

T.C.

İSTANBUL OKAN ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**TÜRKİYE'DE FUTBOLCULARIN ve FUTBOL
KULÜPLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ**

AYSEL GÜREK

YÜKSEK LİSANS TEZİ

İŞLETME ANABİLİM DALI

MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

DANIŞMAN

Doç. Dr. Hakan TAŞTAN

İstanbul, Eylül 2018

T.C.
İSTANBUL OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**TÜRKİYE'DE FUTBOLCULARIN ve FUTBOL
KULÜPLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ**

AYSEL GÜREK

(142008242)

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

DANIŞMAN

Doç. Dr. Hakan TAŞTAN

İstanbul, Eylül 2018

T.C.
İSTANBUL OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TÜRKİYE'DE FUTBOLCULARIN ve FUTBOL
KULÜPLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

AYSEL GÜREK

(142008242)

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI

MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih :

Tezin Savunulduğu Tarih :

Tez Danışmanı : Doç. Dr. Hakan TAŞTAN _____

(İstanbul Okan Üniversitesi)

Diğer Jüri Üyeler : Doç. Dr. Banu TARHAN MENGİ _____

(Marmara Üniversitesi)

Dr. Öğr. Üy. Hüseyin MERT _____

(İstanbul Okan Üniversitesi)

İstanbul, Eylül 2018

İÇİNDEKİLER

	<u>SAYFA NO</u>
İÇİNDEKİLER	I
ÖZET	V
ABSTRACT	VI
KISALTMALAR.....	VII
TABLO LİSTESİ	IX
BÖLÜM 1. GİRİŞ ve AMAÇ	1
BÖLÜM 2. SPOR ve GELİŞİMİ	5
2.1 SPOR KAVRAMI	5
2.2 SPOR ve FUTBOLUN TARİHSEL GELİŞİMİ	6
2.2.1 Türklerde Sporun Tarihsel Gelişimi	7
2.2.2 Türkiye’de Futbolun Ortaya Çıkışı	7
2.2.3 Türkiye’de Futbolun Gelişimi	8
2.2.4 Türkiye’de Futbolun Yapılanması	9
2.3 SPORCULAR	10
2.3.1 Amatör Sporcular	10
2.3.2 Profesyonel Sporcular	11
2.3.3 Sporcuların Tescil ve Vizeleri	11

2.4 TEKNİK DİREKTÖRLER	13
2.5 ANTRENÖRLER	13
2.6 HAKEMLER	13
2.7 YÖNETİCİLER	14
2.8 GÖZLEMCİLER	14
2.9 MENAJERLER (SPOR TEMSİLCİLERİ)	14
2.10 TARAFTARLAR	15
2.11 SPORA DESTEK VEREN KİŞİ VE KURULUŞLAR (SPONSORLUKLAR)	16
2.12 KULÜPLER	17
2.12.1 Dernek Olarak Spor Kulüpleri	17
2.12.1.1 Dernekler	17
2.12.1.2 Gençlik Kulüpleri, Spor Kulüpleri, Gençlik ve Spor Kulüpleri	18
2.12.2 Şirket Olarak Futbol Kulüpleri	21
2.12.2.1 Anonim Ortaklıkların Kuruluşu, Türleri, Organları ve Yönetimi	21
2.12.2.2 Futbol Kulüplerinde Şirketleşme	21
2.12.2.3 Futbol Kulüplerinin Şirketleşme Stratejileri	23
2.12.2.4 Futbol Kulüplerinin Şirketleşme Nedenleri	25
2.12.2.5 Futbol Kulüplerinin Şirketleşme Bilgileri	26
2.12.2.6 Futbol Kulüplerinin Gelir ve Gider Kalemleri	30
2.1.3 FUTBOLU YÖNETEN KURUMLAR	33
2.13.1 Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü	34

2.13.1.1 GSGM Yapısı	34
2.13.1.2 GSGM Görevleri	35
2.13.1.3 GSGM Gelirleri	36
2.13.2 Türkiye Futbol Federasyonu	37
2.13.2.1 TFF Yapısı	38
2.13.2.2 TFF Görevleri	38
2.13.2.3 TFF Gelir ve Giderleri	39
2.13.3 UEFA.....	40
2.13.4 FIFA	42
BÖLÜM 3. FUTBOLCULARIN ve FUTBOL KULÜPLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ	44
3.1 FUTBOLCULARIN GELİRLERİ	44
3.1.1 Ücretler	45
3.1.1.1 Ücret	45
3.1.1.2 Transfer Ücretleri	46
3.1.1.3 Prim Ödemeleri	46
3.1.2 Sponsorluk ve Reklam Gelirleri	47
3.1.3 Tazminat Ödemeleri	48
3.1.4 Futbolculara Sağlanan Diğer Menfaatler	48
3.2 FUTBOLCULARIN VERGİLENDİRİLMESİ	49
3.2.1 Futbolcuların Gelir Vergisi Kanunu Açısından Vergilendirilmeleri	52
3.2.2 Sporcuların Vergilendirilmesinde İstisnalar	59

3.2.3 Sporcuların Vergilendirilmesinde İndirilecek Giderler	59
3.2.4 Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Açısından Değerleme	61
3.2.5 Teknik Adam ve Antrenörlerin Vergilendirilmesi ,.....	65
3.3 SPORLA İLGİLİ DİĞER KİŞİLERİN VERGİLENDİRİLMESİ	66
3.3.1 Menajerler (Spor Temsilcileri)'in Vergilendirilmesi	66
3.3.2 Hakemlerin ve Gözlemcilerin Vergilendirilmesi	68
3.4 FUTBOL KULÜPLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ	69
3.4.1 Futbol Kulüplerinde Kurumlar Vergisi Uygulaması	70
3.4.2 Futbol Kulüplerinde Katma Değer Vergisi Uygulaması	71
3.4.3 Futbol Kulüplerinde Gelir Vergisi Uygulaması	75
3.4.4 Futbol Kulüplerinin Vergi Usul Kanunu ile Sorumluluğu	76
3.4.5 Futbola Verilen Desteklerin Vergilendirilmesi	77
3.5 TÜRKİYE FUTBOL FEDERASYONUNUN VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ ,.....	78
3.6 GENÇLİK ve SPOR GENEL MÜDÜRLÜĞÜNÜN VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ	79
3.7 FUTBOL KULÜPLERİ ve FUTBOLCULAR ÜZERİNDEKİ VERGİ YÜKLERİNİN VERGİ ADALETİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ	80
3.7.1 Futbol Kulüplerinin Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi	80
3.7.2 Futbolcuların Vergi Yüklerinin Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi	81
BÖLÜM 4. SONUÇ ve ÖNERİLER	83
KAYNAKÇA	86

ÖZET

TÜRKİYE'DE FUTBOLCULARIN ve FUTBOL KULÜPLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

Günümüzde futbol insanlar tarafından en çok ilgi çeken aktivite olmuştur. Öyle ki kulüp bütçeleri, transfer ücretleri, sponsorluk, ürün satışı, reklam ve pazarlama ile birlikte spor, milyar dolarlık bir sektör haline gelmiştir.

Futbol büyük bir sektör haline gelmesi ve büyük bir sermayeyi yönetmesi de bu sektörün vergilendirilmesi hususunun önem kazanmasına neden olmuştur.

Bu çalışmada, ülkemizde futbol sektörünün vergilendirilmesinde uygulanan kanun ve kurallar, sporun desteklenmesi amacı ile uygulanan vergi avantajları ile kanun ve uygulamaların olumlu ve olumsuz yönleri ele alınarak değerlendirilmelerde bulunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Futbol, Futbolcunun Vergilendirilmesi, Futbol Kulüplerinde Vergilendirme.

Tarih : 12.09.2018

ABSTRACT

TAXATION OF FOOTBALL PLAYERS AND FOOTBALL CLUBS IN TURKEY

Football has been the activity attracting the attention the most. It becomes a sector with club budget, production sales, marketing and advertisement.

It has caused its sector to be taxed by becoming an important sector of football and managing the major capital.

This study includes that rules and acts which is performed from football sector in our country and tax benefits performing for supporting the sport and to evaluate positive and negative sides for applications and acts.

Keywords: Football, Taxation of football players, Taxation for football clubs.

Date: 12.09.2018

KISALTMALAR

AY	: Anayasa
BJK	: Beşiktaş Jimnastik Kulübü Derneği
DK	: Dernekler Kanunu
DVK	: Damga Vergisi Kanunu
FB	: Fenerbahçe Spor Kulübü Derneği
FIFA	: FederationInternationale de Football Association (Uluslararası Futbol Federasyonları Birliği)
GS	: Galatasaray Spor Kulübü Derneği
GK	: Genel Kurul
GM	: Genel Müdür
GMY	: Genel Müdür Yardımcısı
GSGM	: Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
md.	: madde
MK	: Medeni Kanun
PFSTT	: Profesyonel Futbolcuların Statüsü ve Transferleri Talimatı
PFS	: Profesyonel Futbolcu Sözleşmesi
OECD	: TheOrganisationforEconomicCo-operationand Development (Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü)
s.	: sayfa
sy.	: sayı
SGM	: Spor Genel Müdürlüğü
TFF	: Türkiye Futbol Federasyonu
TS	: Trabzonspor Spor Kulübü Derneği

UEFA	: Union of European Football Associations (Avrupa Futbol Federasyonları Birliği)
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YK	: Yönetim Kurulu
GSKY	: Gençlik ve Spor Kulüpleri Yönetmenliği
SGMTGHK	: Spor Genel Müdürlüğü'nün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunu
TFFKGHK	: Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanunu

TABLO LİSTESİ

	<u>SAYFA NO</u>
Tablo 2.1 Futbol Kulüpleri Gelir Tablosu.....	29
Tablo 2.1 Futbol Kulüpleri Gider Tablosu	30

BÖLÜM 1. GİRİŞ ve AMAÇ

Spor kavramı, tarihsel aşamalarına göre ele alındığında, insanlığın ilk çağlarında günlük yaşamın sürdürülebilmesi için yapılması gereken hareketler, sanayileşen dünyada insanların boş zamanlarını geçirdiği faaliyetler iken günümüz endüstriyelleşen dünyasında uğraşı olmaktan çıkarak ekonomik bir boyut kazanmıştır. Spora zamanla bu özelliğine ek olarak yeni bir takım özellikler de eklenmiştir. Eklenen bu özellikler sporun ekonomik yönünü geliştirerek, amatör ve profesyonel olmak üzere ikiye ayrılmasına yol açmıştır. Bu ayrıma göre, sporu sadece boş zamanları değerlendirmek ve eğlence amacıyla gerçekleştiren kişilere amatör sporcu, gelir elde etmek, yaptığı spor karşılığı olarak bir menfaat sağlamak amacıyla icra eden kişiler profesyonel sporcu olarak kabul edilmişlerdir. Bu ayırım vergilendirme karşısında büyük öneme sahiptir. Sporun ekonomik bir faaliyet olarak kabul görmesi bir takım spor dallarına ilgiyi artırmış ve bu spor dallarının daha da gelişmesine katkı sağlamıştır.

Bu çalışmada büyük bir ekonomik birim haline gelen futbol sektörünün vergilendirmesi ele alınmıştır. Spor tarihsel gelişimi boyunca sürekli olarak değişim göstermekle birlikte iletişim teknolojilerinin de gelişmesiyle büyük kitlelere hitap etmeye başlamıştır. Tüm dünyada olduğu gibi ülkemizde de hızla gelişen spor faaliyetleri 20. Yüzyılın başlarında düzensiz ve sistemsiz olarak gerçekleştirildiğinden, mevcut yapı ile sporun geniş kitlelere ulaşmakta zorlanması, spor faaliyetlerinin hem sporcuları hem de spor seyircisini doyumamaya başlaması spor alanında yeni bir yapılanmaya gidilmesini zorunlu hale getirmiştir. Sporun bu yapılanmasında en fazla öne çıkan faaliyet Futbol oyunu olmuştur. Zamanla büyük ilgi toplayan futbol oyununun 1903 yılında İstanbul Futbol Birliği adı altında örgütlenmesi ile futbolun bir sektör olması yolunda ilk adım atılmıştır.

Türkiye’de hukuken profesyonel olan spor branşı yalnızca futboldur. Futbolun dışındaki diğer bütün spor branşları amatördür. Buna karşın, amatör sporcular tarafından da gelir elde edilmesi nedeniyle, profesyonellik-amatörlük ayırımının spor dalları itibariyle değil sporcular açısından değerlendirilmesi uygun olacaktır.

Spor uluslararası bir faaliyettir. Bu nedenle, yabancı uyruklu sporcular da Türkiye’de spor faaliyetinde bulunurlar. Spor federasyonları ve GSGM düzenlemelerin kulüplerin kadrolarında belli sayıda yabancı uyruklu sporcu bulundurmalarına olanak vermektedir. Yabancı uyruklu sporcuların Türkiye’de spor yapmaları tam mükellefiyet - dar mükellefiyet ayırımını gündeme getirmektedir. Bu açıdan, Türkiye’deki sporcular hakkında uygulanacak GVK 3, 4 ve 5. maddeleri hükümleri önem kazanmaktadır.

Sporun büyük kitlelere hitap etmeye başlaması ve bu kitleler içerisinde her kesimden insanın bulunması spor faaliyetlerini reklam verenler için bir pazar haline getirmiş, iletişim sektörünün gelişmesiyle ve uluslararası organizasyonların düzenlenmesi ile spor faaliyetleri ulusal sınırları aşarak daha büyük önem kazanmaya başlamış ve futbol sponsorluk faaliyetleri içinde en büyük paya sahip olmuş ve futbolcular sponsorluk anlaşmalarına imza atarak büyük gelirler elde etmişlerdir.

Gelişen ve profesyonelleşen futbol ekonomisi Menajerlik, gözlemcilik, yöneticilik, antrenörlük ve hakemlik gibi uğraşların büyük önem kazanmasını ve yine bu uğraşlardan önemli gelirler elde edilmesini sağlamıştır.

Ülkemizde futbol kulüpleri Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü’nün tescili ile Futbol Federasyonuna bağlı olarak faaliyet gösterirler. Sürekli gelişen ve ekonomik olarak büyüyen futbol sektörü ülkemizde dernek olarak kurulan ve dernekler kanununa uygun olarak faaliyet gösteren futbol kulüplerinin sektörden elde ettikleri gelirleri yönetebilmek amacı ile şirketleşme yoluna gitmelerine neden olmuştur.

Kulüpler bir yandan dernek yapısı ile sahip oldukları vergi muafiyeti, izin almaksızın yardım ve bağış toplayabilme, devlet kuruluşlarından yardım alabilme gibi haklarını kullanırken bir yandan da kurdukları veya ortak oldukları şirketler ile derneklerin yapamadıkları ticari faaliyetlerde bulunarak kendilerine sürekli ve önemli gelir kaynakları oluşturmaya çalışmaktadırlar.

Dört bölümden oluşan çalışmamızın ilk bölümünde; spor ve sporun gelişimi, ikinci bölümünde; Türkiye’de sporun gelişimi, teşkilat yapısı ve sporcular, üçüncü bölümünde; futbolun vergi kanunları kapsamında ele alınması, dördüncü bölümünde ise sonuç ve önerilerimiz yer almaktadır.

BÖLÜM 2. SPOR VE GELİŞİMİ

2.1 SPOR KAVRAMI

Spor, temel olarak insanın sağlıklı kalmak, eğlenmek ve serbest zamanını değerlendirmek için yaptığı bir faaliyettir. Spor kelimesi, İngilizce'nin yardımı ile dünyaya tanıtılmış ise de kelimenin kökeni Latince'ye dayanmaktadır. Latince'deki "desportare" kelimesi ilk olarak Fransızca'ya "desport" daha sonra da İngilizce'ye "sport" olarak geçmiştir. Türkçe'ye de İngilizce'den geçen bu kelime; tek başına, toplu veya takım halinde icra edilen, kendisine özgü kural ve teknikleri olan, bedeni ve zihni kabiliyetlerin gelişimini sağlayan eğitici, eğlendirici uğraşı anlamındadır. Diğer bir ifade ile vücudun gücünü arttırmak için yapılan çalışma, beden eğitimi, idman, jimnastik anlamına gelir. Esas olarak Spor; insanlığın var oluşunun ilk dönemlerinde temel ihtiyaçlar için kullanılırken, günümüzde sosyal bir etkinlik ve sağlık kazanma aracı, bir iş veya bir eğlence aracı olarak görülmektedir. (Basım ve Argan, 2009,23).

Bu tanımlar ile sporun evrelerini ele alabilir ve sporu tanımlayabiliriz.

Birinci Evre: *Hayat için zorunlu hareketler evresi.* Tarihin eski dönemlerinde insanların günlük yaşamını devam ettirebilmek için yaptığı hareketleri spor olarak kabul edersek, insanın avlanma, atlama, kaçma, tırmanma, yakalama, ok atma gibi çeşitli sporları zorunlu olarak yaptıkları görülecektir. Bu evrede esas amaç, günlük hayatın devam ettirebilmesi için gerekli davranışlarda bulunmaktır.(Çağlayan,2007,13).

İkinci Evre: *Eğlence ve Sağlık Evresi.* Sanayileşme sonrası, insan gücüne olan ihtiyacın azalması, insan gücüyle yapılan birçok işin makineler ile yapılmaya başlanması, insanların daha çok boş vakte sahip olmalarına imkân sağlamıştır. Sporun bu evresi, "insanların boş vakitlerini değerlendirmek, eğlenmek, sağlıklı bir yaşam sürmek, zihinsel ve bedensel olarak gelişim sağlamak amacıyla yapılan her türlü vücut ve zihin etkinliği" olarak tanımlanabilir. (Çağlayan,2007,13).

Üçüncü Evre: *Sporun Ekonomik Evresi.* Endüstriyelleşen dünyada sporda zamanla uğraşı olarak yapılan hareketler olmaktan çıkarak, ekonomik bir boyut kazanmıştır. Gelişen

dünyada iletişim teknolojilerinin de gelişmesiyle spor organizasyonları dünyanın her yerinde seyredilmeye başlanmıştır. Bu gelişim sporseverler kadar şirketlerinde ilgisini çekmiştir. Spor ürünleri satan ya da spor organizasyonları üzerinden reklam yapmak isteyen şirketler açısından spor önemli bir pazar haline gelmiş, sporun ve özellikle futbolun dünyadaki pazarının her geçen gün büyümesi ile sporun bu şekilde ekonomik bir boyut kazanmasına bağlı olarak “Profesyonel sporculuk” kavramı ortaya çıkmış ve gelişmiştir. Öyle ki spor para kazanmak için yapılan bir faaliyet haline gelmiştir. İnsanlar Sporunu eğlenmek, boş vakit geçirmek, sağlıklı bir hayat sürdürmekten ziyade, meslek olarak ve para kazanmak için yapmaya başlamışlardır. (Çağlayan,2007,13).

2.2 SPOR VE FUTBOLUN TARİHSEL GELİŞİMİ

İnsanlığın geçmişi kadar eski olan spor kavramı ilk çağlarda savunma ve saldırı amacı taşımaktadır. İlk insanların avcılık ve toplayıcılık devrini yaşadıkları dönemde avlanmak için ve tehlikelere karşı kendilerini savunmak için yaptıkları birçok hareket sporun temellerini oluşturmaktadır. Bu dönemde insanların girdikleri mücadelelerde bilinçsiz olarak yaptıkları hareketler güreşin ortaya çıkmasını sağlamıştır. İlk insan yapmış olduğu bu mücadelesini silahsız olarak gerçekleştirdiğinden dolayı savunma ve saldırı aracı olarak sadece ellerini ve kollarını kullanmıştır. Bunu daha etkili bir biçimde uygulayabilmek içinde ellerini yumruk yapmış, kolunun itme gücünü kullanarak boks denilen mücadele sporunun ortaya çıkmasını sağlamıştır. İlk insanların yürüme, koşma, atlama ve tırmanma gibi hareketleri beslenme ve tehlikelerden korunmak amacı ile yaptıkları bilinmektedir. Bu da atletizm ve dağcılık gibi sporların ortaya çıkmasına neden olmuştur. Spor daha sonraları ise ilkel toplumların savaş ayinleri ve dini törenlerinde ortaya çıkmaya başlamış, eski Yunanların oyunlar, atletik müsabakalar ve festivaller düzenlemeleri bu gelişimi izlemiştir. Uygarlık gelişiminin tamamlanmasından sonra ise insanların boş vakitlerini değerlendirme kavramının ortaya çıkması ile daha fazla önem kazanan spor, toplumsal bir olgu haline gelmiştir. (Heper,2005, 15).

2.2.1 Türklerde Sporun Tarihsel Gelişimi

Orta Asya’da yaşayan Türkler beden kültürüne ve spora büyük önem vermişlerdir. Eski Türkler gerek yarı göçebe gerekse de yerleşik yaşam düzeninde sporla iç içe olmuşlar, tarih boyunca kadınlı erkekli birçok değişik spor etkinliğinde bulunmuşlardır. Kadınlar ata binmiş, ok atma ve çöğen/polo oyunlarını oynamışlardır. Eski Türkler atla oynanan ve sportif değer taşıyan çeşitli oyun ve yarışlarla sayesinde binicilikte ustalaşmışlardır. Günümüzde halen Orta Asya ve Anadolu’nun bazı yörelerinde kaçma-kovalama nitelikli Gök-Börü, Kız-Börü ve Beyge oyunlarına ayrıca Türklerde çöğen ve savaş oyunu olan attaki cirit atma oyunlarına rastlanmaktadır. (Heper, 2005, 18).

Türk kültüründen gelen atlı sporlar, atıcılık, cirit, güreş, kılıç gibi sporlar daha çok savaşa hazırlık, fizik gücü geliştirme ve gelenekleri sürdürme amacıyla Orta Asya Türklüğünden Selçuklulara, Osmanlılara ve Türkiye Cumhuriyetine kadar sosyal bir miras olarak yaşatılmış ve korunmuştur. 650 yıllık bir geleneği sürdürmek için Edirne’de her yıl düzenlenen “Kırkpınar Güreşleri” bu konuda önemli bir örnektir. I. Murat’ın Edirne’yi fethinden sonra kurduğu pehlivanlar tekkesinde bütün yıl güreşe çalışılmakta ve bütün oyunlar öğrenilmekteydi. Bu spor kuruluşlarında okçuluk, cirit ve binicilik de yapılırdı. İstanbul’da Fatih Sultan Mehmet’in kurduğu Unkapanı’nda bulunan Şüca Tekkesi’nin güreşte, Okmeydanı Tekkesi’nin ise okçulukta zamanın en büyük kulüplerinden olduğu bilinmektedir. (Heper, 2005, 19).

2.2.2 Türkiye’de Futbolun Ortaya Çıkışı

Tarihin ilk dönemlerinden bugüne kadar, yuvarlanan cisimler insanların her zaman ilgisini çekmiş ve yuvarlanan cisimler oyun ve spor aracı olarak kullanılmıştır. Günümüzde küre veya elips şeklinde olanadına top dediğimiz cisimle oynanan birçok oyun vardır. Ancak top oyunu denildiğinde genellikle ilk akla gelen futboldur. (Aladanlı ve Çördük, 2009,11).

