



T.C
GAZİOSMANPAŞA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**VERGİLEMEDE ADALET VE ÖDEME GÜCÜ İLKELERİ BAKIMINDAN
TÜRKİYE'DE SPORCULARIN VERGİLENDİRİLME REJİMİ**

Hazırlayan
Pınar SARI

Maliye Anabilim Dalı
Yüksek Lisans Tezi

Danışman
Yrd. Doç. Dr. Doğan BOZDOĞAN

TOKAT-2017

VERGİLEMEDE ADALET VE ÖDEME GÜCÜ İLKELERİ
BAKIMINDAN TÜRKİYE'DE SPORCULARIN VERGİLENDİRİLME
REJİMİ

Tezin Kabul Ediliş Tarihi: 30 / 11 / 2017

Jüri Üyeleri (Unvanı, Adı Soyadı)

Başkan : Doç. Dr. Cuma CATALOLUK

Üye : Dr. Öğr. Dr. İsmail BOZDOĞAN

Üye : Dr. Öğr. Dr. - Mete DİBİR

Üye :

Üye :

İmzası

(Handwritten signature)

(Handwritten signature)

.....

.....

Bu tez, Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulunun
..24 / 11 / 2017 tarih ve 50.08 sayılı oturumunda belirlenen jüri tarafından kabul
edilmiştir.

Enstitü Müdürü: Prof. Dr. Mustafa ÇOLAK
Enstitü Müdürü



BİLİMSEL ETİK SAYFASI

Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü tez yazım kılavuzuna göre, **Yrd. Doç. Dr. Doğan BOZDOĞAN** danışmanlığında hazırlamış olduğum "**Vergilemede Adalet ve Ödeme Gücü İlkeleri Bakımından Türkiye’de Sporcuların Vergilendirilme Rejimleri**" adlı Yüksek Lisans tezimin bilimsel etik değerlere ve kurallara uygun, özgün bir çalışma olduğunu, aksinin tespit edilmesi halinde her türlü yasal yaptırımını kabul edeceğimi beyan ederim.

28/11/2017

Pınar SARI



İTHAF

Çalışmanın planlanmasında, araştırılmasında, yürütülmesinde ve oluşumunda desteğini esirgemeyen, engin bilgi ve tecrübelerinden yararlandığım, yönlendirme ve bilgilendirmeleriyle çalışmamı bilimsel temeller ışığında şekillendiren ve güler yüzünü her zaman hissettiren danışman hocam sayın Yrd. Doç. Dr. Doğan BOZDOĞAN'a, yüksek lisans tez çalışması sürecimde bilgisini ve alakasını esirgemeyen sayın Yrd. Doç. Dr. Mehmet Metin ÖZGÜVEN'e ve Arş. Gör Hıdır POLAT'a, tez savunmasındaki yapıcı eleştiri ve görüşlerinden ötürü sayın Doç. Dr. Cuma ÇATALOLUK ve Yrd. Doç. Dr. Mete DİBO'ya teşekkürlerimi sunarım. Nihayetinde varlığımı borçlu olduğum annem, babam ve aile fertlerim ile bana her zaman pozitif enerji veren, bu süreçte anlayışlarıyla beni rahatlatan değerli eşim Mustafa SARI'ya ve paşa oğlum Bilge Kağan SARI'ya ise ayrıca müteşekkirim.

**VERGİLEMEDE ADALET VE ÖDEME GÜCÜ İLKESİ BAKIMINDAN
TÜRKİYE'DE SPORCULARIN VERGİLENDİRİLME REJİMİ**

İÇİNDEKİLER

TABLolar LİSTESİ	iv
KISALTMALAR	v
ÖZET	vi
ABSTRACT	viii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

**TÜRK SPOR TEŞKİLATININ YAPISI, SPORCU KAVRAMI VE
SPORCULARIN SINIFLANDIRILMASI**

1.1. Spor Kavramı	3
1.2. Sporcu Kavramı	4
1.3. Türk Spor Teşkilat Yapısı ve Federasyonlar	6
1.3.1. Türk Spor Teşkilatı'nı Meydana Getiren Kamu Kurum ve Kuruluşları	6
1.3.1.1. Spordan Sorumlu Devlet Bakanlığı	6
1.3.1.2. Spor Genel Müdürlüğü	8
1.3.1.3. Spor Federasyonları	11
1.3.1.3.1 Türkiye Atletizm Federasyonu	14
1.3.1.3.2 Türkiye Basketbol Federasyonu	16
1.3.1.3.3 Türkiye Futbol Federasyonu	16
1.3.1.4. Spor Toto Teşkilat Başkanlığı	19
1.4. Spor Kulüplerinin Yapısı	20
1.4.1. Dernek Olarak	20
1.4.2. Şirket Olarak	22
1.5. Sporcuların Sınıflandırılması	24
1.5.1. Lisans Açısından	25
1.5.1.1. Ferdi Lisanslı Sporcular	25
1.5.1.2. Bir Spor Kulübüne Bağlı Lisanslı Sporcular	26

1.5.2. Bağlı Olunan Federasyon Açısından.....	27
1.5.3. Vatandaşlıkları Açısından	28
1.5.3.1. Türkiye Cumhuriyeti Vatandaşı Sporcular	29
1.5.3.2. Yabancı Uyruklu Sporcular	29
1.5.4. Gelir Elde Etme Açısından.....	31
1.5.4.1. Amatör Sporcular.....	31
1.5.4.2. Profesyonel Sporcular.....	32
1.5.4.3. Yarı Profesyonel Sporcular.....	34

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİDE ADALET VE EŞİTLİK İLKELERİ

2.1. Vergi Kavramı ve Tarihçesi.....	35
2.2. Vergi Mükellefi ve Sorumlusu	37
2.3. Verginin Konusu.....	39
2.3.1. Ücret Tanımı.....	39
2.3.2. Ücret Unsurları	41
2.4. Vergilendirme Yetkisi.....	44
2.4.1. Dar Anlamda Vergilendirme Yetkisi	47
2.4.2. Geniş Anlamda Vergilendirme Yetkisi.....	47
2.5. Genel Olarak Vergileme İlkeleri.....	48
2.6. 1982 Anayasası'nda Yer Alan Vergileme İlkeleri.....	49
2.6.1. Kanunilik İlkesi.....	49
2.6.2. Eşitlik İlkesi	50
2.6.3. Sosyal Devlet İlkesi	52
2.6.4. Adalet İlkesi.....	53
2.6.5. Ödeme Gücü İlkesi	55

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE SPORCULARIN VERGİLENDİRME REJİMİ VE SPORCULARIN VERGİLENDİRİLMESİNİN VERGİLENDİRMEDE ADALET VE ÖDEME GÜCÜ İLKELERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

3.1. Türkiye'de Sporcuların Vergilendirilmesinde Mükellefiyet.....	56
3.1.1. Dar Mükellef Sporcular.....	56

3.1.2. Tam Mükellef Sporcular	58
3.2. Sporcuların Vergilendirilmesinde Konu.....	58
3.2.1. Transfer Ücretleri	58
3.2.2. Aylık Ücretler.....	59
3.2.3. Primler.....	60
3.2.4. Reklam Gelirleri.....	61
3.2.5. İstisnalar	61
3.2.5.1. Amatör Sporculara Ödenen Ödül ve İkramiyelerde İstisna.....	62
3.2.5.2. Milli Müsabakalara İştirak Eden Amatör Sporculara Ödenen Ücretlerde İstisna	62
3.2.5.3. Sporculara Demirbaş Olarak Verilen Giyim Eşyaları	63
3.3. Sporcuların Vergilendirilmesinde Vergiyi Doğuran Olay.....	63
3.4. Sporcu Ücretlerinden İndirilecek Giderler	64
3.5. Sporcuların Vergilendirilmesine İlişkin Hukuksal Düzenlemeler.....	67
3.5.1. 4842 Sayılı Yasa Gereğince Sporcuların Vergilendirilmesi	68
3.5.2. 5766 Sayılı Yasa Gereğince Sporcuların Vergilendirilmesi	68
3.6. Çeşitli Dünya Ülkelerinde Sporcuların Vergilendirilme Rejimleri	68
3.6.1. İspanya	71
3.6.2. İngiltere	72
3.6.3. İtalya.....	73
3.6.4. Almanya	74
3.7. Sporcuların Vergilendirilmesinin Vergilemede Adalet ve Ödeme Gücü Açısından Değerlendirilmesi.....	75
SONUÇ	79
KAYNAKÇA.....	82

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1: Türkiye’de Bulunan Federasyonlar (Spor Genel Müdürlüğü).....	14
Tablo 2: İspanya 2013 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi (TURMOB, 2016).....	72
Tablo 3: İngiltere 2013 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi (TURMOB, 2016).....	73
Tablo 4: İtalya 2013 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi (TURMOB, 2016)	74
Tablo 5: Almanya 2013 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi (TURMOB, 2016)	75

KISALTMALAR

AFKDT	: Amatör Futbol Ve Kulüp Değiştirme Talimatı
BTGM	: Beden Terbiyesi Genel M¼d¼rl¼ę¼
FİFA	: F¼d¼ration Internationale de Football Association
PFTT	: Profesyonel Futbolcuların Transferleri Talimatı
PFSTT	: Profesyonel Futbolcuların Stat¼s¼ ve Transferleri Talimatı
TFF	: T¼rkiye Futbol Federasyonu
TİCİ	: T¼rkiye İdman Cemiyetleri İttifakı
YMCA	: Genç Hıristiyanlar Birliği Teşkilatı



ÖZET

Vergi devletlerin egemenlik erklerinin en nihai sonuçlarından birisidir. Bu erk doğru ölçütlerle (vergileme ilkeleri gibi) sınırlandırılıp kullanıldığında pozitif dışsallıklar sağlayacaktır.

Vergiler toplumun tümü üzerinde (sınıf, kişi vs.) ayrımı yapılmaksızın uygulanmaktadır. Bu kesimlerden birisi de sporculardır. Kendi imkânları ya da sporcusu oldukları kulübün imkanları ile spor faaliyetlerini gerçekleştiren kişilere sporcu adı verilmektedir. Türkiye’de sporcular mükellefiyet kapsamında diğer tüm mükellefler gibi dar mükellef sporcular ve tam mükellef sporcular olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Sporcuların vergilendirilmesinde verginin konusunu ise transfer ücretleri, aylık ücretler, primler ve reklam gelirleri oluşturmaktadır.

Sporcuların vergilendirilmesine ilişkin hukuksal düzenlemeler, 4842 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ve 5766 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile yapılmıştır. Bu kanunların ortak noktası sporcuların vergilendirilme rejimlerini belirlemeleri ve sporculara ilişkin vergi oranlarının aynı olmasıdır. Yine her iki yasada sporculara yönelik düşük oranlı gelir vergisi uygulamaları dikkat çekicidir. Örneğin her iki yasada, en üst ligdeki sporcular için %15, en üst altı ligdekiler için %10 ve diğer liglerdeki için %5 vergi oranları uygulanacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla, gelir seviyeleri yüksek olan bir kesimin teşvik ve spor ekonomisinin canlanması gibi amaçlarla da olsa düşük oranlı bir vergiye tabi tutulması vergileme ilkelerine olduğu kadar hukuk devletine ve dolayısıyla hukuki güvenliğe aykırılık içermektedir.

Vergilendirme yetkisinin sınırlandırıcıları olan ve uzun süren toplumsal çabalarla geçerlilikleri kabule dilen vergileme ilkelerine riayet edilmesi vergi politikalarından beklenen faydanın sağlanması noktasında önem arz etmektedir. Genellik, ödeme gücü, adalet, kanunilik ve belirlilik ilkeleri vergileme ilkelerinin bazılarıdır. Adalet ve ödeme gücü gibi iki önemli temel ilke uygulanacak veya uygulanmak istenen vergi politikalarının başarısını ve verimliliğini arttıracaktır. Bu genel çerçevede çalışmanın amacı, adalet ve ödeme gücü ilkeleri kapsamında Türkiye’de sporcuların vergilendirilme rejimini yasal düzenlemeler ışığında ele

almaktır. Sonuç olarak da bu iki temel ilke özelinde sporcuların vergilendirilmesine ilişkin önerilerde bulunulacaktır.

Anahtar Kelimeler: Adalet İlkesi, Ödeme Gücü İlkesi, Sporcu, Vergileme



ABSTRACT

Tax is one of the ultimate consequences of states' sovereignty. This power will provide positive externals when limited and used with the right criteria (such as taxation principles).

Taxes are applied without discrimination on the whole of the society (denomination, person, etc.). One of these is the sportsmen. Sports facilities are made possible by the possibilities of their own facilities or clubs where they are sportsmen. Within the scope of taxpayers in Turkey, like all other taxpayers, they are divided into narrow taxpayer sportsmen and full taxpayer sportsmen. In the case of the taxation of the players, the transfer fee, the monthly fees, the premiums and the advertisement income are constituted.

Legal arrangements regarding the taxation of the sportmen were made by Law on Amendment in Certain Laws No.4842 and Law on Amendment on Certain Laws on the Method of Collection of Public Receivables No.5766. The common point of these laws is that they determine the taxation regimes of the athletes and that the tax rates for the sportmen are the same. It is also remarkable that low rate income tax applications for sportmen in both bands. For example, in both jurisdictions, tax rates of 15% for top sportmen, 10% for top six leagues, and 5% for other leagues will be applied. Hence, a low incomes such as incentives and a revival of the sports economy of a segment with a high level of incomes are contrary to the rule of law and therefore to legal security as much as to the principles of taxation.

Complying with taxation principles that are limitations of the taxation authority and which accept the validity of long-term social efforts is important to the extent that the taxpayers are expected to benefit from it. The generality, solvency, justice, lawfulness and certainty principles are some of the taxation principles. Two important fundamental principles, such as justice and paying power, will increase or increase the success and efficiency of tax policies to be implemented or desired. Within this general framework, the aim is to address the regime of taxation of sportmen in Turkey within the scope of the principles of justice and solvency principles in the light of legal

regulations. As a result, proposals for the taxation of the athletes will be made in these two basic principles.

Keywords: Justice Principle, Ability-to-Pay Principle, Sportman, Taxing.



GİRİŞ

Vergiler, toplumda birçok faaliyetin gerçekleştirilmesini ve toplumsal gereksinimlerin karşılanmasını sağlamaktadır. Bu özelliği ile kamu gelirleri içerisinde önemli bir yere sahip olan vergilere yönelik düzenlemelerde hukuk devleti ilkesine riayet edilmesi önem arz etmektedir. Birçok alanda yapılan vergisel düzenlemeler vergilendirme yetkisinin kullanımı noktasında beraberinde tartışmaları da getirmektedir. Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde özellikle hukuk devleti ilkesine uyum önemlidir. Bu noktada belki de hukuk devletine en çok ihtiyacın olduğu alanlar vergilendirmede adaletli davranılması ve bireylerin üzerindeki vergi yüklerinin eşit dağılımıdır. Dolayısıyla vergilemede adalet veya ödeme gücü gibi, vergileme ilkeleri vergilendirme yetkisi gibi bir erkin sınırlandırıcıları arasında yer almaktadır.

Vergi adaletinin ve ödeme gücünün en çok tartışıldığı alanlardan birisi sporcuların vergilendirilme rejimleridir. Sporcular, sporun küresel bir nitelik kazanması ile birlikte önemli gelir düzeylerine sahip olmuşlardır. Bu çalışmanın amacı, vergilemede adalet ve ödeme gücü ilkesi kapsamında Türkiye’de sporcuların vergilendirilme rejimini ele almaktır. Bu amaç doğrultusunda çalışma, üç bölümde tamamlanmıştır. Birinci bölümde; Türk spor teşkilatının yapısı, sporcu kavramı ve sporcuların sınıflandırılmasına yer verilmiştir. Burada sporun ve sporcunun tanımı yapılmış, uluslararası spor kuruluşları açıklanmıştır. Ardından Türk spor teşkilat yapısı, spor kulüplerinin yapısı ve sporcuların sınıflandırılması ele alınmıştır. İkinci bölüm, vergide adalet ve ödeme gücü ilkelerine ayrılmıştır. Burada öncelikle vergi kavramı ve tarihçesi, vergilendirme yetkisi ve genel olarak vergileme ilkeleri gibi kavramsal çerçeveye yer verilmiştir. Ardından 1982 Anayasası’nda bulunan vergileme ilkeleri açıklanmıştır. Üçüncü bölüm, çalışmanın temel amacını içeren Türkiye’de sporcuların vergilendirme rejimi konusuna ayrılmıştır. Burada Türkiye’de sporcuların vergilendirilmesinde mükellefiyet, sporcuların vergilendirilmesinde konu, sporcu ücretlerinden indirilecek giderler ve sporcuların vergilendirilmesine ilişkin hukuksal düzenlemeler açıklanmıştır. Son olarak, spor dünyasında ekol olarak kabul edilen ve yüksek spor ekonomisi gelirlerine sahip olan İspanya, İngiltere, Almanya ve İtalya’da sporcuların vergilendirilme rejimleri ele alınmıştır.

Araştırmada belgesel tarama tekniği kullanılarak elde edilen kaynaklardan yararlanılmıştır. Bu kaynaklar ışığında çalışmanın altyapısı hazırlanmış ve hukuksal düzenlemeler incelenerek çalışma tamamlanmıştır. 4842 sayılı Yasa ve 5766 sayılı Yasa incelenmiş ve yorumlanmıştır. Bunun yanında alışma, Türkiye’de vergi mükellefi olan sporcuları kapsamaktadır.



BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRK SPOR TEŞKİLATININ YAPISI, SPORCU KAVRAMI VE SPORCULARIN SINIFLANDIRILMASI

Çalışmanın bu bölümünde sporun kavramsal çerçevesi, sporcu kavramı, sporcuların sınıflandırılması ve Türk Spor Teşkilatının yapısı ele alınacaktır.

1.1. Spor Kavramı

Kavramsal olarak İngilizceden diğer dillere yayılan sporun terimsel olarak İngilizcede bir karşılığı bulunmamakta ve esasen Latin kökenli olup dağıtma ve ayırma anlamlarına gelen “disportere” veya “deportere” kelimelerinden meydana gelmektedir. Sonrada meydana gelen bir farklılaşma dahilinde “disport” kelimesine dönüşmüştür. 17. asır itibariyle “sport” biçimini alarak günümüzdeki kullanımına erişmiştir (Çankaya, 2001). Kişisel veya gruplar dahilinde uygulanabilen ve bütünleşik kurallar doğrultusunda kazanma gayesi etrafında bir araya gelen unsurların ortaya koyduğu fiziki faaliyetler toplamı sporu tanımlamaktadır (Demirci, 2006).

Farklılıklar yaratmak, değişmek ve çelişmek sportif faaliyetlerin unsurlarıdır. Zamanı iyi değerlendirmek, daha sağlıklı olmak, güçlenmek, sosyalleşmek veya gelir elde etmek kapsamında gerçekleştirilen bu faaliyetlerde temel amaç geniş ölçekli ve farklılaşmış çevresel niteliklere nüfuz edebilmektir. Sporu profesyonelce yapan kişiler için spor bir iştir, hastalar nezdinde uygulanan bir tedavidir, mankenler için formun korunmasında kaçınılmaz bir faaliyettir. Toplumsal tabakalar nezdinde zenginler için farklılığın korunması, orta kesim için sıçramaya yönelik bir istek, düşük gelir seviyesindekiler için güçlenmeye yönelik bir gayret, gençlik için vazgeçilmez, yaşlılar için gençliğin sırrı, engellilerin kendilerini ifade etme biçimi gibi birçok şekilde tanımlanabilmektedir (Amman, İkizler ve Karagözoğlu, 2000).

Spor, amaçları itibariyle kişisel yönden; sağlık, moral, motivasyon ve karaktere ilişkin gelişimsel unsurları artıran, milli yönden; iradeli, güçlü, dayanıklı, duygusal ve

davranışsal düzlemde yükselmiş insan potansiyelini ortaya koyan bir niteliğe sahiptir. Küresel çapta ise, devletlerin sportif organizasyonlar nezdinde aldıkları derecelerle veya organizasyonlara ev sahipliği yaparak kültür ve turizme yönelik kazanımlar elde etmelerine olanak tanır (Can, 2008). Fiziki yönden spor beden gelişimine katkı sağlamaktadır. Bu gelişimin, oyunlarla, hareketlerle, yarışmalarla karakteristik özelliklerin ortaya çıkması ve davranışlar üzerinde belirleyici bir unsur olarak ilerlemesi ona bilimsel yönden incelenebilir bir nitelik kazandırmıştır (Güven, 2006). Önceleri bireysel olgular dizisi olarak ön plana çıkan spor faaliyetleri, zamanla toplumda bir karşılık bularak büyük çapta yankı uyandırmıştır (Küçük ve Acet, 2002). Sosyokültürel açıdan gelişen bu karşılıklar kişilerin fiziksel kapasiteleriyle uyum içerisinde bütünleştirici bir etki yaratarak çeşitli yarışmalara ve etkinliklere konu olmuştur (Sarı, 2007). Nihayetinde spor, başarıya giden yolda kişilerin içgüdüsel isteklerine karşılık gelen kuralların uygulanmasıyla mücadelenin, sosyalliğin ve bütünselliğin aktiviteler nezdinde ortaya konmasıdır (Sayar, Özbulut ve Küçükkaraca, 2008).

Günümüzde sporun yarattığı farkındalıkla modern ve toplumsal bir niteliğe bürünmesi küresel çapta birliğin ve dayanışmanın mücadelecisi ve rekabetçi bir anlayış dahilinde gelişmesini sağlamıştır (Yetim, 2000). Yükselen bir değer olarak spor bilimsel zeminde birçok alana yönelerek bilinmeyen ve keşfedilmemiş yeni kazanımların oluşmasını sağlamıştır. Spor bir tercih olmaktan çok bir mecburiyet halini alarak toplumsal bütünlüğün sağlanmasına katkı sağlamıştır. Günümüzde ortaya konan çalışmalarda spor genel anlamda eğitimle iç içe bir olgu olarak ele alınmaktadır. Diğer taraftan sporun eğitim nezdinde ortaya koyduğu yönelimler incelemelere konu olmuştur (Demirdağ, 2010).

1.2. Sporcu Kavramı

“Sporla uğraşan, spor yapan kimse” şeklinde açıklanan sporcu bireyler, sporun esas ögesidir. Sporcular olmaksızın spor etkinliği ile spor örgütleri kapsamında bulunan kulüp ve diğer kuruluşlar düşünülememektedir (Savaş, 1998: 134).

Sporcular, kendi imkanları ile yahut sporcusu buldukları kulübün imkanlarıyla spor etkinliklerini gerçekleştirirler. Kulüpler, sporculara verecekleri imkanlarla manevi ve maddi destek olma çabasındadırlar. Sporun esas ögesi kabul edilen sporcuların ülkenin sporunu geliştirmeye yönelik katkıları oldukça önemlidir. Sporcuların kazanacakları başarılar nispetinde ülke sporunun gelişim göstereceği muhakkaktır. Bu nedenle, sporculara gereken altyapıdan, sistemli olarak çalışma imkanının verildiği kurumlara değin pek çok ögenin etkileşimi bulunmaktadır. Bu açıdan, sporcuların ülkedeki sporun esas unsuru olduğunu benimsemek ve sporculara gelişim göstermeleri adına gerekli olan bütün imkanları sağlamak gerekmektedir.

Sporcular, kulüpler bünyesinde yahut bireysel şekilde spor etkinliği yapabilirler. Sporcuların kulüp kapsamında çalışmaları, dernek üyesi olma zorunluluğu getirmemektedir. Çünkü kulüplerde etkinlikte bulunacak yahut kulübün tesisinden faydalanacak bireylerin derneğe üye olma mecburiyetleri bulunmamaktadır (Günel & Küçükgüngör, 1998:54). Ayrıca; sporcular, istedikleri takdirde kulüplerin üyesi olabilmektedirler. Bunun için; sporcuların kulüp üyeliği adına gereken şartları sağlamaları gerekmektedir.

Sporcuların, yaptıkları spor etkinliği dolayısıyla bir kazanç sağlamaları beklenmektedir. Bu beklenti bilhassa profesyonel sporcularda görülmektedir. Fakat, amatör sporcuların da bir kazanç karşılığı sporlarını icra etmeleri gün geçtikçe yaygın hale gelmektedir. Günümüzde, amatör sporculuktan çok profesyonelliğin değişik görünüşlerinden bahsedilmektedir. Spor etkinliğinin geldiği yerler ve sporcu ücretlerinin yüksekliği göz önünde bulundurulduğunda, sağlanacak kazanç karşılığı spor icra edilmesi doğal kabul edilmektedir.

Türkiye’de hukuki anlamda profesyonel olarak kabul edilen spor dalı sadece futbol olduğu 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun’da belirtilmiştir. Futbol haricindeki tüm spor dallarının amatör olduğu kabul edilmektedir. Bunun yanında, amatör sporcuların da kazanç sağlaması sebebiyle, amatörlük – profesyonellik farklılığının spor branşları ile değil sporcular çerçevesinde incelenmesi gerekmektedir.

1.3. Türk Spor Teşkilat Yapısı ve Federasyonlar

Türk spor teşkilatını oluşturan kamu kurum ve kuruluşları yedi başlıkta sınıflandırabiliriz. Türk spor teşkilatı yapısında altmış bir federasyon bulunmaktadır. Bu başlık altında genel olarak Türk spor teşkilatını oluşturan kurum ve kuruluşlar açıklanacak ve 3 temel federasyonla ilgili bilgi verilecektir.

1.3.1. Türk Spor Teşkilatı'nı Meydana Getiren Kamu Kurum ve Kuruluşları

Türk Spor Teşkilatı'nda 4 önemli kurumdan bahsedilebilir. Bunlar:

- Spordan Sorumlu Devlet Bakanlığı,
- Spor Genel Müdürlüğü,
- Spor Federasyonları,
- Spor Toto Teşkilat Müdürlüğü'dür.

Bu kurumlar dışında üniversitelerin beden eğitimi ve spor bölümleri, üniversitelerin beden eğitimi ve spor yüksekokulları ve Türk Silahlı Kuvvetleri beden eğitimi ve spor bölümü de bulunmaktadır.

1.3.1.1. Spordan Sorumlu Devlet Bakanlığı

Türkiye'de spordan sorumlu devlet bakanlığı, "Gençlik ve Spor Bakanlığı"dır. Bakanlığın çalışma esas ve usulleri "638 Sayılı Gençlik ve Spor Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname" ile belirlenmiştir. (İlgili sayılı kararname 7 bölümden oluşmaktadır. Kanun Hükmünde Kararname'nin Madde 2'de Gençlik ve Spor Bakanlığı'nın görevleri belirtilmektedir. Buna göre Gençlik ve Spor Bakanlığı'nın görevleri şunlardır:

- *"Gençliğin kişisel ve sosyal gelişimini destekleyici politikaları tespit etmek, farklı genç gruplarının ihtiyaçlarını da dikkate alarak gençlerin kendi potansiyellerini gerçekleştirebilmelerine imkân sağlamak, karar alma ve uygulama süreçleri ile sosyal hayatın her alanına etkin katılımını sağlayıcı öneriler geliştirmek ve bu doğrultuda faaliyetler yürütmek, ilgili kurumların gençliği ilgilendiren hizmetlerinde koordinasyon ve işbirliğini sağlamak.*

- *Gençliğin ihtiyaçları ile gençliğe sunulan hizmet ve imkânlar konusunda inceleme ve araştırmalar yapmak ve öneriler geliştirmek, gençlik alanında bilgilendirme, rehberlik ve danışmanlık yapmak.*
- *Gençlik çalışma ve projelerine ilişkin usul ve esasları belirlemek.*
- *Gençlik çalışma ve projeleri yapmak, bu çalışma ve projeleri desteklemek, bunların uygulama ve sonuçlarını denetlemek.*
- *Spor faaliyetlerinin plan ve program dâhilinde ve mevzuata uygun bir şekilde yürütülmesini gözetmek, gelişmesini ve yaygınlaşmasını teşvik edici tedbirler almak.*
- *Spor alanında uygulanacak politikaları tespit etmek ve uluslararası kuralların ve talimatların uygulanmasını temin etmek.*
- *Mevzuatla Bakanlığa verilen diğer görev ve hizmetleri yapmak.”*

638 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Gençlik ve Spor Bakanlığı'nın 14 hizmet biriminden oluştuğunu belirtmektedir. Bu hizmet birimleri Madde 6'da düzenlenmiştir. Buna göre hizmet birimleri şunlardır:

- 1) Gençlik Hizmetleri Genel Müdürlüğü
- 2) Proje ve Koordinasyon Genel Müdürlüğü
- 3) Eğitim, Kültür ve Araştırma Genel Müdürlüğü
- 4) Rehberlik ve Denetim Başkanlığı
- 5) Spor Hizmetleri Dairesi Başkanlığı
- 6) Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı
- 7) Hukuk Müşavirliği
- 8) Strateji Geliştirme Dairesi Başkanlığı
- 9) Personel Dairesi Başkanlığı
- 10) Destek Hizmetleri Dairesi Başkanlığı
- 11) Bilgi İşlem Dairesi Başkanlığı

12) Basın ve Halkla İlişkiler Müşavirliği.

