

T.C.
CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

TÜRKİYE'DE PROFESYONEL FUTBOL KULÜPLERİNİN VE
FUTBOLCULARIN VERGİLENDİRİLMESİ

ANIL OLCAY

DANIŞMAN

Yrd. Doç. Dr. ADNAN ERDAL

MANİSA

2014

ÖZET

“Türkiye’de Profesyonel Futbol Kulüplerinin ve Futbolcuların Vergilendirilmesi” isimli çalışmamızda temel konu, var olan küreselleşme akımının etkisiyle beraber, futbolcu oynama haklarının kulüpler arası geçişi esnasında oluşan yüksek bedeller ve bu bedellerin gerek futbol kulüpleri, gerekse de futbolcular açısından vergilendirme altına alınması çabasının incelenmesi ve buna bağlı olarak da ortaya çıkan ve çıkması muhtemel sorunlara, yabancı ülke örnekleri ile beraber yaklaşarak, çözüm önerilerinde bulunmaktadır.

Bu çalışmada, spor ve spor faaliyetlerinde yer alan kurum ve kuruluşların tarihsel gelişimi irdelenerek, kuruluşundan günümüze kadar, bu büyük organizasyon içerisinde yer alan kurum ve kişiler, ayrıntılı olarak değerlendirilmeye çalışılacaktır.

Ülkemiz vergi sisteminde amatör futbolcular, belirli bir ücret almamakla beraber, parasal bir takım menfaatler elde ederek, sportif yaşamlarını sürdürmektedirler. Dolayısıyla, vergiye muhatap da olmamaktadırlar. Profesyonel futbolcular ise ücret karşılığında, profesyonel futbol faaliyetini gerçekleştirmiş oldukları için, vergisel anlamda mükellef konumunda yer almaktadırlar. Bu nedenle, çalışmamızda profesyonel futbolun kurum ve kişileri ile beraber, vergisel manada ne gibi avantajlara ve dezavantajlara sahip olduğu irdelenmeye çalışılacaktır. Türk futbolunda yer alan bu kişilerin, vergi kanunları ile olan ilişkileri ortaya konulmaya çalışılacak, bu bağlamda ülkemizde, profesyonel futbolun vergilendirilme anlayışı ve vergi istisnaları değerlendirilecektir.

Çifte vergilendirme konusu, tanım ve istisnalarıyla açıklanmaya çalışacak ve ülkemizde profesyonel futbol faaliyetini icra eden yabancı uyruklu oyuncular açısından, genel bir değerlendirme yapılacaktır.

Ücret geliri, nelerin ücret olarak sayılacağı ve sayılmayacağı belirtilerek, profesyonel futbolcuların elde etmiş oldukları gelirler ve bu gelirlerin hangi kanunlara göre, nasıl vergilendirilme altına alındıkları yabancı ülkelerdeki uygulamalarla kıyaslanarak, açıklanmaya çalışılacaktır.

Anahtar Kelimeler: Türk Vergi Sistemi, Profesyonel Futbol Kulüpleri, Profesyonel Futbolcular, Ücret Geliri, Ücret Gelirinde Stopaj.

ABSTRACT

In this work, called “Taxation of Professional Clubs and Footballers in Turkey”, basic subject is the transfers of footballers’ playing rights between professional football clubs has increased with the effects of globalization. For that reason players’ salaries and also payments for buying this players’ playing rights became huge values. In this work, basic aim is efforts of taxement on professional football clubs and footballers and also reference between with the other country examples, and trying to find solution advices for these.

In this work, foundations and also institutions placed in sports and sportive activities will investigate in historical development. From foundation to today this kind of big organisations will try to explain with details.

In our national tax system, there are some differences between amateur and professional sportmen and also for football players. In our country, only sport that has been accepted as a professional sport is football. As a result of this situation, i will try to explain what is professional football’s advantages and disadvantages. In this work, i will also try to explain the relationship between tax laws and people who placed in Turkish football organisation. As a result of this relationship our country’s taxation system and taxament exeptions will try to evaluate.

Double taxation will try to write with full meaning and exeptions and also i will try to write a general evaluation for foreign professional football players who play in Turkish Super League.

Salary income, what can be accepted as a salary but also what can’t be accepted as a salary will try to define and also how can this salary incomes have taxed by tax laws. As a consequence of this, i will reference our tax system on professional football players with other country’s professional footballers.

Key Words: Turkish Tax System, Professional Football Clubs, Professional Footballers, Salary Income, Interraption on Salary Income.

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans / Doktora tezi olarak sunduğum “Türkiye’de Profesyonel Futbol Kulüplerinin ve Futbolcuların Vergilendirilmesi” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Tarih

13/08/2014

Adı Soyadı

Anıl Olcay

TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI

Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü ~~13~~ ^{05/2014} tarih ve sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Lisans Üstü öğretim Yönetmeliği'nin 8. Maddesi gereğince Enstitümüz Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Programı öğrencisi Anıl Olcay'ın "Türkiye'de Profesyonel Futbol Kulüplerinin ve Futbolcuların Vergilendirilmesi" Konulu tezi incelenmiş ve aday ~~13/05/14~~ tarihinde saat ~~11.00~~ da/de jüri önünde tez savunmasına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini savunmasından sonra ~~60~~ dakikalık süre içinde gerek tez konusu, gerekse tezin dayanağı olan anabilim dallarından jüri üyelerine sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI olduğuna OY BİRLİĞİ
 DÜZELTME yapılmasına * OY ÇOKLUĞU
 RED edilmesine ** ile karar verilmiştir.

* Bu halde adaya 3 ay süre verilir.

** Bu halde adayın kaydı silinir.

BAŞKAN

ÜYE Doç. Dr. Tulin CANBAY

ÜYE Yrd. Doç. Dr. İlker DİLBER

Evet Hayır

*** Tez, burs, ödül veya Teşvik prog. (Tüba, Fullbright vb.) aday olabilir.

Tez, mutlaka basılmalıdır.

Tez, mevcut haliyle basılmalıdır.

Tez, gözden geçirildikten sonra basılmalıdır.

Tez, basımı gereksizdir

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	i
ABSTRACT	ii
YEMİN METNİ	iii
TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI	iv
İÇİNDEKİLER	v
TABLolar LİSTESİ.....	xi
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xii
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xiii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

PROFESYONEL FUTBOL KULÜPLERİNE GENEL BİR BAKIŞ

I. SPOR KULÜBÜ OLARAK FUTBOL KULÜPLERİ.....	4
A. Spor Kulüpleri.....	4
B. Futbol Kulüpleri	4
1. Amatör Futbol	5
2. Profesyonel Futbol	5
II. FUTBOLUN KURUMSALLAŞMA SÜRECİ	5
A. Dünyada Futbolun Kurumsallaşma Süreci.....	5
1. Uluslararası Futbol Federasyonları Birliği (FIFA)	7
2. Avrupa Futbol Birliği (UEFA).....	8
3. Bosman Kararları	10
B. Türkiye'de Futbolun Kurumsallaşma Süreci	11
1. Türkiye İdman Cemiyeti İttifakı (TİCİ) Öncesi Dönem (1903-1922).....	12
a. Dağınık Futbol Kulüpleri Birlikleri (1903-1920).....	12
b. İdman İttifakı Heyet-i Muvakkatesi (1920-1922).....	14

2. Türkiye İdman Cemiyeti İttifakı Dönemi (1922-1936)	14
3. Türk Spor Kurumu (TSK) Dönemi (1936-1938).....	15
4. Beden Terbiyesi Genel Müdürlüğü (BTGM) (1938-1986).....	15
5. Gençlik Spor Genel Müdürlüğü (GSGM) Dönemi(1986-...).....	17
C. Endüstriyel Futbol	18
III. TÜRKİYE'DE PROFESYONEL FUTBOL KULÜPLERİNİN KURULMASI	19
1. Kulüp Tüzüğü'nün Hazırlanması	20
B. Kulüplerin Tüzel Kişilik Kazanmaları ve Kuruluş Bildirisi	21
C. Kuruluş Bildirisi ve Tüzüklerin İncelenmesi	21
D. Şube Açılması	22
E. Kulüplerin İsimleri ve Renkleri	22
F. Kulüplerin Tescil İşlemleri	23
IV. PROFESYONEL FUTBOL KULÜPLERİNDE ŞİRKETLEŞME	23
A. Ticaret Şirketi Olarak Şirketleşme	24
B. Futbol Kulüplerinde Şirketleşme Modelleri.....	25
V. PROFESYONEL FUTBOL KULÜPLERİNDE HALKA ARZ	28
A. Futbol Kulüpleri İçin Halka Arzın Avantajları	29
B. Futbol Kulüpleri İçin Halka Arzın Dezavantajları	30

İKİNCİ BÖLÜM

PROFESYONEL FUTBOL KULÜPLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

I. PROFESYONEL FUTBOL KULÜPLERİNİN VERGİLENDİRMEYE TABİ OLAN GELİRLERİ	32
A. Sporcu Transfer Gelirleri	32
B. Üyelik Aidat Gelirleri.....	33
C. Tesis Faaliyet Gelirleri	33

D. Tesis-Stad Gelirleri	33
E. Piyango ve Çekiliş Gelirleri	33
G. Bağış ve Yardımlar.....	35
H. İsim Hakkı Gelirleri	36
İ. Reklam Gelirleri	38
J. Profesyonel Futbol Karşılaşma Gelirleri	39
K. Profesyonel Futbol Kulüplerinin Gelirlerinin İncelenmesinde Beşiktaş A. Ş. Örneği.....	40
II. PROFESYONEL FUTBOL KULÜPLERİNDE VERGİLENDİRME.....	42
A. Profesyonel Futbol Kulüplerinin Vergi Kanunları Bakımından Değerlendirilmesi	42
1. Kurumlar Vergisi Kanunu Bakımından	43
a. Genel Olarak Kurumlar Vergisi	43
b. Profesyonel Futbol Kulüpleri Bakımından Kurumlar Vergisi.....	43
2. Katma Değer Vergisi Kanunu Bakımından	44
a. Genel Olarak Katma Değer Vergisi	45
b. Profesyonel Futbol Kulüpleri Bakımından Katma Değer Vergisi.....	45
3. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Bakımından	47
a. Genel Olarak Veraset ve İntikal Vergisi	47
b. Profesyonel Futbol Kulüpleri Bakımından Veraset ve İntikal Vergisi.....	47
4. Emlak Vergisi Kanunu Bakımından	48
a. Genel Olarak Emlak Vergisi	48
b. Profesyonel Futbol Kulüpleri Bakımından Emlak Vergisi.....	49
5. Damga Vergisi Kanunu Bakımından	49
a. Genel Olarak Damga Vergisi	49
b. Profesyonel Futbol Kulüpleri Bakımından Damga Vergisi.....	49

B. Profesyonel Futbol Kulüplerinin Vergilendirilmesinde Özel Durumlar	50
1. Profesyonel Futbolcu Transferi İçin Kulüplere Yapılan Ödemeler	50
a. Uluslararası Futbolcu Transferi.....	50
b. Yetiştirme ve Geliştirme Tazminatı ve Türkiye'deki Futbol Kulüplerinin Yurt Dışına Futbolcu Satışı	51
c. Yurt İçi Futbolcu Transferi.....	52
2. Profesyonel Futbolcuların Kiralanması İçin Yapılan Ödemeler.....	53
a. Futbolcuların Kiralanması.....	54
b. Futbolcuyu Kiralayan Türkiye'deki Kulübün Durumu	55
c. Futbolcuların Yurt Dışındaki Bir Kulüpten Kiralanması Durumu.....	56
C. Profesyonel Futbol Kulüpleri İçin Financial Fair - Play Uygulaması (UEFA Mali Kriterleri).....	57
D. Profesyonel Futbol Kulüplerine Vergi Affı	58

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

PROFESYONEL FUTBOLCULARIN VERGİLENDİRİLMESİ, FARKLI ÜLKE UYGULAMALARI, VERGİLENDİRME ESNASINDA KARŞILAŞILAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

I. TÜRKİYE'DE PROFESYONEL FUTBOLCULARIN VERGİLENDİRİLMESİNDE MÜKELLEFİYET	61
A. Genel Olarak Tam ve Dar Mükellefiyet.....	61
B. Profesyonel Futbolcular Bakımından Tam ve Dar Mükellefiyet	62
C. Profesyonel Futbolcular ve Çifte Vergilendirme	63
II. PROFESYONEL FUTBOLCULARIN VERGİLENDİRMEYE TABİ OLAN GELİRLERİ	64
A. Genel Olarak Ücret.....	65
1. Ücretin Özellikleri ve Ücret Sayılan Ödemeler	66
2. Profesyonel Futbolcularda ve Teknik Adamlarda Ücretin Elde Edilmesi.....	68
3. Ücretin Vergilendirilmesi.....	69

a. Ücretin Stopaj Usulüyle Vergilendirilmesi	69
b. Ücretin Stopaj Dışındaki Yöntemlerle Vergilendirilmesi.....	70
B. Transfer Ödemeleri.....	70
C. Maaş Ödemeleri.....	71
D. Prim Ödemeleri	71
E. Milli Maçlarda Verilen Ödüller	71
F. Diğer Gelirler ve Ödemeler	71
III. TÜRKİYE'DE PROFESYONEL FUTBOLCULARIN VERGİLENDİRİLMESİ.....	72
A. Profesyonel Futbolcuların Vergilendirilmesinde Tarihi Gelişim Sürecinin İncelenmesi	73
B. Futbolcuların Vergilendirilmesine İlişkin Yürürlükteki Mevzuat Hükümleri.....	75
C. Yeni Gelir Vergisi Kanun Tasarısına Göre Profesyonel Futbolcuların Vergilendirilmesi.....	77
D. Ücret Geliri Bakımından Profesyonel Futbolcuların Vergilendirilmesi Durumunun Değerlendirilmesi	79
IV. AVRUPA'NIN BEŞ BÜYÜK LİGİNDE PROFESYONEL FUTBOLCULARIN VERGİLENDİRİLMESİ	81
A. İngiltere Ligi.....	82
B. İspanya Ligi.....	83
C. Fransa Ligi.....	85
D. İtalya Ligi	87
E. Almanya Ligi.....	89
F. Profesyonel Futbolcuların Gelir Vergisi Bakımından Ülkeler Bazında Karşılaştırılması	90
V. PROFESYONEL FUTBOLCULARIN VERGİLENDİRİLMESİ ESNASINDA KARŞILAŞILAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ.....	92

A. Uluslararası Müsabakalarda Yer Alan Profesyonel Futbolculara Yapılan Ödemelerin Ücret Sayılıp Sayılmayacağı Sorunu.....	93
B. İşçi Ücretlerinin ve Profesyonel Futbolcu Ücretlerinin Vergilendirilmesi Sorunu	94
C. Türkiye Profesyonel Futbol Faaliyeti Bakımından Vergi Cenneti Ülkelerden Mi?	96
D. Genel Olarak Profesyonel Futbolcuların Vergilendirilmesine Yönelik Eleştiriler	97
SONUÇ VE DEĞERLENDİRME	100
KAYNAKÇA	104

TABLolar LİSTESİ

Sayfa

Tablo 1: 2012 - 2013 Futbol Sezonunda, Spor Toto Süper Ligde Yer Alan Kulüplerin Elde Etmiş Oldukları Yayın Gelirleri	35
Tablo 2: İsim Hakkı Hasılatının Dağılımı.....	37
Tablo 3: Beşiktaş A. Ş. Gelirleri	41
Tablo 4: Profesyonel Futbolcuların Vergilendirilmesinde Tarihsel Süreç	74
Tablo 5: Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısına Göre Profesyonel Futbolcuların Vergilendirilmesi	78
Tablo 6: Türkiye’de 2013 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi.....	81
Tablo 7: İngiltere’de 2013 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi.....	82
Tablo 8: 2013 Yılı İspanya Gelir Vergisi Tarifesi	84
Tablo 9: 2013 Yılı Fransa Gelir Vergisi Tarifesi	87
Tablo 10: 2013 Yılı İtalya Gelir Vergisi Tarifesi.....	88
Tablo 11: 2013 Yılı Almanya Gelir Vergisi Tarifesi.....	89
Tablo 12: Profesyonel Futbolcuların Gelir Vergisi Bakımından Ülkeler Bazında Karşılaştırılması	92
Tablo 13: Profesyonel Futbolcuların Vergilendirilmesinde Önerilen Vergi Tarifesi	99

ŞEKİLLER LİSTESİ

Sayfa

Şekil 1: Spor Kulüplerinin Şirketleşme Modelleri.....26

KISALTMALAR LİSTESİ

AB: Avrupa Birliği

AC: Associazione Calcio (Futbol Kulübü)

a.g.e.: Adı Geçen Eser

a.g.m.: Adı Geçen Makale

a.g.t.: Adı Geçen Tez

AŞ: Anonim Şirketi

Bld: Belediye

BTGM: Beden Terbiyesi Genel Müdürlüğü

BTK: Beden Terbiyesi Kanunu

C: Cilt

FA: Football Association (Futbol Derneği)

FC: Football Club (Futbol Kulübü)

FFP: Financial Fair - Play (Finansal Adil Oyun - UEFA Mali Kriterleri)

FIFA: Federation Internationale de Football (Uluslararası Futbol Federasyonları Birliği)

GSGM: Gençlik Spor Genel Müdürlüğü

GV: Gelir Vergisi

GVK: Gelir Vergisi Kanunu

IFFHS: International Federation of Football History and Statistic (Uluslararası Futbol Tarihi ve İstatistikleri Federasyonu)

KDÇ: Karabük Demir Çelik

KDV: Katma Değer Vergisi

KDVK: Katma Değer Vergisi Kanunu

KV: Kurumlar Vergisi

KVK: Kurumlar Vergisi Kanunu

No: Numara

OECD: Organisation for Economic Co-operation and Development (Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü)

S: Sayı

s: Sayfa

SGM: Spor Genel Müdürlüğü

TBMM: Türkiye Büyük Millet Meclisi

TFF: Türkiye Futbol Federasyonu

TİCİ: Türkiye İdman Cemiyeti İttifakı

TSK: Türk Spor Kurumu

UEFA: The Union of European Football Associations (Avrupa Futbol Birlikleri)

VİV: Veraset ve İntikal Vergisi

VİVK: Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu

GİRİŞ

Spor faaliyetleri, genel itibariyle insanların boş zamanlarını bir aktivite ile değerlendirmek amacıyla yapmış olduğu, bedensel ve ruhsal etkinliklerin tümüdür. Sporun zamanla gelişerek, sporcular açısından bir iş kolu olarak görülmesi ve görsel gösteriler içerisinde kitleler tarafından ilgi ile izlenmesi, sporun amatör ve profesyonel olarak icra edilmesi şeklinde ikiye ayrılmasını gerektirmiştir. Bu ayrıma göre, sporu kişisel gelişim ve eğlence amacıyla yapan kişilere amatör sporcu, sporu bir iş olarak ve ücret geliri elde etmek amacıyla yapan kişilere de profesyonel sporcu denilmiştir. Sporun, zamanla ekonomik açıdan bir faaliyet olarak kabul edilmesi, bir takım spor dallarına olan ilgiyi de arttırmıştır. Dolayısıyla, ilginin arttığı spor dalları daha fazla gelişim göstermiştir. Bu gelişim neticesinde, ülkemizde amatör sporlar ve profesyonel sporlar tanımı içerisinde yer alan tek profesyonel spor, futbol olarak kabul edilmiştir.

Futbol, en eski zamanlardan itibaren Tepük, Çöğen ve benzeri isimler kullanılarak oynanan bir oyun olmaktan, günümüzün en önemli bacasız sanayisi olarak tanımlanabilecek bir sektör haline gelmiştir. Aslında, başlangıçtan itibaren futbola dair hiç bir temel unsur değişikliğe uğramamıştır. (futbolun on bir kişiyle oynanması, top ile oynanması, ayaklar ile oynanması) Fakat, futbol icat edildiği ilk günden itibaren, sürekli bir gelişim hali içerisinde, günümüzün sınırları olmayan evrensel bir gösteri olayı olmayı başarmıştır.

Ülkemizde sadece futbol, 1951 yılında Profesyonel Futbol Talimatnamesi ile birlikte, profesyonel bir spor dalı olarak kabul edilmiştir. Futbolun profesyonel bir spor dalı olması ile birlikte, her geçen yıl futbolda ve futbolla ilgili olan işlerde görev alan kişilerin istihdam edilme sayısı da artmıştır. Bu gelişmeler üzerine, futbol sektörünün devlet tarafından vergilendirme altına alınması gerekliliği, kaçınılmaz bir hal almıştır.

Futbol, ekonomik olarak büyük bir gelişim göstermiştir ve göstermeye de devam etmektedir. Futbolun ekonomik olarak gelişmesi sonucunda, büyük tutarlarda paraların harcanarak, oyuncuların takımlar arası geçiş yapmalarının ve yatırımcılar ile sponsorların futbolu takip ederek yatırım ve sponsorluk faaliyetinde bulduklarının görüldüğü, kocaman bir sektör halini almıştır. Böyle

bir durum karşısında, ülkelerin gelirlerinin sevk ve idaresinden sorumlu olan kurumlar ve kuruluşlar, büyük bir ekonomik organizasyon halini alan profesyonel futbolun vergilendirilmesi üzerinde özellikle durmuş ve çeşitli teşvikler vasıtasıyla futbolun gelişimine katkıda bulunmak istemişlerdir.

Ülkemizde, spora bir takım teşvikler ve istisnalar sağlanmıştır. Bunların başında da; Kurumlar Vergisi Kanun'unun 4. maddesinde yer alan: "Spor kulüplerinin ya da profesyonel spor şubesinin anonim şirkete devri sonucunda, anonim şirketin spor faaliyetinden elde etmiş olduğu gelirleri, vergilendirme dışında bırakılmıştır." ifadesi gelmektedir. Bunun dışında, kamuya yararlı dernekler statüsünde de profesyonel futbola yönelik olarak bir takım vergisel avantajlar sağlanmıştır. En önemli istisna ise, 5766 sayılı kanun ile beraber GVK'na eklenen geçici 72. madde uyarınca, sporcuların elde etmiş oldukları ücret ve ücret niteliğinde kabul edilen gelirlere, 2017 yılına kadar gelir vergisi istisnası sağlanarak, futbolcuların bağlı oldukları lig statüsüne göre %5 ile %15 arasında vergi kesintisine tabi tutulmalarıdır. Fakat, bu durum Yeni Gelir Vergisi Kanun'unun yürürlüğe girmesiyle birlikte, 2017 yılına gelinmeden önce yürürlükten kalkacaktır.

Tezin amacı, farklı kaynaklarda yer alan çalışmaların bir arada değerlendirilerek, günümüzün globalleşen yapısı içerisinde, profesyonel futbolun ve vergilendirilmesinin aynı çatı altında, futbolcular ve futbol kulüpleri açısından avantajları ve dezavantajları ile birlikte değerlendirilmesidir. Bu değerlendirme sonucunda, profesyonel futbolun yapısı ve profesyonel futbolcuların vergilendirilmesi sürecinde oluşan ve oluşabilecek sorunlar incelenecek ve çözüm önerileri getirilmeye çalışılacaktır.

Çalışmamız, üç bölümden meydana gelecektir. Birinci bölümde, futbolun gerek tarihsel olarak gerekse de kulüp bazında nasıl geliştiği, kurumsallaşma anlamında ne gibi evrelerden geçtiği, incelenmeye çalışılmaktadır. İkinci bölümde ise, profesyonel futbol kulüplerinin elde ettikleri gelirlerin neler olduğu ve vergi kanunları çerçevesinde nasıl vergilendirildikleri, incelenmeye çalışılmaktadır. Son olarak üçüncü bölümde ise, ücret geliri elde eden profesyonel futbolcuların, hangi kanun hükümlerine göre, yüzde kaç oranında ve nasıl vergilendirildiği ile yurt

dışında profesyonel futbol faaliyetini icra eden futbolcuların, hangi oranlar üzerinden vergilendirildiği incelenmeye çalışılarak, futbolcuların vergilendirilmesi esnasında, gerek futbolcular açısından gerekse de devlet açısından, ne gibi sorunların ortaya çıktığı ve bu sorunların giderilmesi yolunda, çözüm önerilerinin neler olabileceği incelenmeye çalışılacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

PROFESYONEL FUTBOL KULÜPLERİNE GENEL BİR BAKIŞ

I. SPOR KULÜBÜ OLARAK FUTBOL KULÜPLERİ

Spor, kişisel veya toplu oyunlar şeklinde yapılan, genellikle rekabete konu olan, belirli kurallar çerçevesinde gerçekleştirilen beden hareketlerinin tümüne denilmektedir¹. Spor, bireysel olarak veya takım halinde spor kulüpleri vasıtasıyla icra edilmektedir. Dolayısıyla, sportif faaliyetin devamı için spor kulüplerinin varlığı da kaçınılmazdır.

A. Spor Kulüpleri

Spor kulüpleri²: "Sportif etkinliklerde bulunmak amacıyla kurulmuş olan derneklerdir." Bir diğer tanıma göre spor kulüpleri³: "Sporcuların ve teknik ekibin bir amaç etrafında bir araya geldiği, sporculara sporu bilimsel metotlarla öğreten veya uygulatan tüzel kişiliklerdir." Dernekler Kanun'una göre spor kulüpleri⁴: "Spor faaliyetlerinde bulunmak amacıyla kurularak, genel müdürlüğe kayıt ve tescilini yaptıran kulüpleri ifade etmektedir." şeklinde belirtilmektedir.

Tanımlamalara göre spor kulüpleri, sportif faaliyetlerin gerçekleştirilmesi maksadıyla, dernekler kanuna göre kurulmuş, tüzel kişiliğe sahip olan kuruluşlardır denilebilir.

B. Futbol Kulüpleri

Sporun bir alt kolu olarak futbol: Daha önceden ölçüleri belirlenmiş bir alanda, on bir kişi ve bir top ile oynanan bir spordur. Futbol, ülkemizde gerek kulüpler, gerekse de futbolcular bazında amatör ve profesyonel olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

¹ <http://www.turkcebilgi.com/sozluk/spor> (Erişim Tarihi: 06.06.2014)

² Savaş, İsa, (1998), **Spor Sözlüğü**, Remzi Kitapevi, s. 134, İstanbul.

³ Genç, Ali, (1998), **Spor Hukuku Ders Kitabı**, Alfa Basım Yayın ve Dağıtım, s. 43, İstanbul.

⁴ Dernekler Kanunu, madde 4.

1. Amatör Futbol

Amatör futbol faaliyeti, amatör futbolcular tarafından, amatör futbol kulüplerinde gerçekleştirilen faaliyetlerdir. Futbolu boş zamanı değerlendirmek amacıyla ve hobi olarak yapan kişilere, amatör futbolcu denilmektedir. Bu kişiler için futbolda gelir birinci planda değildir ve futbol faaliyeti meslek edinilmemektedir. Dolayısıyla, ülkemiz vergi kanunlarına göre amatör futbolcular ve futbol kulüpleri vergiden muaftır.

2. Profesyonel Futbol

Profesyonel futbol faaliyeti, profesyonel futbolcular tarafından, profesyonel futbol kulüplerinde gerçekleştirilen faaliyetlerdir. Futbolu bir iş kolu olarak görüp, meslek edinerek yapan kişiler profesyonel futbolculardır. Bu kişiler için profesyonel futbol faaliyetini gerçekleştirmenin birinci amacı gelir elde etmektir. Dolayısıyla, elde edilen gelirler profesyonel futbol kulüpleri ve futbolcular açısından vergi kanunlarına göre vergilendirmeye tabi olmaktadır.

II. FUTBOLUN KURUMSALLAŞMA SÜRECİ

Futbol dünyada, Tepük, Çöğen gibi çeşitli isimlerle milattan sonraki yüzyıllarda oynanmış bir spor dalıdır. Bu oyun, günümüze kadar gelmiş ve şu anda dünyada, kitleler halinde izlenen ve takip edilen bir spor dalı olmayı başarmıştır. Futbolun dünden bugüne değişimi dünyada ve Türkiye'de şöyle gerçekleşmiştir.

A. Dünyada Futbolun Kurumsallaşma Süreci

Futbol, günümüzdeki haline en yakın şeklini, 17. yüzyılda İngiltere'de almış, halk ve soylular arasında da aynı ilgiyi görmüştür. Futbol, İngiltere adalarında büyük bir hızla yayılırken, oyunsal anlamda da gelişme göstermiş ve önemli aşamalardan geçmiştir. Bu durum futbolun evrimidir ve bu kurumlaşma süreci, şu şekilde gelişim göstermiştir⁵:

⁵ Devocioğlu, Sebahattin, "Türkiye'de Futbolun Kurumlaşması", **Gazi Üniversitesi İletişim Kuram ve Araştırma Dergisi**, S. 26. s. 1-14, 2008.

- 1848 yılında, tüm futbol kuralları "Cambridge Kuralları" adı altında birleştirilmiştir. Bu kurullarla tüm İngiltere'de aynı standartta futbol oynanması sağlanmıştır ve bu birleştirilmiş kurullar çerçevesinde Cambridge'de öğrenciler arasında ilk futbol maçı oynanmıştır.

- Futbolun kuralları standardize olmaya başlarken, futbol kulüpleri de tarih sahnesindeki yerini almaya başlamıştır. Dünyanın ilk futbol kulübü 1857 yılında kurulan "Sheffield Football Club" olmuştur.

- Futbolun İngiltere'de uyandırdığı büyük ilgi karşısında 26 Ekim 1863 tarihinde, 11 kulüp kendi temsilcilerini Londra'ya göndermiştir ve burada futbol dünyasının ilk federasyonu olan "Football Association (The FA)" 'yi kurmuşlardır. Literatürde bu tarih modern futbolun doğuş tarihi olarak kabul edilmektedir.

- 1870 yılında, oyunlar kalecinin de eklenmesiyle birlikte 11'er kişiden oynanmaya başlanmıştır. 1871 yılında ise oyuna ilk defa hakemler dahil edilmiştir. 1872 yılında oyunun kuralları FA tarafından yeniden yazılmıştır ve kaleci ile diğer oyuncular arasındaki görev tanımları netleştirilmiştir. Artık kaleciler kalelerini korumak için ellerini de kullanmaya başlamıştır.

- 1872 yılında, FA tarafından dünyanın ilk eleme usulü turnuvası düzenlenmiştir. İlk kupayı "Wanderers" takımı kazanmıştır.

- 1879 yılında, Glasgow'dan Danven'e para ve iş teklifleriyle futbolcular getirilerek futbolda profesyonelleşme yolunda ilk adımlar atılmıştır.

- 1885 yılında, İngiltere Futbol Federasyonu tarafından futbolda profesyonellik resmen kabul edilmiştir ve ilk olarak Temmuz ayında "Blackburn Rovers" kendisini "Football Association'a" profesyonel kulüp olarak tescil ettirerek tarihteki ilk profesyonel kulüp olma ünvanını kazanmıştır.

- 1888 yılının Eylül ayında, dünyanın ilk futbol liginin kurulması kararı alınmıştır. Böylece futbol ligini oluşturan 12 takımdan her biri, kendi sahası ve rakip sahada olmak üzere devreli bir lig içerisinde, hafta sonları maçlar oynayacaktı.

- Futbol hızlı bir şekilde Britanya adalarından çıkıp Avrupa'ya yayılmaya başlamıştır, bununla beraber 1889 yılında, Danimarka ve Hollanda'da ilk futbol federasyonları kurulmuştur ve 1890 yılında futbol maçlarında tam yetkinin tek kaynağı hakemler olmuştur.

- Futbol o kadar popüler olmuştu ki 1893 yılında, Amerika kıtasında, ilk federasyon Arjantin'de kurulmuştur.

- 1908 yılında Londra'da yapılan olimpiyat oyunları ile futbol ilk kez olimpiyat oyunlarında yer almıştır. İngiltere futbol takımı bu oyunlarda şampiyon olan ülkedir.

Futbolun kurumsallaşmasında, yukarıda kronolojik olarak ifade edilen olaylar mihenk taşı görevi görmektedir. Bu olayların yanı sıra, futbolun kurumsallaşması ve gelişmesinde çok önemli bir yere sahip olan, uluslararası üst birliklerden ve futbolun günümüzdeki transfer yapısına ulaşmasını sağlayan ilk adımlar olarak kabul edilen, Bosman Kararlarından bahsetmek gerekmektedir.

1. Uluslararası Futbol Federasyonları Birliği (FIFA)

FIFA, 21 Mayıs 1904 tarihinde Fransa'nın Paris kentinde, Fransa Spor ve Atletizm Federasyonu ile çeşitli Avrupa ülkelerinden gelen spor ile ilgili görevlerde bulunan ve bulunmuş kişilerin toplanması sonucunda kurulan ve günümüzde de hala üst düzey organ olarak futbolun yönetilmesinde görev alan bir kuruluştur. FIFA'nın kurulmasında rol alan ülkeler başta Fransa olmak üzere, Belçika, Hollanda, Danimarka, İspanya, İsveç ve İsviçre olmuştur⁶.

FIFA hareketinin öncülüğünü, kurulduktan sonra organizasyonun da bir süre başkanlığını yapan, Fransız futbolcu Rober Guerin ve Hollandalı Hirchman yapmıştır. FIFA'nın kurulduğu yıllarda, Britanya Futbol Federasyonları FIFA'da yer almamıştır. Ancak bir süre sonra, 1906 yılında FIFA'ya üye olmuşlardır. Ayrıca 1923 yılında kurulan Türkiye Futbol Federasyonu (TFF) aynı yıl üye olarak FIFA bünyesinde yer almıştır.

⁶ FIFA, <http://www.fifa.com/classicfootball/history/fifa/foundation.html> (Erişim Tarihi: 13.09.2013)

Dünya futbolunda yöneticilerin kuruluşu olarak adlandırılan FIFA, futbolda kuralların belirlenmesi, uygulanması, değiştirilmesi, uluslararası maçların ve turnuvaların düzenlenmesi hususlarında en yetkili organdır. FIFA yönetmeliklerine aykırı şekilde hiç bir ülke müsabaka düzenleyememekte ve uluslararası şampiyona ve turnuvalara katılamamaktadır. FIFA kurallarına uymamak konfederasyon ve federasyonlarda büyük cezalara neden olabilmektedir. Uluslararası olimpiyat komitesi ile birlikte dünyada spor organizasyonları konusunda tek yetkili organ olarak, FIFA kabul edilmiştir. Bu konuda, "uluslararası organizasyon düzenleme yetkisi sadece FIFA'ya aittir." maddesi ile belirtilmiştir⁷.

Bugün 202 üyesi bulunan FIFA'nın merkezi İsviçre'nin Zürich kentidir. Ayrıca kendisine bağlı 6 adet de konfederasyon bulunmaktadır. Bu konfederasyonlar⁸:

- Avrupa Futbol Federasyonları Birliği (UEFA),
- Asya Futbol Konfederasyonu (AFC),
- Afrika Futbol Konfederasyonu (CAF),
- Kuzey Orta Amerika ve Karayip Futbol Konfederasyonu (CONCACAF),
- Güney Amerika Futbol Konfederasyonu (CONMEBOL) ve
- Okyanusya Futbol Konfederasyonudur (OFC).

Bütün bu konfederasyonlar, ulusal federasyonlar ve kulüpler FIFA'nın mutlak denetimi altındadır.

2. Avrupa Futbol Birliği (UEFA)

UEFA, 15 Temmuz 1954 tarihinde İsviçre'nin Bern kentinde zamanın Avrupa futbolunun temel yönetimi olması amacıyla, Avrupa futbolunun çeşitli

⁷ FIFA, <http://www.fifa.com/aboutfifa/officialdocuments/doclists/laws.html> (Erişim Tarihi: 15.09.2013)

⁸ Orta, Lale, "Dünya Kupası Finallerinin Analitik Olarak İncelenmesi", 2000, **Gazi Üniversitesi Beden Eğitimi ve Spor Bilimleri Dergisi**, S. 1, C. 1-2, s. 227-239, 1996.

federasyonlarının önde gelen isimleri tarafından kurulmuştur⁹. UEFA'nın kurulma düşüncesini ortaya atanların başında İtalya Futbol Federasyonu eski genel sekreteri ve başkanı Henry Delaunay ve Belçika Futbol Federasyonu Başkanı Jose Crahay gelmektedir¹⁰.

Dünya Futbol Birliğine üye olan tüm Avrupa Milli Federasyonları, UEFA tarafından kurumun doğal üyeleri olarak kabul edilip, yürütme birimleri halen uygulanmakta olan statü gereği seçilen komisyonlardan meydana gelmektedir. UEFA çatısı altında futbol oynayan tüm üye ülkeler birbirlerini karşılıklı olarak tanımak zorundadırlar¹¹.

UEFA üye ülke federasyonları, UEFA'nın karar, yönetmelik ve statülerine uymaya mecburdurlar. Merkezi İsviçre'nin Bern şehrinde yer alan UEFA'nın ana statüsünün ilk sayfasında bulunan kuruluş amacı¹²: "Avrupa'da futbol sporu ile ilgili tüm konularla ilgilenmek, birlik üyesi ülkeler arasındaki spor ilişkilerini geliştirmek, dostluk bağlarını sağlamlaştırmak, politik ve dini farklılıkları futbol ile ortadan kaldırmak", şeklinde ifade edilmiştir.

UEFA'nın görevi ise, ilgili UEFA iç tüzük maddesinde şu ifadelerle yer almıştır¹³: "Avrupa futbolunun sorunlarını incelemek, birlik üyelerinin sportif ilişkilerini geliştirmek, pekiştirmek ve karşılıklı menfaatlerini korumak. Birlik üyeleri arasında çıkabilecek muhtelif problemleri ve ihtilafları önlemek, organizasyonlar düzenleyerek, başarılı olanları ödüllendirmek ve bu yolla üyeleri arasında rekabet ortamı oluşturarak, Avrupa futbolunun ilerlemesine katkıda bulunmaktır."

