerde detaylı olarak anlatılacağı üzere, bu statüye sahip olmakla birçok vergisel avantaj elde edilmektedir. Dört büyük kulüp olarak adlandırılan spor kulüplerinin ülkeye katkısı ve yarattığı istihdam bir gerçektir. Ancak bu tip derneklerde Türkiye Kızılay Derneği ya da Yeşilay Derneği ile amaç ve faaliyet açısından büyük

[45] Cemali Özkan, **a.g.e.** , s. 569.
[46] Cemali Özkan, **a.g.e.** , s. 570 – 581.

farklar bulunmaktadır. Spor kulüplerinin bu tip topluma mal olmuş yardım dernekleriyle aynı kapsamda değerlendirilmesi ve bu tip derneklerin sahip olduğu avantajlardan yararlandırılması üzerinde düşünülmesi gereken bir konudur. Bunun artık ekonominin parçası olan spor kulüplerine sağlanan haksız bir avantaj olup olmadığı detaylı olarak irdelenmesi gerekmektedir.

2.2. ŞİRKET OLARAK SPOR KULÜPLERİ

2.2.1. ANONİM ORTAKLIKLARIN KURULUŞU, TÜRLERİ, ORGANLARI VE YÖNETİMİ

Anonim ortaklıklar derin bir tarihe sahip organizasyonlardır. 16. yüzyıldan itibaren bugünkü anonim ortaklıklara benzer nitelikte AO kurulmuş ve gelişim göstermişlerdir. AO üzerine çeşitli tanımlar yapılmıştır. TTK m. 269 uyarınca AO, "Anonim şirket, bir unvana sahip, esas sermayesi muayyen ve paylara bölünmüş olan ve borçlarından dolayı yalnız mamelekiyle mesul bulunan şirkettir" şeklinde tanımlamıştır. [47]

AO kanun uyarınca tacirdirler. Kuruluşlarındaki gaye kazanç sağlamak ve bu kazançları paylaşmaktır. AO sermayesi belirli ve paylara bölünmüştür. Ticari itibar ve emek sermaye olarak konamamaktadır. TTK m.269 f. 1 uyarınca AO borç ve mükellefiyetinden ötürü sadece malvarlığı ile sorumludur. AO oluşturan ortaklar ise üstlendiği sermaye payını AO ödenmesiyle son bulur ve bununla sınırlıdır.[48]

Sermaye ortaklığı olan AO birbirini tanımayan birçok hissedar mevcuttur. AO tüzel kişiliği malvarlığının sahibi ve idarecisidir. Tüzel kişilikte iradesini bir takım organlar vasıtasıyla ortaya koymaktadır. TTK uyarınca AO zorunlu olarak Genel Kurul, Yönetim Kurulu ve Denetleme Kuruluna sahip olmak zorundadır. Bu organların görevlerini kabaca belirtmek gerekirse, GK karar organı, YK idare ve temsil organı ve de DNK ise denetim ve gözetim organıdır[49].

---

[47] Poroy/Tekinalp/Çamoğlu, **Ortaklıklar ve Kooperatif Hukuku**, Beta Yayınları, İstanbul 2003, 9. b. , s. 231 – 239.
[48] Oğuz İmregün, **Kara Ticaret Hukuku Dersleri**, Filiz Kitapevi, İstanbul 2001, 12. B. , s. 262 – 263.
[49] Oğuz İmregün, **a.g.e.** , s. 285.

2.2.2. SPOR KULÜPLERİNDE ŞİRKETLEŞME

Spor kulüplerinde şirketleşmenin temelinde sporun özellikle futbolun giderek büyüyen bir sektör olmasının önemli etkisi vardır. Spor kulüpleri hem ülkemizde hem de dünyada ekonomik olarak gelişmektedir. Spor kulüplerinin kar amacı gütmeyen dernek çatısı altında idare edilmesi, kulübün ekonomik gelişmeye ayak uydurmasına engel olmaktadır. Başlı başına bir kazanç odağı olan sporun önemli bir oyuncusu olan spor kulüpleri, çevresindeki ekonomik imkanlardan daha iyi yararlanmak için şirket kurma eğilimine yönelmiştir. Spor kulüpleri şirketleşerek, kanunların kendisine tanıdığı yetkiler çevresine ekonomik faaliyetlere katılmak, sporsal ürünlerin pazarlamasını yapmak ve de ekonomik ürün türevlerini kullanma olanağına kavuşmaktadır. Gerçektende spor kulüpleri şirketleşmenin verdiği olanaklar dairesinde halka açılarak ekonomik kaynak elde edebilir, uzun vadeli ve de maliyeti düşük fon sağlayabilir[50].

Sporda şirketleşme konusunda yasal düzenlemeler incelendiğinde GSGM Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunun "Profesyonel Spor" başlığını taşıyan 24. maddesi uyarınca spor kulüplerinin, profesyonel takımlarını, TKK hükümleri çevresinde kuracakları veya kurulmuş olan mevcut şirketlere devredebilecekleri ya da profesyonel futbol takımlarını kiraya verebilecekleri düzenlenmektedir[51].

Önceki bölümlerimizde de ifade edildiği üzere, ülkemiz düzenlemelerine göre sporda profesyonellik sadece futbol için öngörülmüştür. Spor kulüplerinde sadece futbol konusuyla iştigal edenler ya da spor kulüplerinin futbol şubeleri şirketleşebilmektedir. Yürürlükte olan mevzuatımız uyarınca bunun harici bir konuda faaliyet gösteren spor kulüpleri şirket kuramazlar, faaliyetlerine bir şirkete devredemez veya kiralamazlar. Bu durum üzerinde tartışılması gereken bir konudur. Futbol harici spor dallarının profesyonel olarak kabul görmemesi ve buna dayalı olarak şirketleşememesi, bu spor dalının gelişmesini engellemektedir. Gelişemediği için geniş kitlelere yayılamamakta ve kendi içine

---

"Düzeltme"

[50] Zeliha Dereli, **a.g.m.**, s. 59.

[51] Kısmet Erkiner/Uğur Mutlu, **a.g.e.** , s. 668.

kapanmaktadır. Bu hal zamanla bir kısır döngü oluşturarak, sporun gelişememesini, gelişemediği için profesyonelliği elde edememesini sonuçlamaktadır. Kaygı verici bu kısır döngünün çözümlenmesi için amatörlük – profesyonellik konularının yeniden çalışılıp irdelenmesi gerekmektedir.

Hukukumuz uyarınca profesyonel tek spor dalı olan futbolda şirketleşme hususundaki düzenlenmelerine bakacak olursak, TFF Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanunun m. 27 ve TFF Çalışma Usul ve Esaslarına Dair Ana Statü m. 67'de konuyla ilgili düzenlemeler mevcuttur. Bu düzenlemelere değinecek olursak; TFF Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanunun m. 27 "Futbol dalında faaliyet gösteren kulüpler, futbol şubelerini kanunlarda belirtilen şekil ve esaslarda, kuracakları veya kurulmuş anonim şirketlere devredebilir." olarak düzenlenmiştir. TFF Çalışma Usul ve Esaslarına Dair Ana Statü m. 67 ise "Futbol dalında faaliyet gösteren kulüpler, futbol şubelerini kanunlarla belirtilen şekil ve esaslarda kuracakları veya kurulmuş anonim şirketlere devredebilirler. Kulüplerin şirketleşmesi halinde, tescilli bulundukları yerden başka bir yere nakilleri yapılamaz. Devirlerde futbolun yayılması, güçlenmesi ve yararları ön planda tutulur. Bu Ana Statü'de belirtilen esaslara ve Yönetim Kurulunca konulacak kurallara uyulması zorunludur." şeklinde düzenlenmiştir. Kanununda görüleceği üzere, futbol kulüplerinin şirketleşmesindeki ana hatları belirlemiş, Ana Statü konuyu ayrıntılı olarak hükme bağlamış, şirketleşme konusunda bir takım şartlar öngörmüştür. Kanun ve ana statüde belirtilen şartların gerçekleşmesi halinde spor kulüplerinin profesyonel takımları şirketleşebilir, söz konusu profesyonel takım kurulacak veya kurulmuş bir AO'ya devredebilir[52].

2.2.3. FUTBOL KULÜPLERİNİN ŞİRKETLEŞME TÜRLERİ

Sporda şirketleşme yukarıda da belirtildiği üzere sadece futbolda gerçekleşmiştir. Futbol kulüplerinin şirketleşmesi de birbirinden farklı şekil ve esaslarla yapılmıştır. Ülkemizin üç büyük futbol kulübü olan Beşiktaş,

[52] Kısmet Erkiner/Uğur Mutlu, **a.g.e.** , s. 346 – 380,
Zeliha Dereli, **a.g.m.**, s. 59 - 60,
Ramazan Çağlayan, **a.g.e.** , s. 79 – 80.

Galatasaray ve Fenerbahçe spor kulüplerinin profesyonel futbol şubelerinin şirketleşmeleri, spor kulüplerinin şirketleşmesine örnek olarak incelenebilir niteliktedir.

İlk olarak Beşiktaş'ın şirketleşme sürecini inceleyecek olursak; Beşiktaş, Beşiktaş Futbol Yatırımları San. Ve Tic. A.Ş. adlı AO kurarak futbol ile ilgili olarak bütün gelir ve giderleri bu AO' ya devretmiştir. 16.02.2002 tarihinde Beşiktaş Kulübü Derneğiyle yapılan lisans anlaşması gereğince profesyonel futbol takımına ait bütün gelir ve giderler kurulan AO' ya aktarılmıştır. Beşiktaş Futbol Yatırımları San. Ve Tic. A.Ş. ise Beşiktaş logolu ürünleri satmak, dağıtmak ve pazarlığı yapmak üzere %100 iştiraki olan Beşiktaş Sportif Ürünler San. Ve Tic. A.Ş.' yi kurmuşlardır. Burada AO karının tamamını Beşiktaş Futbol Yatırımları San. Ve Tic. A.Ş.' ye temettü olarak ödemektedir. Kısaca Beşiktaş Kulübü Derneğinin profesyonel futbol takımının şirketleşmesini özetleyecek olursak; Beşiktaş Spor Kulübü Derneği %85 iştiraki ile Beşiktaş Futbol Yatırımları San. Tic. A.Ş.' yi kurmuştur, %15' i ise halka arz edilmiştir. Üye aidat gelirleri, futbol okulu gelirleri, diğer spor faaliyetleri gelirleri, taşınmaz gelirleri, lisans gelirleri ve temettü gelirleri Beşiktaş Kulübü Derneğine ait olacaktır. Beşiktaş Futbol Yatırımları San. Ve Tic. A.Ş' ye ait gelirler ise sponsorluk gelirleri, yayın gelirleri, maç gelirleri, reklam gelirleri, şampiyonlar ligi gelirleri ve transfer gelirleridir. Bu AO' ın giderleri ise logo hakkı gideri, maç gideri, personel gideri, futbolcu giderleri, transfer gideri ve futbol şubesi giderleridir. Beşiktaş Futbol Yatırımları San. Ve Tic. A.Ş sahip olduğu logo hakkı kullanmak ve bunu pazarlamak için Beşiktaş Sportif Ürünleri San. Tic. A.Ş.' yi %100 iştirakle kurmuştur. Bu AO' a ait logolu ürün pazarlama faaliyetine ilişkin karlar ise temettü olarak Beşiktaş Futbol Yatırımları San. Ve Tic. A.Ş.'ye aktarılmaktadır[53].

Diğer bir örnek ise Galatasaray spor kulübünün şirketleşmesi ve halka açılmasıdır. Galatasaray spor kulübü, futbol alanında kazandığı başarıları, ticari

[53] Abdülkadir Kuşin, "Sportif A.Ş. Halka Açılma Sirkülerindeki Gerçekler", **Yaklaşım Dergisi**, Nisan 2002, sy. 117, s. 214.

kazanca dönüştürmek gayesiyle 1997 yılında Galatasaray Sportif A.Ş.' yi kurmuştur. Galatasaray Sportif A.Ş.' nin kurulmasındaki temel amaç "Galatasaray" markasının pazarlanmasıdır. Tamamı Galatasaray Spor Kulübünün iştiraki olan Galatasaray Sportif A.Ş. Kasım 2000 tarihinden itibaren futbol ile ilgili tüm yayın ve reklam haklarının devredilmesiyle ayni sermaye olarak televizyon yayın hakları, reklam gelirleri, forma ve sponsorluk hakları, Avrupa maç gelirleri, ürün satış hakları, performans bazlı gelirler (UEFA'dan alınan sportif başarıya paralel gelirler) ve internet gelirleri koyulmuştur. Bu gelirleri detaylı olarak irdelersek; yayın gelirleri kulübün futbol faaliyetleriyle ilgili olarak tüm gelirleri Galatasaray Sportif A.Ş.'ye aittir. Bu futbol faaliyetleri ise Süper Lig, Şampiyonlar Ligi, Türkiye Kupası ve diğer karşılaşmalardan kaynaklanmaktadır. Süper Lig maçlarının yayın gelirleri ve Türkiye Kupası yayın gelirleri TFF tarafından futbol kulüpleri adına yapılan ihale sonucu elde edilen gelirin kulüpler arasında paylaştırılmasıyla elde edilmektedir. Sponsorluk gelirleri ise spor kulübüne maddi anlamda destek sağlayan ancak bunun karşılığında spor kulübünün tanıtımını yaptığı kişi ve kurumlardan aldığı ödemeler bu gelir kapsamındadır. Markalı ürünlerden ve isim hakları lisanslarının pazarlanmasından da bir gelir elde edilmektedir. Bu gelirler, kulüp ismi, logosu, arması, tescilli sporcularının fotoğraf ve imzalı ürünlerinin pazarlanması ya da buna dair hakların üçüncü bir kişiye devri ile karşılında elde edilmektedir. Galatasaray Sportif A.Ş.' nin giderleri ise genel giderler, satış ve pazarlama giderleri, Galatasaray Spor Kulübüne ödenen kira gideri ve yine Galatasaray Spor Kulübüne ödenecek isim hakkı ücreti gideri başlıca gider kalemlerini oluşturmaktadır[54].

Fenerbahçe Spor Kulübünün şirketleşmesi de Fenerbahçe Sportif Hizmetler San. Tic. A.Ş.' nin kurulmasıyla oluşmuştur. Fenerbahçe Spor Kulübü Derneği üye gelirleri, futbol okulları gelirleri, taşınmaz gelirleri, lisans gelirleri ve futbol

[54] Tuğrul Akşar, **Endüstriyel Futbol**, Literatür Yayınları, İstanbul, 2005, s. 223 – 225, Mete İkiz, **Spor Hukuku Dersleri**, Kadir Has Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2007, s. 690 – 702.

takıma ait tüm gelirlere sahip olmaktadır. Kurulan şirket kulübün %100 iştiraki ile kurulmuştur. Fenerbahçe Sportif Hizmetler San. Tic. A.Ş garantili stadyum gelirlerine, yayın gelirlerine, sponsorluk gelirlerine, isim hakkı gelirlerine, Fenerbahçe TV gelirlerine, kulübe ait kültür ve ticaret merkezi gelirlerine, futbol takımının performansına bağlı olarak elde ettiği gelirlerine sahip olacaktır. Fakat giderlere baktığımızda; profesyonel futbol takımına ait herhangi bir gider Fenerbahçe Sportif Hizmetler San. Tic. A.Ş giderlerinde bulunmamaktadır. Bu açıdan Galatasaray Spor Kulübünün şirketleşmişle paralellik göstermektedir. Fakat stadyum gelirleri Fenerbahçe Sportif Hizmetler San. Tic. A.Ş' nin gelirleri arasında yer alırken, Galatasaray Sportif A.Ş.' nin gelirleri arasında bu kalem yer almaktadır. Bu unsur ise iki kulüp arasındaki şirketleşme farklarından biridir. Şirketin %15' i halka arz edilmiştir. Ayrıca şirket esas sözleşmesi uyarınca elde ettiği gelirin %80' ini temettü olarak dağıtılmasına karar verilmiştir[55].

Trabzon Spor Kulübü ise büyük kulüpler arasında şirketleşmesini en son tamamlayarak Trabzon Sportif A.Ş.' nin %20' lik kısmını 2005 yılında halka arz etmiştir. Trabzonspor markalarının tek meşru hamili olan Futbol A.Ş. ile lisans kiralama ve profesyonel futbol şubesi kiralama sözleşmeleri uyarınca Trabzonspor Sportif A.Ş. otuz yıl süre ile Trabzonspor marka ve pazarlama lisans haklarına, profesyonel futbol takımının uluslararası maçlardan elde ettiği performans ve pazarlama gelirlerinin bir kısmına ve Futbol A.Ş. tarafından elde edilecek stadyum hasılatının büyük bir kısmı üzerinde tasarruf hakkına sahip olmuştur[56].

Trabzonspor Sportif A.Ş.' nin gelir ve gider kalemleri incelendiğinden Galatasaray Sportif A.Ş. modeline paralel bir yapılan içerisinde olduğu anlaşılmaktadır. Gelir kalemlerinin en önemlisini yayın hakkı gelirleri oluşturmaktadır. Bunlar ise Şampiyonlar Ligi, Türkiye Spor Ligi, Türkiye Kupası Şampiyonası yayın hakkı gelirleridir. Bu gelirleri UEFA ve TFF tarafından yayın havuzundan kulübe düşen paylar oluşturmaktadır. Diğer gelir kalemi ise stadyum geliridir. Bu gelir 31.12.2034 tarihine kadar Trabzonspor iç

[55] Tuğrul Akşar, **Endüstriyel Futbol**, Literatür Yayınları, İstanbul, 2005, s. 226 – 228.
[56] Mete İkiz, **a.g.m.** , s. 710.

saha maçlarından kaynaklanan bilet satış ya da bir başka ad altında elde edilen meblağdan satış komisyonu düşüldükten sonra %80'ine isabet eden tutar Trabzonspor Sportif A.Ş.'ye aktarılacaktır. Bir diğer gelir kalemi ise reklam gelirleridir. Bu gelirler gerek stadyum ve antrenman tesisleri reklamı gerekse forma reklamlarından elde edilen gelirler ile sponsorluk gelirlerden oluşmaktadır. Şampiyon Ligi ve Avrupa Liginden performans yani sportif başarıya göre alınan primlerde önemli bir gelir kalemi oluşturmaktadır. İsim ve Lisans hakkı gelirlerini oluşturan ürünlerin pazarlanması ve ticareti ile Trabzonspor Sportif A.Ş. önemli bir gelir kalemidir. Son olarak futbol müşterek bahis oyunları kapsamında spor kulüpleri bir pay ödenmektedir. Bu pay kapsamında Spor Toto Teşkilat Müdürlüğünden ve diğer bahis oynatma iznine sahip özel kurumlardan elde edilen gelirlerdir. Bu gelirlerde Trabzonspor Sportif A.Ş.' nin önemli bir gelir kalemini oluşturmaktadır[57].

Trabzonspor Sportif A.Ş.' nin en büyük gideri ise Trabzonspor Futbol A.Ş. ile Profesyonel Futbol Takımı kira sözleşmesi uyarınca ödediği kira bedelidir. Bu kira bedeli 2004/2005 sezonu için 100.000-$ (yüz bin Amerikan Doları) gelecek sezonlar için ise bir önceki yılda oluşan şirket gelirlerinin %2'si kira olarak ödenecektir. Diğer gider kalemi ise genel yönetim gideri olan personel maaşları, büro giderleri olmaktadır[58].

Görüldüğü üzere spor kulüplerimizin şirketleşmelerindeki gaye esas olarak sportif başarının ticari kazanca dönüştürülme amacıdır. Fakat bunu yaparken kulüplerin izlediği yol ve oluşturdukları stratejide doğal olarak farklılıklar görülmektedir.

2.2.4. FUTBOL KULÜPLERİNİN ŞİRKETLEŞME VERİLERİ

Dört büyükler olarak adlandırılan Beşiktaş Jimnastik Kulübü, Galatasaray Spor Kulübü, Fenerbahçe Spor Kulübü ve Trabzonspor Spor Kulübünün şirketleşmesi ve şirketlerin halka arzına irdelenmiştir. Bu spor kulüplerinin bazı konularda benzer bazı konularda ise farklı bir eylem planı içerisinde hareket

[57] Mete İkiz, **a.g.m.** , s. 710 – 712.
[58] Mete İkiz, **a.g.m.** , s. 713.

etmişlerdir. Bu durumların neler olduğunun tablo üzerinde belirtilmesinin daha açıklayacağı olacağı kanaatindeyiz[59].

Takımlar	**Halka Arz Tarihi**	**Halka Arz Edilen Nominal Tutar (TL)**	**Ödenmiş Sermaye (TL)**	**Halka Açıklık Oranı**	**Halka Arz Geliri (Milyon USD)**	**Halka Arz Piyasa Değeri**
Beşiktaş JK	21.02.2002	326,50	40.000.000	15	14	90
Galatasaray SK	21.02.2002	325,60	2.035.000	16	21	128
Fenerbahçe SK	18.02.2004	379,40	25.000.000	15	30	193
Trabzon SK	15.04.2004	6,30	25.000.000	25	24	96

Futbol A.Ş.' nin Gelirleri	**Galatasaray Sportif**	**Beşiktaş Sportif**	**Fenerbahçe Sportif**	**Trabzonspor Sportif**
Yayın Hakkı	+	+	+	+
Sponsorluk	+	+	+	+
Reklam	+	+	+	+
Lisans ve İsim Hakkı	+	%100 iştiraki Beşiktaş Sportif Ürünler üzerinden temettü	+	+
TV Kanalı	-	-	FBTV' nin vergi öncesi	-

[59] Mete İkiz, **a.e.** , s. 713 – 715.

			karının %50'si	
Maç Hasılatı	-	+	Yıllık 8,5 Milyon USD	Net Satış Hasılatının %80' i
Bahis	-	+	+	+
Ticaret Merkezi	-	-	Devreye alındığında Kulübün elde edeceği gelirler FB Sportif'e aktarılacak	-
Şampiyonlar Ligi Gelirleri	Başlangıç ve 1. Grup maç primleri üzerinden %60'i, çeyrek final, yarı final ve final primlerinden net gelirin %50'si	+	Brüt gelirlerin %20'si	Brüt gelirlerin %20'si
Transfer ve Bonservis	-	+	-	-
UEFA Yayın Havuzu	+	+	+	+

Futbol A.Ş.' nin Giderleri	**Galatasaray Sportif**	**Beşiktaş Sportif**	**Fenerbahçe Sportif**	**Trabzonspor Sportif**
Genel Yönetim	+	+	+	+
Antrenör – Futbolcu	-	+	-	-
Bonservis	-	+	-	-
Transfer	-	+	-	-
Kamp ve Tesis	-	+	-	-
Pazarlama	+	+	-	-

Şirketi				
Stadyum	-	Kullanma ve işletme hakkı bedeli olarak 2003 Aralık'da 11,5 Milyon USD ödenmiş	2004/2005 sezondan itibaren yıllık 500.000 – USD0-	
Lisans Bedeli	2005 Haziran'dan itibaren yıllık gelirlerin KDV hariç brüt %1'i (Minimum 200.000-USD)	2003 Aralık'da Beşiktaş JK' dan 18 Milyon USD bedel ile satın alınmıştır	-	-
Profesyonel Futbol Takımı Kirası	Spor kulübüne Şampiyonlar Ligi Başlangıç ve 1. Tur maç primleri üzerinden %30 + 2005/2006 sezonundan itibaren %1,5'u (Minimum 300.000-USD)	-	Spor kulübüne 2004/2005 sezonundan itibaren gelirlerin %2'si (Minimum 500.000-USD)	Spor kulübüne 2004/2005 sezonundan itibaren bir önceki sezon brüt toplam gelirlerin %1'i

2.2.5. FUTBOL KULÜPLERİNE AİT ŞİRKETLERDE GELİR VE GİDER KALEMLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Spor kulüplerinin şirketleşmesindeki en önemli etkenlerden biri de KVK uyarınca düzenlenen muafiyeti koruyarak, bu muafiyet dışındaki gelirleri kurdukları şirketlere devretmişlerdir[60]. Ancak ülkenizin dört büyük futbol kulübünün gelir kalemlerini incelediğimizde; dört kulübünde yayın hakkı,

[60] "Düzeltme"

sponsorluk, UEFA yayın havuzu, reklam, lisans ve isim hakkı gelirlerini kurdukları şirkete aktarıldıkları görülmektedir. Sadece Fenerbahçe'nin FBTV'nin vergi öncesi karının %50'sini şirkete aktardığı, diğer kulüplerin bu gelirleri şirketlere aktarmadığı görülmektedir. Galatasaray'ın maç hasılatı gelirlerinin şirkete vermezken, Beşiktaş bütün maç hasılatı gelirini, Fenerbahçe yıllık 8.500.000-$, Trabzonspor ise net satış hasılatının %80'ni şirkete aktarmaktadır. Yine müşterek bahisten elde edilen gelirleri Galatasaray şirkete aktarmazken, diğer üç kulüp bu gelirleri şirkete aktarmıştır. Dört büyük kulübe ait ticaret merkezi gelirlerini sadece Fenerbahçe şirkete aktarırken, diğer spor kulüpleri bu gelirlerini kurdukları şirkete devretmemişlerdir. Şampiyonlar Ligi maçları sonucu elde edilen gelirlerin hepsini şirkete devretmişken, Fenerbahçe ve Trabzonspor brüt gelirin %20'sini, Galatasaray başlangıç ve 1. grup maçları brüt gelirlerinin %60'ı çeyrek final, yarı final ve final net gelirini %50'sini şirkete aktarmaktadır. Galatasaray ve Fenerbahçe transfer ve bonservis gelirlerini şirkete vermemiş, Beşiktaş ve Trabzonspor bu gelirlerini kurdukları şirkete tahsis etmiştir. Verilen gelirler değerlendirildiğinde, Fenerbahçe ve Beşiktaş'ın daha nitelikli ve daha çok geliri şirkete aktardıkları tespit edilmiştir.

Bu kulüplerin gider kalemleri incelendiğinde; dört kulüpte genel yönetim giderlerini şirkete devretmişlerdir. Beşiktaş antrenör ve futbolcu maaşlarını, bonservis ödemelerini ve kamp ve tesis giderlerini şirket tarafından karşılarken, diğer kulüpler bu giderleri spor derneği bünyesinden karşılamaktadır. Pazarlama şirketine ait giderleri Galatasaray ve Beşiktaş şirket giderleriyle karşılamaktayken, Fenerbahçe ve Trabzonspor bu giderleri derneği kaynağı ile karşılamaktadır. Trabzonspor ve Galatasaray'a şirketler stadyum kirası olarak spor kulübüne bir ücret ödemezken, Beşiktaş' ait şirket spor kulübüne kullanma işletme hakkı bedeli olarak 11.500.000-$ ödemiş, Fenerbahçe'ye şirket spor kulübüne 2004/2005 sezonundan itibaren yıllık 500.000-$ ödemektedir. Lisans bedeli olarak Fenerbahçe ve Trabzonspor'a ait şirketler spor kulüplerine bir ödemede bulunmazlarken; Galatasaray'a ait şirket spor kulübüne 2005 yılından itibaren KDV hariç yıllık gelirin %1'i (minimum 200.000-$), Beşiktaş'a şirket ise spor kulübü ise 2003 yılında 18.000.000-$ bedel ile bu hakkı satın almıştır.

Beşiktaş'a ait şirket futbol şubesi kirası adı altından bir gideri mevcut değilken; Galatasaray'a ait şirket Şampiyonlar Ligi başlangıç ve 1. tur maç gelirleri üzerinde %30 ve 2005/2006 sezonundan itibaren gelirin %1,5'u (minimum 300.000-$) kira spor kulübüne ödemektedir. Fenerbahçe'ye ait şirket ise kira geliri olarak 2004/2005 sezonundan itibaren bir önceki sezona ait gelirlerin brüt toplamanın %1'i kira ödemektedir. Giderlere bakıldığından Beşiktaş'a ait şirketin diğerlerine nazaran daha fazla gideri olduğu tespit edilmektedir.