Büyük kitlelerin ilgi odağı olan futbol oyununun, ilk olarak nerede ve ne zaman oynandığı kesin olarak bilinmemektedir. Zamanımıza kadar ulaşan bazı tarihi kalıntılardan çıkarılan sonuçlara göre ayakla oynanan top oyunlarının Çinliler, Romalılar, Mısırlılar,

Yunanlılar ve Maya'lardan Sümerlere kadar uzandığı tahmin edilmektedir. Yine aynı araştırmalar M.Ö. 2500 yıllarında Çin'de İmparator Huang –Ti'nin askerlerinin, toprağa dikilen iki direk arasından bir topu geçirerek yarışmak şeklinde idman yaptıklarını ortaya çıkarmıştır. Tarihe ışık tutan bir belge olan Kaşgarlı Mahmut'un Divan-i Lügat'it Türk'ünün birinci cildinde, Hıta-yi Name, Baybar Tarihi ve Ayasofya Kütüphanesi'nin 3029 numarasında kayıtlı çeşitli kitaplarda, Eski Türklerin kız ve erkeklerden kurulu karma takımlarının futbol oyununun benzeri olan “tepük” oyununu oynadıkları ve bu oyunun kurallarının futbolun kurallarına çok benzediği açıkça belirtilmiştir.(Aladanlı ve Çördük,2009,11).

2.2.3 Türkiye’de Futbolun Gelişimi

Modern futbolun Türk toplumuna girmesi 19.yy. sonlarına rastlar. Futbol oyunu o dönemde bazı dini inançların da etkisiyle Müslüman Türkler arasında gelişmemiştir. Futbol, Osmanlı toprakları üzerinde ilk defa gayrimüslimler ve ülkede yerleşmiş bulunan yabancı vatandaşlar tarafından oynanmıştır. Futbolun eldeki tarihi verilere göre ilk olarak Sosyal ve idari bakımdan İstanbul’a uzak ve sakin olan Selanik ve İzmir’de oynandığı anlaşılmaktadır. 1875 yılında Selanik’te daha sonra ise 1877 yılında İzmir’de Gayrimüslimler tarafından futbol oyunu oynanmış, Selanik ve İzmir’in müslüman gençlerinin futbola karşı ilgi ve heves duymalarına rağmen aile baskısı ve müslüman toplumda hâkim olan futbol oyununun hoş karşılanmaması düşüncesi futboldan uzak kalmalarına neden olmuştur. (Donuk ve Şenduran, 2006, 20).1894 yılında ise İzmir’de İngilizler tarafından ilk futbol kulübünün “Football Clup Smyrna (İzmir Futbol Kulübü) kurulduğu bilinmektedir. Bornova semtinde oturan İngilizler, kendi aralarında futbol oynamışlar, zamanla bunlara Rum gençleri de katılmıştır. İzmir’de futbolun öncülüğünü yapan La Fontaine ailesinden James La Fontaine, 1889 yılında İstanbul’a gelip yerleştiğinde, Kadıköy’de arkadaşları ile birlikte “Football Association” takımını kurmuşlardır(Donuk ve Şenduran, 2006, 21).

Futbol oynayan ilk Türk 1898 yılında İzmir’de İngilizlerle beraber futbol oynayan Selim Sırrı Tarcan olmuştur. Ancak kendisi “İlk Türk futbolcusu” olarak kabul edilmemektedir. İlk Türk futbolcusu Fuat Hüsnü Bey olarak kabul edilmektedir. İstanbul’da

futbolu İngilizlerden görerek merak salan Fuat Hüsnü Bey, daha sonra arkadaşlarını ikna ederek ilk Türk futbol takımı kurmuştur. “Black Stocking (Siyah Çoraplılar)” ismini alan takım Rumlarla bir maç yapmış ve bu maçı 5-1 kaybetmiştir.(Aladanlı ve Çördük, 2009,18).Ancak Müslüman gençlerin futbol oynadığı haberi kısa süre sonra basında yer alınca hafiyeler gereğini yapmıştır. 1901 yılının ekim ayında moda çayırında maç oynanırken hafiyeler Ali Şamil ve adamları baskına gelmiştir ve herkes kaçırmaya başlamış, böylece “Siyah Çoraplılar” zamanın yönetimi tarafından kapatılmıştır. (Güneş,2010, 10).

Saray Nazırı Osman Paşanın çocukları ve onların birkaç arkadaşı tarafından 1903 yılında kurulan “Beşiktaş Basiret Osmanlı Jimnastik Kulübü” birçok kaynak tarafından sıkıyönetim rejimi altında kurulan ilk Türk Spor Kulübü olarak kabul edilmektedir. Kulübün ismi bazı kaynaklarda “Beşiktaş Osmanlı Bereket Jimnastik Kulübü” olarak da geçmektedir. Osman Paşa’nın çocukları ve arkadaşlarının bu girişimi de çok geçmeden tespit edilmiş ve durum padişaha bildirilmiştir. Bu durum Padişahın Seryaveri Mehmet Paşa’nın araya girip gençlerin yaptıkları faaliyetlerin olumluluğu yönünde II. Abdülhamid’i ikna etmesi ile tatlıya bağlanmış, hatta padişahın özel fermanıyla ile mektep olarak kabul edilen kulübün faaliyetine izin verilmiştir. Beşiktaş Kulübü’ne gösterilen bu müsamaha 1905’te Mekteb-i Sultani öğrencilerine yeni bir Türk kulübü kurma cesareti vermiş ve bunun sonucunda Galatasaray Kulübü kurulmuş. Galatasaray Spor Kulübü’nün faaliyete geçmesinden iki yıl sonra (1907) Kadıköy yakasında Fenerbahçe Spor Kulübü kurulmuştur. (Heper, 2005, 20).

2.2.4 Türkiye’de Futbolun Yapılanması

Türkiye’de ilk demokratik spor örgütü 17 Mayıs 1903 tarihinde İstanbul Futbol Birliği adı altında kurulmuştur. İstanbul Futbol Birliği 1903 yılında kulüplerin düzensiz aralıklarla yaptıkları maçların oyunculara doyum vermemesi, izleyicilerin beklentilerini karşılayamaması, futbolun gelişim göstermesi ve daha büyük kitlelere ulaşmasında yetersiz kalınması nedenleriyle İngiliz Futbol Birliği kuralları örnek alınarak futbol mevsiminin başlama ve bitiş tarihleriyle, maçların gün, saat ve hakemlerini belirlemek, ortaya çıkabilecek anlaşmazlıkların çözülmesi amacıyla kurulmuştur. Kulüpler arası anlaşmazlıklar ve çekişmeler sonucunda 1910 yılında yeniden örgütlenme yoluna gitmiş ve 4 yıl görev yapacak

olan “İstanbul Futbol Kulüpleri Ligi” ortaya çıkmıştır. (Aladanlı ve Çördük, 2009, 21).

Yusuf Ziya Öniş başkanlığında ilk Türk Futbol Federasyonu 1923 yılında Şehzadebaşı’ndaki Letafet Apartmanı salonunda yapılan toplantıda “Futbol Heyet-i Müttehidesi” adıyla kurulmuştur. Ardından FIFA’ya başvurulmuş ve Türkiye 21 Mayıs 1923 tarihinde FIFA’nın 26. Üyesi olmuştur. (Güneş, 2010, 18). Futbolda 1951’de profesyonellik kabul edilmiş, 1959 senesinden sonra deplasman usulü ile lig maçları başlamıştır. Halen birinci, ikinci, üçüncü ve amatör küme maçları deplasmanlı lig usulüyle oynanmaktadır. Futbol federasyonu tarafından futbol faaliyetleri idare edilmekte, Anadolu’nun en ücra köşelerine kadar amatör olarak futbol oynanmaktadır. (Aladanlı ve Çördük, 2009, 19).

2.3 SPORCULAR

Sporcu, spor faaliyetini gerçekleştiren, sporun genel kurallarına uyararak yetenek ve bilgisi ile rakiplerine üstün gelmeye çalışan kişidir. Sporcular amatör ve profesyonel sporcu olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. (Çağlayan, 2007, 58).

2.3.1 Amatör Sporcular

Amatörlük, bir işin karşılık beklenmeksizin sadece eğlence amaçlı olarak yapılmasıdır. Bu açıdan amatörlük, işini eğlenmek için yapan, hevesli kişi olarak nitelendirilebilir. Amatörlük ve amatör sporcu kavramları sportif etkinliklerle birlikte öz olarak şu şekilde tanımlanabilir. “Sporun kazanç amacıyla bir para ödülü veya belirli gelir sağlamak için yapılmamasına amatör spor; spor ile meslek edinmeden salt zevk için uğraşan kişiye de amatör sporcu denilebilir.(Başaran ve Atay,2003, 32).

Amatör sporcular icra ettikleri spor karşılığı (zorunlu giderler hariç) ücret almamakta sporu, sağlık, zevk yahut ün için yapmaktadırlar. Ancak bir spor müsabakasında, başarılı sporcuya parasal bir ödül verilmesi, sporcunun amatör sporcu olma niteliğine bir aykırılık doğurmaz. Çünkü bu ödül bir defaya mahsus ve teşvik olarak verilmiştir.

2.3.2 Profesyonel Sporcular

Profesyonel sporcu, icra ettiği sporu, ücret karşılığı bir meslek olarak yapan kişidir. Sportif faaliyetin gerektirdiği zorunlu giderler seyahat, konaklama, sağlık, spor malzemesi vs. dışında, belli bir karşılık alan sporcular, profesyonel olarak nitelendirilmektedir. Profesyonel sporcular, profesyonel olarak tescil edilen spor dallarında, profesyonel spor sözleşmesi yapabilmekte ve profesyonel takımların katıldığı müsabakalara katılabilmektedirler. Türkiye’de hukuken sadece futbol profesyonel olarak icra edilen bir spor dalı olarak kabul edilmiştir. Hukuken profesyonel olarak nitelendirilmeyen spor dallarında da ücret karşılığında spor faaliyetini icra eden sporcular vardır. Bunlara “sözleşmeli sporcu”, “yarı profesyonel sporcu” ya da “fiili profesyonel sporcu” denilmektedir. Bu sporcular, yaptıkları spor dalları hukuken amatör olarak kabul edilmesine rağmen, ücret karşılığı spor işini yapmakta ve sporu bir meslek olarak icra edebilmektedirler. (Çağlayan, 2007, 59).

2.3.3 Sporcuların Tescil ve Vizeleri

Spor yarışmalarına katılacak sporcuların ve bu sporcuların bağlı bulunduğu spor kulüplerinin uyması gereken usul ve esaslar belirtilmiştir. (Başaran ve Atay, 2003, 133).

Bunlar;

- ✓ *Profesyonel futbolculara ilişkin olarak TFF’nin 14.05.2002 tarih ve 24755 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Profesyonel Futbol Talimatı,*
- ✓ *Amatör futbolculara ilişkin TFF’nin 30.06.2002 tarih ve 24801 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Amatör Futbolcu Tescil, Vize ve Transfer Talimatı,*
- ✓ *Diğer sporculara ilişkin olarak Gençlik Spor Genel Müdürlüğü tarafından 07.08.1998 tarih ve 23426 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan sporcu Lisans, Tescil, Vize ve Transfer Yönetmeliği’nde belirlenmiştir.*

Bu talimatlar ve yönetmelikte bahsedilen kavramlar ilişkin belge metinlerinin incelenmesi ile tescil; bir sporcunun spor karşılaşmalarına katılabilmesi için kulübünün, spor federasyonuna yaptıracadı kayıt işlemleri, vize; bir sporcunun spor müsabakalarına

katılabilmesi için, lisansını her yıl onaylatması işlemi, lisans; sporcuların müsabakalara katılabilmelerini sağlamak amacıyla verilen tasdikli belge olduğu anlaşılmaktadır. (Başaran ve Atay, 2003, 133).

GSGM'ye bağlı olarak, Gençlik ve Spor İl Müdürlüğü tarafından tescil edilmiş olan sporcunun spor faaliyetlerine katılabilmeleri için, sporcu lisansı almış olması ve bu lisansını her yıl bağlı buldukları il müdürlüklerine vize yaptırmaları ve vize işlemlerinde, sağlık muayenesinin lisans üzerinde gösterilmesi zorunludur. Federasyon tarafından düzenlenen ya da federasyon iznine tabi müsabakalara katılacak olan tüm futbolcuların federasyona tescilleri zorunludur. Futbolcular bir sezonda bir tescil sınırlandırılmasına uygun olmak şartıyla, süreleri federasyon tarafından belirlenecek biri sezon sonunda, diğeri sezon ortasında olmak üzere iki tescil döneminden birinde tescil edilebilirler. (Başaran ve Atay, 2003, 133).

Bir futbolcu için, aynı anda birden fazla kulüp adına lisans verilemez. Futbolcular aynı sezon içerisinde, sözleşme yenileme ve vize işlemleri de dâhil olmak üzere, en az iki kulübe tescil edilebilirler. Aynı sezon içerisinde iki kulübe tescil edilen futbolcunun kulüplerden birinin resmi müsabakalarında oynamaması halinde tescil dönemleri içerisinde üçüncü bir kulübe transfer ve tesciline izin verilir. Bir sezon içerisinde aynı ligdeki iki kulübe tescil edilerek her iki kulübün resmi müsabakasında oynamış olan futbolcuların, üçüncü bir kulübe tesciline ve müsabakalara katılmasına, oynadığı ligden farklı bir lige transferi halinde izin verilir.(PFSTT m. 11).

2.4 TEKNİK DİREKTÖRLER

Teknik direktörler, gerek sporcuların bireysel gelişiminde gerekse de takım sporlarında önemli bir yere sahiptir. Ancak teknik direktörler takım sporlarında daha büyük bir öneme sahiptir. Teknik direktörler takımın müsabakalarda nasıl bir taktik kullanacağını, hangi sporcuların takımda yer alacağını, sporcuların oyundaki görevler ve sorumluluklarını belirler ve takıma yeni sporcular alınması veya gönderilmesi gibi konularda tekliflerde bulunurlar. Teknik direktörlerin kulüp ile imzalamış olduğu sözleşme Borçlar Hukuku hükümlerine tabidir. Kulüp ve teknik direktör bu sözleşme ile üstlerine düşen görevi gerçekleştirmek zorundadır.

2.5 ANTRENÖRLER

Hangi spor dalı ve hangi amaç ile yapılırsa yapılsın sporda başarının en büyük mimarı antrenörlerdir. Spor ile ilgili bilgilerini, tecrübelerini sporcuya aktarır, sporcuyu gözlemleyerek eksik yanlarını, kapasitelerini belirler ve gerekirse sporcuyu uyarır. Sporcuyu sadece teknik anlamda değil fiziksel ve mental anlamda da müsabakalara hazırlar ve takımın disiplinli hareket etmesini sağlar.

2.6 HAKEMLER

Hakemler, ilgili spor dalının müsabakasında o spora ilişkin kurallar çerçevesinde müsabakayı yöneten kişilerdir. Hakemler, müsabakayı yönetirken belirli kurallara uymayan sporcuları uyarma ve cezalandırma gibi yetkilere sahiptir bu bakımdan verecekleri kararlar ile müsabakanın sonucuna tesir edebilirler.

2.7 YÖNETİCİLER

Her alanda olduğu gibi spor alanında da tüzel kişilerin yöneticileri bulunmaktadır. Tüzel kişilerin organlarını oluşturarak amaç ve hedeflerini belirlerler. Yöneticiler bir ücret karşılığı veya karşılıksız olarak bu görevi üstelenebilirler. Yöneticiler, bütçe, antrenör, sporcu ve personel temini ve seçimi, tesislerin işletilmesi, malzeme alımı ve sportif programlar üretmekle planlar yapıp, bu planları gerçekleştirmek için kararlar verirler.

2.8 GÖZLEMCİLER

Gözlemciler, spor müsabakalarında hakemleri denetlemek ile görevli kişilerdir. Hakemlerin müsabakayı tarafsız ve mevcut kurallara uygun yönetmesi için gerekli önlemleri alırlar. Spor müsabakasından sonra, değerlendirmelerini ve gözlemlerini rapor halinde bağlı buldukları federasyona sunarlar. Bu raporlar federasyon için delil niteliğindedir. Federasyon gerekli durumlarda bu raporlar doğrultusunda spor kulüplerine veya sporculara cezai yaptırım uygulayabilir ayrıca müsabaka hakemi hakkında değerlendirmede bulunabilir. Gözlemciler, yöneticiler gibi ücret karşılığı görevlerini yerine getirip, sporu yöneten federasyon tarafından görevlendirilirler.

2.9 MENAJERLER (SPOR TEMSİLCİLERİ)

Menajerler, sporcu veya kulübü, bir sözleşme hakkında görüşmeler yapmak amacıyla diğer bir kulübe veya sporcuya karşı temsil eden kişilerdir. Sporcuların her türlü hukuki ve idari işlemlerini, transferlerini, sözleşme yenileme ve fesih işlemlerini bilgi ve tecrübeleriyle yerine getirirler.

Menajerlik, sporcunun ve kulüplerin haklarını korumak ve görevleri yerine getirmede onlara yardımcı olmak, destek vermek açısından hem spor kulüpleri hem de sporcular için büyük bir önem kazanmıştır. Günümüzde sporcular kendilerini menajerlik sözleşmeleri ile vekil olarak tayin ettikleri menajerler aracılığı ile temsil ettirmektedirler.

Menajerlik Sözleşmeleri, yapıları itibariyle vekâlet ilişkisine dayanmaktadır. Oyuncu ya da kulüp menajerden hizmet almayı kabul ederek hukuksal işlemlerinde menajer aracılığı ile temsil edilmektedir. Bunun karşılığında, Menajer vermiş olduğu hizmete karşılık belirli bir ücret kazanmaktadır. Bu sözleşmelerin isimlendirilmesi uygulanacak hukuk açısından önemlidir. Menajerlik sözleşmeleri, Türk hukukunda mevcut olan; komisyon sözleşmesi, acentelik sözleşmesi, tellallık sözleşmesi ve vekâlet sözleşmesi türlerinden kısmi özellikler taşımaktadır. Dolayısıyla, sporcu temsilciliği sözleşmelerini karma nitelikte ve ismen tanımlanmamış bir sözleşme olduğu sonucuna varabiliriz. (Web 17, 11.02.2016).

2.10 TARAFTARLAR

Çağımızda Futbol, en büyük kitle birleştirme araçlarından biridir. İnsanlar çocukluk çağlarında gerek ailelerinden gerek çevrelerinden gerekse de örnek aldıkları insanlardan etkilenerek futbol kulüplerine gönül vermeye başlarlar ve takım tutma olarak adlandırılan taraftarlık olgusu ortaya çıkar.

Birbirinden bağımsız birçok insanı bir araya getiren futbol taraftarlığı sporun eğlence ve gösteri kısmında büyük önem arz ettiği gibi, ülkemizde görülen taraftar olgusundaki aşırı benimseme ve şiddetli sevgi nedeniyle toplulukları kitleler halinde karşı karşıya da getirebilmektedir. Buna rağmen taraftarlık futboldaki birlikteliği yaşatan önemli bir faktördür. Ancak günümüz Endüstriyelleşen futbolunda istenen taraftardan ziyade desteklediği kulübe daha fazla kazanç sağlayabilecek müşteri tipinde seyircidir.

Destekledikleri kulüplerin müsabakalarına katılan ve lisanslı ürünlerini satın alan taraftarlar kulüplere önemli gelirler sağlamaktadırlar. Taraftar sayıları artan kulüplerin bu gelirleri de doğru orantılı olarak artmaktadır.

Futbol taraftarları takımlarına katkı sağladıkları gibi bazı durumlarda aşırı benimseme ve şiddetli sevgi nedeniyle kulüplerine zararda verebilmektedir. Örnek verecek olursak futbol müsabakalarında taraftarların taşkınlık yapmaları ya da küfürlü tezahüratlarda bulunmaları futbolu yöneten birimlerce kulüplerin cezalandırılmalarına neden olmaktadır.

2.11 SPORA DESTEK VEREN KİŞİ VE KURULUŞLAR (SPORSORLUKLAR)

İngilizce bir sözcük olan sponsorluk, desteklemek anlamına gelmektedir. Sponsorluk, belirli amaçlara ulaşmak için destekleyen yani sponsor ve destek verdiği işletme arasında yapılan ve karşılıklı faydalar sağlayan bir anlaşma olarak da tanımlanabilir. Sponsor firmalar

spor, sanat, medya, çevre, eğitim gibi farklı alanlarla destek verebilir. Sponsorluk faaliyetleri içinde spor en büyük paya sahiptir. Sporun büyük kitlelere hitap etmesi ve bu kitleler içerisinde her kesimden insanın yer alması bu durumun en önemli nedenidir. Bunun yanı sıra, spor kitlesel pazarlar için uygun bir sanayi dalı haline gelmiş ve artık ulusal sınırları aşan ve kültürel bariyerleri kıran bir özelliğe sahip olmuştur.(Öztürk S, 2013, 3).

Spor alanındaki sponsorluklar, bireysel, takım ve spor organizasyonu bazında olmak üzere 3'e ayrılır.

Bireysel Sponsorluklarda Sponsorlar, daha önce başarı sağlamış sporcu, sporu yapmakta olan başarılı sporcu veya gelecek vaat eden sporcu, ihtiyaçlarını karşılayarak veya parasal olarak desteklemektedirler. Sponsorlar kendi faaliyet alanlarına göre sporculardan reklamlarını yapmaları için taleplerde bulunurlar. Bir nevi sporcu, sponsorun sahip olduğu markanın reklamını üstlenir.(Öztürk, 2013, 8).

Takım Sponsorluğunda en çok futbol ligleri desteklenmektedir. Takım sporcularının giydiği formalar dışında, saha kenar reklamları, otobüs üzerinde sponsor firmanın ismi, kullanılan ekipmanlar gibi bir çok insana dolaylı bir şekilde ulaştırmada rol oynarlar. Spor organizasyonlarında ise birçok sponsora ihtiyaç duyulmaktadır.(Öztürk, 2013, 9).

Olimpiyatlar, dünya kupaları gibi uluslararası ya da yerel olarak düzenlenen organizasyonlar da sponsorlar tarafından teçhizat ya da parasal olarak desteklenmektedir. "Turkcell Süper Lig" veya "Fortis Türkiye Kupası" da örnek olarak teşkil edilebilir.(Öztürk, 2013, 10).

Kategori olarak sponsorluğa bakacak olursak üç türdür. (Öztürk S. A., 2013, 3). Ana Sponsorluk, takımlarda veya adlarında sponsor olan firmaların isimleri veya markaları geçer. Günümüzde Trabzonspor Spor Kulübü'nün futbol takımı formalarının önünde "QNB" yazması veya İstanbul Başakşehir Futbol Kulübü'nün sponsorluk anlaşması gereği "Medipol Başakşehir Futbol Kulübü" adı ile organizasyonlara katılması ana sponsorluğa örnektir. Teknik Sponsorluk, sporun yapılması için gerekli malzemelerin sporcuya ve takıma temin edilmesidir. Yardımcı sponsorluklar ise bu iki kategori dışında kalan sponsorluklardır. Hazır giyim, ulaşım, içecek gibi sponsorluklar örnek olabilir.

2.12 KULÜPLER

Kulüp, kavram olarak insanların görüşmek, konuşmak spor yapmak gibi amaçlarla toplandıkları yer olarak tanımlanabilir. Bu bilgiden hareketle spor kulübü belirli kurallara göre (kanun, tüzük, yönetmenlik, talimat, sözleşmeler) kurulan, amatör veya profesyonel spor dallarında hizmet veren, her yaş grubundaki insanları spor yapabileceği tesis, araç gereçlere sahip olan, kaliteli sporcuların yetiştirilmesini hedefleyen tüzel kişilerdir. (Çağlayan, 2007, 63).