⁹ UEFA, <http://www.uefa.com/uefa/aboutuefa/organisation/history/index.html> (Erişim Tarihi: 15.09.2013)

¹⁰ UEFA, <http://www.uefa.com/uefa/aboutuefa/organisation/history/chapter=1/index.html> (Erişim Tarihi: 23.09.2013)

¹¹ UEFA, <http://www.uefa.com/uefa/aboutuefa/organisation/history/chapter=2/index.html> (Erişim Tarihi: 23.09.2013)

¹² UEFA, <http://www.uefa.com/uefa/aboutuefa/elevenvalues/index.html> (Erişim Tarihi: 23.09.2013)

¹³ İkiz, Mete, "Futbolun Tarihsel Gelişimi", <http://www.futbolekonomi.com/index.php> (Erişim Tarihi: 24.09.2013)

UEFA, birlik üyeleri arasında, antrenör ve hakemlerin eğitimleri amacıyla seminer, panel ve toplantılar düzenler. Resmi tebligatları basına ve ilgililere iletir, kurulması gerekli organların kuruluş işlemlerini gerçekleştirir, FIFA yönetmelik ve talimatnamelerini takip eder, üyelerine iletir ve üyelerinin liglerini takip eder¹⁴.

3. Bosman Kararları

Bosman Kararları, 1995 yılında Lüksemburg Yüksek Mahkemesi tarafından verilmiş kararlardır. Bosman kararları, Avrupa' da oynayan ve sözleşmesi bitmiş olan futbolcuların bireysel özgürlükleri ve hakları açısından emsal ve önem teşkil etmektedir. Bosman Kararları'nın neler olduğundan önce, bu kararların ne amaçla ve nasıl alındığına, ayrıca Avrupa futbolu üzerinde oluşturduğu etkilere bakmakta fayda vardır.

Jean Marc Bosman, 1990 yılında Belçika Futbol Liginde, FC Liege kulübünde futbol oynamaktaydı. Sezon sonunda mukavelesi bitmişti ve FC Liege kulübü oyuncusuna aylık 750 Euro para ile bir senelik yeni bir kontrat önermişti. Bosman'ın transferi için Fransa'dan Dunkerque kulübü devreye girmiştir. FC Liege kulübünün Bosman için 400.000 Euro gibi o zaman için büyük bir transfer ücreti sayılabilecek miktarda para istemesi üzerine bu transfer çıkmaza girmişti ve Dunkerque kulübü Bosman'ın transferinden vazgeçmişti. Transferi çıkmaza giren Bosman'ın başlatmış olduğu hukuk mücadelesi 1995 yılında Lüksemburg Yüksek Mahkemesi'nin verdiği kararla son bulmuştur. Lüksemburg Yüksek Mahkemesinin verdiği bu kararlara "Bosman Kararları" adı verilmiştir. Buna göre Bosman Kararlarında¹⁵: "Kulübüyle sözleşmesi biten futbolcular, istedikleri kulüple yeni sözleşme yapabilme serbestisine sahiptirler." denilmiştir.

Bu karar ile birlikte, özellikle yabancı futbolculara verilen serbest dolaşım hakkı, futbolda devrim niteliğinde gelişmelere sebep olmuştur. Futbolcuların sözleşmelerinin bitiminde serbest kalmaları ve Avrupa Birliği (AB) futbolcularının,

¹⁴ Tercüman Gazetesi, (1981), **Spor Ansiklopedisi: Futbol**, Tercüman Yayınları, s.65-67, İstanbul.

¹⁵ University of Liverpool, www.liv.ac.uk/footballindustry/bosman.html (Erişim Tarihi: 30.09.2013)

AB ülkelerindeki liglerde yabancı sınırlamasının dışında tutulması gibi pek çok yenilik, Bosman'ın vermiş olduğu hukuk mücadelesinin sonucunda elde edilmiştir.

Bosman Kararlarının etkisinin temelinde ise, yeni pazar ekonomisinin serbest piyasa koşullarının dışında varlığını devam ettirebilmesi, küreselleşen futbol endüstrisinde, futbol iş gücünün serbest dolaşımını zorunlu kılmaktaydı. Sermayenin uluslararası serbest dolaşımı ve kar transferi serbest iken, aynı durumun futbol işgücünde sınırlandırılmış olması düşünülemezdi. Sonuç olarak, alınan kararlar da bu yönde olmuştur. Böylece Bosman Kararları, futbol imparatorluğunun sınırlarının genişlemesine etki eden en önemli faktör olmuştur¹⁶.

1995 yılında açılan davayı karara bağlayan, Lüksemburg Yüksek Mahkemesi şu kararları vermiştir¹⁷:

- Futbol, bir ekonomik sektör olarak kabul edilmelidir. Futbol dahil tüm profesyonel spor dallarının birer ekonomik alan ve aktivite olarak görülmesi gerekmektedir.

- AB vatandaşı futbolcuların, kontratlarının bitiminin ardından bonservis gibi kısıtlamalarla transferlerinin engellenmesinin hiç bir hukuki dayanağı olamaz.

- AB vatandaşı futbolcuların milliyetlerine dayalı herhangi bir kısıtlamanın milli takımlar dışında, yapılması yasa dışıdır.

- Kulüpler tarafından yapılacak rekabeti engelleyici centilmenlik anlaşmaları Avrupa Komisyonu tarafından en ağır şekilde cezalandırılacaktır.

- Alınan bu kararların bundan sonraki gelişmelere de kaynak olacağı, gerekçeli kararında hükme bağlanmıştır.

B. Türkiye'de Futbolun Kurumsallaşma Süreci

Dünyada futbolun kurumsallaşma ve gelişimi böyle iken, Türkiye'de kurumsallaşma süreci ilk olarak 1923 yılında Türkiye Futbol Federasyonu'nun (TFF) Türkiye Futbol Encümeni adı altında kurulmasıyla başlamıştır. Dünyanın her

¹⁶ Akşar, Tuğrul, (2005), **Endüstriyel Futbol**, Literatür Yayıncılık, s. 37-41, İstanbul.

¹⁷ Parrish, Richard, (2003), **Sports Law and Policy in the European Union**, Manchester University Press, s. 80-83, Manchester.

yerinde olduğu gibi sporun çekirdek teşkilatı olan spor kulüplerinin, Türkiye'de de futbolun kurumsallaşmasında önemli bir rol oynadığı görülmektedir¹⁸. Türk futbolunun kurumsallaşmasına yön veren önemli olaylar ve dönemleri kronolojik bir sıraya tabi tutacak olursak; Türkiye İdman Cemiyetleri İttifakı (TİCİ) öncesi dönem, TİCİ dönemi, Türk Spor Kurumu (TSK) Dönemi, Beden Terbiye Genel Müdürlüğü (BTGM) Dönemi ve günümüzde de varlığını Spor Genel Müdürlüğü adıyla sürdüren, Gençlik Spor Genel Müdürlüğü (GSGM) dönemleri olarak sıralayabiliriz.

1. Türkiye İdman Cemiyeti İttifakı (TİCİ) Öncesi Dönem (1903-1922)

1903 ile 1922 yılları arasında faaliyet gösteren bu kuruluş, Türk futbolunun kurumsallaşmasına yön veren ilk kurumdur ve kendi içerisinde, iki ayrı dönemden meydana gelmektedir.

a. Dağınık Futbol Kulüpleri Birlikleri (1903-1920)

Ticaret amacıyla İzmir ve İstanbul'a yerleşen İngiliz askerleri, 19. yüzyılın sonlarında Osmanlı ve Türk coğrafyasının bulunduğu alanlarda, sporun yayılmasında ve sevilmesinde önemli katkılarda bulunmuşlardır. Osmanlı devletinin son dönemlerinde futbol, ilk olarak İzmir'in Bornova ilçesinde İngilizler arasında yapılan bir maçla gerçekleşmiştir. Bu kişiler yine Bornova'da "Football and Rugby Club" ismiyle bir de spor kulübü kurmuşlardır. Kırmızı beyaz renklere sahip bir forma seçen kulüp, devlet yönetiminin bu spor alanına ilgi göstermemesi ve destekte bulunmaması nedeniyle kapanmıştır. Yine 1900'lü yıllarda İzmir'de Yunanlılar "Panaonios ve Apollon" kulüplerini kurmuşlardır¹⁹.

1900'lü yılların başında, İngilizler ve Rumlar tarafından çeşitli kulüpler kurulmuştur. Bunlara karşılık, Türkler de kendileri bir futbol kulübü kurmak istemişler ve bunun için çalışmalara başlamışlardır. Bu çalışmalar sonucunda, 1901 yılında "Kadıköy Futbol Kulübü" adıyla Fuat Hüsnü Bey'in önderliğinde kurulan kulübün yaşamı sadece iki ay sürmüştür. 1903 yılında, verilen izinler sonrasında

¹⁸ Fişek, Kurthan, (1985), **100 Soruda Türkiye Spor Tarihi**, Gerçek Yayınevi, s. 53, İstanbul ' den aktaran Devocioğlu, Sebahattin, "Türkiye'de Futbolun Kurumlaşması", **Gazi Üniversitesi İletişim Kuram ve Araştırma Dergisi**, 2008, S. 26. s. 3.

¹⁹ Devocioğlu, Sebahattin, **a. g. m.**, s. 4.

günümüzde de varlığını sürdüren ilk futbol kulübümüz olan "Beşiktaş Basiret Osmanlı Jimnastik Kulübü" kurulmuştur. Beşiktaş kulübünü takiben 1905 yılında "Galatasaray", 1907 yılında ise "Fenerbahçe" spor kulüpleri kurulmuştur. 1908 yılında, ülkede meşrutiyetin ilan edilmesinden sonra artan özgürlükler spor alanında da etki göstermiştir ve gayri resmi olarak varlıklarını sürdüren futbol kulüpleri, Meşrutiyet'in ilanı sonunda Cemiyetler Kanunu ile tüzel kişiliğe kavuşmuşlardır²⁰.

14 Mart 1913 yılında kurulan "Türkgücü" spor kulübünün özelliği hem kurucusunun hem de oyuncularının tamamının Türk olmasıdır. Kendisinden daha önce kurulan Beşiktaş, Galatasaray, Fenerbahçe, Vefa ve Modaspor gibi takımların ya kurucuları ya da oyuncuları azınlıklardan oluşmaktaydı. İstanbul, İzmir ve Selanik'te kurulan kulüpleri, Cumhuriyet'in ilanına kadar "Altay İdman Yurdu", "Eyüp", "Kasımpaşa", "Topkapı", "Şişli", "Altınordu" ve "Gençlerbirliği" kulüpleri takip etmiştir²¹.

Yabancıların öncülüğünde başlayan kulüpleşme hareketleri neticesinde, ikili olarak yapılan futbol maçları, izleyiciler için yeterli olmamıştır ve bunun sonunda bir teşkilatlanma gereksinimi ortaya çıkmıştır. İngiltere'de uygulanan lig statüleri ve futbol kuralları ülkemize getirtilerek, bir yönetmelik hazırlanmıştır ve 17 Mayıs 1903 tarihinde "İstanbul Futbol Birliği" kurulmuştur. Kulüplerin kendi istekleriyle bir araya gelmeleri sonucunda kurulan bu birliğin yasal olarak bir dayanağı yoktu ve birlik 1910 yılında dağıtılmıştır. 1680 sayılı Cemiyetler Kanununa göre tescillerini yaptırarak hukuki faaliyetlerini sürdüren bir çok kulüp "İstanbul Futbol Kulüpleri Ligini" kurmuşlardır²².

²⁰ Devocioğlu, Sebahattin, **a. g. m.**, s. 5.

²¹ Özmaden, Harun, (1999), **Cumhuriyet Dönemi İlk Spor Teşkilatı Türkiye İdman Cemiyetleri İttifakı'nın Yapılanma Sürecinde Beden Eğitimi ve Sporun Fonksiyonları, Fonksiyonlardaki Değişimler ve Toplumsal Hayata Etkileri**, s. 24, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi, Sağlık Bilimleri Enstitüsü, Beden Eğitimi ve Spor Ana Bilim Dalı, İstanbul ' den aktaran Devocioğlu, Sebahattin, "Türkiye'de Futbolun Kurumlaşması", **Gazi Üniversitesi İletişim Kuram ve Araştırma Dergisi**, 2008, S. 26. s. 7.

²² Sümer, Rıza, (1990), **Sporda Demokrasi 2**, Şafak Matbaacılık, s. 20-23, Ankara.

1920 yılına kadar Futbol Kulüpleri Birlikleri, tam anlamıyla organize olamadan ve hukuksal bir dayanağa sahip olmadan kurulmuşlardır ve varlıklarını uzun vadeye yayamamışlardır.

b. İdman İttifakı Heyet-i Muvakkatesi (1920-1922)

Gün geçtikçe artan futbol kulübü sayısı ve aynı anda pek çok lig olması nedeniyle meydana gelen karmaşık yapı, oluşturulan bütün liglerin bir araya getirilmesine rağmen giderilememiştir. Bu nedenle kulüpler toplanarak kendi aralarında yeni bir birlik oluşturmaları gerektiğini belirtmişlerdir. 26 Haziran 1920 tarihinde, uzun seneler etkisini devam ettirecek olan "Türkiye İdman Cemiyeti Vakfına" (TİCİ), zemin hazırlayacak geçici bir örgüt olarak "İdman İttifakı Heyet-i Muvakkatesi" kurulmuştur²³. Diğer bütün lig ve birlikler de olduğu gibi bu birlik de 22 Mayıs 1922 tarihinde, Türkiye'nin ilk ulusal spor kurumu olan TİCİ'nin kurulmasıyla son bulmuştur. Böylelikle tüzel bir kişiliğe kavuşan ve hukuki bir dayanağı olan spor kulüpleri bir araya gelerek, hem futbol hem de diğer spor branşlarının federasyonlarını oluşturan ilk üst örgütü meydana getirmişlerdir²⁴.

2. Türkiye İdman Cemiyeti İttifakı Dönemi (1922-1936)

Türkiye İdman Cemiyeti İttifakı, 1922 yılında faaliyete geçirilmiştir ve Türk futbolunun gelişimi adına atılmış ilk adım olarak tarihteki yerini almıştır.

Birgün gazetesi yazarı İskender Gürdöl, TİCİ ve dönemini şöyle belirtmiştir²⁵: "TİCİ, her türlü kargaşaya ve zorluğa karşın, kurumsallaşma anlamında bir takım hamleler gerçekleştirmiştir. Örneğin; örgütlenme zamanında oluşturulan şema ile Türkiye'de sporun yönetilmesi planlanmıştır. TİCİ, örgüt, taşra ve merkez olmak üzere belirli temeller üzerine oturtulmaya çalışılmıştır. Futbol, kendi içerisinde programlanarak merkeze bağlanmıştır. Bu arada, futbol federatif bir kimlik kazanarak uluslararası örgütlere üye olmaya başlamıştır. Yani, Türkiye Futbol Federasyonu tam anlamıyla 1923 yılının mayıs ayında kurulmuştur. Kurulması ile birlikte de FIFA'ya tam üye olmak adına başvuruda bulunmuştur.

²³ Devecioğlu, Sebahattin, **a. g. m.**, s. 6.

²⁴ Devecioğlu, Sebahattin, **a. g. m.**, s. 7.

²⁵ Gürdöl, İskender, "Türkiye İdman Cemiyetleri İttifakı Dönemi", http://www.birgunabone.net/writer_2009_index.php?category_code=1187092052&news_code=1234178294&year=2009&month=02&day=09#.U5GIfPl_txY (Erişim Tarihi: 06.06.2014)

Bu başvuru, FIFA tarafından kabul edilmiştir. Böylelikle, 1923 tarihinde TFF, FIFA'nın tam üye ülke federasyonları arasına adını yazdırmıştır. Buraya kadar yapılanlar genellikle, gönüllü kişilerin konuya sahip çıkmaları sonucunda ortaya çıkmıştır. Bu örgüt; görevde kaldığı kısa süre içinde her ne kadar insanlar ve gruplar arasında bir takım çıkar çatışmalarından doğan anlaşmazlıklar yaşasa da, hatalar yapsa da Türkiye İdman Cemiyetleri İttifakının Türkiye Spora katkıları yadsınamaz."

TİCİ varlığı altında yaşanan sorunlar neticesinde, sporun yeniden yapılandırılması amacıyla gerekli adımlar atılmaya başlanmıştır. Böylelikle 1936 yılında Türk Spor Kurumu'nun ara rejim hüviyetinde kurulmasına karar verilmiştir.

3. Türk Spor Kurumu (TSK) Dönemi (1936-1938)

Türk Spor Kurumu'nun kuruluş amacı esasen, TİCİ döneminden Beden Terbiye Genel Müdürlüğüne geçişin sağlanmasında, entegrasyon sürecinin hızlı bir şekilde aşılması çabasıdır. Dolayısıyla, TSK dönemi bir ara rejim niteliğinde yer almıştır ve iki yıllık bir süre zarfında görevini tamamlamıştır.

Bir internet sitesinde, TSK hakkında yapılan açıklama ve değerlendirmeler şu şekildedir²⁶: "1923 yılından itibaren bağımsız bir kuruluş olarak faaliyetlerini sürdüren TİCİ, 1936 yılı nisan ayında yapılan son genel kurulun ardından Türk Spor Kurumu adını almıştır. Merkezi Ankara olan Türk Spor Kurumu, Cumhuriyet Halk Partisine bağlı, yarı resmi bir kuruluş olarak çalışmalarını sürdürmüştür. Türk Spor Kurumu başkanlık görevine getirilen Ali Hikmet Ayerdem aynı zamanda Türkiye milli olimpiyat başkanlığını da üstlenmişti, 1938 yılına kadar ülke spora hizmet eden TSK, yerini Beden Terbiye Genel Müdürlüğüne bırakmıştır."

4. Beden Terbiyesi Genel Müdürlüğü (BTGM) (1938-1986)

TİCİ ve TSK dönemlerinden sonra sporun yönetimini devletten başka bir kurumun yapamayacağı görüşü hakim olmuştur. Bu nedenle doğrudan hükümete bağlı bir spor teşkilatı kurmak amacıyla, 3530 sayılı Beden Terbiyesi Kanunu

²⁶Cumhuriyet Döneminde Spor, <http://www.kulturelbellek.com/cumhuriyet-doneminde-spor/> (Erişim Tarihi: 06.06.2014)

(BTK) çıkarılmıştır ve kamu gücünün sorumlu olduğu, tüzel kişiliğe sahip, katma bütçeli BTGM teşkilatı kurulmuştur. Merkeziyetçi idare anlayışının sahip olduğu BTGM teşkilatı, Türkiye'de sporu 1986 yılına kadar sevk ve idare etmiştir²⁷.

3530 sayılı kanun çerçevesinde, futbol yönetimi ile ilgili bazı uygulamalar bulunmaktadır. BTGM çerçevesinde, federasyonların asıl hedef merkezini amatör sporlar oluşturmuştur. Bundan ötürü etkinliklerde hep amatörlük kaideleri dikkate alınmıştır. Ancak 1930'lu yılların sonunda, Türk futbolunda başlayan gizli profesyonellik olgusu, amatör bir şekilde faaliyetlerine devam eden kulüpler üzerinde bir baskı oluşturmuştur. İstanbul 1. Liginde yer alan futbol kulüplerinin temsilcileri, futbol organizasyonlarının profesyonel bir yapıya kavuşturulması isteğiyle TFF'ye resmi başvuruda bulunmuşlardır²⁸. Bu başvuru üzerine "Beden Terbiyesi Umum Müdürlüğü" tarafından "Profesyonellik Talimatnamesi" hazırlanmıştır. Hazırlanan bu talimatname BTGM tarafından 24 Eylül 1951 tarihinde yürürlüğe konulmuştur ve böylece futbolda profesyonellik kabul edilmiş olmaktadır. TFF ligleri, bu talimatname çerçevesinde düzenlenmiş ve 1958-1959 sezonunda "Türkiye Profesyonel Futbol Ligi" oluşturulmuştur²⁹.

Bu gelişmelerden sonra, Tercüman gazetesinden Ulvi Yenal'ın da belirttiği üzere, "Türk futbolunda profesyonel kulüp enflasyonu" ortaya çıkmıştır. Bunun yanı sıra siyasilere kadro düzenlemelerinden de en çok etkilenen kurumlardan birisi TFF olmuştur, 1976 ve 1981 yıllarında tam 10 kez TFF başkanı değiştirilmiştir³⁰.

TFF'nin UEFA'ya girişi de bu döneme denk gelmiştir. 1954 yılında FIFA kongresinde yapılan görüşmelerden sonra, Türkiye'nin UEFA da değil Asya konfederasyonunda yer alması gerektiği kanaati oluşmuştur. Ancak Türkiye bunu kabul etmemiş ve yeni bir tez hazırlayarak UEFA'ya tekrar başvurmuştur, yapılan ikinci başvuru UEFA delegeleri tarafından dikkate alınmış ve olumlu karşılanmıştır. Böylece Şubat 1962 tarihinde Türkiye, UEFA'ya tam üye olmuştur. Bu tarihten sonra UEFA'nın Nisan ayında yapmış olduğu 6. Genel Kurul

²⁷ Bayansalduz, Mehmet, "Türk Spor Yönetiminde Finansal Kaynak Sağlama Çabalarının Değerlendirilmesi", **Milli Eğitim Dergisi**, S. 160, s. 51-53, 2003.

²⁸ Devecioğlu, Sebahattin, **a. g. m.**, s. 8.

²⁹ Devecioğlu, Sebahattin, **a. g. m.**, s. 8.

³⁰ Devecioğlu, Sebahattin, **a. g. m.**, s. 9.

toplantısına TFF'yi temsilen Dr. Tarık Özerengir ve Adnan Süvari delege olarak katılmışlar ve ilk kez seçimlerde oy kullanmışlardır³¹.

BTGM döneminde, hazırlanan plan ve programlar maalesef hep kağıt üzerinde kalmıştır. Siyasi rant kavgaları nedeniyle, yönetimlerde süreklilik olgusu oluşmadığı için her gelen yönetici, sil baştan uygulamalar yapma eğilimi içerisine girmiştir. Bu nedenle, kurumlaşma sürecinde önemli mesafeler kat edilememiştir. BTGM'den sonra günümüzde de hala görevini sürdüren Gençlik Spor Genel Müdürlüğü (GSGM) kurulmuştur .

5. Gençlik Spor Genel Müdürlüğü (GSGM) Dönemi(1986-...)

Zamanın gereksinimlerine yeteri kadar cevap veremez hale gelen 3530 sayılı Beden Terbiyesi Kanunu bazı değişikliklere uğratılmış fakat yine beklenen sonuçlar elde edilememiş ve yürürlükten kaldırılmıştır. 1986 tarihli ve 3289 sayılı BTGM'nin teşkilat ve görevleri hakkındaki yeni kanun kabul edilmiştir. Bu yeni kanunun temel amacı merkezde, katma bütçeli ve tüzel kişiliğe haiz BTGM'nin taşrada ise özel bütçeli il ve ilçe müdürlüklerinin kurulmasına ve teşkilat ve görevlerine ait esas usullerini düzenlemesine olanak vermekteydi. 1989 yılında ise 356 sayılı kanun hükmünde kararname ile birlikte "Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü" adını almıştır ve Başbakanlığa bağlanmıştır³².

3289 sayılı kanuna ait tasarının genel gerekçesinde açıklandığı üzere, bu kanun, teşkilat, kulüpleri, sporcusu, kamu tüzel ve özel kişileri ile spor ve spor faaliyetlerini bir bütün halinde düzenlemiş spor kanunu niteliği taşımaktadır³³.

Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü'nün kuruluşunun ilk sinyalleri aslında 7 Kasım 1982 Anayasası'nda da verilmişti. Bu Anayasa'da ilk defa spora yer verilip, ülkemizde ilk kez spor ve sporcu Anayasa ile teminat altına alınmıştır. BTGM tarafından yönetilen Türk sporu 14 Aralık 1983 tarihinde 179 sayılı yeni

³¹ Türkiye Futbol Federasyonu Yayınları, (1992), **Türk Spor Tarihi (1904-1991)**, Gül Yayınevi, s. 14, Ankara.

³² Spor Genel Müdürlüğü, <https://www.sgm.gov.tr/Sayfalar/tarihce.aspx> (Erişim Tarihi: 17.10.2013)

³³ Devicioğlu, Sebahattin, **a. g. m.**, s. 10.

bir kanun hükmünde kararname ile beraber Milli Eğitim ve Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü bünyesinde yer almıştır³⁴.

3289 ve 3703 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü'nün kuruluş yasasında yer alan federasyon başkanlarının seçimle beraber iş başına gelmesi, spor federasyonlarının özerkleşmesi ve demokratik bir yapıya kavuşturulması çalışmaları 3461 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu'nun kuruluş ve görevleri hakkındaki kanunla beraber başlamıştır. 1993 senesinde ise federasyon başkanlarının seçimle iş başına gelmesi hakkında yeni bir yönetmelik çıkarılarak uygulamaya konulmuştur ve ilk seçimler 5230 delegenin de katılımıyla 5 Aralık 1993 tarihinde yapılmıştır³⁵.

Gençlik ve Spor Bakanlığının kurulması ise 6 Nisan 2011 tarihli ve 6223 sayılı kanunun verdiği yetkiye dayanılarak, Bakanlar Kurulu tarafından 3 Haziran 2011 tarihinde kararlaştırılmıştır. Kanun hükmünde kararname ile teşkilat yapısında değişiklikler olan GSGM'nin 3289 sayılı kanunda yer alan "Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü" ibaresi "Spor Genel Müdürlüğü" olarak değiştirilmiştir³⁶.

C. Endüstriyel Futbol

Endüstriyel futbol, taraftarların hislerini ticari kaygılar haline getirerek, futbolun bir pazara dönüştürülmesidir. Endüstriyel futbolun başlangıç tarihi genel olarak, Şampiyonlar Ligi ve İngiltere Premier Ligler'inin kuruluş yılı olan 1992 - 1993 sezonu olarak kabul edilmektedir.

1992 - 1993 sezonundan itibaren, futbolun temelinde yer alan taraftarlar, kulüp yöneticileri tarafından izleyici olmak yerine, ürün ve hizmet satın alan tüketici konumuna getirilmişlerdir.

Futbol kulüplerinin, gelirlerini arttırmak için yeni statlar inşa etmesiyle başlayan bu süreçte, ortaya çıkan reklam, sponsorluk, logolu ürün ve yayın hakkı satışı gibi gelir getirici unsurlar, futbolun bir anda büyük bir endüstri olarak

³⁴ 3289 sayılı "Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun", 28.05.1986 tarihli, 19120 sayılı Resmi Gazete.

³⁵ Spor Genel Müdürlüğü, <https://www.sgm.gov.tr/Sayfalar/tarihce.aspx> (Erişim Tarihi: 23.10.2013)

³⁶ Spor Genel Müdürlüğü, <https://www.sgm.gov.tr/Sayfalar/tarihce.aspx> (Erişim Tarihi: 23.10.2013)

yeniden yapılanmasına neden olmuştur. Bundan sonraki aşamada ise futbol kulüplerinin, anonim şirket statüsüne geçerek, bu şirketler vasıtasıyla hisse senetlerini halka arz ettiklerini ve borsada kağıtlarının işlem görmeye başladığını görüyoruz³⁷.

Endüstriyel futbol son yıllarda, tüketicinin yaşamına girme konusunda oldukça başarılı olmuştur. Takım logolu kredi kartı satışından, mobil operatörler ve internet sağlayıcı hizmetlere kadar, dört bir yanımız endüstriyel futbolun getirmiş olduğu sponsorluklarla dolup taşmıştır.

Geçmişte, profesyonel futbol amatör ruhla oynanmakta iken, günümüzde para birinci plandadır ve adı geçen amatör ruhtan eser kalmamıştır. Futbolda, endüstriyelleşme bakımından ülkemiz, İngiltere, Almanya, İtalya ve İspanya gibi ülkelerin gerisinde kalmış olsa da, özellikle son on yıllık süreçte bu ülkeleri yakalamıştır. Artık, ligimize büyük paralarla kariyerli futbolcular ve teknik adamlar gelmeye başlamıştır. Ülkemizde, yıldız oyuncular olarak tabir edilen profesyonel futbolculara, transferleri amacıyla, yüksek ücretler ödenmektedir. Ayrıca, en üst lig statüsünde profesyonel futbol faaliyetini gerçekleştiren oyuncuların, %15 oranında sabit oranlı bir vergi alınmaktadır. Bu iki durum bir arada değerlendirildiği zaman, ülkemiz yabancı uyruklu oyuncular açısından vergi cenneti olarak görülmektedir. Bunun sonucunda da, yurt dışına çıkmayan yerli oyuncu ve yurt dışından büyük paralarla Türkiye'ye getirilen yabancı oyuncuların olduğu, milyonların israf edildiği ve üzerinde vergi baskısının yok denecek kadar az olduğu bir futbol yapısı ortaya çıkmıştır.

III. TÜRKİYE'DE PROFESYONEL FUTBOL KULÜPLERİNİN KURULMASI

Türkiye'de profesyonel futbol faaliyetinde bulunan kulüpler, kamuya yararlı dernek statüsünde veya anonim şirket olarak kurulmaktadır. Kamuya yararlı dernek statüsünde kurulmuş olan kulüpler, süreç içerisinde ticari faaliyetlerini gerçekleştirmek amacıyla, tamamen kurumlar vergisi mükellefi olan bir şirkete

³⁷ Bıçakçı, Levent, "Futbol Endüstrisinde Dengeler Nerede Oluşacak?", http://www.khas.edu.tr/uploads/panoramakhas/sayi3/17.futbol_endustrisine_dengeler_nerde_olusacak.pdf (Erişim Tarihi: 30.04.2014)

devredilebileceği gibi, sadece ilgili ticari faaliyetin olduğu kısmını da bir şirkete devrederek, profesyonellik çerçevesi içerisinde yaşantısını sürdürebilir.

Gençlik ve spor faaliyetleri dolayısıyla kurulmuş olan ilgili dernekler, asgari olarak yedi yıl gerçek kişi tarafından, kamu kurum ve kuruluşlarında veya özel kuruluşlarda, kendi kişileri tarafından, adı geçen kurum ve kuruluşların yapısı altında kurulabileceği gibi, yine bu kişilerin gerçekleştirmiş oldukları organizasyon ile belirtilen kurum ve kuruluşlar dışında da kurulabilirler. Bu derneklerden, Gençlik ve Spor Bakanlığı ve SGM tarafından tescil yönetmeliklerinde belirtilmiş olan esas ve usullere göre yaptırmış oldukları kayıtlar uygun görülen kulüpler, futbol faaliyetlerinde yer almaya hak kazanırlar³⁸.

Türkiye'de futbol kulüplerinin geleneksel kuruluş şekli şu aşamalardan sonra tamamlanmaktadır.

1. Kulüp Tüzüğü'nün Hazırlanması

Her kulübün bir tüzüğü vardır ve bu tüzükte aşağıda belirtilen kaidelerin olması mecburi niteliktedir³⁹:

- Kulübün adı ve merkezi,
- Kulübün amacı ve bu amacı gerçekleştirmek için kulüp tarafından sürdürülecek iş konuları ve çalışma şekilleri,
- Kulüp kurucularının isim ve soy isimleri, meslek veya sanatları, ikametgahları,
- Kulübe üye olma, üyelikten çıkma veya çıkarmanın şartları ve şekilsel ifadeleri,
- Kulüp genel kurulunun toplanma biçimi ve zamanı,
- Genel kurulun görevleri, yetkileri, oy kullanma ve karar almadaki usul ve yöntemleri,
- Üyelerin ödemesi gereken yıllık aidat miktarları,
- Kulübün iç denetim şekilleri,
- Kulübün feshi halinde mal varlığının tasfiye şekli

olmak üzere, kanun ve yönetmelik metninde belirtilmiştir.

³⁸ Gençlik ve Spor Kulüpleri Yönetmeliği, madde 5.

³⁹ Dernekler Kanunu, madde 8, Gençlik ve Spor Kulüpleri Yönetmeliği, madde 15.

B. Kulüplerin Tüzel Kişilik Kazanmaları ve Kuruluş Bildirisi

Kulüpler, kuruluş bildirisi ve eklerini, kulübün kurulmuş olduğu yerdeki mahallin en büyük mülki amirine vererek tüzel kişilik kazanırlar. Kuruluş bildirisinde kurulması planlanan kulübün adı, konuşlandırılacağı adres, kulüp kurucularının adı, soyadı, doğum yeri ve tarihi, meslek veya sanatı ve ikametgahlarının belirtilmesi ve hazırlanmış olan bu bildirin bütünü kurucular tarafından imzalanması gerekmektedir. Ayrıca, bu belgelerin yanına kulüp kurulmasının şartlarını taşıdıklarına dair bir beyanname yine kulüp kurucuları tarafından imzalanarak dosyaya konulmalıdır⁴⁰.

İlgili olan bildiri ve belgelerin alınmasıyla birlikte, başvurunun yapıldığı mülki amirlik tarafından, bir alındı belgesi verilir ve bu belge onaylanmak üzere İçişleri Bakanlığı'na gönderilir⁴¹.

C. Kuruluş Bildirisi ve Tüzüklerin İncelenmesi

Faaliyette bulunacak olan kulübün bildirisi, valilik tarafından 30 gün içerisinde incelenir ve İçişleri Bakanlığı'na gönderilir, bakanlık da kararını 90 gün içerisinde verir ve onay çıkarsa kulüp kurulur. Kuruluş bildirisinde ve hazırlanmış oldukları tüzüklerinde, kanuna aykırı bir durum veya eksiklikler bulunmazsa kuruluş bildirisini inceleyen makam keyfiyeti kulübe bildirir⁴².

Geleneksel nitelikte olan kuruluş şeklinin bu aşamasında TFF tarafından tescil edilecek olan profesyonel futbol kulüpleri ve spor kulüplerinin profesyonel futbol şubeleri için bir takım belli başlı şartların yerine getirilmesi gerekmektedir. Tescili yapılan veya yapılacak olan profesyonel futbol kulüplerinin başvuruda uyması gereken kurallar, federasyon tarafından ilan edilir veya federasyon tarafından ilan edilen kurallarından herhangi birini profesyonel futbol kulüpleri daha sonradan kaybederse TFF'nin o kulübün tescilini iptal etmeye yetkisi vardır⁴³.

Ayrıca profesyonel futbol faaliyetinde bulunacak olan kulüplerin bu aşamada aşağıdaki şartları taşıyıp taşımadığı da incelenmektedir⁴⁴:

⁴⁰ Dernekler Kanunu, madde 9.

⁴¹ Gençlik ve Spor Kulüpleri Yönetmeliği, madde 7.

⁴² Gençlik ve Spor Kulüpleri Yönetmeliği, madde 8.

⁴³ Futbol Kulüpleri Tescil Talimatı, madde 7.

⁴⁴ Futbol Kulüpleri Tescil Talimatı, madde 8.

- Kulüplerin giderlerini karşılayabileceği gelire sahip olması gerekir.
- Kulüp adına tapulu veya asgari olarak 5 yıl için kiralanmış futbol oyun kurallarına uygun stat ve sahaya sahip olması gerekir.
- Kulüp adına veya tapulu olarak en az 2 yıllığına kiralanmış bir lokal olması gerekir.
- İstihdam edilecek diplomalı antrenörlerin olması ve faaliyetlerin devamı açısından bu kişilerin görevlerine sözleşmelerinde belirtilen süre boyunca devam etmeleri gereklidir, şeklinde belirtilmiştir.

D. Şube Açılması

Spor kulüpleri, kendi iç tüzüklerinde belirtmek kaydıyla, gerekli görülen illerde bir adet olmak üzere şube açabilirler. Ancak, şubelerin sportif faaliyetlere iştirak edebilmeleri için Tescil Yönetmeliği'nde belirtilen kurallara göre buldukları ilde kendi tescillerini yaptırmaları gereklidir⁴⁵.

E. Kulüplerin İsimleri ve Renkleri

Spor kulüpleri aşağıda belirtilen esaslara göre isim almaktadır⁴⁶:

- Spor kulüpleri bu yönetmelik çerçevesinde istedikleri isimleri alabilirler.
 - Aynı isim aynı il sınırları içerisinde birden fazla kulüp tarafından alınamaz ve kullanılamaz.
 - Herhangi bir nedenle kapatılan, kapanan veya tescili silinen spor kulübünün ismi yeniden kullanılabilir.
 - Kulüpler, federasyon tarafından tescil edildikleri veya isim değişikliği yaptıkları tarihten itibaren bir yıllık süre dolmadan faal futbol sezonu içerisinde isim değişikliği yapamazlar.
- Spor kulüpleri aşağıda belirtilen esaslara uygun bir şekilde istedikleri renkleri seçme serbestisine sahiptirler⁴⁷:
- Futbol kulüpleri milli takımların ayırıcı işareti olan ay ve yıldız kulüp arması olarak formalarında kullanamazlar.
 - Spor kulüpleri, TFF tarafından tescil edilmiş olan renklerini faal spor faaliyetlerinde kullanmak üzere seçerler.

⁴⁵ Spor Kulüpleri Tescil Yönetmeliği, madde 18.

⁴⁶ Spor Kulüpleri Tescil Yönetmeliği, madde 5.

⁴⁷ Spor Kulüpleri Tescil Yönetmeliği, madde 6, Futbol Kulüpleri Tescil Talimatnamesi, madde 6.

- Uluslararası futbol kuruluşlarının bu konuya ilişkin her türlü karar ve hükmü saklıdır, şeklinde ifade edilmiştir.

F. Kulüplerin Tescil İşlemleri

Spor kulüplerinin kuruluşunun son halkası, kulüplerin tescil işlemlerinin tamamlanması ve bu kulüplerin ilgili olacağı branştaki spor hayatına başlamasıdır. Konumuz, profesyonel futbol kulüpleri olduğu için profesyonel futbol kulüplerinin kuruluşunu tamamlayan tescil işlemleri şu şekilde olmaktadır:

5253 sayılı Dernekler Kanunu'na göre kurulan ve tescil edilmesi kulüpler tarafından istenen futbol kulüplerinin tescil işlemleri GSGM il merkezlerinde yapılır⁴⁸.

Spor kulüpleri, diledikleri spor dalında ve dallarında faaliyet gösterebilirler. Faaliyet gösterecekleri spor dalında veya dallarını tescil sırasında yazılı olarak bildirmeleri gerekmektedir⁴⁹.