Gelir ve giderler birlikte değerlendirildiğinde, Fenerbahçe'ye ait şirketin hem sportif hem de spor dışı birçok gelir kalemine sahip olduğu ve gider kalemlerinin bunlara nazaran daha az olduğu görülmektedir. Beşiktaş'a ait şirketin geliri de fazla olmasına rağmen çoğu gelir spora ilişkindir. Bununla birlikte giderleri de yüksek gözükmektedir. Galatasaray ve Trabzonspor'a ait şirketlere gelir ve gider aktarımında sıkı davranılmıştır. Dört büyük spor kulübünün şirketleri kıyaslandığından Fenerbahçe'ye ait şirketin diğerlerine nazaran bir adım önde olduğu değerlendirilmektedir.

2.2.6. FUTBOL KULÜPLERİNİN ŞİRKETLEŞMESİNE DAİR ELEŞTİRİLER

Spor kulüpleri halihazır durumda dernek statüsüne haizdirler. Ancak dernek statüsündeyken bile çeşitli sorunlar yaşamakta ve yeni bir yasal düzenleme gerekliliği tartışılmaktadır. Böyle bir esnada kulüplerin şirketleşmesi hem teoride hem de pratikte birçok sorunu beraberinde getirmektedir.

Kulüplerdeki şirketleşme fikrinin altında yatan neden halka açılmaktır. Halka açılma ile sporun ticari boyutundan faydalanmak ve sporu geliştirebilmek için sporda ekonomik kısmı büyütmektedir. Böyle bir amaçtan bahsedebilmek için sporun amatör değil de profesyonel olması gerekmektedir. Ülkemizdeki tek profesyonel spor dalı futbol olduğundan şirketleşme sadece futbol takımları özelinde gerçekleşebilmektedir. Şirketleşme ve halka açılmada spor kulüpleri profesyonel futbol şubelerini bir anonim şirkete belirli bir bedel karşılığında devretmekte yine bir takım isim, lisans ya da imaj hakkı olarak tanımlanabilecek

bir takım hakların pazarlanmasını ya da işletmesini bu şirketlere devretmektedir. Böylelikle kurdukları şirkete bir takım haklar verip bir takım borçlar altına sokularak belirli bir piyasa değeri kazandırılmaktadır. Kazanılan bu piyasa değeri ise halka açılma aşamasında karşımıza çıkmaktadır. Piyasa değeri ne kadar büyük ise halka açılma ile spor kulüplerinin elde ettikleri kazanç o kadar artmaktadır. Ancak şu bir gerçektir ki ilk halka açılmadan sonra spor kulüpleri başka bir gelir elde edememektedir. Yani hisselerinin borsalarda işlem görmesinin şirkete ne hangi bir getirisi bulunmamaktadır. Hisse değerinin çok artması ya da azalması spor kulübü ve bu kulübün şirketleşmesi sonucu kurulan şirkete bir getiri ya da kayıp olarak yansımamaktadır[61].

Spor kulüplerinin şirketleşmesindeki bir diğer önemli husus ise KVK uyarınca spor kulüplere tanınan kurumlar vergisi muafiyetine ilişkindir. Spor kulüpleri bu muafiyet kapsamındaki gelirleri şirketleşirken genellikle dernek bünyesinde tutmuşlardır. Bununla birlikte isim hakkı gelirleri, kurdukları tesislerin faaliyet gelirleri, tesis, idman sahası ve stat kira gelirleri, spor malzemesi ve hediyelik eşya satış gelirleri tanınan muafiyetinde dışında olduğu aşikardır. Bu gibi gelir kalemlerini spor kulübü olan dernek bünyesinde tutmaktadır. Kurduğu bir iktisadi işletmeye bu gelirleri aktararak kurumlar vergisi muafiyetinin devamını sağlamaktadır. Ülkemizde şirketleşmenin pratikte sağlandığı en büyük fayda olmalıdır.

Fransa'da spor kulüplerinin şirketleşmesi ve dolayısıyla halka açılmaları yasaktır. Böyle bir yasak olduğundan şirketleşme ve halka açılma kavramları Fransız Sporu için yabancı kavramlardır. Ülkemizde buna benzer türden önlemler alınması ve halka açılmanın daha sıkı kurallara tabi olması gerekmektedir. Özellikle spor kulüplerine ait anonim ortaklıklar mali açıdan sorunlu ve kamuyu aydınlatma konusunda eksiktirler. Bu da sağlık bir şekilde işlem görmelerini engellemektedir. Spor kulüplerinin statülerinin sağlam bir temele oturtulmaksızın bu şekilde işlemler icra etmesinin sakıncalar yaratmaktadır. Bu sebeple öncelikle spor kulüplerinin yapısı ve statüleri sağlık

[61] Mehmet Helvacı, **Spor Hukuku Dersleri**, Kadir Has Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2007, s. 690 – 693.

bir düzenlenme altına alınmalı ve bundan sonra bu sağlık yapı üzerine şirketleşme ve halka açılma tartışılmalıdır[62].

3. ULUSAL SPOR BİRLİKLERİ

Ulusal Spor Birliği yaygın olan adıyla Ulusal Federasyonlarıdır. Federasyon, kendine bağlı olan spor dallarıyla ilgili teknik ve idari düzenleme yapma ve karar alma yetkisine sahip kuruluşlardır. Spor dalının bir üst kuruluştur. Sportif faaliyetlerin belirli bir düzen ve kurallara uygun olarak yürütülmesini sağlar, ilgili spor dalında sporcu, antrenör ve hakemler yetiştirmek için gerekli kararları alır ve işlemleri yapar. Ulusal federasyon ise, bulundukları ülkenin coğrafi sınırları içerisinde, ilgili oldukları spor dalı ya da dallarının gelişim, yönetim ve denetiminden sorumlu kuruluşlardır. Ulusal sınırlarda müsabaka düzenlemek; eğitim için toplantı, kurs ve seminer düzenlemek; sporcuların tescil ve vize şartlarını belirleyip bu işlemleri gerçekleştirmek, ulusal takım oluşturmak ve son olarak yetki sınırları içerisindeki uyuşmazlıkları karara bağlamak ulusal federasyonların görevleri arasındadır[63].

Federasyon ve federasyonların vücuda getirdiği konfederasyonların hukuki temelini bakacak olursak; MK' da "Üst Kuruluşlar Kurma" başlığı alında düzenlenmiştir. Federasyonlar MK m. 96 ve Konfederasyonlar ise MK m. 97' de hüküm altına alınmıştır. MK m. 96 uyarınca, Federasyonlar "Federasyonlar, kuruluş amaçları aynı olan en ez beş derneğin, amaçlarını gerçekleştirmek üzere üye sıfatıyla bir araya gelmeleri suretiyle kurulur. Her federasyonun bir tüzüğü bulunur. Federasyon, kuruluş bildirimi, tüzük ve gerekli belgelerin yerleşim yerinin en büyük mülki amirine verilmesiyle tüzel kişilik kazanır." olarak düzenlenmiştir. MK m. 97' ye göre konfederasyon ise, "Konfederasyonlar, kuruluş amaçları aynı olan en az üç federasyonun, amaçlarını gerçekleştirmek

---

[62] Mehmet Helvacı, **a.g.m.** , s. 690 – 691.
[63] Ramazan Çağlayan, **a.g.e.** , s. 80 – 81,
Şeref Ertaş/Hasan Petek, **a.g.e.** s. 134 – 135,
Rifat Erten, **Milletlerarası Özel Hukukta Spor**, Adalet Yayınları, Ankara 2007, s. 40 – 41,
Talat Emre Koçak, **Türkiye Futbol Federasyonu Tahkim Kurulu**, Seçkin Yayınları, Ankara 2007, s. 24.

üzere üye sıfatlarıyla bir araya gelmeleri suretiyle kurulur. Her konfederasyonun bir tüzüğü bulunur. Konfederasyon, kuruluş bildirimi, tüzük ve gerekli belgelerin yerleşim yerinin en büyük mülki amirine verilmesiyle tüzel kişilik kazanır." şeklinde düzenlenmiştir.[64]

Ülkemizde federasyonlar Merkez Danışma Kurulunun görüşü alınarak, GSGM genel müdürünün teklifi üzerine Başbakan tarafından tespit edilir. Kurulan federasyonlar GSGM bağlı olabileceği gibi, özerk federasyonlarda olabilir. Bununla birlikte ülkemizde amatör ve profesyonel futbol GSGM Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunun 18. maddesi uyarınca TFF tarafından iki ayrı kurul tarafında yürütülür. TFF ise 3813 sayılı TFF Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanunun gösterdiği usul ve esaslara göre yönetilir[65].

4. ULUSLARARASI SPOR BİRLİKLERİ

Sporun yapılanması içinde, her sporun uluslararası alanda kural koyucu ve denetleyici birer federasyon veya konfederasyon bulunmaktadır. Bu birlikler uluslararası gayri resmi kuruluşlardır. Bu birlikler Uluslararası Olimpik Komite tarafından tanınırlar ve tanındıkları spor dalı da olimpik bir spor olarak kabul edilir. Bu birlikler spor dallarında olimpik şarta uygun olarak kendi oyun kurallarını, sportif ölçütlerini, oyuncu esaslarını ve organizasyon düzenlemelerini yapar. Uluslararası federasyon ve konfederasyonlar bağlı oldukları spor dallarının gelişmesinin ve yayılmasına yönelik faaliyetler yürütür[66].

Bu tür yapılanmaya örnek verecek olursak; futbolda ülkemizde düzenleme yapma yetkisi TFF' ye aittir. Uluslararası alanda ise UEFA Avrupa genelinde düzenleme yapma yetkisine haiz Avrupa'daki futbol federasyonlarının oluşturduğu bir konfederasyondur. Bununla birlikte Dünya'daki futbol üzerinde en büyük otorite ise FIFA' dır. FIFA ise, Avrupa Futbol Federasyonları Birliği UEFA, Afrika Futbol Federasyonları Birliği CAF, Asya Futbol Federasyonları Birliği AFC, Güney Amerika Futbol Federasyonları Birliği CONMEBOL, Orta

[64] Kısmet Erkiner/Uğur Mutlu, **a.g.e.** , s. 14.
[65] Şeref Ertaş/Hasan Petek, **a.g.e.** s. 134 – 135.
[66] Rifat Erten, **a.g.e.** , s. 44,
Talat Emre Koçak, **a.g.e.** , s. 22 – 23.

ve Kuzey Amerika Futbol Federasyonları Birliği CONCACAF ve Okyanusya Futbol Federasyonları Birliği OCEANIA katılımıyla oluşturulmuş bir üst kuruluştur. FIFA futbol alanında Dünya üzerinde kural koyma, uygulama ve bunların denetlenmesi alanında tek yetkili kuruluştur[67].

5. ULUSLARARASI OLİMPİYAT KOMİTESİ VE MİLLİ OLİMPİYAT KOMİTELERİ

UOK olimpiyat terimini tekeline alan, olimpiyat oyunları hususunda tek yetkili kurumdur. UOK ülkelerle olan ilişkilerini, her ülkeden ya da bölgeden seçtiği üyelerle ve tanıdığı bir MOK aracılığıyla sağlar. UOK, her ülkeden bir üye ve bir MOK tanır. UOK tarafından seçilen üye, ülkenin UOK' deki temsilcisi değil, o ülkedeki UOK temsilcisidir. Bu durum bile UOK' nin gücü ve MOK üzerindeki etkisini gösterir niteliktedir. UOK Genel Kurulu, kendisine başvuran sportif organizasyonların statüsünün ve oluşumunun Olimpik Şarta ve Uygulama metninde yer alan şartlara uygun olup olmadığına göre MOK olarak kabul edip etmeme yetkisine sahiptir. Ayrıca MOK tarafından düzenlenen her bileşim UOK üyesi tarafından takip edilir. Eğer MOK Olimpik Şarta aykırı olarak düzenlemeler yaparsa, olimpik hareketi gelişimi engeller nitelikte faaliyette girer ya da içinde bulunduğu ülke otoritesi tarafından engellenirse UOK, MOK hakkındaki tanıma kararını askıya alabilir ya da tanımayı geri alabilir. UOK olimpik hareketi yaygınlaştırmak amacıyla, bir ya da birden çok spor dalını yöneten uluslararası spor federasyonu, Olimpik Şarta uygun olmak ve Dünya Dopingle Mücadele Kodunu kabul etmeleri halinde uluslararası federasyon olarak tanıyabilir. Yine MOK her bir spor dalı için bir uluslararası federasyon tarafından kabul edilmiş bir ulusal federasyonu tanıması gerekir. Fakat bununla birlikte kabul edilen ulusal spor federasyonun faaliyetlerinin yürütürken bağımsız ve özerk olması Olimpik Şartın bir gereğidir. MOK tarafından uluslararası spor federasyonlarınca da kabul edilen ulusal spor federasyonu, olimpik ruhun gelişmesine katkı sağlayacak, bağlı olduğu spor

[67] Tuğrul Akşar/Kutlu Merih, **a.g.e.** , s. 51.

dallarının dünya genelinde yaygınlaştıracak eylemlerde bulunması gerekir. Görüldüğü üzere birbirinden bağımsız gibi gözüken spor unsurları kendi aralarında bir hiyerarşi kurarak, hem ulusal hem de uluslararası yönetsel bir bağ kurmuştur[68].

6. GENÇLİK VE SPOR GENEL MÜDÜRLÜĞÜ

6.1. GSGM HUKUKİ YAPISI

Başbakanlığa bağlı ve tüzel kişiliğe sahip bir kurum olan GSGM 1982 Anayasası m. 58 ve 59 uyarınca gençlik faaliyetleri ve spor faaliyetlerinin yürütülmesinden sorumlu ve yetkili organdır. 21.05.1986 tarih ve 3289 sayılı kanuna göre görev ve faaliyetlerini sürdürmektedir. Türk sporuna ilişkin karar ve denetim yetkisine sahip bir kurumdur. Spor alanında gönüllü bir örgütlenme benimsenmişse de spora devlet desteğinin sağlanması, bireysel spor yapma hakkının kullanılması, buna ilişkin imkanların geliştirilmesi amacına ilişkin olarak kamu iradesinin bir unsuru olarak GSGM görev yapmaktadır[69].

6.2. GSGM YAPILANMASI VE GÖREVLERİ

GSGM, merkez ve taşra teşkilatı olmak üzere ikili bir şekilde yapılanmıştır. Merkez teşkilatı Genel Müdür, Genel Müdür Yardımcısı, Ana Hizmet Birimleri, Danışma ve Denetim Birimleri, Yardımcı Birimler, Bağlı Kuruluşlar ve Sürekli Kurullardan oluşmaktadır. Ana Hizmet Birimleri ise, Spor Federasyonları Başkanlıkları, Tesisler Dairesi Başkanlığı, Sağlık İşleri Dairesi Başkanlığı, Spor Eğitim Dairesi Başkanlığı, Gençlik Hizmetleri Dairesi Başkanlığı, Spor Kuruluşları Dairesi Başkanlığı ve Spor Faaliyetleri Dairesi Başkanlığından oluşmaktadır. Danışma ve Denetim Birimleri ise Teftiş Kurulu Başkanlığı, Hukuk Müşavirliği, Araştırma ve Planlama Koordinasyon Dairesi Başkanlığı, Spor Kontrolörleri Kurul Başkanlığı ve Spor Müşavirliği birimlerini içermektedir. Yardımcı Birimler ise, Personel ve Eğitim Dairesi Başkanlığı, İdari

[68] Rifat Erten, **a.g.e.** , s. 44 – 46.
[69] Murat Başaran/Tezcan Atay, **a.g.e.** , s. 32 – 33,
Ramazan Çağlayan, **a.g.e.** , s. 107.

ve Mali İşler Dairesi Başkanlığı, Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı ve Savunma Uzmanlığında oluşmaktadır. GSGM bağlı kuruluş olarak Spor-Toto Teşkilat Müdürlüğü yer almaktadır. Son olarak Sürekli Kurularını belirtmek gerekirse; Gençlik ve Spor Şuraları, Merkez Danışma Kurulu, Merkez Ceza Kurulu ve Genel Müdürlük Ceza Kurulu yer alır. GM, GSGM kurumunun en üst amiridir. GSGM, faaliyetlerinin kanunla belirlenen esaslar çerçevesinde idaresinden ve diğer kurumlarla koordinasyon ile çalışmasından sorumludur. GSGM merkez ve taşra teşkilatının faaliyet, işlem ve hesaplarını denetlemekle görevlidir. GM müşterek kararname ile atanırlar. GM' ye görevlerinde dört tane GMY yardım eder[70].

GSGM taşra teşkilatı ise; illerde gençlik ve spor il müdürlükleri, ilçelerde ise gençlik ve spor ilçe müdürlüğü şekilde yer alır. Bu kurumlar taşradaki Ana Hizmet Birimleridir. Gençlik ve spor ilçe müdürlüğü Kaymaklığa; gençlik ve spor il müdürlüğü valiliğe karşı hizmetlerin kanunda belirtilen usul ve esaslara uygun olarak yürütülmesinden sorumludur. Taşrada sürekli kurul olarak da İl Ceza Kurulu yer almaktadır[71].

GSGM görevleri ise; vatandaşların moral ve yeteneklerini sağlayan spor faaliyetlerini idare etmek, gençliğin boş zamanlarını değerlendirilmesine yönelik hizmetleri yürütmek, Milli Eğitim Bakanlığına bağlı okullarda spor faaliyetlerini programlamak, beden eğitimi esaslarını belirlemek, spor idarecileri, antrenör, spor elemanları, hakemleri yetiştirmek, sporcu ve spor kulüplerinin tescil ve vize işlemlerini yapmak, spor federasyonlarının kurulmasına ve spor dallarının tespiti esaslarını belirlemek, spor faaliyetlerine ilişkin tesis ve merkezleri işletmek, sporcu sağlığıyla ilgili olarak önlem almak, tesisler açmak ve işletmek, spor müsabakalarında uluslararası kural ve talimatların uygulanmasını sağlamak, müşterek bahisleri düzenlemek ve yönetmek, spora ilgiyi arttıracak faaliyetlerde bulunmak, uluslararası spor temas ve ilişkilerinde resmi görev yapmak, sporcu

[70] Murat Başaran/Tezcan Atay, **a.g.e.** , s. 45,
[71] Ramazan Çağlayan, **a.g.e.** , s. 109.

ve spor kulüplerini denetlemek ve başarılı sporcu ve antrenörleri ödüllendirmek olarak sayılabilir[72].

7. TEKNİK ADAM VE ANTRENÖRLER

Özellikle takım sporlarında sporcular ve sporcuları bir araya getiren organizasyonlarda en önemli unsurlardan biri de teknik adam ve antrenörlerdir. Teknik adamlar özellikle takımlar için çok önemlidir. Çünkü takımın kimlerden oluşacağına karar verir, bireysel olarak sporcuların kolektif olarak takımın nasıl bir taktikle oynayacağını, sporcuların antrenmanlarını belirler, performanslarını gözlemler. Sporcuların fiziksel ve mental bakımdan eksikliklerini gidermeye yönelik çalışmalar yapar. Ayrıca takım için yararlı olacak sporcuların transfer edilmesini veya takıma zararlı ya da yararsız sporcuların takımdan uzaklaştırılmasını teklif edebilir. Teknik adam teknik ve taktik bilgi ve tecrübesini vererek, spor kulübünün başarılı olmasını sağlar. Teknik adamlar bir hizmet sözleşmesi karşılığında emek ve mesaisini spor kulübü için harcamaktadır[73].

Antrenörler ise sporcunun müsabakalara hazırlanmasını sağlayan kişilerdir. Şayet varsa teknik adamların bilgi ve nezaretinde sporcuların fiziksel ve mental anlamda performanslarını korumalarını, eksik yönlerini geliştirmelerine yardımcı olmaktadır. Antrenörler; sporculara spor kurallarını ve taktiklerini öğretir, müsabakalara hazırlar, sporcuları takip ederek eksikliklerini gidermesine yardımcı olur, rakipleri izleyerek onlara karşı sporcuları eğitir ve de en önemlisi sporcuların belirli bir disiplinle çalışmasını sağlamak antrenörlerin görevlerindendir[74].

[72] Murat Başaran/Tezcan Atay, **a.g.e.** , s. 41.
[73] Ramazan Çağlayan, **a.g.e.** , s. 60.
[74] Ramazan Çağlayan, **a.g.e.** , s. 60.
"Düzeltme"

8. HAKEMLER VE GÖZLEMCİLER

Sportif faaliyetlerde önemli bir unsuru da hakemlerdir. Hakemler belli bir spor müsabakasının, o spora ilişkin kurallara uygun olarak icra edilmesini sağlayan, müsabakanın düzenli ve disiplinli bir şekilde icra edilmesine imkan veren kişidir. Bu sebeple hakemlerin, icra edilen spor dalına ilişkin olarak tüm uygulama ve kurallara hakim olması, kişiliği ve tarafsızlığıyla sporcular üzerinde otorite sağlaması gerekmektedir[75].

Gözlemciler ise spor müsabakalarının kurallara uygun olarak icra edilmesini sağlamak üzere hakem heyetini denetleyen; hakemlerin tarafsız olarak müsabakayı yönetmesi için gerekli önlemleri alan kişidir. Bu kişiler sporu yöneten federasyon tarafından görevlendirilirler. Gözlemciler müsabaka sonrasında, müsabaka ve diğer olaylar hakkında gözlemlerini içeren bir rapor hazırlayıp bağlı bulunduğu federasyona iletirler. Gözlemci raporları, spor ve spor kulüpleri eğer kural dışı bir eylemde bulunmuşlarsa kendilerine uygulanacak yaptırımlar için esas teşkil eder[76].

9. SPORCU TEMSİLCİLERİ

Sporcu temsilciliği, basın yayın organlarında menajer olarak anılmaktadır. Bu kişilerin başlıca görevleri, sporcuların kulüplerle transferinde aracılıktır. Bununla birlikte sporcuların mesleklerini icrasıyla ilgili olarak her türlü idari ve hukuki işlemleri takip ederler. Sporcular, transfer ve sözleşme yenileme gibi işlemleri bu işlerde bilgi ve tecrübe sahibi olan sporcu temsilcileri vasıtasıyla yürütülür. Şayet sporcu, bulunduğu ülke harici ilişkilere girmesi durumunda, bu ülkeyi tanıması için sporcu temsilcilerinden destek ve bilgi almakta, işlemlerini bu kişiler yardımıyla yapmaktadır. TFF, futbolcu temsilciliği konusunda, futbolcuların mağduriyet riskini ortadan kaldırmak için futbolcu temsilciliği yapmayı TFF Futbolcu Temsilcileri Talimatıyla düzenlenmiştir. Anılan talimatın dördüncü maddesinin b) fıkrası uyarınca futbolcu temsilcisi, bu talimat hükümleri çevresinde Federasyon tarafından "futbolcu temsilcisi" lisansı

[75] Ramazan Çağlayan, **a.g.e.** , s. 61.
[76] Ramazan Çağlayan, **a.g.e.** , s. 61.

verilmiş gerçek kişiler olarak tanımlanmıştır. Futbolcu temsilciliği yapabilmek için TFF tarafından ilgili talimat çevresinde belirlenen şartlara haiz olmak ve yine TFF tarafından düzenlenen sınavda başarılı olmak gerekmektedir. Bununla birlikte ilgili talimatın sekizinci maddesi uyarınca sınavı geçen futbolcu temsilcisi adayı, mesleki sorumluluk sigortası yaptırmak ve sigorta poliçesini TFF' ye ibraz etmek ya da herhangi bir İsviçre bankasında 100.000 İsviçre Frankı tutarında banka garantisi almak zorundadır. Bütün bu şartlar yerine getirildiğinde sporcu temsilcisi lisansı verilmektedir. Futbolcu temsilcisi, temsil edeceği futbolcu ile TFF tarafından hazırlanmış Futbolcu Temsilcisi Sözleşmesi imzalamak zorundadır. Bu sözleşme en fazla iki yıl için yapılabilir ve imza tarihinde itibaren 30 gün içinde TFF' ye tescil için gönderilir. İlgili talimatın 19. maddesi uyarınca teknik direktörler, teknik direktör yardımcıları ve antrenörler TFF tarafından hazırlanmış sözleşmeyi imzalamak suretiyle futbolcu temsilciliği hizmetinden yararlanabilirler[77].

10.PROFESYONEL SPOR KULÜBÜ YÖNETİCİLERİ

Yöneticiler tüzel kişilik olan kulüplerin iradelerini ortaya koyan kişilerdir. Ülkemizde yöneticiler iki türlü olmaktadır. Bunlardan ilki kulübün genel kurulu tarafından seçilen ve yönetim kurulunu oluşturan yöneticilerdir. Bu tür yöneticiler genel kurulun verdiği yetkiyle kulübün yönetir. Spor kulübünün iradesinin ortaya konulmasında öncelikle bu tür yöneticiler etkilidir. Diğer tip yöneticiler ise ücret mukabili çalışan ve meslekleri kulübün yönetilmesi olan kişilerdir. Profesyonel yönetici olarak tabir edilen bu tür yöneticiler, belirli bir alanda ya da özel olarak spor yöneticiliği alanında eğitim görmüş ve tecrübe sahibi kişilerdir. Ülkemizde profesyonel yöneticiler genellikle spor kulüplerinde yardımcı hizmet olarak kabul edilebilecek alanlarda çalışmakta ve yönetimde yönetim kurulunun bir adım arkasında yer almaktadır. Fakat bu yapı Avrupa'da farklılık göstermektedir. Genellikle kulübün sahibi ya da yönetim kurulu, yetkilerini profesyonel yöneticilere devretmişlerdir. Ülkemizde de yavaşta olsa

[77] Kısmet Erkiner/Uğur Mutlu, **a.g.e.** , s. 482 – 488.

özellikle futbol alanında profesyonel yöneticiler görev almaya başlamıştır. Her alanda profesyonellerin etkisi giderek güçlenmiştir[78].

11.SPORA DESTEK VEREN KİŞİ VE KURULUŞLAR

Spora destek veren kişi ve kuruluşlar sponsor olarak adlandırılmaktadır. Temel olarak sponsorluk; sponsorun adını, gösteri veya yarışmalar sırasında anılması karşılığında, sportif ya da kültürel bir gösteri veya yarışmanın giderlerinin tümünün veyahut bir bölümünün karşılanmasının taahhüt edilmesidir. Spor özelliğinde değerlendirecek olursak; sporun, sportif faaliyet ve organizasyonların sporun dışındaki bir kişi ya da kurumca desteklenmesidir. Sponsorluk üç kategoride yapılabilmektedir. İlki ana sponsorlukta denilen takımların formalarında ya da adlarında sponsor olan firmanın adı geçmektedir. Futbolda Galatasaray Spor Kulübünün ve Fenerbahçe Spor Kulübünün futbol takımlarının formasında "Turkcell" logosunun yer alması ya da Beşiktaş Jimnastik Kulübünün basketbol takımının adının sonunda "Cola Turka" isminin yer alması ana sponsorluğa örnek olarak gösterilebilinir. Diğer bir sponsorluk türü ise teknik sponsorluktur. Burada ise sponsor, gerekli sporun yapılması için malzeme sağlamakta ve sponsor olunan sporcu ya da spor takımı münhasıran sponsor firmanın malzemelerini kullanmakta ve başka bir firmanın ürününü kullanmamaktadır. Örnek vermek gerekirse; Formula 1 yarışmalarında takımlara sponsor olan otomobil firmalarının Formula 1 araçlarına motor temini veya Beşiktaş Jimnastik Kulübü futbol takımının "Kappa" marka malzeme kullanması gösterilebilir. Son kategoriye giren sponsorluk ise bu iki tür içine girmeyen sponsorluklardır. Bunlar ise hazır giyim firmasının oyunculara tek tip takım elbise temin etmesi, taşımacılık dalında faaliyet gösteren bir firmanın sporcu ya da spor takımının ulaşımının sağlanması gibi sponsorluk faaliyetleri bu kapsamda değerlendirilmektedir[79].