Spor kulüpleri mevcut yasalara göre dernek şeklinde kurulmakta, yasal değerlendirmelerde dernek olarak işlem görmektedirler. Bu nedenle spor kulüpleri hakkında yapacağımız açıklamalar aynı zamanda dernekler hakkında da yapılmış olacaktır. Spor kulüpleri aynı zamanda dernek olduklarından Dernekler Kanununa ve bu kanuna bağlı yayımlanan yönetmelik ve tebliğlere tabidirler. (Web 1, 10.02.2016).

2.12.1 Dernek Olarak Spor Kulüpleri

2.12.1.1 Dernekler

Dernekler, 5253 Sayılı Dernekler Kanunu'nun 2.maddesi gereğince; kazanç paylaşım dışında, kanunlarla yasaklanmış belirli ve ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere, en az yedi gerçek veya tüzel kişinin, bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirmek amacıyla oluşturdukları tüzel kişiliğe sahip topluluklardır. (Başaran ve Atay, 2003, 70).

Derneklerin amacı kazanç elde etmek değildir. Spor kulüplerinde de durum böyledir. Amaç hizmet vermektir ve spor yapmak isteyen kişileri bir çatı altında toplayıp sporlarını yapmalarını, kendilerini beden ve fikren geliştirmelerini sağlamaktır. Spor kulüpleri belirledikleri amaçlara hizmet etmek için bilet satabilir, gayrimenkul kiralayabilir, üyelerinden aidat alabilir ve ekonomik faaliyetlerde bulunabilirler. (Çağlayan, 2007, 65).

Türkiye'de spor kulüplerinin dernek kimliğinde faaliyetlerini sürdürmelerinin en büyük nedeni, ticari faaliyette bulunmama dezavantajına karşılık, önemli vergisel avantajlardan faydalanıyor olmalarıdır. Türkiye'de dernek şeklinde olan spor kulüpleri,

“Spor Kulübü”, “Gençlik ve Spor” ve “Kurum Kulübü” şeklinde örgütlenmişlerdir.

2.12.1.2 Gençlik Kulüpleri, Spor Kulüpleri Gençlik ve Spor Kulüpleri

Gençlik ve Spor Kulüpleri DK'nın 14. maddesi ile düzenlenmiştir.” Dernekler başvurmaları halinde; spor faaliyetine yönelik olanlar spor kulübü, boş zamanları değerlendirmeye yönelik olanlar gençlik kulübü ve her iki faaliyeti birlikte amaçlayanlar gençlik ve spor kulübü adını alırlar. Bu kulüpler, Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünce tutulacak kütüğe kayıt ve tescil edilir.

Yine DK'nın 14. maddesine göre; kulüplerin organları, bu organların görev ve yetkileri, kulüplerin Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünce de denetlenmesi ve bunlara yapılacak yardımların şekil ve şartları, üst kuruluş oluşturmada uyulacak esas ve usuller, gençlik ve spor faaliyetlerini yürüteceklerin niteliklerini ve bunlara uygulanacak disiplin işlemleri, kulüplerin kayıt ve tesciline ilişkin esaslar İçişleri Bakanlığı'nın uygun görüşü üzerine Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü'nün bağlı olduğu Bakanlık tarafından yürürlüğe konulacak yönetmenlikle düzenlenir.

Spor kulüpleri en az yedi gerçek veya tüzel kişinin katılımı ile kurulur. Dernekler Kanunu ve Medeni Kanunu'nun hükümlerine göre, her kulübün bir tüzüğü bulunur. Bu tüzükte aşağıda belirtilen hususların bulunması zorunludur (DK m.4).

- ✓ *Derneğin adı ve merkezi.*
- ✓ *Derneğin amacı ve bu amacı gerçekleştirmek için dernekçe sürdürülecek çalışma konuları ve çalışma biçimleri ile faaliyet alanı.*
- ✓ *Derneğe üye olma ve üyelikten çıkmanın şart ve şekilleri.*
- ✓ *Genel kurulun toplanma şekli ve zamanı.*
- ✓ *Genel kurulun görevleri, yetkileri, oy kullanma ve karar alma usul ve şekilleri.*
- ✓ *Yönetim ve denetim kurullarının görev ve yetkileri, ne suretle seçileceği, asıl ve yedek üye sayısı.*
- ✓ *Derneğin şubesinin bulunup bulunmayacağı, bulunacak ise şubelerin nasıl kurulacağı, görev ve yetkileri ile dernek genel kurulunda nasıl temsil edileceği.*
- ✓ *Üyelerin ödeyecekleri giriş ve yıllık aidat miktarının belirlenme şekli.*

- ✓ *Derneğin borçlanma usulleri.*
- ✓ *Derneğin iç denetim şekilleri.*
- ✓ *Tüzüğün ne şekilde değiştirileceği.*
- ✓ *Derneğin feshi halinde mal varlığının tasfiye şekli.*

Kurucular, dernek tüzüğü ve eklerini mahallinin en büyük mülkü amirine ibraz ederler. (birden fazla ilde faaliyet yürütülecekse, valilik İçişleri Bakanlığı'na gönderir). Bu teslim ile kulüp tüzel kişilik kazanmış olur. Valilik tarafından kuruluş bildirisini ve tüzük 60 gün içinde incelenir. Kuruluş bildirisinde veya tüzükte eksiklikler tespit edilmesi halinde 30 gün içinde eksikliklerin giderilmesi hususu derneğe bildirilir. Bu süre içinde eksiklik giderilmediği takdirde, derneğin feshi için mahkemeye başvurulur. Tüzükte kanunlara aykırı bir amaç tespit edilirse, bu durumda yetkili mahkemeden kulübün feshi ve faaliyetinin durdurulması talep edilir. Herhangi bir eksiklik veya kanuna aykırılık tespit edilmezse, durum bir yazı ile derneğe bildirilir. (Çağlayan, 2007, 70).

Spor kulüplerini derneklerden ayıran ve özelleştiren konu ise spor kulübü olarak tescil edilmesidir.3289 sayılı Spor Genel Müdürlüğü'nün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunu'nun 20. maddesi ile; spor kulüpleri, DK'ya göre teşekkül eder ve tescil ile SGM'ye dâhil olurlar. Spor Genel Müdürlüğüne tescil edilmemiş kulüpler, federasyonlar tarafından tertiplenen veya bunların denetimi altında yapılan müsabakalara katılamazlar. Tescil olunmamış kulüpler adına lisans verilmez. Spor kulüpleri faaliyet gösterdikleri dallarda antrenör tutmaya mecburdurlar.

Dernekler mevzuatına göre gençlik, spor, gençlik ve spor faaliyetlerinde bulunmak amacıyla kurulan derneklerin kulüp olarak tescil işlemleri il müdürlüğüne yapılır. Aşağıdaki belgeler iki dosya halinde hazırlanarak il müdürlüğüne verilir:(GSKY, m.27).

- ✓ *Derneğin; gençlik, spor veya gençlik ve spor kulübü olarak tescil edilmesi için tüzüğün tasdikli örneği.*
- ✓ *Seçilen kulüp renkleri ve ayırıcı işareti hakkında valilikten alınan izin yazısı,*
- ✓ *Tescil işlemi atıcılık, avcılık ve halk oyunları dallarında yapılıyor ise, bulunduğu yerin emniyet müdürlüğünden kulüp merkezinde bulundurulmasına izin verilen silahların özelliklerini ve miktarlarını belirten izin yazısı.*
- ✓ *Kulüp, kamu kurum ve kuruluşları veya eğitim kurumları bünyesinde kuruluyor ise,*

ilgili kurum veya kuruluşun vereceği izin yazısı.

- ✓ *Teşkilat ile ilgili kanun, tüzük, yönetmelik, yönerge, genelge, tebliğ ve emirlere uyulacağını, faaliyette bulunulan gençlik faaliyeti türlerinde ve spor dallarında binicilikte at dâhil olmak üzere kulübe ait malzemelerin, talep halinde, sigorta ettirilmesi ve kullanım sırasında doğabilecek zararların karşılanması şartı ile Teşkilatın emrine tahsis edileceğini belirten taahhütname*
- ✓ *Sporla ilgili tescil işlemlerinde taahhüt edilen spor dallarında görevlendirilecek antrenörler için ikinci kademe, ihtisas kulüpleri için üçüncü kademe antrenör belgesinin, gençlikle ilgili tescil işlemlerinde ise taahhüt edilen gençlik faaliyeti türlerinde görevlendirecek gençlik liderleri ve eğitmenler için Genel Müdürlükçe veya diğer yetkili kurumlarca verilmiş belgelerin aslı veya ilgili kurumlarca tasdikli sureti.*
- ✓ *Kulübün taahhüt ettiği gençlik faaliyeti türü veya spor dalında çalışmaların yürütüleceği tesis hakkında bilgi.*
- ✓ *Mevcut üye listesi.*

Spor Kulübünün birimleri Genel kurul, Yönetim kurulu ve Denetim kuruludur. Kulüpler bu zorunlu organlar dışında dilerlerse başka birimlerde oluşturabilirler. Ancak, zorunlu organlar görev, yetki ve sorumluluklarını bu birimlere devredemezler. (GSKY,m.6).

Spor kulüplerinin dâhilinde yürütme birimi de oluşturabilirler. Yürütme birimi; genel sekreter ve genel sekretere bağlı ücretli ve fahri görevlilerden oluşan yürütme birimi, yönetim kurulu tarafından alınan kararlar doğrultusunda kulüp hizmet ve faaliyetlerinin yürütülmesini sağlamakla görevlendirilirler. (GSKY, m.17). Yürütme biriminde, Genel sekreter, Sayman, Doktor, sağlık personeli, Tesis yöneticisi, malzeme görevlisi, Spor direktörü Genel Kaptan, Teknik yönetici ve öğretici, Gençlik koordinatörü,Gençlik lideri ve eğitmenler yer alabilirler. (GSKY, m.18).

2.12.2 Şirket Olarak Spor Kulüpleri

2.12.2.1 Anonim Ortaklıkların Kuruluşu, Türleri, Organları ve Yönetimi

TTK 329. maddesine göre; anonim şirketler, sermayesi belirli paylara bölünmüş olan, borçlarından dolayı yalnız malvarlığıyla sorumlu bulunan kişidir. Pay sahipleri, sadece taahhüt etmiş oldukları sermaye payları ile ve şirkete karşı sorumludur.

Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca yayımlanacak tebliğle, faaliyet alanları belirlenip, ilan edilecek anonim şirketler Sanayi ve Ticaret Bakanlığının izni ile kurulur. Bu şirketlerin esas sözleşme değişiklikleri de aynı Bakanlığın iznine tabidir. Bakanlık incelemesi, sadece kanunun emredici hükümlerine aykırılık bulunup bulunmadığının tespiti yönünden yapılabilir. Bunun dışında hukuki konumu, niteliği ve işletme konusu ne olursa olsun anonim şirketin kuruluşu ve esas sözleşme değişiklikleri herhangi bir makamın iznine tabi değildir.

2.12.2.2 Futbol Kulüplerinde Şirketleşme

Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü'nün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunu'nun "profesyonel spor" başlığının altında 24. maddesinde, "*spor kulüpleri, profesyonel takımlarını, Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kuracakları veya kurulmuş olan şirketlere devredebilirler veya profesyonel futbol takımlarını kiraya verebilirler*" hükmü yer almaktadır.

Türkiye Futbol Federasyon Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanunu'nun "Futbol Kulüplerinin Devri" başlığını taşıyan 27.maddesi hükmü "*futbol dalında faaliyet gösteren kulüpler, futbol şubelerini kanunlarla belirlenen şekil ve esaslarda, kuracakları veya kurulmuş anonim şirketlere devredebilirler*" şeklindedir.

Türkiye Futbol Federasyonu'nun Çalışma Usul ve Esaslarına Dair Ana Statüsü'ne göre; "*Futbol dalında faaliyet gösteren kulüpler, futbol şubelerini kanunlarla belirlenen şekil ve esaslarda kuracakları veya kurulmuş anonim şirketlere devredebilirler. Kulüplerin şirketleşmesi halinde tescili buldukları yerden başka yere nakilleri yapılamaz. Devirlerde futbolun yayılması, güçlenmesi ve yararları ön planda tutulur. Ana statüde belirlenen esaslara ve Yönetim Kurulunca konulacak kurallara uyulması zorunludur*".

Bu hükümlere göre, ülkemizde profesyonel futbol aşağıdaki şekillerde teşkilatlanabilmektedir.

- ✓ *Doğrudan gençlik, spor, futbol, gençlik ve spor kulübü derneği olarak,*
- ✓ *Kamu kurum ve kuruluşlarında, yükseköğrenim kurumlarında ve özel kuruluşlarında kendi mensupları tarafından, bu kurum ve kuruluşların bünyelerinde kurulacak GSGM'ye (futbol dalında faaliyette bulunanlar için TFF'ye) kayıt ve tescilini yaptıran dernekler olarak,*
- ✓ *Derneğe bağlı Profesyonel Futbol Şubesi olarak,*
- ✓ *Derneğe bağlı iktisadi işletme olarak,*
- ✓ *Anonim şirket olarak faaliyette bulunmaktadır. (Çağlayan, 2007, 79).*

Türkiye'de şirketleşme yoluna giden spor kulüpleri incelendiğinde ise; Malatya Spor'un Türkiye'de futbol kulüplerinin şirketleşmesinde öne çıkan ilk spor kulübü olduğu görülmektedir. Malatya Spor, futbol şubesini, kurduğu Malatya Spor A.Ş.'ye devretmiştir. Ancak Malatya Spor A.Ş. 1. ligden düşmesinin ardından tasfiye edilmiştir. İstanbulspor'un futbolşubesi İstanbulspor Faaliyetleri ve Ticaret A.Ş.'ye devredilmiştir. Çanakkale Dardanel Spor A.Ş. 1996-1997 sezonunda şirketleşerek Dardanel Spor Faaliyetleri Anonim Şirketi adını almıştır. Karşıyaka Spor Kulübü A.Ş. 1998 yılında Holding'e devir edilerek anonim şirkete dönüştürülmüştür. Holding ve bünyesindeki bazı şirketlerin ortak olduğu şirkete Karşıyaka Spor Hizmetleri ve Ticaret A.Ş. adı verilmiştir. Adanaspor A.Ş. 1998 yılında şirketleşerek Adanaspor Spor Faaliyetleri Anonim Şirketi adını almış ve 2005 yılında ekonomik sıkıntılardan dolayı iflas etmiş, 2004 yılında Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu'na devredilmesiyle kulüp 2. lige düşerek tasfiye edilmiştir. (Devecioğlu, Çoban, Karakaya, Karataş, 2012, 38-39).

Bir kısım dernekler ise profesyonel futbol faaliyetlerine dair gelir ve giderlerini, kurmuş buldukları anonim şirketlere kısmen devretmekte ve kiralamaktadırlar. Halka da açılmış bulunan Galatasaray A.Ş. ve Fenerbahçe A.Ş.'yi bu grupta değerlendirebiliriz. TFF tarafından halen, bu derneklere ait profesyonel futbol şubelerinin profesyonel futbol faaliyetinde bulunmalarına izin vermektedir. (Çağlayan, 2007, 80).

Yukarıya aktardığımız düzenlemelerden çıkan sonuçları şu şekilde özetleyebiliriz.

- ✓ *Spor kulüpleri, profesyonel takımlarını şirketleştirebilirler.*

- ✓ *Profesyonel takımın devredileceği şirket Türk Ticaret Kanunu'na göre kurulmuş ya da kurulacak anonim şirket olmalıdır.*
- ✓ *Türkiye'de sadece futbol profesyonel spor olarak kabul edildiğinden, sadece futbolda şirketleşme söz konusu olabilecektir.*
- ✓ *Profesyonel futbol takımını devralan şirket, artık spor alanında faaliyet gösteren bir şirket durumuna gelecektir. Bu faaliyeti onu bir kulüp bir kulüp durumuna getirmektedir.*

Sportif faaliyetlerde bulunan bir anonim şirket Türk Ticaret Kanunu hükümlerine tabi bir ticari ortaklık olacağından, amacı kâr elde etmek olacaktır. Bu durumda spor, kâr elde etmenin bir aracı haline gelecektir. Hatta spor şirketlerinin hisselerinin borsada halka arz edilmesi bile mümkün olacaktır. Bu durum kulüp faaliyetlerinin değerlendirilmesini ve yönetilmesini zorlaştıracak ve başlangıçta ideal amaç olan spor, ticari bir faaliyet haline gelecektir. (Çağlayan, 2007, 80).

2.12.2.3 Futbol Kulüplerinin Şirketleşme Stratejileri

Futbolun endüstriyel bir süreç içine girmesiyle birlikte, futbol kulüpleri hızla şirketleşmeye başlamıştır. Aslında bu gelişme, futbolun geçirdiği yapısal değişimin de bir göstergesidir. Çünkü futbola ilişkin tüm öğelerin nitelik ve niceliksel değişim ve gelişimi, kulüpleri de şirketleşmeye zorlamıştır. Günümüzde futbol pastasından daha fazla pay alabilmenin yolu şirketleşmekten geçmektedir. Şirketleşmenin kulüplere sağlayacağı pek çok fayda bulunmaktadır. Bu faydaları iki başlık altında toplamak mümkündür. Bunlardan birincisi: Kurumsallaşma ve profesyonelleşme; ikincisi ise gelir kaynaklarının artırılmasıdır. (Web 2, 12.02.2016).

Futbol kulüplerinin gelişen endüstriyel futbol piyasasında daha etkin rol alabilmeleri, bu piyasadaki daha fazla pay alabilmelerine bağlıdır. Rekabetçi piyasa içinde kulüplerin sektörden maksimum payı alabilme mücadelesi, kulüpleri yeni gelir kaynakları bulmaya mecbur bırakmıştır. Bu nedenle kulüpler daha farklı, daha uzun vadeli ve daha düşük maliyetli kaynakları sağlayabilmek için sermaye piyasalarına açılmışlardır. Sermaye piyasalarına yönelen kulüpler bu hamle ile birlikte futbolun endüstriyel gelişimine uygun

kurumsal bir yapıyı oluşturma sürecini de başlatmışlardır. Kulüpler bir yandan sermaye piyasalarından kaynak temin ederlerken; diğer yandan kurumsallaşarak, profesyonelleşmeye başladılar. (Web 2, 12.02.2016).

Ülkemizde futbol kulüplerinin şirketleşme çalışmalarına 1980'li yıllarda gelirlerini maksimize edebilmek amacıyla başladıklarını görmekteyiz. Bu dönemde kulüplerin profesyonel futbol şubeleri, kurulan veya kurulmuş bulunan anonim şirketlere devredilmiştir. Ayrıca bazı kulüplerin gelir sağlamak amacıyla Ürünleştirme Şirketi, Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı ve Yatırım Şirketi gibi şirketler kurma ya da bu şirketlere ortak olma yolunu izlemekteler. Kulüpler sermaye piyasalarına açılmak için şirketleşmeyi bir araç olarak kullanmışlardır. Şirketleşmek aynı zamanda kulüplerin dernek statüsü sınırları dışına çıkabilmeleri anlamına geliyor. Bugün Avrupa'nın çoğu ülkesinde olduğu gibi, ülkemizde de futbol kulüpleri genellikle, dernek statüsünde sportif etkinliklerini sürdürmektedir. Günümüzde dernek statüsünde faaliyetlerini sürdürmenin bazı avantaj ve dezavantajları bulunuyor. (Web 2, 12.02.2016).

Dernek statüsünde örgütlenmiş spor kulüpleri:

- ✓ *Yapılan bağış ve yardımları, gelir ve kazançtan indirebiliyorlar.*
- ✓ *KDV ile damga vergisi ve harç istisnasını uygulama hakkına sahiptirler.*
- ✓ *Veraset ve İntikal vergisi Muafiyetinden yararlanıyorlar.*
- ✓ *Emlak vergisi ve*
- ✓ *Gümrük vergisi istisnasına tabidirler.*

Dernek statüsünde faaliyette bulunan kulüpler sahip oldukları vergisel avantajların haricinde, devlete ait kuruluşlardan yardım alabilme; taşınmaz edinebilme; izin almaksızın yardım ve bağış toplayabilme gibi imtiyazlara da sahiptirler. Bazı futbol kulüpleri oluşturdukları bu yapı sayesinde bir taraftan dernek olmanın sağladığı çeşitli avantajları kullanırken, diğer yandan kurdukları veya ortak oldukları şirketler sayesinde, derneklerin sınırlı olarak yapabildiği veya hiç yapamadıkları geniş çaplı ticari faaliyetlerde bulunmakta ve kendilerine sürekli ve önemli gelir kaynakları yaratmak için önemli adımlar atmaktadırlar. Başka bir anlatımla, kulüpler dernek olarak örgütlenmekle yönetsel, yasal ve vergi kanunları bakımından kendilerine önemli avantajlar sağlamaktadırlar. (Web2, 12.02.2016).

2.12.2.4 Futbol Kulüplerinin Şirketleşme Nedenleri

Günümüzde spor kulüpleri, ekonomik rekabetin artması, endüstrileşen futbol, spor kulüplerinin maddi kazanım sağlamak için esas faaliyetleri dışına çıkmaları, taraftarları tribünlere getirebilmek için çeşitli faaliyetlere yönelmeleri gibi nedenlerle şirketleşmeye yönelmişlerdir.1990'lı yıllardan itibaren hızla gelişen iletişim teknolojisinin etkisiyle seyircinin hızlı bir şekilde artması, kulüp ekonomilerinin büyümesine ve kulüp bütçelerinin dernek statüsü ile yönetilemeyecek hale geldikleri görülmektedir. Yine şirketleşen spor kulüpleri futbol endüstrisinde, sadece sportif alanda değil bir takım ticari alanlarda da pay almak amacı ile faaliyetlerde bulunmak üzere bu tür ticari faaliyetler için ayrı tüzel kişilikler kurma yoluna gitmişlerdir. (Devecioğlu, Çoban, Karakaya, Karataş, 2012, 36).

Yukarıda da belirtildiği gibi spor kulüpleri esasen aşağıdaki sebeplerden ötürü şirketleşme yoluna gitmişlerdir.(Devecioğlu, Çoban, Karakaya, Karataş, 2012, 36-37).