13) Özel Kalem Müdürlüğü

Gençlik ve Spor Bakanlığı'nın spor ile ilgili birimi Spor Hizmetleri Dairesi Başkanlığı'dır. Bu birimin görevleri Madde 9'da düzenlenmiştir. Madde 9'a göre birim görevleri şunlardır:

a) *“Spor faaliyetlerinin gelişmesini ve yaygınlaşmasını teşvik edici tedbirler almak ve bu faaliyetlere her yaşta katılımı sağlayacak önlemler geliştirmek*

b) *Yurtiçi ve yurtdışı spor faaliyetlerinin plan ve program dâhilinde ve mevzuata uygun olarak yürütülmesini gözetmek ve gelişmesini sağlamak, spor alanındaki uluslararası kuralların ve talimatların uygulanmasını temin etmek*

c) *Spor federasyonlarının kurulmasını teşvik edici önlemler almak, sporcu yetiştirilmesi, sporcu sağlığı ve spora ilgiyi artırmaya yönelik çalışmaları takip etmek*

d) *Spor alanında uygulanacak temel politika önerileri geliştirmek*

e) *Bakan tarafından verilen benzeri görevleri yapmak.”* (638 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname)

Spor Hizmetleri Dairesi Başkanlığı'nın amaçları ise şunlardır:

- *Sporun bir yaşam biçimi olarak gelişip yaygınlaşmasını sağlamak,*
- *Spor alanında hizmet veren kurum ve kuruluşlarla işbirliği içerisinde çalışmak,*
- *Her yaştan insanın spor aktivitelerine katılmalarını teşvik ederek sağlıklı nesillerin yetişmesini sağlamak,*
- *Spora olan ilgilinin arttırılmasını sağlayıcı projeler hazırlamak ve uygulamak.*

(Gençlik ve Spor Bakanlığı)

1.3.1.2. Spor Genel Müdürlüğü

Gençlik ve Spor Bakanlığı bünyesinde yer alan Spor Genel Müdürlüğü'nün temelleri 14 Temmuz 1922'de 16 kulübün “sporu disipline etmek” hedefinden hareketle kurdukları "Türkiye İdman Cemiyetleri İttifakı"nın (TİCİ) kurulmasıyla atılmıştır. İlk Başkanlığı'nı Ali Sami Yen'in yaptığı TİCİ, Türkiye'nin ilk “çok sporlu spor örgütü”

olarak tanımlanmıştır. Fakat Devlet'in spor alanındaki ağırlığı, 1936 yılında Türk Spor Kurumu'nun kurulması ile başlayıp, 29 Haziran 1938 tarihinde 3530 sayılı kanun ile bugünkü Spor Genel Müdürlüğü'nün kurulması ile devam etti. Spor Genel Müdürlüğü'nün kurulması ile birlikte Türk sporu, 3530 sayılı yasa ile "Devlet Kuruluşu" statüsünü elde etmiştir. İlerleyen yıllarda Spor Genel Müdürlüğü'nün yapısında değişiklikler olduğu görülmektedir. Bu değişiklikleri tarihsel olarak şöyle sıralayabiliriz:

1) Spor Genel Müdürlüğü 1942'de 4235 sayılı yasayla kuruluş yasası değiştirildi ve Milli Eğitim Bakanlığı'na bağlandı.

2) 1960 yılında da tekrar Başbakanlığa bağlandı.

3) 1969'da kurulan 2. Demirel Hükümeti'nde (3 Kasım 1969) Gençlik ve Spor Bakanlığı'nın kuruldu.

4) 1982 anayasasında ilk kez spor ifadesine yer verilerek; spor ve sporcu anayasa teminatı altına alındı.

5) Beden Terbiyesi Genel Müdürlüğü'nce (BTGM) yönetilen Türk sporu 14.12.1983 tarihinde de 179 sayılı kanun hükmünde kararnameyle Milli Eğitim ve Gençlik ve Spor Bakanlığı bünyesinde yer aldı.

6) 1986 yılında 3289 sayılı yasayla BTGM olan adı, Beden Terbiyesi ve Spor Genel Müdürlüğü olarak değiştirildi.

7) 1989 yılında Başbakanlık Devlet Bakanlığı'na bağlanması nedeniyle adı "Spor Genel Müdürlüğü" oldu.

8) 6/4/2011 tarihli ve 6223 sayılı Kanunun verdiği yetkiye dayanılarak, Bakanlar Kurulu'nun 3/6/2011 tarihli kararı ile Gençlik ve Spor Bakanlığı kuruldu.

9) Kanun Hükmünde Kararname ile teşkilat yapısında değişikliğe gidilen Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü'nün 3289 sayılı kanunda yer alan "Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü" ibaresi "Spor Genel Müdürlüğü" olarak değiştirildi. (Spor Genel Müdürlüğü)

Spor Genel Müdürlüğü'nün usul, esasları, kuruluş ve işleyiş yapısı 3289 sayılı "Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun" ile belirlenmiştir. 3289 sayılı kanunun 2. Maddesine göre Spor Genel Müdürlüğü'nün görevleri şunlardır:

a) *"Vatandaşın ve okul dışı gençlerin fizik, moral güç ve yeteneklerini sağlayan beden eğitimi, oyun, jimnastik ve spor faaliyetlerini sevk ve idare etmek,*

b) *Milli Eğitim Bakanlığına bağlı bütün öğretim kurumlarının; yurt içi ve yurt dışı spor faaliyetlerini programlamak, beden eğitimi ve spor faaliyetlerinin esaslarını tespit etmek, yürütmek, bu faaliyetlere ait araç, gereç ve benzeri ihtiyaçları sağlamak,*

c) *Okuldışı izcilik ve spor faaliyetlerini programlamak, düzenlemek, yönetmek ve gelişmesini sağlamak; spor idarecisi, antrenör, monitör, spor elemanları ve hakemleri yetiştirmek, eğitmek, sayılarını artırmak, eğitim merkezleri kurmak,*

d) *Sporcu ve spor kulüplerinin tescil, vize, aktarma işlemlerini yapmak,*

e) *Spor federasyonlarının kurulması ve spor dallarını belirlemek için gerekli usul ve esasları tayin ve tespit etmek,*

f) *Beden eğitimi ve spor faaliyetleri için gerekli olan saha, tesis ve malzemeleri yapmak, yaptırmak, işletmek ve bu tesisleri vatandaşın istifadesine sunmak,*

g) *Sporcu sağlığı ile ilgili tedbirleri almak, sporcu sağlık merkezleri açmak, açtırmak, işletmek, işletilmesine yardımcı olmak, sporcuların sigortalanması işlemlerini yapmak ve yaptırmak,*

h) *Spor müsabakalarında milletlerarası kuralların ve her türlü talimatın uygulanmasını sağlamak,*

i) *Beden eğitimi ve spor alanında teknik bilgi ve spora ilgiyi artıracak yayınlar yapmak, faaliyetlerde bulunmak,*

j) *Milletlerarası spor temas ve münasebetlerinde resmi merci görevi yapmak,*

k) *Bu Kanuna göre tescili yapılmış bulunan spor kulüp ve kuruluşları ile spor amacını taşıyan teşekkül, sporcu ve spor elemanlarını denetlemek,*

l) Başarılı sporculara ve çalıştıracılarına aynı ve nakdi yardım yapmak ve yapılmasını sağlamak, ödüllendirmek,

m) Engelli bireylerin spor yapabilmelerini sağlamak ve yaygınlaştırmak üzere; spor tesislerinin engellilerin kullanımına da uygun olmasını sağlamak, spor eğitim programları ve destekleyici teknolojiler geliştirmek, gerekli malzemeyi sağlamak, konu ile ilgili bilgilendirme ve bilinçlendirme çalışmaları ile yayınlar yapmak, spor adamları yetiştirmek, engelli bireylerin spor yapabilmesi konusunda ilgili diğer kuruluşlarla işbirliği yapmak.”

1.3.1.3. Spor Federasyonları

Spor Genel Müdürlüğü'nün resmi internet adresinde, Türkiye'de toplamda 61 federasyonun görev yaptığı görülmektedir. Bu federasyonlar Tablo 2'de verilmiştir.

Sıra No	Federasyon
1	Türkiye Okçuluk Federasyonu Başkanlığı
2	Türkiye Okul Sporları Federasyonu Başkanlığı
3	Türkiye Oryantiring Federasyonu
4	Türkiye Otomobil Sporları Federasyonu Başkanlığı
5	Türkiye Özel Sporcular Spor Federasyonu Başkanlığı
6	Türkiye Satranç Federasyonu
7	Türkiye Sualtı Sporları Federasyonu Başkanlığı
8	Türkiye Sutopu Federasyonu Başkanlığı
9	Türkiye Taekwondo Federasyonu Başkanlığı
10	Türkiye Tenis Federasyonu Başkanlığı

11	Türkiye Triatlon Federasyonu Başkanlığı
12	Türkiye Üniversite Sporları Federasyonu Başkanlığı
13	Türkiye Voleybol Federasyonu Başkanlığı
14	Türkiye Vücut Geliştirme Fitness Federasyonu
15	Türkiye Wushu Federasyonu Başkanlığı
16	Türkiye Yelken Federasyonu Başkanlığı
17	Türkiye Yüzme Federasyonu Başkanlığı
18	Türkiye Atıcılık ve Avcılık Federasyonu Başkanlığı
19	Türkiye Atletizm Federasyonu
20	Türkiye Badminton Federasyonu Başkanlığı
21	Türkiye Basketbol Federasyonu Başkanlığı
22	Türkiye Bedensel Engelliler Spor Federasyonu Başkanlığı
23	Türkiye Beyzbol, Softbol, Korumalı futbol ve Ragbi Federasyonu
24	Türkiye Bilardo Federasyonu Başkanlığı
25	Türkiye Binicilik Federasyonu Başkanlığı
26	Türkiye Bisiklet Federasyonu Başkanlığı
27	Türkiye Bocce Bowling Dart Federasyonu Başkanlığı
28	Türkiye Boks Federasyonu Başkanlığı
29	Türkiye Briç Federasyonu Başkanlığı
30	Türkiye Buz Hokeyi Federasyon Başkanlığı

31	Türkiye Buz Pateni Federasyonu Başkanlığı
32	Türkiye Jimnastik Federasyonu Başkanlığı
33	Türkiye Dağcılık Federasyonu Başkanlığı
34	Türkiye Dans Sporları Federasyonu Başkanlığı
35	Türkiye Eskrim Federasyonu Başkanlığı
36	Türkiye Geleneksel Spor Dalları Federasyonu Başkanlığı
37	Türkiye Gelişmekte Olan Spor Branşları Federasyonu Bşk.
38	Türkiye Golf Federasyonu Başkanlığı
39	Türkiye Görme Engelliler Spor Federasyonu Başkanlığı
40	Türkiye Güreş Federasyonu Başkanlığı
41	Türkiye Halk Oyunları Federasyonu Başkanlığı
42	Türkiye Halter Federasyonu Başkanlığı
43	Türkiye Hentbol Federasyonu Başkanlığı
44	Türkiye Herkes İçin Spor Federasyonu Başkanlığı
45	Türkiye Hokey Federasyonu Başkanlığı
46	Türkiye İşitme Engelliler Spor Federasyonu Başkanlığı
47	Türkiye İzcilik federasyonu Başkanlığı
48	Türkiye Judo Federasyonu Başkanlığı
49	Türkiye Kano Federasyonu Başkanlığı
50	Türkiye Karate Federasyonu Başkanlığı

51	Türkiye Kayak Federasyonu Başkanlığı
52	Türkiye Kick Boks Federasyonu Başkanlığı
53	Türkiye Kızak Federasyonu Başkanlığı
54	Türkiye Kürek Federasyonu Başkanlığı
55	Türkiye Masa Tenisi Federasyonu Başkanlığı
56	Türkiye Modern Pentatlon Federasyonu Başkanlığı
57	Türkiye Motosiklet Federasyonu Başkanlığı
58	Türkiye Muay Thai Federasyonu Başkanlığı
59	Türkiye Curling Federasyonu
60	Türkiye Hava Sporları Federasyonu
61	Türkiye Kaykay Federasyonu

Tablo1: Türkiye’de Bulunan Federasyonlar (Spor Genel Müdürlüğü)

Bu federasyonlar içerisinde Türkiye Futbol Federasyonu verilmemiştir. Bunun temel sebebi TFF’nin özerk bir kuruluş yapısı olmasındandır. TFF dahil olmak üzere Gençlik ve Spor Bakanlığı’na bağlı iki federasyon (Türkiye Atletizm ve Türkiye Basketbol Federasyonu) detaylı olarak ele alınmıştır.

1.3.1.3.1 Türkiye Atletizm Federasyonu

Türkiye’nin organizasyonunu gerçekleştirdiği atletizmle ilgili çalışmalar 1922 senesi itibariyle başlamıştır. 1938 senesi itibariyle Beden Terbiyesi Genel Müdürlüğü kurulmuş ve Atletizm Federasyonu tescil edilmiş bir kuruluşa dönüşerek ulusal ve uluslararası düzeyde faaliyetlerine devam etmiştir (Duygulu, 1989: 64).

Atletizm 1870'te eski ismi Mekteb-i Sultani olan Galatasaray Lisesi'nde Fransız Curel'in iştiraki ile yetkin bir spor dalı olarak hayata geçirilmiştir. Koşu, atma ve atlama branşlarıyla atletizmin birtakım yarışmaları içine alacak şekilde düzenlenmesi Fransız Curel sayesinde mümkün olmuştur. Diğer taraftan Robert Koleji bünyesinde görevli eğitimciler de bu spora yaptıkları tanıtım ve organizasyon hizmetleriyle katkı sağlamışlardır (Tekil, 1984: 12).

Türkiye'de sporun teşkilatlandırılması sebebiyle, İstanbul'daki kulüplerin çalışmaları neticesinde 10 Ağustos 1922'de ilk sportif teşkilat olarak Türkiye İdman Cemiyetleri İttifakı kurulmuştur. Bu kuruluşun ilk başkanı Ali Sami Yen olmuştur. O dönemde kuruluşun bünyesinde yer alan üç federasyon bulunmakta idi. 13 Haziran 1922 tarihinde İstanbul'daki bir toplantıda temsilciler atletizm federasyonuna Ali Seyfi başkan seçilmiştir (Yıldırım, 1997: 21).

Türkiye çapında spor faaliyetleri kapsamında atletizme ayrılan kaynakları federasyon dahilinde işe yarar seviyelere çıkarmak için girişimlerde bulunulsa da 1969 ila 1973 yıllarında hazırlanan planlar çerçevesinde ancak uygulanabilmiştir. Bu planlar dahilinde atletizm kitlelere intikal ederek temel seviyede bir düşünüş yapısı aşılabilmiş ve bunun ötesine ne yazık ki geçememiştir. Hazırlığı tamamlanan planların ve programların kaynaklar tahsis edilmemesi ile giderek etkisiz hale gelmesi önlenememiştir (Keten, 1993: 62).

Atletizm; antrenörleri ve sporda uzmanlaşmış kişileri istihdam etmek ve şartların belirlenmesi için düzenlemeler ortaya koymak amacıyla malzeme temininin yapılması, düzenli kullanılacak arazilerin belirlenmesi, okullarda ve kitlelerde sporun kalıcılığının sağlanmasına fayda sağlayacaktır. Bahsedilen koşullar temin edilmeksizin ve ihtiyaç duyulan düzenlemeler yapılmaksızın parasal kaynakların parasal kaynakların bu alana aktarılması hatalı olacak atletizmin ve daha da ötesinde Türk sporunun gelişimine ket vuracaktır (Keten, 1993: 63).

1.3.1.3.2 Türkiye Basketbol Federasyonu

Türk basketbolu İstanbul Robert Kolej Spor Salonu'nda (Dodge Gymnasium) 1904 senesinde ilk defa oynanarak resmi kayıtlardaki yerini almıştır. Temellerini ABD asıllı bir eğitimcinin Robert Kolej'de attığı bu sporun ülkemizde yaygınlaşması Galatasaray Lisesi'ndeki bir beden eğitimi öğretmeni olan Ahmet Robenson tarafından sağlanmıştır. Türk sporcular tarafından gerçekleştirilen basketbola ilişkin ilk girişim Ahmet Robenson vasıtasıyla 1911'de Galatasaray Lisesi'nin öğrencilerinin örgütlenmesi sonucu olsa da yaşanan sakatlıklardan ötürü bu girişimin tamamlanması söz konusu olmamıştır (Tekin, 2014).

1913'te Fenerbahçe Spor Kulübü tarafından basketbola ilişkin faaliyetlerin yürütüldüğü yönünde kayıtlara rastlanmaktadır. Fenerbahçe'nin 1919'da bünyesinde görev yapan Amerikan bir öğretmenin çalışmaları basketbola ilişkin ilk teşebbüslerden sayılmaktadır. 1920'de Genç Hristiyanlar Birliği Teşkilatı (YMCA)'nın Türkiye temsilciliği açmasıyla basketbolun spor olarak bir bilinç dahilinde algılanması ve kitleler nezdinde hacimli artış göstermesiyle 4 Nisan 1921'de Cağaloğlu'nda Amerika ve Türkiye karşı karşıya gelmiştir. Maçın sonucunda Amerikalılar dört sayı farkla galip gelmişlerdir (Tekin, 2014).

İlerleyen dönemlerde basketbola yönelik örgütlenen kulüpler artmış ve özellikle Galatasaray, Beyoğluspor, Kurtuluş gibi kulüplerin bu alandaki etkinlikleri bir ciddiyet dahilinde sürmüştür (Tekin, 2014).

1.3.1.3.3 Türkiye Futbol Federasyonu

Cumhuriyet'in kurulmasından önce Futbol Heyeti Müttehidesi 13 Nisan 1923'te Türkiye İdman Cemiyetleri İttifakı içerisinde oluşturularak 21 Mayıs 1923 tarihinde FIFA'ya üyeliği onaylanmış ve ardından Türkiye milli futbol takımı kurulmuştur (Ağar, 2006: 291).

TFF 3461 sayılı kanunla yalnızca profesyonellik kapsamında faaliyet gösteren hukukun özelleştirilmiş hükümleri nezdinde kurulmuş olup futbola ilişkin genel

faaliyetlerin tamamını yürütebilecek bir yetkinlikle donatılmıştır. Bu bağlamda özerklik federasyon nezdinde sağlanmış olup faaliyetlerin icra edilmesine yönelik yürütmelere federasyon sahip olmuştur (Ağar, 2006:5).

TFF merkezi, yurtiçinde ve yurtdışında olmak üzere bünyesinde çeşitli teşkilatlar bulundurmaktadır. Merkezi teşkilat içerisinde Tahkim, Yönetim, Denetleme, Merkez Hakem Kurulu ve Genel Kurul bulunmaktadır. Ayrıca ilave kurulları ve yönetim birimlerini bünyesinde bulunmaktadır. Yönetim Kurulu'nda bazı ülkelere idari sorumluluk dahilinde gönderilen personeller yurtdışında temsilciliklerin (Ağar, 2006. 293) açılması ya da kapanmasına Bakanlık görüş ve önerileri dahilinde onay ya da ret işlemlerini gerçekleştirmektedirler.

Futbola ilişkin faaliyetler 5253 sayılı Dernekler Kanunu uyarınca kurulmuş ya da faaliyetini sürdüren derneklerin benzeri kuruluşları veya kamusal idareler ve müesseseler nezdinde yürütülmektedir. Bu bağlamda kulüplerin sahip oldukları takımların faaliyetleri ve sorumlulukları belirlenmiş ve borsaya kote olabilme gibi sınırlılıklarının altı çizilmiş olup anonim şirketler nezdinde devir işlemlerinin tabi oldukları hükümler bildirilmiştir (Ağar, 2006: 298).

Farklı bir ifadeyle, futbola ilişkin faaliyetlerin anonim şirketler eliyle yürütülmesi de olanak dahilindedir. Ticari şirketlerden bağımsız bir sportif anlayış mümkün olamayacağı gibi kulüplerin varlık ve devamlılık esasında işlemlere tabi tutulması zorunlu bir markalaşma sürecini de beraberinde getirmiştir. Kulüplerin futbola ilişkin şubeleri anonim şirketin haricinde kurulan ya da kurulması beklenen şirketler için devir işlemlerini olanaklı kılmasına yönelik bazı faaliyetleri kısıtlanmıştır. Spor kulüplerinin, takımların harcama ve kuruluş bildirelerini kira şartnameleri bağlamında şirketler nezdinde devretmesi, takımların bir dizi süreç dahilinde kiralanabilmesini olanaklı kılmıştır. İşlemlerin doğrudan yürütülmesi ancak TFF şartlarına tabidir ve teşkilat yapısının açıklanmasını takiben TFF tarafına bildirilen şartnameler eliyle faaliyetlere yön verilerek kurullarda çalışmalar sürdürülebilir.

Kiralama işlemleri 3813 sayılı kanun kapsamında ortaya konmuştur. Spor faaliyetlerini kulüpleri eliyle yürüten takım sahipleri kiralamaya yönelik 3289/24 sayılı kanun uyarınca yükümlülüklerin üstlenilmesini gerekliliği söz konusudur. Yönetim kurullarınca saptanan esasların yaratacağı aykırılıkların tespiti ve değerlendirilmesi, ilgili bakanlıktan önce federasyon nezdinde tartışılarak kayıt olma veya yükümlülük üstlenme aşamaları kulüplere devredilmiştir. Tescile yönelik koşulların ve esasların karşılanmasına ilişkin taahhütler (Ağar, 2006: 299) ve tescilin ücretinin karşılanması için belgelendirme şartı getirilmiştir.

Genel kurullarda oylamaya tabi nitelikler uzun vadede muhasebenin ortaya koyduğu bilançolar ve geleceğe yönelik bütçeler üzerine bina edilerek tutanaklar dahilinde TFF tarafında belirlenen esasların uygulanmasına yönelik kurulun amaç ve hedeflerinin belirlendiği bir misyon çerçevesinde kurulan danışma formlarıyla hisse alım satımlarının esaslarınca kulüpler, finansal raporlarını ve denetime tabi varlıklarını kurula sunarlar (Ağar, 2006:217).

Tescili tamamlanmamış ya da taahhütleri ile ortaya koydukları işlemleri yapılmamış bütçelerin onaylanmamasına dair işlemler sırasıyla bilançonun dönem başından itibaren incelenmesi, gelecek dönemlere ait giderlerin bilgilendirme amaçlı ortaya konulmaksızın gider makbuzlarının denetlenmesi ve karşılaşmalardan elde edilen gelirlerin belirlenen ortak bir havuzda bakanlık tarafından belirlenen ve yönetmelik şeklinde açıklanan belgelerle tescil edilmiş olması, federasyonun müsabakalarda görev alabilecek yetkilerini ve sorumluluklarını ortaya koyarak ilgili kulüplere ibraname olarak bildirdiği bir dizi işlemin önceliğiyle hazırlanmış aşamalardan geçirilerek tescillerin iptaline ilişkin düzenlemeler yerine getirilir. Benzer şartlarda olan ve farklılıklarını bir dizi süreç dahilinde bildiren protokolün usul ve esasları uyarınca hazırlanmış karar alma sürecine etkin katılım ve politikalarda yatay bakış açısıyla ortaya konmuş mali yükümlükler kamusal hizmetleri de kapsayacak düzenlemelerle personellerin görevlendirileceği ve devleti temsil eden birimlerin oluşturulmasına yönelik zorunluluk hazırlanan evraklarda belirlenen kanun hükümlerince TFF tarafından onaylanmış seçilmiş kişilerin memur olarak çalıştırılmasında hukuki bir aykırılık tartışma konusu olmaktadır.

Yayına ilişkin işlemlerde müsabakaların radyolara ve televizyonlara tahsis edilen ayrıcalıklar dahilinde yürütüldüğü kanalların merkezi yapıdan bağımsız olmayacak biçimde düzenlenmesi ve programlanması (Resmi Gazete, 2000) TFF yetki ve sorumluluğuna devredilerek (Resmi Gazete, 1999) milli müsabakaların şifre dahilinde yayınlanmasının önüne geçilmiştir (Ağar, 2006: 301).

Küresel çapta seyircisi bulunan belli müsabakalar ya da ligler UEFA ya da FIFA statüsüyle talimatların farklılaştırılmasında ve yayıncı kuruluşların sözleşmeleri dahilinde TFF gözetmen, denetimci ve onay veren kimliğiyle rol oynamaktadır. Sözleşmelerin onaylanmadığı durumlarda müsabakaların herhangi geçerli bir hükmü bulunmamaktadır. Bunlar haricinde gereken izinlerin alınmadığı müsabakalarda televizyonun ya da radyonun yayına girmesi olanaksızdır.

1.3.1.4. Spor Toto Teşkilat Başkanlığı

Türkiye Spor Toto ile ilgili ilk çalışma, 1949 yılında Beden Terbiyesi Genel Müdürü Vildan Savaşır'ın İsveç'ten getirttiği Spor Toto Mevzuatı'nı tercüme ettirmesi olarak kabul edilir. Futbol Federasyonu Başkanı Ulvi Yenil'in 1959 yılındaki girişiminden sonra yapılan çalışmalara istinaden, 29 Nisan 1959 yılında; "Futbolda Bahsi Müşterek Kanunu" çıkarıldı. 26 Mart 1960 yılında da ilk kupon kabulü gerçekleştirildi.

Kuruluşundan 1965 yılına kadar maçların sık sık iptal edilmesi, elde edilen hasılatın küçük bir payının ikramiye olarak dağıtılması ve bayi sayısının az olması gibi sebepler uygulamanın ilk yıllarının durgun geçmesini doğurmuştur. 1965 yılı ortalarında kuponların değerlendirme işlemlerinde tek değerlendirme sistemine geçildi. Kupon kabulü için son dakika servisi kuruldu. İştirakçilerden, başarılı sonuçlar alanlara, Teşkilat ve bayiler tarafından spor ahlak ve geleneklerine ters düşmeyen hediyeler verilmesine başlandı. Kolon sayısı artırıldı. Bu yeniliklerle o yıllardaki ismiyle Spor Toto Teşkilat Müdürlüğü daha yoğun hizmet veren bir kuruluş haline gelmiştir.

1970-1977 yılları arasında elde edilen kamu gelirleri ciddi anlamda gerilemiştir. Bunun üzerine 1978'de Spor Toto Teşkilat Müdürlüğündeki yeni yapılanma ile kurum, ülke sporunun parasal kaynağını yeni projelerle iyileştirilerek tekrar Türkiye gündemine yerleşti. Spor yatırımlarının arttığı, fair play ödülleri, yarışmalar ve yeni kurumlara

kaynak aktarılan bu dönemde, teknolojiye geçiş ve Spor Loto gündeme geldi. Spor Loto 1985 yılında onaylandı ve yetkiyi alan teşkilat 1986'nın Mayıs ayında Spor Loto oyununu iştirakçinin hizmetine sundu. İştirakçiler tarafından kısa sürede benimsenen oyun kamu kaynağı üretimi anlamında Spor Toto oyununu geride bıraktı.

Spor Toto Teşkilat Başkanlığı, 17 Nisan 2004 yılında uygulamaya soktuğu İddaa ile yeni bir döneme geçiş yaptı. Teşkilatımız, yeni bir bakış açısı ve yapılanma ile Türkiye'nin ve Türk sporunun teminatı haline gelmiştir. Özellikle Gençlik ve Spor Bakanlığı'nın kurulmasından sonra bakanlıkla entegre olarak; spordan ayrılan kaynak; verimli ve yoğun bir şekilde, eğitim, spor ve gençliğin hizmetine sunulmaktadır.

1.4. Spor Kulüplerinin Yapısı

Spor kulüpleri, dernek ve şirket yapısında faaliyet gösterebilmektedir. Çalışmanın bu bölümünde spor kulüplerinin yapısı, bu iki başlık altında incelenecektir.