Mevzuatımızda sporda sponsorluk, GSGM Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunun Ek 3. maddesiyle düzenlenmiştir. Kanun hükmü uyarınca, GSGM

[78] Ramazan Çağlayan, **a.g.e.** , s. 61.
[79] Tuğrul Akşar, **a.g.e.** , s. 284 – 286.

yıllık faaliyet programında yer alan ulusal ve uluslararası gençlik ve spor organizasyonları; sporcuların transfer bedelleri hariç olmak üzere spor kulüpleri ve federasyonların yıllık programlarında bulunan sporun yaygınlaştırılması ve sporcuların desteklenmesine yönelik resmi sportif faaliyetler; kamu kurum ve kuruluşları ve yerel yönetimler ile spor kulüplerine ait spor tesislerinden GSGM uygun gördüğünün yapımı, bakımı ve onarımı; federasyonların ve spor kulüplerinin sportif hizmet ve faaliyetlerinin yürütebilmesi için gerekli olan spor organizasyonları ile sportif araç, gereç ve malzemelerin temini; ferdi lisanslı sporcuların, GSGM veya federasyonlar ferdi olarak katılmalarına izin verilen ulusal veya uluslararası organizasyonlar ve TMOK ile Paralimpik Komitesinin sportif faaliyetlerine ilişkin hizmetlerine sponsorluk yapılabilmektedir[80].

GSGM tarafından sporda, sponsorluk faaliyetlerinin düzenlenmesine yönelik olarak Sponsorluk Yönetmeliği düzenlemiştir. Bu yönetmelik uyarınca sponsorluk harcamalarına dair esaslar belirlenmiştir. Spora destek olacak kişi yada kurumlar bu esaslar çevresinde yukarıda belirtilen faaliyetlerde spora destek verebilirler.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
SPORUN VERGİ KANUNLARINCA DEĞERLENDİRİLMESİ

1. TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN SPORA BAKIŞI

Ülkemiz mevzuatında vergilendirme çeşitli kanunlarla yapılmaktadır. Bu kanunlar uyarınca gerçek kişiler, tüzel kişiler ve bir takım işlem ve sahip olunan varlıklar vergilendirilmektedir. Bu kapsamda sporun içerisinde yer alan kişi ve kurumlar ilgili kanunlar uyarınca vergilendirilmektedir. Yürürlükteki mevzuatımız, sporun vergilendirilmesi konusunda eksiklikler içermektedir.

Konunun devamında detaylı olarak irdelenmekle birlikte; ülkemizde sporcuların vergilendirilmesi konusunda 1990' lı yıllardan bu yana sorunlar

[80] Kısmet Erkiner/Uğur Mutlu, **a.g.e.** , s. 672.

yaşanmaktır. Bununla birlikte, ekonomik hacimleri çoğu şirketten büyük olan futbol kulüpleri tam manasıyla vergilendirilememektedir. Sporcu transferlerindeki bonservis bedeli vergi mevzuatımıza göre vergilendirilememektedir. Yine spor müsabakası yöneten hakemler, GVK' nın tanıdığı istisna uyarınca vergiden muaftırlar. Fakat derbi olarak nitelendirilen futbol maçlarında orta hakeme ödenen ücret, harcırah ve yolluk ile birlikte yaklaşık 2.000-TL olmaktadır. Çoğu ücretlinin aylık kazancından fazla olan bu tutar gelir vergisinden istisnadır. Sporcular çeşitli nedenlerle düşük oranlarla vergilendirilirken, sporun gelişmesi yönünde büyük katkıları olan teknik adamlar, antrenörler ile federasyon temsilcileri ve gözlemciler hiçbir istisnadan yararlanmadan vergilendirilmektedir.

Sporun vergilendirilmesinde hem spor dışı kişi ve kurumlarda hem de sporun kendi içerisindeki kişi ve kurumlarda adaletsizlikler vardır. Bu durum Anayasamızca belirlenen verginin adaletli olması, eşitliği ve mali güce göre verilendirme ilkeleriyle çelişmektedir. Bu çelişki çalışmanın ilerleyen aşamalarında detaylı olarak incelenecektir.

2. SPORCULARIN VERGİLENDİRİLMESİ

Sporcuların vergilendirilmesi konusu çok yönlü ve kapsamlı olarak irdelenmesi gereken bir konudur. Şöyle ki, sporcuların hangi vergilere tabi olduğu, elde edilen hangi gelirlerin vergilendirileceği ve hangi tür sporcuların ne şekilde vergilendirileceği bu hususta incelemesi gereken önemli başlıklardır. Bu kapsamda ilk olarak sporcuların elde ettiği gelir incelenecektir.

2.1. SPORCULARIN GELİRLERİ

2.1.1. SPORCU GELİRLERİ VE ÖZELLİKLERİ

Sporcu gelirlerinden bahsetmeden önce gelir kavramını ve GVK tarafından benimsenen gelir ilkelerini belirtmekte fayda olacağı kanısındayız. GVK

uyarınca gelir bir kişinin bir takvim yılı içerisinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır[81].

Yine GVK uyarınca gelirin bir takım özellikleri mevcuttur. Bu özelliklerin ilki gelirin şahsiliği ilkesidir. Bu ilke uyarınca gelirin gerçek bir kişiye ait olması gerekmektedir. GVK sadece gerçek kişilerin elde ettikleri gelir ile ilgilenmektedir. Diğer bir gelir özelliği ise gelirin yıllık olmasıdır. Buna göre ise bir takvim yılında elde edilen kazanç ve iratlar vergilendirmeye tabi tutulmaktadır. Takvim yılı olarak 1 Ocak'tan 31 Aralık'a kadar süren 12 aylık dönem kabul edilir. Gelirin özelliklerinden en önemlisi gelirin elde edilmiş olmasıdır. Bir irat ve kazancın gelir olarak kabul edilmesi için gerçek kişi tarafından elde edilmesi şarttır. Gelirin diğer özellikler ise gelirin gerçek oluşu yani defter veya belgelerle tespit edilebilir olması ve de gelirin genel olmasıdır[82].

GVK m. 2 uyarınca gelirin unsurların; ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları ve diğer kazanç ve iratlar olarak belirlemiştir[83].

Sporcunun elde ettiği gelirlerin en önemlisi ve en geniş kapsamlısı ücrettir. Hemen hemen elde edilen gelirlerin büyük bir kısmı ücret başlığı altındadır. Bununla birlikte sponsorluk gelirleri, tazminat ödemeleri ve sporculara sağlanan diğer menfaatlerde sporcu gelirleri arasında yer almaktadır. Sporcu gelirleri ücretler, sponsorluk gelirleri, tazminat ödemeleri ve sporculara sağlanan diğer menfaatler olarak başlıklar altında detaylı olarak incelenecektir. Ancak sporcular ücret olarak kabul edilen bu gelirlerle birlikte gayrimenkul sermaye iradı ya da menkul sermaye iradı olarak kabul edilebilecek gelirler de elde edebilir. Bu tür gelirler genel hükümler uyarınca vergilendirilmektedir.

---

[81] Doğan Şenyüz – Mehmet Yüce – Adnan Gerçek, **Türk Vergi Sistemi Dersleri** , Ekin Yayınları, 4. Bası, Bursa 2010, s. 4 – 5.
[82] Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Filiz Kitapevi, 5. Bası, İstanbul 1999, s. 151 – 155.
[83] Doğan Şenyüz – Mehmet Yüce – Adnan Gerçek, **a.e.**, s. 4.

2.1.1.1. ÜCRETLER

2.1.1.1.1. ÜCRET

Ücret, GVK m. 61 uyarınca; işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmetlerinin karşılığı olarak verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler olarak tanımlanmıştır. Buna göre belirli bir işverene bağlı olarak, onun emir ve talimatları doğrultusunda hizmet ifası karşılığında yapılan ödemeler ücret kapsamında değerlendirilecektir. Bu kapsamda adı ne olursa olsun; zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye ya da ev, araç tahsisi gibi para ile temsil edilen menfaatler ücret olarak değerlendirilmelidir[84].

Bununla birlikte ücret kavramını futbol özelinde değerlendirecek olursak; TFF tarafından yayınlanan PFSTT[85] m. 2 ücreti, profesyonel futbolcunun sözleşmedeki edimleri karşılığı para ve para ile ölçülebilir diğer değerler olarak tanımlanmıştır. Bununla birlikte yine aynı talimatın 21. maddesi de ücret konusunda düzenlemeler yaparak, ücreti sözleşmede belirlenmesi zorunlu olan ve futbolcuya aylık asgari ücret tutarının altında olmamak kaydıyla ödenen tutar olarak tanımlayarak belirli bir çerçeve içine almıştır.

2.1.1.1.2. AYLIK MAAŞ ÖDEMESİ

Profesyonel sporcuya her ay sonunda hizmetinin karşılığı olarak yapılan ödemelerdir. Bu ödemeler sporcuya, kulübe sunduğu hizmetlerin bir karşılığı olarak taraflar arası kararlaştırılan meblağı ifade etmektedir. Çeşitli spor dallarının sporu düzenleyen talimat ve yönergelerinde, sporcuya ödenecek asgari aylık ya da yıllık ödemeyi belirlemeyi amaçlamıştır. Örnek vermek gerekirse; PFSTT m. 21 futbolcuya ödenen ücretin aylık asgari ücretin altında olmayacağını hüküm altına almıştır. Yine SSLTTY[86] m. 30.3 uyarınca yapılan düzenleme gereği, sözleşmeli sporcu olan basketbol oyuncusuna, sözleşme

[84] Balca Çelener – Ege Göktuna, "Gelir Vergisi Açısından Sporcu Ücretlerinin Değerlendirilmesi", **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Mart 2005, sy. 750, s. 3.
[85] TFF tarafından Haziran 2009 tarihinde yayımlanan Profesyonel Futbolcuların Statüleri ve Transferleri Talimatı.
[86] TBF 2009 – 2010 Sözleşmeli Sporcular Lisans, Tescil ve Transfer Yönergesi.

bedeli olarak asgari ücretin bir yıllık tutarından az olmayacağını düzenlemiştir. TBF tarafından yapılan bu düzenleme amatör spor olarak kabul edilen basketbolun aslında ülkemizin tek profesyonel spor dalı olan futbol ile ne kadar paralel düzenlemeler içerdiğini ortaya koymaktadır.

2.1.1.1.3. TRANSFER ÜCRETİ

Transfer kelime anlamı olarak bir şeyi bir yerden alıp başka bir yere götürme, aktarma gibi anlamları olduğu kadar, takım değiştirmede kullanılan bir terimdir[87]. Transfer PFSTT m. 2 uyarınca; futbolcunun ilk kez profesyonel olarak sözleşme imzalaması, mevcut kulübünden başka bir kulüp ile sözleşme imzalaması ya da geçici olarak kulüp değiştirmesini olarak tanımlanmaktadır.

Bu kapsamda transfer ücreti yukarıda belirtilen üç durumda sporcuya ödenen meblağı ifade etmektedir. Sporcu profesyonel olarak sözleşme imzaladığı, mevcut bir kulüpten başka bir kulüple sözleşme imzaladığı ya da geçici olarak bir başka kulübe gittiği durumlarda sadece bunun için ödenen tutar transfer ücretidir.

2.1.1.1.4. PRİM ÖDEMELERİ

Prim terimi genel kullanımı uyarınca ikramiye kavramı ile benzerlik göstermektedir. İkramiye kavramı; bir yerde çalışanlara kazançtan dağıtılan aylık dışı para ya da bir yerde çalışan kimselere iyi çalıştıkları için verilen aylık dışı para olarak tanımlanmaktadır. Profesyonel sporcular da genellikle performanslarına paralel olarak prim ya da ikramiye ödemesi alabilmektedir. Burada önemli olan ödemelere verilen isimden ziyade yapılan bu ödemelerin aylık ücret ya da transfer ücretleri dışında yapılmasıdır. Prim ödemesinin esas noktası aylık veya transfer ödemesi dışında yapılmasıdır. Genel olarak iyi performans gösteren, başarı kaydeden sporculara verilmekle birlikte, bazı durumlarda moral yükseltmek ve teşvik etmek amacıyla da prim ödemesi yapılmaktadır. Prim ödemeleri nakden yapılacağı gibi ayni menfaat olarak da

[87] Çeviriçi: http://tdkterim.gov.tr/bts/?kategori=verilst&kelime=transfer&ayn=tam.

sağlanabilir. Ayni menfaatlere, ev ya da araç temini, uçak bileti sağlama örnek olarak gösterilebilir[88].

2.1.1.1.5. PERFORMANSA İLİŞKİN YAPILAN ÖZEL ÖDEMELER

Bazı durumlarda sporculara özel düzenlemeler gereği ödemeler yapılmaktadır. Bunlar prim ödemelerine benzerlik arz etse de bazı özellikleriyle bunlardan ayrılmaktadır. 2913 sayılı Dünya, Olimpiyat ve Avrupa Şampiyonluğu Kazanmış Sporcular ve Bunların Ailelerine Aylık Bağlanması Hakkında Kanun uyarınca; uluslararası müsabakalarda başarı gösteren sporculara kırk yaşını doldurdukları tarihten itibaren ölümleri halinde ailelerine ilgili kanun hükümleri dahilinde aylık bağlanmaktadır. Bunun haricinde GSGM Kuruluş Kanunun Ek Madde 3. uyarınca ulusal ve uluslararası müsabakalarda başarı gösteren sporculara ve spor kulüplerine ve emeği geçen kişi ve de kurumlara ayni ve nakdi ödül verilebilmektedir. Son olarak çeşitli federasyonlar kendi düzenlemeleri uyarınca sporcularına ayni ve nakdi ödül verebilmektedir[89].

2.1.1.2. SPONSORLUK GELİRLERİ

Sponsorluk, edim-karşı edim ilişkisine dayalı, sponsorun hedeflediği kitle ile iletişimi sağlamayı amaçlayan bir faaliyettir. Sponsorluk ilişkisi, sporcuların yanı sıra kulüpler, federasyonlar ve hatta belirli organizasyonlar dahilinde olabilir.[90].

Sponsorluğun temelinde reklam ilişki vardır. Bir ürünün kullanımı veya tanıtımı amacıyla bir sözleşmeye bağlı olarak elde edilen gelirler bu kapsamda değerlendirilmelidir. Bu arada belirli kurumlar sporcunun toplum tarafından tanınmasını ya da imajından yararlanarak ürünlerinin tanıtımı amacındadır. Bu tanıtım ilişkisi, belirli bir ürünün reklamında rol alma, belirli bir süre tanıtılacak

[88] Ramazan Omaç, "İkramiye ve Vergilendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Mart 2003, sy. 174, s. 78 – 79.
[89] Şükrü Kızılot, **Spor Hukuk Dersleri**, Kadir Has Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2007, s. 586 – 587.
[90] M. Cüneyt Yatkın,**a.g.e.**, s.90.
"Düzeltme"

ürünü kullanma ya da belirli bir süre boyunca tanıtacağı ürünün adını kullandığı giyim eşyası ya da aksesuarda taşıması şekilde olabilir. Örnek verecek olursak; sporcunun sadece belirli bir ürüne ait spor eşyaları kullanması, sporcunun basın ve medya olan ilişkilerinde tanıtımı yapacağı ürünün markası yer alan şapka kullanması ya da giyiminde bu markanın adı yer almasıdır[91].

2.1.1.3. TAZMİNAT ÖDEMELERİ

Sporcular çeşitli durumlarda tazminata hak kazanmaktadır. Profesyonel sporcular sözleşme uyarınca mesleklerini icra etmektedirler. Bu sözleşmenin kulüp tarafından haksız feshedilmesi sebebiyle sporcular lehine sözleşme ile kendisine tanınan hakları talep etme hakkına sahiptir. Bununla birlikte sözleşmenin bozulması sözleşme tarafından başka bir şarta bağlanmışsa, bu şart kapsamında alınan sporcuya yapılan ödemeler tazminat olarak kabul edilmektedir. Sözleşmenin haksız bir nedenle kulüp tarafından ya da sporcunun dayandığı haklı bir sebep uyarınca sözleşmeyi feshetmesi durumunda, sporcunun sözleşme ile sahip olduğu ücret ve diğer haklar kulüp tarafından herhangi bir yargılamaya gerek kalmadan sporcuya ödenebileceği gibi, sporcunun şikayeti üzerine yetkili kurumlar tarafından bu meblağın sporcuya verilemesine karar verilebilir. Bu durumda alınacak ödemeler şüphesiz tazminat olarak kabul edilecektir[92].

Bununla birlikte herhangi bir sigorta poliçesindeki rizikonun gerçekleşmesi durumda, sigorta şirketi tarafından sporcuya ödenecek bedeller ile sporcunun spor dışı bir sebeple spor içi ya da dışı kurum ya da kişilerden mahkeme kararıyla aldığı tazminatlar da tazminat ödemeleri kapsamında değerlendirilmesi gerektiği kanısındayız.

---

[91] Murat Başaran – Tezcan Atay, "Sporcuların Ücret Gelirlerinin (4842 Sayılı Kanun Düzenlemeleri Uyarınca) Vergilendirilmesi - I", **Yaklaşım Dergisi**, Haziran 2003, sy.126, s. 171.
[92] Murat Başaran – Tezcan Atay, **a.g.e.**, s. 339.

2.1.1.4. SPORCULARA SAĞLANAN DİĞER MENFAATLER VE ULUSLARARASI MÜSABAKALARA KATILAN SPORCULARA YAPILAN ÖDEMELER VE SAĞLANAN MENFAATLERİN ÜCRET OLUP OLMADIĞI SORUNU

Bu kapsamda yukarıda izah edilen kalemler dışında kalan ve de sporcuya tanınan bir takım menfaatler yer almaktadır. Bu kapsama sporcuya bedelsiz sağlanan konut, taşıt, uçak bileti, cep telefonu gibi maddi değerler girmektedir. Sporcuya sağlanan sağlık yardımı, giyim ya da gıda yardımları ile ulaşım giderlerinin karşılanması da bu kalemde yer almaktadır[93].

Süreklilik arz etmemekle birlikte, sporcunun aktif sporu bırakması sebebiyle, bağlı bulunduğu federasyonun getirdiği şartlar mevcut olması durumunda sporcuya jübile töreni yapılmaktadır. Yapılacak bu jübile töreninden elde edilecek gelirler de sporcuya bırakılmaktadır[94].

Uluslararası müsabakalarda ülkemizi temsil eden sporculara yapılan ödemeler ile başarıları karşılığında yapılan prim tarzındaki ödemeler ve sağlanan menfaatlerin nasıl değerlendirilmesi gerektiği konusu tartışmalıdır. Bu tarz ödemeler uluslararası müsabakalara katılan sporculara bağlı bulundukları federasyon tarafından yapılmaktadır. Ancak federasyon GVK m. 61'de belirtildiği gibi bir işveren değildir. Federasyon ilgili olduğu spor dalında faaliyetleri düzenleyen, kural koyan, bu kuralları uygulayan ve yine kurallar çerçevesinde ihlal eden kişi ve kurumları yargılayan bir organizasyondur. Bu sebeple federasyonlar ya da GSGM tarafından uluslararası müsabakalara katılan sporcuların işvereni değillerdir. Bununla birlikte GVK m. 61 b. 6 uyarınca; sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ya da sağlanan

[93] M. Cüneyt Yatkın,**a.g.e.**, s.90.
"Düzeltme"
[94] Murat Başaran – Tezcan Atay, **a.g.e.**, s. 340.

menfaatlerin ücret sayılacağı hüküm altına alınmıştır. Aslında ücretin unsurları tam olarak oluşmamasına rağmen kanun koyucu bu tür ödemelerin ücret olacağını kabul etmiştir. Bununla birlikte GVK Teşvik ikramiyeleri ve mükafatlar başlıklı m. 29 b.3 uyarınca; spor yarışmalarına katılan amatör sporculara ödenen ödül ve ikramiyeler gelir vergisinden müstesna tutulmuştur. Her iki yasa birlikte değerlendirildiğinde, teşvik gayesiyle verilen ödül ve ikramiyelerin vergilendirilmesinde sporcunun amatör ya da profesyonel olmasına göre değişim göstermektedir. Şöyle ki amatör bir sporcuya teşvik gayesiyle verilen ödül gelir vergisinden müstesna iken aynı ödemeyi alan profesyonel sporcu gelir vergisine tabi olacaktır. Ülkemizdeki tek profesyonel spor dalı futbol olduğundan diğer spor dallarındaki sporculara teşvik gayesiyle ödenen ödül ve ikramiyeler gelir vergisinden müstesna tutulmaktadır.

2.2. SPORCULARIN TABİ OLDUĞU VERGİLER

Sporcular temelinde birer gerçek kişi olduklarından mesleklerinden bağımsız olarak birçok vergiye tabi olmaktadırlar. Normal yaşamda herkesin ödediği vergileri onlarda ödemektedir. Ancak elde ettikleri gelirler göz önüne alındığında, gelir vergisi tabi olunan vergilerin en önemli kısmını oluşturmaktadır. Bununla birlikte kulüpler ve federasyonlarla ilişkilerde kullanılan belgeler açısından damga vergisi de tabi oldukları bir vergi türüdür. Ancak damga vergisinin ödemeleri genellikle sporcu dışında gerçekleştiğinden ve ödenen verginin gelir vergisine kıyasla daha az olmasından, gelir vergisindeki gibi bir ilgili damga vergisinde yoktur.

İlerleyen bölümlerde daha detaylı inceleneceği üzere gelir vergisi sporcuların tabi olduğu en önemli vergidir. Üzerinde yoğun tartışmalarının yaşandığı bir konudur.

2.3. GVK AÇISINDAN SPORCULARIN PROFESYONEL OLMASININ VERGİ İLKELERİ UYARINCA DEĞERLENDİRİLMESİ

GVK, sporcuların amatör ya da profesyonel olmasına göre ayrım yaparak ikili bir vergilendirme anlayışı kabul etmiştir. Amatör sporcuların ücret ödemesi almayacağı amatörlüğünün gereğidir. Amatör sporcu, kulübünden ancak zorunlu giderlerini ve malzemelerini alabilir.

Ancak GVK m. 29 f. 3 bu duruma bir istisna getirmiştir. İlgili madde uyarınca; spor yarışmalarına katılan amatör sporculara ödenen ödül ve ikramiyeler gelir vergisinden müstesnadır. Ancak sporcu profesyonel bir sporcu ise bu sporcuya yapılan ödül ve ikramiye ödemeleri ücret dahilde kabul edilerek vergilendirmeye tabi olacaktır. Burada düzenlemedeki amaç, amatör olarak sadece boş vaktini geliştirmek amacıyla spor yapan kişileri teşvik etmektedir. Fakat Türkiye'de profesyonel spor olarak kabul edilen spor dalı futboldur. Bunun dışındaki bütün spor dalları amatör spor dalı, bu dallardaki sporcular da amatör sporcudur. Bu düzenleme uyarınca basketbol, voleybol ve motor sporları gibi ekonomik hacimleri büyük olan sporlarda, sporculara ödenen ödül ve ikramiyelerin gelir vergisinden istisna edilmesi sonucu çıkarmaktadır. Bu durum kanunla ulaşılmak istenen amaca aykırılık teşkil etmektedir. Ayrıca futbol dışındaki spor dallarındaki sporcuların adı her ne kadar adı amatör sporcu olsa da, fiilen profesyonel sporcu olanla diğer meslek sahipleri arasındaki ödül ve ikramiyeler açısından fark çıkmakta ve herkesin gelirine göre vergilendirilmesi, vergi adaleti ve eşitliği ilkeleri ciddi olarak zedelenmektedir. Sporcular arasında futbolcular ile fiilen profesyonel sporcu olan basketbol vs. sporcular arasında da yaptıkları iş aynı olmasına rağmen, olumsuz ve adaletsiz bir durum ortaya çıkmaktadır.

Ancak vergi hukukumuzda yer alan ekonomik yaklaşım ilkesi bu ve buna benzer durumlarda devreye girmektedir. Ekonomik yaklaşım ilkesinin temelinde vergi yasalarının içeriğinin belirlenmesinde ve belli olaylara uygulanmasında kuralların ve olguların biçimsel yapısından çok maddesel ve ekonomik özüne

ağırlık verilmesidir. VUK Vergi kanunlarının uygulanması ve ispatı başlığı altında yer alan m. 3 f. A ; "Bu kanunda kullanılan "Vergi Kanunu" tabiri işbu kanun ile bu kanun hükümlerine tabi vergi, resim ve harç kanunlarını ifade eder. Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısında yeri ve diğer maddelerle bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır" şeklindedir. Bu düzenleme MK yer alan genel ilkelerle aynı mahiyettedir. VUK m. 3 yasanın yorumuna yardımcı olacak bazı noktaların altını çizmiştir. Bu noktalar ise; lafzın açık olmadığı yerde, vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki amaç, hükümlerin kanun yapısı içindeki yeri ve diğer maderle olan bağlantısı göz önünde tutularak yorumlanır. Yine VUK m.3 f. B İspat başlığı altında "Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetini yemin hariç her türlü delil ile ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabi ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz. İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir" şeklidedir. Bu madde ile vergiyi doğuran olay ve işlemlere ilişkin olarak ispat esasları belirlenmiştir[95].

Ancak VUK m. 3 açıkça belirtmese de ekonomik yaklaşım ilkesinin kullanılmasında, Anayasa'da yer alan ve bireysel hukuk güvenliğini korumayı amaçlayan verginin yasallığı ilkesi de dikkate alınmalıdır. Verginin yasallığı ilkesinin kullanılmasıyla vergi yükünün yasanın belirlediği çerçevenin dışına taşırılması önlenmiş olur. Vergi yükünün yasaların belirlediği çerçevenin dışına çıkaracak genişletici bir yorum verginin yasallığı ilkesini aykırı bir durum yaratmaktadır. Ayrıca hukuksal güvenlik ilkesinin bir sonucu olan genişletici yorum yasağı maddi vergi hukukunda kıyas yasağının uygulanmasını gerektirir.

[95] Selim Kaneti, "Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi" **Vergi Dünyası** , Temmuz 1992, sy. 131.

Vergi konularının kıyas yoluyla genişletilmesi AY m. 73 uyarınca benimsenen verginin yasallığı ilkesini zedelemektedir[96].

Ekonomik yaklaşım ilkesi peçeleme işlemlerinde, geçersiz işlemlerde ve hukuka ve ahlaka aykırı işlemlerin vergi karşısındaki durumlarında karşıma çıkar. Ekonomik yaklaşım ilkesi medeni hukukun şekil şartlarının bir yana bırakılarak sadece vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin mahiyetine bakar. Kanunlarca yasak edilmiş bir işlem ya da hukuken geçerli bir işlem olması vergi sürecine engel olmamaktadır. Amatör profesyonel sporcu ayrımında peçeleme işleminin varlığı düşünülebilir. Aslında profesyonel olarak değerlendirilmesi gereken bir sporcu amatör olarak kendisini göstermekte ve GVK m. 29 f.. 3 ile getirilen vergi istisnasından yararlanmaktadır. Öncelikle peçeleme işleminden bahsedilmek için peçeleme işleminin şartlara haiz olması gerekmektedir. Bu şartlar; vergi yasası, vergi dışı hukukun ve özellikle özel hukukun kalıp, kılık ve biçimlerine dayalı olarak vergiyi doğuran olayı tanımlamış olmalıdır; vergi yasası özel hukukun kalıp, kılık ve biçimlerine, bu nitelikleriyle değil, onlardan kaynaklanan iktisadi sonuçlar nedeniyle başvurmuş olmalıdır; vergi yasasının vergilendirme yönünden hedeflediği iktisadi sonuç, bu yasanın deyimlediği hukuksal kalıp ve biçim çerçevesine tümüyle kapsamamış olmalıdır ve son olarak vergi yükümlüsü vergi yasasını dolanmak için, hukuksal kalıp ve biçimlerden yararlanma olanağını kötüye kullanmış olmalıdır. Bütün bu şartların varlığı halinde peçeleme işleminin varlığından bahsedilebilir[97].