- ✓ *Büyük bütçelerin dernek olarak yönetiminin zorluğu,*
- ✓ *Kurumsallaşma ve profesyonelleşme,*
- ✓ *Halka arz,*
- ✓ *Dernek konumunda iken yapılamayan ticari faaliyetlerde bulunabilmek,*
- ✓ *Bağlı oldukları spor kulüplerine direkt olarak fon kaynağı sağlayabilmek,*
- ✓ *UEFA'nın 2004/2005 sezonundan itibaren lisans hakkı için zorunlu kıldığı kriterlere uyum açısından kurumsal yönetim ilkelerini uygulayabilmek,*
- ✓ *Uluslararası markalaşabilmek,*
- ✓ *Kredi temini kolaylığı yaratabilmek,*
- ✓ *Büyüyen rekabet ortamında büyük ölçeklerde artan maliyetleri karşılayabilmek için yeterli kaynaklara ulaşabilmek ve vergi avantajlarından faydalanabilmektedir.*

Kulüplerin, futbol faaliyetlerini, ticari bir şirket haline getirebilmek için TTK'ya göre şirket kurabilecekleri veya futbol şubelerini kurulmuş olan şirketlere devredebilecekleri hüküm altına alınmıştır. Sermaye Piyasası Kurulu da, 7 Şubat 2002 tarih ve 9/181 sayılı kararıyla, halka açılan spor kulüplerinin "*faaliyetlerine, aktif yapılarına, pasif yapılarına ve*

gelir yapılarına ilişkin, futbolcu transferlerinin açıklanmasına ilişkin kriterler ile futbolcu/teknik yönetime, gelir kayıplarına veya sözleşme fesihlerine / imzalanmasına ilişkin açıklamaları kapsayan özel durum açıklamalarına, diğer açıklamalar ile futbolcuların bonservis bedellerinin mali tablolara yansıtılmasına” ilişkin bir ayrıntılı şekilde belirlenmiş kriterlere yer vermektedir. Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, kulüp tüzüklerin müsait olması şartıyla sadece spor kulüplerine özel olmak üzere derneklerin ticaret şirketi kurmalarına izin vermektedir. Spor kulüpleri, spor kulüpleri federasyonları ve konfederasyon tüzüklerde yazılı amacı gerçekleştirmek için ticari şirket kurabilmektedir. İktisadi işletmelerini, tüzel kişilere ve şirketlere kiraya verebilecekleri gibi bir sermaye şirketine de devredebilirler. “Sermaye şirketlerinde kulüplerin payları % 51’in altında olamaz ve bu paylar üçüncü kişilere devredilemez ve buna ilişkin hüküm tüzüklerde yer alır” şeklinde belirtilmektedir. Bu şekilde kurulacak şirketler, dernek statüsünde örgütlenmiş bulunan ve bu nedenle de yürürlükteki yasal düzenleme gereğince futbol kulüplerinin yapmayacağı birçok konuda faaliyet gösterebilecek ve gelir kaynaklarını önemli büyük oranda arttırabilecektir. (Devecioğlu, Çoban, Karakaya, Karataş, 2012, 37).

2.12.2.5 Futbol Kulüplerinin Şirketleşme Bilgileri

Ülkemizdeki kulüpler şirketleşme yolunda farklı yollar izlemişlerdir. Halka arzı gerçekleştiren ilk kulübümüz Beşiktaş’tır. BJK’nin halka arz modeli, ilk defa İngiltere’de Manchester United tarafından uygulanmıştır ve bu yüzden de “İngiliz Modeli” diye adlandırılan modeldir. Bu modelde, futbol kulübü bütünüyle yeni kurulacak şirkete devredilmektedir. Ancak, Beşiktaş haricindeki diğer kulüplerimiz genel itibariyle,

- ✓ *Kulübün kendisinin ve ticari işletmelerinin kazançlarını Borsa İstanbul’da işlem gören şirketlere devir veya kiralayarak ve*
- ✓ *Tüm giderler ise kulüp bünyesinde bırakılarak halka açılmıştır.*

İlk defa ülkemizde gerçekleştirilen bu uygulama, “Gelir Ağırlıklı” model olarak tanımlanmıştır. (Sultanoğlu, 2008, 18).

Aşağıdaki bölümde, Beşiktaş, Galatasaray, Fenerbahçe ve Trabzonspor’un şirketleşme ve halka arz modelleri sırasıyla ele alınacaktır.

Beşiktaş Spor Kulübü, futbolla ilgili tüm gelir ve giderleri ile tüm aktif ve pasif değerlerini Beşiktaş Futbol Yatırımları A.Ş. adlı şirkete devretmiştir. Şirket, kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmek için değişik alanlarda ticari faaliyetlerini sürdürmek amacıyla % 99,9'una sahip olduğu çeşitli bağlı ortaklıklar kurmuştur. 2001 yılında Beşiktaş Sportif Ürünler A.Ş. kurulmuştur. Bu şirket, Beşiktaş marka, logo ve amblemleri ürünlerin üretim ve pazarlanması faaliyetini yürütmektedir. Ayrıca, faaliyet konusu yurt içi ve yurt dışı turlar organize etmek, bilet satışı yapmak ve vize işlemleri faaliyetlerinde bulunmaktan ibaret olan bir diğer bağlı ortaklık 2003 yılında kurulan Beşiktaş Turizm İşletmeleri ve Yatırımları Sanayi ve Ticaret A.Ş. 'dir. Şirket'in aynı ortaklık payına sahip olduğu bir diğer anonim şirket ise Beşiktaş Sigorta Aracılık Hizmetleri A.Ş. 2003 yılında kurulmuş olup, sigorta aracılık faaliyetlerinde bulunmaktadır. Beşiktaş Avrupa'daki şirketler gibi gelir ve giderlerini aynı çatı altında toplamakta Beşiktaş'ın Sportif A.Ş. olarak şirketin yapılması temelde Manchester United Spor Kulübü modeli esas alınmıştır. Bu modelde sportif başarı tek başına önemli değildir. Bu modelde ciddi gelir getirecek işletme ve rant gelirleri önemli yer tutmakta şirketin en önemli dezavantajı ise yapılacak oyuncu ve teknik adam transferinin gider olarak, şirket muhasebesine yansıtılıyor olması bir yandan karlılığı olumsuz etkilemektedir. (Devecioğlu, Çoban, Karakaya, Karataş, 2012, 39).

14-15 Şubat 2002'de Beşiktaş Futbol Yatırımları Sanayi ve Ticaret A.S.'nin hisselerinin %15'i birim fiyatı 57,5 TL'den halka arz edilmiştir. Böylece, BJK'nın ortaklık payı %85 olmuştur. Halka arzda, sermaye artırımını yöntemi kullanılmış ve böylece şirketin 1.850.000 TL olan sermayesi 326.500 TL arttırılarak 2.176.500 TL olmuştur.(Sultanoğlu, 2008, 19).

Galatasaray spor kulübü medya, reklam ve pazarlama aktivitelerinin futbol takımının yönetiminden ayrılması amacıyla 2000 yılında, futbolla ilgili tüm yayın ve reklam haklarını Galatasaray Sportif'e devretmiştir. Galatasaray Sportif, dünyanın en büyük spor pazarlama şirketlerinden biri ile anlaşarak reklam, imaj, pazarlama ve bazı medya haklarının yönetilmesi görevini 30 Haziran 2005 yılına kadar bu şirkete devretmiştir.2000 yılında Galatasaray ile şirket arasında imzalanan bir diğer sözleşme ise Futbol Takımı Kira Sözleşmesi'dir. Bu sözleşmeye göre şirket, Galatasaray'ın profesyonel futbol takımını 30 yıl süre ile kiralamıştır. Kira Sözleşmesi'yle devredilen haklara rağmen şirket, profesyonel

futbol takımının ve ilgili spor aktivitelerinin yönetiminden sorumlu değildir. 2004 tarihinde imzalanan devir sözleşmesi uyarınca Galatasaray, Futbol Takımı Kira Sözleşmelerinden doğan hak ve yükümlülüklerini Futbol A.Ş.'ye devretmiştir. Galatasaray kulübünün tüm gelirleri Galatasaray Sportif A.Ş.'de toplanmaktadır. Şirketin futbolcu lisansları ve harcamaları ise Galatasaray Futbol Yatırımları A.Ş.'de bulunmaktadır. 2006 yılında alınan bir kararla Galatasaray Sportif A.Ş. ile Galatasaray Spor ve Futbol İşletmeleri şirketleri birleşme kararı almışlardır. Ayrıca Galatasaray hisselerinin %68'i yabancı kurumsal yatırımcıların elinde bulunmaktadır. Şirketin gelirleri çeşitli kuruluşlarla yapılan orta vadeli anlaşmalarla sağlanmakta, giderleri ise personel ve genel yönetim giderleri, kulübe ödenen kira ücretleri ile diğer yönetim komisyonundan oluşmaktadır. Galatasaray Spor Kulübü kurmuş oldukları Galatasaray ve Stad İşletmeciliği Ticaret A.Ş. aracılığı ile Ali Sami Yen Stadının intifa hakkını satın alarak yerine yeni her türlü konforun bulunduğu daha modern bir stat inşa etmeyi planlamıştır. (Devecioğlu, Çoban, Karakaya, Karataş, 2012, 39).

Galatasaray Sportif Sınai ve Ticari Yatırımlar A.S. de Beşiktaş Futbol Yatırımları Sanayi ve Ticaret A.S. gibi 14-15 Şubat 2002'de hisselerinin %16'sını birim fiyatı 87 TL'den halka arz etmiştir. Böylece GS'nin ortaklık payı %84'e gerilemiştir. (Aydın, Turgut, Bayırlı, 2007, Sy.1, 64).

Fenerbahçe Spor Kulübünde şirketleşme, 1998 yılında 1907 Fenerbahçe Sportif Hizmetler Sanayi ve Ticaret A.Ş. unvanıyla sporun bütün dallarıyla ilgili ticari ve sınai faaliyetlerde ve yatırımlarda bulunmak üzere kurulmuştur. 2000 yılında şirketin unvanı bugünkü halini almıştır. Fenerbahçe Sportif'in kurumlar vergisinden muaf bir yapıya kavuşması için 2002 yılında Fenerbahçe Sportif'in ticari faaliyetleri Fenerbahçe Spor Ürünleri Sanayi ve Ticaret A.Ş.'ye devredilmiştir. Bu şirket, Fenerbahçe taraftar ürünleri ve diğer her türlü spor malzeme ve spor giysileri, reklam ve taraftar ürünlerinin satış ve pazarlamasını yapmak üzere Fenerium mağazalarını işletmektedir. Fenerbahçe markalarının yasal sahibi olan Fenerbahçe Spor Kulübü, bu markalara ilişkin lisans haklarını Fenerbahçe Sportif'e 2004 yılında imzalanan lisans kiralama sözleşmesiyle 30 yıllığına kiralamıştır. Buna göre 2004 yılında yapılan lisans ve temlik sözleşmeleri ile gelirler şirkete devredilmiş, takım ile ilgili giderler ise Fenerbahçe bünyesinde bırakılmıştır. (Devecioğlu, Çoban, Karakaya, Karataş, 2012, 39).

Trabzonspor Sportif Yatırım ve Ticaret A.Ş.’ (kısaca Trabzonspor Sportif A.Ş.) 31.03.1994 tarihinde Trabzon’da “Trabzonspor Gıda Yatırım Ticaret Anonim Şirketi” unvanıyla Trabzonspor Kulübü Derneği (Kulüp) kuruluşu olan Trabzonspor Futbol İşletmeciliği Ticaret A.Ş. (Futbol A.Ş.) %100 iştiraki olarak kurulmuştur. (Trabzonspor Sportif A.Ş.Halka Arz İzahnamesi, 2005). Şirket, 13.01.2005 tarihinde Futbol A.Ş. ile imzalanan “Lisans Kiralama Sözleşmesi” ile Trabzonspor markalarını ve Trabzonspor haklarını, “Futbol Takımı Kira Sözleşmesi” ile profesyonel futbol takımını, “Temlik Sözleşmesi” ile TV yayın hakkı, ev sahibi sıfatıyla oynadığı tüm resmi maçlardaki stadyum gelirleri, reklâm, sponsorluk gibi gelir kaynaklarını 30 yıllığına Trabzonspor Sportif A.Ş. Borsa İstanbul şirketleri arasında dağıtılabılır kârın tamamını temettü olarak dağıtmayı taahhüt eden tek örnek olarak dikkat çekmektedir. Şirket’in 25.000.000 TL’lik sermayesinin % 25’ine tekabül eden toplam 6.250.000 TL nominal değerli (mevcut ortaklardan Trabzonspor Futbol İşletmeciliği A.Ş.’nin sahip olduğu) hisse senetleri Sermaye Piyasası Kurulu tarafından kayda alınmıştır. (Aydın, Turgut, Bayırlı, 2007, Sy.1, 66).

Hisse senetlerinin 15.04.2005 tarihinden itibaren Borsa İstanbul Ulusal Pazarı’nda “TSPOR” kodu ile işlem görmeye başlamasına Borsa İstanbul Yönetim Kurulu tarafından karar verilmiştir. Şirket kurumlar vergisinden muaf yapıda olup hiçbir şekilde ticari faaliyeti bulunmamaktadır. Trabzonspor markalı ürünler ile ilgili ticari faaliyetler 2004 yılında kurulan Trabzonspor Ticari Ürünler Ticaret A.Ş. tarafından sürdürülmektedir. Lisans kiralama sözleşmesi ve Profesyonel Futbol Takımı Kiralama Sözleşmesi ile şirket kulüpte oluşan gelirlerin büyük bir kısmına 30 yıllığına sahip olmuştur. (Aydın, Turgut, Bayırlı, 2007, Sy.1, 67).

2.12.2.6 Futbol Kulüplerinin Gelir ve Gider Kalemleri

Futbol kulüpleri oluşturdukları yapı ile hem dernek olmanın getirdiği çeşitli avantajları kullanmakta hem de kurdukları veya ortak oldukları şirketler sayesinde derneklerin yapamayacağı ticari faaliyetlerde bulunarak önemli gelir kaynakları yaratmaktadırlar.

Tablo 1.’de kulüplerin hangi gelirlerini kurdukları şirketlere aktardıkları kalem kalem görülmektedir. Kulüplerin şirketlere aktardıkları gelirler bütün olarak değerlendirildiğinde

ise Beşiktaş ve Fenerbahçe kulüplerinin daha çok ve daha nitelikli gelirleri şirketlerine aktardıkları görülecektir.

Tablo 2.'de kulüplerin hangi giderlerini kurdukları şirketlere aktardıkları kalem kalem görülmektedir.

Kulüplere ait gelir ve giderler birlikte ele alınıp değerlendirildiklerinde Fenerbahçe'ye ait şirketin hem sportif hem de spor dışı birçok gelir kaynağına sahip olduğu ve gider kalemlerinin gelir kalemlerine nazaran daha az olduğu, Beşiktaş kulübüne ait şirketlerinde gelir kaynaklarının çok olduğu ancak gelirlerinin çoğunun sportif faaliyetlere ait olduğu ve giderlerinin de yüksek olduğu görülmektedir. Dört büyük spor kulübü kıyaslandığında Fenerbahçe'ye ait şirketin diğerlerine nazaran bir adım önde olduğu söylenebilir. (Devecioğlu, Çoban, Karakaya, Karataş, 2012, 40).

Tablo 2.1 Spor Kulüplerinin Gelirleri

Spor A.Ş.'lerin Gelirleri	TS SPORTİF A.Ş	GS SPORTİF A.Ş	BJK SPORTİF A.Ş	FB SPORTİF A.Ş
Yayın hakkı	+	-	+	+
Sponsorluk	+	+	+	+
Reklam	+			
Lisans ve isim hakkı	300.000 Dolara ek olarak yıllık ticari ürün satışlarının 1 milyon doları aşması durumunda, satışlardan % 10 pay	+	% 100 iştiraki Beşiktaş Sportif Ürünler üzerinden temettü	+
Tv Kanalı	-	-	-	FBTV'nin vergi öncesi karının % 50'si
Maç Hasılatı	Net satış hasılatının % 80'i			Yıllık 8.5 milyon dolar
Bahis	+	-	+	+
Ticaret Merkezi	-	-	-	Devreye alındığında kulübün elde edeceği gelirler Sportif'e aktarılacak
ChampionsLeague Performans	Brüt gelirlerin % 20'si	Başlangıç ve 1. Grup maç primleri üzerinden % 60, çeyrek, yarı final, final Performans primleirnden net gelirin % 50'si	-	Brüt gelirlerin % 20'si
Uefa Kupası Yayın havuzu	+	+	+	+
Transfer ve Bonservis	-	-	+	-

(Devecioğlu, Çoban, Karakaya, Karataş, 2012, 40).

Tablo 2.2 Spor Kulüplerinin Giderleri

Spor A.Ş.'lerin Giderleri	TS SPORTİF A.Ş	GS SPORTİF A.Ş	BJK SPORTİF A.Ş	FB SPORTİF A.Ş
Genel Yönetim	+	+	+	+
Antrenör-Futbolcu	-	-	+	-
Bonservis	-	-	+	-
Transfer	-	-	+	-
Kamp ve Tesis	-	-	+	-
Pazarlama Şirketi	-	+	+	-
Stadyum	-	-	Kullanma ve işletme hakkı bedeli olarak 2003 Aralık'da 11,5 mn dolar ödenmiş	2004/2005 sezonundan itibaren yıllık 500.000 dolar
Lisans Bedeli	-	2005 Haziran'dan itibaren yıllık gelirlerin KDV hariç brüt % 1'i (min. 200.000 dolar)	2003 Aralık'da BJK'dan 18 mn dolara satın alınmış	-
Futbol Takımı Kirası	Kulübe 2004/2005 sezonundan itibaren bir önceki sezon brüt toplam gelirlerin % 1'i	Kulübe Şampiyonlar Ligi başlangıç ve 1. tur maç primleri üzerinden % 30 + 2005/2006 sezonundan itibaren gelirlerin % 1.5'u (min. 300.000 dolar)	-	Kulübe 2004/05 sezonundan itibaren gelirlerin % 2'si (min 500.000 dolar)

(Devecioğlu,Çoban, Karakaya, Karataş, 2012, 40).

2.13 FUTBOLU YÖNETEN KURUMLAR

4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 96. Maddesi ile federasyonlar, 97. ve 98. maddeleri ile konfederasyonlar düzenlenmiştir.

Federasyonlar, kuruluş gayeleri aynı olan en az beş derneğin, amaçlarını gerçekleştirmek üzere ve üye sıfatıyla bir araya gelmeleri ile kurulur. Her federasyonun bir tüzüğü vardır. Federasyon, kuruluş bildirim, tüzük ve gerekli belgelerin mahallin en büyük mülkî amirine verilmesiyle tüzel kişilik kazanmaktadır. (TMK, m. 96).

Konfederasyonlar, kuruluş gayeleri aynı olan en az üç federasyonun, amaçlarını gerçekleştirmek üzere ve üye sıfatıyla bir araya gelmeleri ile kurulurlar. Her konfederasyonun bir tüzüğü vardır. Konfederasyon, kuruluş bildirim, tüzük ve gerekli belgelerin mahallinin en büyük mülkî amirine verilmesiyle tüzel kişilik kazanmaktadır. (TMK, m.97).

Dernekler, bağlı buldukları federasyonun; federasyonlar da bağlı buldukları konfederasyonun genel kurulunda en az üçer üye ile temsil olunurlar. Temsilci üyeler, ilgili derneklerin ve federasyonların genel kurullarınca seçilirler. Federasyon ve konfederasyonlara ilişkin diğer hususlar hakkında bu Kanun hükümleri uygulanmaktadır. (TMK, m. 98).

Anlaşıldığı gibi, federasyonlar ve konfederasyonlar, Medeni Hukuk kapsamında kurulan ve derneklerin üst kuruluşu niteliğinde olan tüzel kişilerdir. Ayrıca Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü Gençlik ve Spor Kulüpleri Yönetmeliği 21.maddesi de federasyonlardan “üst kuruluş” olarak bahsetmektedir.

Türkiye’de iki şekilde teşkilatlanan federasyonlar bulunmaktadır.

1. Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü Bünyesinde Teşkilatlanan Federasyonlar

Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü'nün Teşkilat ve Görevler Hakkında Kanunu'nun 18.maddesi uyarınca kurulurlar. Bu federasyonların kuruluş, görev ve yetkileri “ Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü Spor Federasyonlarının Teşkilatı, Çalışma, Görev, Yetki ve Sorumluluk Yönetmeliği'nde “ düzenlemiştir.

2. Bağımsız Federasyonlar

Türkiye’de bağımsız federasyon sadece Futbol Federasyonudur. 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun ile konulmuş ve teşkilatlanmıştır. Futbol Federasyonu’n görev ve yetkileri bu kanunda düzenlenmiştir.

2.13.1 Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü

2.13.1.1 Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü’nün Yapısı:

Başbakanlığa bağlı, katma bütçeli ve tüzel kişiliğe sahip bir kamu kurumu olan GSGM, 1982 Anayasası’nın 58. ve 59. maddeleri hükümleri ile gençlik faaliyetleri ve spor faaliyetlerinin yürütülmesinden sorumlu ve yetkili tutulmuştur. Bu konumuyla, hizmet yerinden yönetim kuruluşlarının bir türü olan ve idari kamu kurumları arasında bulunan GSGM, teknik bilgi ve uzmanlık isteyen gençlik ve spor faaliyetlerinin yürütülmesiyle hükümlü ve yetkili bir kuruluştur. (Başaran ve Atay, 2003, 40).

Spor Genel Müdürlüğü merkez ve taşra teşkilatı olmak üzere iki teşkilat ile meydana gelmektedir. (SGMTGHK, m.3).

Merkez Teşkilatı, Genel Müdürlük, Merkez Teşkilatı, Ana Hizmet Birimleri, Danışma ve Denetim Birimleri, Yardımcı Birimler ve Bağlı Birimlerden oluşmaktadır. Ana Hizmet Birimleri; Spor Federasyonları Başkanlıkları, Tesisler Dairesi Başkanlığı, Sağlık İşleri Dairesi Başkanlığı, Spor Eğitimi Dairesi Başkanlığı, Uluslararası Organizasyonlar Dairesi Başkanlığı, Spor Kuruluşları Dairesi Başkanlığı, Spor Faaliyetleri Dairesi Başkanlığı. Danışma ve Denetim Birimleri; Teftiş Kurumu Başkanlığı, Hukuk Müşavirliği, Spor Kontrolörleri Kurul Başkanlığı. Yardımcı Birimler; Personel ve Eğitim Dairesi Başkanlığı, İdare ve Mali İşler Dairesi Başkanlığı, Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı (SGMTGHK, m.4).

Kuruluşun en üst amiri genel müdürdür. Genel Müdürlük hizmetlerinin mevzuata, milli güvenlik siyasetine, kalkınma planlarına, yıllık programlara uygun olarak sürdürülmesi ve genel müdürlüğün çalınma alanına giren konularda diğer kamu kurum ve kuruluşları ile iş birliğini yürütmek ve koordinasyonu sağlamak ile görevlidir. Merkez ve taşra teşkilatının faaliyetlerini, işlemlerini ve hesaplarını denetlemek genel müdürün görevinde ve

yetkisindedir. Ayrıca, bu kanuna göre tescili yapılmış bulunan spor kulüp ve kuruluşları ile spor amacı taşıyan örgütlenmeleri de denetler. Genel Müdür'e karşı sorumlu olmak üzere dört genel müdür yardımcısı görevlendirilir (SGMTGHK, m.5).

Taşra Teşkilatı için illerde beden terbiyesi ve spor il müdürlüğü, ilçelerde beden terbiyesi ve spor ilçe müdürlüğü kurulur. İllerde vali, ilçelerde ise kaymakam beden terbiyesi ve spor başkanıdır. Teşkilatın gerçekleştirdiği hizmetler illerde il müdürü, ilçelerde ilçe müdürü tarafından yürütülür. Hizmetlerin yürütülmesinden dolayı il müdürü valiye, ilçe müdürü kaymakama karşı birinci derecede sorumludurlar. İl teşkilatı özel bir bütçeye sahiptir. İl danışma kurulunun teklifi ve valinin onayı ile İl bütçesinden ilçelere ödenek tahsis edilebilir. (Çağlayan, 2007, 109).

2.13.1.2 Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü Görevleri:

Spor Genel Müdürlüğünün görevleri şunlardır : (SGMTGHK, m.2).