1.4.1. Dernek Olarak

Sportif faaliyetlere imza atan kulüpler dernekler çatısı altında ortaya çıkabilirler ve bu kulüpler işlemlerini kanuni hükümlerin işaret ettiği şekilde yürütmek mecburiyetindedirler. Mevcut derneklerin işleyişi ile ilgili hükümler 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu uyarınca 5253 sayılı Dernekler Kanunu içerisinde yer almaktadır. 5253 sayılı Dernekler Kanunu'na göre dernek; kazanç paylaşma dışında, kanunlarla yasaklanmamış belirli ve ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere, en az yedi gerçek veya tüzel kişinin, bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirmek suretiyle oluşturdukları tüzel kişiliğe sahip kişi topluluklarını ifade eder. Bu tanım doğrultusunda derneklerin üç temel unsuru bulunmaktadır. İlki gerçek ya da tüzel olması fark etmeksizin yedi kişi barındırmasıdır. İkincisiyse ortak bir amacın ortaya konmuş olmasıdır. Dernekler bir dönem içerisinde belli bir kazanca yönelik faaliyet sürdürebilirler fakat kazancın üyeleri arasında paylaşımı söz konusu değildir. Belirlenen amaçlarda bir hedef doğrultusunda ilerlemek ve taraftar toplamak gayesi güdülürken kazancın paylaşımına dair tebliğler gerekçelerde yer almaz. Sportif faaliyetler gösteren kuruluşlarda nihai amacın spor faaliyetlerinin icrası olması dernekleşmeye uygun bir yapının ortaya çıkmasını sağlar. Bu unsurlardan üçüncüsü amaçların gerçekleştirilmesine yönelik gereken emeğin,

bilginin ve birikimin kişiler tarafından toplanmasıdır. Bu kişiler bir dizi amaç doğrultusunda belirlenir ya da gönüllülük esasına göre toplumsal kesimlerden bilgilendirme dahilinde hazır edilir (Resmi Gazete, 2004).

Derneklere ilişkin tüzüklerde dernek ismi bir amaç doğrultusunda belirlenir ve amaca uygunluk aranır. Üyeliğe ilişkin koşullar, yapılacak faaliyetler ve tutarlılık esasına göre toplanan bağışlar yahut çeşitli parasal kaynakların tahsisi; dernek yönetimi tarafından, kanunların işaret ettiği yörünge dahilinde, eşitliğe ilişkin ilkelerin gözetilmesi ya da onaylanmasıyla, hak iddia eden taraflara yasal süreç hakkı tanınarak ve zorlama olmaksızın tespit edilir ve nizami kuralların uygulanması gerçekleştirilir. Dernek üyeliğine kabul edilecek kişiler ve isimler nezdinde getirilecek olan sınırların belirlenmesi, gelirlerle örtüşecek şekilde faaliyetlerin sürekliliğinin ve detaylı incelemeye tabi hususlarda tutarlılığın sağlanması derneklerin başlıca yükümlülükleridir. Kuruluşa ilişkin tüzük ve belgeler ile bir dizi faaliyet raporunun, derneğin görev ve faaliyetlerini sürdürdüğü ilçe nezdinde düzenlenecek seçimlerle iş başına gelen amir statüsündeki kimselere teslim ve onay işlemlerinin ardından sunulması ve özellikle futbol dalında yapılacak kayıt işlemlerinin temsilciliklere bildirilmesi zorunludur.

Derneklerin; kara ilişkin bir beklenti içinde olmamaları, çeşitli bölgelerde faaliyet gösterebilmeleri ve misyonlarını topluma aktarabilmeleri, kulüpler nezdinde gerçekleştirilen üyelik işlemleri dahilinde daha fazla taraftar toplayabilmeleri, spora yönelik toplumsal bilincin oluşturulmasını sağlamaları, ticari faaliyetleri desteklemeleri ve daha fazla kazanç sağlamak isteyen bölge eşrafının, destekledikleri takımlar nezdinde diğer destekçilerle bir araya gelmelerine olanak tanımaları gibi hususlar, kar amacı gütmemesine karşın dernekleri toplumsal yapı içerisinde değerli kılmaktadır. Aynı zamanda derneklerin sahip olduğu bir dizi vergi avantajı da söz konusudur. Bunlar; Katma Değer Vergisi (Resmi Gazete, 1984), Damga Vergisi (Resmi Gazete, 1964), Emlak Vergisi (Resmi Gazete, 1970), Gümrük Vergisi (Resmi Gazete, 1999) ve harç istisnası, Veraset ve İntikal Vergisi Muafiyeti (Resmi Gazete, 1959) ve Bağış ve yardımların gelirlerden indirilebilme (Resmi Gazete, 2006) imkânıdır. Türkiye, dernekler eliyle icrasını sürdüren spor kulüplerine; Gençlik ve Spor Kulübü (Resmi

Gazete, 2004), Spor Kulübü (Resmi Gazete, 2004), Kurum Kulübü gibi statülerle ev sahipliği yapmaktadır.

1.4.2. Şirket Olarak

Gelinen noktada kulüpler, rekabeti kırmaya yönelik farklılaştırma stratejileri izleme, endüstri kolu haline gelen futbola ilişkin kazançları arttırma ve tribünler için daha fazla taraftar desteği sağlamaya yönelik birtakım faaliyetleri şirketleri eliyle yürütmektedirler (Sever ve Topçular, 2009). 1990'lerden bu yana hızlı bir yayılma stratejisi gözeten yayıncı kuruluşlar sistematik etkilerin arttırılması, seyircilerin ilgisinin ve beğenisinin kazanılması gibi amaçlarla görevlerini yerine getirememektedirler (Sultanoğlu, 2008). Şirketleşmekte bir beis görmeyen kulüpler bu dev endüstri içerisinde spor faaliyetlerinin yanında bazı ticaret işlemlerini kazanç sağlamak amacıyla geliştirerek ortaklıklar kurmakta, anlaşmalar yapmakta ve çok yönlü kuruluşlarla iş birliğine gitmektedirler (Akşar ve Merih, 2006: 470-471). Bu bağlamda kulüplerin şirketleşmesi kaçınılmaz olmakta ve daha iyi olanaklara kavuşmanın yolunu açmaktadır (Sultanoğlu, 2008).

Kulüplerin şirketleşmesinin temelinde daha fazla taraftara ulaşmak, spor alanında başarıyı ve deneyimi yakalamak, gayrimenkullerin ve altyapının çekiciliği, toplumsal itibarın kazanılması, milli ve küresel çapta daha fazla destekçiye ulaşılması gibi amaç ve etkenler bulunmaktadır. Bu kapsamda ortaya çıkan birtakım dezavantajlardan da bahsedilebilir. Başarılarından ticaret nezdinde faydalanamamak, parasal ve yönetsel anlamda organizasyonlarda oluşan eksiklikler, planlamanın ve stratejinin olmaması, geleceğin belirsizliği ışığında yapılan kredi kullanımları, kalitesizlik, denetimlerde özerkliğin yitirilmesi ve bütçenin tamamlanamaması bunlardan bazılarıdır. Günümüz dünyasında başarıyı yakalayan kulüpler yönetim alanında gerçekleştirdikleri organizasyonlar ve buldukları sponsorlarla maddi külfetin yarattığı sıkışmalardan kurtulmakta, böylece yapılacak yatırımlarda ekonomik gereklilikleri yerine getirmektedir (Alptürk, 2009).

Kulüplerde şirketleşme yasalarla güvence altına alınmış ve ticaret kanunları kapsamında teşkilatlanan yapıların oluşması ve tıpkı derneklerde olduğu gibi fakat daha geniş coğrafyalara açılabilme olanağı sağlayan sözleşmelerle yenilikçi politikaların izlenmesini olanaklı hale getirmiş olup, destekçilerin sağladıkları özerklik kapsamında değerlendirilebilmenin önünü açmıştır (Üçışık, 1999: 145).

TFF tarafından çıkarılan talimatlarla yürütülen işlemler güvence altına alınmış ve bir kulübün borsada işlem görerek ekonomik faaliyetlerin uluslararası arenada da devam ettirebilmesi olanaklı hale gelmiştir. Böylece, yapılan borçlanmalar ve hisse işlemleri sonucu kaybedilen meblağların, serbest ekonomik düzen dahilinde destekçilerden temin edilmesi ve bu konuda bağımsız kuruluşların aracılığı ile sürdürülebilir politikaların ortaya konması sağlanmıştır. Kulüpler nezdinde vergi politikalarının etkin şekilde uygulanması, yaratılan ekonomik ağın genişlemesi ve böylece bizzat içinde buldukları kuruluşlar eliyle anonim şirketlere yönelik borçlanmaları mümkün olmakta ve şirketleşmenin bir sonucu olarak dernekler gibi faaliyet gösteren ancak sicil kaydına dahil ve gelirlerini bilançolarda göstermekle mükellef yapılar halini almaktadırlar.

Bu bağlamda kurumlar vergisi nezdinde muaf kabul edilen kulüpler idmanlarda ve sportif faaliyetlerde bulunmaları ön koşuluyla varlıklarını sürdürmekte ve transferlerle ve bonservis bedelleriyle yarattıkları kaynakların çeşitli gelirlerle birleşmesi neticesinde uzun vadeli yatırımlara dönüştürerek koruma kapsamına almaktadırlar. Sportif gelişmelerin desteklenmesi ve ileri düzeyde kurumsallaşmayla beraber vergiden muaf olmak bilinçli ve usullere uygun bir kullanım alanı yaratmıştır.

Şirket bilançolarına; çeşitli hakların kullanımı, sosyal sorumlulukların uygulanması, borsada işlem gören hisse senetlerinin alım satımının yönetilmesi, binalar, arsalar ve araziler kapsamında sağlanan kira gelirlerinin yıllık bazda kazanç getiren varlıklar olarak işleme tabi tutulması gibi faaliyetler yansıtılmaktadır. Bu kapsamda uzlaşmaya çerçevesinde halka arz işlemlerine ait usullerin belirlenmesi ile birlikte yönetim seviyesinde karar alma mekanizmasını devreden çıkartan çift başlılığın önüne geçilerek tarafların prim ödemeleri, çeşitli emisyon, ibraz ve akreditif konularındaki

bilinç düzeyleri arttırılmıştır. Kulüpler tarafından nakliye, taşıma, yer bildirim, saha açış bedeli, binaların değerlendirilmesi, tanzimi, arazi değerlemesi, marka bilinirliği, değer artış fonu oluşturma, yatırımlardan beklenen getirilerin önceden tanzimi gibi işlemlerde tutulacak kayıtların bakanlık nezdinde yürütülen ve tüzük olarak ortaya konan izinler çerçevesinde gerçekleştirilmesi kararlaştırılmıştır (Cerrahoğlu ve İmamoğlu, 2000).

Bu bağlamda kulüpler; federasyonların, konfederasyonların ve tüzük işlemlerinin yürütülmesi adına yabancı kaynaklara başvurabilmektedir. Böylelikle kulüpler, sözleşmelerle belirlenen niteliklerin uygulanmasına yönelik dış borçlanmalardan, fesih işlemlerinin yürütülmesine kadar çok sayıda alanda faaliyet gösteren altyapı kuruluşlarından tahsil edilen bedeller kapsamında şirketlerin ticari faaliyetlerini güvence altına almaktadır.

Sermayeye kurulan şirketlerde kulüp payının %51'in altına inmemesi ve payların devrinin mümkün olmaması konuları tüzüklerde yer almış ve böylece kulüplerin şubelerinde ticaret hacminin genişlemesi teşvik edilmiştir. İlgili hukuki düzenlemeyle, toplanan bağışlar, transfer ücretleri ve bonservisler gibi ikincil kaynaklarla oluşturulan havuzdan elde edilen gelirlerin tasdiki ve varlık fonlarının devri işlemleri garanti altına alınmış olmaktadır. Kulüp yöneticilerinin süregelen mevzuatlar hakkında bilgilendirilmesi ve mevzuata göre; anlaşmalar, katılımlar ve iş birlikleri gibi faaliyetler ile devam eden satış işlemlerinden sağlanan fonlara ilişkin yürütme kapasitesinin belirlenmesi gibi hususlardan sorumlu olması, farklı faaliyet alanlarının ve kaynakların yönetiminde ortaya çıkabilecek anlaşmazlıkları etkisiz hale getirmektedir (Hacıköylü, 2001).

1.5. Sporcuların Sınıflandırılması

Sporcular beş kategoride sınıflandırılmaktadır. Bunlar; lisans açısından, bağlı olunan federasyon açısından, vatandaşlıkları açısından ve gelir elde etme açısından sporculardır. Çalışmanın bu bölümünde, sporcuların sınıflandırılması bu beş başlık altında incelenmektedir.

1.5.1. Lisans Açısından

Sporcuların sportif faaliyetlere devam edebilmeleri ilgili spor dalına ilişkin lisansı almalarına bağlıdır. Yürürlükte bulunan mevzuata göre sporcular tahsis edilmiş lisans tescil ya da vizeleri vasıtasıyla spor karşılaşmalarına resmen katılabilmektedir. Aksi halde sporcunun resmi müsabakalarda yer alması olanaksızdır. Sporcuların lisanslandırılması, ilgili kanunlar tarafından öngörülen şartların yerine getirilmesi ve sporcunun yükümlülükleri ve haklarını belirleyen mevzuata ilişkin yetkilendirilmiş kurumların lisanslama faaliyetini gerçekleştirmeleri uygun bulunmaktadır. Sporun kapsamına giren yarışmalar ve çeşitli faaliyetler verilmiş lisanslar çerçevesinde resmiyet kazanır ve müsabakaların konusuna ilişkin kapsamlı değerlendirmelerin yapılmasına olanak sağlanmış olur. Bağımsız kuruluşların düzenledikleri müsabakalarda dahi gelinen noktada lisansın bir zorunluk olarak ön plana çıkması, istenen şartların yerine getirilmesine yönelik bir belirleyicilikle ele alınmasını gerektirmiştir.

Müsabakalara katılabilmeleri adına sporculara, federasyon tarafından zorunlu kılınan işleme tescil denmektedir (Mevzuat.gov.tr, 2001, madde 5/1). Vizeyle, sporcuların yıllık katılacakları müsabakalara onay niteliğinde bir izin alınması söz konusu olur. Lisans sahibi sporcuların resmi müsabakalara katılım hakları her sene yenilenmek üzere federasyon tarafından rücu edilme hakkı saklı tutularak onaylanır. Duruma ilişkin yapılan değerlendirmeler kapsamında, sporculardan elde edilen kulüp gelirlerinin artış ve azalışlarına ilişkin tutarlar lisanslı sporculara ayrılan ödeneklere dahil edilir. Sponsorluğa ilişkin gelirlerin bulunmaması durumunda bağlantılı federasyonların veya Spor Genel Müdürlüğü'nün ödüllendirici mekanizmaları, sonuçlar nezdinde gelirlerin paydaşlara aktarılmasını olanaklı kılar.

1.5.1.1. Ferdi Lisanslı Sporcular

Yarışmalarda spor faaliyetlerinin sürdürülmesi amacıyla sporcular için tahsis edilen lisansların 3289 sayılı kanunla düzenlenmiş maddeleri gereğince uygulanacak müsabaka entegrasyonu, şahısların kulüpler bazında ya da bireysel katılıma tabi şekilde yer alacakları statünün kararlaştırılmasını sağlamaya yönelik çeşitli dallarda ele alınacak pozisyonların düzenlemelerle sürdürülen yönetmelik kapsamında kayıt altına alınarak

kaçak oyunlar ve yarışmaların düzenlenmesini olanaksız hale getirir. Kulüplerin lisanslama faaliyetlerini aktif şekilde yerine getirmedikleri durumlarda sporcuların söz konusu spor dallarından herhangi birine kulüpler bazında bağlı olmasını gerektiren işlemlerin yapılması en kısa sürede gerçekleştirilerek kulüplerin doğacak hak kayıpları dolayısıyla mağdur olmamaları sağlanmaktadır (Mevzuat.gov.tr, 2001, madde m. 5/3).

Kulüplerin, ilişkisi kesilen sporcuların tesciline ilişkin sürelerin beklenmesi, kulüplere bağlı her spor dalında gerçekleşecek istifaların geçerli bir nedene dayanmaksızın gerçekleştirilebilmesi ve kulüplerin sporculara sağladığı lisans ve lisans yenilemeye ilişkin vize işlemlerini tek taraflı rücu hakkı sabit kalmak üzere iptal edilebilmesi durumunda, çalışmaların aksatılmaması tamamen sporcunun sorumluluğuna aittir. Hüküm kapsamında, Türkiye'ye gelerek spor hayatına devam eden ve uluslararası yönetmeliklere tabi olan sporcuların lisanslanması da yine aynı doğrultuda kulüplerin sorumluluğunda bulunmaktadır. Lisanslamanın içeriği, her sporcu nezdinde özelleştirilmiş hükümlerle federasyona bildirilecek ve artık spor hayatını sonlandırmış bir sporcunun kimi zaman müsabakalarda yer almasını sağlayacak özel önlemlerin de bu kapsamda değerlendirilmesi uygun olacaktır.

1.5.1.2. Bir Spor Kulübüne Bağlı Lisanslı Sporcular

Küresel çapta düzenlenen sportif etkinliklerin temelinde ülkelerin siyasi mekanizmaları tarafından sporculara sağlanan haklar ve onlara devredilen ve kimi zaman kulüpler bazında uygulanması mümkün olan bazı aktiviteler söz konusudur. Bu aktiviteler kapsamında bir kulüp üyeliği söz konusu olmaksızın spor hayatını sürdürmeye çalışan sporcuların, çoğu hizmetten ve nitelikten yoksun kalmaları gibi durumlar söz konusu olacaktır. Bazı kulüplerin, sporcuların gelişimine yönelik resmi bağlamda yetkilendirilmiş görevlileri istihdam etmeleri sporcuların kariyerlerine doğrudan etki edeceği gibi lisans almamış ve bu doğrultuda bir kulübe üyeliği bulunmayan sporcuların, çoğu ayrıcalıktan mahrum kalacağı hatta kariyerlerini işlevsiz kalan bir noktaya doğru sürükleyecekleri bilinmektedir. Özellikle Spor Genel Müdürlüğü'ne bağlı federasyonların bünyesinde görev alan sporcularla TFF bünyesinde görevlendirilmiş sporcular tabi tutuldukları düzenlemeler itibariyle bariz farklılıklara

konu olmaktadır. Bu bağlamda lisansta, tescilde ve vize işlemlerinde ortaya konan çeşitli uygulamalar ve farklılaştırılmış mevzuat hükümleri çerçevesinde sporcular, sözleşmeleri nezdinde kulüp üyeliklerini bir dizi ayrıcalık ve genel hükümler saklı kalmak kaydıyla çeşitli teklif ve talimatların yer aldığı özelleştirilmiş ya da kişiselleştirilmiş kapsamda sürdürmektedirler (Mevzuat.gov.tr, 2001, madde 5/7).

Özerk federasyonlar sporcuların lisanslamasına yönelik farklı taleplerle kulüplere ilişkin yönlendirici bir vasıf ortaya koymaktadır. Halihazırda kariyerine bir kulüp nezdinde devam eden ve bağlı olduğu federasyonun talep ve beklentileri doğrultusunda alacaklarına yönelik hizmet talep eden sporcuların, düzenlenen hükümler çerçevesinde en geç bir sene içerisinde kulübe ilişkin şikayetlerinin de dahil olduğu geniş kapsamda başvurusunu, ilgili mahkemelere bildirmesi zorunluluğu bulunmaktadır. TFF bünyesinde yer alan kulüpler spora ilişkin faaliyetlerini lisansa yönelik geliştirilen amatörlük ya da profesyonellik sınırları çerçevesinde belirlenen şekliyle Profesyonel Futbolcuların Transferleri Talimatı (PFTT) ya da Amatör Futbol ve Kulüp Değişirme Talimatı (AFKDT) hükümlerince gözetmekle yükümlüdürler.

1.5.2. Bağlı Olunan Federasyon Açısından

Sporcular, kapsamına dahil oldukları federasyonlar nezdinde niteliksel bağlamda dikkate değer farklılıklarla değerlendirilmektedirler. Prensipde tüm sporcuların bir federasyon nezdinde faaliyet göstermeleri gerekmektedir. Federasyonların birbirleriyle olan etkileşimleri spor dallarında da bir dizi birlikteliği yaratmış, farklı branşların tek potada eritilmesiyle faaliyete ilişkin merkez yapıların oluşturulması sağlanmıştır. Sporcular tek seferde çok sayıda federasyon bünyesinde yer alabilmektedirler. Bu bağlamda çoklu bir yapı sergileyen federasyonların öncelikli işlevleri; spora ilişkin faaliyetlerin düzenlenmesi, kulüpler ve sporcular açısından bir bilir kişi misyonu üstlenerek oluşacak detaylı bilgilendirme gereksinimleri karşılamak, düzenleyici işleviyle kulüpler bazında gerçekleştirilecek değişikliklerin temeline nazır olmak, dahil edilmek istenen kurallar ya da geride kalan uygulamalar hakkında kulüpleri bilgilendirecek çoklu yapılar oluşturarak, anlaşma yoluyla sağlanan değerlendirmelerin geliştirilmesine öncülük etmektir (Alptürk, 2009).

Bu kapsamda bir kulüp çatısı altında faaliyetlerine devam eden sporcunun farklı branşlarda da faaliyet gösterebilmesi sağlanır. Bu kapsamda sporcunun çok sayıda branşta faaliyetlerini sürdürmesi federasyonlar nezdinde farklı üyelikler oluşturulmasını gerektirecektir. Buna mukabil farklı alanlarda faaliyetlerine devam eden sporcuların her branşta farklı üyelik ortaya koymadıkları durumlardan da bahsetmek mümkündür. Teşkilatlara ayrılan federasyonların birimlerine ilişkin yapılacak çeşitli onay istem formu işlemlerinde sporcuların uluslararası arenada faaliyet göstermelerine ilişkin yapısal değişikliklerin ortaya konması ve istenen sonuçların resmi makamlara iletilmesi doğrultusunda yapılan bakanlık çalışmalarında sporcuların aynı anda çok sayıda farklı branşta faaliyet göstermeleri olanaklı hale gelmiştir. Türkiye sporda ortaya koyduğu atılımları bu kapsamda genişletmiş ve belli branşlara yönelen genç sporcuların farklı alanlarda da spora hizmet etmesini kayıt altına alınacak şekilde düzenleyerek yönetmeliklerin idarece uygulanmasını sağlayacak yetkilendirmeyi kamu kuruluşlarından federasyonlara aktarmıştır (Keten, 1993: 21).

Bu kapsamda çok sayıda federasyona üyelik yerine tek federasyon nezdinde faaliyetlerin devam etmesi mümkün hale gelmiş, kulüplerin üye sporcuları üzerinden elde edecekleri gelirlerin istikrarlı dağılımı ve söz konusu branşların geliştirilmesine yönelik bürokratik işlemlerin azalması yeni ve gelişime açık yapıların ortaya çıkmasını sağlayarak çok sayıda sporcu için farklı antrenman imkanları ve kamu tesislerinden faydalanabilme olanağı yaratmıştır. Devlet tarafından kanunlarla desteklenen ve ihlal edilmesi olanaksız olan bu şartlar çerçevesinde sporcuların farklı kulüplerde faaliyet göstermesi hem önlenmiş hem de aynı kulüp bünyesinde farklı branşlarda faaliyetlerine devam etmesi sağlanmıştır (Toker, 1989: 39).

1.5.3. Vatandaşlıkları Açısından

Sporcuların vatandaşlığına ilişkin hukuksal çerçeve Türk vergi kanunları ile çizilmiştir. Bu bağlamda sporcular yabancı uyruk mahiyetinde bulunmadıkları müddetçe sabit kılınan hükümler çerçevesinde vatandaşlık hak ve yükümlülüklerinden öngörüldüğü şekilde faydalanmaktadırlar.

1.5.3.1. Türkiye Cumhuriyeti Vatandaşı Sporcular

Vatandaşlık hükümleri çerçevesinde statüsü sporcu olan ve doğduktan itibaren vatandaşı olduğu ülkenin Türkiye olması kaydıyla geçmişe ilişkin sicil tertibatının düzenlenmesi ve yapısal risklerin elimine edildiği sporcularla; kulüplerin değerlendirmeye tabi tutuldukları hükümlerce yeniden yer aldıkları sporcu mevzuatı düzenlemelerinin değişen kapsamına ilişkin tüm branşlarda faaliyetlerine devam eden ve toplumsal faydanın göz önünde bulundurulması kapsamında Bakanlar Kurulu tarafından gerekli görülen şekilde yabancı uyruklu kapsamında değerlendirilen sporcuların da benzer hükümlere tabi tutulması gerekmektedir (Nomer, 1997: 82).

1.5.3.2. Yabancı Uyruklu Sporcular

Farklı ülkelerden Türkiye'ye gelerek sportif faaliyetlerde bulunmaya yönelik branşlaşan ve gereksinimleri vatandaşlık kazanma yönünde oluşan, edineceği statüsü sayesinde müsabakalarda yer alabilecek ve geleceğe ilişkin faaliyetlerinde belli spor dallarında ülkesine hizmet vermeyi amaçlayan uluslararası arenada kabul görmesi beklenen sporculardır. Geçmişte hizmet verdiği kulüplerde etkinlik ve geçerliliği kanıtlanmış yabancı uyruklu sporcular, mevzuatta belirlenmiş koşulları sağladıkları müddetçe, kendi ülkelerinde sahip oldukları vatandaşlık sıfatlarını kaybetmeksizin Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olabilmektedirler. Herhangi bir amaca hizmet etmeye yönelik kulüp üyeliği bulunan ve müsabakalara aktif katılım göstermeyen sporcu statüsündeki kişilerin ise bakanlık genelgesiyle sabit kılınmış işlemler gerçekleşmediği sürece vatandaşlık edinmesi ve vatandaşlık haklarına tabi tutulması olanaksız bir durumdur.

Yabancı uyruklu sporcular TFF tarafından belirlenen şartlar ile vatandaşlık kanunu şartlarını taşımaları ve istisnasız beş yıl süreyle faaliyetlerini Türkiye'de sürdürmeleri durumunda vatandaş sporcu statüsünü elde edebileceklerdir (Petek, 2002: 140).

Yabancı uyruklu sporcuların, uluslararası faaliyetlerde bulunabilme hakkını kazanabilmeleri için bir dizi süreç dahilinde katılım şartlarını sağlamaları ve bağlı buldukları federasyonlardan alacakları, senelik vizeye tabi belgelere ihtiyaç duyulmaktadır. Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olup da aynı zamanda farklı bir ülke vatandaşlığını da sürdüren sporcular, koşulların değişmesi şartı göz önünde bulundurularak yine de vatandaş sayılmaktadırlar. Bu sporcular, faaliyetlerini ülke içinde sürdürebilme koşullarını sağladıkları gerekçesiyle, istilzam edilebilme hakkı saklı kalmak kaydıyla, doldurdukları kontenjan oranında farklı ülkelerde hizmetlerini devam ettirebilmektedirler. Ancak ilgili sporcuların, Türkiye'deki kulüplerde branşlaşması istenmektedir.

Profesyonelliğe aday sporcuların bu kapsamda değerlendirilmesi olanaksızdır. Profesyonel sporcular ise vatandaşlık kapsamına alındıkları ülke dışındaki bir ülkede faaliyetlerini sürdürürlerken bir dizi gereklilikten sorumlu bulunmaktadırlar. Yabancı uyruklu sporculara ilişkin düzenlemelerin odak noktasında yer alan AFKDT talimatları çerçevesinde bu kapsamda değerlendirilen sporcuların tescile ve vizeye ilişkin işlemleri, Gençlik ve Spor Bakanlığı'na bağlı federasyonların destekleyici ve sabit nitelikli görüşleri kapsamında yürütülmektedir (Mevzuat.gov.tr, 2001, madde 12/1). Ayrıca Türkiye'de oturma izni bulunan sporcular farklı ülkelerde sportif faaliyetlerde bulunmadıkları müddetçe gereken taahhütlerde bulunarak ferdi lisansın alınmasına yönelik işlemleri başlatabilmektedirler (Mevzuat.gov.tr, 2001, madde 12/3).

Bu düzenlemelerle birlikte özerk federasyonların, gelinen noktada sergiledikleri farklı tutumlar bir dizi siyasi sürecin de yansıması olarak bakanlık talimatıyla gerçekleştirilmiş çok sayıda yerleşik sporcunun devlet nezdinde kabul görmesini ve yapılan müsabakalarda sporcu statüsünde bulunarak vatandaşlığı Türkiye Cumhuriyeti kapsamına alınmasa dahi Gençlik ve Spor Bakanlığı'na bağlı federasyonlara kayıt işlemi gerçekleştirdiği takdirde yapılacak düzenlemelerden faydalanma yoluna gidebilme hakkı bulunmaktadır.

1.5.4. Gelir Elde Etme Açısından

Türkiye’de spora ilişkin ayrımların temelinde amatör ve profesyonel ayrımı bulunmaktadır (Küçükgüngör, 1999). Bu bağlamda amatörlüğe ve profesyonelliğe ilişkin kavramsal çerçeveden bahsetmek gerekecektir.