Konumuza dönecek olursak; yasa amatör sporcu deyimini kullanmakla birlikte amatör ya da profesyonel sporcu tanımı getirmemiştir. Spor dalı belirli esaslar çerçevesinde spordan sorumlu devlet bakanı tarafından profesyonel spor dalı olmaktadır. Yasa ikramiye ve ödüllere bir istisna tanınmıştır. Amatör sporcular bu istisnadan yararlanırken, profesyonel sporcular yararlanamamaktadır. Ülkemizdeki tek profesyonel spor dalı futbol olduğundan

[96] Övül Çölgezen, "Vergi Hukukunda Yorum ve Ekonomik Yaklaşım İlkesi" **Vergi Dünyası,** Haziran 2010, Sy.346.
Selim Kaneti, **a.g.m.**
"Düzeltme"

[97] Selim Kaneti, **a.g.m.**

futbol dışında spor dallarındaki sporcular bu istisnadan yararlanabilmektedir. Ancak basketbol ve voleybol gibi spor dalları futbol seviyesinde olmasa bile ona yakın bir ekonomik büyüklüğe sahiptirler. Fakat gerekli işlemler yapılarak profesyonel spor dalı olarak kabul edilmemiştir. Ancak ekonomik yaklaşım ilkesinden hareket ile futbol dışındaki spor dallarındaki sporculara yapılan ikramiye ve ödül ödemelerini vergi kapsamına alınması önemli bir tartışma konusudur. Öncelikle yasal düzenlemeler uyarınca amatör olan bir sporcuyu profesyonel olduğunun VUK m. f. B uyarınca ispatı gerekmektedir. Bu durum yemin hariç her türlü delil ile ispat edilebilir. Ancak gelir idaresi bir sporcunun amatör değil de profesyonel bir sporcu olduğunu nasıl ispat edebilir? Bu konuda yapılacak ispat işlemleri, ekonomik yaklaşım ilkesinin sınırı olan verginin yasallığı ilkesinin azami olarak zorlanmasını gerekmektedir. İspat işlemlerinde kıyas yasağı ve verginin yasallığı ilkelerinin zedelenmemesi ve sonuç itibariyle bireysel hukuk özgürlüğünün ihlal edilmemesine özen gösterilmelidir. Amatör sporcunun profesyonel olarak kabul edilmesinin ispatında en önemli nokta ikramiye ve ödül işleminin mahiyetidir. Şayet verilen ödül mutad ödüllerin dışında ve çok büyük ise profesyonelliğin ispatı yönünde önemli bir mesafe alınabilir. Ancak bu durumu destekler nitelikte bir takım kanıtlara da ihtiyaç vardır. Amatör sporcu hiçbir işte çalışmıyorsa, harcamaları ve ekonomik durumu başka bir açıklama ile açıklamayacak şekilde yüksek ise profesyonel sporcu kabul edilmesi düşünülebilir. Fakat uygulamada buna dair bir örneğe rastlanılmadığını için gelir idaresinin ve yargı organları bu yöndeki görüşleri net olarak ortaya konulmamıştır.

Anayasamız uyarınca ülkemiz bir hukuk devletidir. Hukuk devleti, insan haklarına saygılı ve bu hakları koruyucu adaletli bir hukuk düzeni kuran ve bunu sürdürmekte kendini yükümlü sayan, bütün işlem ve eylemleri yargı denetimine bağlı devlettir. Kişilerin temel hak ve özgürlüklerinden yararlanabilmeleri ancak hukuk güvenliği ve üstünlüğünün sağlandığı bir devlet düzeninde gerçekleşebilir. Hukuk güvenliği ilkesiyle herkesin bağlı olacağı hukuk kurallarını bilmesi ve ona göre hareket etmesi amaçlanır. Hukuki güvenlik ilkesi vergilendirmenin belirliliğini, vergi hukukunda kıyas yasağını ve vergi yasalarının geriye

yürümezliğini içerir. Bu ilkeleri teyit eder nitelikte AYM ve Danıştay kararları mevcuttur[98].

Verginin yasallığı ilkesi, ekonomik yaklaşım ilkesine göre Anayasamızın daha önemli üzerinde durduğu bir ilkedir. Bu ilke hukuki güvenlik anlayışı benimsemiştir. Çoğu yargı içtihadı da buna paralel kararlar vermiştir. Ekonomik yaklaşım ilkesi uyarınca vergilendirme çok uç durumlarda başvurulması gereken bir durum olmalıdır. Kendini amatör sporcu olarak kabul ettiren sporcunun çok büyük menfaatler elde etmesi ve kötüniyetli olması gibi uç durumların varlığında devreye girmelidir. Gelir idaresi bu konuyla ilgili işlemlerinde çok hassas davranmalı, olay ve işlemlerin özü iyi kavramalıdır. Bununla birlikte yasa koyucu, mevzuatta bu tür ikilemlere yer verecek nitelikte düzenlemeler yapmaktan kaçınmalıdır. Ayrıca yürütme, yetkisini etkin bir biçimde kullanarak düzenlemeler yapmalıdır. Spor dallarının gelişmesini dikkatle takip ederek ekonomik gelişimi belirli bir yere gelişmiş spor dallarını profesyonel spor dalı kabul ederek uygulamadaki bu tip vergisel sorunların önünü kesmelidir.

2.4. GVK AÇISINDAN SPORCULARIN VERGİLENDİRİLMESİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ VE UYGULAMALARI

Sporcuların, özellikle futbolcuların vergilendirilmesi her zaman önemli bir tartışma konusu olmuştur. Günümüze kadar, bazen çeşitli vergisel kolaylıklar sağlanmış, bazen hiçbir ayrıcalık tanınmadan genel esaslar uyarınca vergilendirilmiştir.

Kronolojik olarak sporcuların vergilendirilmesi irdelenirken dikkat edilmesi gereken önemli bir husus; sporculara tanınan istisna, ilk uygulamalarda sadece transfer ücretlerine yöneliktir. Bu istisna ile spor kulüplerinin daha iyi oyuncular transfer etmesi, daha başarılı olması ve böylelikle sporun kitleler tarafından takip

[98] Muharrem Özdemir, "Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı ve Yorum" Aralık 2005, Çevrimiçi: http://www.alomaliye.com/aralik_05/muharrem_ozdemir_kiyas.htm
H. Hakan Kıvanç, "Vergi Hukukunda Yorum" Şubat 2008, Çevrimiçi :http://www.alomaliye.com/2008/hakan_kivanc_vergi_huk_yorum.htm

edilmesini sağlamak ve ülke tanıtımına yardımcı olması amaçlanmış olabilir. Ancak son dönem uygulamalarla transfer ücretleriyle birlikte prim, maaş ve ücret olarak kabul edilen diğer ödemelerde istisna kapsamına alınmıştır. Bu üzerinde durulması gereken bir durumdur. Kanun koyucunun amacı ile gelinen nokta iyi değerlendirilmelidir.

Sporcularının vergilendirilmesi konusunda çeşitli değişlikler zaman içerisinde yapılmıştır. 01.01.1994 öncesi dönem, 01.01.1994 – 01.05.1994 arası dönem, 01.05.1994 – 31.12.1998 arası dönem, 01.01.1999 – 24.04.2003 arası dönem, 24.04.2003 – 31.12.2007 arası dönem ve 31.12.2007 – 31.12.2017 arası dönem olmak üzere; toplam 6 dönem olarak vergilendirme uygulamaları incelenecektir. Ancak bu dönemlerde, sporcuların bazı zamanlarda sadece transfer ücretleri bazı zamanlarda ise sadece ücret gelirlerine istisna tanınmıştır. Sporcularının bunun dışında elde ettiği ücret kapsamına girmeyen sponsorluk gelirleri ya da gayrimenkul sermaye iradı gibi gelirler, genel esaslar uyarınca vergilendirilmektedir. Sporcunun bu tür gelirlerle, elde ettiği gelirleri bildirme ve tarh edilen vergiyi ödeme yükümlüğü kendisine aittir.

2.4.1. 01.01.1994 ÖNCESİ DÖNEM

Bu dönemde sporculara ödenen transfer ücretlerinde, ödemeyi yapan spor kulüpleri %15 oranında vergi kesintisi yapmaktaydı. Bu oran Bakanlar Kurulunun 1992/3802 sayılı kararıyla belirlenmiştir. Sadece sporculara ödenen transfer ücretleri için böyle bir istisna öngörülmüştür. Fakat prim, maaş ödemesi ve sair ödemeler genel esaslara göre vergilendirilmektedir[99].

2.4.2. 01.01.1994 – 01.05.1994 ARASI DÖNEM

26.12.1993 tarih ve 3946 Sayılı Kanun ile GVK önemli ölçüde değiştirilmiştir. Bu değişiklik sonucu, sporculara yapılan transfer ücreti

[99] Erdal Sönmez – Garip Ayaz, "Son Düzenlemelere Göre Futbol Kulüpleri, Futbolcu ve Teknik Adamların Vergilendirilmesi (II)", **Mükellefin Dergisi**, Kasım 1999, sy. 83, s. 87.

ödemelerine tanınan istisna kaldırılmıştır. Sporculara yapılan transfer ödemeleri ve diğer ödemeler genel esaslara göre vergilendirilmeye başlanmıştır[100].

2.4.3. 01.05.1994 – 31.12.1998 ARASI DÖNEM

GVK 3986 Sayılı Kanunun 15. maddesiyle eklenen geçici m. 40 uyarınca, sporculara transfer ücreti olarak yapılan ödemeler, gelir vergisinden istisna tutularak bu ücretlere %15 vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür. Ancak sporculara ödenen transfer ücretleri istisna kapsamına alınmıştır. Sporculara yapılan diğer ödemeler, kanunla tanınan istisnanın dışında kalmaktadır. 3986 Sayılı Kanunla tanınan bu istisnanın 01.05.1994 ile 31.12.2000 tarihleri arasında uygulanması öngörülmüştür[101].

2.4.4. 01.01.1999 – 24.04.2003 ARASI DÖNEM

3986 Sayılı Kanun ile sporculara ödenen transfer ücretleri 01.05.1994 – 31.12.2000 tarihleri arasında gelir vergisinden istisna tutulsa da, 4369 Sayılı Kanun ile tanınan bu istisna kaldırılarak sporcuların elde ettiği tüm gelirler genel esaslar uyarınca gelir vergisi tabi olmuştur[102].

2.4.5. 24.04.2003 – 31.12.2007 ARASI DÖNEM

24.03.2003 tarihinde Resmi Gazetenin 25088 sayısında yayımlanan 4842 Sayılı Kanunun 17. maddesiyle GVK'ya eklenen geçici m. 64 sporcuların vergilendirilmesine ilişkin olarak önemli değişlikler getirmiştir. Anılan kanun ile birlikte sporculara ödenen ücretler, yani GVK'da ücret kabul edilen tüm ödemeler vergiden müstesna tutulmuştur. İlgili düzenleme ile 31.12.2007 tarihine kadar sporculara ücret olarak yapılan ödemeler gelir vergisinden müstesna tutularak, bu ödemelere sadece %15'lik bir vergi kesintisi öngörülmüştür. Bu düzenleme ile 01.01.1999 tarihinden önceki uygulamalar

[100] Erdal Sönmez – Garip Ayaz, **a.g.m.** , s. 87.
[101] D. Erkan Ateşli, "Sporculara Ödenen Transfer Ücretlerinin Vergilendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Ağustos 1999, sy. 131, s.58.
[102] Murat Başaran – Tezcan Atay, **a.g.e.** , s. 97 – 98.

benzer bir istisna yoluna gidilmekle birlikte, önceki düzenlemelerde sadece sporculara yapılan transfer ücretleri gelir vergisinden istisna iken bu düzenleme ile sporculara ücret olarak yapılan ödemeler gelir vergisinden istisna tutulmuştur. İstisnanın kapsamı önceki düzenlemelere göre artırılmıştır[103].

2.4.6. 31.12.2007 – 31.12.2017 ARASI DÖNEM

2007 yılının sonunda 4842 Sayılı Kanunla getirilen düzenleme ile istisnanın sona ermesinden sonra, yaklaşık altı ay süreyle yeni bir düzenleme yapılması beklenmiştir. 06.06.2008 tarihinde Resmi Gazetenin 26898 Mükerrer sayısıyla yayımlanan 5766 Sayılı Kanunun 8. maddesi ç) fıkrasıyla yeni bir düzenlemeye gidilmiştir. Bu düzenleme uyarınca 31.12.2017 tarihine kadar sporculara yapılan ödemelerde çeşitli oranlarda gelir vergisi tevkifatı yapılması öngörülmüştür. Bu tevkifatlar, lig usulüne tabi spor dallarında, en üst ligde oynayan sporcular için %15, en üst altı ligde oynayan sporcular için %10 ve diğer liglerde oynayan sporcular için %5'dir. Lig usulüne tabi olmayan spor dallarındaki sporculara yapılan ödemeler ile uluslararası müsabakalara katılmaları karşılığında yapılan ödemelerden %5 tevkifat yapılmaktadır. Bununla birlikte 4842 Sayılı Kanunun yürürlüğüne girmesinden önce yapılan ödemelerde, 31.12.2007 tarihinde yürürlükte olan hükümlerin uygulaması yeni düzenlemeyle hüküm altına alınarak, yeni kanunun yürürlüğe girmesine kadar geçen altı aylık sürede yapılan ödemeler vergisel olarak düzenlenmiştir.

Önceki dönemlerde bir takım istisnalar tanınmış ancak çeşitli nedenlerle bu istisnaların bir tanesi hariç, öngörülen süre boyunca uygulanamamıştır. Bu düzenleme ile öngörülen süre on yıl gibi bir uzun süredir. Bu sürenin tamamlanıp tamamlanmayacağı ya da sporculara yapılan ödemelerle ilgili yeni bir düzenleme yapılıp yapılamayacağı merak konusudur.

[103] Zihni Kartal, **a.g.m.** , s. 142.

2.5. SPORCULARIN VERGİLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN ELEŞTİRİLER

Yukarıda kronolojik olarak ele alındığı üzere, sporcuların elde ettikleri çeşitli gelirlere istisna tanınmıştır. Bu tür gelirler için belirli oranlarda vergi kesintisi yapılarak sporcuya ödenmesi sistemi kanun koyucu tarafından benimsenmiştir. Ancak yapılan yasal düzenlemelerin gerekçeleri irdelendiğinde, kanun koyucunun tanınan istisnalar hakkında bir gerekçeye yer vermediği görülmektedir. Yapılan düzenlemelerin gerekçe kısımda genellikle kanun metni tekrarlanmıştır. Son olarak sporcu gelirlerine 5766 Sayılı Kanunla tanınan istisna incelendiğinde, kanunun genel gerekçesinin ücret olarak kabul edilen ödemelerin vergilendirilmesinde yaşanan ihtilafların sona erdirilmesi ve sporcuların tevkif yoluyla vergilendirilmesinin sürekli hale getirilmesi belirtilmiştir. Yine aynı kanun GVK'da değişiklik yapan 8. maddesinin gerekçesinde de genel gerekçe tekrar edilmiştir. Yapılan düzenlemelerde kanun koyucu rasyonel bir gerekçeye dayanmadan, sporculara vergi istisnası tanınmaktadır. Kanunların gerekçeleri böyle bir yorumu teyit eder niteliktedir.

Her ne kadar kanun koyucu bir gerekçe belirtmediyse de, sporculara tanınan bu tür istisnaların en mantıklı gerekçesi Anayasa m. 59 olabilir. Bu madde "Devlet her yaştaki Türk vatandaşlarının beden ve ruh sağlığı geliştirecek tedbirler alır, sporun kitlelere yayılmasını teşvik eder. Devlet başarılı sporcuyu korur" şeklinde düzenlenmiştir. Sporculara ilgili kanunlarla tanınan gelir vergisi istisnasının, sporun gelişmesine katkı sağlaması ve sporun kitlelere yayılmasına hizmet edeceği düşünülebilir. Sporun kitlelere yayılmasını sağlayan sporculara vergisel avantajlar sağlanması makul gözükebilir.

Kanun koyucu ifade etmese de sporculara tanınan vergi istisnası sporcuların ülke tanıtımına katkı sağladıkları ve yönde ülkeye bir katma değer kazandırdıkları düşünülebilir. Sağladıkları bu katma değer karşısında sporculara bu vergi istisnası tanındığı düşünülebilir.

Ancak Anayasa uyarınca Hukuk Devleti İlkesi, Eşitlik İlkesi, Sosyal Devlet ilkesi ve vergisel alana bu ilkelerin bir yansıması olan mali güce göre

vergilendirme ilkesi tanınan bu istisnaları değerlendirirken referans noktası olmalıdır. AY m. 2. Türkiye Cumhuriyeti'nin bir sosyal devlet olduğunu kabul etmektedir. Sosyal Devlet, Hukuk Devleti ilkesinin bir anlamda son noktasıdır. Sosyal Devlet ilkesi uyarınca; bireyin doğuştan sahip olduğu onurlu bir yaşam sürdürme, maddi ve manevi varlığını bu yönde geliştirme hak ve yetkisini kullanmasına Devletin sosyal adalet gereklerince olanak sağlamak zorundadır. Bu ilke ile Devlet, sosyal adaletin, sosyal refahın ve sosyal güvenliği sağlamak yükümlülüğü altına girmiştir. Sosyal Hukuk Devletinde, güçlülere karşı güçsüzler korunarak gerçek eşitlik ve toplumsal denge sağlanmaktadır. AYM, sosyal devleti "temel hak ve özgürlükleri en geniş ölçüde sağlayan ve güvence altına alan, toplumsal gerekleri ve toplum yararını gözeten, kişi ve toplum yararı arasında denge kuran, toplumsal dayanışmayı üst düzeyde gerçekleştiren, güçsüzleri güçlüler karşısında koruyarak eşitliği, sosyal adaleti ve milli gelirin adil bir biçimde dağıtılmasını sağlayan devlet" olarak tanımlamıştır. Sosyal devlete ulaşmada mali politikalar kritik önem arz eder. Dengeli bir vergi politikası da bu sebeple sosyal devletin ayrılmaz bir parçasıdır. Sosyal devletin bir amacı olan sosyal denge ancak ve ancak eşitlik ilkesinin tutarlı bir şekilde uygulandığı bir vergileme politikasıyla hayat bulur. Ancak sporcu ücretlerine tanınan bu istisna, diğer kişilerin tabi olduğu vergi oranları karşısında sosyal dengeyi bozmaktadır. En kötü ihtimalle sporcuların diğer ücret gelir elde eden kişilerle aynı ekonomik güce sahip olduğunu kabul etsek bile tanınan istisna sosyal dengeyi olumsuz yönde etkileyerek sosyal devlet ilkesini zedelemektedir. Uygulanan bu istisna ile anayasa tarafından ideal kabul edilen sosyal devlet ilkesine aykırı bir durum ortaya çıkmaktadır. Kanun koyucu istisna getiren kanunu oluştururken sosyal devlet ilkesini dikkate aldığını ve göstereceği sebeplerle bu düzenlemenin sosyal devlet ilkesine aykırılık teşkil etmediğini net ifadelerle ortaya koyması gerekirdi[104].

[104] Tamer Budak, "Anayasal Vergileme İlkeleri: Sporcu Ücretlerinin Vergilendirilmesi", **Vergi Dünyası**, sy. 346, Haziran 2010.
"Düzeltme"

AY m. 10'a göre herkes dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayrım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir. Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınmaz. Bu madde hukuk devletinde anayasal eşitlik prensibinin temelidir. AYM kararlarında eşitlik ilkesinin mutlak bir ilke olmadığını belirterek, kamu yararı ya da başka bir haklı nedenlere dayanılarak kişilere farklı düzenlemeler yapılmasının eşitlik ilkesine aykırılık teşkil etmediğini kabul etmiştir. Nesnel anlamda ayrımcılık içeren bir uygulamanın eşitlik ilkesine aykırı olup olmadığının tespiti için, kamu yararı ve haklı nedenin anlaşılabilir, amaçla ilgili, makul ve adil olması gerekmektedir. Sadece kamu yararı sebebiyle böyle bir düzenleme yapılması AYM tarafından eşitlik ilkesine aykırılığın istisna teşkil etmesi kabul edilmemiştir. Somut kıstaslar belirlemiştir. Haklı neden ya da kamu yararı yapılacak ayrımcı düzenleme; gereklilik, zorunluluk, işin özelliklerine ve ereklerine uygunluk ve dengeli ve makul ölçülerde içinde olması gibi kıstaslara uygun olması gerekmektedir. Kanun koyucu eşitliğe aykırı bir düzenleme oluşturduğunda kanun ya da madde gerekçesinde, düzenlemenin kamu yararına veya haklı nedene dayandığını belirtmelidir. Ayrıca yapılan düzenlemenin gereklilik, zorunluluk gibi unsurlar taşıdığını, dengeli ve makul olduğu somut örnek ve ifadelerle açıklamalıdır. Sporculara tanınan istisna iki yönü ile anayasal eşitlik ilkesini aykırılık teşkil etmektedir. Bu aykırılıklardan ilki, sporcular ile diğer gerçek kişi yükümlüler arasında bir eşitsizlik meydana gelmektedir. Diğer bir eşitsizlik ise GVK uyarınca artan oranlı bir vergi tarifesi belirlenmiştir. Buna göre kişinin geliri artıkça tabi olduğu vergi dilimi yükselmektedir. Ancak getirilen bu istisna ile sporcuların tabi olduklar liglere göre bir vergi oranına göre vergi stopajı öngörülmüştür. Vergilendirme temel kıstas mali gücüdür. Ancak bu düzenleme ile sporcunun tabi olduğu ligin statüsüne göre vergilendirme yapılmaktadır. İstisna düzenleyen kanunun genel gerekçesinde ya da madde gerekçesinde yaratılan bu istisnanın hangi kamu yararına ya da haklı nedene dayandığı belirtilmiştir. Bununla birlikte sporun geliştirilmesini teşvik ya da sporcuların ülke için yarattıkları katma değere karşılık bu istisnanın tanındığı düşünülse bile bu tarz katkı sağlayan sporcular için hukukumuzda birçok teşvik

ve ödül mevcuttur. Salt bu gerekçeler anayasal eşitliğine aykırı bir düzenleme yapılmasını için tahmin edici değildir. Kaldı ki kanun koyucu istisna gerekçesi olarak sadece daha önce getirilen istisnalarda istikrar sağlanması gösterilmiştir. Mevcut haliyle sporculara tanınan istisnanın Anayasamız tarafından düzenlenen eşitlik ilkesine aykırılık teşkil ettiği değerlendirilmektedir[105].

Yine AY m. 73'e göre herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün dengeli ve adaletli dağıtımı maliye politikasının sosyal amacıdır. Bu iki maddeyi birlikte değerlendirdiğimizde, herkes vergi kanunları önünde eşittir. Bu durum verginin genelliği ilkesiyle açıklanmaktadır. Vergi ödemek ülkede yaşayan herkesin ödevidir. Bununla birlikte bu yükümlülük yerine getirilirken adaletli bir uygulama yapılması, yine vergi adaleti ilkesinin bir gereğidir. Vergi adaletini sağlamaktaki en büyük dayanak ise mali güçtür. Devlet vergi politikasını ve buna bağlı olarak uygulamalarını belirlerken, kişilerin mali gücüne göre onların kamu giderlerine katılmalarını sağlamalıdır. Mali güce göre vergilendirmeye mali gücü düşük olandan az vergi, mali gücü yüksek olandan ise fazla vergi alınmalıdır. AYM kararlarında eşit vergileme yapılmasını, eşitliğini saptanamadığı durumlar ise mali güce göre değerlendirme yapılması yönünde görüş bildirmiştir. Bu ilke, mali gücü fazla olanın, mali gücü az olana göre daha fazla vergi ödemesini ortaya koymaktadır. Bu ilke sosyal hukuk devleti ilkesinin vergisel alandaki en büyük yansımasıdır. Mali güce göre vergileme ilkesinin uygulanmasıyla, sosyal denge ve adalete bir adım daha yaklaşılır. Ancak sporculara tanınan istisna açıkça mali güce göre vergilendirme ilkesini ihlal eder niteliktedir. En kötü durumda aynı geliri elde eden sporcu ile gerçek kişi karşılaştırıldığında aynı geliri elde eden kişilerin farklı vergiler ödediği ortaya çıkmaktadır. Bu durum mali güce göre vergi ödenmesini, herkesin mali gücü ölçüsünde giderlere katılması prensibini ihlal eder niteliktedir.

Tüm bunlar birlikte değerlendirildiğinde sporculara vergi istisnası tanıyan 5766 Sayılı Kanununu futbol ile ilgili bir örnek ile somutlaştırırsak; süper ligde

[105] Tamer Budak, **a.g.m.**

oynayan bir sporcu için %15, 1. ligde oynayan bir sporcu %10 ve daha alt ligler olan 2. ve 3. ligde oynayan sporlardan %5 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır. Bu durumda süper ligde oynayan bir oyuncu ile 1.ligde oynayan bir oyuncu kıyaslayacak olursak, yıllık brüt 100.000,00-TL kulüpleriyle anlaşmaları halinde yapılacak diğer kesintiler dikkati almazsak, süper ligde oynayan oyuncu 15.000,00-TL gelir vergisi kesintisinden sonra net 85.000,00-TL elde ederken; 1. ligde oynayan oyuncu 10.000,00-TL gelir vergisi kesintisinden sonra 90.000,00-TL elde etmektedir. Verilen örnekteki meblağlar ufak olmasına rağmen vergi adaleti ve eşitliği ilkelerini ciddi şekilde zedelemektedir. Bununla birlikte AY m. 59 f. 2' de yer alan Devlet başarılı sporcuyu korur hükmüne açıkça aykırıdır. Şöyle ki süper lig, 1. lige göre daha üst bir ligdir. Bununla birlikte üst ligde oynamak belirli bir yetenek ve çalışmayla elde edilen başarının sonucudur. Fakat başarılı sporcu, Devlet tarafından korunmak bir yana daha fazla mali yük altına girmektedir. Kanunla farklı getirilen tevkifat oranları mali güce göre değil de, sporcunun oynadığı lige göre belirlenmektedir. Ayrıca lig usulüne tabi olmayan sporculara ödenen ücretlerden de %5 tevkifat yapılması hüküm altına alınmıştır. Bununla neyin amaçlandığı bilinmemekle birlikte, lig usulüne tabi olmayan bir spor dalındaki sporcuların daha az gelir elde ettiği düşünülmüş olabilir. Düşünce ile, her ne olursa olsun mali güce göre belirlenmeyen tevkifat oranları vergi adaletsizliğine neden olmaktadır.

5766 Sayılı Kanunla getirilen bir diğer husus ise milli sporculara uluslararası müsabakalara katılmaları karşısında yapılan ödemelerden %5 tevkifat yapılması öngörülmüştür. Bununla birlikte, kanunla düzenlenen gelir, ücret ve ücret sayılan ödemelerdir. Milli sporculara uluslararası müsabakalara katılmaları sonucu yapılan ödeme, ya bağlı bulunduğu federasyon ya da GSGM tarafından yapılmaktadır. Bu iki kurumda sporu düzenleyen kurumlardır. Sporcuya bu kurumlar tarafından yapılan ödemeler GVK m.61 uyarınca ücret tanımı uyarınca ücret olarak kabul edilemez. Çünkü bir ödemenin ücret olarak kabul edilebilmesi için; bir işveren bağlı olarak yapılan hizmete karşılık olarak yapılması gerekmektedir. Ancak yine GVK m.61 f. uyarınca bu tür ödemeler ücret olarak kabul edilir. Fakat bu tür ödemeler teşvik gayesiyle yapıldığı açıktır. GVK m.29

f. 3 uyarınca amatör sporculara teşvik gayesiyle verilen ödül ve ikramiyeler vergiden istisna tutulmuştur. Bu düzenleme uyarınca tek profesyonel spor dalı olan futbol dışındaki spor dallarından biri ile iştigal milli bir sporcuya milli müsabakalara katılması sebebiyle yapılan ödemeler teşvik gayesiyle yapıldığı için GVK m. 29 f. 3 uyarınca vergiden istisna tutulmuş iken 5766 sayılı Kanun kapsamında %5 oranında vergi stopajı öngörülmesi kanun maddeleri arasından bir çelişki meydana getirmiştir. .