- ✓ *Vatandaşın ve okul dışı gençlerin fizik, moral güç ve yeteneklerini sağlayan beden eğitimi, oyun, jimnastik ve spor faaliyetlerini sevk ve idare etmek,*
- ✓ *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,*
- ✓ *Okul dışı 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,*
- ✓ *Sporcu ve spor kulüplerininin tescil, vize, aktarma işlemlerini yapmak,*
- ✓ *Spor federasyonlarının kurulması ve spor dallarını belirlemek için gerekli usul ve esasları tayin ve tespit etmek,*
- ✓ *Beden eğitimi ve spor faaliyetleri için gerekli olan saha, tesis ve malzemeleri yapmak, yaptırmak, işletmek ve bu tesisleri vatandaşın istifadesine sunmak,*

- ✓ *Sporcu sağlığı ile ilgili tedbirleri almak, sporcu sağlık merkezleri açmak, açtırmak, işletmek, işletilmesine yardımcı olmak, sporcuların sigortalanması işlemlerini yapmak ve yaptırmak,*
 - ✓ *Spor müsabakalarında milletlerarası kuralların ve her türlü talimatın uygulanmasını sağlamak,*
 - ✓ *Beden eğitimi ve spor alanında teknik bilgi ve spora ilgiyi artıracak yayınlar yapmak, faaliyetlerde bulunmak,*
 - ✓ *Milletlerarası spor temas ve münasebetlerinde resmi merci görevi yapmak,*
 - ✓ *Bu Kanuna göre tescili yapılmış bulunan spor kulüp ve kuruluşları ile spor amacını taşıyan teşekkül, sporcu ve spor elemanlarını denetlemek,*
 - ✓ *Başarılı sporculara ve alıştırıcılarına ayni ve nakdi yardım yapmak ve yapılmasını sağlamak, ödüllendirmek,*
 - ✓ *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,*
- İlgili mevzuat ve Bakanlıkça, verilen benzeri görevleri yapmak.(SGMTGHK, m.2).*

2.13.1.3 Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü Gelirleri:

Genel Müdürlük merkez teşkilatı katma bteye, taşra teşkilatı ise özel bteye sahiptir. Merkez teşkilatı Sayıştay'ın denetimine tabi iken merkez ve taşra teşkilatı Devlet İhale ve Muhasebe-i Umumiye kanunlarına tabi değildir.

Özel Bteler bu Kanunun 14. maddesindeki hükümler ve Genel Müdürlük talimatları ile illerin ihtiyaçları nazara alınarak il müdürlüklerinde valiler tarafından Ekim ayı başında Genel Müdürlüğe gönderilir. Özel bteler Genel Müdürlükçe incelendikten ve Genel Müdür tarafından onaylandıktan sonra yürürlüğe girer, bölüm maddeleri arasında yapılacak aktarmalar valinin onayı ile bölümler arasında yapılacak aktarma ise Genel

Müdürün onayı ile yapılabilir. ((SGMTGHK, m.13).

Spor Genel Müdürlüğünün gelirleri şunlardır; Spor - Toto ve Spor - Loto'dan alınacak hisseler, genel bütçeden ayrılacak ödenek, spor müsabakalarından alınacak hisse, milli ve temsili müsabakaların gelirleri, her türlü reklam gelirleri ile Türkiye Radyo ve Televizyon Kurumundan naklen yayın hakkı geliri, Her türlü işletme gelirleri ile kiralar, muhtelif fonlardan verilecek hisseler, matbaa, yayın ve basılı evrak gelirleri, her türlü bağışlar, itiraz ve ceza gelirleri, kayıt, tescil ücretleri ile aidatlar, gayrimenkul satışlarından elde edilen gelirler, Spor Genel Müdürlüğü'nün mevcut gelirleridir.

Ayrıca, Genel Müdürlüğün gelirlerinden belli bir kısmı her yıl il bütçelerine yardım olarak tahsis edilir. İl bütçeleri, bu esaslar dikkate alınarak düzenlenir.(SGMTGHK, m.14).

Müsabakalardan elde edilen brüt kazançtan gerekli masraflar düşüldükten sonra geriye kalan tutar, müsabakanın yapıldığı spor il müdürlüğüne ve müsabaka yapan kulüplere dağıtılır. Bu husustaki uygulama, usul ve esaslar bir yönetmelikle belirlenmiştir.(SGMTGHK, m.15).

2.13.2 Türkiye Futbol Federasyonu

Ülkemizde futbol alanında ilk federasyon 1923 yılında “Türkiye Futbol Heyeti Müttehidesi” adı altında kurulmuş, 1925 yılında ismi “Türkiye Futbol Federasyonu” olarak değiştirilmiştir. Bu federasyon 1988 yılında çıkarılan 3461 sayılı kanuna kadar, katma bütçeli, Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü'ne (o zamanki adıyla Beden Terbiyesi Genel Müdürlüğü) bağlı, teknik bir birim, spor faaliyetlerinin denetimi ve düzenlenmesi kamu hizmetini yürütmek üzere teşkilatlandırılmış bir idare olarak faaliyetini sürdürmüştür.(Çağlayan, 2007, 95).

Futbol Federasyonu, 1988 tarih 3461 sayılı kanunla özel hükümlere tabi ve tüzel kişiliğe sahip bir kuruluş haline getirilmiş, akabinde 1992 tarihli 3183 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun ile Federasyonun özerk bir yapıya sahip olduğu hükmü düzenlenmiştir. Kanununun 1. maddesinde Futbol Federasyonu'nun “her türlü futbol faaliyetlerini milli ve milletlerarası kurallara uygun olarak yürütmek,

teşkilatlandırmak, geliştirmek ve ülke futbolunu yurt içinde ve yurt dışında temsil etmek üzere özel hukuk hükümlerine tabi ve tüzel kişiliğe sahip, özerk” bir kuruluş olduğu hükmü yer almaktadır.(Çağlayan, 2007, 96).

2.13.2.1 Türkiye Futbol Federasyon’un Yapısı:

TFF’nin teşkilat yapısı, TFF Statüsünde belirlenir. Merkezi Ankara olan TFF, merkez, yurt içi ve yurt dışı teşkilatından oluşmaktadır. Türkiye’de her türlü futbol teşkilatı TFF’ye bağlıdır. Bu teşkilatların hak ve görevleri de yine TFF Statüsü ve diğer talimatlar ile belirlenir. TFF, FIFA ve UEFA üyesidir.

Genel Kurul, Başkan, Yönetim Kurulu, İcra Kurulu, Hukuk Kuralları, Denetleme Kurulu, Genel Sekreterlik TFF merkez teşkilatında bulunması zorunlu olan birimlerdir. (TFFKGHK, m.4).

2.13.2.2 Türkiye Futbol Federasyon’un Görevleri:

TFF’nin görevleri şunlardır:(TFFKGHK,m.3).

- ✓ *Türkiye’deki her türlü futbol faaliyetini yürütmek, düzenlemek ve denetlemek.*
- ✓ *Futbolun gelişmesini ve yurt sathına yayılmasını sağlamak.*
- ✓ *FIFA ve UEFA’nın yetkili organları tarafından konulan kuralların gereği gibi uygulanmasını sağlamak, ulusal talimatlar hazırlamak ve Türkiye’yi futbol ile ilgili konularda yurt dışında temsil etmek.*
- ✓ *Yurt içi ve yurt dışı futbol faaliyetleri için plan, program, benzeri her türlü düzenlemeyi ve anlaşmayı yapmak ve başarılı sonuçlar sağlanması için gerekli tedbirleri almak.*
- ✓ *Her düzeyde müsabakalar düzenlemek ve milli takımlar ile kulüp takımlarının uluslararası müsabakalara katılması ve mücadele edebilmesi için gerekli tedbirleri almak.*
- ✓ *Fair Play kurallarına uygun olarak bağlılık, dürüstlük ve sportmenlik prensiplerini gözetmek.*

- ✓ *Üyelerinin, kulüplerin, futbolcuların, hakemlerin, yöneticilerin, teknik direktör ve antrenörlerin, sağlık personelleri, futbolcu temsilcileri ve müsabaka organizatörleri ile diğer tüm ilgililerin FIFA, UEFA ve TFF tarafından konulan Statü, talimat ve düzenlemeleri ile bunların yetkili kurulları tarafından verilen kararlara uymalarını sağlamak.*
- ✓ *Şiddet, şike, teşvik primi, ırkçılık, doping ve her türlü ayrımcılıkla mücadele etmek.*
- ✓ *Futbolu geliştirmek amacıyla; amatör futbol spor kulüp ve federasyonları ile bünyesinde futbol branşı bulunan engelliler spor federasyonlarına her türlü aynı ve nakdi yardımda bulunmak.(TFFKGHK,m.3).*

5894 TFF Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun 3. maddesine göre TFF'nin teşkilat, görev ve yetkileri, teşkilatın çalışma usul ve esasları, oluşturulacak diğer kurul ve birimler, merkez, yurt içi ve yurt dışı teşkilat birimlerinin görevleri ile bu Kanunun uygulanmasına dair diğer hususlar; TFF'nin üyesi olduğu FIFA ve UEFA kurallarına uygun olarak, Genel Kurulun düzenleyeceği ve Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girecek TFF Statüsü ile Yönetim Kurulunun yapacağı ve aksi kararlaştırılmadığı takdirde TFF'nin resmi internet sitesinde yayımlandığı gün itibariyle yürürlüğe girecek talimatlarla belirlenir.

2.13.2.3 Türkiye Futbol Federasyon Gelir ve Giderleri:

5894 Sayılı TFF Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun 8. maddesine göre, TFF'nin Gelirleri, Futbol müşterek ve sabit ihtimalli bahis oyunlarından kulüplere verilen isim hakkının %15'i.Başvuru harçları ve para cezaları. Kulüplerin televizyon, radyo, internet ve her türlü teknik cihaz ve benzeri araçlarla yapılacak müsabaka yayınlarından ve yayın organları ile yapacakları her türlü sözleşmelerden elde ettikleri gelirlerin %10'u.TFF tarafından akdedilen sponsorluk sözleşmelerinden elde edilen gelirler. Resmi ve özel milli müsabakalardan elde edilen gelirlerin kesintilerden sonra kalan net meblağı ile bu müsabakaların televizyon, radyo, internet ve her türlü teknik cihaz ve benzeri araçlarla yayınlarından elde edilecek gelirler. Tescil, vize, aktarma, aidat ve TFF'ye bağlı futbolcular ve kulüplerden elde edilen benzeri gelirler. Mal varlığı gelirleri, mal varlığı değerlerinin

devir, temlik, satış ve kiralanması gibi hususlardan elde edilen gelirler. TFF tarafından kurulacak veya ortak olunacak her türlü iktisadi teşebbüs ve şirketlerden elde edilecek gelirler. Faiz gelirleri. Bağış ve yardımlar ile diğer gelirlerdir olarak belirlenmiştir.

TFF'nin Giderleri, TFF görevlerini yerine getirebilmek için, mevzuat, bütçe esasları Gençlik ve Spor Müdürlüğü tarafından spor kulüplerine veya kamu kurumu veya kuruluşlarına protokol karşılığında devredilen, kiralanmış veya süreli intifa hakkı tesis edilen spor tesisleri ve Genel Müdürlüğü'nün personelinden yararlanılması karşılığı eğitim ve tesis projelerinde kullanılmak üzere yapılacak protokoller çerçevesinde gerekli bütün harcamaları yapar. (Üçışık, 2011, 99).

TFF'nin yıllık gelirinin %15'i, her bütçe döneminde 1 Nisan tarihine kadar TFF'ye sunulan ve Yönetim Kurulu tarafından kabul gören projelerde kullanılmak şartı ile ikinci ve üçüncü liglerde takımı bulunan kulüplere; %15'i ise futbolla ilgili olmak şartı ile her bütçe döneminde 1 Nisan tarihine kadar TFF'ye sunulan ve Yönetim Kurulu tarafından kabul gören alt yapı, eğitim, tesis ve futbol gelişim projelerinde kullanılmak üzere ilgili kurul, kurum, kuruluş ile spor kulüplerine Genel Kurul kararı ile TFF'nin kaynak sağlamasına ilişkin düzenlemeye uygun şekilde, katılım payı karşılığı olarak kullanılabilir. Federasyon, sunulacak projelerin konusunu veya niteliğini önceden belirleyebilir. Federasyonun bütçe dışı harcamaları Genel Kurul onayını almak zorundadır.(Üçışık, 2011, 99).

2.13.3 UEFA

UEFA (UniondesAssociationsEuropéennes de Football - Avrupa Futbol Federasyonu) Avrupadaki futbol federasyonlarının birliğidir. 15 Haziran 1954 yılında İsviçre yasalarına uygun olarak kurulmuştur. Merkezi İsviçre'ninNyon şerhi olan UEFA; din, dil, ırk gibi politikalar gütmez. UEFA'nın İngilizce, Almanca ve Fransızca olmak üzere üç resmi dili bulunmaktadır. Ayrıca kongrelerde bu dillerin yanında ilaveten Rusça da kullanılmaktadır. Üye olmak isteyen ülkelerin UEFA'ya müracaat etmeleri gerekmektedir. Müracaatı incelenen ve üyeliği uygun görülen ülkeler kabul edilmektedir. Ayda bazen bir, bazen de iki defa toplantı yapan UEFA, ayrıca olağan dışı durumlarda her zaman toplanabilir.

(Web 11, 01.06.2016). Kuruluşunda 25 üye ile başlayan UEFA, günümüzde 54 federasyonu bünyesinde barındıran bir birlik haline gelmiştir. (Web 13, 01.06.2016).

İstanbul, Ankara ve İzmir'de profesyonel futbol liglerinin kurulması, diğer şehirlerde futbol kulüplerinin hızla çoğalması, kulüplerde oynamaya başlayan yabancı futbolcular ile Türkiye UEFA'ya üyeliğine başvurmuştur.(Web 26, 04.02.2017).1962 yılında bir Avrupa ülkesi olarak Türkiye UEFA'ya kabul edilmiştir.(Web 14, 01.06.2016).

Hukuki niteliği yönünden bir dernek olan UEFA güçlü bir kuruluştur, zira futbola hükmetmektedir. UEFA'nın üyeleri ülke federasyonlardır. Bu nedenle kulüpler UEFA'nın üyesi ya da muhatabı değildir. Bütün ilişkiler ülke federasyonları aracılığı ile sürdürülür (Yurtcan, 2007, 13).

UEFA'nın yapısı Genel Kurul, Yönetim Kurulu, Genel Müdür, Disiplin Kurulu ve Tahkim Kurulu'ndan oluşmaktadır. (Web 11, 01.06.2016).Ancak İcra Komitesi 'de UEFA içerisinde önemli bir işlev görmektedir. Spor politikası normların oluşturulması ve hukukun yaratılması, yönetim, futbol konusunda Avrupa düzeyinde sportif rekabetin yaratılması, bütün bunlar yapılırken,, ülkeler arasında dengenin kurulması, bu kurulun görevidir. (Yurtcan, 2007, 14).

UEFA çatısı altındaki disiplin işleri, Kontrol ve Disiplin Kuruluna verilmiştir. Kurulun kararlar UEFA Tahkim Kurulunda incelenir. Önemli bir işlevi bulunan kurul UEFA'nın mahkemesi konumundadır.(Yurtcan, 2007, 14).

Futbolun Avrupa düzeyindeki her türlü faaliyetini yürütmek, sorunları çözmek, üyeleri ile ilişkileri yürütmek, kulüplerin, oyuncuların ve diğer unsurların, ulusal takımların yardımcısı olmak, kısaca gerek amatör gerek profesyonel temelde her türlü futbola hizmet etmek, bunu yaparken, din, cinsiyet, ırk ve politik bakış farkı gözetmemek UEFA'nın amaçları arasında yer almaktadır. (Yurtcan, 2007, 13-14).

UEFA'nın görevleri maddeler ile sayacak olursak;(Web 12, 01.06.2016).

- ✓ *Futbolun Avrupa'da yayılması, daha çok izleyici kazanılması ve futbolun Avrupa'da en önemli spor olduğunun kanıtlanması sağlamak,*
- ✓ *FİFA'ya bağlı konfederasyonlar arasında UEFA'yı en iyi şekilde temsil etmek. Bunun için Avrupa futbolunu geliştirmek, Dünya futboluna yön vermeye çalışmak,*
- ✓ *Üye federasyonların hakkını korumak,*

- ✓ Üye federasyonlar arasında çıkacak olan herhangi bir anlaşmazlığı önlemek.
- ✓ Uluslararası ligler ve turnuvalar düzenlemek,
- ✓ Futbola ilgili kurslar, seminerler düzenlemek,
- ✓ FIFA'ya bağlı konfederasyonlarla işbirliği yapmak.

2.13.4 FIFA

FIFA (Fédération Internationale de Football Association),ya da açılımlıyla Uluslararası Futbol Federasyonları Birliği futbolun dünya çapındaki en üst düzey yönetim organıdır. 21 Mayıs 1904 yılında Paris'te kurulan FIFA'nın merkezi İsviçre'nin Zürih şehridir. Başkanlığını İsviçreli Gianni Infantino'nun yürüttüğü ve 208 ulusal futbol federasyonunun üyesi olduğu FIFA, birçok futbol turnuvasını düzenlemesinin yanında ayrıca dünya futbolunu yöneten, kuralları uygulayan, değiştiren kuruluştur.(Web 15, 01.06.2016).

Merkezi Zürih'te bulunan FIFA, İsviçre Kanunlarına göre kurulmuş bir federasyondur. FIFA'nın en yüksek birimi FIFA Kongresidir. Kongre Üye federasyonların temsilcilerinden oluşmaktadır. 1998 yılından bu yana kongre olağan üstü durumlar dışında yılda bir kez toplanmaktadır. FIFA'nın tüzüğünde düzenleme yapabilecek tek organ kongredir. Kongrede FIFA Başkanı, FIFA Genel Sekreteri ve FIFA Yönetim Kurulu'nun üyeleri seçilmektedir. FIFA Yönetim Kurulu, FIFA Kongresi'nin toplanma aralıkları sırasında ana karar organıdır. Yönetim kuruluna bağlı Finans Komitesi, Disiplin Kurulu, Hakemler Komitesi gibi birçok alt FIFA kurulu bulunmaktadır. Dünya çapında FIFA'ya bağlı birçok uluslararası futbol konfederasyonu bulunmaktadır. Ulusal futbol federasyonlarının meydana getirdiği bu konfederasyonlar buldukları kıtalara göre ayrılmaktadırlar. Konfederasyonlar da tıpkı FIFA gibi kendi tüzüklerine ve yönetim organlarına sahiptir.(Web 16, 03.06.2016).

FIFA Futbolun temel kurallarını belirler, belirlenen oyun kuralları ve transfere ilişkin normlar UEFA için de geçerlik taşır, zira FIFA, UEFA içinde bir çatı örgüttür. Bu hususta amaçlanan her zaman ayındır: Futbolu gündemde tutmak ve her zaman kitlelere hitap eden

bir spor faaliyeti olmasını sağlamaktır. FIFA'nın temel bir işlevi de şudur: Kulüplerle ile kulüpler ya da kulüplerle oyuncular arasındaki uyuşmazlıkları çözer. Uyuşmazlık Avrupa düzeyinde olsa dahi yetki FIFA'ya aittir.(Yurtcan, 2007, 14).

FIFA dünya futbolunu kendine bağlı 6 konfederasyon ile yönetmektedir. Kıtalara göre ayırım gösteren konfederasyonlar şunlardır; (Güneş, 2010, 21-22-23).

- a) *Afrika Futbol Konfederasyonu (CAF)*
- b) *Asya Futbol Konfederasyonu (AFC)*
- c) *Avrupa – Avrupa Futbol Konfederasyonu (UEFA)*
- d) *Güney Amerika - Güney Amerika Futbol Konfederasyonu (CONMEBOL)*
- e) *Kuzey ve Orta Karayipler – Kuzey ve Orta Amerika ve Karayipler Futbol Federasyonu (CONCACAF)*
- f) *Okyanusya Futbol Konfederasyonu (OFC).*

BÖLÜM 3. FUTBOLCULARIN ve FUTBOL KULÜPLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

3.1 SPORCULARIN GELİRLERİ

1982 Anayasasının Sosyal ve Ekonomik Haklar ve Ödevler başlığını taşıyan 3. Bölümünde, “Gençliğin korunması” ile “Sporun geliştirilmesi ve tahkim” başlıkları altında gençlik ve spor ile ilgili hükümler yer almaktadır. Bu hükümlere göre 58. madde gençliğin devletin bölünmez bütünlüğünü ortadan kaldırmayı amaç edinen görüşlere karşı yetişme ve gelişmelerini sağlayıcı ve gençleri kötü alışkanlıklardan (alkol, uyuşturucu, suçluluk, kumar gibi) koruyucu önlemler almasına hükmetmiştir. “Sporun geliştirilmesi ve tahkim” başlıklı 59. maddesi ise, “Devlet, her yaştaki Türk vatandaşlarının beden ve ruh sağlığını geliştirecek tedbirleri alır ve sporun kitlelere yayılmasını teşvik eder. Devlet başarılı sporcuyu korur.” hükümlerine yer vermiştir. Görüleceği üzere, Türkiye Cumhuriyeti Devleti gençliği, sporu ve sporcuyu korumayı ve teşvik etmeyi kendine görev edinmiş ve bu görevi anayasal temele oturtmuştur.

Anayasamızın 58. ve 59. maddeleri ile devletin sorumluluğu olan gençliğin korunması ve sporun geliştirilmesi hususları, Gençlik ve Spor Bakanlığı’na bağlı olarak 3289 sayılı Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında faaliyette bulunan Spor Genel Müdürlüğü’ne (SGM) görev olarak verilmiştir. Futbol organizasyonlarının yönetimi ise 3813 sayılı Kanunla Başbakanlık gözetiminde ve özel hukuk kanunlarına tabi olmak üzere kurulan Türkiye Futbol Federasyonuna bırakılmıştır.

Gençliğe ve spora verilen önem, spor ve sporcunun teşvik edilmesi hususunu da önemli bir konu haline getirmiş ülkemizde en çok ilgi çeken spor faaliyeti olan futbol ve futbolcuların vergilendirilmesinde de ayrıcalıklı bir durum ortaya çıkmasına neden olmuştur. (Öz ve Akçay, 2013, 6).

3.1.1 Ücretler

3.1.1.1 Ücret

Sporculara; transfer ücreti, aylık ücret, teşvik primi, idman ve maç primi adı altından çeşitli kalemlerde ücretler ödenir. 4857 sayılı İş Kanunu'nun 32 maddesinde ücret; *“bir kimseye bir iş karşılığında işveren veya üçüncü kişiler tarafından sağlanan ve para ile ödenen tutardır “* şekilde tanımlanırken GVK'nın 61. maddesinde ücretin tanımı; *“Ücret, işverene tabi belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.”* şeklinde düzenlenmiştir.

Ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık ilişkisi niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir oranı şeklinde belirlenmiş olması ücretin mahiyetini değiştirmez. Futbolcular yönünden konuyu ele almak gerekirse, Türkiye Futbol Federasyonu tarafından Haziran 2009'da yayınlanan PFSTT'nin 21. maddesi ücreti, sözleşmede belirlenmesi zorunlu olan ve futbolcuya aylık asgari ücret tutarının altında olmamak şartı ile ödenen tutar olarak tanımlanmıştır.(Öz ve Akçay, 2013, 6).

PFSTT'nin 21. maddesine göre, ücretin sözleşmede belirlenmesi gerekmektedir. Bu ücret aylık asgari ücret tutarının altında olmamak şartıyla futbolcuya ödenir. Dolayısıyla kulüplerine hizmet sözleşmesiyle bağlı olan profesyonel futbolcuların kulüplerinden aylık ücret almaları gerekir.