1.5.4.1. Amatör Sporcular

Parasal kazanç elde etme niyeti ortaya konmaksızın sadece zevki unsurlar dahilinde sportif faaliyetlerle ilgilenen kişiye amatör denmektedir (Savaş, 1998: 12). Kökeni Fransızcadan geldiği bilinen “amatör” kelimesi; bir işe ilişkin getiri elde etme amacı olmaksızın, sevdiği için o işi yapan heves sahibi kişi şeklinde tanımlanabilir (Türk Dil Kurumu, 2017). Bu doğrultuda sporcuların amatörlük çerçevesinde ele alınmasında parasal kazanç sağlamaksızın keyif amaçlı spor yapmak ve sağlıkla ilgili boyutlarını önemsemek unsurlarının ön planı çıkması muhtemeldir. Profesyonellikte ise amaç parasal kazanç sağlamaktır ve hayatını devam ettirmek için gereken kaynak olarak sporun seçilmesi söz konusudur. Sporla amatör olarak uğraşan kimselerin paraya ilişkin bir kaygı taşımadıkları görülebilir. Fakat gelinen noktada amatörlük çerçevesinde ele alınan spor faaliyetlerinin bir anlamda parasal kazanç sağlamayla ilişkili hale gelmesi, o spor branşlarında faaliyet gösteren kişileri profesyonelliğe taşımaktadır (Tuncer, 2004: 11). Yalnızca toplumsal fayda yaratılmasında etkili olan amatör spor ve sporculuk, genelde yarışmalar ve seyre yönelik sporlar kapsamında sahip oldukları önemi tamamıyla kaybetmenin eşiğine gelmiştir. Uygulamada amatörlüğün kapsamı daralmakta ve profesyonelliğe ilişkin yeni biçimler geliştirilmektedir (Küçükgüngör, 1999).

Bu bağlamda neredeyse bütün sportif branşlarda profesyonellik yadsınamaz boyutlara ulaşmıştır. Amatör kavramı ise mesleki etikle ilişkilendirilen bir niteliğe bürünerek sporcuların performans geliştirmelerine tezahür eden bir unsur olmaktadır (Küçükgüngör, 1999). Buna mukabil, sporun amatörlük çerçevesinde ele alınmasında hala parasal karşılık beklemeden günlük hayatın seyrine uygun şekilde faaliyette bulunan sporcuların varlığından bahsetmek mümkündür.

1.5.4.2. Profesyonel Sporcular

Sporcuların parasal getiri elde etmeye yönelik olarak belirli bir organizasyon bünyesinde spora ilişkin faaliyetler gerçekleştirmesine profesyonellik denmektedir (Küçükgüngör, 1999). Bu bağlamda sporu profesyonellik çerçevesinde sürdüren kişiler spor mesleğini benimsemiş ve getiri sağlamak amacıyla hareket eden kişiler olmaktadır.

Mülga Profesyonel Futbol Talimatı çerçevesinde futbol sözleşme hükümleriyle sabit kılınan bir anlayışta ücrete yönelik gerçekleştirilen futbolculuk faaliyetine profesyonel nitelendirmesinde bulunulmuştur. Bu doğrultuda futbolcularda profesyonellik sözleşmeyle başlayan ve sözleşme hükümlerinin geçerli olduğu tarihe değin süren, sonrasında kulüp nezdinde gerçekleştirilecek sonlandırma işlemiyle resmiyeti ortadan kalkan ancak sporcu nezdinde daha önce profesyonel şekilde icra edilmiş olmasından ötürü statü kazancı devam eden ve mesleği sürdürdüğü müddetçe profesyonel olarak anılan bir niteliğe bürünmektedir. PFTT'nin 16. maddesine göre TFF vasıtasıyla sabit kılınan futbolcuların amatörlük ya da profesyonelliğe ilişkin değerlendirmelerinde farklı bir hususun oluşmadığı görülmektedir. Amatör futbolcuların kupa müsabakalarında ve profesyonel resmi liglerde oynamaları mümkün değildir.

Sporda yer alan farklı branşların profesyonellik çerçevesinde ele alınması 3289 sayılı kanunun 24/1 maddesine göre Merkez Danışma Kurulu tarafından verilecek görüş doğrultusunda Spor Genel Müdürlüğü'nce teklif edilerek Gençlik ve Spor Bakanı'nın onaylaması suretiyle gerçekleştirilmektedir. Bu düzenlemeyle birlikte Türkiye'nin tek profesyonel spor dalı futbol olmaktadır.

Sporun amatörlükten uzaklaşarak profesyonel şekilde yapılması adına yürütülen faaliyetlerle kulüplerin bu doğrultuda bilinçlendirilmesine yönelik çalışmalar günümüz Türkiye'sinde oldukça hızlanarak profesyonelliğin amatörlükten kesin çizgilerle ayrılmasına hizmet etmiş ve sporcuların faaliyetlerini gerçekleştirdikleri branşlar çerçevesinde profesyonel yaklaşımlar benimsemelerini sağlamıştır (Küçükgüngör,

1999). Sporcular için profesyonelliğin sınırları genişletilmiş, her branştan çok sayıda futbolcunun elde edeceği lisanslarla kulüpler nezdinde faaliyetlerini profesyonelce gerçekleştirmeleri için altyapı hazırlanmış olmaktadır. Sporcuların niteliklerinin geliştirilmesi, ülkenin uluslararası arenada temsilinde aktif rol üstlenmelerinin sağlanması ve sözleşmeye dayalı yapılan faaliyetlerden elde edilecek getirinin maksimize edilerek istenen yöntemlerin oluşturulması adına federasyonla iş birliğinin ön plana çıkarılması gibi amaçlar benimsenmiştir. Bu kapsamda gereken niteliklere sahip olmayan sporcuların amatör sporcu statüsünde değerlendirilmesinin önü açılmıştır. Futbolculara ilişkin hususlarda PFTT ile Amatör Futbol ve Kulüp Değişirme Talimatı (AFKDT) belirleyici niteliktedir. PFTT kulüpler nezdinde kurulacak profesyonel futbol takımlarında futbolu geliştirme önceliğinde ve profesyonellik esasları çerçevesine düzenlemelerde bulunmaktadır (m. 1) ve profesyonelliğe ilişkin statülerin sağlanmasında da gereken unsurları belirlemektedir (m. 16-19). Uluslararası hükümlerde ve esas itibarıyla spor hukukunda yaşanacak değişiklikleri kapsayacak şekilde amatör sporcuların profesyonelliğe adım atmasında izlenecek yolları ve profesyonel rotasyonda izlenecek çerçevenin çeşitli alanlarda öngörüldüğü şekliyle belirlenmesine yönelik tanıtım ve uyum faaliyetlerini üstlenen kurumların varlığı ve iş birliğiyle ücretlere ilişkin düzenlemeler ve genel kabul gören standartların uygulanma biçimi ortaya konmaktadır. Hukuka ilişkin süreli yayınlarda tartışılan kavramlar neticesinde bir kişide kısmi bağlamda geçim olanağı ortaya çıkaran hususlar profesyonelliğe ilişkin bir değerlendirmeye tabi tutulmuştur (Erkiner, 2004: 33).

Ülkeler açısından profesyonelliğin sporda geçerli bir müessese haline dönüştürülmesi, spor ekonomilerinin aktif hale getirilmesini ve hem kamu hem de dernekler nezdinde yürütülen faaliyetlerin çeşitlendirilmesini sağlamaktadır. Futbol öncülüğünde ortaya konan bu gelişmeler çok sayıda kulübün küçük yaştan itibaren profesyonelliği teşvikiyle altyapı faaliyetlerinde de etkinliğin sağlanmasına ve küresel çapta sporcuların yetişmesi adına yürütülecek faaliyetlerin yasal zeminde gerçekleşmesine olanak sağlamaktadır (Ertaş ve Petek, 2005).

1.5.4.3. Yarı Profesyonel Sporcular

Tıpkı sporla profesyonel şekilde uğraşanlar gibi transferlerine ilişkin hükümler bulunan ve çalışmaları kapsamında parasal getiri elde etme amacı güden yani bir anlamda sporculuk mesleğini benimsemiş kişilere yönelik bir ifadedir. Yarı profesyonel yakıştırmasının sebebi faaliyette buldukları branşların profesyonel branş sayılmamasıdır. Türkiye’de gerçekleşen Kırkpınar Güreşleri, katılan sporcuların yarı profesyonel statüsünde değerlendirilmeleriyle ön plana çıkmaktadır. Sporcuların amatörlüğü, katıldıkları müsabakalardan gelir elde etmeleri önünde engel teşkil etmemektedir (Genç, 1998: 40). Ortaya koydukları sportif faaliyetler de amatörlük sınırları içerisinde ele alınmaktadır. Türkiye’de sporların branşlaşması amatör ve profesyonel kapsamda gerçekleştiğinden, yarı profesyonel sporcular herhangi hukuksal bir statüde yer almamaktadırlar. Esas itibariyle amatörlüğün sınırları dahilinde değerlendirilen bu sporcuların günümüz sporlarında profesyonelliğe daha yakın oldukları görülmektedir.

1.5.5. Vergi Mükellefiyeti Açısından

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’na göre mükellefiyet, tam mükellefiyet ve dar mükellefiyet olarak ayrılmaktadır. Bu doğrultuda Türkiye’de sporcuları mükellef haline getiren spor faaliyetlerinin kavramsal çerçevesine bu ayırım ekseninde tezahür etmektedir. Sporcuların vergi mükellefiyetine ilişkin değerlendirmeler çalışmanın ikinci bölümünde detaylı biçimde ele alınmaktadır. İlgili bölüm dahilinde vergi mükellefiyetinin sporculara yansımaları tam mükellefiyet ve dar mükellefiyet kapsamında değerlendirilmektedir.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİDE ADALET VE EŞİTLİK İLKELERİ

Vergilendirme ilkeleri, vergi sistemlerinin temelini oluşturmaktadır. Adalet ve eşitlik ilkeleri kapsamlı biçimde olmak üzere, verginin kavramsal çerçevesi ve ilkeleri bu bölümün konusunu oluşturmaktadır.

2.1. Vergi Kavramı ve Tarihçesi

Teknolojideki gelişmelerle birlikte iletişim araçları toplumları dönüştüren bir yapıya bürünmüş ve kültürel entegrasyonun sağlanmasına öncülük etmiştir. İnsan ihtiyaçlarının karşılanması daha karmaşık süreçler olarak ön plana çıkmış ve sunulan mal ve hizmetlerden sağlanan tatminin seviyesi yükselmiştir. Bahsedilen gereksinimlere yönelik ortaya konan ürünlerin uygun ortamlarda sunulması tüketicilere ilişkin sağlanacak tatminde önemli fonksiyonlar üstlenmektedir. Bu kapsamda devlet tarafından karşılanması gereken finansal ve toplumsal niteliğe bürünmüş birtakım yükümlülükler meydana gelmektedir. Devletlerin modernizasyonunda, birtakım kamusal ihtiyaçların karşılanması ve üstlenilen görevlerin yerine getirilebilmesi amacıyla gereken finansmanın sağlanmasına yönelik vergilendirme politikalarının uygulanması gündeme gelmiştir (Akdoğan, 2001: 1).

Vergi, belirlenmiş gereksinimlerin karşılanması gereken bir niteliğe işaret etmektedir. Bu kapsamda değişen ihtiyaçlara uygun olarak düzenlenen ve dönemsel farklılıklar arz eden politikalarla devletlerin sayesinde kalıcılık ve süreklilik sağladıkları bir unsura dönüşen vergi, ilgili tanımlar çerçevesinde zamanla değişen bir niteliğe bürünmektedir. Vergi politikalarıyla devletler, toplumsal refahın ön plana çıktığı yönetim anlayışı çerçevesinde kullanacakları enstrümanları uygun şekilde düzenlemektedirler. Verginin gereken ve istenen düzeyde ekonomik faaliyetlere yansıtılması devletlerin devamlılığını sağlamalarında önemli bir nitelik ortaya koyarken halk tarafından onaylanacak düzeylerin iyi tespit ve tayin edilmesi gerekmektedir (Öz, 2004: 38). 1924 Anayasası'nın 85. maddesi kapsamında vergilerin tarhi ve tahsili

kanunlar çerçevesinde gerçekleştirildiğinden, devletin yetkili organları ve belediyelerin teamül şartlarına uygun olarak tahakkuk edilen tutarlar üzerinden söz konusu dönem için tahsil edilecek tutarları belirlediğinden bahsedilmektedir.

Vergi toplumlar için birçok faaliyetin yerinde ve zamanında ortaya konmasında, devletlerin iç huzuru tesis etmesinde ve eğitim, sağlık, savunma, iletişim gibi kişisel özgürlüklerin ve hakların korunmasında gereken bütçenin ayrılmasına zemin hazırlamaktadır. Haig-Simons geliri belli bir süre içerisinde bireyin satın alma gücü kapasitesindeki net yükselişin finansal karşılığı olarak tanımlamıştır. Bu sürede harcanan miktarı ve bireyin refah düzeyine katkılarının bütünü oluşturur (Rosen, 2002:336). Verginin tahakkuk ettiği dönemde yer alan bir dizi uygulama sonrası gelire orantılı yansıtılması ve yoruma ya da içerisinde bulunan siyasi yaklaşımlara kapalı olması gerekmektedir (Güneş, 2008: 90). Değişen ihtiyaçlara göre şekillenen vergilendirme politikaları toplumsal refahın öncelikli adımı olmakta, verilen hizmetlere temel teşkil etmektedir. Bir dizi farklılıkla ön plana çıkan ve toplumun tamamından tahsis edilen vergiler olabildiği gibi geliri belli bir tutarın üstüne çıkan kurumsal nitelik sergileyen ve iş birliği içinde yararlandığı hizmetler oranında tahsil edilecek verginin beyanını gerçekleştirerek toplumsal sorumluluklarını ortaya koyan yapılar da bulunmaktadır (Aslan, 2010: 96).

Vergiler çeşitli harçlar ve harç kapsamında ortaya konan mali yükümlülüklerde karşılanabileceği gibi istisna, muafiyet ve indirimlerle belli hükümler karşısında belirtilen eş zamanlı faaliyetlerin değiştirilmesiyle bakanlıkça açıklanan hükümlerle güvence altına alınabilmektedir. Vergiler doğrudan devlet tarafından tahsil edilebildiği gibi ilgili ilin koşullarına göre belediyeler tarafından da tahsil edilebilir. Vergiler bir ekonomik faaliyet dönemi boyunca yapılan bütün ticari faaliyetlerden alınabildiği gibi dönemsel hatta mevsimsel bazda ortaya konan faaliyetler de verginin konusu olabilmektedir. Mal ve hizmet üretimi sonucu yapılan satışlar üzerinden alınacak vergi kalemleri başka üretime ilişkin yapılan giderlerden ya da işçi çalıştırmanın maliyeti üzerinden yapılan hesaplamalarla tahakkuk ettirilen vergiler ayrı ayrı değerlendirmelere konu olmaktadır (Edizdoğan, Çetinkaya ve Gümüş, 2012: 142).

Verginin alınmasında bir karşılıklılık ilkesinden söz etmek mümkün değildir. Vergiler kanun koyucu tarafından yasalarda belirtilen şekilde bir dizi kural dahilinde yetkili organlar tarafından tahsil edilir. Devlet tarafından vergilendirmeye ilişkin yetki verilen kamusal kurumlar kanunlar tarafından yürütülmesi emredilen cebirsel ve baskı dahilinde mali değerlerden hesaplanmış paylarını tahsil etmektedirler (Öztürk, 2013: 19). Yapılan tanımlardan da anlaşılacağı gibi verginin çok fazla temsil boyutu ve uygulama alanı bulunmaktadır. Vergiler ödeme gücüne sahip her kesimden talep edilen ve belirlenen oranlar kapsamında para karşılığı yapılacak hizmetlerin güvencesini halk nezdinde sağlamaktadır (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2010: 60). Vergiye yönelik gerçekleştirilen tanımlamaların çok sayıda olması, verginin niteliksel ve niceliksel yönünü ortaya koymada belli standartların dışına çıkılmasının ve esnek uygulamaların bölgesel ve dönemsel farklılıklar göstermesinin bir sonucudur. Bu farklılıkların küresel çaptaki uygulamalarda da görüldüğü ve hedeflenen noktaya ulaşmada devletler tarafından güncellendiği bilinmektedir.

2.2. Vergi Mükellefi ve Sorumlusu

Vergi Usul Kanunu (VUK)'nda "mükellef", "*Vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişi*" olarak tanımlanmaktadır (madde 8). Vergi mükellefiyeti kavramı, vergi mevzuatında saptanan vergilerin borçlusu olma halini belirtmektedir. Vergi mevzuatı uyarınca kendi hesabına olan vergi borcunu karşılamakla sorumlu olan tüzel ve gerçek kişilere de "vergi mükellefi" denilir (Uluatam, 1978: 173). Açıklamada, mükellefin tüzel yahut gerçek kişi olabileceği ifade edilmekle birlikte, tüzel kişi olmayan kurumlarla ortaklıklar da vergi mükellefi olarak adlandırılabilirler. Katma değer vergisi açısından adi şirketlerin vergi mükellefi olması bu duruma örnek olarak gösterilebilir (Gürboğa ve Atabey, 2008: 3).

Mükellef olgusuyla alakalı olarak, "kanuni mükellef", "mutavassıt (aracı) mükellef ve "vergi yüklenicisi – taşıyıcısı" olgularını açıklamak gerekmektedir. Kanuni mükellef, "vergi kanunlarına göre üzerine vergi borcu terettüp eden kişi" olarak tanımlanmaktadır. Fakat gerçekte vergi borcuna katlanan yani taşıyan kişiyle kanuni mükellef kimi durumlarda farklı şahıslar olabilir (Pehlivan, 2004: 110). Böyle

durumlardaysa, “mutavassıt mükellef” olgusu görülmektedir ki, mutavassıt mükellef “vergiyi kendi adına ve hesabına ödeyen ancak daha sonra ödediği vergiyi, yasalara dayanarak başkasına aktaran kişi” olarak açıklanmaktadır (Erdem, şenyüz, ve Tatlıoğlu, 1998: 94).

Katma değer vergisi uygulamasına bakıldığında kanuni mükellefin, verginin konusu olan ürünü yahut hizmeti satan kişi olduğu görülr. Fakat katma değer vergisinde kanuni mükellef, söz konusu vergiyi sattığı ürünün ücretine dahil ederek alıcıdan alır ve böylece kanuni mükellef, aracı – mutavassıt mükellef olur (Pehlivan, 2004: 110). Bunun yanı sıra, kanuni mükellef kendi adına katlandığı vergiyi, talep ve arz şartlarıyla ilişkili olarak ücret dahilinde alıcıya yansıttıktan sonra, vergi sorumluluğunu en son üstüne alan bireye “vergi taşıyıcısı/yüklenicisi” denmektedir. Diğer taraftan, vergi mükellefiyeti için yasal ehliyetin bulunması koşulu aranmamaktadır. Buradan anlaşılacağı üzere, medeni haklarını kullanma yetkisi olmayan küçükler ve kısıtlılar da vergi mükellefi olabilmektedirler. Zira bireylerin vergi sorumlusu yahut mükellefi olmaları için “medeni haklardan yararlanma ehliyeti” yani hak ehliyetini bulundurmaları yeterli olmakla beraber, “medeni hakları kullanma ehliyeti” olan fiil ehliyeti şart değildir (Orhaner, 2000: 136). Kural itibariyle, vergiyle alakalı maddi ve şekli sorumlulukların yapılması görevi vergi mükellefindedir. Fakat vergi mevzuatında vergi alacağını korumak, vergi dairelerinin en az giderle vergi almasına olanak vermek ve yönetime farklı kolaylıklar sağlamak gibi sebeplerle, vergi mükellefiyetinin yanında vergi sorumluluğu olgusuna da değinilmiştir. Vergi mükellefi olan kişinin fiil ehliyetinin bulunmaması, vergi sorumlusunun vergi borcunu ödmeden önce ölmesi gibi durumlarda, beyanname verme, defter tutma, belge düzenleme gibi şekli sorumluluklar ve borcun ödenmesi gibi maddi sorumluluklar, vergi mükellefi haricinde üçüncü şahıslarca yapılmaktadır. Vergi Usul Kanunu – madde 8 uyarınca, verginin ödenmesi açısından, alacaklı vergi dairesinin muhatabı olan birey olarak ifade edilen bu üçüncü şahıslara “vergi sorumlusu” denmektedir.

2.3. Verginin Konusu

Bu başlık altında verginin konusunu oluşturan unsurlardan ücretin tanımı ve unsurları ele alınmaktadır.

2.3.1. Ücret Tanımı

Ücret, çalışanın kişisel ve ailevi gereksinimlerini gidermesine yarayan bir gelir kaynağıdır. Ücretin toplumsal açıdan taşıdığı önem, ücretin teminat altına alınması için hem ulusal hem de uluslararası düzenlemelerin yapılmasına neden olmuştur.

Ücret, iş akdinin esas unsuru olması ve hukuki ve toplumsal açıdan büyük önem taşıması nedeniyle hem Anayasa'da ve mevzuatta hem de milletlerarası düzenlemelerde kendisine yer bulmaktadır. Anayasanın 55/1. maddesinde ücret, emeğin karşılığı olarak tanımlanmıştır. Türkiye'nin de taraf olduğu Uluslararası Çalışma Örgütü (ILO)'nün hazırladığı *95 Sayılı Ücretin Korunması Hakkında Sözleşme*'nin ilk maddesi uyarınca ücret; *"...yapılan veya yapılacak olan bir iş için veyahut görülen veya görülecek bir iş için yazılı veya sözlü iş akdi gereğince bir işveren tarafından bir işçiye her ne nam altında ve hangi hesaplama şekli ile olursa olsun ödenmesi gereken ve nakden değerlendirilmesi kabil olup karşılıklı anlaşma veya milli mevzuatla tespit edilen bedel veya kazançlar"* şeklinde tanımlanmıştır. *100 sayılı Eşit Değerde İş İçin Erkek ve Kadın İşçiler Arasında Ücret Eşitliği Hakkında Sözleşme*'nin ilk maddesinin a bendine göre ise ücret; *"işçinin çalıştırılması nedeniyle, işveren tarafından kendisine parasal veya malsal olarak doğrudan doğruya veya dolaylı olarak ödenen olağan, kök veya en az ücret veya aylıkla, sağlanan bütün öteki çıkarlar."* olarak tanımlanmıştır. İş Kanunu'nun 32. maddesinin 1. fıkrasında da ücretin tanımına yer verilmiştir; *"genel anlamda ücret bir kimseye bir iş karşılığında işveren veya üçüncü kişiler tarafından sağlanan ve para ile ödenen tutardır."* Deniz İş Kanunu'nun 29. maddesinin 1. fıkrasında da paralel bir tanım bulunmakla birlikte, Borçlar Kanunu ve Basın İş Kanunu'nda ücretin tanımına yer verilmemiştir. Ayrıca Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesinde de ücret şu şekilde tanımlanmaktadır: *"Ücret, işverene tabi belirli bir*

işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir."

Doktrinde de ücret ile ilgili bir çok tanım bulunmaktadır. Bunlardan birine göre ücret; *"işçinin gördüğü işin karşılığı olarak işçiye sağlanan para ve aynı ödemelerden meydana gelen bir gelir"* olarak tanımlanmıştır (Tosuner ve Arıkan, 2012: 91). Bir diğerine göre ise; *"ücret, işveren için ödenmesi gereken bir para borcu işçi için emeğin mahsulü olduktan başka kendisi ve ailesinin geçimini temin eden başka gelir kaynağıdır"* (Bilici ve Bilici, 2011: 163). Doktrindeki daha detaylı bir tanım ise ücreti; *"çalışılmadığı halde ücret ödenmesini gerektiren durumlar dışında, yapılan bir hizmetin karşılığı olarak, işveren veya üçüncü kişilerce işçiye sağlanan ve para veya parasal değeri bulunan menfaatlardan oluşan bir gelir çeşidi"* şeklinde tarif etmektedir (Gelir Vergisi Kanunu, Madde 61). Netice itibarıyla kısa ve öz olarak ücretin, istisnai durumlar haricinde emeğe karşılık işveren ya da üçüncü şahısların işçiye sunduğu nakdi karşılığı olan çıkarlar olarak tanımlanması yerinde olacaktır.

İş Kanunu'nun 4. maddesinin g bendi uyarınca (Soyer, 2003: 12-36), sporcular bu kanun kapsamına dahil değildir. Yani; bir ücret mukabilinde bir spor kulübünde profesyonel olarak faaliyet gösteren sporcular (futbolcu, voleybolcu ya da basketbolcu) ortada bir hizmet akdi olmasına rağmen, İş Kanunu hükümlerine tabi olmayacaklardır (Esener, 1978: 165).

İş Kanunu kapsamına dahil edilmeme konusu sadece profesyonel sporcular hakkında uygulanacak olmakla birlikte, amatör sporcular hakkında İş Kanunu hükümlerinin uygulanacağı konusunda tartışma bulunmamaktadır (Süzek, 2001: 205). İş Kanunu kapsamına dahil olmayan sporcuların sözleşmeleri ile ilgili Borçlar Kanunu uygulanacaktır (Esener, 1978: 165). Yargıtay'ın da profesyonel sporcuların İş Kanunu kapsamına dahil olmadıklarına yönelik yerleşmiş içtihatları bulunmaktadır (Ulucan, Eyrenci ve Taşkent, 2006: 24).

Fakat, profesyonel sporcuların İş Kanunu kapsamına dahil olmamaları, Sosyal Sigortalar Kanunu'na da dahil olmadıkları anlamına gelmemektedir. Gerçekten de

profesyonel sporcuların sigortalı olmalarıyla uygulamada sıklıkla karşılaşılmaktadır (Mikdat, 2004: 111-128). Yargıtay da profesyonel sporcular ile bunların menajer ve eğitimcilerini sigortalı olarak kabul etmektedir (Çelik, 2006: 231).

2.3.2. Ücret Unsurları

Ücretin unsurlarını aşağıdaki şekillerde sıralamak ve açıklamak mümkündür.

İş Karşılığında Ödenme: İşçinin işi yerine getirme ya da hizmet borcu şeklinde de adlandırılan iş görme borcu, iş akdinde işçinin üstlendiği en önemli yükümlülük olup bu yükümlülük, işçiye ödenen ücret karşılığında üstlenilmektedir (Çelik, 2006: 72). İş görme borcu, yapma borçlarındandır ve bir yapmama borcu şeklinde düzenlenen katlanma veya kaçınma edimlerinin iş görme kapsamında değerlendirilmesi söz konusu olamaz (Eren, 2006: 99). Fakat yapma eyleminin harici olarak ifa edilmesi zorunluluğu bulunmamaktadır (Eren, 2006: 99). Yine üstlenilen işin mahiyeti ve ifa esnasında araç kullanılması da bir önem taşımamaktadır.

İş akdinde kararlaştırılan işin görülmesine yönelik olarak işçi, iş yeri nizamına uymayı ve uygulanmakta olan genel çalışma koşullarını kabul etmelidir. Bir diğer ifade ile işçi, üstlendiği asli edim olan iş görme edimini, işyeri çalışma koşullarına uygun olarak ifa etmelidir. İş görme edimi, işçinin mevcut işyeri çalışma şartlarına bağlı kalarak iş verene emeğini sunması şeklinde ifade edilebilir. İşçinin ifayı üstlendiği edim, iş akdinde tipi ve özellikleri ile düzenlenebileceği gibi, belirli bir etkinlik ya da mesleğin yerine getirilmesi şeklinde de belirtilebilir (Çelik, 2006: 122)

İşveren, işi idare hakkından doğan bir yetki olarak, yasaya, iş akdine, mesleğin içeriği ve teamüle aykırı olmayacak şekilde, dürüstlük kuralına da uygun olarak iş görme ediminin kapsamını düzenleyebilir. İşçi, işverenin kendisine vereceği talimatları takip etmekle yükümlüdür (Çelik, 2006: 122). Öte yandan işçi, iş görme ediminin kapsamına dahil olmayan işleri ifa etmeye zorlanamaz, bu işlerin yerine getirilmesi yalnızca işçinin rızası ile olabilecektir. Bu durumun bir diğer istisnası ise, sadakat yükümlülüğünün bir getirisi olarak, iş yerinin zorluk yaşaması halinde işçinin kendi işi haricinde diğer işleri de yerine getirmek zorunda olmasıdır. Ancak bu işlerin yine de

işçinin nitelik ve ücretini ihlal etmemesi gerekmektedir. Bahsedilen istisnalar haricinde çalışma şartlarında esaslı bir değişiklik, İş Kanunu'nun 22. maddesine göre ancak değişikliğin işçiye yazılı şekilde bildirilmesi ve işçinin bu değişikliğe 6 gün içerisinde rıza vermesi koşulu ile mümkündür.