Sporun kendi içerisinde ve 5766 Sayılı Kanun kapsamındaki çelişkileri ve vergi ilkelerine aykırılıklar bir yana yıllardan beri kısa aralarla da olsa devam eden gelir vergisi istisnası uygulaması vergi ilkelerine daha büyük bir aykırılık yaratmaktadır. Sporcular ve GVK tabi gerçek kişilerin vergilendirilmesi karşılaştırıldığında, AY m. 73 uyarınca mali güce göre vergilendirme ve vergi adaleti gibi ilkelere açık bir tezatlık olduğu görülmektedir. Şu an yürürlükte olan 273 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliği uyarınca; 8.800-TL'ye kadar %15, 22.000-TL' nin 8.800-TL si için 1.320-TL, fazlası %20, 50.000-TL' nin 22.000-TL' si için 3.960-TL, fazlası %27 ve 50.000-TL'den fazlasının 50.000-TL için 11.250-TL ve fazlası için %35 oranında gelir vergisi alınmasına karar verilmiştir[106]. Görüldüğü üzere artan oranlı bir vergilendirilme yapılmaktadır. Mali güce göre vergilendirme ve vergi adaleti ilkeleri uyarınca gerçek kişinin geliri arttıkça ödeyeceği vergi artmaktadır.

Ancak geçmişten bu güne sporculara tanınan istisnalara bakılacak olursa, genellikle bu gelirler vergi istisnası olarak tanınmış ve %15 oranında bir gelir vergisi tevkifatı öngörülmüştür. Uygulamada genellikle sporcular ile net ücret üzerinden anlaşılmakta ve vergi yükü spor kulüplerinin üzerinde kalmaktadır. Ancak bu tevkifatın sporcular üzerinde bırakıldığını kabul etsek bile, TFF süper ligde oynayan bir sporcunun elde ettiği gelir karşısında ödeyeceği vergi, mali güce göre vergilendirme ilkesini ciddi şekilde zedelemektedir. Rakamlarla izah etmek gerekirse, yıllık 200.000-TL ücret alan TFF süper ligde oynayan sporcu ile yıllık 200.000-TL kazanan gerçek kişi vergilendirilmesinde, sporcudan

[106] Çeviriçi http://www.alomaliye.com/2009/gvk_273.htm.

30.000-TL gelir vergisi tevkifatı yapılırken, gerçek kişi 64.020-TL gelir vergisi ödemek durumunda kalmaktadır. Gelirleri aynı olan kişinin ödediği vergi arasındaki fark iki katından daha fazladır. Bu durum mali güce göre vergilendirme, vergi adaleti, eşitlik ilkelerine açıkça aykırıdır. Aradaki fark gelirler arttıkça daha fazla açılmaktadır. %15' lik vergi dilimi, sporcu haricindeki kişiler için 8.800-TL' ye kadar öngörülen bir dilimdir. Artan oranlı vergilendirilmenin ilk basamağıdır. Ancak sporcuların ücretlerinde yapılan tevkifatın en üst oranı %15'dir.

Sporcu gelirlerinin vergilendirilmesinde yaşanan adaletsizliği Anayasa' nın 59. maddesindeki, Devletin sporu kitlelere yaymasını teşvik eder ya da Devlet başarılı sporcuyu korur hükümleri ya da Anayasa' nın başka bir maddesi gerekçelendirememektedir. Devletin vergilendirilmedeki en önemli kıstası mali güce göre vergilendirme ve vergilendirmenin yarattığı sosyal denge olmalıdır. Günümüzde büyük meblağların döndüğü spor dallarında kitleler sporcuların gelirlerinin nasıl vergilendiğinden çok, taraftarı olduğu takımların sportif başarısına odaklanmış durumdadır. Bu sebeple bu kadar büyük bir vergi adaletsizliğini yıllardan bu yana yaşamaktayız. Kaldı ki spor kulüpleri tarafından sporcu gelirleri beyan edilirken ne kadar gerçekçi davranıldığı şüphelidir. Yani %15'lik gelir vergisi tevkifatı gerçekte sporcuya yapılan ödemeden mi yoksa tarafların anlaştığı daha düşük bir bedel üzerinden mi yapıldığı tartışmalıdır. Bu konu çeşitli zamanlarda medyada tartışılmaktadır. Bu sorunun çözümünde gelir idaresini ekonomik yaklaşım ilkesi uyarınca hareket ederek bu alandaki olası vergi kayıplarını engellemesi gerekmektedir.

Tanınan bu istisnaların temelince kanun koyucu sporcuların ülke için yarattıkları katma değer olduğu ve sporcular sporları ile ülkelerin tanıtımına katkı bulundukları düşünülebilir. Ancak sporcular ülkelerini tanıtmaları için ilk olarak kendilerini tanıtmaları gerekmektedir. Sporcuların tanınması ve popülerlik kazanması ancak ve ancak sportif başarı ile olur. Sportif başarı elde etmeden sporcuların tanınması ve bu vesile ile ülkelerini tanıtması pek mümkün gözükmemektedir. Sportif başarı gösteren, başarısıyla tanınan ve ülkesinin tanıtımına faydalı olan sporcular AY 59. maddesi uyarınca ödüllendirilir ve

teşvik edilir. 3289 sayılı kanuna ek 3. madde "Ulusal ve uluslar arası yarışmalarda üstün başarı göstermiş sporcular ve kulüpler ile bu başarıya emeği geçen kişi, kurum ve kuruluşlar (futbol branşı dahil) ayni ve nakdi ödül verilir. Bu ödüller GSGM bütçesinden bu amaçla kullanılmak üzere açılacak tertiplerden karşılanır" hüküm altına alınmıştır. Bu madde dayanak gösterilerek Spor Hizmet ve Faaliyetlerinde Üstün Başarı Gösterenlerin Ödüllendirilmesi Hakkında Yönetmelik çıkarılmıştır. İşbu yönetmeliğe göre; olimpik ya da olimpik olmayan spor dallarında Dünya veya Avrupa ferdi ve takım şampiyonalarında, Akdeniz Oyunlarında, Dünya Üniversite Spor Oyunları müsabakalarında, Dünya Okul Sporları Federasyonu müsabakalarında, gençlik olimpik oyunlarında, parolimpik oyunlarda, federasyonların ulusal ve ödüllü müsabakalarında, TFF uluslararası müsabakalarında büyükler, gençler, ümitler ve yıldızlar kategorisinde başarılı olan sporcular, spor kulüpleri, teknik direktörler ve de antrenörler ödüllendirilir. Ayrıca 5774 sayılı Başarılı Sporculara Aylık bağlanması ile Devlet Sporcusu Unvanı Verilmesi Hakkında Kanun ile uluslararası düzeyde üstün başarı kazanan amatör sporculara aylık bağlanarak ve Devlet Sporcusu ünvanı verilerek sporcular ödüllendirilmektedir. Devlet bu ve benzeri birçok uygulama ile başarılı sporcuyu desteklemektedir. Bir diğer ifadeyle sporcuların başarıları sonucu ülke adına oluşturdukları katma değer karşısında mükafatlandırılmaktadır. Bu ve buna benzer ödül sistemleri mevcut iken yarattıkları katma değer tespit edilmeden, hiçbir hukuki gerekçe dayanmayan bir vergi istisnası sistemi başarılı sporcunun teşviki gayesinden uzaktır. Bununla birlikte birçok spor dalı artık kendi ekonomisini oluşturmuştur. Sporcular ve spor kulüpleri sportif başarıları karşısında tabi oldukları devletten önce spor organizasyonları tarafından ödüllendirilmektedir. Örneğin 2009/2010 yılında UEFA Şampiyonlar Ligi şampiyonu olan Inter FC 10 ay süren turnuva sonucunda toplam 48.759.000-€ ödül almıştır. Bu rakam ülkemizdeki çoğu şirketin yıllık cirosundan çok daha fazla bir gelirdir. Kaldı ki Inter FC aynı sezonda İtalya Ligi şampiyonu olmuş ve İtalya Kupası'ndan da şampiyon olmuştur. Bu organizasyonlar da sportif başarıya paralel olarak ödüller almıştır. Sportif başarının bir sonucu olarak reklam ve sponsorluk gelirlerinde ciddi bir artış yaşanmıştır. Bütün bunların

aslında spor ve sporcunun desteklenmesinin yanında elde ettiği sportif başarılarının sonucu kazandığı gelirlerin vergilendirilmesi düşüncesi ortaya çıkarmaktadır.

Sporun ciddi bir ekonomi olduğu çoğu Avrupa ülkesi sporculara istisna tanınması uygulaması bırakarak genel esaslar uyarınca sporcuların vergilendirilmeye tabi tutmaya başlamıştır. Sporcular artan oranlar uyarınca; İngiltere'de 150.000 Sterlin'den fazlası %45, Almanya'da 250.000 Euro'nun üstü %45, İtalya'da 75.000 Euro'nun üstü %43, İspanya'da 600.000 Euro'nun üstü %43, Portekiz'de %42 oranında vergiye tabi olmaktadır. İspanya 2003 yılında çıkan bir yasa ile ülke spor hayatını sürdüren yabancılardan en fazla %24 oranında vergi alınması kabul edilmiştir. Ancak toplumun yabancı sporcular için vergi cenneti olunması durumundan rahatsız olması ve bu yönde tepki göstermesi sonucu 01.01.2011 tarihi itibariyle yabancı sporcular için uygulanan bu vergi indirimini kaldırmıştır. Yabancı sporcular da yerli sporcularla aynı oranda vergiye tabi olmuştur. Avrupa ve Dünya'da artık sporun teşvik edilmesi gereken bir faaliyet olmadığı bilakis vergilendirilmesi gereken bir endüstri olduğu fikri giderek yayınlaşmaktadır. Bizde bu yöndeki değişiklikleri dikkatlice takip ederek bu değişimin hangi dinamiklere dayandığını tespit etmeliyiz[107].

Son olarak 2003 ve 2008 yıllarında yapılan değişikliklerle kapsamı arttırılan, sporcuların elde ettiği gelirlere tanınan istisnalar Anayasamızın belirlediği vergisel ilkeleri açıkça ihlal eder niteliktedir. Şayet başarılı, ülkesi adına katma değer yaratan sporcuları desteklemek istiyorsak; 3289 sayılı kanuna ek 3. maddesi uyarınca sporcunun, spor kulüplerinin ve teknik adamların ödüllendirilmesine yönelik yeni ödül sistemleri oluşmalıyız. Bu şekilde ölçülebilir ve değerlendirilebilir bir sistemle gerçekten başarılı ve ülke için değerli sporcular ciddi şekilde desteklenebilir.

[107] Çevrimiçi: http://futbolekonomi.com/index.php?catid=103:manet&id=1171:spnyada-yabanc-oyunvularn-vergi-oranlar-artrld&option=com_content&view=article.

3. SPOR KULÜPLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

3.1. SPOR KULÜPLERİNİN YAPILANMASI VE VERGİLENDİRMEYE ETKİLERİ

Önceki bölümlerde daha detaylı olarak izah edildiği üzere spor faaliyetleri dernek ya da anonim şirket şeklinde sürdürülmektedir. Dernek statüsündeki spor kulüpleri faaliyetlerine kendi bünyesinde devam edebileceği gibi, profesyonel spor dalı şubelerini bir anonim şirkete devrederek, bu şekilde de spor faaliyetlerini sürdürebilmektedir. Ülkemizde sadece futbol profesyonel bir spor dalı olarak kabul edildiğinden spor kulüpleri sadece futbol şubelerini anonim şirketlere devredebilmektedir[108].

Derneklerin vergilendirilmesindeki önemli bir hususta kamuya yararlı dernek olma durumudur. DK uyarınca en az bir yıldan beri faaliyette bulunması ve derneğin amacının ve bu amacı gerçekleştirmek için giriştiği faaliyetlerin topluma yararlı sonuçlar verecek nitelikte olması halinde, BK tarafından kamu yararlı dernek statüsü verilmektedir. Bu statü derneklere bir takım vergisel avantajlar sağlamaktadır. Bu statüye sahip birçok spor kulübü vardır. Spor kulüplerine böyle bir statü tanınması başka bir tartışma konusudur[109].

Derneklere tanınan kamuya yararlı dernek statüsü haricinde, bir spor kulübünün dernek olarak spor faaliyetlerini sürdürmesi ya da profesyonel spor şubesini anonim şirkete devredip spor faaliyetlerini sürdürmesini vergisel açısından bir farkı bulunmamaktadır. Bununla birlikte halka açık anonim şirketlere, halka açık olmayan anonim şirketlere göre bir takım vergisel avantajlar sağlanmaktadır. Şayet profesyonel spor şubesini anonim şirkete

---

[108] Şakir Dorukkaya, "Futbol Kulüpleri ve Vergi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Mart 199, sy. 211, s.20 – 21.

[109] Atlar Ömer Arpacı, "Bakanlar Kurulu'nca Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıflara ve Kamuya Yararlı Dernek Statüsü Verilen Derneklere Sağlanan Vergisel Avantajlar", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Ekim 2006, sy. 34, s. 73 – 74.
Necat Özen, "5253 Sayılı Kanun'a Göre "Kamuya Yararlı Dernek Olabilmenin Şartları ve Vergisel Avantajları", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Nisan 2005, sy. 204, s. 149.

devretmesi durumda, devredilen anonim ortaklığı halka açık ise bir takım vergi avantajlarından faydalanabilmektedir[110].

3.2. SPOR KULÜPLERİNİN KURUMLAR VERGİSİ SORUMLULUĞU

KVK konusu en basit ifade ile kurumlar tarafından elde edilen kurum kazancıdır. Kurum kazancı ise GVK tarafından gelir olan kabul edilen kazanç ve iratların tümüdür. Ancak bazı kazanç ve iratlar yapısı ve elde edeni yönünden farklılık göstermektedir. KVK mükellefler ise; TTK hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, eshamlı komandit ve limited şirketler ile aynı mahiyetteki yabancı kurum sermaye şirketleri, sermaye şirketi kapsamındaki kurumlardır[111].

KVK m. 4 f. J. Uyarınca, GSGM ve özerk spor federasyonlarına tescil edilmiş spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadi işletmeleri ve sadece idman ve spor faaliyetinde bulunan anonim şirketlere kurumlar vergisi muafiyeti tanınmıştır. Buradaki hükümden anlaşılacağı üzere, bu muafiyetin kapsamı sportif faaliyetler sonucu elde edilen gelirlerdir. Bu gelirlere örnek verecek olursak; amatör ve profesyonel karşılaşma ya da gösteri gelirleri, spor faaliyetlerinin bir devamı niteliğinde olan isim hakkı gelirleri, spor karşılaşmaları yayın gelirleri, spor karşılaşmalarında sporcu forma reklamı ve stadyum reklamı gelirleri, spor faaliyetlerine sponsor olan kurumlardan alınan sponsorluk gelirlerdir. Spor dışında herhangi bir ticari faaliyette bulunulması; örneğin forma, top ya da hediyelik eşya satması halinde muafiyet sona ererek kurumlar vergisi mükellefiyeti başlayacaktır[112].

Birkaç örnek ile spor kulüplerinin gelirlerini açıklamakta fayda vardır. Buna göre spor kulüplerinin bağlı bulunduğu federasyon ya da GSGM tarafından

---

[110] Zeki Doğan, "Halka Açık Anonim Şirket Olmanın Vergi ve Diğer Avantajları", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Nisan 2001, sy. 156, s. 83 – 84,
Nedim Türkmen, "Halka Açık Anonim Şirket Kavramı ve Bunlara Tanınan Vergisel Avantajlar", **Yaklaşım Dergisi**, Temmuz 1994, sy. 19, s. 49 – 50.

[111] Yılmaz Özbalcı, "**5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**", Oluş Yayıncılık, Ankara 2006, s. 47 – 51.
"Düzeltme"

[112] Şükrü Kızılot, **a.g.m.** , s. 584,
Murat Başaran – Tezcan Atay, **a.g.e.** , s.231.

tertiplenen karşılaşmaların hasılatları spor kulüplerine aittir. Bu gelir kalemi KVK uyarınca vergiden muaftır. Sporcu transfer ve kiralamasından elde edilen gelirler idman ve spor faaliyetleri uyarınca elde edilen bir gelir olması sebebiyle KVK tarafından getirilen muafiyetin kapsamındadır. Yayın hakkı gelirleri de spor faaliyetleri kapsamında elde edildiği için spor kulüplerine tanınan muafiyet kapsamında kabul edilmekte ve vergi konusu olmamaktadır. Spor kulüpleri tarafından forma, stat ve benzeri yerlere ilişkin reklam gelirleri de spor faaliyetlerinin bir sonucudur. Bu sebeple KVK muafiyetini bozmamaktadır. Sponsorluk harcamaları sporun gelişmesine ve iyileştirilmesine yönelik yatırımlardır. Sporun gelişmesiyle tanınırlık artar ve sponsorun tanıtımı gelişir. Kısacası sponsorluk harcamaları sportif faaliyetlere ilişkindir. Bu sebeple KVK tarafından ihdas edilen muafiyet kapsamındadır[113].

Kurumlar vergisi açısından, derneğin kamu yararlı dernek statüsünde olmasının vergilendirme bakımından bir farkı yoktur. Kamuya yararlı bir dernek bile olsa, şayet KVK m. 4'de belirtilen muafiyet spor faaliyetleri dışında bir gelir elde etmişse, buna ilişkin olarak ayrıca bir muafiyet yoksa kurumlar vergisi mükellefiyeti doğmaktadır.

3.3. SPOR KULÜPLERİNİN KATMA DEĞER VERGİSİ SORUMLULUĞU

Spor kulüplerindeki KDVK yükümlülüklerini daha iyi kavramak için spor kulüpleri açısından KDVK değerlendirilmesi gerekmektedir. KDV esas itibari ile harcama üzerinden alınan bir vergidir. Mal ve hizmet hareketlerinin vergilendirilmesi amaçlanmıştır. Üretimden tüketime kadar her aşamada malların ve hizmetlerin transferleri içine almaktadır. KDVK ile üretim, dağıtım ve tüketimin her aşamasında ekonomik olarak ortaya çıkan katma değerin vergilendirilmesi amaçlanmaktadır[114].

---

[113] Hakan Boztaş, "Futbol Kulüplerinin Gelir ve Giderlerine Genel Bir Bakış", **Vergi Dünyası,** Ocak 2008, sy. 317.
[114] Şerafettin Aksoy, **a.g.e.**, s. 344.

KDVK konusu Türkiye'de yapılan ticari, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler; her türlü mal ve hizmet ithalatı ve kanunda sayılarak belirtilen türdeki teslim ve hizmetlerdir. Sayılan bu işlemlerin Türkiye'de yapılması ya da Türkiye'de yapılmış sayılması gerekmektedir. Hizmet ya da teslimin Türkiye'de yapılması veya Türkiye'de faydalanılması durumunda Türkiye'de yapılmış sayılır. KVDK uyarınca vergiyi doğuran olay ise mal teslimleri için malın satıcı tarafından teslim edilmesi, hizmet ifalarında ise hizmetin ifa edilmesidir. Ancak bu durumlara ilişkin bir takım istisnalar mevcuttur. Mal tesliminden önce fatura düzenlenmiş ise bu belgenin düzenlenme anı; mal teslimi bir hizmet ifasını da gerektiriyorsa hizmetin ifası anında; taşınmaz satışında tapu siciline tescil anında vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olacaktır[115].

KDVK' nın matrahı bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedellerdir. Malın teslim alan ya da tarafına hizmet yapılan bu işlemler karşılığında ismi ne olursa olsun tevdi edilen ya da borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve parayla temsil edilebilen menfaatlerin ve değerlerin toplamı olmaktadır. Bu genel matrah tanının yanında KDVK bazı özel matrahlar tespit etmiştir. Örnek vermek gerekirse; profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar, yarışlar ve yarışmalar düzenlenmesinde verginin matrahı bunların icra edildiği mahallere giriş karşılığında alınan bedellerdir. KDVK üç değişik oran mevcuttur. Bu oranlar ise yüzde bir, yüzde sekiz ve yüzde on sekizdir[116].

Katma Değer Vergisinde sorumluluk hali üç durumda mevzudur. Birinci durum; dar mükellef gerçek kişi ve kurumlarla ilişkide bulunan ve Maliye Bakanlığı'nca sorum tutulması uygun görülen kişiler; diğer durum belgesiz alım yapanlar ve son durun ise tarım ürünleri lisanslı depo işletmecileri için uygulanması durumudur[117].

Spor kulüpleri genel anlamıyla KDVK'ya tabidirler. KDVK' nın yer alan bir takım istisnalar haricinde, spor kulüpleri elde ettikleri maç giriş ücretleri, isim

[115] Doğan Şenyüz – Mehmet Yüce – Adnan Gerçek, **a.g.e.**, s.212 – 215.
[116] Doğan Şenyüz – Mehmet Yüce – Adnan Gerçek, **a.g.e.**, s.217 – 222.
[117] S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, Türkmen Kitapevi, 5. Baskı, İstanbul 2010, s. 78.

hakkı, spor malzemeleri satımı, yayın gelirleri, forma reklamları ve benzeri gelirler sebebiyle KDV mükellefidirler[118].

Ancak KDVK m. 17 sosyal ve askeri amaçlı istisna ile diğer istisnaları belirlemiştir. Anılan madde değerlendirildiğinde genel bir ifade ile bedelsiz yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları KDV'nin dışında kalmaktadır. Bir örnek vermek gerekirse; spor müsabakalarına ilişkin düzenlenen serbest giriş kartlarına KDV uygulamayacaktır[119].

KDV konusundaki tartışma spora özel bir takım işlemlere ilişkindir. Spor kulüpleri, bünyesindeki sporcular başka kulüplere satabilir. Örneğin, yürürlükte bulunan talimatlar uyarınca spor kulüpleri, sporcuyla arasındaki sözleşmeyi bozmak ya da sporcunun transfer olduğu spor kulübünde oynama hakkının satımı karşılığı bir ücret alabilir. Ya da belirli bir süreliğine sporcusunun oynama hakkını başka bir kulübe devredebilir. Son olarak spor kulüpleri FIFA talimatları uyarınca yetiştirip sözleşmesinin dolmasından sonra başka kulüplerle sözleşme imzalayan sporcuları için belirli bir yetiştirme tazminatı almaktadır. Bu üç durum KDVK tarafından değerlendirilmemiştir.

Spora özel bu üç durumu KDVK açısından değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu durumlardan yetiştirme tazminatı ve kiralama diye tanımlanan geçici transfer hallerinde, meblağlar sporcu transferlerine nazaran daha az olmasına rağmen, piyasadaki diğer işlemlere göre yüksek meblağlardır. Bütün bu tür işlemler KDV kapsamında değildir. KDV 55 Nolu Genel Tebliği ile de bu tür gelirlerin KDVK kapsamında olmadığının altı çizilmiştir. Spor kulüplerinin bu yolla elde ettiği gelirler ne KDVK ne de KVK kapsamında vergilendirilmektedir. Bu durum üzerinde düşünülmesi gereken bir durumdur[120].

Sporcu transferleri özellikle futbol alanında doksanlı yılların sonunda cereyan eden Bosman davası sonucu köklü bir şekilde değişime uğramıştır. Bosman davası öncesinde sporcular kulüpleriyle aralarında sözleşme bittikten sonra kendiliğinden serbest kalmıyorlardı. Futbol alanından örnek verecek

[118] Şükrü Kızılot, **a.g.m.**, s. 584.
[119] Nuri Gün, **a.g.m.** , s. 165.
[120] Şakir Dorukkaya, **a.g.m.**, s. 22.

olursak; bir futbolcu, kulübüyle sözleşmesi sona erdikten sonra, belirli bir süre içerisinde kulübüyle sözleşme yapmaması durumunda futbolcu, kulübü tarafından satışa çıkarılmaktaydı. Eğer transfer dönemi içerisinde futbolcunun transferi hakkında mevcut kulübü başka bir kulüple anlaşamazsa, satışa koyduğu bedelin beşte biri bedel ile futbolcu bir sene daha mevcut kulübüyle sözleşme yapardı. Bu durumda futbolcu kulübünün istemediği bir yerde futbol oynayamazdı. Bu durumdaki sporcu adeta modern bir köle görünümdeydi. Bu durumda sporcunun transferi, sporcunun oynama hakkının devri niteliğindeydi.

Fakat Bosman davası sonucu bu durum ortadan kalkmıştır. Sporcu sözleşmesi bittikten sonra, ister mevcut kulübüyle sözleşme yapar isterse de başka bir kulüple sözleşme yapıp sporunu icraya o kulüpte devam edebilir. Yani sporcunun kulübünün sözleşme bittikten sonra sporcu üzerinde hiç hakkı kalmamaktadır. Sözleşmenin bitimi ile birlikte bütün hak ve yükümlülükler ortadan kalkmaktadır. Şu an hali hazırdaki kurallar gereği, sporcu transferi, sporcunun mevcut kulübüyle yaptığı sözleşme bitmeden önce bir başka kulübe transferidir. Burada eski kulüp tarafından alınan transfer ücreti, sporcusuyla arasındaki sözleşmeyi bozması karşılığı aldığı bir ücrettir. Eski kulüp Bosman öncesi sistemde olduğu gibi oynama hakkının devri için değil de; mevcut bir sözleşmeyi bitirme karşılığında bir ücret almaktadır. Çünkü sözleşme süresince spor kulübü, sporcudan kendi adına sporunu icra etmesini talep etme hakkına sahiptir. Bu hakkından feragat etmesi karşılığında bu ücret alınmaktadır. Bir başka deyiş ile fesih tazminatı niteliğindedir.

Yetiştirme ve geliştirme tazminatını futbol özelinde irdeleyecek olursak; bu konu PFSTT m. 16 ve devamında detaylı bir şekilde düzenlenmiştir. Kısaca özetlemek gerekirse, futbolcunun 12 – 23 yaşları arasında gelişimi ve eğitimi için emek sarf eden spor kulüplerine, bunun karşılığında TFF tarafından belirlenen esaslar dairesince bir tazminat ödenir. Bu tazminat, yetiştirilen futbolcunun profesyonel olarak yaptığı her transferde doğar. Açıklamalardan ve adından da anlaşılacağı üzere yetiştirme tazminatı bir tazminattır. Spor kulübüne yetiştirdiği sporcu üzerindeki emeklerinin karşılığı olarak ödenmektedir. Bu tazminat Bosman davasıyla birlikte oluşan yeni düzende spor kulüplerinin sporcu

yetiştirmesini teşvik amacıyla meydana getirilmiştir. Ancak ne kadar başarılı olduğu tartışmalıdır[121].

Spora özel son durum ise sporcuların geçici transferidir. Genel ifade ile sporcuların kiralanmasıdır. Bu durumda spor kulüpleri genç bir sporcusuna daha fazla oynayarak tecrübe kazandırmak ya da belirli sınırlamalar karşısında kadrosunda yer açmak için sporcusu belirli bir süre başka bir kulüpte oynamasına izin verebilir. Bu durum sporcunun geçici transferi olarak adlandırılmaktadır. Bu durumda spor kulübü sözleşme ile sahip olduğu sporcunun oynama hakkını belirli bir süre ile bir başka kulübe devretmektedir. Bu durum bir hakkın geçici bir süre ile kiralanması olarak da kabul edilebilir.