Tescil maksadıyla il müdürlüklerine başvuran futbol kulüplerinin dosyaları öncelikle, spor şube müdürü ve sicil lisans şefi tarafından incelenir. Bu inceleme sonucunda, şekli şartlarda herhangi bir hata ya da noksanlık yoksa, TFF tarafından görevlendirilecek bir yetkiliden oluşan üç kişilik komisyon kurulur. Komisyon ön incelemenin üzerine daha detaylı bir inceleme yapar ve varsa eksik belgelerin tamamlanmasını ister. Dosyadaki belgeler yeterli görülürse, kulübün tescil edilmesi için bir tutanak hazırlanır ve bu tutanak il müdürlüğüne gönderilir. Kulüp tescil işlemi tamamlandıktan sonra il müdürlüğü tarafından bilgilendirme formunun bir nüshası genel müdürlüğe, diğer nüshası ise kulübe gönderilir⁵⁰.

IV. PROFESYONEL FUTBOL KULÜPLERİNDE ŞİRKETLEŞME

Günümüz küreselleşen futbolunda, sporun değişmekte olan yüzü ile karşı karşıya olan futbol kulüpleri, değişim sürecine ayak uydurabilmek amacıyla yapısal olarak değişmek ve yeniden yapılanmaya gitmek zorunda kalmaktadırlar. İlk kuruluş zamanlarından doksanlı yılların sonuna kadar, amatör yöneticiler ve kişiler tarafından yönetilmekte olan futbol kulüpleri, kendi alanlarında uzman olan profesyonel yöneticiler tarafından yönetilmeye başlanmıştır. Bu şekilde, uzman bir

⁴⁸ Spor Kulüpleri Tescil Yönetmeliği, madde 7.

⁴⁹ Spor Kulüpleri Tescil Yönetmeliği, madde 8.

⁵⁰ Spor Kulüpleri Tescil Yönetmeliği, madde 12.

kadro tarafından yönetilen futbol kulüpleri, profesyonel bir şekilde yönetilen birer işletmeler haline gelmektedirler⁵¹.

Bir yandan sermaye piyasalarına yönelen futbol kulüpleri, diğer taraftan da kurumsal bir yapı oluşturma sürecini de başlatmışlardır. Futbol kulüpleri, bir yandan sermaye piyasalarından fon temini sağlarken, diğer yandan kurumsallaşarak tam anlamıyla profesyonelleşmeye ilk adımlarını atmışlardır⁵².

Rekabetçi piyasa yapısı içerisinde futbol kulüpleri, pastadan en büyük payı alabilmek için kendilerine yeni gelirler sağlayacak olan ve daha uzun vadeli, düşük maliyetli fonlar sağlayabilmek amacıyla sermaye piyasalarına yönelmişlerdir.⁵³

Yukarıda belirtilen nedenlerden ötürü, futbolun endüstriyel bir yapıya bürünmesi ile beraber, futbol kulüplerinin hızla şirketleşme eğilimi içerisine girdikleri görülmektedir. Aslında, belirtilen bu gelişmeler yapısal olarak futbolun geçirmekte olduğu evrimi de göstermektedir. Çünkü, futbola dair olan bütün öğelerin niteliksel ve niceliksel olarak değişim ve gelişimi futbol kulüpleri için şirketleşmeyi zorunlu hale getirmektedir⁵⁴.

A. Ticaret Şirketi Olarak Şirketleşme

Günümüzün küreselleşen yapısında futbol kulüpleri, kendisini gösteren ekonomik rekabetin de bir sonucu olarak maddi kazanç uğruna asli yapılarının dışına çıkmışlardır. Futbol kulüplerinin taraftarları statlara çekebilmek amacıyla yapmış olduğu bir takım faaliyetler, bu futbol kulüplerini şirketleşme yoluna gitmeye zorlamıştır⁵⁵.

1990 yılından itibaren, dijital yayıncılığın hızının giderek artması neticesinde, seyircilerin futbola olan ilgileri ve statların dolma oranları da giderek artmıştır ve dernek statüsüyle kurulmuş olan futbol kulüplerinin bu statü gereği

⁵¹ Ekenci, Güner, (2002), **Spor İşletmeciliği**, Nobel Yayınevi, s. 9, Ankara.

⁵² Çoban Bilal, Karakaya Emre, Karataş Özgür ve Devecioğlu Sebahattin, "Türkiye'de Spor Kulüplerinin Şirketleşmeye Yönelimlerinin Değerlendirilmesi", **Spor metre Beden Eğitimi ve Spor Bilimleri Dergisi**, S. 10, s. 35-36, Aralık 2012.

⁵³ Ekenci, Güner, "Türkiye'de Müessese Spor Kulüplerinin Kurumsal Kültürlerinin Toplam Kalite Yönetimine Uygunluğu", 2000, **Gazi Beden Eğitimi ve Spor Bilimleri Dergisi**, S 4, s. 43-45, Ankara.

⁵⁴ Akşar, Tuğrul ve Merih, Kutlu, (2006), **Futbol Ekonomisi**, Literatür Yayıncılık, s. 470-471, İstanbul.

⁵⁵ Authier, Christian, (2002), **Futbol A.Ş.**, Editions Stock Press, s. 23, Paris.

ellerinde bulunan bütçeleri artık yönetilemez hale gelmiştir. Bu durumda, futbol kulüpleri daha profesyonel bir yapıya kavuşmak amacıyla, ticaret şirketi olma yolunu seçmişlerdir.⁵⁶.

Yukarıda da belirtildiği üzere futbol kulüpleri esas itibariyle şu sebeplerle şirketleşme yoluna gitmeyi tercih etmektedirler⁵⁷:

- Büyük bütçelerin dernek olarak yönetiminin zor olması,
- Kurumsallaşma ve profesyonelleşme,
- Halka arz,
- Dernek statüsünde yapılamayan ticari faaliyetlerinin yapılabilmesi,
- Bağlı olunan spor kulübüne direkt olarak fon sağlanması,
- UEFA'nın 2004-2005 sezonundan itibaren lisans hakkı alabilmek için zorunlu hale getirdiği kriterlere uyum açısından kurumsal yönetim ilkelerini uygulayabilmek,
- Uluslararası bir marka hüviyetine sahip olabilmek,
- Kredi temin edebilme kolaylığı sağlamak,
- Artan rekabet ortamında, büyük ölçeklerde artan maliyetleri karşılayabilmek amacıyla yeterli kaynaklara ulaşabilmek ve vergi avantajlarından faydalanabilmek, şeklinde ifade edilebilir.

Yukarıda maddeler halinde belirtilen şirketleşmenin, futbol kulüpleri açısından faydalarından çıkarılabilecek en temel sonuç; futbol kulüpleri, dernek statüsüne bağlı olarak bir takım vergisel avantajlar elde etmektedirler. Fakat, ticari bir şirket hüviyetine sahip olarak, dernek statüsü altında yapamadıkları bir çok ticari faaliyeti, ticari şirket ve kurumsallaşma adı altında yapabilmektedirler. Bu nedenle, günümüzde futbol kulüpleri dernek statüsü altında elde edemedikleri büyük gelirleri, ticari bir şirket olarak rahatlıkla elde edebilmektedirler.

B. Futbol Kulüplerinde Şirketleşme Modelleri

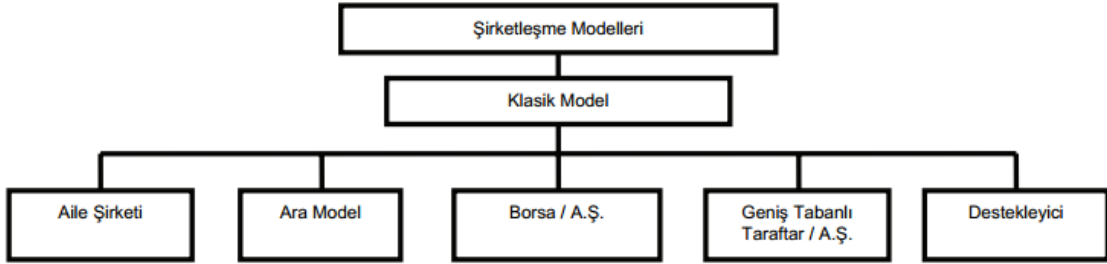
Küreselleşme, dünyada yer alan bütün sektörleri az ya da çok etkilemiştir. Bu sektörlerin başında da futbol ekonomisi gelmektedir. Ortaya çıkan yeni

⁵⁶ Sultanoğlu, Banu, (2008), **Hisseleri Halka Arz Edilen Türk Futbol Kulüplerinin Mali Tablolarının Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde İncelenmesi**, Yüksek Lisans Tezi, Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Yönetimi Anabilim Dalı, s. 14-23, Ankara.

⁵⁷ Sultanoğlu, Banu, **a. g. t.**, s. 23-28.

ekonomik düzen ve ticari yapılanma, futbol kulüplerini şirketleşme yoluna gitmeye sevk etmiştir. Bu yapılanma süreci, bir çok şirketleşme modelini futbol kulüpleri açısından ortaya çıkarmıştır. Klasik dönemlerden günümüze kadar dünyada beş şirketleşme modelinden bahsetmek mümkündür.

Şekil 1: Spor Kulüplerinde Şirketleşme Modelleri



Kaynak: Çoban Bilal, Karakaya Emre, Karataş Özgür ve Devocioğlu Sebahattin, "Türkiye'de Spor Kulüplerinin Şirketleşmeye Yönelimlerinin Değerlendirilmesi", **Sportmetre Beden Eğitimi ve Spor Bilimleri Dergisi**, S. 10, s. 35-36, Aralık 2012.

Günümüz spor kulüplerinin yapılanma süreci, ilk olarak Klasik model ile başlamıştır. Bu yapılanma içerisinde, futbol kulüplerinin üyelerinden meydana gelen genel kurul ve bu genel kurula aday olan yönetimler vardır. Üyeler, futbol kulüplerinin finansal olarak ortağı olmadıklarından dolayı kulüp ile ticari bir bağlantıları da yoktur. Klasik modelde, ana hedef başarıdır. Dolayısıyla, kulübün başarılı olabilmesi yönetenlerin başarı ve becerisine bağlıdır. Bu tür yönetim tarzına ülkemizden örnekler verecek olursak; Kayserispor, Bursaspor, Torun Konyaspor ve Gençlerbirliği en iyi örneklerdir. Klasik modeli yurt dışında uygulayan kulüpler ise; Köln ve Bochum gibi bazı Alman kulüpleridir⁵⁸.

Aile şirketi ise temel olarak tek kişi veya belli bir aileye bağlı olarak yönetilen şirket anlamına gelmektedir. Bu model, genellikle Britanya'da uygulanmaktadır ve çok tartışılan bir modeldir. Aile şirketi modelinin tek avantajı, işini kendi işi olarak gören ve bilen bir veya bir kaç hissedarın olmasıdır⁵⁹. Aile şirketi modeliyle yönetime örnek olarak verilecek futbol kulüpleri; AC Milan,

⁵⁸ Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği, (2010), **Kurumsal Yönetim İlkeleri Işığında Türk Futbol Kulüpleri Yönetim Rehberi**, Pasifik Ofset, s. 36-37, İstanbul.

⁵⁹ Donelley, Robert, "Family Business Review", **Journal of The Family Firm Institute**, S. 1, s. 429, Aralık 1988.

Atalanta, FC Chelsea, Liverpool, Fulham gibi çoğunlukla İngiliz kulüpleri olmak üzere bir kaç İtalyan futbol kulübü de örnek gösterilebilir⁶⁰.

Ara model ise özünde Klasik modelin devamı niteliğindedir denilebilir. Böyle bir model yapısı içerisinde, kulübün gelirlerinin bir kısmı halka açıktır. Geri kalan kısmı ise aynı Klasik modelde olduğu gibi kulüple finansal bir bağı olmayan yönetici tarafından yönetilir. Ara modele göre işleyiş gösteren kulüplere; Galatasaray, Fenerbahçe, Trabzonspor, Borussia Dortmund, Bayer Leverkusen gibi kulüpler örnek verilebilir⁶¹.

Şirketleşme modellerinden en önemlisi olarak sayılabilecek olan Halka açılma, futbol kulüplerinin şirketleşme yoluna gitmelerinin de en önemli nedenlerinden birisi olmaktadır. Halka arz eden futbol kulüpleri, hem uzun vadeli olarak fon temin etme imkanına sahip olurlar hem de futbolun günümüzde oluşturduğu rekabet piyasasında üstünlük sağlama olanağı elde ederler⁶².

Bir diğer şirketleşme modeli olan, Borsa/Anonim şirket yapısında futbol kulüpleri borsada işlem gören herhangi bir şirket gibi borsaya açılırlar ve anonim şirket statüsüne kavuşurlar. Anonim şirket statüsünde olan futbol kulüplerine; Beşiktaş, Juventus, Arsenal, Lazio ve Ajax gibi takımlar örnek verilebilirler. Geniş tabanlı taraftar/Anonim şirket, kurumsallaşma modeli ise Ara modelde olduğu gibi Klasik modele benzer bir yapıya sahiptir. Bu modelin, Klasik modelden en büyük farkı genel kuruldaki katılımcı sayısının çok daha fazla olmasıdır. Bu nedenle, kulüp ile ilgili alınan kararlar daha akılcı nitelikte olup, futbol kulübü Klasik modele göre daha fazla şirket gibi yönetilmektedir. Bu yapıya örnek olarak, Real Madrid, Barcelona ve Atletico Bilbao gibi İspanyol kulüpleri örnek verilebilir⁶³.

Şirketleşme modellerinde, son model ise Destekleyici modeldir. Bu modelde, futbol kulüpleri taraftarlar tarafından kar odaklı sosyal kulüp haline getirilmeye çalışılır, bu modelde taraftar grupları kulübe ortak olurlar. Destekleyici model 2000 yılından itibaren İngiliz Futbol Federasyonu tarafından desteklenmektedir ve

⁶⁰ Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği, **a. g. e.**, s. 36-37.

⁶¹ Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği, **a. g. e.**, s. 36-37.

⁶² Sultanoğlu, Banu, **a. g. t.**, s. 14-23.

⁶³ İkiz, Mete, "Türkiye'de Spor Kulüplerinin Şirketleşmesi ve Halka Arzları", www.futbolekonomi.com adresinden derlenmiştir.(Erişim Tarihi: 21.11.2013)

bu model genellikle, İngiltere'nin 2. ve 3. ligi olarak adlandırılan daha alt liglerde uygulanmaktadır⁶⁴.

V. PROFESYONEL FUTBOL KULÜPLERİNDE HALKA ARZ

Halka arz, bir diğer adıyla halka açılma, hisse senetlerinin çok sayıda ve önceden belirli olmayan yatırımcılara, çağrı ve ilan yoluyla satışı şeklinde tanımlanmakta olup, şirketlerin hisse senetlerini halka arz etme şekli piyasanın yapısına bağlı olarak değişebilmektedir. Diğer bir anlatımla, şirketler faaliyetlerini yürütebilmek amacıyla, kaynaklara ihtiyaç duyarlar. Bu kaynaklar ise yabancı kaynaklar veya özkaynaklar olarak değerlendirilebilir⁶⁵.

Halka arzı ve oluşumunu futbol kulüpleri açısından değerlendirecek olursak, öncelikle halka arz yoluna gidebilen kulüpler sadece anonim şirket statüsünde kurulmuş olan kulüplerdir, dernek statüsünde kurulmuş olan futbol kulüpleri halka arz yoluna gidemezler. Halka açılma, futbol dışarısındaki şirketlere nasıl fayda sağlıyorsa, futbol kulüplerine de şüphesiz aynı faydayı sağlar. Genel itibariyle, bir şirketin halka açılması neticesinde elde ettiği avantajlar, şirketleşme yoluna giderek ya da şirket statüsünde kurularak halka açılma yoluna giden futbol kulüpleri için de aynıdır. Böyle bir durumda, profesyonel futbol kulüpleri açısından önemli olan husus, şirketleşerek halka açılma yoluna giden futbol kulübünün, halka arzla kazanacağı avantajlar ile halka açılma sonrasında oluşacak olan maliyetlerin karşılaştırılması ve kulübün halka açılma işleminden karlı olarak çıkıp çıkamayacağını öngörülebilmesidir.

Ülkemizde, halka arz yoluna giden ilk kulüpler Galatasaray ve Beşiktaş'tır. Bu iki kulübümüzü daha sonra Fenerbahçe ve Trabzonspor takip etmiştir. Galatasaray ve Beşiktaş'ın hisse senetleri Şubat 2002, Fenerbahçe'nin hisse senetleri Şubat 2004 ve Trabzonspor'un hisse senetleri ise Nisan 2005 tarihinden itibaren Borsa İstanbul'da (o zamanki adıyla İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında) işlem görmeye başlamıştır⁶⁶.

⁶⁴ Babutunde, Buraimo, "Financial Crisis in English Football: Dog Will Not Bark Again", **Journal of Sports Economics**, S. 7, s. 29-33, Şubat 2007.

⁶⁵ Gürsoy, Cudi, (2012), **Finansal Yönetim İlkeleri**, Beta Yayıncılık, s. 651, İstanbul.

⁶⁶ Sermaye Piyasası Kurulu, <http://www.spk.gov.tr/apps/eVeri/?submenuheader=-1> (Erişim Tarihi: 26.11.2013)

A. Futbol Kulüpleri İçin Halka Arzın Avantajları

Sermaye artırımını vasıtasıyla yapılan bir halka arz işleminde şirket, kendi hisselerini piyasaya arz etmek suretiyle, daha önceden belirli olmayan yatırımcıları kendi şirketlerinin ortakları olmaya davet etmektedir. Futbol kulüpleri açısından halka açık bir şirket olmak, geniş bir tabana yayılmış olan ortaklık yapısını ifade etmektedir ve bu nedenle piyasa koşulları içerisinde, daha sonradan yapılabilecek olan sermaye artırımlarında kolaylıkla fon temin edilebilmektedir. Ülkemizde, kulüp şirketleri olarak tabir edilen halka açık futbol kulüplerinin çoğu, sadece gelirler kısmını kulüp şirketlere aktararak gelir aktarımı modeli ile halka açılmışlardır⁶⁷.

Hisse senetleri borsada işlem görmekte olan bir şirketin değeri, piyasada meydana gelen arz ve talebe göre belirlenmektedir. Bu durum sonucunda, şirketin piyasadaki değeri ortaya çıkmaktadır. Hisse senetlerinin fiyatlarının piyasada kendiliğinden belirlenmesi, şirket ortaklarının var olan hisse senetlerini oluşan fiyattan istedikleri gibi satabilmelerine veya daha fazla hisse senedi almalarına olanak sağlamaktadır. Ayrıca, hisse senetlerinin borsada oluşan fiyatı, şirketin değeri hakkında da önemli bilgiler vermektedir ve şirketlerde şeffaflık üst düzeyde olmakla birlikte, şirkete olan güven de artmaktadır⁶⁸. Bu avantajlar neticesinde, halka arz etmiş olan kulüp şirketlerinin değeri borsada rahatlıkla belirlenebilmektedir. Yöneticiler ve ortaklar hisse senetlerini, piyasada oluşan fiyatlardan diledikleri gibi alıp satabilirler, kulüp şirketleri daha şeffaf bir mali yapıya kavuşur ve gerek taraftarların gerekse de ortakların kulüp şirketine olan güveni artar.

Halka açık olarak hisse senetleri borsada işlem görmekte olan futbol kulüpleri, bazı sorumlulukların da altına girmektedirler. Dolayısıyla kulüp şirketleri, belirli muhasebe ilkelerine uymak, mali tablolarını bağımsız bir şekilde denetimden geçirmek ve ilan etmek, şirketin faaliyetlerinde meydana gelen değişiklikleri ve sportif anlamda oluşan her türlü durumu kamuoyuna açıklamak gibi yükümlülükleri yerine getirmek zorundadırlar. Kulüpler böylelikle, şirketlerinin

⁶⁷ Akşar, Tuğrul, “Yanlış Halka Arzın Faturası 400 Milyon Dolar”, <http://www.dunya.com/yanlis-halka-arzin-faturasi-400-milyon-dolar-120881yy.htm> (Erişim Tarihi: 27.11.2013)

⁶⁸ Akbulak, Sevin, (1991), **Şirketlerin Halka Açılması**, Yayınlanmamış SPK Yeterlilik Etüdü, s.10-15, Ankara.

amatör yapıdan çıkarılıp profesyonel bir şekilde yönetilmesi ve modern işletmecilik anlayışına ulaşmasını sağlamaktadırlar. Ayrıca, kulüp yöneticileri kendilerini sadece kulüp ile ilgilenmek zorunda hissetmekte ve kulüp yöneticiliği dışında özel işlerle uğraşmayarak tamamen kulüp çalışanı hüviyetine girmektedirler⁶⁹.

Futbol kulüplerinin muhasebe kayıt ve defterleri halka açılma sonrasında, dışarıdan gelecek olan Maliye Bakanlığı mensubu kişiler tarafından denetlenecektir. Dolayısıyla, defter ve belgeler daha şeffaf olacak ve daha düzenli, titiz bir şekilde tutulacaktır.

Hisse senetleri borsada işlem gören futbol şirketleri, gerek yatırımcılar tarafından gerekse de kamuoyu tarafından daha dikkatli ve yakından izlenmektedir. Böylelikle, kulüp şirketinin de reklamı yapılmış olmaktadır⁷⁰. Halka arzla birlikte, kulüp şirketi reklamın yanı sıra daha fazla ün kazanmakta ve halka arz edebilecek bir organizasyon yapısına sahip olduğunu gösterebilmektedir.

B. Futbol Kulüpleri İçin Halka Arzın Dezavantajları

Halka açılmanın bir takım dezavantajları da olmaktadır. Bu dezavantajlar aslında halka arzın avantajlarından da çıkarılabilmektedir. Genel olarak, kulüp şirketlerinin daha fazla şeffaflaşması, kamusal açıdan denetime daha sıkı bir şekilde tabi olması ve kurumsal yönetim kurallarının uygulanması halka arzın dezavantajları olarak sayılabilir⁷¹.

Profesyonel futbol kulüpleri şirketleşerek halka arz etmeleri durumunda, Sermaye Piyasası Mevzuat'ına tabi olurlar. Bu durum da kulüp şirketinin halka arzından önceki duruma göre, daha şeffaf olmasını gerektirir. Dolayısıyla, futbol kulüplerinin yapmış oldukları her türlü transferleri, sözleşme yenilemelerini ve futbol faaliyetinin devamı niteliğinde sayılabilecek olan her nevi işlerini kamuoyu ile paylaşmaları gerekir.

Futbol sporu içerisinde yer alan ve dernek statüsüne sahip olan diğer kulüpler, Dernekler Kanun'una ve ilgili spor mevzuatına tabi iken, halka açık spor

⁶⁹ Kocaoğlu, Kaan, "Futbol Şirketlerinin Halka Açılması", **Ankara Barosu Dergisi**, S. 69, s. 106, 2011.

⁷⁰ Dorukkaya, Şakir, (1998), **Türkiye'de Futbol Kulüplerinin Şirketleşmesi, Halka Açılması, Finansmanı ve Vergileme**, Dünya Yayıncılık, s.28, İstanbul.

⁷¹ Kocaoğlu, Kaan, **a. g. m.**, s.86.

kulüpleri, sermaye piyasası mevzuatına tabidirler. Bu durum da, halka eden kulüp şirketleri açısından kamuoyu aydınlatma platformuyla her türlü bilginin paylaşımını gerektirir. Özellikle, transfer görüşmeleri esnasında halka açık futbol kulüpleri adına bir eşitsizlik meydana gelmektedir. Bu eşitsizlik, futbolcu transfer sözleşmenin TFF'ye ibrazına kadar sürmektedir.

İKİNCİ BÖLÜM

PROFESYONEL FUTBOL KULÜPLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

I. PROFESYONEL FUTBOL KULÜPLERİNİN VERGİLENDİRMEYE TABİ OLAN GELİRLERİ

Ülkemizde, spor kulüpleri daha önce de belirtildiği üzere dernek statüsünde veya anonim şirket olarak kurulmaktaydı. Ülkemizde, spor dalları içerisinde sadece futbol profesyonel spor olarak kabul edilmekte olup, geri kalan spor dalları amatör branşlar olarak ifade edilmektedir⁷². Ülkemizde, tek profesyonel branş olarak kabul edilen futbolun ve oyunun oynanması için oluşturulan kulüplerin gelir kalemleri şunlardır:

A. Sporcu Transfer Gelirleri

Transfer geliri⁷³: Bir profesyonel futbolcunun, bağlı olduğu spor kulübü ile sözleşmesi devam ederken oynama hakkının, bonservisini elinde bulunduran spor kulübü tarafından, başka bir spor kulübüne satılması, belirli bir süre karşılığında kiralanması ya da transfer talimatnamesinde belirtilmiş olan, yaş ve koşullardaki sporcunun, bonservisini elinde bulunduran futbol kulübü tarafından, yetiştirme tazminatı karşılığında bir diğer futbol kulübüne devredilmesi yoluyla elde edilen gelirlerdir.

Bonservis bedeli ödenerek bir futbolcunun oynatılma hakkının bir futbol kulübünden diğer futbol kulübüne geçmesi, günümüz endüstriyel futbolunda kulüpler açısından en büyük gelir kalemi işlevini görmektedir. Futbolcu transfer ücretleri, son zamanlarda o kadar büyük değerlere ulaşmıştır ki kulüpler, artık amatör branşlarını da profesyonel futbolcuların bonservis satışlarından elde ettikleri gelirler ile finanse eder hale gelmişlerdir. Futbolcu transferlerinden elde edilen gelirlere verilebilecek en iyi örnek 100 milyon Euro'luk bonservis bedeliyle Gareth Bale'dir.⁷⁴.

⁷² Dorukkaya, Şakir, "Futbol Kulüpleri ve Vergi", **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 211, s. 20-21, Mart 1999.

⁷³ Kaynak, Harun, "Kulüplerin Sporculara Yaptığı Ödemelerin Vergisel Boyutu", **Yaklaşım Dergisi**, S. 100, s. 27-31, Nisan 2001.

⁷⁴ Ben, Smith, "Gareth Bale: 100 Milyon Euro'luk Futbol Yıldızı", http://www.bbc.co.uk/turkce/spor/2013/09/130902_bale_real.shtml (Erişim Tarihi: 03.12.2013)

B. Üyelik Aidat Gelirleri

Üyelik aidat gelirleri de derneklerin gelir kalemlerinden birisi olarak sayılmıştır⁷⁵. Üyelik aidat gelirlerinin, gelir kalemi olarak işlev görebilmesi sadece dernek statüsünde kurulan futbol kulüpleri için geçerlidir.

C. Tesis Faaliyet Gelirleri

Spor kulüplerinin, merkez ve tesislerinde kişilere yapılan ve mal ve hizmet ifaları karşılığında kulüplerin elde etmiş olduğu gelirlerdir. Tesis faaliyet gelirlerinin en önemlileri, sporculara ve seyircilere hizmet vermekte olan spor tesislerinde, yerleşik olarak bulunan büfelerden yapılan satışlar veya bu tesislerde düzenlenen kurs ve benzeri faaliyetler sonucunda elde edilen gelirler örnek verilebilir⁷⁶.

D. Tesis-Stad Gelirleri

Derneklerin, mal varlıklarından elde etmiş oldukları gelirleri, asli gelir niteliğine sahiptirler⁷⁷. Ayrıca, profesyonel futbol kulüpleri ve faaliyetleri ile ilgili olarak, GSGM tarafından devlete ait statlar veya statların içerisinde yer alan büfeler, bağımsız odalar, müstemilatlar yine bu kurum tarafından kulüplere kiralanabilmekte ve kulüpler tarafından da başka kulüplere ya da organizasyon şirketlerine kiraya verilmek suretiyle gelir elde edilebilmektedir.

E. Piyango ve Çekiliş Gelirleri

Dernekler tarafından hazırlanan yayınlar, düzenlenen piyango, balo, eğlence, konser, spor yarışması ve benzeri organizasyonlar sonucunda elde edilen gelirler, kulübün asli gelir kaynakları arasında sayılmaktadır⁷⁸.

F. Yayın Gelirleri

Her türlü resmi veya özel futbol karşılaşmalarının, yayın kuruluşları tarafından radyo veya televizyon vasıtasıyla yayınlanmasının esaslarını düzenlemek ve uygulanacak olan usulleri belirlemek maksadıyla TFF yetkili kılınmıştır⁷⁹.

⁷⁵ Dernekler Kanunu, madde 60.

⁷⁶ Başaran, Murat, **a. g. e.**, s. 189-192.

⁷⁷ Dernekler Kanunu, madde 60/3.

⁷⁸ Dernekler Kanunu, madde 60/2.

⁷⁹ 3813 Sayılı Kanun, madde 29, TFF başlıklı kısmın “Yayın Talimatı” bölümü, madde 1.

Kanun maddesi uyarınca, profesyonel futbol kulüpleri⁸⁰: Profesyonel, Türkiye Spor Toto Süper Ligi ile PTT 1. Ligi müsabakalarının birbirinden bağımsız bir şekilde yayın havuzu oluşturulması suretiyle yayınlanmaları ve kulüplerin havuz sistemi dışarısında kalan (Türkiye Kupası, Avrupa Kupası, Özel Statülü Maçlar) müsabakaların yayınlanması suretiyle iki türlü yayın geliri elde etmektedirler.

Günümüz çağdaş futbolunda, profesyonel futbol kulüplerinin gelirleri arasında yayın gelirleri, transfer gelirlerinden sonra ikinci sırayı almaktadır. Yayın gelirleri son zamanlarda özellikle, Digitürk Dijital Platform İşletmeciliği tarafından müsabakaların yayınlanma haklarının satın alınmasıyla, bazı küçük kulüpler olarak tabir edilen Anadolu kulüpleri için transfer gelirlerinden de önde gelmektedir. Yayın gelirleri için belirli bir havuz oluşturulmuştur ve Spor Toto Süper Lig’de yer alan 18 kulüp bu yayın havuzundan elde ettikleri puanlar ve lig sonundaki sıralamaları neticesinde pay almaktadırlar. TFF tarafından kulüplerle tek tek imzalanan havuz payları sözleşmesi, yayıncı kuruluş tarafından TFF’ye ödenmekte olup, sezon bitiminde bu nakdi değerler kulüplerin elde ettikleri başarı sırasına göre kulüplere TFF tarafından paylaştırılmaktadır⁸¹. Ayrıca, yayın gelirlerinin yüzde onluk kısmı ile milli ve temsili karşılaşmaların yayın gelirleri TFF’ye aittir⁸².

2012-2013 futbol sezonunda, Spor Toto Süper Ligdeki yayın gelirlerinin dağıtım kaideleri ve kulüplerin elde etmiş oldukları gelirler, tablo yardımıyla açıklanacak olursa: (Yayın gelirlerinin dağılımı, bir sezon gecikmeli olarak kamuoyu ile paylaşıldığı için en güncel veri, 2012-2013 sezonu yayın gelirleri olmaktadır.)

2012-2013 futbol sezonunda toplamda, 453.399.100 milyon Türk Lirası dağıtılmıştır ve dağıtılan bu miktardan en büyük payı 55.400.468 milyon lira ile o sezonun şampiyonu Galatasaray Sportif A.Ş elde etmiştir. İkinci sırada ise ezeli rakibinin on puan gerisinde ligi bitiren Fenerbahçe Sportif A.Ş, 50.318.493 milyon liralık pay ile yer almıştır. Ayrıca, 2012-2013 futbol sezonunda yayıncı kuruluş tarafından kulüplerin elde etmiş oldukları her galibiyet için 740 bin lira, her beraberlik için de 370 bin liralık bir ödeme yapılmıştır. 2012-2013 sezonu

⁸⁰ 3813 Sayılı TFF Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun, madde 29.

⁸¹ 5894 Sayılı TFF Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun, madde 14.

⁸² Türkiye Futbol Federasyonu Ana Statüsü, madde 60.

sonucunda, yayıncı kuruluş tarafından oluşturulan havuzda, kulüplerin elde ettikleri gelirler şu şekildedir:

Tablo 1: 2012 - 2013 Futbol Sezonunda, Spor Toto Süper Ligde Yer Alan Kulüplerin Elde Etmiş Oldukları Yayın Gelirleri

Kulüp Adı	Yayın Geliri
Galatasaray A. Ş.	55.400.468 TL
Fenerbahçe A. Ş.	50.318.493 TL
Beşiktaş A. Ş.	42.498.026 TL
Bursaspor	28.443.321 TL
Kayserispor	24.185.275 TL
Kasımpaşa A. Ş.	22.179.088 TL
Antalyaspor	20.327.968 TL
Eskişehirspor	20.083.034 TL
Trabzonspor A. Ş.	25.426.666 TL
Gaziantepspor	20.083.034 TL
Gençlerbirliği	19.838.101 TL
Sivasspor	19.593.167 TL
Elazığspor	19.348.234 TL
Akhisar Bld.	19.103.300 TL
KDÇ Karabükspor	18.613.433 TL
İstanbul Başakşehir	17.633.699 TL
Orduspor	15.919.165 TL
Mersin İdman Yurdu	14.204.630 TL

Kaynak: Akbaş, Kerem, "Süper Lig Para Bastı", <http://www.totemspor.com/yazarlar/kerem-akbas/super-lig-para-basti-300513> (Erişim Tarihi: 30.04.2014)

G. Bağış ve Yardımlar

Spor kulüplerine, sportif faaliyetlerini daha düzgün ve sağlıklı bir şekilde sağlamak amacıyla; nakit para, spor malzemesi, sportif faaliyetlerle ilgili her türlü araç ve gereç, tesis, lokal, spor kulüplerinin beraber kullanabilecekleri sosyal tesislerin yapımı, bakımı ve onarımı gibi konularda yapılan desteklemelere sportif

bağış ve yardımlar adı verilmektedir⁸³. Yapılan bu bağış ve yardımların hepsi, spor kulüplerinin gelirler kaleminin içerisinde yer almaktadır.

Ayrıca, Türk Spor Teşvik Fon'unun yıllık gelirlerinin azami yüzde onluk tutarı TFF'ye aktarılır ve uluslararası spor organizasyonları olan FIFA ve UEFA tarafından da, uluslararası arenada faaliyet gösteren spor kulüpleri ve ülke federasyonlarına nakdi yardımlar yapılır⁸⁴.

H. İsim Hakkı Gelirleri

İsim hakkı gelirleri, spor kulüplerince, kulüp ismi, logosu, arması, tescil ettirmiş oldukları sporcularının fotoğraflarını ve imzalarını ticari mallar üzerinde kullanılmak üzere, devretmesi veya kiralaması sonucunda elde edilen gelirlerdir. Bu ürünlerin devri ve kirası sonrasında elde edilen gelirler, ticari bir ürün ile beraber kullanmak ya da kullandırılmak suretiyle oluşturulabileceği gibi, kurumların sportif alanlardaki faaliyetlerini gerçekleştirmesi esnasında da olabilir. Bu konuyla ilgili verilecek en temel örnek, kulüplerin isim haklarının kullanılması sebebiyle son zamanlarda kulüplere en az yayın gelirleri kadar gelir getiren, iddaa bahis oyunu gelirleri örnek verilebilir⁸⁵.

Futbolda, karşılaşmaların müşterek bahislere konu olmaları eski zamanlara dayanmaktadır. Müşterek bahis ile ilgili düzenlemeler “Futbolda Müşterek Bahis Tüzüğü” adı ile 26 Şubat 1965 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir⁸⁶.

Spor Toto Teşkilatı Yönetmeliğinde, müşterek bahis kaideleri ile ilgili olarak kurallar şöyle ifade edilmiştir⁸⁷:

- Müşterek bahislere göre sıra numarası altında yer alan takımlara ödenecek olan isim hakkı bedelleri, sıra numarasının geçtiği zamanın koşullarına göre Yönetim Kurulu tarafından belirlenecektir.

- Oyunların her birinde yer alacak olan takımlara ödenecek olan miktarlar, ilgili haftada oyunun genel hasılatından elde edilen tutarın yüzde yirmisini geçmeyecektir.

⁸³ Dernekler Kanunu, madde 60/4 ve 60/5.

⁸⁴ Başaran, Murat, **a. g. e.**, s.195-197.

⁸⁵ Akşar, Tuğrul, **a. g. e.**, s. 220-223.

⁸⁶ 11939 Sayılı, 26 Şubat 1965 tarihli, Resmi Gazete.

⁸⁷ Spor Toto Teşkilat Başkanlığı, <http://www.sportoto.gov.tr/test-sayfasi.aspx> (İsim Hakkı Yönetmeliği Kısmı). (Erişim Tarihi: 11.12.2013)

- Müşterek bahis oyunları adına tespit edilmiş olan rakamlar, maktu değerler olabileceği gibi hasılatı göre oranlarda değişkenlik olabilir.

- Karşılaşma sonuçlarının, TFF tarafından tescil edilmesi üzerine, kulüplerin isim hakları, Spor Toto Teşkilatı tarafından tahakkuk ettirilir.

- Merkezde yapılacak olan ödemelerde, kulübün isim hakkı karşılığını alacak olan kişilere kulüpleri tarafından verilecek olan vekaletname ve resmi makbuz ile müdürlüğe gelmeleri gerekmektedir.

- İsimleri müşterek bahis biletlerine konu olmuş takımların “İsim Hakkı” geliri elde edebilmesi için; yönetmelik tarafından belirlenen istisnai hükümler saklı kalmak koşuluyla, kulüplerin karşılaşmalarını oynamaları, tamamlamaları, yarıda bırakmamaları ve şike yapmamış olmaları gerekmektedir.

Ayrıca Spor Toto ve İddaa'dan kulüplere verilecek isim haklarının, yüzde on sekizi TFF adına gelir kaydedilmektedir⁸⁸.