Kural olarak işçinin işi ifa etmeye hazır durumda olması, iş görme olarak değerlendirilir. Fakat her hazır olma hali bu kapsamda değerlendirilemez. Hazır olma halinin bu kapsama dahil edilebilmesi, hazır olma halinin iş akdinden kaynaklanması ve iktisadi bakımdan iş niteliği taşıması unsurlarına bağlıdır (Centel, 1988: 60).

İşçi, bu unsurları sağlayarak işe hazır olduğunda, işverenin de buna mukabil ücret ödeme yükümlülüğü oluşacaktır. İş görme edimi kişisel bir edim olup, işçinin zihinsel veya fiziksel güç ve emek harcayarak işi ifa etmesi şeklinde gerçekleşir. 3008 Sayılı İş Kanunu uyarınca beden işçisi ve fikir işçisi şeklinde ikili bir ayırım benimsenmiş ve fikir işçileri kapsama dahil edilmemekteydi. Fakat, 3008 Sayılı Kanun yerine gelen sırasıyla 931, 1475 ve 4857 Sayılı İş Kanunlarında bu şekilde bir ayırım benimsenmemiştir. Şu anda yürürlükte olan 4857 Sayılı İş Kanunu'nda da işin zihinsel ya da fiziksel, sürekli veya süreksiz, sanatsal, bilimsel ya da teknik nitelikte olmasına, bir önem atfedilmemiştir. Yine kamu hizmeti mahiyetindeki bir işin görülmesi de mümkündür. İş Kanunu açısından önem arz eden husus, iş ilişkisinin bir hizmet akdinden kaynaklanmasıdır. İş görme ediminin kişisel olarak yerine getirilmesi kuraldır. Zira iş akdi ile üstlenilen edimin ifası işçinin kişisel yükümlülüğüdür (Çelik, 2006: 121). Bu nedenle iş akdi, kişisel edimli bir sözleşme çeşididir (Eren, 2006: 102).

İşçinin, iş görme edimini kişisel olarak yerine getirme yükümlülüğü Borçlar Kanunu'nun 395. maddesinde "*Sözleşmeden veya durumun gereğinden aksi anlaşılmadıkça, işçi yüklendiği işi bizzat yapmakla yükümlüdür.*" şeklinde ifade edilmektedir.

Borçlar Kanunu'nun 395. maddesi, yine aynı kanunun 83. maddesinde sözleşmeler için düzenlenen genel kurala istisna oluşturmaktadır. 83. maddede; "*Borcun, bizzat borçlu tarafından ifa edilmesinde alacaklının menfaati bulunmadıkça*

borçlu, borcunu şahsen ifa etmekle yükümlü değildir." şeklinde genel bir kural getirilmiştir. 395. madde ile getirilen istisna ise, iş akdinin işveren ile işçi arasında şahsi bir ilişki oluşturması, sözleşme bakımından işçinin kişiliğinin önem arz etmesi ve taraflar arasındaki güven ilişkisinin işçinin bizzat kişiliğine dayanmasından ötürü benimsenmiştir.

İşçinin iş görme edimini şahsen yerine getirme yükümlülüğü kuralı, bilhassa iş vaktinin tamamının işverenin hizmetine sunulduğu tam süreli iş akitlerinde, muhakkak uygulanması gereken bir kuraldır (Tunçomağ ve Centel, 2005: 91). İş görme ediminin şahsen yerine getirilmesi yükümlülüğü, hem vasıflı hem de vasıfsız işler açısından söz konusu olacaktır. Kusurlu olarak bu yükümlülüğü ihlal eden işçinin tazminat sorumluluğu mevcuttur (Çelik, 2006: 123). Şahsen ifa yükümlülüğü uyarınca, iş görme ediminin devri, edimin ifasında yardımcı kullanılması yahut edimin üçüncü bir kişi tarafından yerine getirilmesi mümkün değildir.

İşveren veya Üçüncü Kişi Tarafından Ödenme: Ücret ödeme yükümlülüğünün işveren tarafından ifa edilmesi şart değildir, üçüncü bir kişi de bu edimi ifa edebilir (Centel, 1988: 69). Borçlar Kanunu'nun 83. maddesinde getirilen genel kural uyarınca; *"Borcun, bizzat borçlu tarafından ifa edilmesinde alacaklının menfaati bulunmadıkça borçlu, borcunu şahsen ifa etmekle yükümlü değildir."* Objektif açıdan değerlendirildiğinde, ücretin belirli bir kişi tarafından ödenmesinin kişiye ayrıca bir yarar sağlamayacağı aşıkardır.

İş görme yükümlülüğü kişisel bir edim iken buna karşın işverenin ücret ödeme yükümlülüğünün kişisel bir edim olmamasından ötürü bir başkası tarafından yerine getirilmesinde bir sakınca bulunmamaktadır (Centel, 1988: 66). İş Kanunu'nun 32. maddesinde düzenlenmiş olan ücret tanımında da bu noktaya değinilerek *"işveren veya üçüncü kişiler tarafından sağlanan"* ibaresine yer verilmiştir. Ücretin bir başkası tarafından ödenmesiyle çoğunlukla ücretin yüzde usulü belirlendiği iş yerlerinde karşılaşılmaktadır. Bu şekilde çalışan iş yerlerinde ücret, müşterilerin ödediği paralar üzerinden verilmektedir (Centel, 1988: 71).

İş akdinde ücreti işveren dışında bir kişinin ödeyeceği düzenlenebileceği gibi, bu konu bağımsız bir sözleşme ile de düzenlenebilir (Centel, 1988: 68).

Para veya Parasal Değeri Olan Bir Menfaatle Ödenme: Ücret ödeme borcu kural olarak nakden ifa edilmelidir (Çelik, 2006: 141). İş Kanunu'nun 32. maddesinin 3. fıkrasında da bu konu 95 Sayılı ILO sözleşmesine paralel olarak düzenlenmiştir. İlgili kanun metni; "*Emre muharrer senetle (bono ile), kuponla veya yurtda geçerli parayı temsil ettiği iddia olunan bir senetle veya diğer herhangi bir şekilde ücret ödemesi yapılamaz.*" şeklindedir. Madde ile getirilmiş olan kısıtlama sadece asıl ücreti kapsamaktadır, ücret eklerinin ise nakden ifası şart değildir (Süzek, 2006: 292).

Ücret ödeme borcunun para haricinde başka bir olgu ile ifası halinde, aynı ücret söz konusu olacaktır. Aynı ücret, para haricinde ücret olarak temin edilen her çeşit maddi yarar ve kıymeti içermektedir (Centel, 1988: 321). Ayrıca, ücretin Türk Lirası olarak ödenmesi gerektiği, ancak ödemenin döviz üzerinden ödeneceği konusunda anlaşılmalı ise, bu ödemenin nasıl olacağı da İş Kanunu'nun 32. maddesinin 2. fıkrasında düzenlenmektedir. İlgili hüküm; "*Ücret, kural olarak, Türk parası ile iş yerinde veya özel olarak açılan bir banka hesabına ödenir. Ücret yabancı para olarak kararlaştırılmış ise ödeme günündeki rayice göre Türk parası ile ödenebilir.*" şeklindedir.

2.4. Vergilendirme Yetkisi

Vergilendirmede yetki ve kullanım, farklı aşamalarla aynı noktaya hizmet eden ve çeşitli unsurlarla birleşerek vergiye ilişkin teorilerin pratikteki uygulamalara nasıl tezahür ettiğini göstermektedir. Temel anlamda vergiye ilişkin maliyetler ve vergi mükelleflerinin ödenecek vergi beklentisini şekillendiren uygulamalarla vergilendirme yetkisi bulunan kurumların gelirlere ilişkin ortaya konması gereken nihai eklemeler sonrasında katlanması gereken zorunlulukları vergiye yönelik değerlendirmelere konu etmek amaçlanmaktadır (Uyanık, 1997: 39). Vergiyle oluşan maliyetlerin en aza indirilmesi, vergiye ilişkin toplumsal farkındalığın artırılması, düşünsel bazda çıkar grupları nezdinde kayıt dışı faaliyetlerin ortadan kaldırılmasına yönelik devlet

politikalarıyla uyumlu biçimde sürdürülecek bir dizi amaca kanıt teşkil eden yeterliliklerin belirlenmesi, vergilendirmeye yönelik politikalarda belirleyici görev üstlenmektedir (Turhan, 1998: 17-18).

Toplumsal ve mali yapının vergiye esas çerçevede yeniden dizaynı modern devlet anlayışının bir gerekliliği olarak ön plana çıkmaktadır. Vergilendirmede sağlıklı yaklaşımların ortaya konması ancak vergi mükellefi olmaktan imtina eden çıkar gruplarının kontrol altına alınmasıyla ve gereken sistematik düzenlemelerin bakanlıkça hayata geçirilmesiyle gelir dağılımının belirlenmesi ve mevzuata esas teşkil eden güçlü bir demografik yapının varlığını gerektirmektedir. Yetkilendirilmiş kurumların vergi tahsisinde yasalarla belirlenen yükümlülükleri yerine getirmesi siyaseten de bir zorunluluk olarak görülmekte yetkinin vatandaşlara aksettirilmesinde ait olunan toplumsal tabakanın gelir sahiplerince hangi düzeyde tespit edileceğinin belirlenmesinde güç kullanma harici caydırıcı unsurların bir dizi sistem dahilinde gerçekleştirilmesi kaçınılmazdır (Çağan, 1982: 3).

Siyasi ve karar alma mekanizmalarında demokrasinin etkinliğinden söz edilebilen ülkelerde kamusal harcamalar karşılığı devletçe tahsil edilmesi gereken gelirlere ilişkin yetki kullanımıyla vergilendirme hayata geçirilir (Doğrusöz, 1985). Bu yetkiyle birlikte devletin, vatandaşların ve ülke topraklarında faaliyet gösteren ticari işletmelerin ellerinde bulundurdukları kaynaklar üzerinden aktarılacak tutarın cebri uygulama hakkı saklı kalmak kaydıyla vergi tahsilatı gerçekleştirilmesi olanaklı hale gelmektedir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2013: 33). Yetkiyle birlikte devletlerin finansal yükümlülükleri yerine getirmeleri için egemenlik hakkından doğan kaynak temin ihtiyacına yönelik düzenlemeler uygulanabilmektedir (Çağan, 1982: 4). Bu bağlamda devletler kendileri için kamu yararına çalışma ve hizmet üretme vasfını üstlenmiş olup egemenlik haklarından doğan vergilendirmeye ilişkin yetkilerini kanun koyucu tarafından uygun bulunan mercilere aktarmaktadır (Güneş, 2008: 1).

Vergilendirmeye ilişkin devletin oluşturduğu yetkinin dayanağı devlete atfedilen egemenlikten gelmektedir (Arıkan, 1997: 269). Devletlerin kullandıkları yetkiler ve benimsedikleri hukuksal çerçeve egemenliğin ortaya konma biçimidir (Teziç, 2012:

118). Vergilendirme yetkisiyle ekonomik birimlerde egemenlik finansal kaynak toplamakla gerçekleşmektedir (Doğrusöz, 1985: 19). Bu da ancak vergiyle olanaklı hale gelmektedir. Devletlerin hukuki ve faaliyetlere yönelik kuvveti egemenliğe ve böylece vergilerin salınması ve toplanmasına dayanmaktadır (Güneş, 2008: 22). Vergilendirmenin temelinde toplumsal çıkarlar yatmaktadır. Devletle vergi mükellefinin arasındaki hukuksal ilişki ortaya çıktığı andan itibaren yapılan tüm faaliyetler vergiyi oluşturmaktadır (Soydan, 1995: 17). Devlet egemenlik haklarından kaynaklanan yetkiyle vergi topladığı gibi topladığı vergilerle egemenlik haklarını da sağlıklı biçimde sürdürebilmektedir (Çağan, 1982: 4). Bu yetki devlete temel teşkil eden model üzerinde 17. yüzyıl devletlerinin anlayışını siyasi çerçevede temsil etmektedir. Devletlerin kolektif yapıya yönelik eğilimlerinin giderek artması ve itaatle iş yapan değil kontrol altında tutulan mekanizmaların gelişmesi toplumlar nezdinde bazı düzensizlikleri ve eşitsizlikleri de ortadan kaldırmıştır (Canyaş ve Seçilmiş, 2013: 279).

Egemenlik kavramı farklılaştıkça vergilendirmenin hukuksal boyutunda da yeni düzenlemelere ihtiyaç duyulmuştur. Günümüzün demokrasi tabanlı modern devletleri egemenliklerini yetkilendirme üzerinden sağlamakta vergi dahil pek çok kamusal kaynakların eşitlik içerisinde salınması ve toplanması gerçekleşmektedir.

Yetkinin vergilendirmeye yönelik genişletilmesi vergilendirmeye ilişkin süreçteki farklı aşamalar doğrultusunda bölümlendirilmesiyle gerçekleşir. Bunların birincisi verginin ve ilave muafiyetlerin istisnalarla değiştirilmesi ve kaldırılması gibi yasamayla öngörülen yetkilerin açıklanması, diğer taraftan objektif olmayan ve toplumsal nitelikler haricinde tahakkuktan itibaren tahsilata ilişkin yetkilerin onaylanması ve açıklanmasıdır (Çağan, 1982: 5). Verginin kamu geliri olması, verginin değerlendirilmeye tabi kısmını yetkilendiren makam doğrultusunda esas itibarıyla giderlerin karşılanmasına yönelik farklı organlarca uygulanabilen tahsilat politikası toplumda finansal yükümlülüklerin düzenlenmesini öngören yetkiyle ilişkilendirilmektedir (Tosuner ve Arıkan, 2012: 17). Bu bağlamda vergilendirme yetkisine sahip tarafların uzlaşması ve tutarlılık ilkeleri doğrultusunda, farklı alan ve kesimler için uygulanacak resimlerin ve harçların düzenlenmesi üzerinde hemfikir olmaları ve gelirlerin bölümlendirilmesiyle yasal yükümlülüklerin yerine getirilmesi sağlanmaktadır (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2013: 33).

2.4.1. Dar Anlamda Vergilendirme Yetkisi

Devlet tarafından kamusal gelirlerin idaresi için yalnızca vergilendirmeye yönelik yetkinin dahil olduğu anlamlarını içermektedir. Çeşitli fonksiyonlarıyla toplumsal kalkınmanın öncüsü konumunda bulunan vergilendirmeye ilişkin sunulan yetkinin ödemeler nezdinde ortaya konacak güç dengesini gözetmesi beklenmektedir. Bu bağlamda bütün vergiyle ilişkili nezaretler kişisel faydanın gözetilmesiyle ve ölçülmesiyle gerçekleşmektedir. Vergide zaman, konum ve dönemsellik nitelikleri uygulanma biçiminde bir dizi farklılığı meydana getirmektedir (Arıkan, 1997: 273).

2.4.2. Geniş Anlamda Vergilendirme Yetkisi

Kamusal giderlerin karşılanmasına yönelik tüm mükellefler nezdinde ortaya konan finansal yükümlülüklerin, vergilendirmeye ilişkin tahakkuk ettirilecek tutarlar üzerinden zorunlu varlıkların ele alınmasını kapsamaktadır (Çağan, 1982: 5). Bu doğrultuda ödenmesi gereken harçların ve aidatların gecikmiş tutarlarla birlikte son dönemi kapsayacak varlık bildirimlerinin değerlendirilmesi sonucu fiyatta oluşan farklılıklar, bilumum ücret artışlarıyla sosyal güvenlik kurumlarının tahsil ettiği aidat kapsamında değerlendirilen ödemeler örnek olarak gösterilebilir. Bu yetki kapsamında değerlendirilen vergiler ve vergiyle eşdeğer finansal yükümlülüklerin uygulanması mümkündür (Kaneti, 1989: 15).

Dar ve geniş anlamda vergilendirme yetkileri, ödemeler dengesi temelinde birbirini tamamlayıcı bir yapıdadır (Arıkan, 1997: 273). Aynı zamanda vergilendirmede geniş anlamlılık dar anlamlılığı da kapsamaktadır (Çağan, 1982: 5). Bu doğrultuda vergilendirmeye ilişkin verilecek kararlarda tek alternatifle hareket etmemek ve toplumun tamamı için kapsayıcı politikalar üretmek olanağı doğmuştur. Bu olanak dahilinde çeşitli kurumların yetkilendirilmesini öngören yasaların senelik hatta dönemlik olarak güncellenebilmesi yetkilerin taraflarca ele alınmasını gerektiren çeşitli kombinasyonları vergi uygulamalarına ilave ederek oluşacak anlaşmazlıkların ve hesaplar üzerinden tespiti güç tutarsızlıkların önüne geçmeyi sağlamaktadır. Yaptırım gücünü elinde bulunduran ve devlet adına vergileri toplayan kuruluşların

yetkilendirilmesiyle farklı amaçların gerçekleştirilmesine yönelik uygulanacak politikaların dayanak teşkil ettiği istikrarlı yöntemlerin oluşmasında ait olunan çevrenin hukuksal ve eylemsel gücünün göz önünde bulundurulması geniş kapsamda vergilendirmenin uygulama alanına tezahür etmeyi kolaylaştırmaktadır (Çağan, 1980: 131).

2.5. Genel Olarak Vergileme İlkeleri

Verginin toplanması ve vergi uygulamalarının çeşitlendirilmesinde yapılması beklenen yapısal değişikliklerin uygulamada hangi yönde ve ne şiddette gerçekleşeceğinin belirlenmesiyle, verginin toplandığı şartları oluşturan ve niteliksel bazda teoride kalan yöntemlerin uygulamaya alınması sağlanarak belirlenen yöntemlerin haklar ve özgürlükler bağlamında oluşturacağı engellerin ortadan kaldırılması ve uygulamaların ekonomik ve finansal yükümlülükler yansıtılmasına dair uygulanamayan kuralların yeniden düzenlenmesi olanaklı hale gelecektir. Tekin (1978: 5-6)'e göre; vergicilik anayasal niteliklerle ön plana çıkan ve biçimsel olarak uygulanan yöntemlerin vergilendirmeye ilişkin ilkeler üzerinde kapsayıcı metotların geliştirilmesini ve vergiyle birlikte uyarlanacak sistemin bir dizi seçim dahilinde içeriklerle belirlenmiş fonksiyonların tespitini kapsamaktadır. Pehlivan (2004: 155)'a göre; vergilemeye ilişkin ilkeler, verginin sonuçları itibariyle elde edilmek istenen fonksiyonların gerçekleşme olasılığı dahilinde sistematik süreçlerle oluşturulmuş vergi seçimi ve uygulamalarını dikkate alarak geliştirilen hususlardan ibarettir. Turhan (1998: 190)'a göre; bu ilkeler bir dizi vergi kapsamında yapısal niteliklerin belirlenmesini ve uygulanacak yöntemlere ilişkin normların hangi düzeyde karşılık bulacağıının anlaşılmasını sağlamaktadır.

Edizdoğan (2012: 134) vergilemede belirlenen fonksiyonların niteliklerine ilişkin değerlendirmesinde toplumsal kalkınma ve kültürel hedeflerin gerçekleştirilmesi adına verginin sahip olması gereken vasıflardan bahsetmektedir. Verginin sahip olması gereken belli başlı kriterlerin seçim sonrası kurulacak vergiye ilişkin sistemlerde esas itibariyle ekonomik ve kültürel hedefleri gerçekleştirmede oynayacağı rol çok sayıda mevzuata ve uygulamaya tabi olarak yürütülmektedir. Bu ilkelerle birlikte geçmişin ve

günümüzün uygulamalarına bakıldığında dönemseller bazda farklı niteliklere büründüğü ve gerçekleştirilme olanağı toplumsal başarıyla izlenen yargısal değerlendirmeler kapsamında ilkelerin ön plana çıkmasıyla siyasi ve toplumsal mekanizmanın işleyişinde bir dizi değişiklikten bahsetmek mümkün olmaktadır. Vergilemede söz konusu ilkeler Adam Smith tarafından ortaya atılan dört ilke doğrultusunda geniş bir kapsama alınarak günümüze taşınmıştır. O ilkelerin kapsamında şu hususlar bulunmaktadır:

- Uygunluk İlkesi
- İktidar (ödeme gücü) İlkesi
- Belirlilik (kesinlik) İlkesi
- İktisadilik İlkesi.

Adam Smith'in 1776 senesinde kaleme aldığı *Milletlerin Zenginliği* kitabından vergilemeye ilişkin ilkeler kapsamında hala başucu eseri olarak faydalanılmaktadır. Bu ilkeler vergilemeye esas teşkil eden dört unsur ve mükellefler tarafından ortaya konan hukuksal beyanname biçiminde işlev görmektedir (Sayar, 1975: 99).

2.6. 1982 Anayasası'nda Yer Alan Vergileme İlkeleri

1982 Anayasası'nda vergileme ilkeleri; kanunilik ilkesi, eşitlik ilkesi, sosyal devlet ilkesi, adalet ilkesi ve ödeme gücü ilkesi olarak belirlenmiştir. Çalışmanın bu bölümünde, bu ilkeler detaylı biçimde ele alınmaktadır.

2.6.1. Kanunilik İlkesi

Bir ülkenin demokratik ve özgürlükçü standartlara erişebilmesi vergiye ilişkin düzenlemelerde adaletli bir anlayışın temsil edilmesini gerektirmektedir. Vergiye ilişkin adaletin tesisinde devletler yükledikleri sorumlulukları uygulamak adına ülkenin toprak bütünlüğü temelinde hemen her vatandaşa yönelik gelir tespitinin akabinde verginin toplanması bir zorunluluk olarak görülmektedir (Düzgün, 2006). Vergilendirmede adaletin tesisi, bireysel açıdan ödemeler dengesinin belirlenmesini ve hangi yönde değerlendirmeye tabi tutulacağı açısından söz konusu dönemde

düzenlemelerin hayata geçirilmesini sosyal ve mali açıdan yansıtarak ortaya koymalıdır (Işık, Karayılmazlar, Organ ve Işık, 2005: 125).

Adaletli olmak, vergi eşitliğinin ve ekonomik güç nezdinde uygulanacak ilkelerin birleşmesinden çıkan sonuçların yorumlanmasını ve mümkün olduğunca mağdur yaratmamak adına şeffaflığın benimsenmesini gerektirmektedir (Çomaklı ve Gödekli, 2011: 57). Vergiyi ödeyecek kuvveti elinde bulundurmayan kimseler siyasi arenada temsil edildikleri oranda mevcut konumlarını devam ettirme ya da vergilendirme seviyesinin aşağı çekilmesi için hamle yapmak zorundadırlar. Farklı bir ifadeyle; geliri, serveti ve harcamaya ilişkin konumu farklı seyredenler, toplum tarafından onaylanacak makul bir seviyede yükümlülüklerini yerine getirmelidirler. Diğer taraftan ödemeye ilişkin kuvveti elinde bulunduran benzer mükellefler farklılaşmış seviyede oransal ya da miktar yönünden vergilendirmeye tabi tutulmaktadır (Baturel, 2007: 86-87). Vergide adaletin herkese eşit biçimde uygulanma zorunluluğunu doğurması farklı bir açıdan gelirden ve servetteki dağılımın ortaya konmasıyla birlikte toplumsal yaklaşımları aynı çerçevede ele alan araçların kullanılmasını gerektirmektedir (Özer, 1977: 74).

Bu tip araçların etkililik ve verimlilik ilkeleri doğrultusunda adaletli biçimde kullanılması ve yalnızca ülkede yaşayan halkın bir kesimini değil tüm kesimleri kapsayan bir nitelikte ele alınması, devletin yetkilendirdiği kurumlar nezdinde duyulan saygıyı artıracak ve hoşgörülü mükelleflerle birlikte refahın da artışını sağlayacaktır.

2.6.2. Eşitlik İlkesi

Vergilendirmede eşitliğin kapsamına giren unsurlar bireylerin toplum nezdinde yüklendikleri vergisel yüke ve ödemeye ilişkin güçleri doğrultusunda hangi yönde vergiye katılım sağladıklarını belirlemeyi kolaylaştırmaktadır. Bu nedenle söz konusu ilke vergilemeye ilişkin adaletin sağlanmasında önem arz eden bir noktada bulunmaktadır. Bu ilkeyle birlikte vergisel yükün paylaşılması ve bireylere ilişkin şahsi, ailesel ve mali koşullar ekseninde yapılacak adil değerlendirmenin sağlanması gerekliliği ortaya çıkmaktadır (Gökbunar, 1998: 187). Ülkenin vatandaşı olan ve vergi mükellefi konumunda bulunan herkes elde ettiği gelir yönünden değerlendirilirken,

vergi ödemesinde geçmişe dönük ortaya çıkan sorunların aşılmasında bir dizi istatistiki güncellenmenin ışığında hareket etmek ve kurumların vatandaşlar nezdinde uygulamaları zorunlu hale gelen politikaların kanunlar önünde aynı çatıda ele alınması gerekliliği bulunmaktadır (Arslan, 2011: 50).

Vergilendirme yetkisine sahip birimler, verginin ödenmesi ve ortaya çıkan diğer yükümlülüklerin yerine getirilmesinden sorumludurlar. Buna ek olarak; toplu tahsillerde yaşanacak bir dizi aksaklıkların giderilmesine yönelik çözümlerin üretilmesi, borç yapılandırmalarının güncel sistemler aracılığıyla gerçekleştirilmesi, mümkün olduğu halde gecikmiş ödemeler gerekçe gösterilerek fazla borçlandırma yapılmasının önüne geçilmesi gibi hususlar da engel olunması yetkilendirilmiş kurumların öncelikli görevleri olarak ön plana çıkmaktadır (Erginay, 1990: 47).

Vergi mükelleflerinin karşılık beklemeden yaptıkları ödemeler neticede ödeyenlerin fedakarlığına aksettirilmekte ve devlet tarafından vergilendirme işlevinin verginin ödenmesinden ibaret sayılması gibi anlayışların benimsenmesi bir dizi farklı görüşün benimsenmesine sebep olmaktadır. Bu görüşler Eşit Oranlı Fedakârlık Görüşü, Eşit Miktar Görüşü, En Az Toplam Fedakârlık (Minimum Fedakârlık) Görüşü olarak üç esasta incelenmektedir. Eşit miktar görüşü; mükelleflerin katlanmak zorunda oldukları vergiye ilişkin yükün, gelir seviyesinden bağımsız olarak tüm birimlere eşitlik içinde uygulanmasını ve fedakarlıkta benzer oranların yakalanması gerektiğini ifade etmektedir. Katlanılmış fedakarlıklar verginin seviyesi itibariyle oransal açıdan değerlendirilerek gelirin değer yaratan kısmı dahi göz önünde bulundurulmaksızın verginin tahakkuk ettirilmesini gerektirmektedir (Nadaroğlu, 1992: 321).

Eşit oranlı fedakârlık görüşü; ortaya konulan düşünceler doğrultusunda mükellef gelirlerinin sınıflandırılması neticesinde seviyelerin git gide yükselmesini ve verginin belirlenen oran aralıklarına bakılarak tahakkuk ettirilmesini öngören bir sistemdir. Bu bağlamda oranın az olması verginin ödemesinde düşülmekte, fazla olan oranlarda ise ilave borç tahakkuk ettirilmektedir.

En az toplam fedakârlık (minimum fedakârlık) görüşü; vergilemede belirlenen hasılat üzerinde tüm toplumsal kesimlere yönelik oluşturulan fedakârlık nezdinde en düşük seviyenin belirlenerek tahakkuk ettirilecek tutarların bu düzeye uzaklığı kadar artırılması sağlanmaktadır (Akdoğan, 2006: 200). Böylece vergi esas itibarıyla mükelleflerin olanaklarıyla benzer ölçüde artış ve azalışa konu olmakta tahakkuk ettirilen tutarların belirlenmesinde arada çok fazla oynama olmaksızın, hissedilmesi güç rakamlar söz konusu olmaktadır. İstisnaların dışında anayasayla belirlenmiş ölçüde uygulanan kurallar ilişkisi devam eden uygulanabilir seviyesi yüksek sapmalarla geçerliliğini korumaktadır (Edizdoğan, Çetinkaya ve Gümüş, 2012: 239).

Uygulanması planlanan kalkınma hamlelerine ilişkin vergi türünün sağlıklı biçimde belirlenmesi; kanun koyucu tarafından toplumsal ayrışmayı en aza indirecek bütünlleştirici vergi politikalarının, dönemsel nitelikler ve gelişmeler ekseninde göz önünde bulundurularak, siyasetin etki alanından mümkün olduğunca uzak tutulmasıyla gerçekleştirilebilir. Eşitliğin sürdürülebilir hale gelmesi yasamanın sorumluluğunda olup dönüştürücü fonksiyonların yerine getirilmesi de yetkilendirilmiş kurumlar eliyle yine TBMM tarafından uygulanmaktadır.