Tüm bu açıklamalardan sonra bu durumların KDVK karşısındaki durumunu değerlendirecek olursak; öncelikle kanun koyucu ve gelir idaresine göre bu üç durum KDV konusu değildir. Fakat KDVK' nın bazı maddeleri değerlendirildiğinde farklı görüşler ortaya çıkmaktadır. KDVK m. 1 f. f) uyarınca GVK m. 70'de[122] belirtilen mal ve hakların kiralanmasından elde edilen

[121] TFF tarafından Haziran 2009 tarihinde yayımlanan Profesyonel Futbolcuların Statüleri ve Transferleri Talimatı.

[122] 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu Madde 70 - Aşağıda yazılı mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradıdır:

1. Arazi, bina (Döşeli olarak kiraya verilenlerde döşeme için alınan kira bedelleri dahildir.), maden suları, menba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı;

2. Voli mahalleri ve dalyanlar;

3. Gayrimenkullerin, ayrı olarak kiraya verilen, mütemmim cüzileri ve teferruatı ile bilumum tesisatı, demirbaş eşyası ve döşemeleri;

4. Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar;

5. (Değişik bent: 04/12/1985 - 3239/55 md.) Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı (İhtira beratının mucitleri veya kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır.), alameti farika, marka, ticaret unvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar (Bu hakların kullanılması için gerekli malzeme ve teçhizat bedelleri de gayrimenkul sermaye iradı sayılır.);

6. (Değişik bent: 19/02/1963 - 202/35 md.) Telif hakları (Bu hakların, müellifleri veya bunların kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır.);

7. (Değişik bent: 19/02/1963 - 202/35 md.) Gemi ve gemi payları (Motorlu olup olmadıklarına ve tonilatolarına bakılmaz) ile bilumum motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları;

8. (Değişik bent: 04/12/1985 - 3239/55 md.) Motorlu nakil ve cer vasıtaları, her türlü motorlu araç, makine ve tesisat ile bunların eklentileri.

gelirler KDV konusunu oluşturmaktadır. GVK m. 70 bir takım malların ve hakların kiralanmasında elde edilen geliri gayrimenkul sermaye iradı olarak kabul edilmiştir. GVK m. 70 f. 5 uyarınca; arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı, alametifarika, marka, ticaret unvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi hakların gayrimenkul sermaye iradı kabul edileceği düzenlenmiştir. Maddenin sonunda bunun gibi hakları ifadesi yer almıştır. Bu ibare ile kanun hükmünde yer almamış ancak sıralanan durumlara benzer nitelikteki haklarında bu kapsamda değerlendirileceği görülmektedir. Bu tür haklarında kiralanmasından elde edilen gelir, gayrimenkul sermaye iradı olarak kabul edilecek ve KDVK m. 1 uyarınca da KDV' nin konusu olacaktır[123].

Bu açıklama doğrultusunda spora özel üç durum değerlendirildiğinde, Bosman sonrası transfer ücreti ile yetiştirme tazminatı bir hakkın kullanmasına yönelik ödemeden çok spor kulüplerine tazminat niteliğindeki ödemeler olduğundan, KDVK kapsamı dışındadır. Ancak Bosman öncesi transfer ve geçici transfer olarak adlandırılan kiralamada sporcunun bir kulüp adına oynama hakkı geçici ya da kesin bir şekilde devredilmektedir. Bu devir karşılığında sporcunun eski kulübü bir ödeme almaktadır. Bu ödeme GVK m. 70 f. 5' de yer alan "gibi haklar" ibaresi uyarınca gayrimenkul sermaye iradı niteliğindedir. Bu sebeple de KDVK'ya tabi olması gerekmektedir. Ancak günümüzde Bosman sonrasında bu nitelikte bir transfer kalmadığından, bunun KDVK'ya tabi olmasının bir önemi mevcut değildir. Fakat spor kulüpleri sporcuların geçici transferini sıklıkla

---

(Değişik fıkra: 04/12/1985 - 3239/55 md.) Yukarıda yazılı mallar ve haklar ticari veya zirai bir işletmeye dahil bulunduğu takdirde bunların iratları ticari veya zirai kazancın tespitine müteallik hükümlere göre hesaplanır.

(Değişik fıkra: 04/12/1985 - 3239/55 md.) Tüccarlara ait olsa dahi, işletmeye dahil bulunmayan gayrimenkullerle haklar hakkında bu bölümdeki hükümler uygulanır.

(Değişik fıkra: 24/12/1980 - 2361/49 md.) Vakfın gelirinden hizmet karşılığı olmayarak alınan hisseler ile zirai faaliyete bilfiil iştirak etmeksizin sadece üründen pay alan arazi sahiplerinin gelirleri bu kanunun uygulanmasında gayrimenkul sermaye iradı addolunur.

[123] Şakir Dorukkaya, **a.g.m.** , s.25.

kullanmakta ve bunun karşılığında bir ödeme almakta ya da sporcunun sözleşme uyarınca hak ettiği ücret, geçici transfer ile gittiği spor kulübü tarafından ödenmektedir. Bununla birlikte hem kiralama karşılığında bir ücret almakta hem de sporcunun ücretinin geçici olarak transfer olduğu kulüp tarafından ödendiği durumlar da mevcuttur. Ancak her durumda sporcusunu kiralayan spor kulübü bir gelir elde etmektedir. Bu gelir ise GVK uyarınca gayrimenkul sermaye iradı olarak kabul edildiğinden, KDVK kapsamında vergilendirilmesi gerekmektedir. Ancak gelir idaresi yanlış bir uygulama ile yayınladığı tebliğde bu geliri KDVK kapsamı dışında kabul etmiştir.

Spor kulüplerine ödenen transfer ücreti ile yetiştirme tazminatının KDVK'da düzenlenmemiş olması kanunlar uyarınca vergilendirmeye engeldir. Bu sebeplerle elde edilen gelirler, ne KDVK, ne de başka bir kanun tarafından vergilendirmektedir. Ancak son zamanlarda özellikle futbol alanında elde edilen yüksek transfer gelirleri, bu gelir kalemlerinin neden vergilenmediğini sorgulamamız gerektiğini işaret etmektedir. Ortalama bir şirketin yıllık karının çok daha üzerinde olan transfer geliri, ortalama bir süper lig kulübü tarafından bir futbolcu satışı ile elde edilmektedir. Bazı önemli futbolcuların transferlerinden kulüplerin elde ettiği gelir milyon dolarlarla ifade edilmektedir. Böyle bir gelirin vergi dışı bırakılması hiçbir vergi ilkesiyle bağdaşmamaktadır. Bu tarz gelirlerden az ya da çok bir vergi alınması AY m. 73 uyarınca kanun koyucunun görevidir.

3.4. SPOR KULÜPLERİNİN DİĞER VERGİLERDEN SORUMLULUĞU

Spor kulüpleri yukarı izah edilen vergilerden başka vergilere de tabidirler. Mükellef oldukları vergiler, spor kulübünün ne şekilde organize olduğu ve statüsüne göre değişmektedir.

Spor kulüpleri KVK ve KDVK haricinde, Veraset ve İntikal Vergisi, Emlak Vergisi, Damga Vergisi ve Harçlar Kanununda yer alan harçlara ilişkin işlemler neticesinde çeşitli vergilere tabi olabilirler. Burada spor kulübünün, bir dernek

olarak mı yürütüldüğü yoksa spor şubesinin bir anonim şirkete devredilip faaliyetlerin bu çerçevede mi yürütüldüğü önemi arz etmektedir. Şöyle ki; eğer dernek statüsünde ise bir takım vergilerinden muafiyet imkanı doğmaktadır. Dernek, Bakanlar Kurulu tarafından kamu yararlı dernek kabul edilip bu statüyü alırsa bir takım vergisel avantajlar kazanmaktadır.

Bu avantajların ilki Veraset ve İntikal Vergisindedir. VİKK m. 3 uyarınca; kamuya yararlı dernekler bu kanun kapsamında vergi ödemeyecek ve bu derneklere VİKK kapsamında yapılan ödemeler vergiden muaf olacaktır. Bir diğer muafiyet Emlak Vergisi Kanununda düzenlenmiştir. EVK m. 4 ve 14 uyarınca kamuya yararlı derneklere ait bina ve araziler kiraya verilmemek şartıyla emlak vergisinden muaf tutulmuşlardır. Kamuya yararlı dernekler, Harçlar Kanununda yer alan düzenlemeler uyarınca; iktisap edecekleri taşınmazların ve sair ayni hakların tescilleri ve şerhi gerektiren işlemler ile bunların terkinlerine ilişkin işlemlerden dolayı harçtan muaf tutulmuştur. Damga Vergisi Kanunu uyarınca; kamuya yararlı derneklere ait her türlü işlemlerde düzenlenen kağıtlar damga vergisinden istisnadır. Ancak bu istisna sadece kamuya yararlı derneklerin ödemekle yükümlü olduğu damga vergisi için geçerlidir[124].

Kamuya yararlı dernek olmanın önemli vergisel avantajlar sağladığı ortadadır. Ancak bu muafiyet ve istisnalar gerçek topluma fayda sağlayan, üstlendikleri misyon uyarınca gerçekten halka yardım eden ve yönlendiren derneklere verilmelidir. İdarenin kamuya yararlı dernek statüsünü verirken bu unsurları iyi uygulaması gerekmektedir. Ülkemizde Kızılay, Yeşilay ya da Verem Savaş Derneği kamuya yararlı derneklerdendir. Bu derneklerin ülke çapında yaptığı hizmet ve getirdiği fayda tartışılmaz bir biçimde ortadadır. Ancak ülkemizde birçok spor kulübü de kamuya yararlı dernek statüsüne haizdir. Bu spor kulüplerinin kamuya ne şekilde faydalı olduğu tartışmalıdır. Kızılay ve benzeri derneklerle mukayese edildiğinde gerek amaçlar gerekse hizmetler

[124] Necati Özen, **a.g.m.**, s. 149 – 151.

açısından çok ciddi farklar mevcuttur. Bu durum idarenin kamuya yararlı dernek statüsünü vermekte titiz ve samimi davranmadığının bir göstergesidir.

3.5. SPOR KULÜPLERİNİN SPORCU GELİRLERİNDEN TEVKİFAT YAPMA USULÜ VE BU KONUDAKİ YÜKÜMLÜLÜKLERİ

5766 Sayılı Kanun uyarınca GVK'ya eklenen geçici madde 72 uyarınca; 31.12.2017 tarihine kadar, sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemelerden kanunla belirlenen oranlarda gelir vergisi tevkifatı yapılır. Bu tevkifat ise, lig usulüne tabi spor dallarında en üst lig için %15, en üsttün altı liglerde %10, daha alt liglerde ise %5'dir. Lig usulüne tabi olmayan spor dallarında ve milli sporculara uluslararası müsabakalara katılmaları karşılığında yapılan ödemelerden ise %5 gelir vergisi kesintisi yapılır. Burada önemli olan bir unsur ise tevkifat matrahıdır. Tevkifat matrahı, sporcuya sözleşme ile belirlenen ücret değil, yapılan ödeme tutarıdır. Örnek vermek gerekirse; en üst ligde oynayan bir sporcu ile haziran ayında yıllık 1.000.000,00-TL üzerinden anlaşılmış; ancak bunun ödemesi ağustos ve şubat aylarında iki eşit taksitle yapılacaksa, spor kulübü taksitlerin ödeneceği ayı takip eden ayda tevkifatı beyan edip ödemekle mükelleftir. Örneğimizde sporcuya ağustos ayında 500.000,00-TL ödeme yapılacak, spor kulübü ise en üst ligde yer aldığı için yaptığı ödemeden %15 yani 75.000,00-TL, 20 Eylül tarihine kadar bağlı bulunduğu vergi dairesine beyan edip 26 Eylül tarihine kadar bu tutarı ödemek durumundadır. Diğer taksit olan 500.000,00-TL Şubat ayında ödendiğinde yine ödemeden %15 oranında, yani 75.000,00-TL tevkifatı 20 Mart tarihine kadar bağlı bulunduğu vergi dairesine beyan edip, 26 Mart tarihine kadar ödemek zorundadır[125].

Ülkemizde yer alan böyle bir sistem neticesinde şu an yürürlükte olan tarzda bir vergilendirme anlayışı gerekmektedir. Sporcuların vergi yükü olduğu gibi

[125] Şükrü Kızılot, **a.g.m.** , s. 584,
Ahmet Kavak, "Yatırım İndirimi İstisnası ile Sporculara Ödenen Ücretler Üzerinden Yapılan Gelir Vergisi Tevkifatının Beyan ve Ödeme Süresine İlişkin Sorun", **Vergi Sorunları Dergisi**, Ocak 2005, sy. 196, s. 9 – 10.
"Düzeltme"

spor kulüplerin sırtına binmektedir. Spor kulüpleri ise siyasi erkle olan ilişkilerini kullanıp düşük oranda bir vergi kesintisi uygulamasıyla sırtındaki vergi kamburunu azaltmaktadır.

Buna rağmen stopaj yaparak ödenmesi gereken vergilerin ödenmemesi sebebiyle vergi borçları çeşitli yasalarla yeniden yapılandırılmış ve çeşitli aflara tabi olmuştur. 5776 sayılı yasanın geçici m. 2. f. 1 "30/6/2008 tarihine kadar (bu tarih dahil) yapılacak müracaatlara uygulanmak üzere; Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü, Türkiye Futbol Federasyonu ve özerk spor federasyonlarına tescil edilmiş olan ve Türkiye'de sportif alanda faaliyette bulunan spor kulüplerinin, Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerine ödenmesi gereken ve 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna göre takip edilen borçları ile sigorta primi, sosyal güvenlik destek primi, işsizlik sigortası primi, idari para cezaları borçları ve bunlara ilişkin gecikme zammı ve gecikme cezasından oluşan borçları ve 16/8/1997 tarihli ve 4306 sayılı Kanuna göre alınan eğitime katkı payı ve buna bağlı gecikme zamlarından; bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla (ödeme süresi başlamış vadesi geçmemiş olan alacaklar dahil) vadesi geldiği halde bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla ödenmemiş olanlar 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 48 inci maddesinde aranılan şartlar çerçevesinde müracaat tarihinden itibaren 10 yılı aşmamak üzere ve azami tecil süresine ilişkin uygulanmakta olan tecil faizi oranının 1/6'sı dikkate alınmak suretiyle teminat alınmaksızın tecil edilebilir" şekilde düzenlenmiştir. İşbu hüküm uyarınca spor kulüplerinin vergi borçları Tecil faizinin 1/6'sı oranında faiz ile 10 yıla kadar vadeyle yapılandırılmıştır. Bu tecil imkanı, spor kulüplerine hem oran hem de vade olarak çok uygun ödeme olanağı sağlamıştır. Ancak bu düzenlemeden iki buçuk yıl sonra 6111 sayılı yasa ile getirilen vergi borcu affı ve yapılandırma imkanından spor kulüpleri de yararlandırılmıştır. 6111 sayılı yasa m. 18 f. ç uyarınca spor kulüpleri borçlarını iki ayda bir ödeme yapmak kaydıyla azami 42 taksit ile ödeyebileceklerdir. Kısacası spor kulüpleri borçları 84 ay ödeyebilme imkanı yasa ile sunulmuştur. Ancak aynı yasa kapsamında gerçek ve tüzel kişiler vergi borçlarını en fazla 18 ayda ödemesi öngörülmüştür. Ayrıca 18 aylık

taksitlendirmede faiz 1,15 katsayısından uygulanırken, spor kulüplerine tanınan 84 aylık taksitlendirmede faiz 1,35 katsayısından uygulanmaktadır. Yapılan bu düzenleme bu yönünle de Anayasamızın kabul ettiği eşitlik ilkesini açıkça ihlal etmektedir. Spor kulüplerinin yapılandırmaya konu vergi borçlarının çok bir oranı da stopaj yoluyla kesinti yaparak ödemek zorunda olduğu sporcu vergilerine ilişkindir. Gerçek ve tüzel kişilere 18 aylık bir yapılandırma imkanı sunulurken spor kulüplerine 84 ay gibi olağanüstü bir yapılandırma imkanı tanınması sosyal devlet ilkesiyle de bağdaşmamaktadır[126].

Bununla birlikte federasyonların iki sözleşmeye, yani federasyona sunulacak standart tip sözleşme yanında, ikinci bir sözleşme yapmaya izin veren düzenlemeleriyle, sporcu ve spor kulüpleri genellikle federasyona ibraz ettiği standart tip sözleşmelerde ücreti aralarındaki diğer sözleşmeye göre daha düşük belirleyerek gerçekte ödenenden daha az bir ücret beyan edilerek daha az vergi ödemenin yoluna gitmektedir.

4. ULUSAL FEDERASYON VE BİRLİKLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

Ulusal federasyonlar ya da birlikler esasında dernektirler. Bu tür dernekler aynı konuyla ilgili olarak kurulan dernekler tarafından kurulan derneklerdir. Federasyonlar kendilerini oluşturan derneklerin faaliyetleriyle ilgili olarak birlik ve düzen sağlamaktadırlar.

Federasyonlar, dernek statüsüne haiz spor kulüpleriyle paralel şekilde vergilendirilmekte ve benzer nitelikte vergisel yükümlülüklere tabi olmaktadır.

4.1. FEDERASYONLARIN TABİ OLDUĞU VERGİLER

Yukarıda da izah edildiği üzere federasyonlar da birer dernek olduklarından, dernek statüsündeki spor kulüpleriyle benzer nitelikte vergisel sorumlulukları ve ayrıcalıkları mevcuttur. KVK açısından değerlendirecek olursak; derneğin yani

[126] Çevrimiçi: http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=jRfYiUoqqvQOd3Yg&type=kanun.

federasyonların tüzel kişilikleri, KVK m. 1 uyarınca vergiden muaftır. Ancak bazı muafiyetler özel kanunlarla tanınmıştır. Örneğin; 5894 sayılı TFF Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanunun 11. maddesi uyarınca; Türkiye'de FIFA, UEFA ve TFF himayesinde gerçekleştirilen müsabakalar ile bu kanun kapsamında organize edilen müsabakalardan elde edilecek gelirler ve TFF' in tüm gelirleri vergi, resim ve harçtan muaftır. Ancak bu muafiyet TFF'ye ait iktisadi işletmeleri ile GVK ve KVK uyarınca yapılacak kesintileri kapsamamaktadır. Görüldüğü üzere federasyonların elde ettiği gelirler vergi dışında bırakılmıştır. Ancak federasyonlara ait iktisadi işletmelerin elde ettiği gelirlere vergi muafiyeti tanınmayarak vergiye tabi tutulmuş, ayrıca GVK ve KVK uyarınca yapılacak kesintilerden de muafiyetten bağımsız olarak sorumlu tutulmuştur[127].

KDVK açısından değerlendirildiği gerek federasyonlar gerekse bunlara ait iktisadi işletmeler açısından mükellefiyet mevcut olmakla birlikte, KDVK m. 17 uyarınca federasyonların bedelsiz olarak sağladığı hizmetler KDV istisnası kapsamında değerlendirilmelidir. Tekrarlayan bir örnek olmakla birlikte, federasyonun çeşitli amaçlarla verdiği bedelsiz maç biletleri KDV istisnası olmaktadır. Ancak bu tarz hizmet ve teslimlerin dışında yapılacak hizmet ve teslimler, KDVK'ya tabidir. DVK açısından değerlendirildiğinde, 3289 sayılı GSGM Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunun Ek 9. maddesi uyarınca, federasyonun tüm gelirleri her türlü, resim ve harçtan muaf olacağı hüküm altına alınmıştır. Bu sebeple federasyonlarla kişiler arasında sadece gelirlere ilişkin düzenlenen evraklar, DVK' dan muaf olmaktadır. Ancak DVK kapsamına giren ve gelirlerine ilişkin olmayan durumlarda DVK mükellefiyeti doğmaktadır[128].

[127] Çevrimiçi: http://www.tff.org/Resources/TFF/Documents/2009DK/TFF/TFF-Kurulus-ve-Gorev-Hakkinda-Kanun.pdf.

[128] Çevrimiçi: http://www.avdb.gov.tr/y/mukteza/muktezadetay.asp?id=105094 – Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı B.07.1.GİB.4.06.18.02/322232- sayılı muktezası.

4.2. FEDERASYONLARIN VERGİ YÜKÜMLÜLÜKLERİNE İLİŞKİN OLARAK TFF ÖRNEĞİ

Federasyonların birer dernek olmasından bahisle spor kulüplerine benzer nitelikte görev ve sorumluluklarının olduğunu ifade etmiştik. Futbol için değerlendirecek olursak; TFF Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanunun m. 11 uyarınca tanınan muafiyetin GVK ve KVK uyarınca yapılacak kesintileri kapsamadığı belirtilmiştir. Kesinti yapma sorumluluğunu VUK düzenlenmiştir. VUK m. 11 uyarınca, yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevlerin yerine getirilmesinden sorumlu oldukları hüküm altına alınmıştır.

TFF 2002 yılında Japonya ve Güney Kore tarafından ortaklaşa düzenlenen FIFA Futbol Dünya Şampiyonasında A milli takımın üçüncülük elde etmesi sebebiyle sporculara, bir kısmı turnuvanın yapıldığı ülkede bir kısmı ise ülkemizde olmak üzere yaklaşık 360.000,00-TL tutarında prim ödenmesi yapılmıştır. Ödenen primlerin yanı sıra TFF A milli takımın üçüncülük elde etmesi sebebiyle FIFA tarafından yaklaşık 9.000.000,00 İsviçre Frankı ödülle ödüllendirilmiştir. TFF ödenen primlerin ve alınan ödüllerin vergilendirildiği ve vergisel bir yükümlülüğünün olmadığını belirtse de vergi borcu, faizi ve de cezalarıyla birlikte yaklaşık 23.000.000-TL tutarında bir vergi cezası kesmiştir.

Vergi Dairesi Müdürlüğü iddiasında, sporculara yapılan prim ödemelerinin Güney Kore'de değil Türkiye'de vergilendirilmesi gerektiğini, çifte vergilendirilmemek için Güney Kore'de ödenen vergi düşüldükten sonra bir meblağ kaldı ise bunun Vergi Dairesi Müdürlüğüne ödenmesi gerektiğini belirtmiştir. Buna riayet edilmediğinden TFF hakkında şu an yargılaması yapılan vergi cezasını tatbik etmiştir.

Öncelikle olayla ilgili olarak vergisel sorunları irdeleyecek olursak; sorunun temelinde sporcular adına kesinti suretiyle ödenmesi gereken verginin ödenmemesi ya da eksik ödendiği iddiasıdır. Burada temel nokta çifte vergilendirmedir. Ancak ilk olarak mükellef olan futbolcuların, mükellefiyet durumlarına bakmak gerekmektedir. Bu sporculardan yaklaşık 8 tanesi

Türkiye'de ikamet etmemekte ve Türkiye dışında spor hayatlarına devam etmektedir. Bu futbolcular vergi hukukumuz uyarıca dar mükellef olmaktadır. Sekiz tane dar mükellef futbolcu haricindeki diğer futbolcular ise tam mükelleftir. Bu futbolculara gerek yurt içinde gerekse yurt dışında prim ödemesi yapan ise yine Türkiye'de yerleşik bir federasyondur. Ancak olayda tartışılması gereken vergi ilkelerinden çok, devletler hukukuna ilişkin ilkelerdir. Burada vergilendirmeyi, kaynak devlet mi yapmalı, yoksa mukim devlet mi yapmalı şeklinde bir tartışma mevcuttur. Bu uyuşmazlığın çözümünde varsa Türkiye' nin Japonya ve Güney Kore ile imzaladığı çifte vergilendirmenin önlenmesine dair yapılan uluslararası anlaşmaların irdelenmesi gerekmektedir. Ancak bu konu çalışmamızın çifte vergilendirmeye dair bölümünde tekrar değerlendirecektir.

Şu an ilk derece yargılaması yapılan bu uyuşmazlığa ilişkin olarak gerek ilk derece mahkemesi tarafından verilen karar, gerekse temyiz durumunda yüksek mahkeme tarafından verilecek karar ve yapılacak tespitler sporun vergilendirilmesinde aydınlatıcı ve yönlendirici olacaktır.

5. TEKNİK ADAM ve ANTRENÖRLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

Teknik adam ve antrenörler sporun gelişmesinde çok kritik ve önemli bir göreve sahiptirler. Şayet bir ülkenin teknik adam ve antrenörleri, kabiliyetleri ve konularında yetkin ise spora katkısı çok fazladır. Sporun geliştirilmesi ve kitlelere yayılması anayasal bir hedeftir. Devlet bu konuda karar almak ve buna yönelik işlem ve eylemleri desteklemek zorundadır.

Önceki konularda da izah edildiği üzere sporun kitlelere yayılması ancak ve ancak başarılı sporcuların katkısıyla mümkündür. Başarılı sporcular ise ancak ve ancak işin ehli teknik adamlar ve antrenörlerin emeği ile mümkündür. Bu noktada başarılı teknik adam ve antrenörlerin yetişmesini sağlamak bir bakıma sporun gelişmesini ve kitlelere yayılması amacını olumlu yönde etkilemektedir. Bunun için teknik adam ve antrenörlerin yetişmesine katkı sağlanması gerekmektedir.

Bu kişilerin vergisel yükümlülükleri GVK hariç sporcularla benzer niteliktedir. Diğer vergilerin kişi üzerindeki etkisi çok fazla değildir. Ancak gelir vergisi bir kişinin vergisel anlamda en büyük yükümlülüğüdür. Bu konuda yaşanan fark uçurum niteliğindedir.

Geçmişten bu güne sporculara bir takım vergi istisnaları tanınmasına rağmen onların bu noktaya gelmesini sağlayan teknik adam ve antrenörlere herhangi bir istisna tanınmamıştır. Bu konudaki en büyük girişim 2008 yılında 5766 Sayılı Kanun ile GVK'ya eklenen geçici 72. madde ile yapılmıştır. Bu kanunun GVK' yı düzenleyen 7. maddesinin tasarı, teklif ve TBMM komisyonlarında kabul edilen metninde sporculara tanınan gelir vergisi istisnası teknik adam ve antrenörlere tanınmaktadır. İlgili metinlerde teknik adam ve antrenörlere yapılan ücret ve ücret kabul edilen ödemeleri gelir vergisinden istisna tutmuştur. Bu ödemeler için %5 oranın bir gelir vergisi kesintisi yapılacağı hükme bağlamıştır. Ancak ilgili kanun teklifindeki bu istisna, TBMM Genel Kurulunda oylama öncesinde, dönemin A Milli Futbol takımı teknik direktörünün bir takım ifadelerinin etkisiyle kanun teklifinden çıkartılmıştır[129].

Bu durum özellikle vergilendirme gibi önemli bir konuya ilişkin yasama işlemlerine kötü bir örnek teşkil etmektedir. Bu tarz istisnalar belirli bir çalışma neticesinde elde edilecek menfaatler ve kaybedilecek gelir kaybı değerlendirilerek yapılması gerekmektedir. Yapılacak istisnanın bir gerekçesi ve hedeflediği bir amacının olması gerekmektedir. Vergi istisnası yapma gerekçesi ve amaçlanan hedef somut olmalı ki gelecek dönemlerde vergi politikası ve elde edilenler sağlıklı bir şekilde değerlendirilsin. Sadece spor alanında değil, genel olarak bir vergi kültürü ve anlayışına sahip olmayışımız hayatın tüm alanlarının

[129] TBMM 23. dönem 2. yasama yılına ait 220 S. Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu ile Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı ve Plan ve Bütçe Komisyonu Başkanlığı Tezkereleri s. 1 – 85,
http://haber.gazetevatan.com/Haber/179171/1/Gundem.
"Düzeltme"

vergilendirilmesini olumsuz yönde etkilemektedir. Bu olumsuzluğunun en somut örneği de teknik adam ve antrenörlere tanınan gelir vergisi istisnasının uzun incelemeler neticesinde ihtisas komisyonlarınca kabul edilmesine rağmen, Genel Kurulda aniden ve hiçbir rasyonel gerekçeye dayanmadan kanun teklifinden çıkarılmasıyla bir kere daha karşımıza çıkmıştır.

Teknik adam ve antrenörler herhangi bir istisna tanınmadığından GVK genel esasları uyarınca vergilendirmeye tabi olacaktır.