Türkiye Futbol Federasyonu'nun ana statüsünün 60. maddesine göre isim hakkı hasılatının dağıtımı şu şekilde yapılmaktadır:

Tablo 2: İsim Hakkı Hasılatının Dağılımı

İsim Hakkı Payının Verildiği Yer	İsim Hakkı Payının Yüzdesi
Spor Toto Teşkilatı	% 15
Başbaya ve Bayilikler	% 12
Futbol Kulüpleri	% 20
Çocuk Esirgeme Kurumu	% 1
Milli Olimpiyat Komitesi	% 1
	TOPLAM: % 49
Spor Genel Müdürlüğü	% 10
Kredi ve Yurtlar Kurumu	% 10
Başbakanlık Tanıtma Fonu	% 5
İştirakçiler	% 20 - 30
	TOPLAM: % 51

Kaynak: Türkiye Futbol Federasyonu Ana Statüsü, madde 60.

⁸⁸ Türkiye Futbol Federasyonu Ana Statüsü, madde 60.

İ. Reklam Gelirleri

Reklam, yapılması planlanan bir işin veya hizmetin ticari amaçlı olarak tanıtılması maksadıyla, kişi veya her türlü spor araç ve gereci üzerine konulan, yazı, logo, ve benzeri şekillerdir⁸⁹. Günümüzde, futbol kulüplerinin önemli gelir kaynaklarından birisi de reklam gelirleridir.

Futbol müsabakalarında yer alan olan futbolcu ve diğer bütün görevlilerin spor giysisi, oyun sahası ve çevresine alınan gerçek veya sanal reklam usulleri TFF talimatıyla düzenlenir⁹⁰. Sporcuların, bireysel olarak katılacakları ya da alacakları reklamlar TFF talimatnamesi dışarısında bırakılmıştır ve böyle bir durumda futbolcunun kulübüyle anlaşması gerekmektedir. Reklamlar, profesyonel futbol şartlarına uygun, FIFA kuralları çerçevesinde belirlenmiş olan şekil ve ölçütlerde olmalıdır⁹¹.

Futbol kulüpleri ile futbolcuların bireysel olarak anlaşma sonucunda alacakları reklamlar, genel ahlaka, mevzuata aykırı olmamalıdır ve alkollü içkiler, sigara ve benzeri ürünlerin reklamları yapılamaz⁹². Ülkemiz futbolunda reklam gelirleri temel olarak; forma reklamları, statlara alınan reklamlar ve sponsorluk hizmetleri olmak üzere üçe ayrılmaktadır.

Tescilli yapılan kulüplerin, profesyonel futbol müsabakalarında (gerek resmi gerek özel olsun) yer alacak olan futbolcu ve görevlilerin forma, eşofman, müsabakada kullanılacak olan malzemeler gibi giysilerine konulacak olan reklam veya reklam niteliğinde sayılabilecek her türlü resim, yazı ve şekiller profesyonel futbol kulüplerinin gelirleri olarak kabul edilmiştir⁹³.

Profesyonel futbol müsabakalarının gerçekleştirildiği statlar, daha önce de belirtildiği üzere GSGM tarafından kulüplerce kiralanmakta veya kiralanana bu statlar başka kulüplere tekrardan kiraya verilebilmekteydi. Stadı kiraya veren ya da kiracı konumunda olan kulüp intifa ve üst hakkı olarak statlara reklam

⁸⁹ Babacan, Muazzez, (2008), **Nedir Bu Reklam?**, Beta Yayınevi, s. 21, İstanbul.

⁹⁰ TFF Reklam Talimatı, 03.08.2002 tarihli, 24835 sayılı, Resmi Gazete.

⁹¹ TFF Reklam Talimatı, madde 6.

⁹² TFF Reklam Talimatı, madde 7.

⁹³ 3813 Sayılı TFF Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun.

alabilmektedir. Statlara alınan reklamlar teknoloji kullanılarak, sanal nitelikte olacak şekilde ayarlanabilir⁹⁴.

İçinde yer aldığımız bilgi toplumunda, küreselleşme sonucunda meydana gelen ekonomik koşullar neticesinde kitlelerin akıllarında daha kalıcı olmak amacıyla yeni bir iletişim kaynağı olan sponsorluk, 1990'lı yılların ikinci yarısı itibariyle Türkiye'de de rağbet görmeye başlamıştır⁹⁵.

Özellikle son dönemlerde, federasyon, spor kulüpleri ve anonim şirketler, profesyonel futbol faaliyeti esnasında yükümlendikleri bir takım giderleri azaltmak amacıyla, sponsorluk sözleşmeleri imzalayarak yapılan harcamaları sponsor firmanın reklam vermesi ile karşılamayı planlarlar⁹⁶. Bu nedenle sponsorluk gelirlerini, kulüpler açısından gider veya maliyet azaltıcı gelirler olarak tanımlayabiliriz.

J. Profesyonel Futbol Karşılaşma Gelirleri

TFF tarafından düzenlenecek olan her türlü futbol karşılaşmaları neticesinde elde edilecek olan gelirler, spor kulüplerine aittir. Ancak bu hasılatın dağıtılmasında, TFF tarafından belirlenmiş belli kriterler vardır. TFF, Türkiye'de profesyonel futbolu düzenleme ve bu amaçla hizmet verme amacıyla katlanmış olduğu giderler için müsabakalarda elde edilen brüt hasılatın %10'unu alır. GSMG tarafından elde edilen gelir, stat kiralanmış ise bu kira gelirinin tamamı, eğer stat kiralanmamış ise brüt hasılatın, toplam Katma Değer Vergisi ve TFF payı düşüldükten sonra kalan kısmının %18'idir⁹⁷. Bahsi geçen bu gelirler, TFF tarafından her türlü futbol karşılaşmalarından ve yurt içindeki temsili ve milli takımların futbol karşılaşmalarında, bilet satışından elde edilirler. Bu tanımlamaya göre, profesyonel futbol karşılaşma gelirleri üç ayrı şekilde kategorize edilir⁹⁸: Bunlar, biletin türüne, profesyonel futbol müsabakasının niteliğine ve biletin nevine göre.

⁹⁴ TFF Reklam Talimatı, madde 8.

⁹⁵ İmamoğlu, Selma, (2003), **Halkla İlişkiler Aracı Olarak Sponsorluk**, Yetkin Basımevi, s. 41, Ankara.

⁹⁶ Grassinger, Gülçin, (2011), **Sponsorluk Sözleşmesi**, Beta Yayınevi, s. 37-39, İstanbul.

⁹⁷ TFF Tarafından Tertip Edilen Karşılaşmalar Hasılatının Dağıtımına Dair Talimat, madde 15.

⁹⁸ Boztaş, Hakan, "Futbol Kulüplerinin Gelir ve Giderlerine Genel Bir Bakış", **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 317, s. 65-67, Ocak 2008.

Bilet, kurumlar tarafından düzenlenen oyunlarda verilecek olan hizmet veya işlemlerden yararlanmak maksadıyla, bir bedel karşılığında alınan ve üzerinde kayıtların yazılı olduğu kağıttır⁹⁹.

Bir spor kulübünün, profesyonel futbol faaliyeti neticesinde bir futbol sezonu içerisinde oynayacağı müsabakalarının tamamının veya bir kısmının izlenmesiyle ilgili olarak düzenlenen ve böylelikle, spor kulübüne bir futbol sezonu içerisinde belirlenecek olan izleme bedellerinin sezon öncesinde toplu olarak alınması imkanı tanıyan, sezonluk giriş kartlarına veya biletler tümüne kombine bilet adı verilmektedir¹⁰⁰.

Profesyonel Futbol Talimatı ve Futbol Karşılaşmaları Talimatına göre, Türkiye’de oynanacak olan her türlü profesyonel futbol karşılaşmalarına dair düzenlemeler TFF tarafından yapılmaktadır. Bu talimatnameye göre profesyonel futbol maçları ikiye ayrılmaktadır¹⁰¹: Bunlar, resmi ve özel karşılaşmalardır.

Temsili veya Milli Maçlar hariç olmak üzere, her türlü resmi ve özel, profesyonel futbol müsabakalarında statların kiralanması durumunda bilet satışlarında, kulüp tarafından elde edilen brüt hasılatın %10’u federasyon payı olarak en geç iki iş günü içerisinde TFF hesabına yatırılır. Stat kiralanmamış ise yine brüt gelirin %10’u federasyon payı olarak iki iş günü içerisinde TFF hesabına yatırılmak zorundadır. Brüt hasılatın federasyon payı ve Katma Değer Vergisi düşüldükten sonra kalan miktarın da %18’i Genel Müdürlük payı olarak ilgili, GSGM’nin İl Müdürlüğü tarafından tahsil edilmektedir¹⁰².

K. Profesyonel Futbol Kulüplerinin Gelirlerinin İncelenmesinde Beşiktaş A. Ş. Örneği

1903 yılında kurulan Beşiktaş kulübünün, faaliyet göstermekte olduğu profesyonel futbol şubesinin 01.06.2012 ile 30.11.2012 tarihleri arasında elde etmiş olduğu gelirler şöyledir:

⁹⁹ Authier, Christian, **a. g. e.**, s. 14.

¹⁰⁰ Eken, Mehmet, “Transfer Harcamaları ve Futbol Kulüplerinin Performansı: Türkiye Süper Lig Örneği”, **Öneri Dergisi**, S. 37, s. 18, Ocak 2012.

¹⁰¹ 3813 Sayılı TFF Kuruluş Kanunu, Profesyonel Futbol Talimatı ve Futbol Karşılaşma Talimatı, madde 2.

¹⁰² 3813 Sayılı TFF Kuruluş Kanunu, Profesyonel Futbol Talimatı ve Futbol Karşılaşma Talimatı, madde 2.

Belirtilen süre zarfı içerisinde, Beşiktaş A.Ş.'nin elde etmiş olduğu gelirler toplamda, 77.642.175 TL'dir. Elde edilen bu gelirin yukarıda sayılan kalemlere göre dağılımına tablo yardımıyla bakarsak:

Tablo 3: Beşiktaş A. Ş. Gelirleri

Gelirin Türü	Gelirin Tutarı
Yayın Gelirleri	28.594.912 TL
Kombine Kart ve Loca Gelirleri	9.090.052 TL
Sponsorluk ve Reklam Gelirleri	11.586.816 TL
Futbolcu Satış ve Kiralama Gelirleri	981.864 TL
Lisanslı Ürün Satış Gelirleri	15.534.247 TL
İsim ve Lisans Hakkı Gelirleri	5714.239 TL
Milli Takımlara Futbolcu Gönderi Bedeli	1.526.069 TL
Maç Hasılatları	3.452.723 TL
Seyahat Satışı	240.650 TL
İletişim Faaliyet Gelirleri	920.603 TL

Kaynak: Beşiktaş Jimnastik Kulübü Anonim Şirketi Gelirler Sirküleri, <http://www.bjk.org.tr> adresinden derlenmiştir. (Erişim Tarihi: 17.12.2013)

Gelir kalemlerini incelersek, görüldüğü üzere kulüp, en fazla geliri yayın haklarından elde etmiştir. Bu gelir kaleminin, diğer gelir kalemlerine göre daha yüksek olmasının temel nedeni, 2010 yılında yapılan son yayın hakkı ihalesini kazanan DigiTürk'ün, ihaleyi çok yüksek bir bedelle alması ve bu bedel üzerinden kulüplere yayın havuzundan paylaşım yapmasıdır.

Gelir kalemleri içerisinde, ikinci sırayı alan kalemin lisanslı ürün satışı gelirleri olduğu görülmektedir. Bu kalemin yüksek oranda gelir getirmesinin temel nedeni, futbol kulüplerinin lisanslı ürünlerinin satışı amacıyla profesyonel bir şirketle anlaşmış olması ya da lisanslı ürün satışı hakkını kendi bünyesinden ayrı olarak açmış olduğu anonim şirket statüsündeki şirkete devretmesidir.

Sponsorluk ve reklam gelirleri ise endüstriyelleşen futbolun artık olmazsa olmazları arasında yer almaktadır. Kulüpler, futbol müsabakalarını oynadıkları statlardan, formalara kadar kullandıkları her türlü sportif amaçlı eşyalara ve değerlere reklam alabilmekte ve bunlar için yapılacak olan harcamalara sponsor

bulabilmektedirler. Bu nedenledir ki, sponsorluk ve reklam gelirleri bütün gelir kalemleri içerisinde üçüncü sırada yer almaktadır.

II. PROFESYONEL FUTBOL KULÜPLERİNDE VERGİLENDİRME

Daha önce de belirtildiği üzere, spor kulüpleri geleneksel olarak kamuya yararlı dernek statüsünde veya anonim şirketi olmak suretiyle kurulmaktaydı. Derneklerin vergilendirilmesi aşamasında, ortaya çıkan önemli hususlardan bir tanesi de derneklerin kamuya yararlı dernek olarak sayılmasıdır. Dernek şeklinde kurulmuş olan futbol kulüpleri, Dernekler Kanunu'na göre asgari olarak bir yıldan fazla faaliyette bulunmalı ve derneğin amacı, futbol faaliyetleri ile ilgili olarak kamuoyuna yararlı hizmetler vermek olmalıdır. Futbol kulüpleri, kamuya yararlı dernek statüsüne sahip oldukları için vergisel açıdan bir takım avantajlar elde etmektedirler¹⁰³.

Dernek olarak kurulan ve Dernekler Kanun'una göre sportif yaşamına devam eden kulüpler ile yine dernek olarak kurulan ve daha sonra anonim şirketlere kısmen veya tamamen devredilen kulüpler arasında, vergisel avantajlar elde etme açısından herhangi bir farklılık yoktur. Anonim şirketlerde, vergisel avantajların boyutu ise şirketin halka açık olup olmaması ile ilgili olarak belirlenmektedir. Eğer, anonim şirket olarak kurulmuş ya da daha sonra anonim şirkete devredilmiş olan kulüp, halka açık bir şirket yapısı içerisinde ise vergisel olarak, halka açık olmayan Anonim Şirket'e göre daha fazla avantaja sahiptir¹⁰⁴.

A. Profesyonel Futbol Kulüplerinin Vergi Kanunları Bakımından Değerlendirilmesi

Spor kulüplerinin, belirli bir tüzel kişiliğe sahip olması nedeniyle vergisel anlamda değerlendirilmesi, Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi ve diğer vergi kanunları bakımından incelenecektir.

¹⁰³ Özen, Necat, "5253 Sayılı Kanun'a Göre; Kamuya Yararlı Dernek Olabilmenin Şartları ve Vergisel Avantajları", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, S. 204, s. 149, Nisan 2005.

¹⁰⁴ Türkmen, Nedim, "Halka Açık Anonim Şirket Kavramı ve Bu Şirketlere Tanınan Vergisel Avantajlar", **Yaklaşım Dergisi**, S. 19, s. 49-50, Temmuz 1994.

1. Kurumlar Vergisi Kanunu Bakımından

Türk Vergi Sistemi içerisinde geliri vergilendiren ikinci vergi türü, Kurumlar Vergisi'dir. Kurumlar Vergisi, ülkemiz vergi sistemi içerisinde Gelir Vergisi'nden ayrı bir yasa ile düzenlenmiştir¹⁰⁵.

a. Genel Olarak Kurumlar Vergisi

Kurumlar Vergisi'nin konusu kanunlarda, kurumların elde etmiş oldukları kazançlardır şeklinde ifade edilmiştir.¹⁰⁶ Bu maddede geçen kurum kazancı ise Gelir Vergisi'nin konusu içerisinde yer alan gelirin unsurlarıdır.

Kurumlar Vergisi mükellefiyetini meydana getiren olay ise tıpkı Gelir Vergisi'nde olduğu gibi kurumun kazanç elde ettiği andır.

Kurumlar Vergisi Kanununa göre, Kurumlar Vergisi'nin mükellefleri şunlardır¹⁰⁷: Sermaye şirketleri, Kooperatifler, İktisadi Kamu Kuruluşları, Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler ve İş Ortaklıkları'dır. Kurumlar Vergisi'nin sayılan yükümlülerinden Sermaye şirketleri içerisinde yer alan anonim şirketler ve dernekler ve vakıflara ait iktisadi işletmeler profesyonel futbolun KV bakımından vergilendirilmesinde önem teşkil etmektedir.

Kurumlar Vergisi, kurum kazancı elde eden mükellefler açısından nesnel bir yapıya sahip olduğu için sabit oranlı bir vergidir. Kurumlar Vergisi'nin oranı %20'dir¹⁰⁸.

b. Profesyonel Futbol Kulüpleri Bakımından Kurumlar Vergisi

Daha önce de belirtildiği üzere, ülkemizde profesyonel futbol kulüpleri kamuya yararlı dernek statüsünde veya anonim şirket olarak kurulmaktadır. Bu kuruluş şekilleri profesyonel futbol kulüplerinin Kurumlar Vergisi bakımından vergilendirilmesinde önemli bir yere sahiptir.

GSGM ve özerk futbol federasyonlarında tescili yapılmış olan kamuya yararlı dernek statüsündeki futbol kulüplerine ve sportif faaliyette bulunan anonim şirketlere Kurumlar Vergisi muafiyeti tanınmıştır¹⁰⁹.

¹⁰⁵ Öncel Mualla, Kumrulu Ahmet ve Çağan Nami, (2012), **Vergi Hukuku**, Turhan Kitapevi, s. 329, Ankara.

¹⁰⁶ Kurumlar Vergisi Kanunu, madde 1.

¹⁰⁷ Kurumlar Vergisi Kanunu, madde 1.

¹⁰⁸ Kurumlar Vergisi Kanunu, madde32.

¹⁰⁹ Kurumlar Vergisi Kanunu, madde 4, bent f-j.

Spor kulüplerinin, sportif faaliyetler sonucunda elde etmiş oldukları gelirleri vergiden muaf tutulmuştur. Profesyonel futbol müsabakaları ya da gösteri gelirleri, isim hakkı gelirleri, yayıncı kuruluştan elde edilen gelirler, sportif faaliyet nedeniyle elde edilen sponsor gelirleri gibi gelirler vergiden muaf olmaya verilebilecek en temel örneklerdir. Fakat, sportif amaç dışına çıkılarak kulüplerin herhangi bir ticari faaliyette bulunması ya da ticari amaçlı olarak bir kısmını anonim şirkete devretmesi durumunda muafiyet sona erer ve ilgili kulüp için Kurumlar Vergisi mükellefiyeti başlar¹¹⁰.

Profesyonel futbol kulüplerinin gelirlerini ve Kurumlar Vergisi karşısındaki durumlarını daha detaylı şekilde örneklendirecek olursak; GSGM tarafından organize edilen futbol müsabakalarının hasılatları, kulüplere aittir ve KV'den muaftır. Profesyonel futbol kulüplerinin, profesyonel futbolcu satışından veya kiralanmasından elde ettiği gelirler de KV'den muaf tutulmuştur. Yayıncı kuruluş tarafından ödenen yayın hakkı gelirleri de KV'den muaf tutulmuş ve vergileme dışında bırakılmıştır. Spor kulüpleri tarafından stad ve mutat bölgelere asılan reklamlar ve sporcuların malzemeleri nedeniyle elde edilen reklam ve sponsorluk gelirleri de profesyonel futbol faaliyetlerinin bir sonucu olarak KV'nin dışında kalmıştır¹¹¹.

Örneklerden de anlaşılacağı üzere, dernek statüsünde yer alarak kamuya yararlı faaliyetlerde bulunan profesyonel futbol kulüplerinin sportif faaliyetler nedeniyle elde etmiş olduğu gelirlerin hepsi KV'den muaf tutulmuştur ve vergilendirme işlemi dışarısında kalmıştır.

Profesyonel futbol kulüpleri, dernek statüsünde kurulmuş ve vergiden muaf olmuş olmasına rağmen elde ettiği gelirler sportif faaliyetin dışındaysa, kulüp KVK kapsamında vergi mükellefi konumunda olmaktadır¹¹².

2. Katma Değer Vergisi Kanunu Bakımından

Katma Değer Vergisi, harcama üzerinden alınan bir vergidir ve vergilerin en gelişmiş, modern türüdür¹¹³.

¹¹⁰ Kızılot, Şükrü, (2007), **Spor Hukuku Dersleri**, Kadir Has Üniversitesi Yayınları, s. 584, İstanbul.

¹¹¹ Boztaş, Hakan, **a. g. m.**, s. 317-319.

¹¹² Kurumlar Vergisi Kanunu, madde 4.

a. Genel Olarak Katma Değer Vergisi

KDV ile mal ve hizmet hareketlerinin vergilendirilmesi amaçlanmıştır. KDV, üretimden tüketime kadar geçen süreçte gerçekleşen malların ve hizmetlerin transferleri neticesinde alınan vergidir. KDV kanunu ile üretimden tüketime kadar uzanan süreçte, her aşamada ekonomik olarak ortaya çıkan katma değer, vergilendirilmesi amaçlanmıştır. KDV'nin matrahını ise mal ve hizmet teslimlerinin her biri oluşturmaktadır¹¹⁴.

KDV'ye konu olan mal veya hizmeti teslim alan kişi veya kurumlar, bu işlemler karşılığında ödenmesi gereken para, mal veya maddi olarak temsil edilebilecek değerleri, KDV olarak ödemek zorundadırlar. KDV'de genel matrahın hesaplanması bu şekilde olurken, özel matrah tespit yöntemleri de belirlenmiştir. Profesyonel futbolcuların yer almış olduğu sportif faaliyetler, maçlar veya diğer organizasyonlar karşılığında belirlenecek olan KDV matrahı, bu faaliyetlere giriş karşılığında alınan bedellerdir. KDV'de üç farklı oran mevcuttur. Bu oranlar %1, %8 ve %18'dir¹¹⁵.

b. Profesyonel Futbol Kulüpleri Bakımından Katma Değer Vergisi

Profesyonel futbol kulüpleri, esas itibariyle KDV'ye tabi tutulmuşlardır. KDV'de yer alan bazı istisnalar haricinde, profesyonel futbol kulüpleri elde etmiş oldukları; maç giriş ücretleri, isim hakkı bedelleri, spor ürünleri satışı gelirleri, yayın hakkı gelirleri ve forma, stat reklam gelirleri gibi bütün gelirleri dolayısıyla, KDV mükellefi konumundadırlar¹¹⁶.

Konuyla ilgili olarak, Maliye Bakanlığı tarafından 55 numaralı KDV tebliği yayınlanmıştır. Bu tebliğde şöyle denilmektedir¹¹⁷: “Profesyonel sporcuların katılmış oldukları futbol faaliyetleri esas alınmak üzere, bu faaliyetlerin yürütülmesinde taraf olan spor kulüpleri, TFF ve GSGM'nin söz konusu faaliyetlerinin KDV karşısındaki durumu hakkında aşağıdaki açıklamaların yapılmasına gerek

¹¹³ Öncel Mualla, Kumrulu Ahmet ve Çağan Nami, **a. g. e.**, s. 401.

¹¹⁴ Aksoy, Şerafettin., (2005), **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, Filiz Kitapevi, s. 344, İstanbul.

¹¹⁵ Şenyurt, Doğan, (1999), **Türk Vergi Sistemi**, Sabah Yayıncılık, s. 212-215, Bursa.

¹¹⁶ Gün, Nuri, “Spor Kulüpleri ve Sporcuların Vergilendirilmesi”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, S. 186, s.165, Ekim 2003.

¹¹⁷ Maliye Bakanlığı 55 Numaralı Katma Değer Vergisi Tebliği.

duyulmuştur” denilmiştir. Yapılan bu açıklamalara göre: “Profesyonel futbol faaliyetleri 5253 sayılı Dernekler Kanunu’na göre kurulan ve faaliyet gösteren dernek statüsündeki kuruluşlar ya da kamu idare ve müesseselerine ait idman ve spor müesseseleri eliyle gerçekleştirilmektedir. 3813 sayılı TFF Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanununun 27. maddesi ile Profesyonel Futbol Talimatınının 52. maddesi uyarınca kulüpler profesyonel takımlarını Türk Ticaret Kanunu’na göre kuracaklar veya kurulmuş olan anonim şirketlere devredebileceklerdir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun, 1/3-g maddesine göre, profesyonel futbol şubelerinin katma değer vergisi kapsamına giren mal ve hizmet teslimleri şöyle belirtilmiştir:

- Maç hasılatları
- Spor toto ve İddaa isim hakları,
- Spor malzemesi ve hediyelik eşya satışı,
- Yayın hakkı gelirleri,
- Reklam gelirleri,
- Diğer gelirlerdir.”

Bu kanun hükmüne göre, profesyonel futbol kulüpleri açısından bir takım vergisel avantajlar ortaya çıkmaktadır. Bu avantajlardan en önemlisi, kulüplerin sporcu satışı ve kiralaması sonucu elde ettiği gelirlerdir. Bu gelirler, KDV kapsamı dışarısında bırakılmıştır. Bu durumun nedeni olarak da, futbolcu satışı ve kiralamasının ticari nitelikten ziyade, faaliyetin devamı açısından zorunlu bir unsur olarak görülmesi şeklinde ifade edilmiştir¹¹⁸. Teslim ve hizmet işlemlerinde KDV matrahı, bu işlemlerin karşılığını belirten, bedellerdir¹¹⁹.

Bu madde hükmüne göre, profesyonel futbol kulüplerinin satmış olduğu sezonluk kombine kartları veya maç biletlerinin toplam satış bedeli, KDV olarak belirlenir ve o dönem içerisinde beyan edilir. Aynı şekilde, profesyonel futbol kulüplerinin ticari amaçlı olarak satışından gelir elde ettiği spor malzemeleri, hediyelik eşya ve benzeri ürünlerin satış bedelleri toplamı da KDV matrahına konu olur ve kulüpler tarafından verginin ödenmesi gerekir.

¹¹⁸ Dorukkaya, Şakir, **a. g. e.**, s. 73-77.

¹¹⁹ Katma Değer Vergisi Kanunu, madde 20/1.

İstisnai olarak, bedelsiz yapılan mal ve hizmet teslimleri Katma Değer Vergisi konusu dışında tutulmuştur¹²⁰. Bu madde hükmüne göre, profesyonel futbol kulüpleri tarafından sporcuların ailesine veya spor müsabakasıyla ilgili olan ve görev alan kişilere bedelsiz olarak verilen serbest giriş kartlarından herhangi bir KDV alınmaz.

Genel olarak, futbolcu transferi veya kiralanması sonucunda elde edilen gelirler, KDV kanunu kapsamı dışarısında tutulmuştur. Fakat, günümüz şartlarına bakıldığında, futbolcu transferi veya kiralanması sonucunda kulüplerin elde etmiş oldukları gelirler, direk olarak KDV'nin matrahı kapsamına girmektedir ve bu durumun düzeltilmesi gerekmektedir.

3. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Bakımından

Veraset ve İntikal Vergisi, Türk Vergi Sisteminde servetten alınan vergiler başlığı altında yer alır. Veraset ve İntikal Vergisi, servetin karşılıksız olarak el değiştirdiği durumları vergilendirme altına almaktadır¹²¹.

a. Genel Olarak Veraset ve İntikal Vergisi

Veraset ve İntikal Vergisi Kanununa göre¹²²: "Türkiye Cumhuriyeti egemenliği altında yaşayan şahıslara ait mallar ile Türkiye'de bulunan bir malın, hangi surette olursa olsun, ivazsız şekilde bir şahıstan diğer şahısa intikali veraset ve intikal vergisine tabidir." denilmiştir. Dolayısıyla, VİV'nin konusunu ivazsız şekilde intikal eden servet veya servet unsurları oluşturmaktadır. Veraset ve İntikal Vergisi'nde, vergiyi meydana getiren olay ise karşılıksız elde etmedir. VİV kanununa göre yükümlü kişi¹²³: "Veraset aracılığıyla ve diğer karşılıksız yollardan elde etme işlemi bulunan kişiler Veraset ve İntikal Vergisi'nin mükellefleridir." denilmiştir.

b. Profesyonel Futbol Kulüpleri Bakımından Veraset ve İntikal Vergisi

Dernek statüsünde kurulmuş olan profesyonel futbol kulüpleri, kamuya yararlı dernekler olarak kabul edildikleri için bir takım vergisel avantajlar elde ederler. Bu avantajların ilki, Veraset ve İntikal Vergisinde ortaya çıkmaktadır.

¹²⁰ Katma Değer Vergisi Kanunu, madde 17/2-b.

¹²¹ Öncel Mualla, Kumrulu Ahmet ve Çağan Nami, **a. g. e.**, s. 371

¹²² Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, madde 1.

¹²³ Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, madde 5.

Şöyle ki, VİV kanununda¹²⁴: "Kamuya yararlı dernekler, bu madde hükmü kapsamında vergi ödemeyeceklerdir ve VİVK kapsamında yapılan her nevi ödemeler, vergiden muaf tutulacaktır", denilmiştir. Bu kanun hükmüne göre, VİV muaflığından sadece kamuya yararlı dernek statüsünde kurulmuş olan profesyonel futbol kulüpleri yararlanabilmektedir. Anonim şirket olarak kurulan ya da kamuya yararlı dernek statüsünde kurulup da daha sonra bir anonim şirkete devredilmiş olan profesyonel futbol kulüpleri VİV muaflığından faydalanamazlar.

4. Emlak Vergisi Kanunu Bakımından

Emlak Vergisi, Türk Vergi Sisteminde yer alan önemli bir servet vergisi türüdür. Emlak Vergisi, belediyeler tarafından tahsil edilmesi nedeniyle yerel yönetimler açısından da önemli bir gelir olmaktadır¹²⁵.

a. Genel Olarak Emlak Vergisi

Emlak Vergisinin konusu, bina ve araziler gibi taşınmaz mal varlıklarıdır¹²⁶. Bunlardan bina vergisinin konusunu Türkiye'deki binalar meydana getirmektedir. Arazi vergisinin konusu ise Türkiye'deki arazi ve arsalardır¹²⁷.

Emlak Vergisi'nde vergiyi meydana getiren olay ise bir kaç farklı durumda meydana gelmektedir. Bunlardan ilki malik olma , yani mülkün malik olan kişinin mal varlığına girmesi ve bu mülkiyet ilişkisinin devam eden bir şekilde olmasıdır. İkincisi ise, malik gibi tasarrufta bulunmadır. Bahsi geçen iki durumda da Emlak Vergisi'nde vergiyi meydana getiren olay vukuu bulmuş olur¹²⁸.

Emlak Vergisi Kanununa göre, verginin mükellefleri¹²⁹: "Bina vergisinde, binanın sahibi, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa binaya malik gibi tasarruf edenler mükelleflerdir. Arazi vergisinde ise arazinin maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa araziye malik gibi tasarruf edenler mükelleflerdir."

¹²⁴ Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, madde 3.

¹²⁵ Öncel Mualla, Kumrulu Ahmet ve Çağan Nami, **a. g. e.**, s. 357-358.

¹²⁶ Emlak Vergisi Kanunu, madde 2.

¹²⁷ Öncel Mualla, Kumrulu Ahmet ve Çağan Nami, **a. g. e.**, s. 359-360.

¹²⁸ Öncel Mualla, Kumrulu Ahmet ve Çağan Nami, **a. g. e.**, s. 360-361.

¹²⁹ Emlak Vergisi Kanunu, madde 3, madde 13.

b. Profesyonel Futbol Kulüpleri Bakımından Emlak Vergisi

Profesyonel futbol kulüplerinin dernek statüsünde kuruluşunun Emlak Vergisi karşısındaki avantajlı durumuna bakacak olursak, Emlak Vergisi kanunda¹³⁰: "Kamuya yararlı derneklerin sahip olduğu arazi ve binalar, kiraya verilmemeleri kaidesiyle vergiden muaf tutulmuşlardır. Bu maddelerdeki hükümlere göre, dernek statüsünde kurulmuş olan profesyonel futbol kulüpleri antrenmanlarını ve sosyal faaliyetlerini gerçekleştirmek amacıyla, sahip oldukları arsa ve binalar dolayısıyla ödemekle yükümlü oldukları Emlak Vergisinden muaf tutulmuşlardır". denilmiştir. Dolayısıyla, kamuya yararlı dernek statüsünde kurulmuş olan profesyonel futbol kulüpleri sahip oldukları arsa ve binaları 3. kişilere kiraya vermezler ise Emlak Vergi'nden muaf tutulacaklardır. Eğer profesyonel futbol kulüpleri anonim şirket statüsünde kurulmuş veya kamuya yararlı dernek statüsünde kurulup bir anonim şirkete devredilmiş olsalardı, Emlak Vergisi muafiyetinden yararlanamayacaklardı.

5. Damga Vergisi Kanunu Bakımından

Damga Vergisi, hukuki işlemleri konu alan bir vergi türüdür. Kişilerin kendi aralarında veya devlet ile yaptıkları hukuki işlemlerde düzenledikleri belgeler veya kağıtlar dolayısıyla ödedikleri mali bedellerdir.

a. Genel Olarak Damga Vergisi

(1) sayılı tabloda yer alan kağıtlar, Damga Vergisi'nin konusunu oluşturmaktadır¹³¹. Ayrıca, Damga Vergisi Kanununa göre kağıtları düzenleyenler ve imza edenler, verginin mükellefleri konumundadırlar¹³².

b. Profesyonel Futbol Kulüpleri Bakımından Damga Vergisi

Damga Vergisi Kanunu'na bakacak olursak¹³³; kamuya yararlı derneklere ait her türlü işlemlerde düzenlenen kağıtlar, vergiden muaf tutulmuşlardır. Fakat bu istisnai durum, sadece kamuya yararlı derneklerin ödemekle yükümlü oldukları Damga Vergisi için geçerli sayılmıştır. Dolayısıyla, anonim şirket statüsünde

¹³⁰ Emlak Vergisi Kanunu, madde4, madde 14.

¹³¹ Damga Vergisi Kanunu, madde 1.

¹³² Damga Vergisi Kanunu, madde 3.

¹³³ Damga Vergisi Kanunu, madde 4.

kurulmuş olan ya da kamuya yararlı dernek olarak kurulup da daha sonra bir anonim şirkete devredilmiş olan kulüpler, Damga Vergisi'nden muaf değillerdir.

B. Profesyonel Futbol Kulüplerinin Vergilendirilmesinde Özel Durumlar

Profesyonel futbol kulüplerinin vergilendirilmesi esnasında, bazı özel durumlar da süreç içerisinde gözlemlenmiştir ve bu durumların vergilendirme dışında kalamayacağı kanaati oluşmuştur.

1. Profesyonel Futbolcu Transferi İçin Kulüplere Yapılan Ödemeler

Bir profesyonel futbol kulübünden, diğer bir profesyonel futbol kulübüne bonservis bedeli ödenerek, oynama hakları satın alınan sporcu geçişine transfer denilmektedir. Günümüzde, bazı futbol kulüpleri için futbolcu satışı yapılması, bu kulüplerin en önemli gelir kaynaklarından birisidir.

a. Uluslararası Futbolcu Transferi

FIFA, futbolun üst kuruluş ve kurumu olarak uluslararası futbolcu transferini ve futbolcuların statülerini belirlemeye yetkili tek kuruluştur¹³⁴.

FIFA talimatnamesinde; bir uluslararası federasyondan diğer bir uluslararası federasyona transfer edilecek olan profesyonel bir oyuncuya, sözleşme imzalama hususunda serbesti tanınmıştır. Ancak bahsedilen bu serbesti de belirli şartlara bağlanmıştır. Bu şartlar¹³⁵:

- Futbolcunun işini ifa ettiği kulübüyle olan sözleşmesi sona ermişse veya altı ay içerisinde sona erecekse,

- Futbolcunun o an ki sözleşmesi, futbolcu veya futbol kulübü tarafından geçerli sayılan nedenlerle fesih edilmişse,

- Futbolcunun o an ki kulübüyle olan sözleşmesi, her iki tarafça karşılıklı uzlaşma yolu ile fesih edilmişse, bahsi geçen futbolcular, bu madde hükümlerine göre uluslararası alanda, sözleşme serbestisi gereği istedikleri futbol kulübüne transfer olabileceklerdir.

Profesyonel bir futbolcu, sözleşmesinin devam ettiği süreç içerisinde, sözleşmeli olduğu kulüp, kendisi ve anlaşmayı planladığı yeni kulüp anlaşmaya varamadığı takdirde transfer edilemez¹³⁶.

¹³⁴ FIFA Sirküleri, sirküler No: 628.

¹³⁵ FIFA Talimatnamesi, madde 12.

¹³⁶ FIFA Talimatnamesi, madde 12/4.

Bir profesyonel futbolcu, yeni bir kulüp ile sözleşme imzalarsa, eski kulübü transfer olan profesyonel futbolcusu için yetiştirme veya geliştirme tazminatı adı altında bir ücret talep edebilir. Bu ücret, uluslararası transfere konu olan iki kulüp arasında belirlenecektir¹³⁷.

Profesyonel bir futbolcu, kayıtlı olduğu ulusal futbol federasyonu tarafınca düzenlenmiş olan uluslararası transfer belgesi olmadan, bir başka federasyona bağlı ülkedeki kulüpte tescil edilemez¹³⁸. Eğer uluslararası transfer belgesi düzenlendikten itibaren, azami olarak 30 gün içerisinde iki kulüp oyuncunun yetiştirme/geliştirme ücreti hususunda mutabakata varamazsa, transfere konu olan iki kulüp konunun karara bağlanması amacıyla konuyu FIFA'ya gönderir¹³⁹.

Yukarıda bahsi geçen FIFA talimatnamelerinin hepsi, daha önce alınmış olan Bosman Kararları'nın birer sonucu niteliğindedir. Bosman kararları sonrasında da, futbolcuların sözleşmeleri bitince veya sözleşmesinin bitmesine 6 ay kala, oyuncu yeni bir kulüple uluslararası ya da yurt içi transfer görüşmelerinde bulunabilecek ve gerekirse anlaşarak yeni takımıyla sözleşme imzalayabilecekti. Fakat, bu durumda oyuncu hali hazırda sözleşmesi bulunduğu kulübüne herhangi bir gelir getiremeyecekti ve oyuncunun yetiştirilmesi ve gelişimi için harcanan masraflar karşılıksız kalacaktı. Bu nedenle, FIFA tarafından oyuncuların sözleşme serbestisi sonucunda transfer olmaları durumunda, oyuncuların eski kulüplerinin mağduriyetini önlemek için transfere konu olan yeni kulüp tarafından, yetiştirme/geliştirme tazminatı ödenmesini zorunlu kılmıştır.

b. Yetiştirme ve Geliştirme Tazminatı ve Türkiye'deki Futbol Kulüplerinin Yurt Dışına Futbolcu Satışı

Öncelikle, futbol kulübü ile futbolcu arasında imzalanan sözleşme bir hizmet akdidir ve Borçlar Kanun'unda şöyle ifade edilmiştir¹⁴⁰: “Bir mukaveledir ki onunla işçi, muayyen veya gayri muayyen bir zamanda hizmet görmeyi ve iş sahibi dahi ona bir ücret vermeyi taahhüt eder” ifadesiyle tanımlanmıştır. Bu madde hükmünden çıkarılan sonuca göre; profesyonel bir futbolcu, sözleşme

¹³⁷ FIFA Talimatnamesi, madde 15.