PFSTT'nin 22. maddesine göre; kulüp, futbolcunun ücretlerini ödemekte temerrüde düştüğü takdirde, futbolcu PFS'ni feshetmek niyetinde ise, kulübüne ve bilgi edinilmesi için TFF'ye noterden göndereceği bir ihtarnameyle ücretinin 30 (Otuz) gün içinde ödenmesini ihtar etmek zorundadır. Kulüp, verilen süreye rağmen futbolcunun ücretini ödemediği takdirde, futbolcu sürenin sona ermesinden itibaren 10 (On) gün içinde sözleşmesini feshedebilir. Görüldüğü gibi, futbolcunun ücretinin ödenmemesi PFS'nin haklı feshi sebebidir.

Aylık ücret, sporcunun “ücret” niteliğinden gelirleri arasında kabul edildiğinden, GVK’nın 61. Maddesi gereğince “ücret” geliri olarak kabul edilerek vergilendirilir. Şahsi lisanslı sporcular, bir kulübe bağlı olmadıkları için, aylık ücret almazlar. (Ağar,2012, 47).

3.1.1.2 Transfer Ücreti

Transfer; sporcuların ve antrenörlerin buldukları kulüpten ayrılarak başka bir kulübe katılmalarıdır. Özellikle futbolcu transferine ilişkin başka bir tanımda ise transfer; profesyonel veya ilk defa profesyonel olacak futbolcunun, futbol faaliyetini devam ettirmek için bulunduğu kulüpten ayrılarak farklı bir kulüple sözleşme imzalamasıdır. Profesyonel sporcular, “transfer ücreti” karşılığında kulüp değiştirirler. Bunun yanında sporcunun kulüp değiştirmesi için transfer ücretinin yanı sıra bazen bonservis bedeli de ödenmektedir. Bonservis; sporcunun transfer edildiği kulübe belirli şartlar halinde ödenen bedeldir.(Yatkın, 2006, 68).

PFTT 4.maddesi hükmüne göre transfer; “futbolcunun ilk kez profesyonel sözleşme imzalaması, mevcut kulübünden başka bir kulüple sözleşme imzalaması veya geçici olarak kulüp değiştirmesidir”. Bu tanımdan yola çıkarak, bir futbolcunun gerçekleştirebileceği transferlerin üçe ayrıldığı söylenebilir. Bir futbolcu ilk kez profesyonel olurken, profesyonel olduktan sonra kendi kulübüyle, ya da bir başka kulübe transferi ile yeni bir profesyonel futbolcu sözleşmesi imzalayabilir. Ayrıca futbolcunun sözleşmesi devam ederken geçici olarak bir kulüpte oynamak üzere bir profesyonel futbolcu sözleşmesi de imzayabilir.(Yatkın, 2006, 69).

3.1.1.3 Prim Ödemeleri

Prim, spor kulüpleri gösterdikleri performans nedeniyle sporculara aylık ücret ve transfer ücretleri haricinde yapılan bir ödemelerdir. Prim ödemeleri özellikle spor faaliyetlerinde yapılmaktadır. Kulüpler sporcularını motive etmek amacı ile prim ödemelerine başvurumaktadırlar. Prim, çoğunlukla bir karşılaşmanın kulüp lehine sonuçlanması şartına bağlı olarak teşvik niteliğinde verilir. (Web 3, 29.02.2016).

Primin ödenmesi, belli usullere tâbi değildir. Prim müsabaka başına ya da tek bir maç için belirlenebilir ve sezon başında veya sonunda ödenebilir. GVK'nın 61. maddesinde, “prim” ifadesine açıkça yer verilmemiştir. Ancak aynı hükümde, sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan kazançlar “ücret” olarak kabul edildiğinden, prim ödemelerini de bu kapsamda değerlendirilmesi gerekmektedir. Milli takımdaki sporculara ilgili federasyon veya SGM tarafından ödenen ücretler de, hangi isim altında ödenirse ödensin, GVK kapsamında ücret olarak değerlendirilir.(Ağar, 2012, 48).

3.1.2 Sponsorluk ve Reklam Gelirleri

Teknolojinin gelişmesi ile doğru orantılı olarak bilgiye hızlı ve kolay erişim tüm sektörlerdeki rekabeti daha da aktif ve hareketli hale getirmiştir. Günümüzde tüketiciler bir ürün ve hizmetten ziyade markayı satın alırlar. Tüketiciler, satın aldıkları marka ile, aslında, sahip oldukları veya sahip olmak istedikleri yaşam tarzına, markanın anlattığı hikâyeye, yaşattığı veya yaşatmayı vaat ettiği deneyimi ve duyguyu satın alırlar. Bunu gerçekleştirecek pazarlama aracı ise, “sponsorluk” olarak adlandırılır. Sponsorluk, bağış veya yardım niteliğinde olmadığı gibi, reklâm da değildir. Sponsorluk, sponsorun ulaşmayı hedeflediği kitleyle doğrudan iletişimini sağlayan bir araçtır.

En eski ve en çok görülen sponsorluk türü spor faaliyetleri aracılığı ile yapılan sponsorluktur. Spor sponsorluğunda amatör, yarı profesyonel veya profesyonel sporcular, bireysel veya takım olarak teşvik edilir. Spor organizasyonlarında sponsorluk faaliyetiyle desteklendiği görülmektedir. Sponsorluk sözleşmesinde “sponsor” ve “desteklenen” olmak üzere iki taraf mevcuttur. Sponsorun asıl borcu desteklenenin faaliyetini yürütebilmesi için gerekli olan yardımda/destekte bulunmak olup, yardımın konusu para, malzeme sağlama şeklinde ayni edim veya hizmet edimi olabilir.(Ağar, 2012, 48).

Sponsorun borcundan ve spor sponsorluğunun hedefinden yola çıkarak, sponsor tarafından sağlanan parasal katkı, ayni veya hizmet edimi kapsamında, desteklenenin spor faaliyetinin karşılanmasının söz konusu olduğu söylenebilir. Bu doğrultuda, desteklenen sporcuya para veya parayla ölçülebilen bir yarar sağlanmaktadır. GVK'nın 61.maddesi

çerçevesinde bunun karşılığı ücret olmalıdır. Dolayısıyla, sponsorluk sözleşmesi kapsamında desteklenen sporcu tarafından elde edilen bir ücret geliri söz konusu olup, GVK gereğince vergilendirilmesi gereklidir. (Yatkın, 2006, 92).

3.1.3 Tazminat Ödemeleri

Profesyonel futbolcu sözleşmelerinin belirli süreli yapılacağı PFSTT’de açıkça düzenlenmiştir. Belirli süreli olarak düzenlenen sözleşmenin bitiş tarihinin 31 Mayıs olmasızorunlu hale getirilerek, resmî müsabakaların devam etmesi halinde sözleşmenin süresi müsabakaların bitimine kadar uzayabilecektir. Bu hükümler sonucunda, profesyonel futbolcu sözleşmeleri belirli süreli hizmet sözleşmelerine ilişkin hükümlere tabi olacaktır.(PFSTT m.19).

Profesyonel futbolcu sözleşmesinden kaynaklanan her türlü anlaşmazlık ve kulüplerin futbolcularına verdikleri para cezalarından kaynaklanan anlaşmazlıklar Uyuşmazlık Çözüm Kurulunca incelenerek karara bağlanır. Bu kararlara karşı Tahkim Kurulu'na itirazda bulunulabilir. (PFSTT m. 22).

Kulüple sporcu arasındaki sözleşmenin haksız feshi ve sporcuya tazminat ödenmesi yönünde bir karar verilirse, bu tazminat sporcu gelirleri arasında kabul edilecektir.

3.1.4 Futbolculara Sağlanan Diğer Menfaatler

Sporcuların elde ettiği “ücret” kavramına başka unsurlar da dâhildir. Sporculara sağlanan ev, araba, ev eşyası vb. kazanımlar, GVK’nın 61. maddesi uyarınca “ücret” olarak kabul edilir. Spor kulüplerinin sporculara nakit olarak gıda, giyim ve yol parası olarak yaptığı ödemeler de “ücret” olarak kabul edilir ve bunlar için de ücret bordrosu düzenlenir.

Transfer ücretlerinin futbolculara transferleri sırasında, gerek kullanmaları için, gerekse mülkiyetlerine geçirilen ev, ev eşyası, otomobil ile bedelsiz uçak biletleri teslimi ve iletişim hizmetleri sağlanması GVK’nın 61.maddesi hizmet erbabına bu şekilde ayın olarak verilen kıymetlerin ücret kapsamında değerlendirileceğini, hüküm altına alınmıştır.

GVK'nın 63. maddesi uyarınca, hizmet erbabına bu şekilde verilen ayınlar, verildiği tarih ve yerdeki ortalama perakende fiyatlarına göre; konut, otomobil, tedariki ve sair suretle sağlanan menfaatler ise, konutun ve otomobilin emsal kirasına (konut ya da otomobil işveren tarafından kiralanmış ise işverence ödenen kira bedeli, kendi tutarınca ücret niteliğindedir) veya menfaatin emsal değerine göre belirlenir ve vergilendirmeye tabi tutulması gerekir.(Başaran ve Atay, 2003, 340).

3.2 FUTBOLCULARIN VERGİLENDİRİLMESİ

Bir sporcunun, gerçekleştirdiği spor faaliyeti karşılığında maddi bir kazanç bekleme si olağandır. Özellikle profesyonel bir sporcu, ifa ettiği spor faaliyeti karşılığında bir kazanç elde eder. Sporcu, 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu nazarında “gerçek kişi” kabul edildiğinden, ancak gerçek kişi için öngörülen vergilerden sorumlu tutulur. Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesine göre, sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatlerin tümü “ücret” olarak kabul edilir. Herhangi bir spor faaliyetinde bulunan ve bundan gelir elde eden bir sporcu, kural olarak, gelir vergisi mükellefi olmalıdır. GVK'nda mükellefiyet bakımından profesyonel ve amatör sporcular arasında herhangi bir ayrıma gidilmediğinden, ifa ettiği spor faaliyeti sonucunda gelir elde eden bir sporcu, profesyonel veya amatör olup olmadığına bakılmaksızın, gelir vergisi mükellefi olmalıdır.

Bununla beraber, GVK'nın kurduğu mükellefiyet sistemi içerisinde gelir vergisi mükelleflerinin tam mükellef ve dar mükellef olmaları mümkündür. Bu nedenle, Türkiye'de gelir elde eden sporcuların statülerini tam mükellefiyet ve dar mükellefiyet esasları çerçevesinde nitelendirilebilir.

GVK'nın 7/3-a maddesine göre, dar mükellefiyete tâbi kişiler yönünden (spor faaliyetinden elde edilen) ücretlerde, hizmetin (spor faaliyetinin) *Türkiye'de ifa edilmiş veya edilmekte olması veya Türkiye'de değerlendirilmesi* gerekmektedir. GVK'nın 7/son maddesine göre “değerlendirme “den maksat; ödemenin *Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı ülkede yapılmışsa Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın*

hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır. Buna göre, spor faaliyetinden elde edilen gelirin (ücretin) Türkiye’de elde edilmesi ve Türkiye’de vergilendirilmesi için sayılan şartlardan birinin tahakkuku yeterlidir. Eş anlatımla, “dar mükellef” olarak nitelendirilen gerçek kişiler, Türkiye’de elde ettikleri gelir (ücret) için vergilendirilir. Tam mükellefiyette ise, Türkiye içinde veya dışında elde edilen gelirin tümü vergiye tâbidir. Ancak GVK’nın 123/1 maddesine göre, tam mükellefiyete tâbi mükelleflerin yabancı ülkelerde elde ettikleri kazanç ve iratlardan yerinde ödedikleri benzeri vergiler, Türkiye’de tarh edilen gelir vergisinin yabancı ülkelerde elde edilen kazanç ve iratlara denk gelen kısmından indirilir.

GVK’nın 4. maddesinde belirtilen nitelikteki sporcular, “tam mükellefiyet” esasına göre vergilendirilir. Buna göre; *yerleşim yeri Türkiye’de bulunan veya Türkiye’de bir takvim yılı içinde devamlı surette 6 (Altı) aydan fazla oturan sporcular tam mükellefiyete tâbi olup, Türkiye içinde ve dışında elde ettiği gelirlerin tümü üzerinden vergilendirilir. Mükellefiyette yerleşme esasının geçerli olduğu durumlarda gerçek kişilerin uyruğu önemli değildir. Türk vatandaşı sporcuların yurtdışında spor faaliyetinde bulunmaları mümkündür. Yurtdışında yaşayan ve Türk vatandaşı olan sporcuların spor faaliyetinden dolayı elde ettikleri gelirler, Türkiye’de elde edilmiş sayılmayacağından, bu gelirlerden herhangi bir vergilendirme yapılmaz. Yabancı uyruklu sporcular ise, Türkiye’de yerleşmiş olmaları veya bir takvim yılı içinde devamlı surette 6 (Altı) aydan fazla bir süre Türkiye’de oturmaları halinde, elde ettikleri gelirler yönünden tam mükellef sayılırlar ve Türkiye’de yerleşik bir Türk vatandaşı gibi vergilendirilirler. GVK’nın 4. maddesinde sayılan şartları taşımayan yabancı uyruklu sporcular ise spor faaliyetinden ötürü Türkiye’de gelir elde etmeleri halinde dar mükellef kabul edilerek sadece Türkiye’de elde ettikleri gelirleri kapsamında vergilendirilir.*

Gerçek usule tabi ücretlerin vergilendirilmesi ise, ücretten işveren tarafından vergi kesintisi yapılması ve kazanılan ücretin yıllık beyanname ile beyan edilmesi olmak üzere iki şekilde yapılmaktadır.

a) Kesinti Yoluyla Vergilendirme:

Ücretin ödenmesi sırasında sorumlular tarafından vergi kesintisinin yapılarak vergi dairelerine ödenmesi kesinti (tevkifat) usulü olarak adlandırılır. Gerçek usulde elde edilen ücretlerin vergilendirilmesi esas olarak bu yöntemle yapılmaktadır. (Web 4, 01.03.2016).

b) Ücretin Yıllık Beyanname ile Beyan Edilmesi:

Tek işverenden alınmış ve kesinti suretiyle vergilendirilmiş ücret gelirleri için tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname verilmeyecek, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde de bu gelirler beyannameye dâhil edilmeyecektir. Kesintiye tabi tutulmamış ücret gelirleri için ise diğer ücretler hariç, tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname verilecektir. Ücret gelirlerinin yıllık beyannameye dâhil edilmesi halinde, beyan edilen gelir üzerinden hesaplanan vergiden, yıl içinde ödenen ücret üzerinden kesilen gelir vergisinin asgari geçim indirimi düşülmeden önceki tutarı mahsup edilecektir. (Web 4, 01.03.2016).

Sporcuların vergilendirilmesinde son uygulama olan gelir vergisi stopajı yapılması suretiyle vergilendirilmede kesilen verginin ödenmesinde vergi sorumlusu stopajı yapan sporcunun hizmet verdiği spor kulüpleridir. Vergi sorumluları olan kulüpler profesyonel sporculara yaptıkları ödemelerden %15 oranında vergi kesintisi yaparak GVK'nın 98. maddesi uyarınca ödemenin yapıldığı ayı takip eden ayın 23. günü akşamına kadar muhtasar beyanname ile beyan etmek ve ödemek zorundadır. Verginin ödenmesinde alacaklı vergi dairesine karşı sorumlu olan spor kulüpleri bu sorumluluklarını yerine getirmediği takdirde de zıya uğratılan vergi sebebiyle resen veya ikmalen vergi tarhiyatı doğacaktır. Ayrıca spor kulüplerine Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca vergi zıya cezası ve gecikme faizi/zammı uygulanacaktır.

3.2.1 Futbolcuların Gelir Vergisi Kanunu Açısından Vergilendirilmeleri

GVK, sporculara, transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatlerin ücret olduğunu açıkça belirtmiştir. GVK 'da yer alan sporcular ibaresi genel olarak tüm sporcuları kapsar. Amatör-profesyonel ayrımı yapılmamıştır. Spor kulüpleri tarafından profesyonel veya amatör sporculara yapılan her türlü ödemeler ve sağlanan menfaatler ücret olarak kabul edilir. Amatör sporcuların istisna kapsamındaki gelirleri dışında gelir vergisine tâbi bir geliri olması halinde ise haklarında GVK hükümlerine göre

vergilendirme yapılıır. İstisna olarak; amatör sporculara ödenen ödöl ve ikramiyeler, milli müsabakalara katılan amatör sporculara ödenen ücretler sporcu ücretlerinden ayrı tutulmuştur.(Yatkın, 2006, 66).

Vergiye doğuran olayın meydana gelmesi veya hukuki durumun gerçekleşip tamamlanması, kapsamı daha önceden vergi kanunlarıyla belirlenmiş olduğundan, devletin vergi alacağı ve yükümlünün de vergi borcunun sebebini oluşturur ve söz konusu alacağın/borcun ödetilmesine ilişkin idari işlemlerin içinde yer aldığı süreci başlatır. Vergiyi doğuran olay, klasik bir idari işlem olan vergilendirme işleminin “sebebe” unsurunu oluşturur. Vergiyi doğuran olay kavramı, “vergi yasasındaki soyut tanıma uygun gerçekleşmeyi”, bir diğere anlatımla “somut, maddi olayı” belirtir. Ancak özel vergi yasalarında bu terimin daha çok normun soyut boyutunu işaret ettiği görülür. Vergiyi doğuran olayın, 1982 Anayasa’nın 73/3 maddesindeki “verginin kanuniliği” ilkesi uyarınca bir kanunla belirtilmesinde zorunluluk vardır. Örneğinin; gelir vergisinde gelirin elde edilmesi (GVK m.1), kurumlar vergisinde vergi yükümlüsü kurumların kazanç elde etmesi (KVK m. 1, 2) ile vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir.(Ağar,2012, 38).

Vergi kanunları, verginin konusunu, yani verginin ne üzerinden alınacağını açık bir şekilde belirler. Hatta genel olarak vergi kanunları isimlerini vergilendirdikleri konulardan alırlar. Verginin konusu; vergiyi doğuran genel ve soyut ekonomik olaylardır. Gelir vergisi, ödeme gücünü kavramaya çalışır. Gerçek kişilerin gelirleri, gelir vergisine tâbidir. Gelir; bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır. (GVK m. 1). Ticari kazanç, zirai kazanç, ücret, serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ile diğere kazanç ve iratlar, gelir kapsamındadır. Gelir vergisinde vergiyi doğuran olay, gelirin elde edilmesidir.

Sporculara yapılan transfer ödemelerinin bir defada yerine getirilmesi istisna olup, çoğu zaman ödemeler sözleşme süresine yayılmak suretiyle garanti para, maç başına ücret, şampiyonluk kazanılması halinde ek transfer ücreti vb. isimler altında belirli aralıklarla yapılıır. GVK’da sporcuların elde ettikleri gelirin hangi tarihte elde edilmiş sayılacağı, başla bir anlatımla vergiyi doğuran olayın ne zaman gerçekleştiği hususunda herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. GVK, gelirin elde edilmesini her bir kazanç ve irat türü için farklı belirlemiştir. Gelirin ekonomik tasarruf (elde eden kişinin emrinde hazır bulunması) imkânı

doğmadıkça, gelir elde edilmiş sayılmaz. Hukuki tasarruf gerçekleştiği anda ekonomik tasarruf da gerçekleşmiş kabul edilir.(Ağar,2012, 40).

GVK'nın 7. maddesi, ücretin Türkiye'de elde edilmiş sayılması için; hizmetin Türkiye'de yerine getirilmiş ve yerine getirilmekte olmasını veya hizmetin Türkiye'de değerlendirilmiş olmasını arar. Bu durumlardan birinin gerçekleşmesi, ücretin Türkiye'de elde edildiği sonucunu ortaya çıkartır. Ücretin elde edilmesi, tahsil esasına bağlı olup, ücretten doğan vergi, ücretin tahsil edilmiş olması durumunda ortaya çıkar. Ücret geliri, hukuki tasarruf hakkının doğduğu anda ödenmiş sayılır. Gerçekleştirdikleri spor faaliyeti karşılığında sporculara sağlanan kazanım para olabileceği gibi ayın olarak sağlanan ev, kira yardımı, ev eşyası veya otomobil gibi maddi bir menfaat de olabilir. GVK'nın 61/3 maddesinin 6 numaralı bendinde, sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ile sağlanan menfaatler "ücret" olarak kabul edilmiştir. Başka bir anlatımla sporculara; transfer ücreti, prim, aylık, ikramiye ve benzeri isimler altında yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler ücret olarak kabul edilir. Ücretin bir gelir unsuru olması nedeniyle, gerçek kişi sayılan sporcuların gelirleri de GVK kapsamında "ücret" olarak vergiye tâbidir. (Ağar,2012, 40).

4857 sayılı İş Kanunu'nun 32/1 maddesine göre ücret; "Bir kimseye bir iş karşılığında işveren veya üçüncü kişiler tarafından sağlanan ve para ile ödenen tutardır." Ücret, hizmet sözleşmesinin önemli unsurlarındandır. Bir işin yerine getirilmesi diğer tarafın ücret ödemesi karşılığında taahhüt edilir. Ücretin kararlaştırılmadığı bir anlaşma, hizmet sözleşmesi olarak kabul edilemez. Ücret borcunun işçiye bir mal karşılığında da ödenemez. Ücretin para olarak ödenmesi zorunlu olup bu husus ücreti koruyucu hükümler içinde yer almaktadır.GVK'nın61. maddesine göre ücret; "İşverene ait belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara verdikleri hizmet karşılığı ödenen para ve ayınlar ile sağlanan ve parayla temsil edilebilen menfaatlerdir. 4857 sayılı İş Kanunu'na gereğince sadece nakit ödemeler ücret sayılırken, GVK'na göre ücret; para, ayın veya parayla temsil edilebilen herhangi bir menfaat de olabilir. GVK, hizmet sözleşmesinden doğan kazançları ücret kabul ederek vergilendirdiğinden, özel sektör ile kamu sektöründe değişik isimlerle yapılan ödemelerin tümünü kapsayacak bir ücret tanımını esas almıştır. Bununla birlikte, 4857 sayılı İş Kanunu'nun 4/g maddesi uyarınca 4857 sayılı İş Kanunu sporcular için uygulanmaz. Ancak

bu ayrıcalık, sadece profesyonel sporcular için geçerlidir. Amatör sporcular 4857 sayılı İş Kanunu kapsamındadır. Profesyonel sporcuların hizmet sözleşmeleriyle ilgili uyuşmazlıklar 6098 sayılı Borçlar Kanunu hükümlerine tâbidir. İster özel hakem, isterse genel mahkemede görülsün, sporcuyla kulübü arasındaki alacaklarla ilgili uyuşmazlıkta 4857 sayılı İş Kanunu uygulanmaz. Ancak antrenör, teknik direktör, idareci ve masör gibi elemanlar ile kulüpleri arasında çıkan uyuşmazlıklarda, bağlı buldukları federasyonun özel hükümleri haricinde, 4857 sayılı İş Kanunu uygulanır. (Ağar,2012, 41).