6. SPORCU TEMSİLCİLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

Sporcu temsilci ülkemizde yaygın olarak sporcu menajeri olarak ifade edilmektedir. Sporcu temsilcileri gerçek kişilerdir. Genel olarak her gerçek kişi gibi vergilendirmeyi tabidirler. Bu kişilerin elde ettiği gelir, serbest meslek kazancı olup GVK uyarınca gelir vergisinin konusu oluşturmaktadır.

GVK m. 65 uyarınca düzenlenen serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade kişinin ilmi, mesleki bilgiye ve uzmanlığına dayanan ve işlerini bir işverene tabi olmadan kişisel sorumluğunda yürütülmesidir. Bu faaliyetler ile elde edilen gelir ise serbest meslek kazancı olmaktadır. Açıklamalardan da anlaşılacağı üzere serbest meslek kazancının bir takım özellikleri mevcuttur. Bu özelliklerden ilki faaliyetlerin sermayeden çok kişisel çalışmaya ve ilmi veya mesleki bilgiye ve uzmanlığa dayanmasıdır. Buna göre serbest meslek faaliyetinde önemli olan sermayeden çok emektir. Fakat bu emek belirli bir bilgi birikimi ve tecrübe sahip özellikli bir emektir. Bir diğer deyişle fikri sermaye bu tür faaliyetler için ön plandadır. Ancak bazı serbest meslek faaliyetlerinde serbest meslek erbapları önemli bir sermaye ile işe başlaması gerekmektedir. Diş hekimliği ya da doktorluk gibi mesleklerde tıbbi aletlere önemli yatırımlar yapılmaktadır. Ancak bu yatırımlar serbest meslek faaliyetlerinin devamı için elzem olduğundan yapılan faaliyetin ya da elde edilen kazancın serbest mesleğe dayanmasını tek başına özelliğini ortadan kaldırmaz. Serbest meslek faaliyetinin diğer bir özelliği ise bağımsız bir şekilde icra edilmesidir. Serbest meslek faaliyetleri bir işverene bağlı olmadan şahsi sorumluluk altında icra edilmelidir. Bu durum serbest

meslek kazancı ile ücret kazancı arasındaki farkı net bir şekilde ortaya koymaktadır. Bu örnek verecek olursak; bir büro açarak faaliyetlerine kendi bürosunda devam eden avukatın kazandığı gelir serbest meslek kazancı olmaktadır. Ancak bir kurum bünyesinde mesleği icra eden avukatın elde ettiği gelir serbest meslek kazancı olmayıp ücrettir. Serbest meslek kazancının son özelliği ise faaliyetin devamlılık göstermesidir. Bu nedenle devamlı yapılmayan ancak diğer iki özelliği taşıyan kazançlar diğer kazanç olarak kabul edilecektir[130].

Bazı meslek kazançları türlerine bakılmaksızın serbest meslek kazancı olarak kabul edilmektedir. Bunlar tahkim işleri dolayısıyla hakemlerin aldıkları bedeller; serbest meslek faaliyetinin kolektif, adi komandit ve adi şirket tarafından yapılması; gümrük komisyoncuları, borsa ajan ve acenteleri; noterler; serbest meslek erbaplarını bir araya getirip kazançtan pay alanlar ve telif hakları sahiplerinin ve bunların kanuni mirasçılarının elde ettiği gelirler mutlak serbest meslek kazancı olarak kabul edilmiştir[131].

Sporcu temsilcileri faaliyetlerini bireysel olarak devam edebildikleri gibi bir şirket üzerinden de temsilcilik faaliyetlerini yürütebilmektedir. Oluşturulan şirketin türüne göre tabi olduğu vergi değişmektedir. Şöyle ki eğer kolektif, adi komandit ya da adi şirket bünyesinde bu faaliyet yürütülmekte ise bu faaliyetten elde edilen gelirler serbest meslek kazancı olarak kabul edilerek GVK tabi olacaktır. Ancak kurulacak şirket limited ya da anonim şirket ise elde edilen gelir kurum geliri olacak ve KVK tabi olunacaktır.

Her iki durumda da bu kişi ve kurumlar için öngörülen bir vergi istisnası ya da muafiyeti bulunmamaktadır. Bu kişiler bir iş olarak bu faaliyetleri yürütmekte ve karşılığında belirli bir ücret almaktadır.

Sporun gelişmesi ve kitlelere yayılmasından ziyade kendi maddi kazançları ön plandadır ve böyle olması normaldir. Bu sebeple bu kişilere herhangi bir vergi istisnası ve muafiyeti tanınmaması yerinde bir tutumdur.

---

[130] Doğan Şenyüz – Mehmet Yüce – Adnan Gerçek, **a.g.e.** , s. 52 – 53.
[131] Doğan Şenyüz – Mehmet Yüce – Adnan Gerçek, **a.g.e.** , s. 54.

7. HAKEMLERİN VE GÖZLEMCİLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

Spor hakemleri sporun önemli kişilerinden biridir. Verdiği ya da vermediği kararlarla spora etki etmektedir. Gözlemciler ise spor federasyonları tarafından atanan ve maçın hakemini değerlendiren kişilerdir. Bu kişiler, gerçek kişiler olduğundan gerçek kişilerin tabi olduğu tüm vergilere tabidir. Fakat özellikle hakemlerin gerçek kişilerden GVK açısından önemli farkları vardır.

Spor hakemleri genellikle cüzi ücretler almakla birlikte, şu an özellikle futbol hakemlerinin ücretleri oldukça yüksektir. Örnek vermek gerekirse futbol hakemlerinin 2008 – 2009 futbol sezonu için TFF tarafında belirlenen tarifesini değerlendirilecek olursak; T. Süper Lig'de bir maç başına hakem 1.650-TL, yardımcı hakemler 935-TL, dördüncü hakem 825-TL tazminat almaktadır. Bununla birlikte hakemler 242-TL – 572-TL arasında değişen harcırah almaktadır. Son olarak T. Süper Lig hakemleri aylık 660-TL antrenman ücreti almaktadır. Kabaca bir hesap yapmak gerekirse T. Süper Lig'de ayda sadece bir maç yöneten hakem 1.650-TL tazminat, en düşük harcırahı aldığı kabul edilirse 242-TL harcırah ve 660-TL antrenman ücreti olmak üzere 2.552-TL kazanç elde etmektedir. Bununla birlikte hakemin birden fazla maç yönetmesi durumunda bu ücret artmaktadır. Hakemlere ödenen ücret piyasadaki diğer işler dikkate alındığında oldukça yüksektir. Çoğu çalışan bu kadar aylık gelir elde edememektedir. Ancak hakem kazançları için GVK 29. maddesinin 4. fıkrasıyla istisna tanınmıştır. Bu madde uyarınca spor yarışmaları yöneten hakemlere ödenen ücretler teşvik amacıyla gelir vergisinden müstesna tutulmuştur. Bununla birlikte uygulamada yaşanan tereddütleri gidermek amacıyla Maliye Bakanlığı tarafından 128 numaralı Genel Tebliğ çıkarılmış, bu tebliğ ile de her türlü spor müsabaka hakemine ödenen ücretlerin vergiden müstesna olduğunun altı çizilmiştir[132].

Her ne kadar teşvik gayesiyle dense de aylık 2.552-TL kazan bir kişinin gelir vergisinden müstesna olmasının gayesi anlaşılmamaktadır. Bu kişilerin gelir

[132] Çevirim içi: http://www.tff.org/default.aspx?pageID=248&ftxtID=5251.

vergisi ödememesiyle ne gibi bir teşviğin sağlanmadığı tartışmalıdır. Bununla birlikte hakemlere ödenen ücretlere tanınan bu istisna AY m. 73 uyarınca mali güce göre vergilendirme ilkesine açıkça aykırılık teşkil etmektedir. Asgari ücretten gelir vergisi alınırken, bu ücretten üç kat fazla gelir elde eden bir kişinin gelir vergisinden istisna tutulması sadece sosyal adaletsizlik sağlamaktadır. GVK'ya m. 29 b. 4 hükmü eklendiği 1980 yılında belki hakem ücretleri bu düzeyde yüksek değildi. Belki o zaman hakemler gelir elde etmenin ötesinde spora hizmet gayesiyle spor müsabakalarını yönetmekteydi. Ancak günümüzdeki hal düzenlemenin yapıldığı halden oldukça farklıdır. Bununla birlikte GVK m. 29 kanun başlığı Teşvik ikramiye ve mükafatlar olarak belirlenmiştir. Başlıktan anlaşılacağı üzere bir takım hallerde ödül ve mükafat olarak yapılan ödemeler gelir vergisinde müstesna tutulması amaçlanmıştır. Ancak kanun metninde spor hakemlerine ödenen ücretler müstesna tutulmuştur. Ücret, teşvik gayesi ile verilen bir ödül olmadığı açıktır. Büyük bir olasılıkla yasal düzenleme yapılırken getirilmek istenen istisna yanlış maddeye eklenmiştir. Kanun koyucunun bu istisna hükmünü tekrar değerlendirip hem anayasal ilkeler doğrultusunda hem de maddenin kanun içerisindeki yeri açısından yeniden bir düzenlenme yapması gerektiği kanaatindeyiz[133].

Gözlemcilere gelecek olursak, yine futboldan örnek vermek gerekirse; TFF tarafından 2008–2009 yılı için belirlenen maç tazminatı 660-TL olmaktadır. Ayrıca gözlemcilere maç için harcırah verilmemektedir. GVK'da gözlemciler için düzenlenmiş bir istisna bulunmamaktadır. GVK gözlemcilere münferit bir iş gözüyle bakmaktadır. Bu sebeple gözlemciler için bir gelir vergisi istisnası tanınmamakla birlikte, bu kişilerin elde ettiği gelirlerin genel esaslar çerçevesinde vergilendirmesi öngörmüştür.

Bu durum sporun kendi içerisinde yaşadığı eşitsizliğe bir başka örnek niteliğindedir. Gözlemcilerden yaklaşık dört kat fazla ücret alan hakemler gelir vergisinden müstesna iken, onlara nazaran çok düşük ücret alan gözlemciler

[133] Yalçın Gül – Gökhan Yıldırım, "Teşvik Gayesiyle Verilen İkramiye ve Mükafatlar", **Vergi Dünyası Dergisi**, Ağustos 2008, sy. 324,
Çevrimiçi: http://www.muhasebe.gen.tr/mevzuat/gvk/teblig/tgvk128.html
"Düzeltme"

genel esaslar çerçevesinde vergilendirilmektedir. Bu durum ciddi bir adaletsizlik yaratmaktadır. Ancak hakemlere tanınan gelir vergisi istisnası spor dışındaki kişilerle mukayese edildiğinde çok daha büyük bir adaletsizlik yaratmaktadır. Hakemlerin ücretlerindeki gelir vergisi istisnasının tekrar değerlendirilmesi elzemdir.

8. PROFESYONEL SPOR KULÜBÜ YÖNETİCİLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

Profesyonel kulüp yöneticiliği isminden de anlaşılacağı üzere spor kulüplerinin idari ya da mali işlerini yöneten, işvereni spor kulübü olan kişilerdir. Bu kişiler belirli bir sözleşme uyarınca belirli bir ücret karşılığı yöneticilik görevini ifa etmektedir. Bu kişiler spor kulüplerinin idare organı olan YK tarafından atanan kişilerdir.

Spor yöneticileri gerçek bir kişidir. Bu kişilerin hizmetleri karşılığı elde ettiği gelir ücrettir. Ücret geliri elde etme GVK uyarınca vergiyi doğuran bir olaydır. Her gerçek kişinin tabi olduğu vergisel yükümlülüklere sahiptirler. Bu grup için tanınmış herhangi bir istisna ve muafiyet yoktur. Bu kişilerin elde ettiği ücret gelirleri genel esaslar çerçevesinde vergilendirilecektir. Kanun koyucu yerinde bir hareketle bu kişilere yönelik herhangi bir istisna ya da muafiyet tanımamıştır.

9. SPORA VERİLEN DESTEKLERİN VERGİSEL ALANDAKİ YANSIMALARI

Sporda sponsorluk, spor dallarının popülerleşmesi ve de geniş kitleler tarafından takip edilmesiyle çok büyük bir gelişme göstermiştir. Kuruluşlar tanıtımlarını reklamlar yerine sponsorluk kanalıyla gerçekleştirmekte, böylelikle hem 5105 Sayılı Kanun ile genişletilmiş bir alana yapılan sponsorluk harcamaları karşılığında vergi avantajları kazanılmış hem de bir takım reklam kısıtlamalarının önüne geçilmiş olacaktır. Dünya ve ülkemizde sponsorluk ile

ilgili rakamlara ve istatistiki bilgilere bakacak olursak; 2000 yılında 22 milyar ABD doları, 2001 yılında 24 milyar ABD doları ve 2002 yılında ise 26 milyar ABD doları sponsorluk harcaması yapılmış olup bunun %69' u spor alanında yapılmıştır. Ülkemizde yapılan bir araştırmada ise, ülkemizde sponsorluk yapanların %90' ı spor alanında sponsorluk yapmaktadır. Spor'da sponsorluk yapanların ise %77,50' si futbolda sponsorluğu seçmektedirler. Sponsorluk yapanların %92,50' si bunun tek taraflı bir bağış olmadığını, %70'i ise bunun ticari amaçlarla yapıldığı belirtmektedir. Rakamlar ve istatistiki bilgilere göre spor, sponsorluğun yoğun olarak yapıldığı ve kuruluşların ciddi harcamalar yaptığı bir ekonomik sektör haline gelmiştir[134].

Sponsorluğun önemli hukuki dayanakları, 3289 Sayılı GSGM Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun, 5105 Sayılı GSGM Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ve de GSGM Sponsorluk Yönetmeliğidir. Bu düzenleme sponsorluk faaliyetlerine ve bunun vergisel sonuçlarına önemli ölçüde ışık tutarak yön göstermektedir[135].

Sponsorluk yapılabilecek alanlar kanunla belirlenmiştir. Bu alanları belirtecek olursak;

- GSGM yıllık faaliyet programında yer alan ulusal ya da uluslararası gençlik ve spor organizasyonları,
- Sporcu transfer bedelleri hariç olmak üzere spor kulüpleri ile federasyonların yıllık programlarında bulunan eğitim ve altyapı faaliyetleri gibi sporun yaygınlaştırılması ve sporcuların desteklenmesine yönelik resmi sportif faaliyetleri,
- Kamu kurum ve kuruluşları ve yerel yönetimler ile spor kulüplerine ait gençlik ve spor tesislerinden GSGM tarafından uygun görülenlerin yapım, onarımı, ikmali ve bakımı,

[134] Elif Sonsuzoğlu, "Sporda Sponsorluk ve Reklam Yasaklarının Dolanılması – I", **Yaklaşım Dergisi**, Ekim 2004, sy. 142, s. 32 – 33.
[135] Emrah Akın, "Sportif Faaliyetlere Sponsor Olunması ve Sponsorluğun Vergisel Boyutu", **Yaklaşım Dergisi**, Mayıs 2006, sy. 161, s. 1 – 2 .
"Düzeltme"

- Federasyonların veya spor kulüplerinin sportif hizmet ve faaliyetlerinin yürütülmesi için gerekli olan spor organizasyonları ile sportif araç, gereç ve malzeme temini,
- Ferdi lisanslı sporcuların, GSGM veya federasyonlar tarafından katılmasına izin verildiği ulusal veya uluslararası spor organizasyonları,
- Türkiye Milli Olimpiyat Komitesi ile Paralimpik Komitesinin sportif faaliyetlerine ilişkin hizmetleri sağlanması konusunda gerçek ya da tüzel kişiler sponsorluk yapabilir[136].

Sponsorluk faaliyetleri ise belirli ayni veya nakdi harcamalar için yapılabilmektedir. Bunlar ise sponsorluğun esaslarını oluşturmaktadır. Bu harcamalar ise;

- Ulaşım harcamaları,
- İaşe ve ibate harcamaları,
- Ödüller ve promosyon ürünleri harcamaları,
- Reklam ve tanıtım harcamaları,
- Kırtasiye harcamaları,
- Malzeme araç ve gereç alımı ile kiralama harcamaları,
- Tesis kiralama harcamaları,
- GSGM tarafından uygun görülen organizasyonlarla ilgili diğer harcamalar sponsorlar tarafından yapılabilmektedir. Son madde ile harcama kalemleri sınırlandırılmamış ve GSGM tarafından uygun görülen ve adı belirtilmeyen başkaca harcamaların da sponsorluk kapsamında değerlendirilmesini önü açılmıştır[137].

Kanun koyucu sponsorluk harcamaları yapabilme ve bunun vergisel avantajlarında faydalanabilmeyi bir takım şartlara bağlamıştır. Buna göre öncelikle sponsor ile sponsorluk alanlar arasında bir sponsorluk sözleşmesi

[136] Altar Ömer Arpacı, "Sporda Sponsorluk Uygulaması ve 5228 Sayılı Kanunun Sonrası Durum", **Vergi Sorunları Dergisi**, Eylül 2005, sy. 204, s. 50.
[137] Levent Gençyürek, "Spora Destek Olanlara Vergi Avantajları", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Ağustos 2004, sy. 196, s. 30.

imzalanması gerekmektedir. Bir başka şart ise sponsorluk yapacak kişi ya da tüzel kişinin vergi ve sosyal güvenlik borcunun bulunmaması gerekmektedir[138].

Yukarıda detaylarıyla belirtilen kişi ya da kurumlara yukarıda sayılan harcama kalemlerini yapan sponsora bir takım vergisel avantajlar sağlanmıştır. Gerçek ve tüzel kişiler için 5015 Sayılı Kanun ile GVK m. 89' a ve KVK m. 14'e eklenen fıkralar ile yukarıda izah edilen sponsorluk harcamalarının yıllık beyannameyle bildireceği gelirinden indirebileceği ya da gider olarak yazabileceği belirtilmiştir. Ancak sponsorluk yapılan spor dalının profesyonel ya da amatör olmasına göre gider yazılacak tutar değişmektedir. Buna göre amatör spor dalları için yapılan sponsorluk harcamalarının tamamı, profesyonel spor dalları için yapılan sponsorluk harcamalarının %50' si yıllık beyannamede gelirden indirilebilecek ya da gider olarak gösterilebilecektir[139].

GVK Müteferrik istisnalar bölümünde yer alan m. 23 b. 15 uyarınca; yüz ve daha az sayıda işçi çalıştıran işyerlerinde bir, yüzden fazla işçi çalıştıran işyerlerinde iki, amatör sporcu çalıştıranların, her yıl müsabakalara iştirak ettiklerinin belgelenmesi durumunda bu amatör sporculara ödenen ücretler iki asgari ücreti geçmemek kaydıyla vergiden istisna edilmiştir. Bu istisna bir takım şartlara bağlanmıştır. Buna göre yüz ve daha işçi çalıştıran işyerlerinde bir, yüzden fazla işçi çalıştıran yerlerde ise en fazla iki amatör sporcu hakkında işbu kanunca belirlenen istisna uygulanmaktadır. Bu istisna sadece işçilere uygulanacağından bahisle 657 sayılı kanuna tabi olarak çalışan devlet memurları bu istisnadan faydalanamamaktadır. Devlet memurlarının bu istisna kapsamında değerlendirilmemesini Maliye Bakanlığı 26.03.1998 gün ve B.07.0.GEL.0.42/42/11934 sayılı özelgesi ile teyit etmiştir[140]. Bir diğer şart ise ücret ödenen sporcunun her milli müsabakalara katılması ve bunu belgelemesidir. Belgeleme sporcunun bağlı bulunduğu GSGM ya da GSGM il müdürlüğü tarafından müsabakalara katıldığını tasdik edilmesi anlamını

[138] Emrah Akın, **a.g.m.** , s. 4.
[139] Levent Gençyürek, **a.g.m.** , s. 31,
Mehmet Maç – Tarık Jamali, " Kurumlar Vergisini Etkileyebilen Bağışlar ve Sponsorluk", **Vergi Dünyası,** Eylül 2006, sy. 301, s. 12 – 17.
[140] Çevrimiçi: http://www.muhasebe.gen.tr/mevzuat/genelge/gen001.htm.

taşımaktadır[141]. Belgelendirmeye ilişkin olarak Maliye Bakanlığı tarafında GVK 147 numaralı Genel Tebliği ayrıntılı bilgi vermiştir. Bu istisnanın son bölümü ise, bu istisna kapsamında sporculara ödenen ücretler asgari ücretinin iki katından fazla olamayacaktır. Bu şartlar dahilde amatör sporculara ödenen ücretler gelir vergisinden müstesna tutulmuştur.

Spora destek olan kişilerin bu tarz vergisel avantajlar sağlanması AY m. 52 uyarınca sporun kitlelere yayılmasını güçlendiren nitelikte bir uygulamadır. GVK m. 23 b. 15 uyarınca getirilen istisnanın kapsamı amatör sporcunun mili müsabakaya katılma şartıyla daralmaktadır. Bu durum ise sporun desteklenmesi ve geniş kitlelere yayılması amacına ulaşmayı engellemektedir. Bu şart en azından milli müsabakalar yerine federasyonlar ya da GSGM tarafından düzenlenen müsabakalara katılma şartı getirilmesi durumunda uygulanacak istisnanın kapsamı genişletilebilir.

Sonuç olarak kişi ya da kurumlara ödeyeceği vergi yerine kitlelerce takip edilen spor dallarında destek vermesi hem tanınmaları artırmakta hem de sporun gelişmesine ve toplumda yayılmasına yardımcı olmaktadır.

10. ULUSLARARASI ÇİFTE VERGİLENDİRME KAPSAMINDA SPORUN VERGİLENDİRMESİ

10.1. ULUSLARARASI ÇİFTE VERGİLENDİRME KAVRAMI VE ESASLARI

Gelişen ve de gittikçe küreselleşen Dünya'da ekonomik ilişkiler giderek sıklaşmakta ve ülkeler üstü bir düzeye gelmektedir. Vergi alma ülkenin egemenliğine ilişkin bir hak olmakla birlikte uluslararası düzeydeki ilişkilerde belirli bir işlem farklı ülkelerin mevzuatlarında vergiye tabi olabilmektedir. İşte bu durum çifte vergilendirmeye zemin hazırlamaktadır.

Çifte vergilendirme kısaca birden fazla devlete ait vergilendirme yetkisinin kullanılması halidir. Bununla birlikte çifte vergilendirme hukuki – ekonomik, yatay – dikey, gerçek – görünüşte ve de kişisel – kişisel olmayan – karışık

[141] http://www.muhasebe.gen.tr/mevzuat/gvk/teblig/tgvk147.html

vergilendirme gibi türlere ayrılmaktadır. Fakat konumuz gereği hukuki – ekonomik çifte vergilendirme üzerinde durulmaktadır. Ekonomik çifte vergilendirme birden fazla kişinin aynı vergi konusu üzerinde ayrı ayrı vergilendirilmesini ifade etmektedir. Hukuki çifte vergilendirme ise, aynı vergi konusunun birden fazla devletin vergi yasalarının egemenliği altında olması dolayısıyla, her iki devletin yasalarına göre ayrı ayrı vergilendirme konusu sayılmasıdır. Birleşmiş Milletler ile Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü çifte vergilenme konusunda çalışmalar yapmış, bunu model anlaşma metinleriyle somutlaştırmışlardır. Bu çalışmalar uyarınca kabul gören tanım, uluslararası çifte vergilendirme, iki veya daha fazla devletin, aynı vergi yükümlüsünü, aynı vergi konusu ile bağlantılı olarak ve aynı vergilendirme dönemi için benzer vergilerle vergilendirmesi olarak kabul edilmiştir[142].

Uluslararası çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik gerek ulusal mevzuatta gerek OECD ve BM gibi kuruluşlarca hazırlanan model anlaşmalar gerekse de devletlerarası anlaşma irdelendiğinde, bir takım kurallar ortaya konulduğu görülmektedir. Bunlardan ilki mükellefin tam mükellef olup olmamasında ortaya çıkmaktadır. Şayet tam mükellef kabul ediliyorsa, Türkiye içinde ya da dışında elde ettiği gelirlerin tamamı üzerinden vergilendirilmektedir. Ancak dar mükellef ise sadece Türkiye'de elde ettiği gelirleri vergiye tabi olmaktadır. Bununla birlikte dar mükellefiyete tabi kişinin, ücret gelirinin Türkiye'de elde ettiğini kabul etmek için GVK m. 7 f. 3 uyarınca; hizmet Türkiye'de ifa edilmiş olması ya da hizmet Türkiye'de ifa edilmese bile Türkiye'de değerlendirilmiş olması gerekmektedir. OECD model anlaşmanın m. 7, 14, 15 ve 17 uyarınca sporcular için ayrı bir düzenleme yapılmıştır. Buna göre bir devletin mukim olan sporcularının diğer devlette icra ettiği kişisel faaliyetlerinden dolayı, elde ettiği gelirler söz konusu faaliyetin icra edildiği kaynak ülkede vergilendirilecektir. Bu konudaki bazı terimleri açıklamak gerekirse; mukim ülke ikametgah, ev, kanuni merkez ya da herhangi bir kıstastan ötürü mukimi olduğu devleti ifade eder.

[142] M. Cüneyt Yatkın, **a.g.e.** , s. 116 – 118,
Billur Yaltı Soydan, **Uluslararası Vergi Antlaşmaları**, 1995 İstanbul, s. 2 – 6.
"Düzeltme"

Kaynak devlet ise; vergi konusu gelirleri gayrisafi hasılasından mukim devlet mükellefine aktaran devleti ifade etmektedir[143].

Devletler son olarak akdedecekleri ikili anlaşmalar ile vergilendirme yetkisini karşılıklı olarak sınırlandırabilirler. Türkiye 1974 illa 2002 tarihleri arasında 49 farklı ülke ile çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik ikili anlaşma yapmıştır. Bu durumda belirli hallerde sadece bir devlet vergi konusu duruma ilişkin olarak vergilendirme hakkına sahip olmaktadır. Buradaki düzenlenmeler de OCED ve BM model anlaşmalarına genellikle paralel olmaktadır. Ancak spor uygulamalarındaki hakim ilke, sporun icra edildiği kaynak devlette vergilendirilmenin yapılması olmakla beraber ülkeler arasında akdedilen çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının kontrol edilmesinde de fayda vardır. Şöyle ki bazı durumlar bu anlaşmalar kapsamında vergiye tek taraflı istisna tanınması olabilmektedir. Bu durumlar da örnek vermek gerekirse, kaynak devlette vergilendirme yapılır; ancak mukim devlet anlaşma çerçevesinde tek taraflı istisna tanımış ise bu gelir vergi konusu yapmayarak vergilendirmenin dışında bırakabilir[144].

Bu sebep ile çiftçe vergilendirilmeye konu işlemlerde ilk olarak çiftte vergilendirmeyi önlemeye yönelik bir anlaşma olup olmadığı kontrol edilmelidir. Şayet böyle bir anlaşma yok ise spor dair uygulamalardaki genel ilke sporun icra edildiği kaynak devlette vergilendirmenin yapılmasına yönündedir.

10.2. SPORDA ULUSLARARASI ÇİFTE VERGİLENDİRME ÖRNEKLERİ

Spor gittikçe büyüyen yapısı gereği devletlerarası ilişkilerin yoğunlaştığı bir daldır. Özellikle tüm dünya çapında takip edilen futbol, basketbol ve motor sporları gibi dallarda, devletlerarası ilişki daha yoğun olarak cereyan etmektedir. İşte bu yoğunluk, yoğun ekonomik hareketi, bu ekonomik harekette devletlerin vergilendirme egemenliklerinin birbirleriyle çatışmasını doğurmaktadır.

---

[143] Murat Başaran – Tezcan Atay, **a.g.e.** , s. 360 – 361.
[144] M. Cüneyt Yatkın, **a.g.e.** , s. 122 – 123,
Murat Başaran – Tezcan Atay, **a.g.e.** , s. 362 – 364.