2.6.3. Sosyal Devlet İlkesi

Sosyal devlet ilkesiyle ilgili olarak üzerinde fikir birliğine varılmış bir tanımlama yapmak kolay olmamakla beraber, yapılabilecek muhtemel tanımın çerçevesini devletin ulaşmayı hedeflediği amaçlar ve bu doğrultuda üstlendiği görevler olarak çizmek daha yerinde olacaktır. Kısaca belirtmek gerekirse sosyal devlet; toplumda sosyal güvenliğin, sosyal adaletin ve refahın oluşturulabilmesinin devlet tarafından hedef olarak belirlenmesidir (Balta, 1972: 113). Bu hedef sayesinde bireylerin sahip oldukları yahut olacakları sosyal haklar yerine getirilmeye çalışılabilecektir. Sosyal devlet, vazifelerini doğru şekilde yapabilmek üzere ekonomi üzerinde birtakım müdahaleler uygulayarak adil bir gelir dağılımı oluşturmaya çalışır, planlı bir kalkınma stratejisi hazırlar. Bireylerin sahip oldukları sosyal hakların yanı sıra, sosyal devlet anlayışının sosyallik özelliği gereği yerine getirmekle yükümlü oldukları birtakım ödevler ve kanunlar çerçevesinde öngörülmüş bazı özveriler göstermek gibi yükümlülükleri bulunmaktadır. “Vergi ödevi”, Anayasa’nın siyasal hak

ve ödevleri düzenleyen dördüncü bölümünde bulunmasına rağmen, daha çok sosyal ve ekonomik nitelikte olması sebebiyle bu yükümlülükler içerisinde yer alır (Aliefendiğlı, 1998:70).

2.6.4. Adalet İlkesi

Tarih sahnesine bakıldığında hangi vergi türlerinin alınacağıın belirlenme yetkisinin krallardan milletlere verilmesi ile ilgili çokça tarihi olay ve süreç yaşandığı görölür. Demokratik sistemlerin, gelişimleri ve tarihi oluşumları esnasında ulusların egemenliklerini, kamu gelirleri üzerinde bulunan yaptırımlarını ve parlamentonun yetki kullanımını devretmesine paralel olarak vergi hakkı da sistematik bir düzleme oturtulmuş ve anayasalarda mali bir alan olarak tertip edilmiştir (Balta, 1972: 115).

Vergi yükünün, toplumu oluşturan bireyler arasında hakkaniyetli bir şekilde dağıtılması adil bir vergi sisteminin esas gayesini oluşturur. Devletin, görevlerini sağlıklı bir şekilde yerine getirebilmesi için ülke içerisinde yaşayan bireylerden belirli ölçütler çerçevesinde vergi alması gerekmektedir. Bu, aynı zamanda vergi adaletini de sağlayacak olan yoldur. İyi bir vergi düzeninden bahsedilecekse, adalet bu düzenin esas özelliğini oluşturmaktadır. Vergi sistemlerinde bu kavramla alakalı olarak “faydalanma ilkesi” ve “ödeme gücü ilkesi” şeklinde iki farklı ilke mevcuttur. Faydalanma ilkesine göre; ödenen vergiler ile kamu hizmetlerinden yararlanma arasında bir bağlantı olmalıdır ki, vergileme sisteminde adalet oluşturulabilsin. Şayet bunun aksi bir durum söz konusu olursa toplumun bir kısmının yararlandığı hizmetleri toplumun diğer kısmının ödemesi durumu oluşur ve vergileme sisteminde mali sömürü baş gösterir. Buna paralel olarak, aldığı kamu hizmetlerinden, katlandıkları maliyete oranla daha fazla yarar sağlayanlar için de mali rant elde etme söz konusu olur. Kamu hizmetlerinin niteliksel özelliklerine bakıldığında faydalanma ilkesinin tam anlamıyla uygulanabilmesi mümkün gözükme de belirli vergi türlerinde vergi ve hizmet arasında dolaylı bağlar kurması muhtemeldir. Bu dolaylı bağlara örnek olarak karayolları için tahsis edilmiş akaryakıt ve çevre hizmetleri için tahsis edilmiş emlak vergilerini vermek mümkündür (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2011: 54).

Ödeme gücü ilkesi ise Adam Smith'den beri önemi vurgulanmakta olan bir vergileme ilkesidir. Bu ilkeye göre vergiyi ödeyecek bireyin ödeme gücü ile vergi

arasında bağlantı olması gerekir. Vergide adillikğin sağlanması adına yüksek gelir sahibi bireylerin, düşük veya orta gelirli bireylere oranla biraz daha fazla vergi ödemeleri gerekmektedir. Yine bu ilkeye göre, bu ilkenin doğru tatbik edilmesi, devletin gelirin yeniden dağıtılması ile ilgili fonksiyonunu da sağlayacaktır. Adalet kavramı öznel nitelik taşıyan ve kişiye göre değişen tanımları olan bir kavram olması sebebiyle sınırları yeterince belirgin değildir. Toplumdaki bireylerin zamana göre farklılıklar arz eden siyasi, ahlaki ve sosyal anlayışları, vergi adaletiyle ilgili belirsizliklerin sebepleri arasındadır. Bu durum, vergide adillik kavramının farklı biçimlerde yorumlanmasını ortaya çıkarmıştır. Fakat ortak kabul gören bir gerçek, vergide adillik ilkesinin zaruri olduğu düşüncesidir. Bu adaleti sağlama hususunda toplumun bütün bireyleri için geçerli kıstaslar oluşturmak neredeyse imkânsızdır. Bunun için birtakım teknik esasların kullanımı, mükelleflerin gerçek ödeme güçlerine ulaşabilmelerini mümkün kılar. Bunun için mükelleflerin geçimlerini idame ettirebileceği gelir kısımlarından vergi alınmaması önemlidir (Aliefendiğlı, 1998:72).

Vergilendirme sisteminde adalet ilkesi, bu ilkeler ile ilgili düzenlemelerin oluşturulması esnasında, yasa koyucunun da adalet ile ilgili kişisel düşüncelerine ve vergilendirme ile ilgili temel birtakım esaslara göre tasarlanır. Bu tasarımın uygulanabilirliğinin de sağlanması elzemdir. Yani adalet ilkesiyle tasarlanmış vergi yasalarının, uygulama esnasında da adalet ters düşmeyecek bir konumda olması, buna göre tatbik edilebilmesi gerekmektedir. Vergilendirme sistemleri düzenlenirken adalet ilkesine bağlı kalınması ve uygulamasının bu yönde yapılması toplum içerisindeki gelir ve servet dağılımını da etkileyerek, adil vergi sisteminin, sosyal adaleti sağlama noktasında sosyal devlete desteği açısından önemli bir araç olmaktadır. Adil vergilendirmenin iki yönü vardır. Bunlar aktif ve pasif yönlerdir. Aktif yönden kast edilen, bireyler arasındaki servet farkının kaldırılması çalışmaları iken; pasif yön, bireylerin ödeme güçlerine göre vergilendirilmesini işaret etmektedir. Vergilendirmede adaletin sağlanabilmesi için çeşitli durumlar söz konusudur. Bunlar; vergi kaçakçılığının ve çifte vergilendirmenin önlenmesi, vergilerin dengeli ve adil dağılımı, bireylerin ailevi ve şahsi durumlarının göz önünde bulundurulması, emek ve sermaye gelirlerinin vergilendirilmesinde farklılık gözetilmesi, yoksul ve zengin bireylerin farklı miktarlarda vergilendirmeye tabi tutulması ve buna benzer durumlardır (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2011: 56-57).

2.6.5. Ödeme Gücü İlkesi

Mali güç oranında vergilendirme (Anayasa md. 73, f.1), sosyal devletin vergi adaletiyle ilişkili olan ilkesi niteliğindedir. Mali güç oranında vergilendirme, dar anlamlı vergi konusunda geçerli olan bir ilkedir (Orhaner, 2000: 51). Bu vergilendirmede şahısların sosyal ve ekonomik halleri dikkate alınarak vergilendirme yapılmaktadır. Böylelikle, halk arasında vergi sorumluluğunun dengeli ve adaletli biçimde paylaşılması için çabalanır (Teziç, 2012: 45). Söz konusu ilke uyarınca, mali güç çoğaldıkça vergi mükellefinin katlanacağı vergi de çoğalacaktır. Bu uygulama, vergide adalet ve eşitlik esasına göredir ve sosyal devlet görüşünün bir uzantısı olarak kabul edilmektedir. “Vergi ödeme gücü”, zamanla ortadan kalkabilen, değişkenlik gösteren, kişiden kişiye farklılaşabilen bir olgudur. Aslında, vergi ödeme gücünün asıl tutarını net biçimde belirlemek zordur (Turhan, 1998: 47). Anayasada, verginin her kişinin mali gücü oranında alınması, vergi uygulamalarında “mali güç ilkesinin” göz önünde bulundurulması ifade edilmiştir. Fakat pratikte, bilhassa kazançtan alınan vergilerde, mali güç ilkesinin hayata geçirildiğini söylemek güçtür. Bilhassa gelir vergilerinde, kimi irat yahut kazançları üniter yapının dışında tutan beyan dışı bırakma, son vergiyi stopaj aracılığıyla alma gibi pratikler ve düzenlemeler mali güç oranında vergilendirmeye zarar vermektedir (Düzgün, 2006: 39).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE SPORCULARIN VERGİLENDİRME REJİMİ VE SPORCULARIN VERGİLENDİRİLMESİNİN VERGİLENDİRMEDE ADALET VE ÖDEME GÜCÜ İLKELERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Çalışmanın bu bölümünde, Türkiye ve örnek ülkeler bağlamında sporcuların vergilendirilmesi ele alınmaktadır. Bu kapsamda mükellefiyet, konu, vergiyi doğuran olay, ücretten indirilecek giderler ve yasal düzenlemeler incelenmektedir. Ayrıca sporcuların vergilendirilmesi hususunda adalet ve eşitlik açısından değerlendirmelere yer verilmektedir.

3.1. Türkiye'de Sporcuların Vergilendirilmesinde Mükellefiyet

Vergi mükellefiyeti dar mükellefiyet ve tam mükellefiyet olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Sporcuların vergilendirilmesinde de mükellefiyet, bu iki başlık altında incelenmektedir.

3.1.1. Dar Mükellef Sporcular

Gelir Vergisi Kanunu'nun 4. maddesinde aranılan koşullara uymayan sporcuların kazançları dar mükellefiyet ilkelerine göre vergilendirilecektir. Bu durum kanunun 6. maddesinde de açıkça belirtilmiştir: "*Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler.*" Bu nedenle, Türkiye'de ikametgahı bulunmayan ya da bir takvim senesi içerisinde 6 aydan uzun bir müddet Türkiye'de bulunmayan sporcular dar mükellef olarak değerlendirilecektir ve bu sporcuların sadece ülke içerisinde sağladıkları kazanç ve iratları vergiye tabi olacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu kapsamında tam ve dar mükellefiyet arasındaki ayırmda, vatandaşlık bir ölçüt olarak benimsenmemiştir. Kanunun 4. maddesinde belirlenen

yerleşim yeri ya da belirli bir süre ülkede bulunma kriterlerini taşıyan kişiler Türk vatandaşı ya da yabancı ülke vatandaşı olmaları göz önünde bulundurulmaksızın tam mükellef olarak değerlendirilecektir. Öte yandan, dar mükellef olarak genellikle yabancı sporcular kabul edilmektedir. Zira bu sporcuların yerleşim yerleri çoğunlukla yurt dışında olduğundan, diğer kriter olan Türkiye'de bulunma süreleri GVK m. 4'te düzenlenmiş olan süreyi aşmıyor ise, bu kişiler dar mükellef olarak kabul edileceklerdir. Ancak her ne kadar bu durumla nadiren karşılaşıyorsa da yerleşim yerleri Türkiye'de ise yahut öngörülen süreden daha uzun bir süre Türkiye'de oturuyorlar ise tam mükellef olarak değerlendirileceklerdir.

Netice itibariyle yabancı ülkelerin vatandaşı olan sporcuların mükellefiyet tipinin belirlenmesinde daha çok önem arz eden husus, bu sporcuların ülke içerisinde bir takvim yılında 6 aydan fazla bir müddet bulunup bulunmadıklarıdır. 6 aydan kısa bir müddet için Türkiye'de bulunan sporcular dar mükellef olarak addedilecekler ve sadece ülke içerisinde kazandıkları gelir üzerinden vergi ödeyeceklerdir. Öte yandan 6 ayı geçkin bir süre ülkede oturan sporcuların hem Türkiye'de hem de ülke dışında sağladıkları gelirlerin tümü vergiye tabi olacaktır.

Öte yandan Türk uyruklu olmalarına rağmen Gelir Vergisi Kanunu'nun 4. maddesinde belirlenmiş kriterleri sağlamayan sporcular da dar mükellef olabilirler. Bir diğer ifade ile yerleşim yeri Türkiye'de bulunmayan yahut bir takvim yılı içerisinde 6 aydan kısa bir müddet Türkiye'de yaşayan sporcular da dar mükellef olarak kabul edilecekler ve sadece ülke içinde elde ettikleri gelir üzerinden vergi ödeyeceklerdir (Akdoğan, 2001, s. 72).

Tüm bu sayılanlar meselenin teorik boyutu ile ilgilidir. Bu bağlamda her somut olayın şartları ayrı ayrı değerlendirilmeli ve ona göre neticeye ulaşılması gerekmektedir. Yerleşim yeri ya da Türkiye'de bulunma süresi gibi kişinin mükellefiyet türü üzerinde etkisi olan unsurların her olayda ayrı ayrı ele alınması yerinde olacaktır.

3.1.2. Tam Mükellef Sporcular

Tam mükellefiyette kural, yedi gelir unsurunun hepsinden veya bir bölümünden sağlanan irat ve kazançların senelik beyanname ile bildirilmesi ve bu irat ve kazançların toplamından vergi hesaplanmasıdır. Senelik beyanname ve gelirlerin toplanmasıyla alakalı kimi kısıtlamalar ve istisnalar bulunmasının yanı sıra, bunlara katılan her gelir unsurunun belirlenmesinde farklı yöntemler uygulanmaktadır. Tam mükellef kurumların, bilanço esasına göre belirlenen bir hesap dönemi içerisinde sağlanan safi kurum kazancı vergiye tabi olacaktır (Öz, 2006: 7).

Gelir Vergisi Kanunu'nun 4. maddesinde aranılan koşulları taşıyan sporcular tam mükellef olarak değerlendirilirler. Bu bağlamda, yerleşim yeri Türkiye'de olan ya da bir takvim senesi içerisinde sürekli olarak 6 aydan uzun süre Türkiye'de bulunan sporcular tam mükellef olarak kabul edilecekler ve hem yurt içinde hem de yurt dışında sağladıkları gelirlerin tümü üzerinden vergi ödemekle yükümlü olacaklardır.

3.2. Sporcuların Vergilendirilmesinde Konu

Bu başlık altında sporcuların vergilendirilmesinde konuyu oluşturan; transfer ücretleri, aylık ücretler, primler, reklam giderleri ve istisnalar açıklanmaktadır.

3.2.1. Transfer Ücretleri

Transfer ücreti, profesyonel sporcunun anlaşmalı olduğu kulüpten bir diğerine transferi, süreli olarak kulüp değiştirmesi ya da amatör futbolcunun profesyonel olması gibi nedenlerden ötürü sağladığı gelir şeklinde tanımlanmaktadır. Lewis ve Taylor'a göre sporcuların transfer ücretleri, kişilerin bu alandaki yeteneklerine, sağlık durumuna, kondisyonuna, daha önce kaydettiği başarılarına, milli takıma katılıp katılmadığına ve şöhreti gibi koşullara göre belirlenebilir (Lewis & Taylor, 2014:872). Bu ücretin ödeme usulü ve zamanı sözleşme ile düzenlenir, ancak sözleşmede bu yönde bir hüküm bulunmuyorsa kural, her ayın son günü bütün ayı içerecek biçimde ödenmesidir

Profesyonel Futbolcuların Statüsü ve Transferleri Talimatı (PFSTT)'nin 2. maddesinin c bendi uyarınca; transfer: "futbolcunun ilk kez profesyonel sözleşme imzalaması, mevcut kulübünden başka bir kulüple sözleşme imzalaması veya geçici olarak kulüp değiştirmesini..." ifade etmektedir. Buradan da anlaşılacağı üzere futbolcu transferlerinde üçlü bir ayırım benimsenmiştir. İlk olarak, futbolcu amatörlükten profesyonelliğe geçerek bir kulüp ile anlaşabilir. İkincisi, bir futbolcu anlaşmalı olduğu kulüpten bir diğerine transfer olabilir. Son olarak ise, futbolcu anlaşmalı olduğu kulüp ile ilişkisini koparmadan, süreli olarak bir diğer kulüpte faaliyet göstermek üzere anlaşmaya varabilir.

Tarafların imzalayacakları, TFF'nin belirlemiş olduğu sözleşme formunda, transfer ücretine ilişkin bilgiler bulunmalıdır. Profesyonel futbolcu anlaşmalarının objektif esaslı noktaları olan unsurların; ücret, ödeme usulü ve zamanı ile taraflar olduğu göz önünde bulundurulduğunda, transfer ücretinin sözleşmede yer almaması, Borçlar Kanunu'nun 2. maddesi gereği sözleşmenin kurulmamış sayılmasına yol açacaktır. Bunun yanı sıra TFF de bu sözleşmelerini tescilini gerçekleştirmeyecektir. PFSTT'nin 2. maddesinin e bendine göre ücret; "*Profesyonel futbolcunun sözleşmedeki edimleri karşılığı hak kazandığı para ve para ile ölçülebilir diğer değerleri...*" ifade eder. Transfer ücreti de bu kapsama dahildir ve buna bağlı olarak tek tip sözleşme formunda yer alması gereken bilgiler arasındadır.

Transfer ücretleri olmadan küçük ligler yeni yetenekleri yetiştirme teşviklerini kaybederler ve yabancı oyuncularını kadrolarına dâhil edememeleri ve yeteneklerin yetersizliği gibi durumlarla karşılaşır (Verbon, 2007: 25).

3.2.2. Aylık Ücretler

Sporcunun sunduğu hizmet ve mesleki etkinliğine mukabilen, tarafların imzalamış oldukları anlaşma uyarınca her ay ödenen meblağ, aylık ücret olarak ifade edilmektedir. Futbolcular üzerinden örnek verecek olursak, bu meblağın anlaşma ile düzenlenmiş olması zaruri niteliktedir. Sporcuların aylık ücretleri, mevcut asgari ücret

miktarından daha az olarak düzenlenemez ve aksine bir anlaşma bulunmuyorsa her ayın son günü ödenir.

PFSTT'nin 21. maddesinde yer alan ücret tanımında da futbolcunun aylık ücretinin asgari ücretten daha düşük belirlenemeyeceği ve bu ücretin sözleşmede yer alması zorunlu unsurlardan olduğu hükme bağlanmıştır.

PFSTT'nin "*Kulüplerin Yükümlülükleri*" başlıklı 24. maddesinin ilk fıkrasında "*Kulüpler, profesyonel futbolcu sözleşmesinin kendilerine yükledikleri edimlerin yanı sıra...*" ifadesine yer verilerek, kulüplerin futbolcuların aylık ücretlerini kararlaştırılan meblağ üzerinden, kararlaştırılan şekilde ve zamanda ödemekle yükümlü oldukları dolaylı olarak belirtilmiştir. Kulübün bu yükümlülüğünü ihlal etmesi durumunda karşılaşılabilecek yaptırım, PFSTT'nin "*Futbolcunun Fesih Hakkı*" başlıklı 28. maddesinde düzenlenmektedir. Buna göre; "*Kulüp futbolcunun ücretlerini ödemekte temerrüde düşüğü takdirde, futbolcu sözleşmesini feshetmek arzusunda ise, kulübüne ve bilgi için TFF'ye noterden keşide edeceği bir ihtarname ile ücretinin 30 gün içerisinde ödenmesini bildirmek zorundadır. Kulüp, söz konusu mehle rağmen ücretini ödemediği takdirde, futbolcu mehilin sona ermesinden itibaren ancak 7 gün içinde sözleşmesini feshedebilir.*" "*Fesih Usulü*" başlıklı 29. maddenin 1. fıkrasında da futbolcunun (fesih hakkını kullanacak olan tarafın) noterden anlaşmalı olduğu kulübe bir ihtarname göndermesi ve bilgi amacıyla ihbarnamenin bir suretini de TFF'ye göndermesi gerektiği düzenlenmiştir.

3.2.3. Primler

Sporcuların performanslarına bağlı olarak teşvik amacıyla yapılan, transfer ücreti ve aylık ücret dışındaki parasal ya da ayni ödemeler prim olarak adlandırılır. Primler, kulübün müsabakalarda galibiyet kazanması veya başarılı sonuçlar elde etmesi nedeniyle sporculara bir nevi ödül olarak verilmektedir. Primler, mevzuatta düzenlenmemiş olmasına karşın, profesyonel futbolcuların gelirlerinin ciddi bir boyutunu teşkil etmektedir. Öte yandan profesyonel futbolcu anlaşmalarına, prim ile ilgili düzenlemeler eklenmesi olanağı mevcuttur (Canbolat, 1992: 75).

Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesinin 3. fıkrasının 6. bendinde, sporcuların gelirleri arasında prim ödemeleri doğrudan sayılmamışsa da, "*sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler*" ibaresi ile dolaylı olarak primlere atıfta bulunulmuştur¹. Aynı maddenin 3. fıkrasında, "*bu kanunun uygulanmasında, aşağıda yazılı ödemeler de ücret sayılır.*" ifadesine yer verildiğinden, 6. bendin de bu kapsama dahil olması nedeniyle primler de ücret olarak kabul edilecektir (Süzek, 2001: 17). Bir ödemenin ücret kapsamına dahil olup olmadığının belirlenmesinde 61. maddenin verdiği genel tanımın dikkate alınması gerekse de aynı maddenin 3. fıkrası uyarınca prim ödemelerinin ücret olduğu konusunda tartışma bulunmamaktadır.

3.2.4. Reklam Gelirleri

Bir mal ya da hizmetin tanıtılmasına yönelik olarak düzenlenen sözleşmeler kapsamında sağlanan gelirlerin de ücret olup olmadığının tespit edilmesi gerekmektedir. Bu sözleşmenin kurulması ve yürütülmesinde sporcunun anlaşmalı olduğu kulübünün de payı mevcut ise, Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesindeki² genel tanım doğrultusunda bunların da ücret olarak kabulü gerekecektir.

Solberg ve Gratton tarafından 1994- 2000 seneleri arasında Avrupa'daki başarılı futbol takımları üzerinde yapılan çalışmaya göre, futbol takımlarının kendi futbol liglerinde yada uluslararası futbol müsabakalarında başarılı olması reklam gelirlerini yükseltmiştir (Solberg ve Gratton, 2004).

3.2.5. İstisnalar

Sporculara yönelik istisnalar üç kategoride sınıflandırılmaktadır. Bunlar; amatör sporculara ödenen ödül ve ikramiyelerde, milli müsabakalara iştirak eden amatör sporculara ödenen ücretlerde ve demirbaş olarak verilen giyim eşyalarında uygulanan istisnalardır.

¹ Aslında bu konunun ilgili kanunda açık bir şekilde belirtilmesi gerekmektedir. Vergide eşitlik ilkesi bunu zorunlu kılmaktadır. Kaldı ki bu kanunla dolaylı yollardan primlere atıfta bulunulmuştur.

² Ücret, işverene tabi ve muayyen bir iş yerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.

3.2.5.1. Amatör Sporculara Ödenen Ödül ve İkramiyelerde İstisna

Gelir Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinin 1. fıkrasının 3. bendi uyarınca, spor yarışmalarına dahil olan amatör sporcuların elde ettikleri ikramiye ve ödüller vergiye tabi olmayacaktır. 29. maddenin 1. fıkrasında, 3. bendin de dahil olduğu sayılan ödül ve ikramiyelerin, teşvik amacıyla sağlanmasından dolayı vergiden müstesna olacakları ifade edilmiştir.

Profesyonel sporcuların ise kazandıkları ikramiye ve ödüller üzerinden vergi ödeme yükümlülükleri bulunmaktadır. Bu nedenle, bahsedilen istisnadan yararlanabilmek için aranan ilk koşul amatör sporculuktur (Güven ve Aydın, 2004: 88). İlgili madde metninde de sadece amatör sporcuların bu istisnadan yararlanacakları açıkça ifade edilmektedir. Sonuç olarak, söz konusu istisnadan faydalanabilmek için gereken unsurlar, sporcunun amatör seviyede olması, bir yarışmaya katılması ve sporcuya sağlanan ödemenin, ikramiye ve ödül mahiyeti taşıması olarak ifade edilebilir (Sur, 1987: 399).

3.2.5.2. Milli Müsabakalara İştirak Eden Amatör Sporculara Ödenen Ücretlerde İstisna

Gelir Vergisi Kanununun 23. maddesinin 1. fıkrasının 15. bendinde, milli karşılaşmalara katılan sporcuların, çalıştıkları iş yerlerinde kazandıkları ücrete dair bir istisna bulunmaktadır; *"Yüz ve daha aşağı sayıda işçi çalıştıran işyerlerinde bir, yüzden fazla işçi çalıştıran işyerlerinde iki, amatör sporcu çalıştıranların, her yıl milli müsabakalara iştirak ettiklerinin belgelenmesi ve bu amatör sporculara ödenen ücretler. (Asgari ücretin iki katını aşmamak kaydıyla)"*

GVK 23/1 hükmünde yer alan *"aşağıdaki yazılı ücretler Gelir Vergisinden istisna edilmiştir"* ifadesi ile kanun koyucu, açık bir şekilde bahsedilen ücretlere ilişkin iradesini beyan etmiştir. Fakat GVK 29/1 (3) hükmünde olduğu gibi, bu istisnanın düzenlenmesinin amacını belirtmemiştir. Her ne kadar kanunda bu konuda açık bir ifade bulunmasa da, öngörülen istisnanın yalnızca milli müsabakalara katılan amatör

sporculara tanındığı göz önünde bulundurulduğunda, amatör sporcuların ve bu sporcuların istihdam edilmelerinin teşvik edilmesinin amaçlandığı söylenebilir.

3.2.5.3. Sporculara Demirbaş Olarak Verilen Giyim Eşyaları

Gelir Vergisi Kanunu'nun 27. maddesinin 1. fıkrasının 2. bendinde, sporculara özgü olmayan genel bir istisna hükmü bulunmaktadır. Buna göre, "*Demirbaş olarak verilen giyim eşyası (Resmi ve özel daire ve müesseselerce hizmet erbabına için icabı olarak verilen ve bunların işten ayrılmaları halinde geri alınan giyim eşyası);*" Gelir Vergisinden müstesna olacaktır. Sporculara sağlanan spor araç gereç ve ekipmanları da bu kapsama dahildir (Eren, 2006: 101).

3.3. Sporcuların Vergilendirilmesinde Vergiyi Doğuran Olay

Bir sporcu bir takımın üyesi olduğu için maaş alıyorsa bu ücret ödendiği için vergiye tabiidir (Baker, 1999:304). Vergilendirme süreci, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle başlamaktadır. Bu süreç, verginin tarh işlemiyle sürer. Matraha tatbik edilen vergi oranına ve soyut yükümlü olarak karşımıza çıkan kişinin vergi borcunun somut saptaması için uygulanan işlem ve yöntemlere verginin tarhı adı verilir. Tarh işleminin gerçekleştirilebilmesi, matrah olarak bilinen, üzerinden verginin hesaplanabildiği birimi yeterince bilmekle mümkün olmaktadır.

"Vergiyi doğuran olay" olarak adlandırılan kavram, somut vergi ilişkisinin başlangıcını oluşturan kavramdır. 213 sayılı VUK'un 19/1 maddesinde; "Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar." cümlesiyle ifade edilmektedir. Vergiyi doğuran olayın vuku bulmasıyla birlikte, devlet açısından vergi alacağı ve vergi yükümlüsü bakımından da vergi borcu oluşmaktadır. Vergilendirme işleminde sebebi oluşturan etmen, vergiyi doğuran olay olarak karşımıza çıkar. Bu olay, vergi yasasında yer bulan soyut tanıma uygun olarak gerçekleşmesi beklenen somut olayın tezahürüdür (Özay, 1996: 461).