Sporcuların vergilendirilmesi hususunda birçok değişiklik yapılmıştır. 01.01.1994 öncesi dönem, 01.05.1994 – 31.12.1998 arası dönem, 01.01.1999 – 24.04.2003 arası dönem, 24.03.2003 – 31.12.2007 arası dönem ve 31.12.2007 – 31.12.2019 arası dönem olmak üzere; toplam 5 dönem olarak vergilendirme uygulamaları incelenecektir. Bu süreçte, sporcuların bazı dönemler sadece transfer ücretleri bazı dönemlerde ise sadece ücret gelirlerine ayrıcalık tanınmıştır. Sporcularının bunun dışında elde ettiği ücret kapsamına girmeyen sponsorluk gelirleri ya da gayrimenkul sermaye iradı gibi gelirler, genel esaslara göre vergilendirilmektedir. Sporcunun bu tür gelirlerle, elde ettiği gelirleri bildirme ve tarh edilen vergiyi ödeme yükümlülüğü kendisine aittir.

01.01.1994 Öncesi Dönem (3802 Sayılı Karar İle) Vergilendirmesi döneminde profesyonel sporculara ödenen transfer ücretleri üzerinden %15 stopaj yapılmaktadır. Stopaj oranı ise Bakanlar Kurulunun 1992/3802 sayılı kararıyla belirlenmiştir. Profesyonel sporculara tanınan bu ayrıcalık sadece kazandıkları transfer ücretleri için geçerlidir. Bunun dışında sporcuya yapılan diğer tüm ödemeler genel esaslara göre vergilendirilmektedir. (Web 4, 05.03.2016).

3986 sayılı Kanun ile GVK'da değişiklik yapılmış ve ihdas edilen geçici 40. maddesi kapsamında sporcu transfer ücretlerinin 01.05.1994 – 31.12.2000 tarihleri arasında gelir vergisinden muaf tutulacağı ve sporculara yapılan ödemeler üzerinden % 15 oranında vergi tevkifatı yapılacağı düzenlenmiştir. Söz konusu düzenlemeyle tevkifatın Bakanlar Kurulu tarafından % 25 oranına kadar artırabileceği veya yasal oranına indirebileceği düzenlenmiştir. (Öz ve Akçay, 2013, 7).

Burada dikkat çeken husus, sadece sporculara yapılan transfer ödemelerinin gelir vergisinden muaf tutulmasıdır. Ancak transfer ücretiyle diğer ödemeler birbirinden

ayrılmıştır. Bu nedenle, transfer ücretinin dışında kalan ve sporcu ücretine dâhil diğer tüm kalemler (aylık, ücret, prim, vb.) normal vergi düzeni gereğince gelir vergisine tabi tutulmuştur.(Yatkın, 2006, 103).

3986 sayılı Kanun 01.01.1999 tarihi itibariyle yürürlükten kaldırılmıştır. Böylece 01.01.1999 tarihinden sonra 4369 sayılı Kanun hükümleri yürürlük kazanmıştır. 4369 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesiyle birlikte, sporcuların transfer ücretleri ve GVK 61. maddesinde, sporculara yapılan tüm ödemeler aynı vergilendirme düzenine bağlı hale gelmiştir. Başka bir anlatımla, 3986 sayılı Kanunda geçen transfer ücreti ve diğer ödemeler ayırımına 01.01.1999 tarihi itibariyle son verilerek sporcuların elde ettikleri tüm ücret gelirleri GVK 103. maddesinde öngörülen yüzdelerde artan oranlı gelir vergisine tabi olmuştur.(Öz ve Akçay, 2013, 7).

Bu dönemde yürürlükte bulunan düzenleme gereğince, sporcu sadece kendi kulübünden transfer ücreti, prim, vb. bir kazanç elde ettiğinde beyanname verme yükümlülüğü bulunmazken, birden fazla işverenden ücret alan sporcunun gelirinin GVK 103. maddesindeki beyan sınırını aşan kısmı için beyanname verilmesi, bu sınırı aşmayan kısmı için yapılan tevkifatın nihai vergi olarak kalması söz konusuydu.(Yatkın, 2006, 103).

14.08.1999 yılında4444 sayılı Kanun ile GVK 86. maddesi hükmünde değişiklik yapılmış yapılan düzenleme neticesinde ücret alan sporcuların beyanname verme zorunluluğu ortadan kaldırılmıştır. Tevkifat yoluyla vergilendirilen ücretin işveren sayısına bakılmaksızın beyannameye dâhil edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Böylelikle sporcuların ücret ödemelerinden yapılan kesinti sporcular yönünden nihai vergi haline getirilmiştir. (Ağar,2012, 47).

4842 sayılı Kanun sporcu ücretlerine uygulanan vergi düzenini yürürlükte bulunan durumuna getirmiştir. 4842 sayılı Kanun ile GVK'na geçici 64. maddesi hükmü eklenmiştir. GVK geçici 64. maddesi hükmü aynen şöyledir: “31.12.2007” tarihine kadar sporculara ücret olarak yapılan ödemeler gelir vergisinden müstesnadır. Bu ücretler üzerinden %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılır. Bu istisnanın tevkif yoluyla ödenen gelir vergisine kapsamamaktadır. (Ağar, 2012, 55).Bakanlar Kurulu tevkifat oranını % 25 oranına kadar artırdığı gibi veya yasal oranına da indirebilir. Sporcu ücretleri üzerinden yapılacak tevkifat sporcular için nihai vergi olacaktır. (Öz ve Akçay, 2013, 7).

Şu an yürürlükte bulunan kanun, 06.06.2008 tarih ve 26898 mükerrer sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanarak yürürlüğe giren 5766 sayılı “Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunu'nun “ 8. maddesi ile 01.07.2008 tarihinden itibaren GVK'ya eklenen geçici 72. madde ile oluşturulmuştur. Sporcuların vergilendirilmesi konusunda mevcut kanun hükümleri 2019 yılına kadar geçerli olup, geçmişten günümüze kadar çıkarılan kanunlar ile değişik usuller uygulanmıştır. Bir dönem sporcuların gelirleri, ücret gelirleri gibi artan oranlı tarifeye göre vergilendirilirken ilerleyen dönemlerde sabit oran üzerinden vergilendirilip, ayrıca GVK madde 94/1 hükümlerine göre tevkifat yapılmamıştır. (Ağar, 2012, 55).

GVK'nın geçici 72. maddesine göre 31.12.2019 tarihine kadar sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemelerden aşağıdaki oranlarda gelir vergisi tevkifatı yapılır:

- ✓ Lig usulüne tabi spor dallarında;
 - En üst ligdekiler için %15,
 - En üst altı ligdekiler için %10,
 - Diğer ligdekiler için %5,
- ✓ Lig usulüne tabi olmayan spor dallarındaki sporculara yapılan ödemeler ile milli sporculara uluslararası müsabakalara katılmaları karşılığında yapılan ödemelerden %5. (Ağar, 2012, 55).

Görüldüğü gibi, mevcut düzenleme vergilendirme hususunda sporcunun performans gösterdiği lig esas alınmış, profesyonel ve amatör sporcu ayrımı yapılmıştır. Futbolcular yönünden konuya ele alırsak, TFF'nin çıkardığı PFSTT'nin 3. maddesi profesyonel futbolcuyu “*Bir kulüple yazılı sözleşme yapmış olan ve kendisine futbol faaliyetleri kapsamında yaptığı harcamalardan daha fazla miktarda ödeme yapılan futbolcudur.*” şeklinde tanımlanmıştır. Dolayısıyla, talimat profesyonelliği kulüpten futbol harcamalarından fazla ücret alma ve yazılı bir sözleşme bulunma şartına bağlamıştır. Bununla birlikte PFSTT 4. maddesi amatör futbolcuyu, 3. maddede belirtilen tanımın dışında kalan tüm futbolcular olarak kabul etmiş ve futbolcunun bir maç ile ilgili gerçekleşen ulaşım, konaklama, malzeme, sigorta, beslenme ve antrenman giderlerinin karşılanmasının amatör statüsünü bozmayacağını belirtmiştir. (Öz ve Akçay, 2013, 8).

Geçici 72. maddenin diğer hükümlerine göre, yapılan ödemeler üzerinden 94. madde kapsamında ayrıca tevkifat yapılmaz. Bu gelirler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde de bu gelirler beyannameye dâhil edilmez. Ek olarak, geçici 72. maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmış olduğu ve bu madde yürürlüğe girmeden önce yapılmış olan ücret ve ücret sayılan ödemelerin vergilendirilmesinde 31.12.2007 tarihinde yürürlükte olan hükümlerin uygulanacağı belirtilmiştir. Bu hükme göre, 01.01.2008 – 01.07.2008 (geçici 72. maddenin yürürlük tarihi) tarihleri arasında sporculara yapılan ödemeler üzerinden, geçici 64. maddedeki hükümler gereği % 15 oranında tevkifat yapılacaktır. Burada belirtilmesi gereken husus, 31.12.2007 tarihinde sona eren kanun 01.07.2008 tarihine kadar uygulanmış ve ileriye yürüme gerçekleşmiştir. Vergi hukukunda ileriye ve geriye yürüme uygulamaları hukuk devletinin hukuki güvenlik ilkesini zedelemektedir. (Öz ve Akçay, 2013, 8).

24.06.2008 tarih ve 26916 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan 267 seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde yapılan açıklamalar uyarınca, yukarıda belirtilen dönem içinde yapılan ücret ödemelerinden genel hükümlerin uygulanması nedeniyle fazla kesilen verginin, ödenmiş olması kaydıyla, hak sahibi olan sporcuların talebi üzerine Vergi Usul Kanununun düzeltmeye ilişkin hükümleri uyarınca red ve iade yapılacaktır. İade işleminin yapılabilmesi için dilekçe ile birlikte, mükelleflerin çalıştıkları kurumlardan alacakları söz konusu dönemlere ilişkin vergi tevkifatı tutarları ile ücretlilere vergi indirimini (vergi iadesi) tutarlarına ilişkin bilgileri içeren bir belgeyi de vermeleri zorunludur. (Öz ve Akçay, 2013, 8).

GVK'nın gerçek ücretler başlıklı 63. maddesinin hükümleri de sporcularla ilgilidir. Sporculara ödenen ücretlerin genellikle yabancı para birimleriyle yapılması dolayısıyla, yabancı para ile ödenen ücretler ödeme günün deki kur Türk parasına çevrilerek tevkifatı yapılacaktır. Ayrıca, yapılan ödemeler sadece nakdi değil aynı ödemeler şeklinde de olabilmektedir. Bu doğrultuda, sporculara verilen aylar, verildiği gün ve yerdeki ortalama perakende fiyatlarına göre; konut tedariki ve sair suretle sağlanan kazanımlar, konutun emsal kirasına veya kazanımın emsal bedeline göre değerlendirilecektir. (Öz ve Akçay, 2013, 9).

3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü'nün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un 2/n maddesinde; "Başarılı sporculara ve çalıştırıcılarına aynı ve nakdi yardım

yapmak ve yapılmasını sağlamak ve ödüllendirmek” aynı Kanun’un Ek 3. maddesinde de; “Ulusal ve uluslararası yarışmalarda üstün başarı göstermiş sporcular ve kulüpler ile bu başarıya emeği geçen kişi, kurum ve kuruluşlara (futbol branşında) aynı ve/veya nakdi ödül verilir...” hükmü yer almaktadır.03.11.2010 tarihinde Genel Müdürlüğün yayımladığı “Spor Hizmet ve Faaliyetlerinde Üstün Başarı Gösterenlerin Ödüllendirilmesi Hakkında Yönetmelik”; ulusal ve uluslararası spor hizmet ve faaliyetlerinde üstün başarı gösteren sporculara, spor kulüplerine, teknik direktör ve antrenörlere ödül verilmesi ile nakdi yardım yapılmasına dair usul ve esasları düzenlemektedir. Bununla birlikte, GVK’nın Teşvik İkramiye ve Mükâfatlarda İstisna’yı düzenleyen 29. maddesinin 3. bendine göre, spor yarışmalarına katılan amatör sporculara ödenen ödül ve ikramiyeler; 4. bendi uyarınca da, spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretler gelir vergisinden muaf edilmiştir. (Öz ve Akçay, 2013, 9).

Dolayısıyla, Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü’nce yukarıda açıklanan mevzuat hükümleri gereği profesyonel sporculara ödenen ödül ve ikramiyelerden GVK’nın 94. maddesi uyarınca gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekirken, 29. maddesinin 3. bendindeki istisna hükmü uyarınca amatör sporculara ödenen ödül ve ikramiyelerden gelir vergisi kesilmesine gerek görülmemiştir. (Öz ve Akçay, 2013, 9).

3.2.2 Sporcuların Vergilendirilmesinde İstisnalar

Vergi hukukunda istisna; vergi kanunlarına göre bir verginin konusu üzerinden vergi alınması gerekirken, kanunla yapılan düzenleme uyarınca vergi konusunun belirli şartlarda tamamen veya kısmen vergilendirilmemesi olarak tanımlanmaktadır. Bu doğrultuda, bazı gelir unsurları sporcu ücretlerinden ayrı tutulmaktadır. Bu gelir unsurları sporcu ücretleri içinde değerlendirilmediğinden vergiye tâbi tutulamazlar. (Ağar,2012, 50).

GVK’nın 27. maddesinin 2 numaralı bendine göre; demirbaş olarak verilen (resmi ve özel daire ve müesseseler tarafından hizmet erbabına için icabı olarak verilen ve bunların işten ayrılmaları halinde geri alınan) giyim eşyası gelir vergisinden müstesnadır. Sporculara verilen spor malzemeleri, bu istisnaya örnektir. Bu durumda, kulüpler tarafından sporculara verilen spor giyim eşyaları (spor malzemeleri) ücrete dâhil edilmez.(Ağar, 2012, 52).

3.2.3 Sporcuların Vergilendirilmesinde İndirilecek Giderler

GVK'nın 63/1 maddesinde ücretin gerçek safi değeri, "İşveren tarafından verilen para ve ayınlar ile sağlanan kazançlar toplamından, aynı maddede sayılan indirimlerin düşülmesinden sonra kalan miktar" olarak tespit edilmiştir. Yani; işveren tarafından hizmet erbabına nakden veya mahsuben yapılacak ödemelerin gayrisafi tutarı toplamından SGK'yayattırılması gereken aidat, sigorta primi ve GVK'nın 63. maddesinde yazılı diğer indirimler yapıldıktan sonra kalan kısım vergi matrahı olarak kesintiye tâbi tutulur. GVK'nın 63. maddesine göre, ücretin safi değerinin tespitinde "sadece" aşağıdaki giderler indirilebilecektir. (Ağar,2012, 52).

- ✓ 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 190. maddesi uyarınca yapılan kesintiler ile Ordu Yardımlaşma Kurumu ve benzeri kamu kurumları için yapılan kanuni kesintiler,
- ✓ Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun Geçici 20. maddesinde belirtilen sandıklara ödenen aidat ve primler, 6327 sayılı kanunun 5. maddesiyle değişen bent; Yürürlük: (01/01/2013) 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, sakatlık, 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),
- ✓ Çalışanlar tarafından ilgili kanunlarına göre sendikalara ödenen aidatlar (Şu kadar ki, aidatın ödendiğinin tevsik edilmesi şarttır). (Ağar, 2012, 53).

Ücretin gerçek değeri belirlenirken gelir vergisi gibi kişisel vergiler ücretten indirilmez. Hizmet erbabına verilen ayınlar, verildiği gün ve yerdeki ortalama perakende fiyatlarına göre; konut tedariki ve sair suretle sağlanan menfaatler, konutun emsal kirasına veya kazanımın emsal bedeline göre değerlendirilir. Bu kapsamda; gelir vergisine tâbi sporcu ücretlerinin toplamına karşılık gelen brüt ücretten (gayrisafi ücretten), varsa GVK'nın 63.

Maddesinde sayılan giderler indirildikten sonra vergi matrahı bulunur ve bunun üzerinden GVK'nın Geçici 72. maddesindeki belirlenen oranlara göre tevkifat yapılır. Ücretin net değer üzerinden belirlenmesi halinde, net değerden brüte gidilerek gayrisafi ücret bulunur ve bu tutar üzerinden işlem yapılır. (Ağar, 2012, 54).

Sporculara kulüpleri tarafından verilen disiplin cezaları genellikle para cezası olarak uygulanmaktadır. Kulüpler özel hukuk tüzel kişileri olduklarından verdikleri cezalarda medeni para cezası niteliğindedir. Federasyonlar da sporculara disiplin cezaları verilebilmektedir. PFTT m. 27/h uyarınca, kulüpler, hazırlayacakları iç yönetmeliklerini ve disiplin talimatlarını 01 Ağustos - 31 Ağustos tarihleri arasında Federasyona gönderirler. Süresinde disiplin talimatlarını TFF'ye göndermeyen kulüplerin futbolculara sezon içerisinde verecekleri para cezaları geçerli sayılmayacaktır. Kulüpler, TFF'ye gönderdikleri disiplin talimatları doğrultusunda, sporcularına söz konusu disiplin talimatına aykırı davranışları halinde ceza verebileceklerdir. (Yatkın, 2006, 101).

Uygulamada aynı davranış sebebiyle hem TFF hem de kulüp tarafından bir futbolcuya disiplin cezası verildiği görülmektedir. Örneğin; müsabaka sırasında sarı veya kırmızı kartla cezalandırılan futbolcuya TFF belli sayıda maç oynamama cezası verilebildiği gibi kulübü de futbolcuya disiplinsiz davranışı sebebiyle para cezası verebilmektedir. Aynı fiile birden fazla ceza verilmez ilkesi çerçevesinde söz konusu uygulamanın doğruluğu tartışılabilir ancak TFF ve kulüpler statüleri farklı kurumlar oldukları için bu husus aynı fiile birden fazla ceza verilmez ilkesine bir aykırılık taşımamaktadır. (Yatkın, 2006, 101).

Sporculara verilen para cezaları sporcu gelirlerinden indirilecek gider olarak kabul edilemez. Sporcuların elde ettikleri ücret gelirinden sportif faaliyetleri, bireysel davranışları veya sözleşmeden doğan cezaların indirim konusu yapılması mümkün değildir. Zira gerçek ücretin tespitinde indirim yapılacak unsurlar GVK 63. maddesinde sayılmıştır. Bunların dışındaki bir tutar indirim konusu olamaz. Dolayısıyla, kulüpler veya federasyonlar tarafından sporculara verilen cezalar GVK 63. maddesinde yer almadığından indirim konusu edilemez. (Yatkın, 2006, 102).

3.2.4 Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Açısından Değerleme

PFTT'nin 8. maddesi, yabancı uyruklu profesyonel futbolcuların hangi şartlarda ve hangi liglerde oynayacağını TFF tarafından belirleneceğine ve bir kulübün oynatabileceği yabancı uyruklu futbolcu sayısını da birinci transfer ve tescil döneminden önce ilan edileceğine hükmetmiştir. Bu durumda TFF tarafından ilan edilen kriterlere göre transfer edilmiş veya edilen yabancı futbolcuların vergilendirilmesinin nasıl yapılacağı değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu durumda da GVK'nında belirtilen şartlara uyanlar dar/tam mükellefiyet kapsamında değerlendirilecektir. Ayrıca, her iki mükellef türü için de, eğer Türkiye ile uyruğunda bulunduğu ülke arasında çifte vergilemeyi önleme anlaşması bulunması halinde, bu anlaşma hükümleri geçerli olacaktır. Gelir vergisinde vergilendirme usulü mükellefiyetin durumuna göre değişmektedir. Bu kapsamda yabancı futbolcuların vergilendirilmesi hususu değerlendirilirken mükellefiyetlerinin durumu dikkate alınmalıdır.

GVK açısından değerlendirildiğinde uyruk ve ikametgah esasının tam mükellefiyet için kriter alınması, tam mükellefiyetin "şahsilik ilkesi" ile oluştuğu ve kazanılan gelirin tamamının vergilendirildiği belirtilmelidir. Dar mükellefiyet ise "mülklik ilkesi" üzerine kurulmuş olmakla birlikte, dar mükellef sadece gelirin elde edildiği ülkedeki kazancı üzerinden vergiye tabi olmaktadır. GVK'nın 3. maddesinde; Türkiye'de yerleşmiş olanlar ve resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları tam mükellef sayılmışlardır. Tam mükellef gerçek kişiler, Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazançlarla iratların tamamı üzerinden vergilendirilirler. GVK'nın dar mükellefiyetle ilgili 6. maddesi, Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişilerin sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirileceği hükmündedir. Dar mükellefiyette ücretliler bakımından kazancı Türkiye'de elde edilmiş olması, hizmetin Türkiye'de ifa edilmiş veya edilmekte olması veya Türkiye'de değerlendirilmesi şartına bağlanmıştır.(Öz ve Akçay, 2013, 10).

Bu hükümlere göre bir değerlendirme yapıldığı takdirde, yabancı uyruklu bir sporcunun vergilendirilmesinde, tam mükellefiyeti belirleyen GVK'nın 3. maddesi, 4.

maddesi ve 5. maddesindeki şartları sağlayıp sağlamadıklarına bakılması gerekmektedir. Yabancı uyruklu bir sporcu için yerleşme esası geçerli ise, yani ikametgâhı Türkiye’de veya ikametgâh esasının tamamlayıcı unsuru olarak bir takvim yılı içinde 6 (altı) aydan fazla Türkiye’de bulunuyorsa uyuşu önemli değildir. Elde ettikleri gelirler açısından, tam mükellef olurlar. GVK’nda sayılan tam mükellefiyet özelliklerini taşımayan yabancı uyruklu sporcular ise spor faaliyetinden dolayı Türkiye’de gelir elde etmeleri halinde dar mükellef olurlar ve yalnızca Türkiye’de elde ettikleri gelirleri yönünden vergilendirilirler. Bununla birlikte, sporcunun vatandaşı bulunduğu ülke ile Türkiye arasında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması varsa, bu anlaşma hükümleri vergilendirmede esas alınacaktır. Aynı zamanda Türk uyruklu olup da yabancı ülkelerde spor faaliyetinde bulunan futbolcularımız içinde aynı durum geçerli olacaktır. Türk uyruklu olup da GVK’nın 4. maddesinin şartlarını taşıyan sporcular, tam mükellefiyet esaslarına göre, 4. maddenin şartlarını taşımayanlar ise, Türkiye’de dar mükellefiyet esaslarına göre vergilendirilecektir. Örneğin Arda Turan, İspanya ligine transfer olmuş ve İspanya’da yaşamaktadır. GVK’nın gerektirdiği tam mükellefiyet şartlarını kaybetmiştir. Zira Türkiye’de de spor faaliyetinden elde ettiği bir ücret geliri olmadığı sürece dar mükellef de olmayacak, yalnızca İspanya’nın vergi kanunlarına göre vergilendirilecektir.(Öz ve Akçay, 2013, 11).

Devlet egemenliğinin içerdiği yetkilerden biri olan vergilendirme yetkisi devletin ülke sınırları içinde geçerlidir. Egemen devletler, vergilendirme yetkisinin sınırlarını, uluslararası ilişkilerdeki menfaatleri doğrultusunda belirlerler. Devletlerin vergilendirme yetkilerini iradi olarak belirleyecekleri kanunlar veya uluslararası anlaşmalar doğrultusunda sınırlandırmaları mali egemenliklerinin bir göstergesidir.

Vergi anlaşmalarının en önemli amaçlarından biri çifte vergilendirmenin önlenmesi veya ortadan kaldırılmasıdır. Vergi anlaşmaları, iki devlet vergi kanunlarının çakışmasının önlenmesi amacıyla devletlerin uygulayacakları vergi kanunlarının sınırlarını belirlerler. Devletler hukuku kurallarına göre imzalanmış iki taraflı uluslararası vergi anlaşmaları, çoğu devletin iç hukuk mevzuatınca kanun gücüne sahip bir hukuk normu olduğundan, devletlerin mutlak olarak vergi alma haklarından vazgeçmelerini sağlayarak çifte vergilendirmenin önüne geçmeyi amaçlamaktadır.(Yatkın, 2006, 119).