¹³⁸ FIFA Talimatnamesi, madde 7/2.

¹³⁹ FIFA Talimatnamesi, madde 17.

¹⁴⁰ Borçlar Kanunu, madde 313.

işleminin yapıldığı kulübün bağlı olduğu federasyonun bünyesi altında, futbol işini gerçekleştirmektedir.

Hali hazırda bir sözleşmenin olması durumunda, profesyonel bir futbolcunun başka ulusal federasyondaki kulüplerde futbol oynama hakkı hem Borçlar Kanunu hem de FIFA talimatnameleri çerçevesinde, belirli şartlara ve kurallara bağlanmıştır.

Futbolcuların, yurt içinde ve uluslararası transferlerinde hakim olan iki görüş vardır. Bu görüşlerden ilki, futbolcunun oyun oynama hakkının satışının transfer niteliğinde olduğu ve bu durumun da gayri maddi bir hakkın satış sözleşmesi çerçevesinde el değiştirmesi vasıtasıyla olabileceği görüşüdür. Dolayısıyla, böyle bir durumun varlığında Gelir Vergisi Kanun'unun 70. maddesinde sayılan gayri maddi hakkın satışı söz konusudur. Profesyonel futbolcuların transferlerine ilişkin bir diğer yaklaşım ise, transfer sonucunda elde edilen gelirlerin, geliri elde eden kulüp açısından ücret niteliğinde olduğudur¹⁴¹.

Yabancı futbol kulüpleri tarafından elde edilen yetiştirme ve geliştirme tazminatı gelirleri, Türkiye'de elde edilen arızı nitelikte bir kazanç olduğu için yabancı futbol kulübü dar mükellef kapsamında yer almaktadır¹⁴².

Türkiye'den yapılan transferler neticesinde, dar mükellefiyete tabi olan yabancı futbol kulüpleri ülkemiz kanunları uyarınca, yabancı kurum veya Türkiye'de yabancı kurumun gördüğü iş dolayısıyla görev alan kişiler elde ettikleri arızı kazançları elde etme tarihinden sonra 15 gün içerisinde belirtilen vergi dairesine beyanname ile bildirmeye mecburdurlar¹⁴³. Elde edilen bu kazançlar, nitelikleri ne olursa olsun futbol kulüpleri için kurum kazancı hüviyetini taşımaktadır ve futbol kulüplerinin Kurumlar Vergisi Kanun'una göre vergilendirilmesini gerektirmektedir¹⁴⁴.

c. Yurt İçi Futbolcu Transferi

Futbolcuların, yurt içerisinde yapmış oldukları transferlerin tamamı, FIFA talimatnamesinde yer alan hükümlere göre gerçekleşmektedir¹⁴⁵.

¹⁴¹ Dorukkaya Şakir, **a. g. e.**, s.84-86.

¹⁴² Gelir Vergisi Kanunu, madde 7.

¹⁴³ Kurumlar Vergisi Kanunu, madde 22.

¹⁴⁴ Kurumlar Vergisi Kanunu, madde 7, madde 8.

¹⁴⁵ FIFA Talimatnamesi, madde 26.

Bilindiği üzere, ulusal bir transferde profesyonel bir futbolcunun yeni kulübünde oynayabilmesi için futbolcunun yeni ve eski kulüplerinin futbolcunun bonservis bedeli üzerinde uzlaşmaları gerekmektedir. Mali nedenlerle anlaşmazlık çıkması durumunda, kulüpler arasında bir mutabakata varılamazsa oyuncunun transferi gerçekleşemez.

Yurt içi futbolcu transferinde de, uluslararası futbolcu transferinde olduğu gibi futbolcunun bir eşya gibi satılması söz konusu değildir. Kulüpler arasında alım satıma konu olan şey bir gayri maddi hakkın alım satımıdır. Böyle bir nitelikte, gelir elde eden futbol kulübü ister derneğe ait iktisadi bir işletme olsun isterse de anonim şirket şeklinde kurulmuş olsun, kurum kazancı elde etmiş sayılır ve Kurumlar Vergisi Kanun'una göre vergilendirilir¹⁴⁶.

Diğer taraftan, profesyonel futbol kulüplerinin gelirlerinden herhangi birisi olan yayın gelirleri bu futbol kulüpleri için ne ifade ediyorsa futbolcu satışından elde edilen gelirler de kulüpler açısından aynı anlamı taşımaktadır. Fakat 55 numaralı KDV genel tebliğine göre futbolcu transfer gelirleri ile kulüplerin elde etmiş oldukları diğer gelirler arasında fark bulunmaktadır. Bu durum şöyle ifade edilmiştir¹⁴⁷: “Ticari bir amaçtan ziyade faaliyetin zorunlu bir unsuru olarak yapılan futbolcu transferleri ile kiralama karşılığı kulüpler tarafından elde edilen gelirler Katma Değer Vergisi Kanun'unun 1/3-g maddesi kapsamında sayılamayacağı için verginin konusu dışında kalmıştır.” denilmiştir. Fakat bu görüş kanaatimce yanlıştır. Çünkü, transfer faaliyetinin yapılması durumu, ticari açıdan gerekli olan bütün etmenleri içerisinde barındırmaktadır. Bu nedenle, yapılan iş ticari niteliktedir ve yapılan bu iş sonucunda kulüpler açısından bir kurum kazancı ortaya çıkmakta ve işin her aşamasında (ta ki sözleşme imzalanıncaya kadar) katma değer meydana gelmektedir. Bu nedenlerle, yapılan transfer işlemi sonucunda elde edilen gelirler, profesyonel futbol kulüpleri açısından hem Kurumlar Vergisi'ne hem de Katma Değer Vergisi'ne göre vergilendirilmelidir.

2. Profesyonel Futbolcuların Kiralanması İçin Yapılan Ödemeler

Profesyonel futbol kulüpleri tarafından, futbolcuların oynama haklarının satışı neticesinde elde edilen gelir transfer gelimidir. Yine, bir profesyonel futbol

¹⁴⁶ Kurumlar Vergisi Kanunu, madde 7, madde 8.

¹⁴⁷ Katma Değer Vergisi 55 Numaralı Genel Tebliği.

kulübü tarafından belirli bir süreye ve karşılıklı anlaşmaya bağlı kalınarak yapılan geçici transfer niteliğindeki işleme de futbolcunun kiralanması adı verilmektedir¹⁴⁸. Bir futbol kulübünden diğer futbol kulübüne yapılan, geçici transfer işlemi karşılığında elde edilen gelir de, futbolcu kiralanması sonucunda elde edilen gelirdir.

a. Futbolcuların Kiralanması

Profesyonel bir futbolcunun, kendi bulunduğu ulusal federasyonundaki kulübünden başka bir federasyonun kulübüne geçici olarak transfer olması durumunda, ödünç verme süresinin sona ermesiyle birlikte kendisini ödünç veren kulübün, ulusal federasyonuna geri döndüğü zaman uluslararası nitelikte bir transfer belgesi, geçici nitelikte olmayan tam transferlerde olduğu gibi düzenlenmek zorundadır¹⁴⁹. Ayrıca, talimatnamede profesyonel bir futbolcunun, kiralama süresi ve kiralamanın gerektirdiği koşullar ayrı bir şekilde sözleşmeyle birlikte düzenlenmektedir¹⁵⁰.

Profesyonel bir futbolcunun, herhangi bir kulüpte geçici süreli olarak futbol oynama hakkı kiralamanın da konusunu oluşturmaktadır. Tam transfer sürecinde olduğu gibi söz konusu kiralama olduğunda da gayri maddi hakkın kiralanması olayı vardır. Profesyonel bir futbolcunun yurt dışarısından kiralanması, ülkemiz vergi sisteminde Gelir Vergisi Kanun'unda yer almaktadır¹⁵¹.

GVK'nın 70. maddenin ilk fıkrasında şöyle denilmiştir: "Aşağıda yazılı olan mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesi sonucunda elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradıdır" denildikten sonra, aynı maddenin 5. bendinde bu gayri maddi haklar şöyle ifade edilmiştir: "Arama, işletme, imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı, alameti farika, marka, ticaret ünvanı, her türlü teknik resim, desen, model, sanayi ve ticaret bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar" gayrimenkul sermaye iradı sayılmaktadır şeklinde

¹⁴⁸ Erdoğan, İrfan, "Futbol ve Futbolu İnceleme Üzerine", **İletişim, Kuram ve Araştırma Dergisi**, S. 26, s. 27, Bahar 2008.

¹⁴⁹ FIFA Talimatnamesi, madde 30.

¹⁵⁰ FIFA Talimatnamesi, madde 30/2.

¹⁵¹ Gelir Vergisi Kanunu, madde 70.

belirtilmiştir. Bu bentte belirtilen “gibi haklar” kısmından çıkarılacak sonuca göre, profesyonel bir futbolcunun futbol oynamasına konu olan hakkın kiralanması sonucunda elde edilen iratlar da gayrimenkul sermaye iradı kapsamına girmektedir.

Gayrimenkul haklara ilişkin futbolcu kiralama sözleşmesi, Borçlar Kanun’unun “kira sözleşmesi” hükümleri kapsamında yer alan hasılat kirasının esaslı unsurları içerisinde yer alır¹⁵².

KDV ise Gelir veya Kurumlar Vergi’sinden farklı olarak, şahısları veya kurumları değil, yapılan işlemlerin her bir aşamasını vergilendirmeyi amaçlamıştır. Türkiye’de gerçekleştirilen teslim ve hizmetler ile mal ve hizmet ithalatlarının Katma Değer Vergi’sine tabi olduğu kanunda belirtilmiştir¹⁵³. KDV kanununun 4. maddesinde ise şöyle belirtilmiştir: “Hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışarısında kalan işlemler” denilerek, yapılan bu işlemlerin bir şeyi kiralamak şeklinde olabileceği de belirtilmiştir. Madde hükmünden çıkarılacak sonuca göre profesyonel bir futbolcunun kiralanması işlemi KDV açısından da vergilendirilme altına alınmalıdır.

b. Futbolcuyu Kiralayan Türkiye'deki Kulübün Durumu

Yurt dışındaki bir federasyonda yer alan, profesyonel futbol kulübünden kiralanmış bir futbolcu, kiralayan kulüp açısından ticari bir faaliyet niteliği taşımaktadır ve Türkiye’deki bu kulüp için bir gider niteliğine sahiptir. Vergilemede, dönemsellik ilkesinin önemi bu hususta ortaya çıkmaktadır. Eğer kiralanmış oyuncu ara transfer dönemi olarak adlandırılan kış transfer döneminde tam sezonluk kiralanmış ise kiralama geliri kiralanandan itibaren muhasebeleştirilir ve vergi beyannamesi vergi kanunlarında belirlenen süre içerisinde düzenlenerek ödenir. Eğer, kiralanmış futbolcu yaz transfer dönemi adı verilen süre içerisinde kiralanırsa, elde edilen kira geliri kiralamayı takip eden yılın vergilendirme dönemi içerisinde vergilendirilir¹⁵⁴.

Diğer taraftan, profesyonel futbolcu kiralanması işlemi KDV’ye tabidir ve yabancı futbol kulüplerine kiralanmış oyuncular karşısında elde edilen gelirler

¹⁵² Borçlar Kanunu, madde 248-270.

¹⁵³ Katma Değer Vergisi Kanunu, madde 1.

¹⁵⁴ Onar, Kemal, (2001), **Spor Kulüpleri İçin Hukuksal Bilgiler, Tekdüzen Hesap Planı ve Vergi Uygulamaları**, Türkiye Futbol Federasyonu Yayınları, s. 199-203, İstanbul.

sonucunda, geliri elde eden kulüp Türkiye’de vergi mükellefidir ve muhatap sıfatıyla, vergiyi ödemesi gerekir¹⁵⁵.

Türkiye’deki futbol kulübü, hesaplamaları sonucunda tahsil ettiği Katma Değer Vergi’sini, futbolcuyu kiraya verenin mükellefiyetinin olmaması halinde KDV’yi, 2 numaralı KDV beyannamesi ile beyan edecektir ve buna bağlı olarak KDV indirim konusu yapılabilecektir¹⁵⁶.

c. Futbolcuların Yurt Dışındaki Bir Kulüpten Kiralanması Durumu

İkili anlaşmanın yapılmış olduğu, yabancı futbol kulüplerinin kurum statüsünde olması durumunda, KVK hükümleri dikkate alınacaktır. Gayri maddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında iktisap edilen bedeller tevkifata tabidirler¹⁵⁷.

Yurt dışında yer alan futbol kulübünün, futbolcu kiralamasından başka bir geliri yoksa (yapılan sözleşmeden meydana gelen) yapılacak olan vergi kesintisi nihai tevkifat olarak nitelendirilecektir. Ayrıca, bu durumda yer alan yabancı kulüp, Türkiye açısından dar mükellef niteliğindedir ve buna göre vergilendirilmektedir¹⁵⁸.

Türkiye’deki futbol kulübü ise sözleşmede yer alan kiralama bedeli üzerinden vergi kesintisini yapmak zorundadır. Kulüp, yurt dışındaki bir federasyona bağlı olan kulübe yapılan futbolcu kiralama işlemi neticesinde, ödediği kiralama miktarını, ödeme esnasında tevkifata tabi tutmalıdır¹⁵⁹.

Türkiye’de yer alan profesyonel futbol kulüpleri, KVK’ya göre futbolcu kiralanması işlemi sonucunda, bir aylık süre içerisinde nakit olarak veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen kazanç ve iratlar ile yapılan tevkifatların tutarları toplamını, kesintinin yapılmış olduğu ayı takip eden ayın yirminci günü akşamına kadar, bağlı bulunulan vergi dairesine muhtasar beyanname ile bildirmek zorundadırlar¹⁶⁰.

¹⁵⁵ Katma Değer Vergisi Kanunu, madde 1/3, madde 1/1 ve madde 9.

¹⁵⁶ 122 Numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği.

¹⁵⁷ Kurumlar Vergisi Kanunu, madde 24.

¹⁵⁸ Petek, Hasan, (2002), **Profesyonel Futbolcu Transfer Sözleşmesi**, Yetkin Yayıncılık, s. 140, Ankara.

¹⁵⁹ Petek, Hasan, **a. g. e.**, s. 141.

¹⁶⁰ Kurumlar Vergisi Kanunu, madde 24.

Yabancı futbol kulübüne yapılacak ödemeler üzerinden, yapılması gereken vergi kesintisi, KVK uyarınca, futbolcu kiralamaları için belirlenen oran olan, (gayri maddi hakkın kiralanmasında stopaj oranı olarak) %20'dir¹⁶¹.

C. Profesyonel Futbol Kulüpleri İçin Financial Fair - Play Uygulaması (UEFA Mali Kriterleri)

2012 - 2013 sezonu ile birlikte yürürlüğe girmiş olan Financial Fair - Play (FFP) uygulaması, kulüplerin finansal yapılarını disipline eden bir uygulamadır. Financial Fair - Play uygulaması ile getirilmiş olan en önemli yenilik, kulüplerin gelirlerinin üzerinde harcama yapamamaları ve bütçe açığı vermelerinin yasaklanmasıdır¹⁶². Yani, kulüplerin sportif faaliyetleri amacıyla yapmış olduğu harcamalar ve gelirler denk olmalıdır.

FFP'nin amaçlarından bir tanesi de, futbolun dışarısından elde edilen fonların futbola aktarılmasına engel olarak, adil oyunun devamlılığını sağlamaktır. Bu sayede, kulüpler arasında meydana gelebilecek olan haksız rekabetin de önüne geçilmiş olacaktır¹⁶³.

Avrupa kıtasında yer alan ve UEFA'ya tam üye konumundaki bir federasyona bağlı olan profesyonel futbol kulüpleri, devlete olan vergi borcunu ya da oyunculara ve çalışanlara taksitler halinde ödenmesi gereken ücreti, zamanında ödemezse, ilgili kulüpler UEFA Mali Kriterlerine göre aşağıda belirtilen cezaları alırlar¹⁶⁴:

- Uyarı
- Para cezası
- Puan silme
- Avrupa kupalarından elde edilecek gelirin kesilmesi
- Transfer yasağı ve yeni yapılmış olan transferlerin Avrupa Kupaları'nda oynamasının yasaklanması

¹⁶¹ Maç, Mehmet, "Hizmet İthalinde Katma Değer Vergisi ve Stopaj Sorumluluğu", **Mali Çözüm Dergisi**, S. 71, s. 28, Haziran 2005.

¹⁶² Financial Fair Play, <http://www.financialfairplay.co.uk/financial-fair-play-explained.htm> (Erişim Tarihi: 03.06.2014)

¹⁶³ UEFA Mali Kriterleri, http://www.zaman.com.tr/spor_uefa-mali-kriterleri-nedir_1295995.html (Erişim Tarihi: 03.06.2014)

¹⁶⁴ Nizamoğlu, Can, Financial Fair - Play'in Detayları, <http://skorer.milliyet.com.tr/a--can-nizamoğlu/financial-fair-play-in-detayları/Yazar Yazısı/1595463/default.htm> (Erişim Tarihi: 03.06.2014)

- Avrupa Kupaları için bildirilen oyuncu sayısında kısıtlama
- Mevcut bir turnuvadan ihraç etme ya da turnuvaya katılma hakkı kazanılacağı zaman, turnuvaya katılmama.

- Vergi cezası verme (hit by tax punishment)

Yukarıda adı geçen cezalardan vergi cezası verme durumu, profesyonel futbol kulüplerinin vergilerini devlete ödememeleri durumunda ortaya çıkmaktadır. Böyle bir durumun varlığında, adı geçen profesyonel futbol kulübü hem vergi aslını ödemekle yükümlüdür hem de vergi aslını ödemediği için UEFA tarafından belirlenmiş olan vergi cezası ve gecikme faizini de ödemek zorundadır. Bu duruma UEFA literatüründe, kulübün vergi cezasından kaçamaması (not avoid from tax panishment) ya da vergi cezasına çarptırılması (hit by tax punishment) adı verilmektedir¹⁶⁵.

Sonuç olarak, Christian Authier'in de dediği gibi "Futbol asla, futbol değildir." Dolayısıyla, UEFA Mali Kriterleri özellikle endüstriyelleşme hareketleri sonucunda, profesyonel futbol kulüpleri arasında meydana gelen haksız rekabetin önüne geçme açısından son derece önemli kriterlerdir. Kulüplerin gelir-gider dağılımına dikkat etmesi, bütçe açığı vermemeye çalışması ve vergilerini düzenli olarak zamanında ödeme çabası, profesyonel futbol kulüplerinde mali disiplinin oluşmasını sağlamıştır. Dolayısıyla, Financial Fair - Play uygulaması, UEFA'nın son dönemlerde yürürlüğe koymuş olduğu uygulamalar arasında en önemlisidir.

D. Profesyonel Futbol Kulüplerine Vergi Affi

Vergi affi, mali af konusunun altında yer alan ve genelden özele inmiş olan bir af durumunu ifade etmektedir. Dolayısıyla, vergi affından ziyade mali affin ne olduğunu belirtmekte fayda vardır.

Mali af, kısaca mükellef ile idare arasında sağlanmaya çalışılan uzlaşma anlamına gelmektedir. Daha geniş bir tanımlama yapılacak olursa, vergi kanunlarına uygun olarak hareket etmeyen kişilere uygulanan, idari ve hukuki yaptırımların ortadan kaldırılmasıdır. Devlet, kanun koyucu olarak belirlemiş olduğu kurallara karşı gelenleri cezalandırma hakkından vazgeçmektedir. Bir diğer

¹⁶⁵ Financial Fair - Play: Everything You Need to Know About Financial Fair - Play, <http://www.uefa.com/community/news/newsid=2064391.html> (Erişim Tarihi: 03.06.2014)

tabirle mali af, vergi mükelleflerine kayba neden oldukları vergiyi gönüllü olarak geri ödemeleri için, devlet tarafından oluşturulan yeni bir zaman fırsatıdır¹⁶⁶.

Endüstriyel futbol yapısının oluşması ile birlikte günümüzde, profesyonel futbol kulüpleri sivil toplum örgütleri gibi hizmet vermeye başlamışlardır ve büyük baskı grupları olmuşlardır. Dolayısıyla, profesyonel futbol kulüpleri politik baskılar ve kaygılarla elde etmek istedikleri bir takım avantajlara rahatlıkla sahip olabilmektedirler. Bu avantajlardan bir tanesi de kendilerine tanınmasını istedikleri vergi affıdır.

Hükümetin uzun süredir üzerinde çalıştığı ve meclise gelen büyük vergi affı paketinin içerisinde, profesyonel futbol kulüplerinin vergi borçlarının ceza ve gecikme faizlerinin silinmesini ve asıl vergi borcunun da taksitlendirilmesini öngören kısımlar var. 2014-2015 sezonunda, Spor Toto Süper Lig'de yer alacak takımların vergi borçları şu şekildedir¹⁶⁷:

- Galatasaray: Yaklaşık 140 milyon TL
- Beşiktaş: 130 milyon TL
- Eskişehirspor: 35 milyon TL
- Trabzonspor: 17 milyon TL
- Çaykur Rizespor: 5 milyon 369 bin TL
- Gaziantepspor: Gaziantepspor'un taksitlendirilmiş vergi borcu 4 milyon 400 bin TL. Sosyal Güvenlik Kurumu'na olan borcu 590 bin 464 TL.
- Bursaspor: 3 milyon 970 bin 195 TL
- Torku Konyaspor: Yaklaşık 3 milyon TL
- Mersin İdman Yurdu: Yaklaşık 1.5 milyon TL
- Kardemir Karabükspor: Yaklaşık 1.5 milyon TL

Yukarıda belirtilen 10 kulüp vergi borçları, cezaları ve gecikme faizleri nedeniyle hali hazırda tasarı aşamasında olan vergi affından yararlanabileceklerdir. Bu 10 kulübün dışında, geri kalan 8 kulüp (Sivasspor, Fenerbahçe, Balıkesirspor, Gençlerbirliği, Akhisar Belediyespor, Kasımpaşa, Kayseri Erciyesspor ve İstanbul

¹⁶⁶ Arkan, Zeynep ve Yurtsever, Hatice, "Türkiye'de Mali Affın Nedenleri, Etkileri ve Sonuçları - I", **Yaklaşım Dergisi**, S. 136, s. 59, Nisan 2004.

¹⁶⁷ Kulüplere Vergi Affı, <http://www.trtspor.com.tr/haber/futbol/spor-toto-super-lig/flas-kuluplere-vergi-affi-73433.html> (Erişim Tarihi: 09.06.2014)

Başakşehirspor) herhangi bir vergi borcu olmadığı için af paketinden yararlanmayacaktır.

3. BÖLÜM

PROFESYONEL FUTBOLCULARIN VERGİLENDİRİLMESİ, FARKLI ÜLKE UYGULAMALARI, VERGİLENDİRME ESNASINDA KARŞILAŞILAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Devletler, asli fonksiyonları niteliğinde sayılan bir takım görev ve hizmetleri (adalet, savunma, kalkınma gibi) gereğince yerine getirebilmek için mali anlamda bir gelire ihtiyaç duyarlar. Bir çok gelir kalemi, devletlerin bu gibi ihtiyaçlarını karşılayabilecek düzeydedir. Dolayısıyla, bu gelir kalemleri içerisinde vergi gelirlerinin payı çok büyüktür.

Vergiler, gelir, servet ve harcama üzerinden alınan vergiler olmak üzere üçe ayrılırlar. Durumları gereği, elde etmiş oldukları kazançlar ücret sayılan profesyonel futbolcular, gelir üzerinden alınan vergilere konu olmaktadır ve ücrette stopaj yoluyla vergiye tabi tutulmaktadır¹⁶⁸.

Ülkemizde, profesyonel futbolcuların vergilendirilmesi esnasında, GVK'ya göre uygulanan oran ile Avrupa'nın önde gelen liglerinde uygulanan vergi oranları arasında büyük bir fark vardır. Bu durum, ülkemizin profesyonel futbolcular açısından bir nevi vergi cenneti olarak görülmesine neden olmaktadır.

I. TÜRKİYE'DE PROFESYONEL FUTBOLCULARIN VERGİLENDİRİLMESİNDE MÜKELLEFIYET

Öncelikle, Gelir Vergisi Kanunu'nda belirtilen tam ve dar mükellefiyet incelenecektir. Daha sonra, Türkiye'de profesyonel futbolcuların tam ve dar mükellefiyet durumları incelenecektir.

A. Genel Olarak Tam ve Dar Mükellefiyet

Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan tam ve dar mükellef ayrımı, Türkiye'de yerleşmiş olmak kriterine göre belirlenmektedir. Bu kriter gereği, Türkiye'de yerleşik olan gerçek kişiler tam mükellef, Türkiye'de yerleşik olmayan gerçek kişiler ise dar mükellefiyet kapsamında vergilendirilirler¹⁶⁹.

¹⁶⁸ Bilici, Nurettin, (2001), **Kamu Maliyesi**, Seçkin Yayınevi, s. 179, Ankara.

¹⁶⁹ Öncel Mualla, Kumrulu Ahmet ve Çağan Nami, **a. g. e.**, s. 253.

Tam mükellef gerçek kişiler, Türkiye içerisinde ve dışarısında elde ettikleri kazançlar ve iratların tamamı üzerinden vergilendirmeye tabi olurlar¹⁷⁰. Dar mükellef gerçek kişiler ise yalnızca Türkiye içerisinde elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler¹⁷¹.

GVK, tam yükümlülükte, vergilendirmede kişiselilik ilkesini kabul etmiştir. Bu ilkenin gerçekleşebilmesi için de iki kriter vardır. Bu kriterler: Yerleşme ve uyrukluk kriterleridir¹⁷².

GVK'ya göre, yerleşme ölçütü, ikametgah ve oturma süresi olmak üzere iki farklı esasa göre belirlenmektedir. Buna göre, ikametgahı Türkiye'de bulunan ve bir takvim yılı içerisinde, Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturan (geçici ayrılmalar Türkiye'de oturma süresini kesmez.) gerçek kişiler, Türkiye'de yerleşmiş olarak sayılmaktadırlar ve elde ettikleri kazanç ve iratlar bakımından tam mükellefiyet kapsamında vergilendirilmektedirler¹⁷³.

GVK'ya göre, uyrukluk ölçütü incelendiğinde, resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de yer alan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup, adı geçen daire, teşekkül ve teşebbüslerin işleri nedeniyle, yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları, elde ettikleri kazanç ve iratlar bakımından tam mükellefiyet kapsamında vergilendirilirler¹⁷⁴.

Dar yükümlülük, Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişilerin, Türkiye sınırları içerisinde elde ettikleri kazanç ve iratların vergilendirme altına alınması ile ilgili olan bir yükümlülük çeşididir¹⁷⁵.

Dar yükümlülükte mülkilik ilkesi kabul edilmiş olup amaç, kişinin vergilendirilmesi değil, kaynağı Türkiye'de elde edilmiş olan kazançlar ve iratların vergilendirilmesidir¹⁷⁶.

B. Profesyonel Futbolcular Bakımından Tam ve Dar Mükellefiyet

Yukarıdaki başlık altında açıklanmış olan tam ve dar mükellefiyet durumlarının tamamı profesyonel futbolcular açısından da geçerlidir.

¹⁷⁰ Gelir Vergisi Kanunu, madde 3.

¹⁷¹ Gelir Vergisi Kanunu, madde 7.

¹⁷² Öncel Mualla, Kumrulu Ahmet ve Çağan Nami, **a. g. e.**, s. 254-255.

¹⁷³ Gelir Vergisi Kanunu, madde 4.

¹⁷⁴ Gelir Vergisi Kanunu, madde3, fıkra 2.

¹⁷⁵ Öncel Mualla, Kumrulu Ahmet ve Çağan Nami, **a. g. e.**, s. 258.

¹⁷⁶ Öncel Mualla, Kumrulu Ahmet ve Çağan Nami, **a. g. e.**, s. 258.

GVK'ya göre Türkiye'de ikametgahı bulunan veya Türkiye'de bir takvim yılı içerisinde altı aydan fazla oturan profesyonel futbolcular, tam mükellef olarak kabul edilirler ve Türkiye içerisinde ve dışarısında elde ettikleri gelirlerin tamamı üzerinden vergilendirilirler¹⁷⁷.

Esas olan unsur Türkiye'de yerleşmiş olma olduğu için, bir futbolcu ister Türk vatandaşı olsun isterse de yabancı uyruklu olsun, Türkiye sınırları içerisinde ikamet ediyorsa, tam mükellefiyet kapsamına göre vergilendirilir.

Türk vatandaşı olup yurt dışında profesyonel futbol faaliyetini icra eden sporcuların durumuna bakacak olursak; Bu sporcular, sportif faaliyetleri neticesinde Türkiye sınırları içerisinde bir gelir elde etmemektedirler. Bu sporcuların tam mükellefiyet kapsamında vergilendirilip vergilendirilemeyeceği hususu da GVK'nın 4. maddesinde yer alan şartları taşıyıp taşımadıkları ile ilgilidir. Yurt dışında, profesyonel futbol faaliyetini icra eden Türkiye vatandaşı sporcular, GVK 4. maddede yer alan şartları taşıyorlarsa, tam mükellef değillerdir. Bu futbolcular, Türkiye'de de sportif faaliyetler neticesinde bir gelir elde etmedikleri için, dar mükellefiyet kapsamında da yer alamayacaklardır. Dolayısıyla, yurt dışında futbol faaliyetini icra eden futbolcular, sadece buldukları ülkede elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirilirler.

Yabancı uyruklu bir futbolcunun mükellefiyet durumu da, GVK'nın 4. maddesinde yer alan özellikleri taşıyıp taşımadığına göre belirlenir. Eğer, yabancı uyruklu futbolcu 4. maddede yer alan şartları taşıyorsa, tam mükellef olarak vergilendirilir. Eğer, bu futbolcu 4. maddede belirtilmiş olan şartları taşıyorsa, dar mükellefiyete tabi olur.

C. Profesyonel Futbolcular ve Çifte Vergilendirme

Çifte vergilendirme: İki veya daha fazla devletin aynı matrah üzerinden, aynı nitelikte ve aynı vergilendirme döneminde, vergi almasıdır¹⁷⁸. Vergi Usul Kanununa göre çifte vergilendirme¹⁷⁹: "Aynı vergi kanununun uygulamasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden vergi istenmesi veya alınması durumudur."

¹⁷⁷ Gelir Vergisi Kanunu, madde 4.

¹⁷⁸ Double Taxation, <http://www.businessdictionary.com/definition/double-taxation.html> (Erişim Tarihi: 09.05.2014)

¹⁷⁹ Vergi Usul Kanunu, madde 117.

Çifte vergilendirme kavramı genellikle uluslararası çifte vergilendirmeyi kapsamaktadır. Yurt içerisinde aynı vergi matrahından, aynı nitelikte ve aynı vergilendirme dönemi içerisinde vergi alınması olayına verginin mükerrer olması denilmektedir.

Profesyonel futbol faaliyeti açısından, küreselleşmenin bir sonucu olarak ortaya çıkan endüstriyel futbol yapısında, artık futbolcular uyruklarının bulunduğu ülke dışarısına rahatlıkla transfer olabilmektedirler. Dolayısıyla, çifte vergilendirme konusu da profesyonel futbol ve futbolcular açısından son dönemlerde giderek önemli bir hal almaya başlamıştır. Bunun sonucunda, devletler arasında imzalanan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının sayısı da artmıştır. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması: Kişilerin aynı gelir üzerinden, iki veya daha fazla devlet tarafından vergilendirilmesini önlemeyi amaçlamaktadır¹⁸⁰.

Ülkemizde profesyonel futbol faaliyetini icra eden yabancı uyruklu futbolcuların mükellefiyet durumları GVK'ya göre belirlenmiştir. Yasalarda belirlenmiş olan şartları taşıyan yabancı uyruklu futbolcular, ülkemizde dar veya tam mükellefiyet kapsamı altında vergilendirilirler. Her iki mükellefiyet türü bakımından incelendiğinde, oyuncunun uyruğunun bulunduğu ülke ile Türkiye arasında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması varsa, bu anlaşmada yer alan kaideler geçerli olmaktadır¹⁸¹.

Ülkemiz en son, Brezilya ile çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması imzalamıştır. Bu anlaşmanın imzalanmasının en önemli nedeni, son 10 yılda ülkemize transfer olan Brezilyalı profesyonel futbolcu sayısında meydana gelen artıştır.

II. PROFESYONEL FUTBOLCULARIN VERGİLENDİRMEYE TABİ OLAN GELİRLERİ

Profesyonel futbol faaliyetinde yer alan futbolculara, gerek kendi kulüpleri gerekse de diğer kulüpler tarafından oynama haklarının alınması şartıyla, bir takım ödemeler yapılmaktadır. Bu ödemeler¹⁸²: Ücret ödemeleri, transfer ödemeleri, maaş

¹⁸⁰ Özcan, Gungör, "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Bakımından Uluslararası Vergi Hukukundaki Gelişmeler", *Yaklaşım Dergisi*, S. 223, s. 67, Temmuz 2011.

¹⁸¹ Tosun, Ayşe Nil, "Uluslararası Performans Gösteren Sanatçı ve Sporcularda Aşırı Vergi Yükü Sorunu", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 218, s. 223, Kasım 2006.

¹⁸² Başaran, Murat, *a. g. e.*, s. 335.

ödemeleri, prim ödemeleri, milli maçlarda verilen ödüller ve diğer gelirler ve ödemeler olarak sınıflandırılmıştır.

A. Genel Olarak Ücret

Ülkemizde, TFF tarafından açıklanan yıl sonu raporlarına göre, faal olarak profesyonel futbol faaliyetleri ile uğraşan ve bunun sonucunda da ücret geliri elde eden profesyonel futbolcu sayısı, 5.225'tir ve bu müsabakaların yönetilmesi ile görevli olan 1016 adet profesyonel hakem vardır¹⁸³.

Gelir Vergisi Kanun'una göre¹⁸⁴: “Ücret, bir işverene ve bir işyerine tabi olarak çalışan kişilere, hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.” şeklinde tanımlanmıştır.

Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere, ücret geliri açısından önemli olan unsurlar: Bir işverene tabi olma, belirli bir işyerine bağlı olma ve para ile ayınlar şeklinde sağlanan ya da para ile temsil edilebilen bir takım menfaatlerin olmasıdır.

Üretim faktörleri (doğal kaynaklar, sermaye, emek ve girişimcilik), üretim sürecine girmeleri neticesinde bir takım sonuçları da beraberinde meydana getirirler. Adı geçen üretim faktörlerinden emek: Bir ürünün mal veya hizmet olarak meydana gelebilmesi için harcanan çabadır ve emek olarak harcanan çaba, insan kaynaklıdır. Dolayısıyla, harcanan bu çabanın karşılığında (yani emek karşılığında) bir gelir elde edilmektedir, bu gelir de ücrettir. Özetle, emek gelirinink karşılığı ücrettir denilebilir.

Ücret, yukarıdaki madde de belirtildiği üzere yalnızca para ile temsil edilebilen ödemeler değildir. Bunun dışında, ödenek, tazminat, bahşiş, kasa tazminatı gibi başka isimler altında yapılan ödemelerin de tamamı vergi kanunumuzda ücret olarak kabul edilmiştir¹⁸⁵.

Duruma profesyonel futbolcular açısından bakacak olursak, yine Gelir Vergisi Kanun'unda şöyle belirtilmiştir¹⁸⁶: “Sporculara, transfer ücreti ve benzeri adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler gelir vergisi uygulamasında ücret

¹⁸³ Türkiye Futbol Federasyonu, <http://www.tff.org/default.aspx?pageID=204&ftxtID=1051> (Erişim Tarihi: 03.02.2014)

¹⁸⁴ Gelir Vergisi Kanunu, madde 61.

¹⁸⁵ Gelir Vergisi Kanunu, madde 61.

¹⁸⁶ Gelir Vergisi Kanunu, madde 61, fıkra 3, madde 6.

olarak kabul edilecektir.” şeklinde, profesyonel futbol faaliyeti ile uğraşan sporcuları da kapsayan bir hükümde bulunulmuştur. Bununla beraber, aynı kanun hükmünde futbolcuların bir kısım işletmelerden, işletmelere ait olan bu ürünleri kullanma veya reklam amacıyla üzerinde taşımaları karşılığında elde etmiş oldukları gelirler de ücret niteliği taşımaktadırlar.

GVK'nın 61. maddesinde yer alan, sporculara ayın veya diğer isimlerle sağlanan ve para ile ölçülebiyecek nitelikte olan diğer menfaatlerin de ücret kapsamında değerlendirileceği belirtilmiştir. Bu durumu bir örnekle açıklayacak olursak¹⁸⁷: Profesyonel futbolculara, bir kulüpten diğerine transferleri esnasında gerek kullanımlarına terk edilen, gerekse de mülkiyetlerine geçirilen ev ve araba ile seyahat amaçlı bedelsiz uçak biletleri teslimi ve iletişim hizmetleri amacıyla telefon tedarik edilmesi, futbolcuların elde etmeleri açısından para ile ölçülebilir menfaatlere örnek gösterilebilir.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, ücretin tanımı ve unsurları arasına giren her nevi nitelikte ne varsa veya hangi isimle anılırsa anılsın, Gelir Vergisi uygulamalarında, bu tür ödemeler ücret olarak değerlendirilirler.