Sporcuların transfer ödemelerinin bir seferde yapılması fazla görülmeyen, istisnai bir durumdur. Bu ödemeler genellikle sözleşme süresine yayılarak yapılır. Bunlar; maç başına ücret, şampiyonluk halinde ek transfer ücreti, garanti para gibi

başlıklarla, periyotlar halinde yapılan ödemelerdir. Sporcuların vergilendirilmesinde vergiyi doğuran olay; tarafların üzerinde anlaşacakları bir yahut birden fazla sözlü veya yazılı iş sözleşmesi gereğince ya da bir spor kulübü derneğinin yahut anonim şirketin sporcuya veya sporcunun temsilcisine nakit olarak ya da hesabına olmak suretiyle ödeme yapmasıyla vuku bulmaktadır (Başaran ve Atay, 2003: 340).

3.4. Sporcu Ücretlerinden İndirilecek Giderler

Gelir Vergisi Kanunu'nun 63. maddesinin 1. fıkrasında gerçek ücretin tanımına yer verilmiştir. Buna göre; "*Ücretin gerçek safi değeri işveren tarafından verilen para ve ayınlarla sağlanan menfaatler toplamından aynı maddede sayılan indirimlerden sonra kalan miktardır.*" Madde gereğince, işçiye yapılacak olan ödemelerin gayrisafi miktarının toplamından SGK ya da Emekli Sandığına yatırılacak olan sigorta primi, emekli aidatı ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 63. maddesinde düzenlenmiş olan diğer indirimlerin düşülmesinin ardından bakiye miktar vergi matrahı olarak kesintiye uğrayacaktır (Cenk, 1999: 869-870).

Gelir Vergisi Kanunu'nun 63. maddesine göre ücret safi değerinin belirlenmesi için indirim yapılacak olan kalemler şu şekildedir:

"1. 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 190ncı maddesi uyarınca yapılan kesintilerle, Ordu Yardımlaşma Kurumu ve benzeri kamu kurumları için yapılan kanuni kesintiler,

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

3. Sigortanın Türkiye'de kâin ve merkezi Türkiye'de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması şartıyla; ücretlinin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortası poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primlerin %50'si ile ölüm, kaza, sağlık, hastalık,

engellilik, işsizlik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primler (İndirim konusu yapılacak primler toplamı, ödendiği ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz. Bakanlar Kurulu bu bentte yer alan oranları yarısına kadar indirmeye, iki katına kadar artırmaya ve belirtilen haddi, asgari ücretin yıllık tutarının iki katını geçmemek üzere yeniden belirlemeye yetkilidir.)

4. Çalışanlar tarafından ilgili kanunlarına göre, sendikalara ödenen aidatlar (Şu kadar ki, aidatın ödendiğinin tevsik edilmesi şarttır.)"

Madde hükmü gereğince, gelir vergisi mükellefi olan sporcuların toplam ücretine denk olan gayri safi ücretten mevcutsa maddede düzenlenmiş olan gider kalemleri düşülerek vergi matrahı hesaplanmalı ve elde edilen matraha %15 oranında kesinti uygulanmalıdır. Eğer ücret net ücret olarak kararlaştırılmışsa, öncelikle buna denk gelen brüt ücret hesaplanarak gayri safi ücrete ulaşılmalı ve daha sonra bahsedilen işlem gerçekleştirilmelidir.

Ücretin gayri safi tutarı, iş görene nakden ücret ödemesi yapılıyor ise, Türk Lirası bazında gerçekleştirilen ödemelerde, bu meblağın itibari değeri, döviz bazında gerçekleştirilen ödemelerde ise, ödeme tarihindeki borsa rayiç bedeline denk gelen Türk Lirası değeridir (Gelirler Kontrolörleri Derneği, 2002: 204).

Kulüplerin sporculara uyguladıkları cezaların ücret üzerindeki etkisine de değinmek gerekmektedir. Sporcu, bir hizmet sözleşmesi karşılığında belirli yükümlülüklerle sahip olduğundan, kulübün mevcut düzenine ve kurallarına uygun hareket etmeli ve aksi yöndeki eylemlerde bulunmamalıdır. Sporcu bu yükümlülüklerine aykırı şekilde davranışlar sergiler ise, kulübün belirli yaptırımlarda bulunma hakkı mevcuttur.

Kulübün amaçlarına ve varlığına ters düşecek eylemlerde bulunmak ve beyanlarda bulunmak, kulüp içi davranış normlarını ihlal etmek, sporcunun kulüp

nizamına uygun hareket etme yükümlülüğünün ihlali anlamına gelir ve kulübün varlığına ve amacına sadakatsizlik teşkil eder (Süzek, 2006: 302).

Sporculara uygulanan cezalar sadece spor karşılaşmaları esnasındaki kusurlu davranışları neticesinde verilmez. Spor ahlakıyla bağdaşmayacak kimi eylemler de (doping gibi) sportif suç teşkil edebilir ve yaptırıma tabi olabilir.

Kulüpler, sporculara çoğunlukla disiplin cezası olarak para cezası vermektedir, kulüplerin özel hukuk tüzel kişileri olmaları nedeniyle bu yaptırımlar da medeni para cezası mahiyetindedir (Petek, 2002: 161). Bunun yanı sıra sporcunun bağlı olduğu federasyonlar da disiplin cezaları uygulayabilmektedir.

PFSTT'nin 24. maddesinin c bendi gereğince kulüpler, belirlemiş oldukları disiplin talimatları ve iç yönetmeliklerini, sezonun başlamasından bir hafta evvelinden TFF'ye bildirmelidirler. Aksi takdirde kulüplerin ilgili sezon esnasında futbolculara para cezaları uygulamalarının bir geçerliliği olmayacaktır. Kulüpler ancak bu bildirim yerine getirdikleri takdirde ve bildirilen talimat ve yönetmeliklerde düzenlemiş oldukları aykırı davranışlar ve bunların yaptırımları doğrultusunda, sporcularına disiplin cezası uygulayabileceklerdir.

"Türkiye Voleybol Federasyonu Ana Statüsü" nün 17. maddesinin 5. fıkrası gereğince ceza kurulu, federasyona bağlı spor dallarında etkinlik gösteren sporcular, menajerler, hakemler, yöneticiler, antrenörler ve diğer görevlilerin gerçekleştireceği spor etiğini ve disiplinini ihlal eden eylemleri ile ilgili ceza vermeye yetkilidir. Ceza kurulunun vereceği kararlara karşı itirazlar, Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü kapsamında kurulan Tahkim Kurulu tarafından incelenerek kesin olarak karara bağlanacaktır.

"Türkiye Basketbol Federasyonu Ana Statüsü" nün 16. maddesinin 5. fıkrası uyarınca; *"Disiplin kurulu, Federasyonun faaliyet programında yer alan veya kurum ve kuruluşlarca, Federasyondan izin alınmak suretiyle, düzenlenen yarış ve faaliyetlerde; kulüp, Federasyona bağlı spor dalları ile ilgili faaliyette bulunan kuruluş, sporcu,*

hakem, antrenör, öğretici, menajer, yönetici ve görevli diğer kişilerin spor ahlakı ve disiplinine aykırı davranışlarına ilişkin disiplin işlerine bakar. Disiplin suçunu oluşturan fiiller ile bu fiillere verilecek cezalara ilişkin hususlar yönetim kurulunca çıkarılacak talimat ile düzenlenir. Disiplin kurulu; yönetim kurulu ve/veya ilgili birimler tarafından kendisine iletilen her türlü disiplin konularını gerekli bilgi ve belgeleri toplamak sureti ile en kısa sürede sonuçlandırır." Disiplin Kurulunun vermiş olduğu kararlara karşı itiraz usulü, voleybol federasyonunun ceza kurulunun vermiş olduğu kararlara karşı itiraz usulü ile aynı şekildedir.

Futbolcunun bir davranışından ötürü hem kulübün hem de TFF'nin ayrı ayrı disiplin cezaları uygulaması ile sıklıkla karşılaşılmaktadır. Mesela, bir karşılaşma esnasında kırmızı kart görmüş olan futbolcu hakkında TFF takip eden maçlar için oynamama cezası uygularken, kulüp de futbolcu hakkında ayriyeten para cezasına uygulayabilmektedir. Ceza Hukukunun temel ilkelerinden olan bir eyleme birden çok ceza verilemez prensibi kapsamında bu durum tartışmaya açılabilirse de, federasyon ile kulüp farklı konumlarda olmaları ve uygulanan yaptırımların kaynağının farklı olması nedeniyle esasında bu yöndeki uygulamalar söz konusu ilkeye aykırılık teşkil etmemektedir (Güzel, 2004: 31-65).

Sporculara bağlı oldukları federasyonun ya da anlaşmalı oldukları kulübün uyguladığı para cezaları, ücretten indirilecek giderlerden değildir. Zira sporcuların kazandıkları ücret gelirinden, kişisel eylemleri ya da sözleşmesel yükümlülüklerin ihlali sonucu karşılaştıkları cezaların indirilmesi konusunda yasal bir düzenleme olmadığı gibi, mantıki bir bağlantı da bulunmamaktadır. Kaldı ki, Gelir Vergisi Kanunu'nun 63. maddesinde indirim yapılacak kalemler tahdidi olarak sayıldığından (Ulucan, Eyrenci ve Taşkent, 2006: 121), bunlara yorum ya da kıyas yoluyla ayrıca bir kalem eklemek de mümkün değildir. Bu nedenle, söz konusu parasal disiplin cezaları ücretten indirilemez.

3.5. Sporcuların Vergilendirilmesine İlişkin Hukuksal Düzenlemeler

Çalışmanın bu bölümünde, sporcuların vergilendirilmesine ilişkin hukuksal düzenlemeler ele alınmaktadır. Bunlar; 4842 sayılı yasa ve 5766 sayılı yasadır.

3.5.1. 4842 Sayılı Yasa Gereğince Sporcuların Vergilendirilmesi

Sporcuların vergilendirilmesinde zaman içinde birçok istisna getirilmiş, getirilen istisnalar yine zaman içinde değişikliğe uğramıştır. Belirli dönemlerde profesyonel sporcuların gelirleri, gelir vergisinden muaf sayılmış, ancak sonrasında tekrar gelir vergisine tabi tutulmuştur. Örneğin 01.01.1994 tarihinden önce transfer ücreti üzerinden %15 stopaj uygulanırken³ 26.12.1993 tarihinden sonra bu uygulamaya son verilmiştir⁴. Bu başlık altında 24.03.2003 tarihinden 31.12.2017 tarihine kadarki süreçte ilgili mevzuatta yaşanan dönüşüm ele alınmaktadır.

Bu çerçevede 09.04.2003 kabul tarihli 4842 sayılı kanununun 17.maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nda yapılan değişiklikle Gelir Vergisi Kanunu'na geçici 64. madde dahil edilmiştir. Bahsedilen maddeyle, sporculara ücret şeklinde gerçekleştirilen ödemeler, 31.12.2007'ye değin gelir verginden müstesna kabul edilmiş ve bu ödemelere yüzde 15 nispetinde gelir vergisi stopajı uygulanmıştır. Bakanlar Kuruluna ise, yüzde 15 olan oranı yüzde 25'e değin yükseltme yahut yasal orana düşürme yetkisi verilmiştir. İlgili yasa maddesine bakıldığında öncelikle dikkati çeken, daha önceki istisnalardan değişik olarak istisnanın sporcunun sağladığı transfer geliriyle kısıtlanmayıp gerçekleştirilen bütün ödemelerin gelir vergisinden hariç tutulmasıdır. Bu düzenlemeyle, öncekilere kıyasla istisna daha geniş tutulmuştur. 4842 sayılı kanun ile sporcuların vergiye tabi tutulmasında tekrar sabit (tek) oranlı uygulamaya geçilmiştir. Böylelikle, tek bir oran saptanarak sporculara yapılan ücretlerden artan orali tarife uyarınca tevkifat yapılmasının önüne geçilmiştir (Özmen, 2008: 129-130).

3.5.2. 5766 Sayılı Yasa Gereğince Sporcuların Vergilendirilmesi

Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan ve 4842 Sayılı Yasa ile getirilen geçici 64. madde uyarınca, sporculara verilen ücret ve ücret kabul edilen ödemelerde yüzde 15 nispetinde tevkifat yapılmasına dair hükmün uygulama dönemi 31.12.2007'de sona ermiştir. 01.07.2008 tarihli 5766 Sayılı Yasa'nın 8. maddesi ile Gelir Vergisi

³ Stopaj oranı ise Bakanlar Kurulunun 1992/3802 sayılı kararıyla belirlenmiştir.

⁴ 3946 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu'nda yapılan değişiklikler sonrasında sporcuların tüm kazançları GVK'nun 103. ve 104. maddelerine göre vergilendirilmiştir.

Kanunu'na geçici 72. madde eklenmiştir. Yasaya dâhil edilen geçici 72. madde ile, sporcu ücretlerinin ve ücret kabul edilen ödemelerin vergiye tabi tutulması tekrar düzenlenmiştir. 01.07.2008 – 31.12.2017 döneminde geçerli olan bu düzenleme, Maliye Bakanlığı'nın çıkardığı 267 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliği ile yönlendirilmiştir. Bu çerçevede geçici 72.madde de;

“31/12/2017 tarihine kadar sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemelerden aşağıdaki oranlarda gelir vergisi tevkifatı yapılır.

a) Lig usulüne tabi spor dallarında;

1) En üst ligdekiler için % 15,

2) En üst altı ligdekiler için % 10,

3) Diğer liglerdeki için % 5,

b) Lig usulüne tabi olmayan spor dallarındaki sporculara yapılan ödemeler ile milli sporculara uluslararası müsabakalara katılmaları karşılığında yapılan ödemelerden % 5.

(2) Bu ödemeler üzerinden 94 üncü madde kapsamında ayrıca tevkifat yapılmaz. Bu gelirler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler dolayısıyla beyanname verilmesi halinde de bu gelirler beyannameye dahil edilmez.

(3) Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce yapılmış olan ücret ve ücret sayılan ödemelerin vergilendirilmesinde 31/12/2007 tarihinde yürürlükte olan hükümler uygulanır.

(4) Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.” hükmüne yer verilmiştir. Söz konusu madde uyarınca bu oranlar:

- “Spor Toto Süper Liginde oynayan futbolcular için %15,
- PTT 1. Liginde oynayan futbolcular için %10,

- Diğer liglerde oynayan futbolcular için % 5” şeklindedir.

Bahsedilen tebliğde belirtildiği şekilde, sporculara gerçekleştirilen bu ödemeler, nihai vergileme özelliğinde olmaları sebebiyle ayrıyeten Gelir Vergisi Kanunu madde – 94 bünyesinde tevkifata konu olmayacak ve ücreti alanlarca bu kazançları adına yıllık beyanname verilmeyecek, farklı kazançlarından beyanname verilmesi durumunda da bu kazançlar beyannameye eklenecektir.

3.6. Çeşitli Dünya Ülkelerinde Sporcuların Vergilendirilme Rejimleri

Birçok ülke çalıştıkları yerde geçici olarak ikamet eden sporculara büyük miktarlarda vergiye tabi tutar. Örneğin, bu oran Hindistan’da %10, Fransa’da %15, Portekiz’de %20 ve İtalya’da %30 civarındadır. Ancak Amerika Birleşik Devletleri’nde, Kanada’da, Birleşik Krallıkta, Hollanda’da Avustralya’da, Macaristan’da ve Yeni Zelanda’da net vergi ulusal kural olarak yer almaktadır (Molenaar, 2011:63).

Spor ekonomisi ve sporcuların vergilendirilmesi son yıllarda ülkeler açısından önemli bir gelir kaynağı oluşturmuştur. Özellikle gelişmiş ülkeler açısından farklı bir gelir yapısına sahip olan spor ekonomileri ve sporcuların vergilendirilmesi sporda ekol olarak değerlendirilebilecek olan ülkeler nezdinden incelenmelidir. Bu noktada dört farklı ülke de (İspanya, İngiltere, İtalya ve Almanya) sporcuların vergilendirme rejimleri bu başlık altında değerlendirilmektedir.

Yöntem olarak, karşılaştırma yaparken profesyonel bir futbolcunun senede 10 milyon € kazanç elde ettiği varsayımı üzerinden, ülkemizde ve seçilmiş ülkelerde ödeyecek oldukları vergiler hesaplanacaktır⁵ (Öz ve Akçay; 2013: 15).

⁵ 1 €=0,4249 € ve 1 £=0,3580 £ pariteleri üzerinden dönüşümler yapılmış ve Türk Lirası sonuçları ile karşılaştırma yapılmıştır. Buna göre;

10,000,000 € = 4,249,000 €

10,000,000 £ = 3,580,000 £

3.6.1. İspanya

2005 senesinde İspanya’da, özel bir vergi düzenlemesi olan “Beckham Yasası (The Beckham Law)” kabul edilmiştir. Söz konusu özel düzenlemeyle ülkeye gelen yabancı işçiler (yalnızca futbolcular değil), 01.01.2004’ten sonra geçerli olacak şekilde yüzde 24 sabit oranlı vergiye tabi tutulmuşlardır. Ancak, İspanya’da kullanılan bu düzenlemeden 2010 senesinde vazgeçilmiş ve İspanya’yla İngiltere’nin aynı şartlarda rakip olmalarına olanak veren yeni bir düzene geçilmiştir (Sportsmail Reporter, 2012).

Catalunya Üniversitesi’nde iktisat profesörü olan Jose Maria Gay tarafından The Sun gazetesine verilen demeçte, bu düzenlemenin ardından yabancı sporcuların daha pahalı olacağı belirtilmiş ve bu konuda en az vergiyi alan devletlerden birisiyken artık en fazla vergiyi alan devletlerden biri olmaları nedeniyle Beckham Yasası’nın kaldırılmasının “kötü bir şaka” olduğu belirtilmiştir (Kleven, Landais, & Saez, 2010: 17).

01.01.2012’den sonra İspanya’da geçerli olan, yüzde 24 – 45 aralığındaki artan oranlı vergi uygulamasında, yüzde 0,75 – 7 nispetinde artış yaşanmıştır. Bunun yanında, konulan yüzde 0,75 vergi oranı 17,707 €’ya değin gelirlerde kullanılacak olup, ek olarak konulan yüzde 7 vergi oranıysa, 300,000 €’u geçen gelirlerde kullanılacaktır. Böylece, gelir vergisi uygulamasının en alt basamağında oran yüzde 24’den yüzde 24,75 oranına; en üst basamağındaki vergi oranı yüzde 45’ten yüzde 52 oranına çıkarılmıştır (Sportsmail Reporter, 2015).

17.707 €a kadar (4.328,4825 €)	% 24,75
17.708 €- 33.007 €(4.590 €)	% 30
33.008 €- 53.407 €(8.160 €)	% 40
53.408 €- 120.000 €(31.298,71 €)	% 47
120.001 €- 175.000 €(26.950 €)	% 49

175.001 €- 300.000 €(63.750 €)	% 51
300.001 €'dan fazlası için	% 52

Tablo 2: İspanya 2013 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi (TURMOB, 2016).

Tablo 2'den görüleceği üzere, 300.000 €'a değin ödenecek olan vergi tutarı 139.077,192 €'dur. Senelik kazancın 4.249.000 € olduğu varsayımı altında ödenecek olan vergilerin toplamı;

$$“4.249.000 - 300.000 = 3.949.000 € 3.949.000 \times \%52 = 2.053.480 €$$

$$\text{Toplam Vergi} = 2.053.480 + 139.077.1925 = 2.192.557,193 € = 5,163,118.68”.$$

Buradan anlaşılacağı gibi, Türkiye’de 10 Milyon Lira geliri olan bir profesyonel sporcunun ödeyeceği verginin neredeyse üç buçuk katı vergi borcu hesaplanmaktadır (Öz ve Akçay; 2013: 17).

3.6.2. İngiltere

Bir senede İngiltere’de 183 günden çok kalan yahut peş peşe 4 sene süresince her sene 91 gün İngiltere’ye ziyarette bulunanlar tam mükellef olarak görülmektedirler (Biyar & Yılmaz, 2012: 203). İngiltere Vergi Düzeni’nde tevkifat usulüyle vergilendirme de sıkça kullanılmaktadır. Ücretliler de bu yöntemle vergiye tabi olmaktadır. İşverenler, ödemeler esnasında gelir vergisi kesintisi yaparlar. Vergi mükellefleri beyanname vermekte ve sene boyunca kendilerinden yapılmış olan vergi kesintilerini, hesaplamış oldukları vergiden düşmektedirler.

İngiltere’deki vergi diliminin en üst basamağı olan yüzde 40 oranı, yüzde 50’ye çıktığında, Manchester United takımında top koşturan Cristiano Ronaldo, 2009 senesinde yüzde 50 vergi oranı sebebiyle Real Madrid takımına gitmiştir. Arsenal FC

teknik direktörü Arsene Wenger, İngiltere’de uygulanan yeni vergi düzeniyle Premier Lig’de hakimiyetin yitirileceğini belirtmiştir (Kleven, Landais, & Saez, 2010: 2).

2,790 £’e kadar (279 £)	%10-Başlangıç oranı
32,010 £’e kadar (6,402£)	%20-Temel oran
32,011 £ -150,000 £ (47,196 £)	%40-Daha yüksek oran
N/A	%50-Ek oran
150,000 £’den fazlası için	%45- 6 Nisan’dan sonra

Tablo 3: İngiltere 2013 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi (TURMOB, 2016)

Tablo 3’den anlaşılacağı gibi, 150.000 £’a değin ödenecek vergi şu şekilde hesaplanmaktadır: %10 başlangıç oranı kapsam dışında tutularak %20 temel ve %40 daha yüksek oranların vergi dilimlerinin toplanması ile elde edilir. Bu kapsamda 150.000 £’a değin ödenecek vergi şöyledir: $6,402+47,196= 53,598$ £’dir.

Örneğin; bir kişinin senelik kazancını 3.580.000 £ olarak düşünelim. Bu kazançta ödenecek vergi miktarı şu şekilde hesaplanır:

$$3.580.000-150,000 = 3.430.000 \text{ £}$$

$$3.430.000 \times \%45 = 1.543.500 \text{ £}$$

$$\text{Toplam Vergi} = 1.543.500 \text{ £} + 53.598 \text{ £} = 1.597098 \text{ £’dir.}$$

Anlaşılacağı üzere, Türkiye’de bir profesyonel sporcunun katlanacağı verginin üç katını aşkın vergi ödenmektedir.

3.6.3. İtalya

Gelir vergisi İtalya’da, artan oranlı tarifeyle hesaplanmakta ve yüzde 23 ile – yüzde 43 arasında seyretmektedir. Bütün kişiler gelir vergisi beyannamesi vermekle yükümlüdür. Burada mukim şahıslar tam mükellef olup dünya genelindeki bütün kazançlarından vergiye tabi olurlarken, dar mükellefiyet dahilindeki şahıslar yalnızca İtalya’da sağladıkları gelirlere vergiye tabi olmaktadır (Biyar & Yılmaz, 2012:

205). Gelir vergisi tarifesi uyarınca bir sporcunun ödeyeceği senelik verginin, aynı kazancın Türkiye’de elde edilmesi durumunda ödenecek olan vergiden daha yüksek olacağı görülmektedir. İngiltere’ye oranlandığında ise daha az olacağı görülecektir (Öz ve Akçay: 2013: 15).

15,000 €a kadar (3,450 €)	% 23
15,001 €- 28,000 €(3,510 €)	% 27
28,001 €- 55,000 €(10,260 €)	% 38
55,001 €- 75,000 €(8,200 €)	% 41
75,000 €’dan fazlası için	% 43

Tablo 4: İtalya 2013 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi (TURMOB, 2016)

Tablo 4’ten anlaşılacağı üzere, 75.000 € tutarına değin ödenecek vergi tutarı 25.420 €dur. 300.000 €’ya değin vergi oranı yüzde 43 olup, (96.750 + 25.420) 122.170 €tutarında vergi hesap edilmektedir. Senelik kazancın 4.249.000 € olduğu düşüncesiyle verilecek toplam vergi;

$$4.249.000 - 300.000 = 3.949.000 \text{ €}$$

$$3.949.000 \times \%46 = 1.816.540 \text{ €}$$

$$\text{Toplam Vergi} = 1.816.540 + 122.170 = 1.938.710 \text{ €} = 4.565.656,31$$

Anlaşılacağı üzere, Türkiye’de 10 Milyon Lira geliri olan bir profesyonel sporcunun vereceği verginin üç katının üstünde vergi tutarı hesap edilmektedir.

3.6.4. Almanya

Almanya vergi düzeninde, 2001 ve 2008 senelerinde detaylı değişiklikler oluşmuştur. Söz konusu değişiklikler genellikle şahıslar ve kuruluşlara uygulanan vergi tarifesinin azaltılmasıyla alakalıdır. Şahıslar adına artan oranlı vergi kullanılan Almanya’da, vergi diliminin en alt basamağına yüzde 14, en üst basamağına ise yüzde

45 oranında vergi uygulanmaktadır. Bunun yanı sıra, gelir vergisinin ardından kişilerin kazançları üstünden yüzde 5,5 nispetinde “dayanışma vergisi (solidarity tax) ve yüzde 8 ila 9 nispetinde “kilise vergisi (church tax)” hesaplanmaktadır (Cerrahoğlu & İmamoğlu, 2000: 47).

8.130 €a kadar	% 0
8.131 €- 52.881 €(6.265 €)	% 14
52.882 €- 250.730 €(83.096.58 €)	% 42
250.731 €’dan fazlası	% 45

Tablo 5: Almanya 2013 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi (TURMOB, 2016)

Tablo 5’ten anlaşılacağı üzere, 250.730 €’a değin verilecek vergi 89.361.58 € olarak hesaplanmaktadır. Senelik kazancın 4.249.000 € olduğu düşüncesiyle verilecek toplam vergi;

$$4.249.000 - 250.730 = 3.998.270 \text{ €}$$

$$3.998.270 \times \%45 = 1.799.221,5 \text{ €}$$

$$\text{Toplam Vergi} = 1.799.221,5 + 89.361,58 = 1.888.583,08\text{€} = 4.445.786,09.$$

Anlaşılacağı üzere, Türkiye’de 10 Milyon Lira geliri olan profesyonel sporcunun vereceği verginin yaklaşık üç katı vergi borcu hesap edilmektedir.

3.7. Sporcuların Vergilendirilmesinin Vergilemede Adalet ve Ödeme Gücü Açısından Değerlendirilmesi

1982 Anayasası’nda yer alan adalet ilkesi ve ödeme gücü (mali güce göre vergilendirme) ilkesi, güncelliğini ve magazin değerini uzun süredir koruyan ve sporcunun oynadığı lige, yeteneklerine, ulusal ve uluslararası ününe ve popülaritesine göre makul rakamlardan başlayıp astronomik rakamlara çıkabilen sporcu gelirlerinin ne

kadarının vergi olarak devlete ödendiği konusu ile yakından ilgili olan iki vergilendirme ilkesidir.

Adalet ilkesinin pratik uygulamaları kapsamında yatay vergi adaleti ve dikey vergi adaleti, bir vergi sisteminin dayandığı ölçütlerin adillığının değerlendirilmesinde başvurulabilecek hukuksal kavramlardır.

Yatay vergi adaleti (vergide yatay eşitlik), kanun önünde aynı durumda olanlara aynı şekilde davranılmasını, böylelikle vergilendirme ölçütlerinin esas aldığı (örneğin ücret) konular dışında herhangi bir farklılık (örneğin yaş, cinsiyet, ırk, çalışma alanı vb.) gösteren bireylere farklı davranılmamasını sağlar. Dikey vergi adaleti (vergide dikey eşitlik) ise vergi adaletinden bahsederken sezgisel olarak ilk akla gelen ‘daha çok kazananın daha çok vergi vermesi’ gerekliliği ile ilgilidir. Buna göre miktar olarak daha fazla gelire, sayıca daha fazla gelir kaynağına ve genel olarak daha fazla olanağa sahip kişilerden daha yüksek oranlarda ve miktarlarda vergi alınması gerekir (Görür, 2010: 11).

Mevzuatla güvence altına alınan vergilendirmede adaletin en önemli kıstası mali güçtür. Mali güce göre hesaplanacak vergiler, ödeme gücü düşük veya yüksek olan her vatandaşın eş derecede fedakarlıkta bulunmasını sağlar (Görür, 2010: 18). Örneğin, her vatandaşın toplam gelirinin %20’sini vergi olarak ödediği bir sistem bu bağlamda adaletsiz sayılabilir, çünkü yüksek gelir segmentindeki bireyler için gelirlerinin beşte biri, düşük gelir segmentteki bireyler için olacağından daha cüzi bir fedakarlık olacaktır.