Bu ekonomik gelişmenin yanı sıra sporun özelliklerinden de kaynaklı bazı özel durumlarda ortaya çıkmaktadır. Bir devletin vatandaşı olması rağmen, o ülke kanunları uyarınca tam mükellef olmayan bir kişinin farklı bir ülkede gelir elde etmesi ya da bir kişinin aynı anda farklı ülkelerden gelir elde etmesi gibi spora özel durumlar karşımıza çıkmaktadır. Bu durumda gerek vergi kanunları gerekse çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının ne şekilde bir yol izleyeceği tartışmalı bir hale gelmektedir. Bu durumları ve bunlara karşı uygulanan vergi ve çifte vergilendirmeyi önleme ilkelerini örneklerle açıklamayı yararlı görmekteyiz.

Basit bir örnek ile başlayacak olursak; Türkiye'de spor faaliyetlerini icra eden İngiliz vatandaşı bir sporcu, elde ettiği gelirler için ilk olarak OECD model anlaşma uyarınca kaynak ülke olan Türkiye'de vergilendirmeye tabi tutacaktır. Ancak İngiltere ile Türkiye arasında çifte vergilendirmenin önlenmesine dair uluslararası bir anlaşmanı varlığı halinde bu anlaşma hükümleri uyarınca vergilendirme yapılması, şayet tek taraflı bir istisna tanınmış ise buna riayet edilmesi gerekmektedir[145].

Bir başka örnek vermek gerekirse, 2010 takvim yılı içerisinde Fransız uyruklu bir sporcu bir sezonluğuna Türkiye'de bir spor kulübü tarafından kiralanması durumudur. Bu sporcuya aylık 50.000-TL ücret verilmektedir. Ancak sporcu bir sezonu tamamlamadan üç ay sonra, kiralık sözleşmesini sona erdirip ülkesine dönmektedir. Bu durumda Türkiye'de aldığı üç aylık ücrete ilişkin olarak spor kulübü vergi kesinti yapacaktır. Ancak Türkiye ile Fransa arasında çifte vergilendirmenin önlenmesine dair uluslararası anlaşma var ise öncelikle bu anlaşmanın hükümleri uygulanacaktır. Bu anlaşma çerçevesinde vergilendirme yapılması gerekmektedir. Diğer bir örnekte ise Türkiye'de mukim ve Türk vatandaşı bir sporcu İspanya'da katıldığı bir turnuva neticesinde bir gelir elde ettiyse OECD model anlaşma çerçevesinde, sporun icra edildiği devlette vergilendirmenin yapılacağı hükmü uyarınca, vergilendirme kaynak devlette yapılır. Fakat yine Türkiye ile İspanya arasında çifte vergilendirmenin

[145] M. Cüneyt Yatkın, **a.g.e.** , s. 123,

önlenmesine dair uluslararası bir anlaşma var ise bunun hükümleri uyarınca vergilendirmenin yapılması gerekmektedir[146].

Verdiğimiz bu üç örnek uygulamada diğer örnekleriyle paralel nitelikte olup, günlük hayatta yaşanan durumlardır. Fakat bazı durumlarda vergi ilkelerinden daha çok devletler hukukunun hakim olduğu ve bu hukuka ilişkin ilkelerin tartışıldığı örnekleri değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu örneklerin, açıklanması belirli bir çözüm için değil, sporun pratiğinde karşılaşılacak durumların tespiti amacı taşımaktadır.

Önceki bölümlerde değinildiği üzere, TFF ile Vergi Dairesi Müdürlüğü arasında sporculara ödenen primlere dair uyuşmazlığı tekrar değerlendirmekte fayda vardır. Burada esasında temel problem vergilendirmenin kaynak devlette mi yapılacağı yoksa mukim devlette mi yapılacağına ilişkindir. Bununla birlikte ödemenin yapıldığı Japonya ve Güney Kore' nin kaynak ülke sayılıp sayılmadığı da ayrı bir tartışma konusudur. OECD model anlaşma uyarınca, sporun icra edildiği ülkede vergilendirileceği ilkesi mevcuttur. Ancak ödemeyi yapan Türkiye'de mukim bir federasyondur. Bununla birlikte gelirin doğduğu ya da geliri doğuran olayın meydana geldiği yer Japonya ve Güney Kore'dir. Bu uyuşmazlıkta ülkeler arası yapılan çifte vergilendirmenin önlenmesine dair uluslararası anlaşmalar kritik önem arz etmektedir. Bu anlaşmalar uyarınca tek taraflı bir vergi istisnasının olup olmadığının değerlendirilmesi gerekmektedir. Fakat genel prensipler uyarınca değerlendirildiğinde, vergilendirmenin Türkiye dışında yapılmasının bu ilkelere uygun olduğu düşünülmüştür. Ancak bu konu yargıya intikal ettiği için bu konuyla ilgili olarak nihai karar yargı tarafından verilecek ve bu tür uygulamalara yön verecektir.

Spora ilişkin bir diğer özel husus ise kişilerde yaşanmaktadır. Özellikle sporcu ya da spor takımı antrenörleri ya da teknik direktörleri aynı anda birden fazla takımı çalıştırabilmektedir. Bu bir spor kulübü takımı ile bir milli takım olabilmektedir. Bu iki spor takımı aynı ülke içerisinde ise çifte vergilendirme anlamında bir sorun ortaya çıkmamaktadır. Ancak bazen bu iki takım farklı

[146] Murat Başaran – Tezcan Atay, **a.g.e.** , s. 359 – 366.

ülkelere ait olmaktadır. Bazen de bu takımları çalıştıran antrenör ya da teknik adam, bu iki takımın yerleşik olduğu ülkeden başka bir ülkenin vatandaşı olabilmektedir. Bu durumda üç ayrı ülkenin iç içe olduğu bir çifte vergilendirme durumu ortaya çıkmaktadır. Buna güncel bir örnek vermek gerekirse, 2008 – 2009 sezonunda Guus Hiddink Rusya Federasyonu A milli futbol takımını çalıştırırken, sezonun ikinci döneminde İngiliz futbol kulübü olan Chealsea' yi de çalıştırmıştır. Bununla birlikte Guus Hiddink Hollanda vatandaşıdır. Guus Hiddink hem Rusya A milli takımını çalıştırdığı için Rus Futbol Federasyonundan ücret almakta, hem de Chealsea futbol takımını çalıştırdığı için İngiliz futbol kulübünden bir ücret almaktadır. Bu durumda Hollanda vatandaşı olan Guus Hiddink hem Rusya'da hem de İngiltere'de gelir elde etmektedir. Elde edilen bu gelirlerin ne şekilde vergilendirileceği önemli bir hususturBurada yine OECD model anlaşması uyarınca vergilendirme ilke olarak kaynak devlet tarafından yapılacaktır. Ancak söz konusu olayda teknik adamın hangi ülkede yoğun ilişki içinde olduğunun da irdelenmesi gerekmektedirBununla birlikte ikamet süresi de önem arz etmektedir. Şöyle ki kulüp takımları hafta bir kez maç yapmaktadır. Buna nazaran milli takımlar belirli bir periyotta bir araya gelerek maç yapmaktadırlar. Buna göre Guus Hiddink spor kulübü çalıştırdığı dönemde İngiltere'de mukim kabul edilmelidir. Ancak bu üç ülke arasındaki çifte vergilendirmenin önlenmesine dair uluslararası anlaşmalar ve devletlerin kaynak ve mukim devlet ilkelerine nasıl baktıkları vergilendirme için çok önemlidir. Bütün bu etkenler bir arada değerlendirilerek durumun kavranması ve buna göre vergilendirme yapılması gerekmektedir.

Ancak çifte vergilendirmede yine düğümlenilen nokta; vergisel ilkelere ilişkin uyuşmazlıktan çok, devletlerin vergiye ve bunu doğran olaylar karşısındaki devletler hukukuna ilişkin ilkeler önem arz etmektedirDevletlerin vergi salma egemenliğinden tek taraflı vazgeçme eğilimi ve bu yöndeki uygulamaları bu tür uyuşmazlıklara yön vermektedir.

SONUÇ

Spor günden güne gelişen bir ekonomik faaliyetler bütünü halini almıştır. Bu gelişmelerin gerek kanun koyucu gerekse gelir idaresi tarafından iyi değerlendirilmesi gerekmektedir. Spor ve sporun etrafında cereyan eden ekonomik ilişkilerin iyi kavranması gerekmektedir.

Ülkemizdeki tek profesyonel spor dalı futboldur. Diğer spor dalları profesyonel spor dalı olarak kabul edilmediğinden amatör spor dalı olarak kabul edilmektedir. Ancak gerek toplumdaki yaygınlık, gerekse ekonomik hacimleri dikkate alındığında basketbol, voleybol ve motor sporları profesyonel spor dalı olarak kabul edilmelidir. Bu spor dallarının profesyonel spor olarak kabul edilmemesi beraberinde bu spor dalındaki sporcularında amatör statüde kabul edilmesi sonucunu doğurmaktadır. Spor dalları da içinde bulundukları duruma göre çözümler ortaya koymaktadır. Basketboldan bir örnek vermek gerekirse, amatör bir spor dalı olan basketbolda basketbolcular da amatör sporcudur. Ancak futbol kadar olmazsa da TBF Birinci Basketbol Liginde oynayan basketbolcular ciddi ücretler almaktadır. Ancak bu ücretin alınması durumunda, GVK açısından ücret geliri doğmakta ve ücret geliri elde etmesi bu sporcuları amatör sporcu olmaktan çıkarmaktadır. Böyle bir durum bizi kavramsal bir açmaza sürüklemektedir. Bu açmazdan çıkmak için TBF ara bir statü olarak sözleşmeli sporcu kavramı oluşturmuştur. Fakat bu yaratılan bu kavramlar kavram karmaşası oluşturmaktan başka bir yarar sağlamamıştır.

Ayrıca çoğu sporun amatör spor dalı olarak kalması, birçok kuruma vergisel avantajlar sağlamaktadır. Bu sebeple ne kadar gelişmiş olsa da bu spor dallarının profesyonel spor dalı olamamasının nedenlerinden biri de bu olmaktadır. Spora birçok kişi ve kurum destek olmaktadır. 3289 Sayılı GSGM Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun, 5105 Sayılı GSGM Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ve de GSGM Sponsorluk Yönetmeliği uyarınca amatör spor dallarına yapılan harcamalarının

%100'ü gider gösterilebilmektedir. Ancak harcama yaptıkları spor dalı profesyonel spor dalı olarak tespit edilmesi halinde yapılan harcamaların %50' si gider olarak gösterilebilecektir. Bu durumda da harcamanın %50'si gider olarak gösterilemeyecek ve vergiye tabi olacaktır. Bu unsur spor dallarının profesyonel spor dalı olarak tespit edilmemesine etken olabilir.

Önünde duran engel her ne olursa olsun, öncelikle sporun kendisinden kaynaklı bu tür sorunları bir çözüme kavuşturması gerekmektedir. Yapısı, yeri ve ekonomik faaliyetleri bakımından profesyonel spor dalı olarak tespit edilen spor dalları ilgili mevzuat gereğince profesyonel spor dalı olarak tespit edilmelidir.

Spora ilişkin bir diğer önemli husus ise sporcuların vergilendirilmelerinde karşımıza çıkmaktadır. Yaklaşık son 16 yıldır sporcuların elde ettiği gelirlere yönelik çeşitli istisnalar tanınarak, bu gelirler vergi dışında bırakılmaktadır. Bu tür gelirler için belirli oranlarda vergi kesintisi yapılması öngörülmektedir. Son düzenlenme 08.06.2008 yılında 5766 Sayılı Kanun ile yapılmıştır. Bu kanunun 8. maddesiyle GVK'ya geçici 72. madde eklenmiştir. Bu madde uyarınca sporculara ödenen ücret ve ücret olarak kabul edilen ödemeler vergiden müstesna tutularak, bu ödemelerden lig usulüne tabi sporcularda en üst ligde oynayanlar için %15, en üst altı ligde oynayanlar için %10 ve diğer liglerde oynayan sporcular için ise %5 ve lig usulüne tabi olmayan sporcular ve uluslararası müsabakalara katılmaları karşılığı yapılan ödemelerden de %5 oranında vergi kesintisi yapılmasını hükme bağlamıştır. Tanınan bu istisna 31.12.2017 tarihine kadar devam etmesi yine kanun uyarınca hüküm altına alınmıştır. Bu düzenleme incelendiğinde, ilk olarak sporculara lig usulüne göre tanınan istisnanın, eşitlik, sosyal devlet, vergi adaletine ve mali güce göre vergilendirme ilkelerini açıkça ihlal ettiği görülmektedir. Bununla birlikte Devletin başarılı sporcuyu koruması anayasal bir yükümlülük olmasına rağmen, daha üst ligde oynayan, daha başarılı olan bir sporcudan daha fazla vergi alınarak bu yükümlülük ihlal edilmektedir. Bundan daha önemlisi AY m. 73'de herkesin mali gücüne göre vergilendirilmesi öngörülmüş ve Devletin bunu sağlamaya yönelik vergi politikaları oluşturması hedef gösterilmiştir. Buna rağmen sporculara nazaran çok daha az ücret alan kişiler, GVK genel esasları uyarınca artan oranlarla vergi öderken sporcuların

ücretleri vergiden istisna tutularak, sabit oranlı bir vergi kesintisi öngörülmüştür. Sporcu daha fazla kazanmasına rağmen, aynı meblağı kazanan sporcu olmayan bir kişiye göre daha az vergi ödemektedir. Bu durum mali güce göre vergilendirme ilkesini açıkça ihlal eder niteliktedir.

Tanınan istisnaya ilişkin kanunun gerekçesinde bir ifade yer almamaktadır. Ancak AY m. 59 uyarınca sporun kitlelere yayılması ve sporcuyu koruma amacıyla getirildiğini düşünsek bile bunun için vergiden muaf tutulması yerinde bir düzenleme olmamaktadır. Sporcunun korunması ve sporun kitlelere açılması için Devletin alacağı önlem, bu derece adaletsizlik ve eşitsizlik yaratmaması gerekmektedir. Bu sebeple 1994 yılında genişleyerek uygulanan ve mevcut düzenlemeler uyarınca 2017 yılının sonuna kadar sürecek bir vergi istisnası, ödeme gücüne göre vergilendirme ve vergi adaleti ilkelerini açıkça ihlal etmektedir. Bu sebeple tanınan istisnaya ilişkin olarak yeni bir düzenleme yapılması gerekmektedir.

5766 sayılı kanun ile GVK'ya eklenen geçici 72. madde uyarınca uluslararası müsabakalara katıldıkları için sporculara ödenen ücretler vergi istisnası tanınarak %5 vergi kesintisi yapılması hükmüne bağlamıştır. Uluslararası müsabakalara katılan sporcuya yapılan bu ödemeler teşvik ve ödüllendirme amaçlıdır. Ülkeyi temsil ettiği için yapılan bir ödemedir. Ancak bu ödemeler sporculara bağlı bulundukları spor kulüpleri tarafından değil, bağlı bulunduğu federasyon veya GSGM tarafından yapılmaktadır. Bu kurumlarla sporcu arasında bir işveren ilişki mevcut değildir. Bu sebeple bu kurumlardan aldığı ödemeleri ücret olarak kabul edemeyiz. GVK m. 61 b. 6 uyarınca bu tür ödemeler ücret kabul edilse bile, GVK m. 29 uyarınca amatör sporculara ödenen ödül ve ikramiyeler gelir vergisinden müstesna tutulmuştur. Bilindiği üzere futbol harici bütün spor dalları amatör spor dalı, bunları icra eden sporcular ise amatör sporculardır. Futbol dışı diğer spor dallarındaki sporculara milli müsabakalara katıldıkları için yapılan ödeme halihazırda GVK m. 29 uyarınca ödül ve ikramiye kapsamındadır. Kanun koyucu 5766 Sayılı Kanunun ilgili hükümlerini düzenlerken GVK m. 29'u dikkate almamıştır. Bu haliyle 5766 Sayılı Kanununun bu hükümleri ülkemizdeki tek profesyonel spor dalı olan futbolda uygulama alanı bulmaktadır.

Spor hakemlerine yapılan ödemeler GVK m. 29 b. 4 uyarınca vergiden müstesna tutulmakla birlikte, spor hakemleri günümüzde ciddi ücretler almaktadır. Bu kadar ciddi ücretler almasına rağmen tamamen vergiden müstesna tutulması ödeme gücüne göre vergilendirme ilkesiyle çelişmektedir. Getirilen düzenlemenin hiçbir gerekçesi olmadığı gibi, genel anlamıyla AY m. 59'da gösterilen amaçlara hizmet etmediği de aşikardır. Bununla beraber hakemlere ödenen ücretlerin vergiden müstesna tutulmasına ilişkin düzenleme "Teşvik ikramiye ve mükafatlar" madde başlı altında düzenlenmiştir. Ancak ilgili bent uyarınca ikramiye ya da mükafat değil, ücret istisna kapsamına alınmıştır. Düzenleme ile madde başlığı arasında uyumsuzluk bulunmaktadır. Bu sebeple ilk olarak tanınan bu istisnanın GVK içerisindeki yerinin tekrar düzenlemesi ve tanınan bu istisnanın yeniden değerlendirilerek belirli bir sınırlama doğrultusunda tanınması, belirli bir miktarın üzerindeki ödemelerin genel esaslar çerçevesinde değerlendirilmesi ya da bu istisnanın tamamı ile kaldırılmasının gerektiği kanısındayız.

55 numaralı KDV Genel Tebliğinde de belirtildiği üzere spor kulüplerinin oyuncu transferi ve kiralamasının KDVK kapsamına girmediği tespit edilmiştir. Ancak sporcuların kiralanması, yani geçici transfer sporcunun bir spor kulübü adına spor yapma hakkının kiralanması niteliğinde olduğu için, KDVK kapsamında olması ve bu sebeple alınan ödemelerden KDV hesaplanması gerekmektedir. Kanun koyucunun bu kapsamda yeni düzenlenme yaparak, bu konunun KDV içine dahil edilmesi gerekmektedir.

Spor sürekli gelişen ve spora bağlı faaliyetleri her geçen gün artan bir sektör durumuna gelmiştir. Gerek kanun koyucu gerekse gelir idaresi bu gelişmeleri iyi takip etmelidir. Bununla birlikte çalışmada detaylı olarak ele alındığı üzere kanun koyucu spora vergisel anlamda bir takım imtiyazlar tanımaktadır. Ancak tanınan bu imtiyazlar vergi adaletsizliği yaratmaktadır. Tanınan istisnaların tekrar gözden geçirilmesi gerekmektedir. Bununla birlikte kanun koyucu, vergi konusunda spor kulüplerine ve sporculara iyimser bir tavırla davranmaktadır. Ancak bu iyimser tavır suiistimaller yaratacak duruma gelmiştir. Sporun kitlelere yayılması ve sporcunun korunması anayasal bir görev olduğu gibi, vergi

adaletinin sağlanması, ödeme gücüne göre vergilendirilme yapılması ve herkesin mali gücü oranında kamu harcamaları katılması da anayasal görevdir. Vergi konusundaki bu ilkeler konusunda kanun koyucunun ve gelir idaresinin hassas davranması gerekmektedir. Vergi konusundaki mevcut düzenlemelerin bu ilkeler doğrultusunda gözden geçirilmesi ve gerekli konularda yeni yasal düzenlemeler yapılması vergi adaletinin sağlanması açısından uygun olacaktır.

KAYNAKÇA

I.KİTAPLAR

Aksoy, Şerafettin: **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, 5. Bası, İstanbul 1999.

Akşar, Tuğrul: **Endüstriyel Futbol**, İstanbul 2005.

Akşar, Tuğrul; Merih, Kutlu: **Futbol Ekonomisi**, İstanbul 2006.

Başaran, Murat,
Atay, Tezcan: **Spor ve Sporcunun Vergilendirilmesi ve Vergi Avantajları,** Ankara, Haziran 2003.

Cenk, Ramazan: **Ücretler Tazminatlar ve Harcırahlar**, Ankara 1999.

Çağlayan, Ramazan: **Spor Hukuku**, 1. Bası, Ankara 2007.

Erkiner Kısmet
Mutlu Uğur: **Türk Spor Mevzuatı**, İstanbul 2007.

Ertaş, Şeref
Petek, Hasan: **Spor Hukuku**, Ankara 2005.

Erten, Rifat: **Milletlerarası Özel Hukukta Spor**, Ankara 2007.

İmregün, Oğuz: **Kara Ticaret Hukuku Dersleri**, Filiz Kitapevi, İstanbul 2001, 12. Bası.

Kızılot, Şükrü: **Spor Hukuku Dersleri**, Kadir Has Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2007.

Koçak, T. Emre: **TFF Tahkim Kurulu**, Ankara 2007.

Kuper, Simon: **Futbol Asla Sadece Futbol Değildir,** Sabah Yayınları, İstanbul, 1996.

Moroğlu, Erdoğan: **Notlu – İçtihatlı Türk Ticaret Kanunu ve İlgili Mevzuat**, İstanbul 1999.

Özbalcı, Yılmaz: **Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamalar**, Ocak 2006.

Soydan, Billur Yatlı: **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, İstanbul 1995.

Şenyüz, Doğan: **Türk Vergi Sistemi**, Bursa 1999.

Petek, Hasan: **Profesyonel Futbolcu Sözleşmesi**, Ankara 2002.

Poroy, Reha, Tekinalp Ünal, Çamoğlu, Ersin: **Ortaklıklar ve Kooperatif Hukuku**, 9. Bası, İstanbul 2003.

II. MAKALELER

Akın, Emrah: "Sportif Faaliyetlere Sponsor Olunması ve Sponsorluğun Vergisel Boyutu", **Yaklaşım**, Sayı 161, Mayıs 2006.

Arpacı, Altar Ömer: "Bakanlar Kurulu'nca Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıflara ve Kamuya Yaralı Statüsü Verilen Derneklere Sağlanan Vergisel Avantajlar", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı 34, Ekim 2006.

Arpacı, Altar Ömer: "Sporda Sponsorluk Uygulaması 5228 Sayılı Kanun Sonrası Durum", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 204, Eylül 2005.

Ateşli, D.Erkan: "Sporculara Ödenen Transfer Ücretlerinin Vergilendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 131, Ağustos 1999.

Başaran, Murat,
Atay, Tezcan: "Sporcuların Ücret Gelirlerinin (4842 Sayılı Kanun Düzenlemeleri Uyarınca) Vergilendirilmesi-I", **Yaklaşım**, Sayı:126, Haziran 2003.

Başaran, Murat,
Atay, Tezcan: "Sporcuların Ücret Gelirlerinin (4842 Sayılı Kanun Düzenlemeleri Uyarınca) Vergilendirilmesi-II", **Yaklaşım**, Sayı:127,Temmuz 2003.

Boztaş, Hakan: "Futbol Kulüplerinin Gelir ve Giderlerine Genel Bir Bakış" **Vergi Dünyası**, Sayı:317, Ocak 2008.

Budak, Tamer: "Anayasal Vergileme İlkeleri: Sporcu Ücretlerinin Vergilendirilmesi" **Vergi Dünyası**, Sayı:346, Haziran 2010.

Çelener, Balca: "Gelirler Vergisi Açısından Sporcu Ücretlerinin Değerlendirilmesi", **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Sayı: 3, Mart 2005.

Çölgezen, Övül: "Vergi Hukukunda Yorum ve Ekonomik Yaklaşım İlkesi" **Vergi Dünyası**, Sayı:346, Haziran 2010.

Doğan, Zeki: "Halka Açık Anonim Şirket Olmanın Vergi Ve Diğer Avantajları", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı: 156, Nisan 2001.

Dorukkaya, Şakir: "Futbol Kulüpleri ve Vergi", **Vergi Dünyası**, Sayı: 211, Mart 1999.

Gül, Yalçın
Yıldırım, Gökhan: "Teşvik Gayesiyle Verilen İkramiye ve Mükafatlar", **Vergi Dünyası**, Sayı: 324, Ağustos 2008.

Gün, Nuri: "Spor Kulüpleri ve Sporcuların Vergilendirilmesi", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı: 186, Ekim 2003.

Gençyürek, Levent: "Spor Faaliyetlerine Sponsor Olanlara Vergisel Teşvik", **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Sayı: 417, Haziran 2004.

Gençyürek, Levent: "Spora Destek Olanlara Vergi Avantajı", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı: 196, Ağustos 2004.

Kaneti, Selim: "Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi" **Vergi Dünyası**, Sayı:131, Temmuz 1992.

Kartal, Zihni: "Sporcu Ücretleri", **Vergi Dünyası**, Sayı: 262, Haziran 2003.

Kavak, Ahmet: "Yatırım İndirimi İstisnası İle Sporculara Ödenen Ücretler Üzerinden Yapılan Gelir Vergisi Tevkifatının Beyan ve Ödeme Süresine İlişkin Sorun", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 196, Ocak 2005.

Kıvanç, H. Hakan: "Vergi Hukukunda Yorum" www.alomaliye.com, Şubat 2008.

Kuşin, Abdülkadir: "Sportif A.Ş. Halka Açılma Sirkülerindeki Gerçekler", **Yaklaşım**, Sayı:112, Nisan 2002.

Kuşin, Abdülkadir: "Spor Kulüplerinin Şirketleşmeleri ve Halka Açılmaları", **Yaklaşım**, Sayı: 111, Mart 2002.

Maç, Mehmet: "Kurumlar Vergisini Etkileyebilen Bağışlar ve Sponsorluklar", **Vergi Dünyası**, Sayı: 301, Eylül 2006.

Omaç, Ramazan: "İkramiye ve Vergilendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 174, Mart 2003.

Özdemir, Muharrem: "Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı ve Yorum", **www.alomaliye.com,** Aralık 2005.

Özen, Necat: "5253 Sayılı Yeni Dernekler Kanunu'na Göre "Kamuya Yararlı Dernek" Statüsüne Sahip Olabilme Şartları ve Vergisel Avantajları", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı:204, Nisan 2005.

Özkan, Cemali: **Dernekler ve Vakıflar**, Ankara 2000.

Sarıalp, Ruhi: **Çağdaş Sporda Yerimiz**, İstanbul, İTÜ Beden Eğitimi Bölümü Yayını, 1988.

Sonsuzoğlu, Elif: "Sporda Sponsorluk ve Reklam Yasaklarının Dolanılması-I", **Yaklaşım,** Sayı: 147, Ekim 2004.

Sonsuzoğlu, Elif: "Sporda Sponsorluk ve Reklam Yasaklarının Dolanılması-II", **Yaklaşım,** Sayı: 148, Kasım 2004.

Sönmez, Erdal: "Son Düzenlemelere Göre Futbol Kulüpleri, Futbolcu ve Teknik Adamların Vergilendirilmesi-II", **Mükellefin Dergisi**, Sayı: 83, Kasım 1999.

Türkmen, Nedim: "Halka Açık Anonim Şirket Kavramı ve Bunlara Tanınan Vergisel Avantajlar", **Yaklaşım**, Sayı: 19, Temmuz 1994.

III. YAYIMLANMIŞ TEZLER

Yatkın, M. Cüneyt: **Türkiye'de Sporcuların Vergilendirilmesi**, İstanbul 2006, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

IV. İNTERNET SİTELERİ

www.tdk.gov.tr

www.tff.org.tr

www.tbf.org.tr

www.alomaliye.com

www.futbolekonomi.com

www.tdk.gov.tr

www.uefa.com

www.guardian.co.uk

www.muhasebe.gen.tr

www.fifa.com

http://haber.gazetevatan.com

V. TALİMAT, MUKTEZA VE TEZKERELER

TBMM 23. dönem 2. yasama yılına ait 220 S. Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu ile Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı ve Plan ve Bütçe Komisyonu Başkanlığı Tezkereleri.

TFF tarafından Haziran 2009 tarihinde yayımlanan Profesyonel Futbolcuların Statüleri ve Transferleri Talimatı.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı B.07.1.GİB.4.06.18.02/322232- sayılı muktezası.