1. Ücretin Özellikleri ve Ücret Sayılan Ödemeler

Ücretin özellikleri ve ücret sayılan ödemeler, Gelir Vergisi Kanun'unun 61. maddesinde açık bir şekilde belirtilmiştir. Buna göre¹⁸⁸:

Bir İşverene Tabi Olma Unsuru: Bir gerçek kişinin, elde etmiş olduğu gelirin ücret olarak kabul edilebilmesi için (şahsına ödeme yapılan kişi) gerekli olan ilk şart bir iş verene tabi olarak çalışmaktır. İşveren, hizmeti ifa etmeye istekli olan kişileri işe alan, emir ve talimatları altında çalıştıran gerçek veya tüzel kişilerdir.

Gelir vergisi uygulamasında ise profesyonel futbolculara transfer ödemesi ve aylık ücret ödemeleri gibi isimlerle ödeme yapan veya menfaat sağlayan profesyonel futbol kulüpleri veya anonim şirketler, GVK'da belirtilen sorumlulukları yerine getirmek hususunda, işveren konumundadırlar.

Belirli Bir İşyerine Bağlı Olma Unsuru: Profesyonel futbolculara yapılan ödemelerin, ücret niteliği taşıyabilmesi için gerekli olan ikinci unsur, hizmet

¹⁸⁷ Başaran, Murat, **a. g. e.**, s. 337.

¹⁸⁸ Tosuner, Mehmet ve Arıkan Zeynep, **a. g. e.**, s. 92.

verecek olan kişinin belirli bir iş yerine bağlı olmasıdır. Emeğiyle beraber bir iş yerine bağlı olma unsuru, belirli bir organizasyon yapısı içerisinde hizmeti ve işi ifa etmeyi ifade eder.

Hizmet Karşılığında Ödeme Yapılması Unsuru: Bir ücret gelirininde elde edilebilmesi için gerekli olan üçüncü ve son unsur ise yapılan hizmetin karşılığında, (emeğin karşılığında) nakit veya ayınlarla temsil edilen bir ödeme yapılması ya da para ile temsil edilebilecek bir menfaat sağlanmasıdır. Sağlanan menfaat ya da yapılan ödemenin türü ve nevi daha önceden belirlenebileceği gibi daha sonra taraflar arasında da kararlaştırılabilir.

Ücret, aynı zamanda ödenek, tazminat, kasa tazminatı, tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye gibi adlar altında ifade edilebilir¹⁸⁹. Ayrıca, bu kullanımlar ücretle ilgili gerekli olan şartların ve ödemelerin işleyişinde her hangi bir değişikliğe neden olmamaktadır. Dolayısıyla, ücretin isim olarak ifadesi ne olursa olsun bu ifadeler yine ücret olarak işlem görmektedir.

GVK'nın 61. maddesinde, hangi ödemelerin ücret olarak kabul edileceği de açık bir şekilde belirtilmiştir. Herhangi bir kazanç, irat ve ücret tanımına uymayan gelir türleri, kanunlar tarafından açıkça belirtilmiş ve vergilendirme dışında bırakılması önlenmeye çalışılmıştır¹⁹⁰. Buna göre, ilgili maddede belirtilen ve ücret niteliğinde sayılan ödemeler şunlardır¹⁹¹:

- İstisna dışarısında kalan emeklilik, maluliyet, dul ve yetim aylıkları,
- Yönetim ve denetim kurulları başkanı ve üyeleriyle tasfiye memurlarına bu sıfatları nedeniyle ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler,
- Daha önce yapılmış olan veya gelecekte yapılacak olan hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatler,
- Bilirkişilere, resmi arabuluculara, eksperlere, spor hakemlerine ve her türlü yarışma jürisi üyelerine ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler,
- TBMM, il genel meclisi, belediye meclisi ve üyeleri ile özel kanunlara veya idari kararlara göre kurulan daimi veya geçici bütün komisyonların üyelerine

¹⁸⁹ Gelir Vergisi Kanunu, madde 61, fıkra 2.

¹⁹⁰ Akçay, Fatih ve Öz, Ersan, "Futbolcular Özelinde Sporcuların Vergilendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 300, s. 38, Eylül 2013.

¹⁹¹ Gelir Vergisi Kanunu, madde 61.

ve yukarıda sayılanlara benzeyen diğer kişilere bu sıfatları nedeniyle ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler,

- Sporculara, transfer ücreti ve benzeri isimlerle yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler, GVK'nın 61. maddesinde ücret sayılan ödemeler olarak belirtilmiştir.

Buna göre, profesyonel futbolcuların elde etmiş oldukları gelirler GVK'nın 61. maddesine göre, ücret geliri olarak kabul edilirler¹⁹².

2. Profesyonel Futbolcularda ve Teknik Adamlarda Ücretin Elde Edilmesi

Elde etmenin somut göstergesi, fiili olarak ücret veya para, ayın ve menfaatler şeklinde temsil edilen değerlerin, yine fiili olarak tasarrufunun elde edilmesiyle beraber, temel kıstas alınan ölçüt hukuki ve ekonomik tasarruftur. Kural olarak, hukuki tasarrufun oluşmasıyla beraber ekonomik tasarruf olanağının da ortaya çıkacağı kabul edilmiştir. Bu saptamalar neticesinde, ücret geliri hukuki tasarruf olanağının meydana geldiği anda elde edilmiş sayılır¹⁹³.

Özbalcı'ya göre¹⁹⁴: “Ancak gelirin sahibinin emrine hangi tarihte amade kılınmış olduğunun tespiti oldukça güçtür. Bundan dolayı, daha çok belirli olan ve gelirin sahibi tarafından talep edilebilir hale gelmesini ifade eden, hukuki tasarruf esas alınır. Hukuki tasarrufun meydana gelmesiyle, ekonomik tasarrufun da oluştuğu, karine olarak kabul edilir. Mükellefin hukuki tasarruf hakkının oluşmasına rağmen, ekonomik tasarrufun sağlanmadığını ispat hakkı vardır.

Bu esasa göre ücret geliri, hukuki tasarruf imkanının doğmuş olduğu anda da elde edilmiş sayılır. Zira, aynı tarihte ekonomik tasarruf imkanına da kavuşulmuş olduğu kabul edilir. Ancak ücretli olan kişi hukuki tasarrufa rağmen gelirin, geliri oluşturan muamelelerin karşı tarafınca emrine amade tutulmamış olduğunu ispat ederse, elde etmenin gerçekleştiği söylenemez.

Buna karşılık ücret, hizmet erbabının emri altında çalışılmış, yani ekonomik tasarruf olanağı meydana gelmişse, sahibi tarafından tahsil edilmemiş olsa bile

¹⁹² Akçay, Fatih ve Öz, Ersan, **a. g. m.**, s. 38.

¹⁹³ Başaran, Murat, **a. g. e.**, s. 314-342.

¹⁹⁴ Özbalcı, Yılmaz, (1994), **Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayınları, s. 579, Ankara.

tahsil edilmiş sayılır. İşverenin daha sonradan iflas veya benzeri bir nedenden ötürü ödemeyi fiili olarak yapmaması durumunda dahi bu sonuç değişmez.”

Buna göre, profesyonel futbolcuların ve teknik direktörlerin elde etmiş oldukları (dernek statüsünde olan veya anonim şirket olarak faaliyet gösteren kulüplerinden) ücret sınıfına giren her türlü gelir, (transfer ücreti, prim, maaş, ...) futbol kulüpleri tarafından futbolculara ve teknik direktörlere ödeneceği tarihte, bu kişilerin ekonomik tasarrufuna da girmek kaidesiyle ücret geliri olarak kabul edilir ve vergilendirilir¹⁹⁵.

Transfer ücretlerinin kısmi olarak veya tamamen daire, uçak bileti, ev eşyası, araba ve benzeri şekilde ödenmesi halinde, bu şekilde ayın olarak verilen kıymetlerin, ücret kapsamında değerlendirmeye alınacağı da ücret sayılan ödemeler başlığı altında ifade edilmişti.

3. Ücretin Vergilendirilmesi

Öncelikle şunu belirtmek gerekir ki, ücret geliri gerçek ücret ve diğer ücret olmak üzere iki farklı şekilde vergilendirilmektedir¹⁹⁶.

a. Ücretin Stopaj Usulüyle Vergilendirilmesi

Ücretlilerin vergilendirme işlemi temel olarak, stopaj (tevkifat) yöntemiyle gerçekleştirilmektedir. Ücret gelirinun vergilendirilmesi, ödeme yapılmadan önce kaynakta kesilmektedir. Kaynakta kesinti, yani stopaj oranı, %15 ile %35 arasında değişim göstermektedir¹⁹⁷.

Stopaj işlemi, gerçek yani safi ücret üzerinden kanunda belirtilen indirimler yapıldıktan sonra gerçekleşmektedir. Bu indirimler¹⁹⁸:

- 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun, 190. maddesi uyarınca yapılan kesintilerle, Ordu Yardımlaşma Kurumu ve benzeri kamu kurumları için yapılan kesintiler

- Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20. maddesinde belirtilen sandıklara ödenen aidat ve primler

¹⁹⁵ Başaran, Murat, **a g. e.**, s. 343.

¹⁹⁶ Gelir Vergi Kanunu, madde 64.

¹⁹⁷ Bilici, Nurettin, (2013), **Türk Vergi Sistemi**, Türkiye Cumhuriyeti Anadolu Üniversitesi Yayınları, s. 41, Eskişehir.

¹⁹⁸ Gelir Vergisi Kanunu, madde 63.

- Ücretlilerin, kendisine, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortası poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primlerin %50'si ile ölüm, kaza, hastalık, engellilik, işsizlik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta primleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primler

- Çalışanlar tarafından, ilgili kanunlara göre sendikalara ödenen aidatlar

- Sakatlık derecelerine göre, birey ya da ailenin toplam gelirinden, asgari geçim düzeyini sağlayacak kısım GVK'da belirtilen ücretin safi tutarından indirilebilecek tutarlardır.

b. Ücretin Stopaj Dışındaki Yöntemlerle Vergilendirilmesi

Gelir Vergisi Kanununa göre aşağıda belirtilen kişiler diğer ücretliler olarak kabul edilirler¹⁹⁹:

- Kazançları basit usulde tespit edilen hizmet erbabı yanında çalışanlar

- Özel hizmetlerde çalışan şoförler

- Gayri menkul sermaye iradı sahibi yanında çalışanlar

- Özel inşaat sahiplerinin ücretle çalıştırdığı inşaat işçileri

Diğer Ücretliler kapsamında vergilendirilirler. Ayrıca, diğer ücretliler için beyanname verilmemekte olup, beyanname yerine işveren tarafından vergi karnesi düzenlenmektedir.

B. Transfer Ödemeleri

Sporcuların, spor kulüpleri arasında transfer edilmesine yönelik olarak temel ilkeler FIFA transfer talimatı düzenlemelerinde yer almaktadır²⁰⁰.

Ülkemizde ise profesyonel futbolcuların oynama haklarının elde edilmesi amacıyla, kulüpler arasında yapılan anlaşmalar sonucunda, bir takım ödemeler ortaya çıkmaktadır. Profesyonel futbolcunun, oynama hakkını satın alan kulüpten satan kulübe ve oynama hakkı satın alınan futbolcuya, verilen ücrete transfer ödemesi adı verilmektedir.

Ülkemizde, transfer ödemelerinin hukuki zemini, profesyonel futbol kulüplerine ve futbolculara ödenen ücretlerin belirtildiği TFF Talimatnamesidir²⁰¹.

¹⁹⁹ Gelir Vergisi Kanunu, madde 64.

²⁰⁰ Başaran, Murat, "Vergi Kanunları Bakımından Oyuncu Transfer Yöntemleri", http://www.futbolekonomi.com/index.php?option=com_content&view=article&id=2564:vergi-kanunlar-bakimndan-oyuncu-transfer-yoentemleri&catid=172:murat-baaran&Itemid=81 (Erişim Tarihi: 11.02.2013)

C. Maaş Ödemeleri

Talimatlar gereğince, profesyonel futbolculara her ayın sonunda mesleki faaliyetleri neticesinde ücret ödenmesi zorunludur²⁰².

Ücretlerde istisnalar, kanunlarla düzenlenmiş olmakla beraber aşağıda belirtilen hususlar gelir vergisinden istisna tutulmuştur²⁰³:

- Yüz veya daha az sayıda işçi çalıştırmakta olan iş yerlerinde 1 katı,
- Yüzden fazla işçi çalıştıran iş yerlerinde 2 katı,
- Profesyonel sporcu çalıştıranların, bu profesyonel futbolcuların milli maçlara katılımını belgelendirdikleri takdirde, futbolculara ödenen ücretler asgari ücretin 2 katını, aşmamak şartlarıyla gelir vergisinden istisna edilmiştir.

D. Prim Ödemeleri

Profesyonel futbol kulüpleri tarafından, profesyonel futbolculara göstermiş oldukları üstün performans nedeniyle verilen ve aylık ücretler ile transfer ücretleri dışarısında kalan, aynı ve nakdi sermaye niteliğindeki ödemelerdir.

E. Milli Maçlarda Verilen Ödüller

Yabancı ülkelerin milli takımları ile yapılacak olan uluslararası müsabakalar neticesinde elde edilen, galibiyet veya beraberlik halinde teknik ekip, antrenör ve futbolculara ödül talimatı kurallarına göre aynı veya nakdi nitelikte ödül verilir. Yine aynı şekilde, uluslararası milli müsabakalarda, üstün başarı göstermiş olan teknik ekip, antrenör ve futbolcular ile bu başarıların gerçekleşmesinde emeği geçen kişi, kurum ve kuruluşlara da aynı veya nakdi nitelikte ödüller verilebilir²⁰⁴.

F. Diğer Gelirler ve Ödemeler

Profesyonel futbolculara, yukarıda bahsedilen ve ücret niteliğinde sayılan ödemelerin dışında bir takım diğer ödemeler de yapılmaktadır. Bunlar²⁰⁵:

Amatörlükten Profesyonelliğe Geçişte Yapılan Ödeme: Amatörlükten ilk defa profesyonelliğe geçişte yapılacak olan ödeme türüdür ve sadece ilk geçişte bir defa olmak üzere yapılan bir ödemedir.

²⁰¹ Türkiye Futbol Federasyonu Profesyonel Futbol Talimatnamesi, madde 33/A.

²⁰² Türkiye Futbol Federasyonu Profesyonel Futbol Talimatnamesi, madde 33/B.

²⁰³ Gelir Vergisi Kanunu, madde 23.

²⁰⁴ Türkiye Futbol Federasyonu Profesyonel Futbol Talimatnamesi, madde 33/C ve madde 44.

²⁰⁵ Başaran, Murat, **a. g. e.**, s. 339-340.

Ölüm Halinde Ödeme: Profesyonel bir futbolcunun ölmesi durumunda, kanuni mirasçılara, futbolcunun oynadığı kulüp tarafından, oyuncunun tahakkuk etmiş ve ölümden önce kulüp tarafından ödenmemiş transfer bedeli ve diğer alacakları ödenir.

Haksız Fesih Tazminatı: Futbolcu ile kulüp arasında gerçekleşen haksız sözleşme feshi durumunda, futbolcunun avantajına ve talebine bağlı olarak ilgili sözleşmeye ilişkin ücretler ve diğer hakların, ilgili futbolcuya devredilmesi gerekmektedir. Sözleşmede, açıkça yer alan bir tazminat ibaresi varsa bu tutar esas olarak kabul edilir.

Jübile Gelirleri: Genç, amatör, olimpik takımlarda, ümit milli takımında, a takımında veya silahlı kuvvetler milli takımlarında toplam yirmi beş maça çıkan veya aynı profesyonel kulüpte aralıksız olarak on yıl fiilen futbol oynayan profesyonel futbolcular, Türkiye Futbol Federasyonu Jübile Talimatnamesi'ne göre jübile yapma hakkına sahip olurlar. Bu futbolcuların, kayıtlı oldukları futbol faaliyetinin gerçekleştiği kulüpler, bir defa ve son olarak, elde edilen gelirin tamamının futbolculara ait olacağı bir maç tertip ederler. Jübile, futbolcular açısından bir defa olur ve başka illerde ya da kulüplerde ikincisi tekrar düzenlenemez.

Reklam Gelirleri: Bir ürünün kullanımı veya tanımı maksadıyla, iki taraflı oluşturulan bir sözleşmeye bağlı kalarak elde edilen gelirler, reklam gelirleridir ve ücret geliri olarak nitelendirilir.

Diğer Gelirler: Profesyonel futbolcular tarafından elde edilecek olan bir takım gelirler, doğrudan gelir vergisinin konusuna girebilir. Bu da ivazsız intikal etme olarak değerlendirilir.

III. TÜRKİYE'DE PROFESYONEL FUTBOLCULARIN VERGİLENDİRİLMESİ

Spor ve sporun devamlılığını sağlayan faaliyetler, Antik Yunan'dan itibaren günümüze kadar ulaşmayı başarmıştır. Sporun bir çok dalı olmakla birlikte, bu dallar arasından ön plana çıkmayı başaran bir kaç spor türü vardır. Bunların başında da futbol gelmektedir. Futbol, futbolcularla icra edilen ve günümüzde sınırları ortadan kaldırarak, kitlelere hitap eden bir spor dalı olmayı başarmıştır. 'Endüstriyel Futbol' başlığı altında da belirtildiği üzere günümüzün en büyük sivil

toplum kuruluşları olarak profesyonel futbol kulüpleri gösterilmektedirler. Bu durumun oluşmasını sağlayanlar da o kulüplerde futbol faaliyetini icra eden profesyonel futbolculardır. Futbol ekonomik yapısı, sponsorluklar, reklam faaliyetleri ve oyuncu transferleri gibi unsurlarıyla, artık ülkelere sermaye girişine sebep olan en önemli unsurlardan birisi olmaktadır.

Küreselleşme hareketleri neticesinde meydana gelen endüstriyel futbol olgusu artık iş yaratan ve istihdam eden bir konuma gelmiştir. Futbol yalnızca ülkemizde değil, aynı zamanda dünyada da ekonomik, sportif ve tanıtımsal açıdan çok önemli bir yere sahiptir. Bu nedenle, futbolun oynanmasını sağlayan futbolcuların gelişiminin sağlanması oldukça önemlidir. Ülkemizde, futbolcuların gelişimlerinin sağlanmasına yönelik olarak, yürürlükteki tüm kanunların, temel dayanağı olan Anayasa'da bu konuya ilişkin genel hükümlerle kanunların alt yapısının oluşturulması hedeflenmiştir. Gençliğin korunması, sporun geliştirilmesi ve sporcunun teşviki amaçlarına yönelik olarak, Anayasamızın Sosyal ve Ekonomik Haklar ve Ödevler başlığını taşıyan 3. bölümünde, "Gençliğin Korunması" ve "Sporun Geliştirilmesi" başlıkları altında yukarıda adı geçen amaçların gerçekleştirilmesi planlanmıştır.

Özetle, futbol oldukça hızlı ve yüksek oranlarda büyüyen bir sektör halini almıştır. Dolayısıyla, bu sektörün içerisinde yer alan kurumların, özellikle de kişilerin vergilendirme altına alınması çabası kaçınılmaz olmuştur.

A. Profesyonel Futbolcuların Vergilendirilmesinde Tarihi Gelişim Sürecinin İncelenmesi

Ülkemizde geriye dönük olarak incelendiğinde futbolcuların, elde ettikleri gelirlerin niteliğine göre farklı oranlarda vergilendirildikleri aşağıdaki tablo yardımıyla da görülmektedir.

Tablo 4: Profesyonel Futbolcuların Vergilendirilmesinde Tarihsel Süreç

Kanun No	Yürürlüğe Giriş Tarihi	Yürürlük Bitiş Tarihi	Yasal Hükümler
-	-	01.01.1994 Öncesi	Transfer ücretleri %15 tevkifata tabidir. Diğer bütün ödemeler artan oranlı vergilendirilir.
3946	01.01.1994	01.05.1994	Tüm ödemeler artan oranlı vergilendirilir.
3986	01.05.1994	31.12.1998	Transfer ücretleri %15 tevkifata tabidir. Diğer bütün ödemeler artan oranlı olarak vergilendirilir.
4369	01.01.1999	24.04.2003	Tüm ödemeler artan oranlı vergilendirilir.
4842	24.03.2003	31.12.2007	Tüm ödemeler % 15 tevkifata tabidir.
5766	31.12.2007	31.12.2017	Lig usulüne tabi olan spor dallarında, En üst ligdeki sporculara için %15 Bir alt ligdeki sporcular için %10 En alt ligdeki sporcular için %5 oranlarında tevkifat yapılır.

Kaynak: Yılmaz, Altan, "Türk Vergi Sisteminde Ücret Gelirinin Vergilendirme Usullerinin Ücretliler Açısından Sorunları", **Maliye Uzmanları Derneği Dergisi**, S. 1, s. 132, Ocak 2013. çalışması çerçevesinde, tarafımızca çeşitli değişiklikler ile yeniden tasarlanmıştır.

Tablo 4'te yer alan ifadeleri, daha detaylı olarak açıklayacak olursak:

1994 öncesi dönemde, profesyonel futbolcuların elde ettikleri bütün gelirleri (transfer ödemeleri hariç olmak üzere) artan oranlı bir şekilde vergilendirilmiştir. Futbolcuların oynama hakları satışının el değiştirmesi sonucunda elde ettikleri gelirlerinin, %15 tevkifata tabi tutulacağı belirtilmiştir.

3946 sayılı kanun neticesinde, 01.01.1994 ile 01.05.1994 tarihleri arasında, profesyonel futbolcuların elde ettikleri bütün gelirler, artan oranlı tarifeye göre vergilendirilmiştir. Bu durumun sadece 5 ay gibi kısa bir süre zarfı için geçerli olmasının temel nedeni profesyonel futbolcuların, vergilendirme rejimine karşı göstermiş oldukları tepkilerdir.

3986 sayılı kanun neticesinde, 01.05.1994 ile 31.12.1998 tarihleri arasında, yalnızca transfer ücretleri %15'lik sabit bir orana göre tevkifata tabi olurken, profesyonel futbolcuların elde ettikleri diğer gelirler artan oranlı vergilendirmeye tabi tutulmuşlardır. Buradan çıkan sonuca göre, kanunun geçerli olduğu 4 yıllık süre zarfı içerisinde, 1994 öncesi dönemdeki uygulamaya geri dönüldüğü gözlemlenmiştir.

4369 sayılı kanun neticesinde, 01.01.1999 ile 24.04.2003 tarihleri arasında, profesyonel futbolcuların elde ettikleri bütün gelirler ve ödemeler artan oranlı olarak vergilendirilmiştir. Yaklaşık 4 yıllık süreçte, daha önce de 1994 yılında 5 aylık bir periyotta uygulanan ve profesyonel futbolcuların tepkisi sonucunda kaldırılan dönemdeki uygulama tekrar uygulanmıştır.

4842 sayılı kanun neticesinde, 24.03.2003 ile 31.12.2007 tarihleri arasında, profesyonel futbolcuların elde ettikleri bütün gelirler %15 sabit oranlı tevkifata tutulmuşlardır. Böylelikle, profesyonel futbolculara vergisel anlamda en büyük avantaj, yukarıda belirtilen yaklaşık 4 yıllık süreç içerisinde tanınmıştır.

5766 sayılı kanun ile 4842 sayılı kanunun futbolculara tanıdığı vergi avantajının daha da ötesine gidilmiştir. Bunun sonucunda da, 31.12.2007 ile 31.12.2017 tarihleri arasında sporcuların bağlı oldukları lig statülerine göre sabit oranlı vergilendirileceği belirtilmiştir.

B. Futbolcuların Vergilendirilmesine İlişkin Yürürlükteki Mevzuat Hükümleri

Bir önceki başlıktaki tabloda da belirtildiği üzere, günümüzde uygulanmakta olan kanun, 01.07.2008 tarihli ve 26898 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe girmiş bulunan 5766 sayılı "Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun"un 8. maddesi ve Gelir Vergisi Kanun'una eklenen 72. madde ile beraber hayata geçmiştir.

Profesyonel futbolcuların vergilendirilmesi, 2017 yılına kadar bu futbolcuların bağlı oldukları lig statülerine göre gerçekleşecektir. 5766 sayılı kanunda, aşağıda yer alan vergilendirme yapısının 2007 ile 2017 yılları arasında geçerli olacağı hükme bağlanmıştır fakat hali hazırda "Yeni Gelir Vergisi Kanun Tasarısı" hazırlanmakta olup, bu durumun 2017 yılına gelinmeden değişikliğe uğrayacağı tahmin edilmektedir.

Gelir Vergisi Kanununa göre, 31.12.2017 tarihine kadar profesyonel futbolculara ücret ve ücret niteliğinde yapılacak olan ödemelerin tamamı, bu futbolcuların, profesyonel futbol faaliyetini icra ettikleri, lig statüsüne göre stopaja tabi olacaktır²⁰⁶:

- Lig usulünde oynanan profesyonel futbol karşılaşmalarında;
- En üst ligde oynayan profesyonel futbolcular için (Spor-Toto Süper Ligi - STSL için) %15,
- En üstün bir altı ligde oynayan profesyonel futbolcular için (PTT 1. Ligi için) %10,
- Diğer liglerde oynayan profesyonel futbolcular için (TFF 2. ve 3. Ligleri için) %5,
- Milli müsabakalarda yer almış olan ve başarı elde eden profesyonel futbolcular için yapılan ödemelerden de %5 oranında tevkifat yapılır.

Vergi oranlarından da anlaşılacağı üzere, vergilendirmede temel kıstas futbolcunun yer aldığı lig olarak belirlenmiştir ve sabit oranlı bir vergilendirme rejimi uygun görülmüştür. Üst liglerde yer alan futbolculara yapılan ücret ve diğer ödemelerin, alt liglerde futbol oynayan sporculara göre daha yüksek tutarda olacağı göz önüne alınarak, böyle bir vergilendirme politikası izlenmiştir. Bunun dışında, milli takımlara çağrılan ve milli takımlarda başarı elde ederek, herhangi bir ücret ya da prim ödemesi almaya hak kazanan profesyonel futbolcuların elde etmiş oldukları bu gelirler, üzerinden de vergilendirme yapılacağı kanunda belirtilmiş bulunmaktadır.

²⁰⁶ Altan, Yılmaz, **a. g. m.**, s. 133.

C. Yeni Gelir Vergisi Kanun Tasarısına Göre Profesyonel Futbolcuların Vergilendirilmesi

Yeni Gelir Vergisi Kanun'u Tasarısı ile birlikte, getirilmesi planlanan yeniliklerin başında, ilk olarak Gelir Vergisi Kanun'u ve Kurumlar Vergisi Kanun'unun birleştirilmesi ve uygulamaya dönük olarak çeşitli ihtiyaçların giderilmesi söylenebilir.

Dünya gazetesinin, vergi portalı başlıklı bölümünde yayınlanan habere göre Yeni Gelir Vergisi Kanun Tasarısı profesyonel futbolcuları şu şekilde etkileyecektir²⁰⁷: Yeni kanun tasarısında 32. maddede ücretin tanımlamasına gidilmekte ve ücret sayılan ödemelerin neler olduğu daha açık bir şekilde belirtilmektedir. Bu maddeye göre ücret, bir işverene tabi ve bir iş yerine bağlı olarak çalışan kişilere hizmetleri karşılığında işveren tarafından verilen para ve aylar ile ifade edilebilen ya da para ile temsil edilebilir nitelikte olan menfaatlerdir. Maddenin devamında yer alan f bendinde ise, sporcular özelinde profesyonel futbolculara ve beraber çalıştıkları teknik ekibe transfer ücreti, prim, tazminat ve benzeri isimlerle yapılan ödemelerin ve sağlanan para, ayın ve para ile ifade edilebilen menfaatlerin de ücret niteliğinde olduğu kabul edilmiştir. Kanun tasarısında, profesyonel futbolcuların vergilendirilmesi ile ilgili olan değişiklikler şöyledir:

Yürürlükte yer alan mevzuat yapısına göre, futbolcular açısından geçerli olan gelir vergisi tevkifat oranı, tasarı ile birlikte değiştirilerek arttırılmaktadır.

Türkiye'de üç yıldan fazla süre görev alan yabancı futbolcular, tam mükellef olarak değerlendirilmektedir.

Bakanlar Kurulunca belirlenecek olan gelir sınırlarını aşan miktarlarda ücret elde eden sporcu ve teknik ekipler, gelir vergisi stopajına tabi tutulacaklar ayrıca elde etmiş oldukları ücretlerini yıllık gelir vergisi beyannamesi ile birlikte beyan edeceklerdir.

Aynı kanun tasarısının, 32. maddesinde ücret olarak kabul edilen ödemelerden, öngörölmüş olan tarifeye göre Gelir Vergisi'nde tevkifat yapılacağı

²⁰⁷ Vergi Portalı, "Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısına Göre Futbolcu Vergilendirilmesi", <http://www.dunya.com//yeni-gelir-vergisi-kanunu-tasarisina-gore-futbolcu-vergilendirilmesi-153920yy.htm> adresinden derlenmiştir. (Erişim Tarihi: 28.02.2014)

tasarının, 77/1. maddesinde belirtilmiştir. Yeni kanun tasarısının 61. maddesine göre, sporcular özelinde profesyonel futbolculara ücret niteliğinde yapılan ödemelerden,

1) Lig usulüne tabi olan spor dallarında,

- En üst ligdekiler için,

- En üst altı ligdekiler için,

- Diğer liglerdeki için

2) 2. Lig usulünde yer almayan spor dallarındaki sporculara yapılan ödemeler ile milli müsabakalarda yer almış olan sporculara katılımları karşılığında yapılan ödemelerden, gelir vergisi kesintisi yapılacaktır. Tasarı, mevcut yapısıyla yasalaştığı durumda, profesyonel futbolcuların ücretleri aşağıdaki tabloda yer alan tarife kapsamına göre vergiye tabi tutulacaktır.

Tablo 5: Yeni Gelir Vergisi Kanun Tasarısına Göre Türkiye'de Profesyonel Futbolcuların Vergilendirilmesi

10.700 Türk Lirası'na kadar, %15 oranında
26.000 Türk Lirası'nın 10.700 Türk Liralık kısmı için 1.605 Türk Lirası, fazlası için %20 oranında
94.000 Türk Lirası'nın 26.000 Türk Liralık kısmı için, 4.655 Türk Lirası, fazlası için %27 oranında
94.000 Türk Lirası'ndan fazlasının 94.000 Türk Lirası için 23.025 Türk Lirası, fazlası için %35 oranında vergilendirme yapılır.

Kaynak: Vergi Portalı, “Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısına Göre Futbolcu Vergilendirilmesi”, <http://www.dunya.com/yeni-gelir-vergisi-kanunu-tasarisina-gore-futbolcu-vergilendirilmesi-153920yy.htm> adresinden derlenmiştir. (Erişim Tarihi: 28.02.2014)

Hali hazırda, yürürlükte bulunan Gelir Vergisi Kanun'una göre, profesyonel futbolcuların elde etmiş oldukları ücretler, oynadıkları liglerin sınıflandırılmasına göre %5 ile %15 arasında değişmekte olan oranlarda vergilendirilmektedir. Yeni kanun tasarisinin tabloda ifade edilen şekli ile yürürlüğe girmesi durumunda, profesyonel futbolcuların elde etmiş olacakları ücretler, %15 ile %35 oranında değişim gösteren artan oranlı bir şekilde vergilendirmeye tabi tutulacaktır. Bunun dışında, Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek olan gelir sınırlarını aşan miktarlarda ücret geliri elde eden futbolcular, gelir vergisi stopajına tabi tutulmalarının yanı sıra elde etmiş oldukları ücret gelirlerini yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edeceklerdir.

Kanun tasarisinin bu hali ile yürürlüğe girmesi durumunda, futbolcuların net ücret üzerinden kulüplerle anlaştığı hallerde, arada kalan vergi yükü farkının futbol kulüplerine yansıtılacağı aşıkardır. Bu durum da, futbol kulüplerinin, profesyonel futbolcular için geçerli olan uygulamalarının değiştirilmesine neden olacaktır.

Yeni Gelir Vergisi Kanun Tasarısı'na göre, yürürlükte bulunan mevzuattaki profesyonel futbolcuların vergilendirilmesinde uygulanan yöntemin, ödeme gücü ilkesini zedelediği ve diğer ülkelerde uygulanan vergilendirme rejimleriyle karşılaştırıldığında, Türkiye'nin futbolcular açısından vergi cenneti olarak algılanmasının önüne geçileceği öngörülmektedir.

D. Ücret Geliri Bakımından Profesyonel Futbolcuların Vergilendirilmesi Durumunun Değerlendirilmesi

Önceki başlıklarda da belirtildiği üzere, kanunlara göre profesyonel futbolcuların elde etmiş oldukları gelirlerin ücret geliri olarak kabul edildiğini ve gerçek ücret sayılarak vergilendirme işlemine tabi tutulduğunu ifade etmiştik. Gelir Vergisi Kanun'da, gerçek ücretin vergilendirilmesine yönelik olarak belirtilmiş olan bütün hususlar, ücret gelirinin vergilendirilmesi açısından da geçerlidir. Dolayısıyla, adı geçen kanunların hepsi profesyonel futbolcuların vergilendirilmesi için de geçerli olan hüküm ve kaideler niteliği göstermektedir. Fakat, buradaki tek farklılık, kanun koyucuların gerçek ücreti artan oranlı vergi tarifesine göre

vergilendirirken, profesyonel futbolcuların elde etmiş oldukları ücret gelirini sabit oranlı vergi tarifesine göre vergilendirmeleridir²⁰⁸.

Ayırma kuramında da belirtildiği üzere, ücret gelirinin sermaye gelirinine göre daha düşük oranlarda vergilendirilmesi gerekmektedir ve emeğin sermaye karşısında korunması bakımından, artan oranlı vergi tarifemizde 2014 yılı için belirtilmiş olan en üst dilim matrahı, ücret gelirinin avantajına olacak şekilde 97.000 Türk Lirası'na çıkartılmıştır. Bunun sonucunda, gençliğin korunması, sporunun teşvik edilmesi gibi asli nitelikte görevler yüklenen devlet de gençleri spora teşvik ederek ve kötü alışkanlıklardan koruyarak görevini yerine getirmektedir. Bilindiği üzere, Gelir Vergisi'nde yıllık gelir baz alınmaktadır ve buna göre beyanname hazırlanıp verilmektedir. Fakat, yıllık gelirin esas alınmasının bir takım sakıncaları olduğu da aşıkardır. Hayatı boyunca benzer tutarlarda gelir elde eden mükellefler ile gelirleri her yıl değişiklik gösteren mükellefler arasında haksız rekabet olmaktadır. Bu haksız rekabete neden olan en önemli etken, mükelleflerin farklı vergi yükleri altına girmesidir. Hayatı boyunca diğer çalışanlara göre daha kısa süre çalışan, fakat diğer çalışanlardan daha fazla ücret geliri elde eden profesyonel futbolcular, sabit oranlı Gelir Vergisi Tarifesi nedeniyle, kendilerini vergi baskısı altında hissetmemektedirler. Oysa, futbolculara göre daha aşağı tutarlardaki geliri yıllara sari bir şekilde elde eden diğer mükellefler, vergi yılının bir takvim yılı olması ve artan oranlı vergi tarifesinin dilimlerinden birine denk gelmesi nedeniyle, profesyonel futbolculara göre daha fazla vergi ödemiş olmaktadır²⁰⁹. Bahsi geçen bu durum, ülkemiz açısından geçerlilik göstermektedir.

2014 yılı Gelir Vergisi tarifemizde, 2013 yılı Gelir Vergisi tarifemize göre dilimlerde yer alan eşikler artmıştır. Fakat, 2014 yılı vergi tarifemiz hala artan oranlı gibi gözükse de aslında belirli bir noktadan sonra sabit oranlı yapısını sürdürmektedir. 97.000 Türk Lirası ve üzerinden, yani %35'lik vergilendirme diliminden sonra, vergi tarifemiz artık sabit oranlı bir yapıya sahip olmaktadır. Bunun sonucunda da, ülkemizde profesyonel futbol faaliyeti nedeniyle ücret geliri

²⁰⁸ Akçay, Fatih ve Öz, Ersan, **a. g. m.**, s. 44.

²⁰⁹ Akçay, Fatih ve Öz, Ersan, **a. g. m.**, s. 44.

elde eden profesyonel futbolcular artan oranlı tarifeye geçmiş olsalar bile, sabit oranlı tarife gibi vergilendirilmeye devam edileceklerdir. (Ülkemizde, Spor-Toto Süper Lig'de ve PTT 1. Lig'de profesyonel futbol faaliyetini icra eden futbolcuların tamamı en üst sınır olan 97.000 Türk Lirası'nın üzerinde gelir elde ettikleri için) Bu durumun bir sonucu olarak da, vergi adaleti olumsuz olarak etkilenmektedir.

Tablo 6: 2014 Yılı Türkiye Gelir Vergisi Tarifesi

TÜRKİYE	
%15	11.000 TL'ye kadar
%20	27.000 TL'nin 11.000 TL'si için 1.650 TL
%27	97.000 TL'nin 27.000 TL'si için 4.850 TL
%35	97.000 TL'den fazlasının 97.000 TL'si için 23.750 TL'si için 23.750 TL
Ücret gelirinde 97.000 Türk Lirası'na kadar %27 oranında, 97.000 Türk Lirası'ndan fazlası için %35 oranında vergi alınacak olup, ücret gelirleri lehine bir düzenleme yapılmıştır.	

Kaynak: 2014 Takvim Yılı, Türkiye Gelir Vergisi Tarifesi, http://www.verginet.net/dtt/1/GelirVergisiTarifesi_3804.aspx (Erişim Tarihi: 10.06.2014)

IV. AVRUPA'NIN BEŞ BÜYÜK LİGİNDE PROFESYONEL FUTBOLCULARIN VERGİLENDİRİLMESİ

Bu başlığa kadar, ülkemizde yer alan profesyonel futbolcuların vergilendirilmesi ve yasal mevzuat işlenmiştir. Ülkemizde, futbol faaliyetinde bulunan ve bunun karşılığında ücret geliri elde eden futbolcular ile Avrupa'nın 5 büyük liginde yer alan ve ücret geliri elde eden profesyonel futbolcuları karşılaştırabilmek amacıyla, bu ülkelerin vergi tarifelerine ve ücreti vergilendirme yöntemlerine bakılacaktır.