Önceki başlıklarda incelenmiş olan çeşitli dünya ülkelerinde sporcuların vergilendirilme rejimlerine bakıldığında, bu rejimlerin belirlenmesinde mali güce göre vergilendirme ilkesine ve dikey vergi adaletine uyulduğu gözlenmektedir. Bununla beraber, sporcuların uymakla yükümlü oldukları gelir vergisi tarifelerinin oluşturulmasında sporcunun faaliyet gösterdiği spor dalındaki profesyonel organizasyonel yapılanmadan bağımsız hareket edildiği ve aralıkların tamamen toplam gelir miktarına göre belirlendiği görülmektedir. Bu ülkelerde, gelirleri altı haneli rakamlara çıktığında sporcuların gelirlerinin yarısını gelir vergisi olarak ödemekle

yükümlü oldukları ve ödeme gücünü baz alan adil politikaların uygulandığı görülmektedir.

Türkiye özelinde, kapsamı ve yükümlülükleri aralıklarla değişen geçici yasalarla idare edilmekte olan sporcu vergilendirilme rejimi, önceki bölümlerde ele alınan yabancı ülkelerle karşılaştırıldığında hem yatay ve dikey eşitliğe, hem de mali güce göre vergilendirme ilkesine daha az uyum sağlamaktadır. Yatay eşitliğin gözetilmediğine kanıt olarak profesyonel sporcuların İş Kanunu kapsamı dışında bırakılması, ancak amatör ve yarı profesyonel sporcuların İş Kanunu kapsamında ele alınması; bu şekilde hem profesyonel sporculuk ve diğer çalışma alanları arasında, hem de profesyonel ile amatör ve yarı profesyonel oyuncular arasında ayırım yapılması gösterilebilir. Dikey eşitliliğin daha az vurgulandığına kanıt ise sporcu vergilendirme rejiminin belirlenmesinde gelir miktarının değil sporcunun oynadığı lig seviyesinin esas alınması, ligi bulunan spor dalları dışındaki spor dallarında faaliyet gösteren sporcular içinse yine gelir miktarının esas alınması yerine gelir miktarı üzerinden sabit bir oran belirlenmesidir. Bununla beraber, lig seviyesine göre belirlenmiş oranlar da, lig dışı sporlar için belirlenmiş sabit oran da diğer ülkelerle karşılaştırıldığında oldukça cüzi görünmektedir. Profesyonel bir spor dalında, medyada açıklanması üzerine sporseverlerin haftalarca tartıştığı astronomik ücretleri alan en üst lig oyuncuları, toplam gelirleri üzerinden %15 gelir vergisi ödemektedir. Aynı klasmanda bulunan, benzer ücretler alan yabancı oyuncular ise ülkeleri tarafından yüzde 40 ile 55 arasında değişen gelir vergisi tarifelerine tabi tutulmaktadır. Yerli sporculardan yükümlü oldukları verginin tevkifat yoluyla, ödemesinin bağlı oldukları kulüp tarafından sporcuya yapılacak ödeme miktarından azaltılması şeklinde gerçekleşmesi de, gelir vergisini stopaj yoluyla değil kademeli vergilendirmeye tabi olarak ödeyen diğer partilerin aksine, sporcuların lehinedir (Arseven & Şirin, 2012: 47).

Sporcuların güncel vergilendirme rejimini içeren, 5766 Sayılı Kanun'un 8. maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici nitelikteki 72. maddenin geçerliliği 31 Aralık 2017'de dolacaktır. Ancak vergi hukukçuları, geçerlilik dolduktan sonra çıkarılacak yeni yasanın da statükoyu devam ettireceğini ve spora teşvik gibi hafifletici nedenlerle de olsa, sporcuların vergilendirilmesi hususundaki adaletsizliklerin ve halkın

bu konudaki Őikayeti ve rahatsızlığının devam edeceğini 6ng6rmektedir (Arseven & Şirin, 2012: 50).



SONUÇ

Kamu harcamalarının finansmanında önemli bir yere sahip olan vergiler ile ilgili düzenlemelerde gerek kanun koyucu gerekse uygulayıcılar bazı temel ilkelere bağlı kalmak zorundadır. Bu temel ilkeler vergileme ilkesi olarak adlandırılabilir. Adalet ve ödeme gücü ilkeleri vergileme ilkeleri içerisinde uyulması gereken ve vergilendirme yetkisini sınırlayan nitelikli kavramlardır. Türkiye’de vergilemede adalet ve ödeme gücü ilkelerinin tartışma konusu yapıldığı alanlardan birisi sporcuların vergilendirme rejimlerine ilişkindir. Bilindiği üzere Türkiye, sporcuların vergilendirilmesinde bir nevi vergi cenneti olarak görülmekte bu da çeşitli eleştirileri beraberinde getirmektedir.

Vergi mükellefiyeti kapsamında sporcular, dar mükellef ve tam mükellef sporcular olmak üzere iki kategoride incelenmektedir. Gelir Vergisi Kanunu kapsamında tam ve dar mükellefiyet ayrımında vatandaşlık bir ölçüt değildir (madde 4). Genellikle yabancı sporcular dar mükellef olarak kabul edilmektedir. Çünkü bu kişilerin yerleşim yeri genellikle yurt dışıdır ve Türkiye’de bulunma süreleri GVK madde 4 ile düzenlenen süreyi aşmıyor ise, dar mükellef olarak değerlendirilmeleri gerekmektedir. Eğer yabancı sporcular Türkiye’de öngörülen süreden fazla oturmuş ise ya da Türkiye’de ikamet ediyorlar ise tam mükellefiyet kapsamında değerlendirilirler ancak bu durum nadir olarak gerçekleşmektedir. Bunun yanında, Türk olup söz konusu maddedeki kriterleri sağlamayan sporcular da dar mükellef olarak değerlendirilebilmektedir.

Sporcuların vergilendirilmesinde konu; transfer ücretleri, aylık ücretler, primler ve reklam gelirleridir. Transfer ücretleri; profesyonel sporcuların anlaşmalı oldukları kulüpten bir diğerine transfer olması ile sağladıkları gelir anlamına gelmektedir. Aylık ücretler ise sporcunun mesleki etkinliği ve sunduğu hizmetler karşılığında aldığı aylık ödemedir. Bunun yanında sporcular, performanslarına bağlı teşvik amacıyla prim adı verilen aynı ödemeler de almaktadır. Bir mal ya da hizmetin tanıtılmasında da sporcuların reklam gelirleri bulunmaktadır. Bütün bu gelirler; sporcuların vergilendirilmesinde konuyu oluşturmaktadır. GVK’nin 63. maddesi hükmü kapsamında, gelir vergisi mükellefi olan sporcuların toplam ücretine denk gelen gayri safi ücretten mevcut ise gider kalemleri düşülerek vergi matrahı hesaplanmakta ve bu matraha %15 oranında kesinti uygulanmaktadır. Spor kulüplerinin de ücret üzerinde

etkisi bulunmaktadır. Bu etki, kulüpler tarafından sporculara uygulanan cezalar ile gerçekleşmektedir.

Sporcuların vergilendirilmesine ilişkin hukuksal düzenlemeler, 4842 sayılı Yasa ve 5766 sayılı Yasa ile gerçekleştirilmiştir. 24.03.2003 ve 31.12.2007 tarihleri arasındaki uygulamada, Bakanlar Kurulu'na yüzde 15 oranındaki oranı 25'e kadar yükseltme veya yasal orana düşürme yetkisi verilmiştir. Bu uygulamada istisnalar daha geniş tutulmuştur ve artan oranlı tarife uyarınca tevkifat yapılması engellenmiştir. İstisna, sporcunun kazandığı transfer geliri ile sınırlanmamış ve tüm ödemeleri gelir vergisinden hariç tutulmuştur. 31.12.2007 tarihi itibarıyla bu uygulama sona ermiş ve sporcu ücretlerinin vergiye tabi tutulması yeniden düzenlenmiştir. 01.07.2008 ve 31.12.2017 tarihleri arasındaki ödemelerin vergiye tabi tutulmasına ilişkin düzenleme geçici madde 72'de bulunmaktadır. Düzenlemeye göre sporculara yapılan ödemeler, nihai vergileme özelliğinde olmalarından ötürü ayrıca GVK madde 94 kapsamında tevkifat yapılmayacak ve ücreti alanlar bu kazançları adına yıllık beyanname vermeyecektir. 5766 sayılı Yasa'nın 8. maddesi ile GVK'ye geçici 72. madde eklenmiştir. Bu madde kapsamında 31.12.2017'ye kadar lig usulüne tabi spor dallarında en üst ligdekiler için %15, en üst altı ligdekiler için %10, diğer ligdekiler için %5 gelir vergisi tevkifatı yapılmaktadır. Lig usulüne tabi olmayan spor dallarındaki sporculara yapılan ödemeler ve milli sporculara uluslararası müsabakalara katılmaları karşılığında yapılan ödemelerden %5 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılmaktadır. Bu gelirler için yıllık beyanname verilmeyeceği ve bu ödemeler üzerinden madde 94 kapsamında tevkifat yapılmayacağı da geçici maddede belirtilmiştir.

Sporcuların vergilendirme rejimleri dikkate alındığında Türkiye'de önemli sorunlar olduğu görülmektedir. Ciddi bir gelir düzeyine sahip sporcuların kazançları üzerinden %15 vergi ödemesi ve bu verginin de kulüpleri tarafından karşılanması vergide adalet, eşitlik ve ödeme gücü ilkelerine ters düşmektedir. Bu noktada sporcuların vergilendirilmesine ilişkin yapılacak yeni düzenlemelerin statükoya aykırı olacak şekilde yüksek vergi oranlarına tabi olması gerekmektedir. Böylelikle gelire göre vergilendirme söz konusu olabilecek, özellikle belirli bir kesimin üzerinde yoğunlaşan vergi yükünün dağılımında adalet sağlanabilecektir. Gelir vergisi oranları %15, 20, 27 ve 35 olarak uygulanıyor ve 3. dilimde oran 2018 için %30'a çıkarıldı. En düşük gelir vergisi oranı %15, 13.000'e kadar olan gelirlere uygulanırken astronomik rakamlar elde

eden sporcuların da benzer vergilendirmeye tabi olması, adalet, eşitlik ve ödeme gücü ilkeleriyle bağdaşmamakta ve izlenen bu politika devletin sosyal ve iktisadi adaleti sağlamaya yönelik fonksiyonunun sorgulanmasına yol açmaktadır. Bu kapsam ve çerçevede öneri olarak;

- Vergilerin kulüpler yerine doğrudan sporcular üzerinden alınması,
- Profesyonel sporcular üzerinden alınan vergilerin arttırılması (burada artan oranlı bir tarife adalet ve ödeme gücü açısından uygun olacaktır),
- Sporculara yapılan ek ödemeler (prim vs.) üzerinden alınacak vergilerin kulüplere yansıtılması sunulabilir.



KAYNAKÇA

25165 Sayılı Resmi Gazete. (2003, 07 11).

Acott, C. A. (1999). A brief history of diving and decompression illness. *SPUMS*, 2(29), 98-109.

Ağar, S. (2006). Türk Spor İdaresinde Türkiye Futbol Federasyonu'nun Yeri ve İşlevi. *TBB Dergisi*(63), 271-320.

Akdoğan, A. (2001). Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması. Ankara: Gazi Kitabevi.

- (2006). Kamu Maliyesi. Ankara: Gazi Kitabevi.

Akşar, T., & Merih, K. (2006). Futbol Ekonomisi. İstanbul: Literatür Yayıncılık.

Alptürk, E. (2009). Futbol Endüstrisi ve Kulüplerin Şirketleşme Gerçeği. http://www.xing.com/net/cem_futbol/genel-199527/futbol-endustrisi-ve-kuluplerin-sirketlesme-gercegi 20642108 adresinden alınmıştır

Amman, M. T., İkizler, H. C., & Karagözoğlu, C. (2000). Sporda Sosyal Bilimler. İstanbul: Alfa Yayınevi.

Arıkan, Z. (1997). Vergilendirme Yetkisi ve Kullanımı. Maliye Araştırmaları Merkezi Konferansları Dergisi(37), 269-281.

Arseven, E. B., & Şirin, E. Z. (2012). Tax Planning For Incoming Professional Team Sports Players. *Global Sports Law and Taxation Reports*, 3, 46-50.

Arslan, M. (2011). Vergi Hukuku. Bursa: MKM Yayıncılık.

Aslan, S. (2010). Vergilendirme Yetkisi ve Verginin Yasallığı İlkesi. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Ataş, D. (1971). Demir Ataş'la Kayak. Ankara: Doğu Matbaası.

Baker, William H. (1999). Taxation and Professional Sports - A Look Inside the Huddle. *Marque e Sports Law Review*, 304.

Balta, T. B., İdare Hukuku, C. I, Genel konular, Ankara: AÜ Basımevi 1972.

Başaran, M., & Atay, T. (2003). Spor Faaliyetleri ile Uğraşan Kurumlar ile Profesyonel Futbol Açısından Spor ve Sporcunun Vergilendirilmesi ve Vergi Avantajları. Ankara: Yaklaşım Yayınları.

Başaran, M., Atay T., Spor ve Sporcunun Vergilendirilmesi ve Vergi Avantajları, Ankara: Bilgi Yayınevi, 2003

Baturel, Ö. F. (2007). Kamu Maliyesi ve Yönetimi. İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi Yayınları.

Bilici, N., & Bilici, A. (2011). Kamu Maliyesi. Ankara: Seçkin Yayınevi.

Can, B. (2008). Bayan Voleybolcularda Denge Antrenmanlarının Yorgunluk Ortamında Propriosepsiyon Duygusuna Etkisi. Doktora Tezi. Gazi Üniversitesi Sağlık Bilimleri Enstitüsü.

Canbolat, T. (1992). Türk Hukukunda Asıl İşveren- Alt İşveren İlişkileri. İstanbul: Kazancı Yayınevi.

Canyaş, O., & Seçilmiş, İ. E. (2013). Anayasa Mahkemesi'nin Mali Güç İlkesine Yaklaşımına İktisadi Bakış. Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 15(1), 301-315.

Cenk, R. (1999). Ücretler, Tazminatlar ve Harcırah. Ankara: Yaklaşım Yayınları.

Centel, T. (1988). İş Hukukunda Ücret. İstanbul: Türkiye Denizciler Sendikası Yayını.

Cerrahoğlu, N., & İmamoğlu, A. F. (2000). Sporun Ekonomik Boyutu, Almanya Örneği. 1. Gazi Beden Eğitimi ve Spor Bilimleri Kongresi, 2, s. 240-247. Ankara.

Çağan, N. (1980). Demokratik Sosyal Hukuk Devletlerinde Vergilendirme. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 37(1-4), 129-151.

- 1982). Vergilendirme Yetkisi. İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları.

Çankaya, C. (2001). Spor Tesisleri İşletmeciliği ve Planlamacılık. Ders Notları. Bursa.

Çelik, N. (2006). İş Hukuku Dersleri. İstanbul: Beta Yayınları.

Çomaklı, Ş. A., & Gödekli, M. (2011). Vergilemede Anayasal Prensipler. Erzurum: Savaş Kitap ve Yayınevi.

Demirci, A. (2006). Beden Eğitimi ve Spor Yüksekokulu Öğrencileri: Eğitim Fakültesi. İstanbul: Değişim Yayınları.

Demirdağ, M. (2010). Sporun Öğretilebilir Zihinsel Engelli Çocukların Sosyalleşmeleri Üzerine Etkisinin Araştırılması. Yüksek Lisans Tezi. Dumlupınar Üniversitesi Sağlık Bilimleri Enstitüsü.

Demirel, S. (2008, Ocak). Sporculara Verilen Ödüllerden Gelir Vergisi Kesilmeli Mi? Yaklaşım Dergisi(181), 32-47.

Divebook. (2011). Sualtı ansiklopedisi. 03 09, 2016 tarihinde <http://www.divebook.org/tr/encyclopedia-of-underwater/federation-and-organizations> adresinden alındı

Doğrusöz, A. B. (1985). Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü. İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi, 6(1-3), 65-76.

Duygulu, A. (1989). Atletizm- Beden Eğitimi ve Spor Ders Kitabı (1. b.). Ankara: Türk Tarih Kurumu Basımevi.

Düzgün, M. Ö. (2006, 08 10). Vergilendirmede Adalet-Eşitlik İlkeleri ve İlintili Kavramlar. MuhasebeTR: <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/ozden/003/> adresinden alınmıştır

Edizdoğan, N., Çetinkaya, Ö., & Gümüş, E. (2012). Kamu Maliyesi. Bursa: Ekin Yayınevi.

Eren, F. (2006). Borçlar Hukuku Genel Hükümler. İstanbul: Beta Yayınları.

Erginay, A. (1990). Kamu Maliyesi. Ankara: Savaş Yayınları.

Erkiner, K. (2004). Spor ve Hukuk. Güncel Hukuk(7), 30-35.

Erkmen, N., Suveren, S., Göktepe, A. S., & Yazıcıoğlu, K. (2007). Farklı Branşlardaki Sporcuların Denge Performanslarının Karşılaştırılması. Spor Metre Beden Eğitimi ve Spor Bilimleri Dergisi(3), 116-122.

Erkuş, H., & Ateş, L. (2007, Haziran). Kontrol Edilen Yabancı Kurumlar ve 5520 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemelerin İrdelenmesi. Vergi Dünyası(310), 110-119.

Ertaş, Ş., & Petek, H. (2005). Spor Hukuku. Ankara: Yetkin Yayınları.

Esener, T. (1978). İş Hukuku. Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi.

Gelir Vergisi Kanunu, Madde 61. (tarih yok).

Gelirler Kontrolörleri Derneği. (2002). Gelir Vergisi Rehberi. Ankara: Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayınları.

Genç, D. A. (1998). Spor Hukuku Ders Kitabı. İstanbul: Alfa Basım Yayın Dağıtım.

Gökbunar, A. R. (1998). Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme. Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi(4), 177-201.

Görür, H. (2010). *Vergi Hukukunda Adalet İlkesi*. Ekim 2, 2017 tarihinde T.C. İzmir Bölge İdari Mahkemesi: <http://www.izmirbim.adalet.gov.tr/belgeler/makaleler/mesleki/VERG%C4%B0%20HUKUKUNDA%20ADALET.doc> adresinden alındı

Güneş, G. (2008). Verginin Yasallığı İlkesi. İstanbul: On İki Levha Yayınları.

Güven, E., & Aydın, U. (2004). Bireysel İş Hukuku. Eskişehir: Nisan Kitabevi.

Güven, G. (2006). Kütahya'daki Okul Öncesi Eğitim Kurumlarında Uygulanan Oyun ve Spor Programlarının İncelenip Değerlendirilmesi. Yüksek Lisans Tezi. Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Güzel, A. (2004). İş Yasasına Göre Alt İşveren Kavramı ve Asıl İşveren İlişkisinin Sınırları. Çalışma ve Toplum(1).

GVK Madde 94/1. (tarih yok).

Hacıköylü, C. (2001). Türkiye'de Profesyonel Spor Kulüplerinin ve Sporcuların Vergilendirilmesi. Yüksek Lisans Tezi. Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Işık, A. K., Karayılmazlar, E., Organ, İ., & Işık, H. (2005). Kamu maliyesi. Bursa: Ekin Kitabevi.

İpek, S. (2003, Ekim). Futbolcuların Vergilendirilmesi İle İlgili Düzenlemeler ve 4842 Sayılı Kanun. Vergi Sorunları Dergisi(181).

Kaneti, S. (1989). Vergi Hukuku. İstanbul: Filiz Kitabevi.

Keten, M. (1993). Türkiye’de Spor. İstanbul: Polat Ofset.

Kleven, Henrik & Landais, Camille & Saez, Emmanuel. (2012). Taxation and International Migration of Superstars: Evidence from the European Football Market, NBER Working Paper.

Kurdakul, S. (1984). Kayak. İstanbul: Adam Yayıncılık ve Matbaacılık.

Küçük, V., & Acet, M. (2002). Bir Kişilik Özelliği Olarak Suçluluk ve Sporla İlişkisi. DPÜ Sosyal Bilimler Dergisi(7), 369-375.

Küçükgüngör, E. (1999). Türk Hukukunda Sporcuların Hukuki Durumu. Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2(1), 127-139.

Lewis Adam & Taylor, Jonathan. (2008) Sport: Law And Practice, Tottel Publishing.

Mevzuat.gov.tr. (2001, Aralık 7). Sporcu Lisans, Tescil, Vize ve Transfer Yönetmeliği. Nisan 18, 2017 tarihinde Mevzuat Bilgi Sistemi: <http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=7.5.4187&sourceXmlSearch=SPORCU%20L%20SANS,%20TESC%20BOL,%20V%20ZE%20VE%20TRANSFER%20Y%20NETMEL%20B%209E%20B0&MevzuatIliski=0> adresinden alındı

Mikdat, G. (2004). Ücretin Belirlenmesi ve Değiştirilmesi Yöntemlerine İlişkin Bir Yargıtay Kararının Düşündükleri. Kamu-İş Hukuku ve İktisat Dergisi, 7(3).

Molenaar, Dick. (2011). Available Options to change Article 17 (Artistes and Sportsman). International Taxation, Vol.4, Issue 1, 63.

Nadaroğlu, H. (1992). Kamu Maliyesi Teorisi. İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım.

Nomer, E. (1997). Vatandaşlık Hukuku. İstanbul: Filiz Kitabevi.

Ortaç, R., & Saraçoğlu, F. (1998, Kasım). Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesinde Farklı Vergi Tarifesi Uygulamasının Değerlendirilmesi. *Yaklaşım Dergisi*(71), 17-29.

Öncel, M., Kumrulu, A., & Çağan, N. (2013). *Vergi Hukuku*. Ankara: Turhan Kitabevi.

Öz, E. (2004). *Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Öz, E., Akçay, F., (2013). “Futbolcular Özelinde Sporcuların Vergilendirilmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, (300), 35-54.

Öz, S. N. (2006). *Kurumlar Vergisi Kanunu’na Göre Türkiye’de Kontrol Edilen Yabancı Kurum Uygulaması*. Ankara: TÜRMOB Yayınları.

Özer, İ. (1977). *Vergileme İlkeleri ve Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Doğan Basımevi.

Öztürk, N. (2013). *Kamu Mali Yönetimi Mali Kurumlar*. Bursa: Ekin Yayınevi.

Pehlivan, O. (2004). *Kamu Maliyesi*. Trabzon: Derya Kitabevi.

Petek, H. (2002). *Profesyonel Futbolcu Sözleşmesi*. Ankara: Yetkin Yayınları.

Resmi Gazete. (1959, Haziran 15). Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu. (10231).

Resmi Gazete. (1964, Temmuz 11). Damga Vergisi Kanunu. (11751).

Resmi Gazete. (1970, Ağustos 11). Emlak Vergisi Kanunu. (13576).

Resmi Gazete. (1984, Kasım 2). KDV Kanunu. (18563).

Resmi Gazete. (1999, Kasım 4). Gümrük Vergisi Kanunu. (23866).

Resmi Gazete. (1999, Mart 20). TFF Yayın Talimatı. (23645).

Resmi Gazete. (2000, Nisan 20). 4563 Sayılı Kanun. (21273).

Resmi Gazete. (2004, Kasım 23). Dernekler Kanunu. (25649).

Resmi Gazete. (2006, Haziran 21). Kurumlar Vergisi Kanunu. (26205).

Rosen, Harvey. (2002) *Public Finance*. Sixth Edition, McGraw-Hill.

Sarı, H. (2007). Özel Eğitime Muhtaç Öğrencilerin Eğitimleriyle İlgili Çağdaş Öneriler. Ankara: Pegem A Yayıncılık.

Savaş, İ. (1998). Spor Sözlüğü. İstanbul: Remzi Kitabevi.

Sayar, N. (1975). Kamu Maliyesi. İstanbul: İ.İ.T.A. Nihat Sayar - Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları.

Sayar, Ö. Ö., Özbulut, M., & Küçükkaraca, N. (2008). Özürlülerde Toplumsal Bütünleşmeye Bir Adım. Sosyal Hizmet Uzmanları Derneği Genel Merkezi, 10(14).

Sever, Ö., & Topçular, Ş. (2009). Futbol A.Ş.
http://www.haberciyes.com/haber_detay.asp?haberID=142 adresinden 02.09.2017 tarihinde 09.30'da alınmıştır.

Solberg H, Arne C. Gratton, (2004). "Would European Soccer Clubs Benefit From Playing in a Super League?". Soccer and Society, Vol. 5, No: 1.

Somers, L. H. (2012). History of diving: selected event. 03.09.2017 tarihinde <http://www.oseh.umich.edu/articles/history.pdf> adresinden alındı

Soydan, B. Y. (1995). Uluslararası Vergi Anlaşmaları. İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım.

Soyer, M. P. (2003). 4857 Sayılı Yeni İş Kanunu'nun Ücret, İşin Düzenlenmesi, İş Sağlığı ve Güvenliğine İlişkin Bazı Hükümleri Üzerine Düşünceler. 4857 Sayılı İş Kanunu Değerlendirme Konferans Notları. Bolu: Türk-İş .

Sultanoğlu, B. (2008). Hisseleri Halka Arz Edilen Türk Futbol Kulüplerinin Mali Tablolarının Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde İncelenmesi. Yüksek Lisans Tezi. Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Sur, M. (1987). Grev Kavramı. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Yayını.

Süzek, S. (2001, Nisan). İş Akdinin Türleri. Mercek Dergisi.

Süzek, S. (2006). İş Hukuku. İstanbul: Beta Yayınları.

Şenyüz, D., Yüce, M., & Gerçek, A. (2010). Vergi Hukuku. Bursa: Ekin Yayınevi.

Tanyeri, Y. (2002). Kayak, Kayak Tekniği ve Öğrenimi. Erzurum.

TBF. (2017, Mart 1). <http://www.tbf.org.tr/tbf/tarihce> adresinden alınmıştır

- Tekil, N. (1984). Atletizm. İstanbul: Adam Yayınları.
- Tekin, F. (1978). Artan Oranlılık ve Türk Gelir Vergi Sistemindeki uygulaması. Eskişehir: İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları.
- Tekin, N. (2014). Yüksek Lisans Tezi.
- Teziç, E. (2012). Anayasa Hukuku. İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım.
- Toker, M. Ş. (1989). Atletizmi Sevenler için Kılavuz. Ankara: Milli Eğitim Basımevi.
- Tosuner, M., & Arıkan, Z. (2012). Türk Vergi Sistemi (17. b.). İzmir: Kanyılmaz Matbaacılık.
- (2012). Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı. İzmir: Maliye Bölümü Masaüstü Yayıncılık.
- Tuncer, S. (2004). Vergi Mükelleflerine Uyarılar. Dünya.
- Tunçomağ, K., & Centel, T. (2005). İş Hukukunun Esasları. Ankara: Beta Yayınları.
- Turhan, S. (1998). Vergi Teorisi ve Vergi Politikası. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Türk Dil Kurumu. (2017, 04 22). Güncel Türkçe Sözlük. Türk Dil Kurumu: <http://www.tdk.gov.tr/> adresinden 22.04.2017 tarihinde 15:40'ta alınmıştır.
- Ulucan, D., Eyrenci, Ö., & Taşkent, S. (2006). Bireysel İş Hukuku. İstanbul: Beta Yayınları.
- Uyanık, A. (1997). Finansal Ürünlerin Vergilendirme ve Yasal Düzenlemeler Açısından Değerlendirilmesi. Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu.
- Üçışık, F. (1999). Sporda Sorunlar ve Çözüm Önerileri. İstanbul: Ötüken Yayınları.
- Verbon, H.A.A. (2007). Migrating Football Players, Transfer Fees and Migration Controls. Cesifo Working Paper No. 2004, 23.
- Yetim, A. (2000). Sosyoloji ve Spor. Ankara: Topkar Matbaacılık.
- Yıldırım, Y. (1997). Lise Beden Eğitimi Dersleri Müfredat Programında Belirtilen Beden Eğitimi Dersleri Genel Amaçları ile Atletizm Eğitimi İçin Belirlenen

Özel Amaçların Gerçekleşme Düzeyleri. Yüksek Lisans Tezi. Erciyes Üniversitesi Sağlık Bilimleri Enstitüsü.

Yılmaz, E. (2016). Hukuk Sözlüğü (6. b.). Ankara: Yetkin Yayınları.

Zengin, Ö. (1991). Atletizm'de Engelli ve Bayrak Koşularının Özellikleri ve Gelişimi Üzerinde Çalışmalar. Yüksek Lisans Tezi. Selçuk Üniversitesi Sağlık Bilimleri Enstitüsü.

<http://www.sportoto.gov.tr/sayfa/106/tarihce> adresinden 22.11.17 tarihinde saat 23:00' alınmıştır.