Bu durumda, Avrupa'nın önde gelen 5 ligi ve vergisel anlamda incelenmesi açıklanmaya çalışılacaktır²¹⁰.

A. İngiltere Ligi

İngiltere'nin vergilendirme sistemi, ülkemiz vergi sistemine benzemektedir. Vergilendirmede takvim yılı esas alınmış olup, İngiltere'de 6 aydan fazla süre ikamet eden kişiler yerleşmiş olarak kabul edilirler ve tam mükellefiyet kapsamında vergilendirilirler²¹¹.

Ücret geliri elde eden kişiler, %10 ile %45 arasında değişen vergi dilimlerine göre, kaynaktan kesinti vasıtasıyla vergilendirilmektedirler.

Tablo 7: 2014 Yılı İngiltere Gelir Vergisi Tarifesi

İNGİLTERE	
%10 Başlangıç Oranı	1 ile 2.790 Pound arasında
%20 Temel Oran	1 ile 32.010 Pound arasında
%40 Daha Yüksek Oran	32.011 Pound ile 150.000 Pound arasında
%45 - En Yüksek Oran	150.000 Pound'dan fazlası için
%10 oranındaki başlangıç oranı 2008 – 2009 yılından itibaren sadece tasarruf gelirleri için uygulanmaktadır. Şayet, mükelleflerin tasarruf gelirleri yoksa oran %10'dan %20'ye çıkmaktadır.	

Kaynak: United Kingdom, Income Tax Rates, http://www.worldwide-tax.com/uk/uk_taxes_rates.asp (Erişim Tarihi: 11.06.2014)

²¹⁰ Givemesport, "Top 20: Best Leagues in World Football", <http://www.givemesport.com/342964-top-20-best-leagues-in-world-football> (Erişim Tarihi: 05.03.2013)

²¹¹ Income Tax in United Kingdom, <https://www.gov.uk/income-tax/how-you-pay-income-tax> (Erişim Tarihi: 11.06.2014)

İngiltere Premier Ligi'nden bir profesyonel futbolcu örneği ile tabloyu açıklayacak olursak²¹²: Manchester United forması giyen profesyonel futbolcu Wayne Rooney, takımından aylık olarak 2.500.000 TL²¹³'sı almaktadır. Rooney'nin elde etmiş olduğu ücret geliri, yukarıda yer alan 2014 yılı İngiltere Gelir Vergisi tablosuna göre %45'lik vergi dilimine girmektedir. Buna göre, vergilendirilme işlemi yapılırsa, Rooney'in aylık kazancından geriye 1.375.000 TL kalmaktadır. Bu durumda Wayne Rooney'nin aylık ücretinden yapılan kesinti miktarı 1.125.000 TL olmaktadır.

B. İspanya Ligi

İspanya, Gelir Vergisi tarifelerini en son Kasım 2013 tarihinde, yenilemiştir. Yenilenen tarifede, İspanya'nın ve yerel özerk bölgelerin (Katalunya ve Bask Bölgeleri) vergilendirme tarifeleri de yer almıştır²¹⁴.

01.01.2005 ile 31.12.2009 tarihleri arasında, İspanya'da profesyonel futbolcuların vergilendirilmesinde önemli rol oynayan Beckham Yasaları yürürlüğe girmiştir. Bu yasanın Beckham adını almasının nedeni: Yasalar, yürürlüğe girdikten sonra İspanya Ligi'ne transfer olan ilk yabancı uyruklu futbolcunun David Beckham olmasıdır. Beckham kanunlarından önce İspanya'da 183 günden fazla kalan ve İspanyol uyruklu olmayan profesyonel futbolcular, İspanya'da yerleşmiş olarak kabul edilmekteydi ve tam mükellefiyet kapsamında vergilendirme altına alınmaktaydılar. Beckham Yasaları'nın kabulüyle birlikte, yabancı uyruklu profesyonel futbolcular, İspanya'da bir takvim yılı içerisinde kaç gün kalırlarsa kalsınlar, İspanya'ya yerleşmiş olarak kabul edilmemişlerdir. Dolayısıyla, Beckham Kanunları yürürlüğe girdikten sonra, İspanya La Liga'ya transfer olan yabancı uyruklu futbolcular %24 oranında sabit vergilendirmeye tabi tutulmuşlardır. Bu durumun, İspanya ile Avrupa'nın önde gelen diğer ülkeleri arasındaki futbol

²¹² TSM Plug, <http://www.tsmplug.com/football/premier-league-player-salaries-club-by-club/> (Erişim Tarihi: 06.03.2014)

²¹³ Hesaplama 1 Sterlin = 3,5 TL'ye sabitlemiştir. Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası, <http://www.tcmb.gov.tr/kurlar/today.html> (Erişim Tarihi: 06.03.2014)

²¹⁴ Tax in Spain, http://www.worldwide-tax.com/spain/spain_taxes.asp (Erişim Tarihi: 11.06.2014)

rekabetini olumsuz etkileyeceği düşüncesi, Beckham Kanunları'nın 31.12.2009 tarihinde yürürlükten kalkmasına neden olmuştur²¹⁵.

İspanya Gelir Vergisi tarifesi, %24,75 ile başlayan ve %52'ye kadar artan oranlı bir tarifeye sahiptir. Bu oranlar İspanya'nın özerk bölgelerinde (Katalunya ve Bask Bölgeleri gibi) %56'ya kadar çıkmaktadır.

Tablo 8: 2014 yılı İspanya Gelir Vergisi Tarifesi

İSPANYA	
%24.75 oranda,	1 ile 17.707 Euro arasında
%30 oranda,	17.708 Euro ile 33.007 Euro arasında
%40 oranında,	33.008 Euro ile 53.407 Euro arasında
%47 oranında,	53.408 Euro ile 120.000 Euro arasında
%49 oranında,	120.001 Euro ile 175.000 Euro arasında
%51 oranında,	175.001 Euro ile 300.000 Euro arasında
%52 oranında,	300.001 Euro'dan fazlası için
Belirtilen vergi oranları İspanya için geçerli olan merkezi ve yerel vergi oranlarını da kapsamaktadır. 2012 yılından itibaren İspanya özerk bölgesinde yer alan yerleşim yerlerinde en üst gelir vergisi oranı %56'dır.	

Kaynak: Tax in Spain, http://www.worldwide-tax.com/spain/spain_taxes.asp

(Erişim Tarihi: 11.06.2014)

²¹⁵ Spanish's Beckham Law, <http://www.strongabogados.com/beckham-law.php> (Erişim Tarihi: 11.06.2014)

Durumu İspanya La Liga'dan bir futbolcu örneği ile açıklayacak olursak²¹⁶: Barcelona futbol kulübünde, profesyonel futbol faaliyeti gösteren Xavi, takımından aylık olarak 3.200.000 TL²¹⁷'sı ücret geliri elde etmektedir. Barcelona Katalunya adı verilen özerk bölgede yer aldığı için vergilendirme oranı özerk bölge en yüksek oranı olan %56'dır. Bu oran Xavi'nin aylık ücretine uygulandığı zaman, Xavi ücretinin 1.792.000 TL'sini vergi olarak ödemektedir. Aylık ücretinden eline kalan miktar ise 1.408.000 TL olmaktadır.

Bir diğer durumda, İspanya merkez bölgesinde yer alan Malaga takımının İspanyol uyruklu olmayan profesyonel futbolcusu Carlos Kameni'nin vergilendirme durumu hesaplanacak olursa, Kameni aylık olarak 275.000 TL'si ücret geliri elde etmektedir. Kameni'nin haftalık ücretinden yapılan vergi kesintisi %52'lik merkezi yerleşke oranına göre hesaplanırsa, bu futbolcunun ödeyeceği vergi 143.000 TL'dir. Oyuncunun eline kalan para ise 132.000 TL'dir. Kamerun uyruklu olan Kameni'nin vergisi 2005 ile 2010 yılları arasında yürürlükte olan Beckham Kanun'undaki sabit oran olan %24'e göre hesaplanırsa, Kameni'nin ödemesi gereken vergi 66.000 TL'si olacaktı ve eline kalan para miktarı da 209.000 TL olacaktı. Bu durumda, 2010 yılında yürürlüğe giren yasaya göre, Kameni'nin kaybı aylık ücretinde 77.000 TL'si olmaktadır.

C. Fransa Ligi

Fransa Gelir Vergisi tarifesi, ülkemizde olduğu gibi takvim yılı esasına dayanmaktadır ve 183 günden fazla Fransa'da ikamet eden kişiler, Fransa'ya yerleşmiş olarak sayılmakta ve tam mükellefiyet kapsamında, %45 oranına kadar artan oranlı bir vergilendirmeye tabi olurlar.

François Hollande, 2012 yılında Fransa Cumhurbaşkanlığı'na seçilmeden önce 1 milyon Euro'nun üzerinde gelir elde edenlerin %75 oranında vergilendirileceğini belirtmiştir ve bu beyanat, Hollande'nin seçimleri kazanmasında önemli rol oynamıştır. Fakat, durum Hollande'nin istediği şekilde sonuçlanmamıştır. Bunun en önemli nedeni, 1 milyon Euro'nun üzerinde gelir elde eden iş

²¹⁶ TSM Plug, <http://www.tsmplug.com/football/la-liga-player-salaries-club-by-club/> (Erişim Tarihi: 09.03.2014)

²¹⁷ Hesaplama 1 Euro = 3 TL'ye sabitlenmiştir.

adamlarının ve profesyonel futbolcuların, %75'lik vergi oranı uygulanırsa ülkeyi terk etme kararı almaları olmuştur. İş adamlarının yatırımlarını çekmesi ve profesyonel futbolcuların da başka liglere giderek Fransa Ligi'nin diğer önemli liglerle olan rekabetini azaltması ihtimali, Fransa ve Hollande açısından göze alınmazdı²¹⁸. 2012 yılı genel seçimleri sonrasında, Fransa'da kazanan François Hollande olmuştur²¹⁹. Fakat, baskılar sonucunda Gelir Vergisi Tarifesinde yer alan üst limit oranını %75'e kadar çıkaramamıştır. Sadece, küçük bir artışla en üst limit %41'den %45'e yükseltilmiştir.

Fransa'da ayrıca, OECD tarafından vergi cenneti olarak kabul edilen ve özerk bölge olan Monaco sorunu vardır. Fransa'da profesyonel futbolcular en üst limit olan %45'e kadar vergilendirilmekte iken, Monaco'da profesyonel futbolcular %10'luk sabit bir oran üzerinden vergilendirilirler. Bunun sonucunda da gerek yatırımcılar, gerekse de profesyonel futbolcuların Fransa'daki ilk tercihi Monaco futbol kulübü olmaktadır²²⁰. Dolayısıyla, bu kulüp Fransa Ligue 1'e diğer Fransız kulüplerine göre daha avantajlı başlamaktadır.

²¹⁸ Carnegy, Hugh, "François Hollande Admits French Taxes Are 'too much' ", <http://www.ft.com/cms/s/0/db16fde0-1f8f-11e3-aa36-00144feab7de.html#axzz34JIGyALa> (Erişim Tarihi: 11.06.2014)

²¹⁹ The Guardian, "François Hollande Wins French Election", <http://www.theguardian.com/world/2012/may/06/francois-hollande-wins-french-election> (Erişim Tarihi: 11.03.2014)

²²⁰ Monaco: A Tax Heaven For Footballers, <http://blog.fieldoo.com/2013/08/monaco-tax-haven-for-footballers/> (Erişim Tarihi: 11.06.2014)

Tablo 9: 2014 Yılı Fransa Gelir Vergisi Tarifesi

FRANSA	
%0 oranında,	6.011 Euro'ya kadar
%5.5 oranında,	6.012 Euro'dan 11.991 Euro'ya kadar
%14 oranında,	11.992 Euro'dan 26.631 Euro'ya kadar
%30 oranında,	26.632 Euro'dan 71.397 Euro'ya kadar
%41 oranında,	70.398 Euro'dan 151.200 Euro'ya kadar
%45 oranında,	151.200 Euro'dan fazlası için

Kaynak: France Income Tax Rates 2014, <http://www.worldwide-tax.com/france/french-tax.asp> (Erişim Tarihi: 11.06.2014)

Bu durumu, Fransa Lig 1'de oynayan bir futbolcu ile açıklayacak olursak²²¹: Fransa'da Paris Saint German kulübünde profesyonel futbol faaliyeti yürüten futbolcu, Jeremy Menez'in elde etmiş olduğu aylık ücret geliri 750.000 TL²²²'dir. Menez'in vergilendirme işlemi Fransa'da en yüksek Gelir Vergisi oranı olan %45 üzerinden yapılmaktadır. Yapılan işlemler sonucunda, Menez'in aylık ücretinde yapılması gereken kesinti miktarı 337.500 TL'dir. Bunun sonucunda, Menez'in elde etmiş olduğu aylık ücret gelirinden yapılan kesinti sonrasında kalan miktar 412.500 TL'si olmaktadır.

D. İtalya Ligi

İtalya'da günümüzde uygulanmakta olan gelir vergisi, artan oranlı vergi tarifesidir. İtalyan artan oranlı gelir vergisinde, en düşük oran %23 iken, en yüksek oran da %43'tür. İtalya Gelir Vergisi tarifesi en son 2013 yılının Mart ayında yenilenmiştir²²³.

²²¹ TSM Plug, <http://www.tsmplug.com/football/paris-saint-germain-players-salaries/> (Erişim Tarihi:12.03.2014)

²²² Hesaplama 1 Euro = 3 TL'ye sabitlenmiştir. (Erişim Tarihi: 12.03.2014)

²²³ Last Partial Update in Italian Income Tax Rates, http://www.worldwide-tax.com/italy/italy_tax.asp (Erişim Tarihi: 11.06.2014)

İtalya’da da ülkemizde olduğu gibi takvim yılı esastır ve mükellefler elde etmiş oldukları her türlü kazanç ve iratlar için beyanname vermek zorundadırlar. İtalya’da 6 aydan fazla sürede ikamet eden ve bunun sonucunda gelir elde eden gerçek kişiler, tam mükellefiyet kapsamında vergilendirilmektedirler²²⁴.

İtalya, esas itibariyle tipik bir Akdeniz ülkesi olarak vergilendirme rejimi ve oranları itibariyle de bize benzemektedir. Vergisel yapı olarak Türkiye’den yukarıda olan (gerek vergi tarifeleri, gerekse de vergi oranları olarak) ancak bu yapısıyla İngiltere’den de aşağıda yer alan ara ülke konumundadır.

Tablo 10: 2014 Yılı İtalya Gelir Vergisi Tarifesi

İTALYA	
%23	0 ile 15.000 Euro arasında
%27	15.001 Euro ile 28.000 Euro arasında
%38	28.001 Euro ile 55.000 Euro arasında
%41	55.001 Euro ile 75.000 Euro arasında
%43	75.001 Euro’dan fazlası için
300.000 Euro'nun üzerinde gelir elde eden bütün mükelleflere, Dayanışma Vergisi adı altında, %3 oranında vergi uygulanmaktadır.	

Kaynak: Italy Income Tax, http://www.worldwide-tax.com/italy/italy_tax.asp

(Erişim Tarihi: 11.06.2014)

Bu durumu İtalya Seri A Liginde oynayan bir futbolcu ile açıklarsak²²⁵: Roma kulübünde profesyonel futbol faaliyetini sürdürmekte olan Francesco Totti, kulübünden aylık olarak 1.800.000 TL²²⁶,sı ücret geliri elde etmektedir. Totti, İtalya Gelir Vergisi Tarifesine göre, en yüksek dilim olan %43’lük dilime

²²⁴ Deloitte, (2012), **Taxation and Investment in Italy: Italian Taxation and Investment Guide**, A Publication of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, 2012.

²²⁵ Match Income, “Francesco Totti Footballer Salary”, <http://matchincome.com/2013/07/04/francesco-totti-salary-details/> (Erişim Tarihi: 13.03.2014)

²²⁶ Hesaplama 1 Euro = 3 TL’ye sabitlenmiştir.

girmektedir. Totti'nin aylık ücret geliri üzerinden vergilendirme işlemi yapılırsa, futbolcunun stopaja tabi olan vergi tutarı 774.000 TL'dir. Vergilendirme işlemi sonucunda, Totti'nin elinde kalan aylık ücret geliri ise 1.026.000 TL'dir.

E. Almanya Ligi

Almanya Gelir Vergisi tarifesi en son 2013 yılının Mart ayında yenilenmiştir. %45'e kadar artan oranlı bir vergi tarifesi vardır. Yabancı uyruklu ücretliler, yalnızca Almanya içerisinde elde etmiş oldukları gelirler üzerinden vergilendirilmektedirler²²⁷.

Tablo 11: 2014 Yılı Almanya Gelir Vergisi Tarifesi

ALMANYA	
%0	8.130 Euro'ya kadar
%14	8.131 Euro ile 52.881 Euro arasında (6.265 Euro)
%42	52.882 Euro ile 250.730 Euro arasında (83.096 Euro)
%45	250.731 Euro'dan fazlası için

Kaynak: Germany Tax Rates, http://www.worldwide-tax.com/germany/germany_tax.asp (Erişim Tarihi: 11.06.2014)

Bu durumu Almanya Bundesliga'dan bir futbolcu örneği ile açıklayacak olursak²²⁸: Almanya'da Borussia Dortmund futbol takımında profesyonel futbol faaliyetini sürdüren Marco Reus'un aylık ücret geliri 900.000 TL'dir. Reus'un elde etmiş olduğu ücret geliri, Almanya Gelir Vergisi Tarife'sinde en yüksek dilim olan %45'lik vergi dilimine girmektedir. Reus'un vergilendirme işlemi yapılırsa, futbolcunun ödemesi gereken vergi miktarı 405.000 TL'dir. Vergilendirme sonucunda, Reus'un aylık ücret gelirinden eline geçecek olan para miktarı ise 495.000 TL'dir.

²²⁷ Germany Tax Rates, http://www.worldwide-tax.com/germany/germany_tax.asp (Erişim Tarihi: 11.06.2014)

²²⁸ Match Income, "Marco Reus Salary – Monthly and Annual Income of Marco Reus Footballer", <http://matchincome.com/2013/01/28/marco-reus-salary-or-income/> (Erişim Tarihi: 14.03.2014)

F. Profesyonel Futbolcuların Gelir Vergisi Bakımından Ülkeler Bazında Karşılaştırılması

IFFHS, (Uluslararası Futbol Tarihi ve İstatistikleri Federasyonu) dünya kulüpler ve rekabetli ligler sıralamasına göre, Avrupa'da ilk beşte yer alan ve Avrupa'nın en çekişmeli ligleri olarak belirtilen İngiltere, Almanya, İspanya, İtalya ve Fransa liglerinde uygulanmakta olan Gelir Vergisi Tarifeleri önceki başlıklar altında incelenmişti.

Bu başlık altında ise, önceki bölümlerdeki örneklerde vergilendirme işlemleri yapılmış olan, profesyonel futbolcuların Türkiye'de oynadıkları kabul edilerek, ülkemiz Gelir Vergisi Tarife'sine göre vergilendirilme işlemleri yapılacaktır ve kendi ülkelerinde ödemiş oldukları vergi tutarı ile karşılaştırılacaktır.

Karşılaştırmaya geçmeden önce yapılacak olan kıyaslama ile ilgili olarak şunları belirtmekte fayda vardır:

- Karşılaştırmada, normalde yıllık ücret gelirleri üzerinden tevkifat yapılması gerekirken konunun daha anlaşılabilir olması için aylık ücret gelirleri üzerinden hesaplama yoluna gidilecektir.

- Futbolcular arası kıyaslama en basit haliyle ülkelerin vergi dilimlerinin en üst oranı üzerinden yapılacaktır.

- Karşılaştırma esnasında Türk Lirası üzerinden kıyaslama yoluna gidilecektir. (Yabancı para birimleri Türk Lira'sına sabitlenecektir²²⁹)

- Örneklerde yer alan futbolcuların vergiye konu olan ücretlerinde yapılan kesintilerin tamamı aylık ücretleri üzerinden hesaplanacaktır.

İngiltere, Premier Lig'de profesyonel futbol faaliyetini sürdüren Wayne Rooney, İngiltere Gelir Vergisi Tarifesine göre %45'lik vergi dilimi olan en üst limit üzerinden vergilendirilmektedir. Bunun sonucunda da, aylık ücret gelirinun 1.125.000 TL'si vergi kesintisi olmaktadır. Eğer, Rooney ülkemizde profesyonel

²²⁹ Hesaplama 1 Euro = 3 TL'ye ve 1 Sterlin = 3,5 TL'ye sabitlenmiştir.

futbol faaliyetini gerçekleştirmiş olsaydı bu durumda vergilendirme işlemi en üst ligde oynayan futbolcular için %15 olan vergi oranına göre yapılacaktı. Bunun sonucunda da Rooney'in ülkemizde ödemesi gereken vergi borcu 375.000 TL olacaktı. İki ülkede de stopaja tabi tutulmuş olan vergi tutarları birbirine oranlanırsa Rooney, İngiltere'de ülkemize göre 3 katı daha fazla vergi vermektedir. Bu durum, Gelir Vergisi Tarife'lerinin üst limitinin %45 olduğu Almanya ve İtalya'da da aynıdır. Fransa'da ise en üst vergi oranı %43 olduğundan, ülkemizde profesyonel futbol faaliyetini yürüten bir futbolcu Fransa Ligue 1'de profesyonel futbol faaliyetini devam ettirirse, ülkemize göre 2,86 kat daha fazla vergi öder ya da Fransa'da futbol faaliyetini sürdüren Jeremy Menez, ülkemizde futbol oynuyor olsaydı, 2.86 kat daha az vergi öderdi.

Sayılan bu ülkeler içerisinde İspanya'daki vergi oranları çok daha yüksek olduğu için İspanya ile ülkemiz arasındaki fark daha da fazladır.

İspanya'da vergilendirme oranı olan %52 üzerinden vergiye tabi tutulan Kameni, aylık ücretinin 143.000 TL'sini vergi olarak ödemektedir. Eğer Kameni, Türkiye'de futbol oynasaydı, elde etmiş olduğu ücret geliri üzerinden en üst klasman oyuncularının vergilendirildiği %15 orana göre vergilendirilecekti. Bu durumda, Kameni'nin ülkemizde ödemesi gereken vergi tutarı 41.250 TL olacaktı. Kameni'nin hem İspanya'da hem de Türkiye'de ödediği vergiler oranlanırsa, futbolcu İspanya'da ülkemize göre 3.46 kat daha fazla vergi ödemektedir.

İspanya özerk bölge vergilendirme oranı olan %56 üzerinden vergiye tabi tutulan Xavi, aylık ücret gelirisinin 1.792.000 TL'sini vergi olarak ödemektedir. Eğer Xavi Türkiye'de futbol oynasaydı, elde etmiş olduğu ücret geliri üzerinden en üst klasman oyuncularının vergilendirildiği %15 orana göre vergilendirilecekti. Bu durumda, Xavi'nin ülkemizde ödemesi gereken vergi tutarı 480.000 TL olacaktı. Xavi'nin hem İspanya'da hem de Türkiye'de ödediği vergiler oranlanırsa, futbolcu kendi ülkesinde bizim ülkemize göre 3.73 kat daha fazla vergi ödemektedir. Bu ifadeleri tabloya dökülecek olursak:

Tablo 12: Profesyonel Futbolcuların Gelir Vergisi Bakımından Ülkeler Bazında Karşılaştırılması

Baz Alınan Ülke	Kıyaslama Yapılacak Ülke	Vergi Oranları Arasındaki Fark
Türkiye	İngiltere	%45 / %15 = 3 kat daha fazla vergi ödenir.
Türkiye	Fransa	%45 / %15 = 3 kat daha fazla vergi ödenir.
Türkiye	İtalya	%43 / %15 = 2.86 kat daha fazla vergi ödenir.
Türkiye	Almanya	%45 / %15 = 3 kat daha fazla vergi ödenir.
Türkiye	İspanya	%52 / %15 = 3.46 kat daha fazla vergi ödenir. (İspanya içerisinde) %56 / %15 = 3.73 kat daha fazla vergi ödenir (İspanya özerk bölgelerinde)

Kaynak: <http://www.worldwide-tax.com> sitesinde yer alan ülkelerin, Gelir Vergisi oranları dikkate alınarak tarafımızca oluşturulmuştur.

V. PROFESYONEL FUTBOLCULARIN VERGİLENDİRİLMESİ ESNASINDA KARŞILAŞILAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Her şeyden önce spor ve özelinde futbol, sağlıklı bireylerin yetiştirilmesinde çok önemli bir yere sahiptir. Devletlerin spor faaliyetleri ve sporcular ile ilgili olarak asli görevleri, sporu ve sporcuyu teşvik etmek ve korumaktır. Bu nedenle, özellikle 90'ların ortalarından sonra globalleşen bir yapıya sahip olan futbolun, geliştirilmesi ve nitelikli futbolcu sayısının artması amacıyla, devletler bir takım teşvik ve istisnalara gitmişlerdir.

Hükümetler tarafından profesyonel olarak futbol faaliyetini yürüten futbolculara, özellikle vergisel anlamda tanınan bir takım avantajlar, futbolcuların çok kazanıp az ödemesine sebebiyet vermiştir. Dolayısıyla, sporcular özelinde profesyonel futbolcuların vergilendirilmesi esnasında karşılaşılan bir takım sorunlar

meydana gelmiştir. İşte bu başlık altında, oluşan bu sorunlar incelenecek ve çözüm önerileri sunulmaya çalışılacaktır.

A. Uluslararası Müsabakalarda Yer Alan Profesyonel Futbolculara Yapılan Ödemelerin Ücret Sayılıp Sayılamayacağı Sorunu

Önceki başlıklarda, profesyonel futbolcuların elde etmiş olduğu gelirler kısmında, bu oyuncuların milli takımlarda yer almalarından dolayı prim ödemeleri adı altında bir gelir elde ettiklerini belirtmiştik. Futbolcular, elde etmiş oldukları bu gelirlerin yanı sıra, kulüp tarafından kullanım hakkı verilen ev, araba, spor malzemesi gibi bir takım gereçlerden de menfaatler elde etmektedir.

Uluslararası maçlarda yer alan profesyonel futbolculara yapılan ödemeler ile elde edilen başarılar karşılığında, futbolculara sağlanan menfaatlerin nasıl değerlendirileceği ve vergilendirileceği durumu tartışmalıdır. Adı geçen prim ödemeleri ve sağlanan menfaatler uluslararası maçlarda yer alan futbolculara bağlı buldukları futbol federasyonu tarafından verilmektedir²³⁰.

Gelir Vergisi Kanun’unda da belirtildiği üzere, federasyon bir işveren konumunda değildir²³¹. Federasyon, bağlı olduğu spor faaliyeti ile ilgili olarak kural koyucu konumunda olan ve bu kuralların işleyişini düzenleyip, takip eden bir organizasyondur. Bu nedenle, ne federasyon ne de Spor Genel Müdürlüğü, uluslararası organizasyonlarda yer alan futbolcuların işvereni konumunda değillerdir. Fakat, Gelir Vergisi Kanun’unun 61/b maddesinde: “Futbolculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ya da sağlanan menfaatler, ücret olarak kabul edilmektedir” şeklinde belirtilmiştir. Esasen, kanunda yer alan ve ücret sayılan ödemelerin unsurları tam olarak oluşmamış olmasına rağmen, kanun koyucu tarafından, yapılan bu ödemeler ücret olarak kabul edilmiştir. Bunun yanı sıra, Gelir Vergisi Kanun’unda yer alan “Teşvik İkramiyeleri ve Mükafatlar” başlıklı bölümün 29. maddesinin b/3 fıkrasına göre, spor müsabakalarına katılan

²³⁰ Çilkoparan, Yusuf, “Futbolcuların Vergilendirilmesi ve Milli Takımda Oynayan veya Transfer Olan Futbolcuların Gelir Vergisi Karşısındaki Durumu”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S.216, s.124, Ağustos 1999.

²³¹ Gelir Vergisi Kanunu, madde 61.

amatör sporculara ödenen primler ve sağlanan menfaatler, Gelir Vergisi'nden istisna tutulmuştur²³².

Her iki yasa hükmü de beraber değerlendirildiği zaman, teşvik amacıyla veya uluslararası müsabakalarda elde edilen başarılar sonucunda verilen primlerin ve sağlanan menfaatlerin vergilendirilmesinde futbolcunun amatör veya profesyonel olması durumuna göre değişim göstermektedir. Amatör bir futbolcuya teşvik veya başarısı nedeniyle verilen ödüllerin, sağlanan menfaatlerin hepsi vergiden istisna tutulmuştur. Fakat aynı ödemeler veya sağlanan menfaatler, profesyonel futbolcular açısından geçerli ise vergilemeye tabi tutulmuştur.

Ülkemizde tek profesyonel sporun futbol olması ve diğer amatör branşlarda profesyonel futbol kadar gelir, prim ödemesi ve menfaat elde edilememesi nedeniyle, hali hazırda uygulanmakta olan ve yukarıda açıklanan durumun pozitif ayrımcılık ilkesi güdülerek ve amatör sporcuları teşvik etmek amacıyla sürdürülmesi gerektiği düşünülmektedir.

B. İşçi Ücretlerinin ve Profesyonel Futbolcu Ücretlerinin Vergilendirilmesi Sorunu

İşçi, başkasının yararına, bir iş verene tabi olarak, kafa gücünü veya el becerisini kullanarak ücret geliri elde eden kimseye denilmektedir²³³. İşçilerin elde etmiş oldukları bu ücretler, tıpkı profesyonel futbolcuların elde ettikleri ücretler gibi stopaja tabidir.

Profesyonel futbol faaliyeti ile uğraşan futbolcuların elde etmiş oldukları gelirlerin, ücret geliri olarak kabul edildiği belirtilmişti. Yine, bilindiği üzere ülkemizde en üst ligde profesyonel futbol faaliyetini yürüten futbolcuların elde etmiş oldukları ücret gelirleri %15 oranında vergilendirmeye tabi tutuluyordu ve bu oran sabit bir orandı.

Ülkemizde, profesyonel futbol faaliyeti yürüten Mehmet Topal bir sezon için 2.000.000 Euro sabit para alacak ve bu sezon 30 maç oynarsa 10.000

²³² Çilkoparan, Yusuf, **a. g. m.**, s.125.

²³³ Türk Dil Kurumu, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid0 (Erişim Tarihi: 17.03.2014)

Euro'dan 300.000 Euro'ya kadar ayrı bir gelir elde edecektir. Böylelikle yıllık olarak elde etmiş olacağı gelir 2.300.000 Euro'ya kadar çıkabilecektir. Yıl sonunda, Mehmet Topal bir yıl içerisinde yaklaşık olarak 7.000.000 Türk Lira'sı kazanmış olacak ve bu paranın sadece %15'i verginin konusu olarak tevkifata tabi olacaktır. Topal, bu ücret geliri karşılığında yaklaşık olarak 1.050.000 Türk Lira'sı vergi ödeyecektir. Buna karşılık brüt maaşı 2.000 Türk Lira'sı olan bir işçi ya da memur, başlangıç olarak 1.500 Türk Lira'sı net maaş geliri elde ediyor. Yıl içinde eğer vergilendirmede bir üst dilime girerse, bu işçinin maaşı 1.360 Türk Lira'sına düşüyor. Bunun yanı sıra, brüt 3.000 Türk Lira'sı maaş elde eden kişiler işe %27'lik vergi dilimine girmektedir ve buna göre vergilendirilmektedir. Beyannameli gelir vergisinin yanı sıra, işçiler de elde etmiş oldukları ücret gelirlerine göre sabit bir oran yerine Gelir Vergisi Tarifesinde yer alan dilimlere göre, artan oranlı olarak vergilendirilirler²³⁴.

Profesyonel futbolcular sabit ve oldukça düşük olan (diğer ücret geliri elde edenlerin vergi oranlarına göre) %15 oranıyla vergilendirilmekte iken, işçiler vergi tarifemizde yer alan üst dilim olan %35'e kadar vergilendirilebilmektedir.

İşçiler, emekli olana kadar yaklaşık 30 yıllık bir süre zarfı içerisinde çalışırlar. Futbolcular ise aktif olarak en fazla 15 ile 18 yıl arasında çalışabilirler. Dolayısıyla, futbolcular geri kalan hayatlarında geçimlerini sağlayabilmek için ücret geliri elde eden bir işçiye göre daha çok kazanırlar ve daha az vergi öderler şeklinde bir açıklama yapmak mümkündür. Fakat, bu durum 90'lı yıllar ve öncesi için doğru ve geçerliliği olan bir tespit olabilirdi. Günümüzde, tamamıyla bir sektör haline gelen ve bacasız endüstri olarak adlandırılan modern futbolda, futbolcuların elde ettiği ücret gelirleri çok büyük rakamlara ulaşmış durumdadır ve bir işçinin 30 yıl boyunca çalışarak elde ettiği ücret gelirini, bir futbolcu 15 yıl çalışarak kat ve kat geçmektedir. Ayrıca profesyonel futbolcular jübilelerini yaptıktan sonra futbolun içerisinde teknik adam ya da antrenör olarak bir şekilde kalmaya devam edebilmekte ve ücret geliri elde etmektedir. Dolayısıyla, bir işçinin üzerindeki vergi yükü ile bir futbolcunun üzerindeki vergi yükü, işin niteliğine ve

²³⁴ Haber Türk Ekonomi, "İşçi Mehmet, Futbolcu Mehmet'ten Daha Fazla Vergi Ödeyecek", <http://ekonomi.haberturk.com/makro-ekonomi/haber/756835-isci-mehmet-futbolcu-mehmetten-iki-kat-fazla-odeyecek>, adresinden derlenmiştir. (Erişim Tarihi: 18.03.2014)

gelirin miktarına bakılarak orantılı olmalıdır. İşçi, işi ve geliriyle orantılı olarak, futbolcu da işi ve elde etmiş olduğu gelire bağlı olarak vergi ödemelidir ve futbolcunun ödemesi gereken bu vergi, kesinlikle sabit oranlı değil artan oranlı vergi tarifesine göre belirlenmelidir.

C. Türkiye Profesyonel Futbol Faaliyeti Bakımından Vergi Cenneti Ülkelerden Mi?

En yalın tanımlamayla vergi cenneti²³⁵: Vergilerin hiç olmadığı ya da çok düşük vergi oranlarının olduğu ülke veya bölge anlamındadır. Ülke veya bölgedeki vergilendirme oranları, diğer ülke veya bölgeler arasında haksız rekabet ortaya çıkaracak kadar düşük oranlardadır.

OECD kriterlerine göre, vergi cenneti sayılan ülkeler şöyle tanımlanırlar²³⁶:

- Herhangi bir vergilendirme işlemi yapmayan veya çok düşük oranlarda vergilendirme işlemi yapan,
- Vergisel işlemlerde şeffaflığın olmadığı ve gizliliğin ön planda olduğu,
- Diğer ülkelerle mali anlamda bilgi alış verişine sıcak bakmayan,
- Tamamı vergisel sebeplerden ötürü yatırım yapılan ve reel düzen içerisinde aktif sayılabilecek bir iktisadi faaliyetin bulunmadığı, ülke veya bölgeler OECD tarafından vergi cennetleri olarak kabul edilmişlerdir.

Vergi cennetleri olarak kabul edilen ülkeler, ekonomik işlemlerin tamamı üzerinden düşük oranda ya da hiç vergi almayabileceği gibi ekonomik yapının içerisinde yer alan belli başlı sektörlerden de düşük oranlarda ya da hiç vergi almayabilirler.

²³⁵ Ambrosanio Flavia Maria ve Caroppo Serena Maria, “Eliminating Harmful Tax Prices in Tax Heavens: Defensive Measures by Major EU Countries and Tax Heaven Reforms”, **Canadian Tax Journal**, S. 53, s. 686, Mart 2005.

²³⁶ Akçakoca, Cevdet, “Vergi Cennetlerine Dikkat”, <http://www.ekohaber.com.tr/index-ekohaber-5-haberid-5920.html> (Erişim Tarihi:19.03.2014)

Daha önceki başlıklar altında spor özelinde profesyonel futbolun nasıl vergilendirildiğini ve vergilendirmede hangi oranların kullanıldığı belirtilmişti. Buna göre, en üst liglerde profesyonel futbol faaliyetlerini sürdüren futbolcular %15'lik sabit oran üzerinden vergilendirilmekteydi. Diğer Avrupa ülkeleri uygulamalarına bakıldığı zaman, ülkemizdeki oran ile Avrupa'nın önde gelen ülkelerinde uygulanan vergi oranları arasında yaklaşık olarak %20 ile %40 arasında bir fark vardır. Dolayısıyla, ülkemizde profesyonel futbol faaliyeti yürüten futbolcular açısından Türkiye Spor Toto Süper Ligi cazibe merkezi haline gelmiştir.

Özellikle, 2000'li yılların ortalarından itibaren ülkemize kariyerli bir çok futbolcu geldi ve gelmeye de devam ediyor. Bunlardan akla ilk gelenleri, Roberto Carlos, Didier Drogba, Ricardo Quaresma gibi oyunculardır. Bu oyuncuların, profesyonel futbol hayatlarını devam ettirmek için ülkemizi seçmelerinin nedenlerinin başında, elde etmiş oldukları yüksek gelirler ve ödemiş oldukları düşük vergiler gelmektedir.

Vergi cenneti ülkeler tanımlamasına göre, ülkemiz maalesef, futbolcular üzerindeki vergilendirmeyi çok düşük oranlar üzerinden yaptığı için, profesyonel futbol alanında diğer Avrupa ülkelerine göre vergi cenneti bir ülkedir. Bu durumdan kurtulmanın tek yolu ise, %15 gibi sabit bir orandan vazgeçerek, gelir vergisinde kullanılan artan oranlı vergi tarifesi gibi bir tarife, ücret geliri elde eden profesyonel futbolcular için uygulanmalıdır. Bu uygulama da, hali hazırda düzenlenmekte olan Yeni Gelir Vergisi Kanun tasarısında yer almaktadır.

D. Genel Olarak Profesyonel Futbolcuların Vergilendirilmesine Yönelik Eleştiriler

Önceki bölümlerde de ele alındığı üzere, profesyonel futbolcuların elde etmiş oldukları çeşitli gelirlere istisnalar sağlanmıştır. Bu tür gelirler nedeniyle, belirli oranlarda vergi tevkifatı yapılarak futbolcuya ücret gelirinin ödenmesi, kanun koyucu tarafından belirlenmiştir. Fakat, yapılan yasal düzenlemelerin nedenleri incelendiği zaman, kanun koyucu tarafından yapılan istisnalarla ilgili olarak, bir gerekçeye yer verilmediği görülmektedir. Yapılan düzenlemelerin

gerekçe bölümünde, genel olarak yasa metni tekrar edilmiştir. Son olarak, profesyonel futbolcuların gelirlerine 5766 sayılı kanun ışığında bakıldığı zaman tanınan istisnalar, kanunun genel hükümlerine göre ücret niteliğinde kabul edilen ödemelerin vergilendirilmesi esnasında karşılaşılan sorunların, sona erdirilmesi ve futbolcuların tevkifat yoluyla vergi altına alınmasının sürekli hale getirilmesini benimsemiştir. Bu durumun sonucunda kanun koyucu, gerçek anlamda bir gerekçeye dayandırmadan profesyonel futbolculara vergi istisnası tanımıştır. Kanunların gerekçeli açıklaması, bu şekilde bir yorumun da varlığını onaylamaktadır²³⁷.

Kanun koyucu tarafından bir gerekçe belirtilmemiş olmasına rağmen sporcular özelinde profesyonel futbolculara tanınmış olan istisnaların açıklanmasında en mantıklı kanun maddesi, Anayasa'nın 59. maddesi olabilir. Bu maddeye göre: "Devlet her yaştaki Türk vatandaşlarının beden ve ruh sağlığını geliştirecek önlemler alır, sporun kitlelere yayılmasını teşvik eder, başarılı sporcuları korur" şeklinde belirtilmiştir. Futbolcularla ilgili olarak kanunlarda yer alan Gelir Vergisi istisnasının, futbolun gelişmesine katkı sağlaması ve futbolcuların gelişimine hizmet edeceği düşünülebilir. Fakat, bu durum özellikle 90'lı yılların ortasından önce geçerli olan bir durum olarak gözükmektedir. Çünkü, son 20 yıllık süreçte, profesyonel futbolcuların, profesyonel futbol sektörünün gelişimiyle elde etmiş oldukları muazzam gelirler, futbolculara uygulanan vergisel avantajların ve istisnaların yeniden gözden geçirilmesi gerekliliğini de beraberinde getirmektedir.

Bir diğer eleştiri ise profesyonel futbolcular için istisnai nitelikte uygulanan vergi dilimi politikasının bir kenara bırakılmasıdır. GVK'ya göre, ülkemizde artan oranlı bir vergilendirme tarifesi belirlenmiştir. Bu tarifeye göre kişilerin elde etmiş oldukları gelirler arttıkça ödemeleri gereken vergi miktarı da artış göstermektedir. Ancak, futbolculara tanınan istisnalar neticesinde bu futbolcuların tabi oldukları lig kademesine göre, tek oranlı bir vergilendirme rejimi uygulanmaktadır. Vergilendirme işlemlerinde genel kaide, herkesin mali

²³⁷ Budak, Tamer, "Anayasal Vergileme İlkeleri: Sporcu Ücretlerinin Vergilendirilmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 346, s. 344, Haziran 2010.

gücüne göre vergi ödemesi gerekliliğidir. Fakat oluşan bu duruma göre, profesyonel futbolcular mali güçlerine tezat olacak şekilde vergi ödemektedirler. Bu nedenle, profesyonel futbolcular artan oranlı tarifeye göre vergilendirilmelidirler. Bu tarife de şu şekilde olmalıdır:

Tablo 13: Profesyonel Futbolcuların Vergilendirilmesinde Önerilen Vergi Tarifesi

%5	0 ile 150.000 TL arasında
%10	150.001 TL ile 350.000 TL arasında
%15	350.001 TL ile 500.000 TL arasında
%20	500.001 TL ile 1.000.000 TL arasında
%27	1.000.001 TL ile 3.000.000 TL arasında
%35	3.000.001 TL ve daha fazlası için

Kaynak: Akçay, Fatih ve Öz, Ersan, "Futbolcular Özelinde Sporcuların Vergilendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 300, s. 52, Eylül 2013.

Tablo 13'te belirtilen tarife ile 2014 yılı Gelir Vergisi tarifemiz karşılaştırıldığında, ortaya çıkan en belirgin fark, tablo 13'te yer alan dilimlerin sınırlarının rakamsal olarak çok yüksek değerler olmasıdır. 2014 yılı Gelir Vergisi tarifemizde %35'lik oranın başlangıç değeri 97.000 Türk Lirası iken, önerilen tarifede %35'lik başlangıç oranı 3.000.001 Türk Lirası'dır. Dolayısıyla, tablo 13'ten çıkarılacak temel sonuç, uygulamakta olduğumuz Gelir Vergisi tarifemizin dikey eşitsizliğe neden olduğudur ve bu durumun önerilen tarife ile giderilebileceğidir.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Spor, çeşitli branşların ayrı ayrı icra edilmesi ile birlikte anılan bir kavramdır. Hali hazırda sporun yüzlerce çeşidi vardır. Fakat, bazı spor dalları vardır ki ön planda olması kaçınılmazdır. Futbol da bu spor dallarının başında gelmektedir. Futbol, gün geçtikçe ekonomik ve kurumsal yapı olarak büyümeye devam eden bir sektör halini almıştır. Ülkemizin profesyonel futbol yapısı içerisinde en belirgin olan sorunları: Yönetsel sorunlar, spor yargının olmaması ve vergisel sorunlar olmak üzere üçe ayrılabilir.

Türkiye'de profesyonel futbolun yönetsel sorunlarına baktığımız zaman, ülkemiz profesyonel futbol sistemi içerisinde bir takım kurumsal hatalar bulunmaktadır. Bu hataların başında, TFF ve yönetimi gelmektedir. Türkiye İdman İttifakı Cemiyeti döneminden itibaren, günümüze kadar geçen yaklaşık 100 yıllık süreçte görülmektedir ki, TFF ve üst kademe yönetiminde hiç bir zaman bir istikrar sağlanamamıştır. Kişiler, koltuk ve itibar kaygılarıyla gündelik oy toplama hamleleri ve vaatleriyle birlikte, TFF yönetimine gelmişlerdir ve yine verilen vaatlerin gerçekleri yansıtamayacağına inanılmasıyla da istifa etmişlerdir. Bu durumda, sürekli değişen bir TFF üst yönetim kurulu (bu kurula Merkez Hakem Kurulu da dahildir) oluşmuştur. Bunun giderilmesi için, futbolun önde gelen kişilerinin (Türk futboluna milli takımlar bazında hizmet vermiş olan futbolcular, kulüp başkanları ve teknik direktörleri) ve profesyonel futbol kulüplerinin divan kurullarında oy verme yetkisi olan kişilerin, bir araya gelerek oylama ile seçime gitmesinin, doğru bir seçim yolu olacağı kanaatindeyim.

Yönetsel sorunların dışında bir diğer sorun ise, spor yargısının olmamasıdır. Spor ile ilgili olarak, her türlü olayların genel yetkili mahkemelerde görüşülmesi sporun ruhuna ve yapısına zarar vermektedir. Herkes, futbol hakkında üst düzey bilgiye ve futbolun temel dinamiklerine haiz olamayabilir. Bu nedenle, genel yetkili mahkemelerde görülen sportif davalarda verilen kararlar, çok da sağlıklı olmayabilir. Dolayısıyla, sporun içerisinden gelen ve gerek Spor Yargısı gerekse de Mali Hukuk alanında yetişmiş olan kişilerden oluşan Spor Mahkemeleri kavramı ve yapısı şekillendirilmelidir.

Ülkemizde, profesyonel futbolun vergisel sorunlarına bakacak olursak, Türkiye'de profesyonel anlamda kabul edilen tek spor dalı futboldur. Dolayısıyla, profesyonel futbolun vergilendirme altına alınması süreci gerek kanun koyucu gerekse de gelir idaresi açısından önem arz etmektedir. Bu nedenle, profesyonel futbol kulüpleri ve futbolcuların, spor hayatları çerçevesinde meydana gelen ekonomik olaylar ve ilişkiler iyi ve tam olarak anlaşılabilir.

Yukarıda yazılanların yanı sıra, profesyonel futbol kulüpleri ve futbolcular açısından ekonomik ve vergisel anlamda bir takım avantajlar olduğu gibi, dezavantajlar da görülmektedir. Öncelikle, profesyonel bir futbol kulübü, yapısı itibarıyla kısmen ya da tamamen bir anonim şirkete devredilirse, şirkete devredilmiş olan bu futbol kulübünün, sportif faaliyetler neticesinde elde etmiş oldukları gelirleri, kurumlar vergisinden muaf tutulmaktadır. Bunun dışında, profesyonel futbol kulüpleri anonim şirket olarak veya kamuya yararlı dernek statüsünde olmak üzere, iki farklı şekilde kurulabiliyorlardı. Eğer, profesyonel futbol kulübü kamuya yararlı dernek statüsünde kurulursa, kamu amacı güttüğü ve kamuya fayda sağladığı için bir takım vergisel indirim ve istisnalardan yararlanarak, kendisine avantaj sağlayabiliyordur. Adı geçen her iki kuruluş şeklinde de, devletin amacı sporu ve sporcuyu teşvik ederek, sporun ve sporcuların ülkemizdeki gelişimini sağlamaktır. Fakat, bu durum profesyonel futbolun amatör ruhla yapıldığı 90'lar ve öncesi için geçerlidir. Özellikle, 89 yılının sonunda Berlin Duvarı'nın yıkılması ve dünyadaki globalleşme akımının hızlanması ile birlikte, artık futbol da bir sektör haline gelmeye başladı ve futboldan elde edilen gelirlerin miktarı da gerek kulüpler gerekse de futbolcular açısından çok büyük boyutlara ulaştı. Dolayısıyla, devletler açısından artık spor ve sporcunun teşviki gibi bir amaç kalmadığı gibi, bu amacın gerçekleştirilmesi için sunulmuş olan vergisel avantajlar da artık ortadan kaldırılmalıdır.

Ülkemizde, profesyonel futbol en son 2008 yılında elde edilen Avrupa Şampiyonası yarı finalinden itibaren, büyük bir çöküşün içerisinde. Ülkemizde uygulanan yabancı oyuncu kısıtlaması ve vergi oranlarının çok düşük olması gibi başlıca sebeplerden ötürü bu başarısızlık durumu, devam edecek gibi gözükmektedir.

Ülkemizde uygulanmakta olan, 18 kişilik kadroda 6 yabancı uyruklu oyuncu oynayabilir şeklinde bir düzenleme vardır. Bu maddenin, ülkemiz futbolunda meydana getirmiş olduğu en büyük etki, yerli oyuncuların ücretlerinde meydana gelen enflasyondur. Dolayısıyla, takımlardaki yerli oyuncu sayısının fazla olmasını gerektiren bu uygulama neticesinde, kulüpler yurt içi oyuncu transferine yönelmektedir. Arzın, talebi karşılayamaması nedeniyle de yurt içinde yerli futbolcular açısından fiyatlar genel düzeyinde büyük bir artış görülmektedir. Tabii ki bu durumun bu şekilde olmasını tetikleyen en önemli etken ise ülkemizde uygulanmakta olan ve %5 ile %15 arasında değişen, sabit oranlı vergilendirme rejimidir.

Eğer, yerli bir futbolcuya yabancı uyruklu oyuncu sınırlaması nedeniyle, çok fazla para teklif edilirse ve bu oyuncu da ülke içerisinde %15 üzerinden vergilendirileceğini bilerek, yurt dışında futbol hayatını sürdürmeye sıcak bakmazsa, ülke futbolu, milyonların savrulduğu ve karşılığında getirisinin neredeyse sıfıra yakın olduğu bir hal alır.

Ülkemiz, lig statüsüne göre değişen %5 ile %15 arasındaki vergi oranları nedeniyle profesyonel futbol açısından vergi cenneti bir ülkedir. Bunun yanı sıra, %55 ve %47 civarındaki oranlarına baktığımız zaman, İspanya ve Fransa gibi ülkeler de vergi cehennemi ülkeler olarak gösterilmektedir. Dolayısıyla, ülke olarak vergi cenneti konumundan vergi cehennemi konumuna geçebilmemiz için, artan oranlı gelir vergisi tarifesine ihtiyacımız vardır. Futbolculardan, %15 oranında sabit bir vergi almaktansa, lig statülerine göre %5'ten başlayan ve %45'e kadar giden artan oranlı bir vergilendirme sistemimiz olmalıdır. Tasarı halinde olan Yeni Gelir Vergisi Kanun'una göre, futbolcuların artık %15 sabit oran üzerinden vergilendirilmeyeceğinin ve vergilendirmede artan oranlı tarifenin kullanılacağı bilinmesi sevindiricidir, fakat uygulamaya dönük olarak Yeni Gelir Vergisi Kanun Tasarısının profesyonel futbolculara entegrasyon sürecinde, vergiye karşı direnme, vergiden kaçınma ve ikame etkisi gibi bir takım sorunların da meydana gelebileceği göz ardı edilmemelidir.

Sonuç olarak, profesyonel futbol daha önce de belirtildiği üzere, sürekli gelişim gösteren bir sektör halini almıştır. Bunun sonucunda da, gerek kanun

koyucu gerekse de vergi idaresi bu gelişmeleri yakından takip etmelidir. Bunun yanı sıra, çalışmada detaylı olarak ele alındığı üzere, kanun koyucu spora ve özelinde profesyonel futbola bir takım imtiyazlar tanımaktadır. Ancak zamanında tanınmış olan bu imtiyazlar günümüzde amacına hizmet edemez hale gelmiştir ve vergi adaletsizliğine neden olmaktadır. Tanınan bu istisnaların yeniden gözlemlenmesi gerekmektedir. Bununla birlikte, kanun koyucu bu imtiyazlarla spor kulüplerine ve sporculara iyimser davranmaktadır. Ancak, bu iyimser tavır artık beraberinde de suiistimalleri getirmiştir. Sporun, kitlelere yayılması ve sporcuların korunması anayasal bir görev olmakla birlikte, vergi adaletinin sağlanması, ödeme gücüne göre vergilendirilme yapılması ve herkesin mali gücü oranında kamu harcamalarına katılması da anayasal görevlerdir. Vergi hususundaki bu konularda, kanun koyucu ve gelir idaresi daha hassas olmalıdır. Vergi konusundaki mevcut düzenlemeler, bu ilkeler doğrultusunda gözden geçirilmeli ve gerekli görülen konularda yeni yasal düzenlemeler yapılarak vergi adaleti sağlanmalıdır.

KAYNAKÇA

Kitaplar

- Akbulak, Sevin, (1991), **Şirketlerin Halka Açılması**, Yayınlanmamış SPK Yeterlilik Etüdü, s.10-15, Ankara.
- Akdoğan, Abdurrahman, (2011), **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitapevi, Ankara.
- Aksoy, Şerafettin, (2005), **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, Filiz Kitapevi, İstanbul.
- Akşar, Tuğrul, (2005), **Endüstriyel Futbol**, Literatür Yayıncılık, İstanbul.
- Akşar, Tuğrul ve Kutlu, Merih, (2006), **Futbol Ekonomisi**, Literatür Yayıncılık, İstanbul.
- Authier, Christian, (2002), **Futbol A. Ş.**, Editions Stock Press, Paris, Fransa.
- Babacan, Muazzez, (2008), **Nedir Bu Reklam?**, Beta Yayınevi, İstanbul.
- Başaran, Murat, (2003), **Spor ve Sporcuların Vergilendirilmesi ve Vergi Avantajları**, Yaklaşım Yayınları, İstanbul.
- Bilici, Nurettin, (2001), **Kamu Maliyesi**, Seçkin Yayınevi, Ankara.
- Bilici, Nurettin, (2013), **Türk Vergi Sistemi**, Türkiye Cumhuriyeti Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.
- Deloitte, (2012), **Taxation and Investment in Italy: Italian Taxation and Investment Guide**, A Public of Deloitte Touche Tohmatsu Limited.
- Dorukkaya, Şakir, (1998), **Türkiye’de Futol Kulüplerinin Şirketleşmesi, Halka Açılması, Finansmanı ve Vergileme**, Dünya Yayıncılık, İstanbul.
- Ekenci, Güner, (2002), **Spor İşletmeciliği**, Nobel Yayınevi, Ankara.
- Fişek, Kurthan, (1985), **100 Soruda Türkiye Spor Tarihi**, Gerçek Yayınevi, İstanbul.

- Genç, Ali, (1998), **Spor Hukuku Ders Kitabı**, Alfa Basım Yayın ve Dağıtım, İstanbul.
- Grassinger, Gülçin, (2011), **Sponsorluk Sözleşmesi**, Beta Yayınevi, İstanbul.
- Gürsoy, Cudi, (2012), **Finansal Yönetim İlkeleri**, Beta Yayıncılık, İstanbul.
- İmamoğlu, Selma, (2003), **Halkla İlişkiler Aracı Olarak Sponsorluk**, Yetkin Basımevi, Ankara.
- Kızılot, Şükrü, (2007), **Spor Hukuku Dersleri**, Kadir Has Üniversitesi Yayınları, İstanbul.
- Onar, Kemal, (2001), **Spor Kulüpleri İçin Hukuksal Bilgiler, Tekdüzen Hesap Planı ve Vergi Uygulamaları**, Türkiye Futbol Federasyonu Yayınları, İstanbul.
- Öncel, Mualla ve Kumrulu, Ahmet ve Çağan, Nami, (2012), **Vergi Hukuku**, Turhan Kitapevi, Ankara.
- Özbalcı, Yılmaz, (1994), **Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayınevi, Ankara.
- Parrish, Richard, (2003), **Sports Law and Policy in the European Union**, Manchester University Press, Manchester, İngiltere.
- Petek, Hasan, (2002), **Profesyonel Futbolcu Transfer Sözleşmesi**, Yetkin Yayıncılık, Ankara.
- Savaş, İsa, (1998), **Spor Sözlüğü**, Remzi Kitapevi, İstanbul.
- Sümer, Rıza, (1989), **Sporda Demokrasi**, Şafak Matbaacılık, Ankara.
- Sümer, Rıza, (1990), **Sporda Demokrasi 2**, Şafak Matbaacılık, Ankara.
- Şenyurt, Doğan, (1999), **Türk Vergi Sistemi**, Sabah Yayıncılık, Bursa.
- Tercüman Gazetesi, (1981), **Spor Ansiklopedisi: Futbol**, Tercüman Yayınları, İstanbul.

- Tosuner, Mehmet ve Arıkan, Zeynep, (2012), **Türk Vergi Sistemi**, Kanyılmaz Matbaacılık, İzmir.

- Türkiye Futbol Federasyonu Yayınları, (1992), **Türk Futbol Tarihi (1904-1991)**, Gül Basımevi, Ankara.

- Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği, (2010), **Kurumsal Yönetim İlkeleri Işığında Türk Futbol Kulüpleri Yönetim Rehberi**, Pasifik Ofset, İstanbul.

Makaleler

- Akçay, Fatih ve Öz, Ersan, “Futbolcular Özelinde Sporcuların Vergilendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 300, Eylül 2013.

- Ambrosanio, Flavia Maria ve Caroppa, Serena Maria, “Eliminating Harmful Tax Prices in Tax Heavens: Defensive Measures by Major EU Countries and Tax Heaven Reforms”, **Canadian Tax Journal**, S. 53, Mart 2005.

- Arıkan, Zeynep ve Yurtsever, Hatice, "Türkiye'de Mali Affin Nedenleri, Etkileri ve Sonuçları - I", **Yaklaşım Dergisi**, S. 139, s. 59, Nisan 2004.

- Babutunde, Buraimo, “Financial Crisis in English Football: Dog Will Not Bark Again”, **Journal of Sports Economics**, S. 7, Şubat 2007.

- Bayansalduz, Mehmet, “Türk Spor Yönetiminde Finansal Kaynak Sağlama Çabalarının Değerlendirilmesi”, **Milli Eğitim Dergisi**, S. 160, 2003.

- Boztaş, Hakan, “Futbol Kulüplerinin Gelir ve Giderlerine Genel Bir Bakış”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 317, Ocak 2008.

- Budak, Tamer, “Anayasal Vergileme İlkeleri: Sporcu Ücretlerinin Vergilendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 346, Haziran 2010.

- Çilkoparan, Yusuf, “Futbolcuların Vergilendirilmesi ve Milli Takımda Oynayan veya Transfer Olan Futbolcuların Gelir Vergisi Karşısındaki Durumu”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 216, Ağustos 1999.

- Çoban, Bilal ve Devecioğlu, Sebahattin, “Türkiye’de Spor Kulüplerinin Şirketleşmeye Yönelimlerinin Değerlendirilmesi”, **Spormetre Beden Eğitimi ve Spor Bilimleri Dergisi**, S. 2, 2012.
- Devecioğlu, Sebahattin, “Türkiye’de Futbolun Kurumlaşması”, **Gazi Üniversitesi İletişim Kuram ve Araştırma Dergisi**, S. 26, 2008.
- Dorukkaya, Şakir, “Futbol Kulüpleri ve Vergi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 211, Mart 1999.
- Donelley, Robert, “Family Business Review”, **Journal of the Family Firm Institute**, S. 1, Aralık 1988.
- Eken, Mehmet, “Transfer Harcamaları ve Futbol Kulüplerinin Performansı: Türkiye Süper Lig Örneği”, **Öneri Dergisi**, S. 37, Ocak 2012.
- Ekenci, Güner, “Türkiye’de Müessese Spor Kulüplerinin Kurumsal Kültürlerinin Toplam Kalite Yönetimine Uygunluğu”, **Gazi Üniversitesi Beden Eğitimi ve Spor Bilimleri Dergisi**, S. 4, 2000.
- Erdoğan, İrfan, “Futbol ve Futbolu İnceleme Üzerine”, **İletişim, Kuram ve Araştırma Dergisi**, S. 26, Bahar 2008.
- Gün, Nuri, “Spor Kulüpleri ve Sporcuların Vergilendirilmesi”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, S. 186, Ekim 2003.
- İpek, Selçuk, “Futbolcuların Vergilendirilmesi ile İlgili Düzenlemeler ve 4842 Sayılı Kanun”, **Vergi Sorunları**, S. 181, Ekim 2003.
- Kaynak, Harun, “Kulüplerin Sporculara Yaptığı Ödemelerin Vergisel Boyutu”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 100, Nisan 2001.
- Kleven, Henrik ve Landais, Camille, “Taxation and International Imigration of Superstars: Evidience From the European Football Market”, **NBER Working Paper**, S. 16545, Kasım 2010.
- Kocaoğlu, Kaan, “Futbol Şirketlerinin Halka Açılması”, **Ankara Barosu Dergisi**, S. 69, Nisan 2011.

- Maç, Mehmet, "Hizmet İthalinde Katma Değer Vergisi Stopaj Sorumluluğu", **Mali Çözüm Dergisi**, S. 71, Haziran 2005.

- Orta, Lale, "Dünya Kupası Finallerinin Analitik Olarak İncelenmesi", **Gazi Üniversitesi Beden Eğitimi ve Spor Bilimleri Dergisi**, S. 1, 1996.

- Özcan, Güngör, "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Bakımından Uluslararası Vergi Hukukundaki Gelişmeler", **Yaklaşım Dergisi**, S. 223, s. 67, Temmuz 2011.

- Özen, Necat, "5253 Sayılı Kanun'a Göre: Kamuya Yararlı Dernek Olabilmenin Şartları ve Vergisel Avantajları", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, S. 204, Nisan 2005.

- Özpehriz, Niyazi ve Çelik, Zafer, "Sporcu Ücretlerindeki Vergi Teşviğinin Sportif Başarı Üzerindeki Etkisi ve Sporcu Ücretlerindeki Vergi Yükü", **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 367, Mart 2012.

- Tosun, Ayşe Nil, "Uluslararası Performans Gösteren Sporcu ve Sanatçılarda Aşırı Vergi Yükü Sorunu", **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 218, Kasım 2006.

- Türkmen, Nedim, "Halka Açık Anonim Şirket Kavramı ve Bu Şirketlere Tanınan Vergisel Avantajlar", **Yaklaşım Dergisi**, S. 19, Temmuz 1994.

- Yılmaz, Altan, "Türk Vergi Sisteminde Ücret Gelirinin Vergilendirme Usullerinin Ücretliler Açısından Sorunları", **Maliye Uzmanları Derneği Dergisi**, S. 1, s. 132, Ocak 2013.

İnternet Kaynakları

- 2014 Takvim Yılı Türkiye Gelir Vergisi Tarifesi, http://www.verginet.net/dtt/1/GelirVergisiTarifesi_3804.aspx (Erişim Tarihi: 10.06.2014)

- Akbaş, Kerem, "Süper Lig Para Bastı", <http://www.totemspor.com/> (Erişim Tarihi: 30.04.2014)

- Akçakoca, Cevdet, “Vergi Cennetlerine Dikkat”, <http://www.ekohaber.com/index-ekohaber-5-haberid-5920.html> (Erişim Tarihi: 19.03.2014)
- Akşar, Tuğrul, “Yanlış Halka Arzın Faturası 400 Milyon Dolar”, <http://www.dunya.com/yanlis-halka-arzin-faturasi-400-milyon-dolar-120881yy.htm> (Erişim Tarihi: 27.11.2013)
- Başaran, Murat, “Vergi Kanunları Bakımından Oyuncu Transfer Yöntemleri”, http://www.futbolekonomi.com/index.php?option=com_content&view=article&id=2564:vergi-kanunlar-bakmdan-oyuncu-transfer-yoentemleri&catid=0172:murat-baaran&Itemid=81 (Erişim Tarihi: 11.02.2013)
- Ben, Smith, “Gareth Bale: 100 Milyon Euro’luk Futbol Yıldızı”, http://www.bbc.co.uk/turkce/spor/2013/09/130902_bale_real.shtml (Erişim Tarihi: 03.12.2013)
- Beşiktaş Jimnastik Kulübü Gelirler Sirküleri, <http://www.bjk.org.tr> adresinden derlenmiştir. (Erişim Tarihi: 17.12.2013)
- Bıçakçı, Levent, "Futbol Endüstrisinde Dengeler Nerede Oluşacak?", http://www.khas.edu.tr/uploads/panoramakhas/sayi3/17.futbol_endustrisine_dengeler_nerde_olusacak.pdf
- Carnegy, Hugh, "François Hollande Admits French Are 'Too Much' ", <http://www.ft.com/cms> (Erişim Tarihi: 11.06.2014)
- Cumhuriyet Döneminde Spor, <http://www.kulturelbellek.com/cumhuriyet-doneminde-spor/> (Erişim Tarihi: 06.06.2014)
- Deloitte, “Taxation and Investment in Italy”, <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-italyguide-2012.pdf> (Erişim Tarihi: 13.03.2014)
- Double Taxation, <http://www.businessdictionary.com/definition/double-taxation.html> (Erişim Tarihi: 09.05.2014)

- Financial Fair - Play, <http://www.financialfairplay.co.uk/financial-fair-play-explained.htm> (Erişim Tarihi: 03.06.2014)
- Financial Fair - Play: Everyting You Need to Know About Financial Fair - Play, <http://www.uefa.com/community/newsid=2064391.html> (Erişim Tarihi: 03.06.2014)
- FIFA, <http://www.fifa.com/classicfootball/history/fifa/foundation.html> (Erişim Tarihi: 13.09.2013)
- FIFA, <http://www.fifa.com/aboutfifa/officialdocuments/doclists/laws.html> (Erişim Tarihi: 15.09.2013)
- France Income Tax Rates 2014, <http://www.worldwide-tax.com/france/french-tax.asp> (Erişim Tarihi: 11.06.2014)
- Germany Tax Rates, <http://www.worldwide-tax.com/germany/germany.asp> (Erişim Tarihi: 11.06.2014)
- Givemesport, "Top 20: Best Leagues in World Football", <http://www.givemesport.com/342964-top-20-best-leagues-in-world-football> (Erişim Tarihi: 05.03.2014)
- Gürdöl, İskender, "Türkiye İdman Cemiyetleri İttifakı Dönemi", <http://www.birgunabone.net> (Erişim Tarihi: 06.06.2014)
- Haber Türk Ekonomi, "İşçi Mehmet Futbolcu Mehmet'ten Daha Fazla Vergi ödeyecek", <http://ekonomi.haberturk.com/makro-ekonomi/haber/756835-isci-mehmet-futbolcu-mehmetten-iki-kat-fazla-odeyecek> (Erişim Tarihi: 18.03.2014) adresinden derlenmiştir.
- Income Tax in United Kingdom, <http://www.gov.uk/income-tax/how-you-pay-income-tax> (Erişim Tarihi: 11.06.2014)
- Italy Income Tax, http://www.worldwide-tax.com/italy/italy_tax.asp (Erişim Tarihi: 11.06.2014)

- İkiz, Mete, “ Türkiye’de Spor Kulüplerinin Şirketleşmesi ve Halka Arzı”, <http://www.futbolekonomi.com> adresinden derlenmiştir. (Erişim Tarihi: 12.11.2013)
- İkiz, Mete, “Futbolun Tarihsel Gelişimi”, <http://www.futbolekonomi.com/8> (Erişim Tarihi: 24.09.2013)
- Kulüplere Vergi Affi, <http://www.trtspor.com.tr/haber/futbol/spor-toto-super-lig/flas-kuluplere-vergi-affi-73433.html> (Erişim Tarihi: 09.06.2014)
- Last Partial Update in Italian Income Tax Rates, http://www.worlwide-tax.com/italy/italy_tax.asp (Erişim Tarihi: 11.06.2014)
- Marginal Revoulation, <http://marginalrevoulation.com/2012/03/the-public-choice-of-higher-french-tax-rates.html> (Erişim Tarihi: 11.03.2014)
- Match Income, “Francesco Totti Footballer Salary”, <http://matchincome.com/2013/07/04/francesco-totti-salary-details/> (Erişim Tarihi: 13.03.2014)
- Match Income, “Marco Reus Salary – Monthly and Annual Income of Marco Reus Football Player”, <http://matchincome.com/2013/01/28/marco-reus-salary-or-income/> (Erişim Tarihi: 14.03.2014)
- Monaco: A Tax Heaven For Footballers, <http://blog.fieldoo.com/> (Erişim Tarihi: 11.06.2014)
- Nizamoğlu, Can, Financial Fair - Play'in Detayları, <http://skorer.milliyet.com> (Erişim Tarihi: 03.06.2014)
- Resmi Gazete, <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http> (Erişim Tarihi: 13.12.2013)
- Resmi Gazete, <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home> (Erişim Tarihi: 24.02.2014)
- Sermaye Piyasası Kurulu, <http://www.spk.gov.tr/apps/> (Erişim Tarihi: 26.11.2013)

- Spanish's Beckham Law, <http://www.strongabogados.com/beckham-law.php> (Erişim Tarihi: 11.06.2014)
- Spor Genel M¼d¼rl¼ę¼, <http://www.sgm.gov.tr/Sayfalar/tarihce.aspx> (Erişim Tarihi: 17.10.2013)
- Spor Toto Teşkilat Başkanlığı, <http://www.sportoto.gov.tr/test-sayfasi.aspx> (İsim Hakkı Yönetmeliği Kısmı) (Erişim Tarihi: 11.12.2013)
- Tax in Spain, http://www.worldwide-tax.com/spain/spain_taxes.asp (Erişim Tarihi: 11.06.2014)
- The Guardian, “Francois Hollande Wins French Election”, <http://www.theguardian.com/world/2012/may/06/francois-hollande-wins-french-election> (Erişim Tarihi: 11.03.2014)
- TSM Plug, <http://www.tsmplug.com/football/la-liga-player-salaries-club-by-club/> (Erişim Tarihi: 09.03.2014)
- TSM Plug, <http://www.tsmplug.com/football/Paris-saint-germain-players-salaries/> (Erişim Tarihi: 12.03.2014)
- TSM Plug, <http://www.tsmplug.com/football/premier-league-player-salaries-club-by-club> (Erişim Tarihi: 06.03.2014)
- Türk Dil Kurumu, <http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com> (Erişim Tarihi: 17.03.2014)
- Türkçe Bilgi, <http://www.turkcebilgi.com/sozluk/spor> (Erişim Tarihi: 06.06.2014)
- Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası, <http://www.tcmb.gov.tr/kurlar> (Erişim Tarihi: 06.03.2014)
- Türkiye Futbol Federasyonu, <http://www.tff.org/Resources/TFF/Documents/> (Erişim Tarihi: 27.10.2013)

- Türkiye Futbol Federasyonu, <http://www.tff.org/default.aspx?> (Erişim Tarihi: 03.02.2014)
- Türkiye Futbol Federasyonu, <http://www.tff.org/Resources/TFF/Documents/> (Erişim Tarihi: 17.02.2014)
- UEFA, <http://www.uefa.com/uefa/aboutuefa/organisation/history/index.html> (Erişim Tarihi: 15.09.2013)
- UEFA, <http://www.uefa.com/uefa/aboutuefa/organisation/> (Erişim Tarihi: 23.09.2013)
- UEFA, <http://www.uefa.com/aboutuefa/organisation/> (Erişim Tarihi: 23.09.2013)
- UEFA, <http://www.uefa.com/uefa/aboutuefa/elevenvalues/index.html> (Erişim Tarihi: 23.09.2013)
- UEFA, <http://www.uefa.com/historyoffootball.html> adresinden derlenmiştir. (Erişim Tarihi: 10.09.2013)
- UEFA Mali Kriterleri, http://www.zaman.com.tr/spor_uefa-mali-kriterleri-nedir_1295995.html (Erişim Tarihi: 03.06.2014)
- University of Liverpool, <http://www.liv.ac.uk/footballindustry/bomsan.html> (Erişim Tarihi: 30.09.2013)
- Vergi Portalı, “Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısına Göre Futbolcu Vergilendirilmesi”, <http://www.dunya.com//yeni-gelir-vergisi-kanunu-tasarisina-gore-futbolcu-vergilendirilmesi-153920yy.htm> adresinden derlenmiştir. (Erişim Tarihi: 28.02.2014)

Tezler

- Akbulak, Sevin., (1991), **Şirketlerin Halka Açılması**, Yayınlanmamış SPK Yeterlilik Etüdü, Ankara.

- Hacıköylü, Canatay, (2001), **Türkiye’de Profesyonel Spor Kulüplerinin ve Sporcuların Vergilendirilmesi**, Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.

- Özmaden, Harun, (1999), **Cumhuriyet Dönemi İlk Spor Teşkilatı Türkiye İdman Cemiyetleri İttifakı’nın Yapılanma Sürecinde Beden Eğitimi ve Sporun Fonksiyonları, Fonksiyonlardaki Değişimler ve Toplumsal Hayata Etkileri**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sağlık Bilimleri Enstitüsü, Beden Eğitimi ve Spor Anabilim Dalı, İstanbul.

- Sultanoğlu, Banu, (2008), **Hisseleri Halka Arz Edilen Türk Futbol Kulüplerinin Mali Tablolarının Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde İncelenmesi**, Yüksek Lisans Tezi, Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Yönetimi Anabilim Dalı, Ankara.

Kanunlar ve Talimatnameler

- 1982 Anayasası, 3. Kısım: Sosyal ve Ekonomik Hak ve Ödevler.
- 1982 Anayasası, 3. Kısım: Sporun Geliştirilmesi ve Tahkim.
- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu.
- 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu.
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu.
- 3289 sayılı., “Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun”, 28.05.1986 tarihli, 19120 sayılı Resmi Gazete.
- 3461 sayılı., “Türkiye Futbol Federasyonu Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun”, 07.06.1988 tarihli, 19835 sayılı Resmi Gazete.
- 3524 sayılı., “Türkiye Futbol Federasyonu Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun”, 18.03.1989 tarihli, 20112 sayılı Resmi Gazete.
- 3813 sayılı TFF Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun.

- 4563 sayılı., “Türkiye Futbol Federasyonu Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun”.
- 5175 sayılı., “Türkiye Futbol Federasyonu Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”, 10.06.2004 tarihli, 25488 sayılı Resmi Gazete.
- 5253 sayılı Dernekler Kanunu.
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu.
- 5719 sayılı., “Türkiye Futbol Federasyonu Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”, 29.11.2007 tarihli, 26720 sayılı Resmi Gazete.
- 5894 sayılı., “Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun”, 05.05.2009 tarihli, 27230 sayılı Resmi Gazete.
- 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu.
- 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu.
- 9461 sayılı., “Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun”, 07.06.2011 tarihli, 28455 sayılı Resmi Gazete.
- FIFA Sirküleri, Sirküler No: 628.
- FIFA Talimatnamesi.
- Futbol Kulüpleri Tescil Talimatnamesi.
- Gençlik ve Spor Kulüpleri Yönetmeliği.
- Katma Değer Vergisi Kanunu., 55 Numaralı Genel Tebliği.
- Maliye Bakanlığı., 55 Numaralı Katma Değer Vergisi Tebliği.
- Spor Yüksek Kurumu Kanun Tasarısı.
- Türkiye Futbol Federasyonu., “Spor Kulüpleri Tescil Yönetmeliği”.

- Türkiye Futbol Federasyonu., “Profesyonel Futbolcu Transfer Talimatnamesi”.
- Türkiye Futbol Federasyonu., “Reklam Talimatnamesi”.
- Türkiye Futbol Federasyonu., “Profesyonel Futbol Talimatnamesi”.
- Türkiye Futbol Federasyonu Tarafından Tertip Edilen Karşılaşmalar Hasılatının Dağıtımına Dair Talimatname.