AB ülkeleri aralarında imzaladıkları bu anlaşmalarda genel olarak Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD - The Organisation for Economic Co-operation and Development) modelini temel almışlardır. OECD'nin yapmış olduğu tanıma göre çifte vergilendirme, iki ya da daha fazla devletin aynı vergi yükümlüsünü, aynı vergi konusunda, aynı takvim yılı içinde, benzer vergilerle tekrar vergilendirilmesidir. Burada dikkat edilmesi gereken ayırım, ülke içinde herhangi bir vergi konusu üzerinde birden fazla vergi alınması çifte vergilendirme değil, "çifte yük" olarak adlandırılır. Çifte vergilendirme kavramı ile ifade edilen genelde uluslararası çifte vergilendirme değildir. Çifte vergilendirme sorunu maliye literatüründe, başta J.S. Mill olmak üzere pek çok iktisatçı tarafından, gelir vergisi boyutuyla ilgili olarak tartışılmış, bu iktisatçılar tarafından gelir vergisinin tasarrufu iki kere vergilendirildiği, adeta cezalandırıldığı iddia edilmiştir. Bu sebeple çifte vergilendirmeyi önlemek için, ülkeler arasında vergi anlaşmaları yapılarak, vergi hakkı paylaşılmıştır. (Öz ve Akçay, 2013, 11).

İlk vergi anlaşmaları 19. yy'ın sonlarına rastlamakla birlikte uyumlaştırma çalışmaları 1920-1946 tarihleri arasında Milletler Cemiyeti çatısında gerçekleştirilmiştir. OECD tarafından uyumlaştırma çalışmaları 1963 Model Anlaşması (1963 Draft Model Tax Convention) ile başlar. Bu anlaşmayla, uluslararası performans gösteren sanatçıların vergilendirilmesinde uygulamadaki güçlükler sebebiyle 17. madde oluşturulur. 17. maddeye; sanatçı ve sporcudan kendisi değil de performans gelirini başka bir kişi alırsa kaynak ülkesinin bu geliri vergilendirme hakkını elinde bulunduracağını söyleyen 2. Paragraf, 1977 senesinde eklenir. Bununla birlikte, vergiden kaçınmak için vergi cennetlerinde star şirketleri (ajansları) kurulması üzerine OECD 1987 Raporu'nda 2. Paragrafın içeriği, ücreti elde eden bütün üçüncü kişi ve kurumlara (third parties) genişletilir. Bu sınırsız vergileme yaklaşımı, Canada, ABD ve İsviçre hariç çoğu ülke tarafından kabul edilir. Bu üç ülke, böyle bir maddenin, ancak gerçekten bir kötüye kullanma durumu olduğunda uygulanması gerektiğini savunmuştur. (Öz ve Akçay, 2013, 11).

23.04.2010 tarihinde OECD tarafından yayınlanan Model Anlaşmanın 17. maddesi ile ilgili yeni taslağa göre, yurtdışında oynayan sporcular iki ülkede de gelir vergisi ödeyecektir. Sadece ikamet ülkesinde elde ettikleri tüm gelirlerinden değil, performans gösterdikleri ülkede de ödeyeceklerdir. Birçok ülke yabancıların gelirlerinden kaynak vergisi almaktadır ve oranlar %15-%30 arasında değişmektedir. Bunun sebeplerinden biri, vergiden

kaçınmayı önlemek iken, diğeri ise mükelleflerin ikamet ülkesinde gelirlerini beyan edip etmeyeceklerinden emin olunmamasıdır. Çifte vergilemeyi önlemek için çoğu ülke tarafından vergi hakkını düzenleyen çifte vergileme anlaşmaları yapılmaktadır. Bu anlaşmalarla çifte vergilendirme iki şekilde önlenmektedir. İlki yabancı ülkede ödenen verginin mahsubu iken, ikinci yöntem yabancı ülkedeki gelirlerin istisnası olmaktadır. Mahsup yöntemi ABD ve İngiltere’de uygulanırken, istisna yöntemi Avrupa kıtasında yaygındır. (Öz ve Akçay, 2013, 12).

Günümüzde uluslararası çalışan sanatçı ve sporcuların çifte vergilendirilmesinin önlenmesi ile ilgili temel kurallar OECD modeli anlaşmalarının 7. 14. 15. ve 17. maddelerinde bulunmaktadır. Bu maddelere göre:

- ✓ Bir devletin mukim olan sanatçı ve sporcuların, yabancı bir devlette icra ettiği şahsi faaliyetlerinden dolayı elde ettiği gelirler, faaliyetin icra edildiği ülkede vergilenecektir.
- ✓ Söz konusu kişilerin icra ettikleri faaliyetlerden dolayı bir organizatöre ödenen ücretleri de faaliyetin icra edildiği kaynak devlette vergilenecektir.
- ✓ Faaliyetlerin her iki devletten biri tarafından önemli ölçüde finanse edilmesi durumunda, vergilemenin yalnızca mukim devlet (ikametgâhının var olduğu devlet) tarafından yapılabileceği ülkeler arasında yapılan anlaşmada kabul edilebilir. (Öz ve Akçay, 2013, 12).

OECD model anlaşmasının 17. maddesi uluslararası performans gösteren sanatçı ve sporcular ile ilgili vergisel durumu bir arada değerlendirmiş ve buna ilişkin açıklamalar getirmiştir. Fakat ülkemizde yabancı sanatçı ve sporcuların vergilendirilmesi elde ettikleri gelirlerin farklı nitelikte gelir vergisine tabi olması sebebiyle değişiklik göstermektedir. Sporcuların elde ettikleri gelir ücret kabul edilirken, sanatçıların geliri serbest meslek kazancı kapsamında değerlendirilmektedir. Bununla beraber, vergilendirilme konusunda dikkat edilmesi gereken durum sanatçı da olsa sporcu da olsa mükellefiyetin türüdür. (Öz ve Akçay, 2013, 12).

3.2.5 Teknik Adam ve Antrenörlerin Vergilendirilmesi

Teknik adam ve antrenörler sporun ve sporcuların gelişmesinde büyük bir öneme sahiptirler. Başarılı sporcuların yetişmesi ise ancak tecrübeli ve donanımlı ehli teknik adamlar ve antrenörlerin katkısı ile mümkün olacaktır. Bu noktada başarılı teknik adam ve antrenörlerin yetişmesini sağlamak aynı zamanda sporun gelişmesini ve kitlelere yayılması amacını da doğru orantıda etkilemektedir. Bunun nedenle teknik adam ve antrenörlerin yetişmesine katkı sağlanması gerekmektedir.

Teknik adam ve antrenörler vergisel yükümlülükleri GVK dışında sporcular ile benzer niteliktedir. Diğer vergilerin kişi üzerindeki etkisi çok fazla değildir. Ancak gelir vergisi mükelleflerin vergisel anlamda en büyük yükümlülüğüdür. Bu konuda yaşanan fark çok fazladır. Geçmişten günümüze kadar sporculara birçok vergi ayrıcalığı tanınmasına rağmen onların bu noktaya gelmesini sağlayan teknik adam ve antrenörlere herhangi bir ayrıcalık tanınmamıştır. Bu konudaki en önemli girişim 2008 yılında 5766 Sayılı Kanun ile GVK' a eklenen geçici 72. madde ile yapılmıştır. Bu kanunun GVK'yı düzenleyen 7. maddesinin tasarı, teklif ve TBMM komisyonlarında kabul edilen metninde sporculara tanınan gelir vergisi ayrıcalığı teknik adam ve antrenörlere de tanınmıştır. İlgili metinlerde teknik adam ve antrenörlere yapılan ücret ve ücret kabul edilen ödemeleri gelir vergisinden istisna tutmuştur. Bu ödemelerden %5 oranında gelir vergisi kesintisi yapılacağı hükme bağlamıştır. Ancak ilgili kanun teklifindeki bu istisna, TBMM Genel Kurulunda yapılacak oylama öncesinde, dönemin A Milli Futbol takımı teknik direktörünün bir bazı açıklamaları nedeniyle kanun teklifinden çıkartılmıştır. (Özdoğan, 2014, 86).

Bu durum özellikle vergilendirme gibi önemli bir konuya ilişkin yasama işlemlerine kötü bir örnek oluşturmuştur. Bu tarz istisnaların belirli bir çalışma neticesinde elde edilecek kazanımlar ve kaybedilecek gelir kaybı nazara alınarak yapılması gerekmektedir. Yapılacak istisnanın bir gerekçesi ve ulaşmayı hedeflediği bir amacının olması gerekir. Vergi istisnası yapma gerekçesi ve amaçlanan hedefin sağlıklı bir şekilde değerlendirilebilmesi için gerekçe ve amacın somut olması gerekir. Sadece spor alanında değil, her alanda bir vergi kültürü ve anlayışına sahip olmamız hayatın tüm alanlarında vergilendirmenin olumsuz yönde etkilenmesine neden olmaktadır. Bu olumsuzluğunun en somut örneği de teknik adam ve

antrenörlere tanınan gelir vergisi istisnasının uzun incelemeler neticesinde ihtisas komisyonlarınca kabul edilmesine rağmen, Genel Kurulda aniden ve hiçbir rasyonel gerekçeye dayanmadan kanun teklifinden çıkarılmasıyla bir kere daha karşımıza çıkmıştır. Teknik adam ve antrenörler herhangi bir istisna tanınmadığından GVK genel esasları uyarınca vergilendirmeye tabi olacaklardır. (Özdoğan, 2014, 87).

3.3 SPORLA İLGİLİ DİĞER KİŞİLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

3.3.1 Menajerler (Spor Temsilcileri)'in Vergilendirilmesi

Sporcu temsilcileri yani menajerler gerçek kişilerdir. Her gerçek kişi gibi de vergilendirmeye tabidirler. Bu kişilerin elde ettiği gelir, serbest meslek kazancı olarak kabul edilip, GVK uyarınca gelir vergisinin konusu oluşturmaktadır. GVK 65. maddesi uyarınca düzenlenen serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade kişinin ilmi, mesleki bilgiye ve uzmanlığına dayanan ve işlerini bir işverene tabi olmadan kişisel sorumluluğunda yürüttüğü bir faaliyet olarak tanımlanabilir. Bu faaliyetler sonucu elde edilen gelirler ise serbest meslek kazancı olarak kabul edilir. Açıklamalardan da anlaşılacağı üzere serbest meslek kazancı kendine has özellikler taşımaktadır. Bu özelliklerden en önemlisi faaliyetlerin sermayeden çok kişisel çalışmaya ve ilmi veya mesleki bilgiye ve uzmanlığa dayanmasıdır. Serbest meslek faaliyetleri bir işverene bağlı olmadan serbest meslek erbabını sorumluluğu altında yerine getirilmektedir. Bu durum serbest meslek kazancı ile ücret kazancı arasındaki farkı net bir şekilde ortaya koymaktadır. Bu örnek verecek olursak; bir büro açarak faaliyetlerine kendi bürosunda devam eden mali müşavirin kazandığı gelir serbest meslek kazancı olmaktadır. Ancak bir kurum bünyesinde mesleği icra eden mali müşavirin elde ettiği gelir serbest meslek kazancı olmayıp ücrettir. Serbest meslek kazancının son özelliği ise faaliyetin devamlılık göstermesidir. Bu nedenle devamlı yapılmayan ancak diğer iki özelliği taşıyan kazançlar diğer kazanç olarak kabul edilecektir.

Bazı meslek kazançları türleri dikkate alınmaksızın serbest meslek kazancı olarak kabul edilirler. Bunlar *“tahkim işleri dolayısıyla hakemlerin aldıkları ücretler ile kolektif,*

adi komandit ve adi şirketler tarafından yapılan serbest meslek faaliyeti neticesinde doğan kazançlar da, serbest meslek kazancıdır." hükmü yer almaktadır. (Web 5, 12.03.2016).

Sporcu temsilcileri bireysel olarak faaliyet gösterebilecekleri gibi bir şirkete bağlı olarak da faaliyette bulunabilirler. Kurulan şirketin türüne göre yükümlü olduğu vergi de değişmektedir. Şöyle ki eğer kolektif, adi komandit ya da adi şirket bünyesinde bu faaliyet yürütülmekte ise bu faaliyetten elde edilen kazanç serbest meslek kazancı olarak kabul edilir ve GVK tabi olur. Ancak kurulacak şirket limited ya da anonim şirket ise elde edilen gelir kurum geliri olacak ve KVK tabi olacaktır. (Özdoğan, 2014, 88).

Kişi ve kurumlar için düzenlenmiş bir vergi istisnası ya da muafiyeti söz konusu değildir. Bu kişiler bir iş olarak bu faaliyetleri yürütmekte ve karşılığında belirli bir menfaat elde etmektedir. Sporun gelişmesi ve kitlelere yayılmasından çok kendi maddi kazançlarını ön planda tutarlar ve böyle olması da olağandır. Bu sebeple bu kişilere herhangi bir vergi istisnası ve muafiyeti tanınmaması yerinde bir tutum olmuştur.(Özdoğan, 2014, 88).

3.3.2 Hakemlerin ve Gözlemcilerin Vergilendirilmesi

Spor hakemleri sporun önemli karakterlerinden biridir. Verdikleri ya da vermedikleri kararlarla spora tesir etmektedirler. Gözlemciler ise spor federasyonları tarafından görevlendirilen ve maçın hakemini değerlendiren kişilerdir. (Web 6, 12.03.2016). Bu kişiler, gerçek kişiler olduğundan gerçek kişilerin tabi olduğu tüm vergilere tabidirler. Fakat özellikle hakemlerin gerçek kişilere göre GVK açısından önemli farkları vardır. Spor hakemleri genellikle cüzi ücretler almakta ancak günümüzde özellikle futbol hakemlerinin ücretleri oldukça yüksektir. Bununla birlikte hakemin birden fazla maç yönetmesi durumunda bu ücret artmaktadır. Hakemlere ödenen ücret piyasadaki diğer işler dikkate alındığında oldukça yüksektir. Çoğu çalışan bu kadar aylık gelir elde edememektedir. Ancak hakem kazançları için GVK 29. maddesinin 4. Fıkrasıyla istisna tanınmıştır. Bu madde uyarınca spor yarışmaları yöneten hakemlere ödenen ücretler teşvik amacıyla gelir vergisinden müstesna tutulmuştur. Bununla birlikte uygulamada yaşanan tereddütleri gidermek amacıyla Maliye Bakanlığı tarafından 128 numaralı Genel Tebliğ çıkarılmış, bu

tebliğ ile de her türlü spor müsabaka hakemine ödenen ücretlerin vergiden müstesna olduğunun altı çizilmiştir.

Her ne kadar teşvik amacı ile olduğu belirtilse de maç tazminatı 5.750 TL (Web 7,12.03.2016) kazanan bir kişinin gelir vergisinden müstesna olmasının maksadı anlaşılmamaktadır. Bu kişilerin gelir vergisinden müstesna tutulması ile nasıl bir teşvikin sağlandığı tartışmalıdır. Bununla beraber hakem ücretlerine tanınan bu ayrıcalık AY 73. maddesi uyarınca mali güce göre vergilendirme ilkesine açıkça aykırılık teşkil etmektedir. Asgari ücretten gelir vergisi alınırken, asgari ücretin üç katından fazla gelir elde eden bir kişinin gelir vergisinden istisna tutulması vergi adaletsizliğinden başka bir sonuç doğurmamaktadır. (Özdoğan, 2014, 90).

GVK' ya 29. madde b. 4 hükmü eklendiği 1980 yılında belki hakem ücretleri bu düzeyde yüksek değildi. Belki o zaman hakemler gelir elde etmenin ötesinde spora hizmet gayesiyle spor müsabakalarını yönetmekteydi. Ancak günümüzdeki durum düzenlemenin yapıldığı zamanki duruma göre farklılıklar göstermektedir. Bununla birlikte GVK 29.maddesi kanun başlığı Teşvik ikramiye ve mükâfatlar olarak belirlenmiştir. Başlıktan anlaşılacağı üzere bazı hallerde ödül ve mükâfat olarak yapılan ödemelerin gelir vergisinde müstesna tutulması amaçlanmıştır. Ancak kanun metninde spor hakemlerine ödenen ücretler müstesna tutulmuştur. Ücretin teşvik gayesi ile verilen bir ödül olmadığı tartışılmazdır. Büyük bir ihtimalle yasal düzenleme yapılırken getirilmek istenen istisna yanlış maddeye eklenmiştir. Kanun koyucunun bu istisna hükmünü tekrar değerlendirip hem anayasal ilkelere uygun olarak hem de maddenin kanun içerisindeki yeri açısından yeniden bir düzenlenme yapması gerekmektedir.(Web 3, 12.03.2016).

Gözlemcileri değerlendirecek olursak ve yine futboldan örnek vermek gerekirse; TFF tarafından 2015 - 2016 yılı için belirlenen maç tazminatı 1.100 TL olmaktadır. (Web 7,12.03.2016). Ayrıca gözlemcilere maç için harcırah verilmemektedir. GVK' da gözlemciler için düzenlenmiş bir istisna yer almamaktadır. GVK gözlemcilere münferit bir iş gözüyle bakmaktadır. Bu sebeple gözlemciler için bir gelir vergisi istisnası tanınmamakla birlikte, bu kişilerin elde ettiği gelirlerin genel esaslar çerçevesinde vergilendirmesi öngörmüştür. Hakemlerin ve gözlemcilerin vergilendirilmesi, sporun içerisinde yaşanan eşitsizliğe bir örnek niteliği taşımaktadır. Gözlemcilerden yaklaşık dört kat fazla ücret alan

hakemler gelir vergisinden müstesna iken, onlara nazaran çok düşük ücret alan gözlemciler genel esaslar çerçevesinde vergilendirilmektedir. Bu durum ciddi bir adaletsizlik meydana getirmektedir. Ancak hakemlere tanınan bu ayrıcalığın spor dışındaki kişilerle kıyaslandığı takdirde çok daha büyük bir eşitsizliğin ortaya çıktığı görülmektedir. Bu adaletsizliğin ortadan kaldırılması için hakemlerin ücretlerindeki gelir vergisi istisnasının tekrar değerlendirilmesi gerekmektedir. (Özdoğan, 2014, 90).

3.4 FUTBOL KULÜPLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

Diğer bölümlerde daha detaylı olarak ele alındığı üzere spor faaliyetleri dernek ya da anonim şirket şeklinde yürütmektedir. Dernek statüsündeki spor kulüpleri faaliyetlerine kendi bünyesinde devam edebileceği gibi, profesyonel spor dalı şubelerini bir anonim şirkete devrederek de faaliyetlerini sürdürebilmektedir. Ülkemizde yalnızca futbol profesyonel bir spor dalı olarak kabul edildiğinden kulüpler sadece futbol şubelerini anonim şirketlere devredebilmektedir. (Web 3, 15.03.2016).

Bir kulübün profesyonel spor şubesini anonim şirkete devretmesi durumda, devredilen anonim ortaklığı bir takım vergi avantajlarından faydalanabilecektir.

3.4.1 Futbol Kulüplerinde Kurumlar Vergisi Uygulaması

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

GSGM ile özerk spor federasyonlarına tescil edilmiş spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadi işletmeleri ile sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler, 5520 sayılı KVK'nın 4/1-j maddesi kapsamında kurumlar vergisinden

muafır. Spor Genel Müdürlüğü ile özerk spor federasyonlarına tescil edilmiş spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadi işletmelerinin muafiyet hükmünden yararlanabilmesi için iktisadi işletmenin; GSGM veya özerk spor federasyonlarına tescil edilmiş olan spor kulüplerine ait olması, faaliyetlerinin sadece idman ve spor faaliyetlerinden ibaret olması, gerekir. İdman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler ise, sadece idman ve spor faaliyetinde bulunmaları kaydıyla kurumlar vergisinden muafır. Transfer ve bonservis gelirleri, saha reklam gelirleri, maç bileti satışları, sporcuların formalarına aldıkları reklamlar, maç yayın hakkının satılması faaliyetleri de idman ve spor faaliyeti kapsamında değerlendirilir. Spor kulüplerinin sadece sporla ilgili faaliyetleri muafiyet kapsamındadır. Diğer ticari amaçlı faaliyetlerinin (forma, ayakkabı satışı, otopark işletmeciliği, benzin istasyonu, restoran, büfe, plaj işletmeciliği vb.) kurumlar vergisine tâbidir. Bu işletmelerin tüzel kişiliğinin olmaması, vergilendirilmelerine engel değildir. Mükellefiyetle ilgili her türlü ödevin spor kulübü (dernek) tarafından yerine getirilmesi gerekir. (Ağar, 2012, 70).

Birkaç örnek ile spor kulüplerinin gelirlerini açıklamakta fayda vardır. Buna göre spor kulüplerinin bağlı bulunduğu federasyon ya da GSGM tarafından düzenlenen karşılaşmaların hasılatları spor kulüplerine aittir. Bu gelir kalemi KVK uyarınca vergiden muafır. Sporcu transfer ve kiralamasından elde edilen gelirler idman ve spor faaliyetleri uyarınca elde edilen bir gelir olması sebebiyle KVK tarafından getirilen muafiyetin kapsamındadır. Yayın hakkı gelirleri de spor faaliyetleri kapsamında elde edildiği için spor kulüplerine tanınan muafiyet kapsamında kabul edilmekte ve vergi konusu olmamaktadır. Spor kulüpleri tarafından forma, stat ve benzeri yerlere ilişkin reklam gelirleri de spor faaliyetlerinin bir sonucudur. Bu sebeple KVK muafiyetini bozmamaktadır. Sponsorluk harcamaları sporun gelişmesine ve iyileştirilmesine yönelik yatırımlardır. Sporun gelişmesiyle tanınırlık artar ve sponsorun tanıtımı gelişir. Kısacası sponsorluk harcamaları sportif faaliyetlere ilişkindir. Bu sebeple KVK tarafından ihdas edilen muafiyet kapsamındadır. (Özdoğan, 2014, 72).

3.4.2 Futbol Kulüplerinde Katma Değer Vergisi Kanunu Uygulaması

KDV, genel olarak tüm mal ve hizmetleri vergi konusuna alan, üretim aşamasından nihai tüketime kadar tüm iktisadi aşamaları kapsayan çok aşamalı, iktisadi aşamaların her birinde yaratılan değeri kendisine matrah kabul eden bir vergi olarak tanımlanabilir. Bu husus vergiye adını da vermek suretiyle vergiyle özdeşleşmiştir. Her aşamada yaratılan katma değer üzerinden alındığından, vergi piramitleşmesini önlemekte ve tarafsız vergi olarak kabul edilmektedir. Bu nedenle, günümüzde çağdaş ve en yaygın harcama vergisi durumundadır. (Şenyüz, Yüce, Gerçek, 2015, 241).

KDV kanununda verginin konusu üç grup halinde ortaya konmuştur. (Şenyüz, Yüce, Gerçek, 2015, 242).

- ✓ *Ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler,*
- ✓ *Her türlü mal ve hizmet ithalatı ile*
- ✓ *Kanunda sayılarak belirtilen türdeki teslim ve hizmetler.*

Mal teslimi ve hizmetin Türkiye’de yapılması veya Türkiye ‘de yapılmış sayılması gerekmektedir. Hizmetin Türkiye’de yapılması veya Türkiye’de faydalanılması durumunda Türkiye’de yapılmış sayılır. Birinin gerçekleşmiş olması yeterli görülmüş olup, iki halin birlikte aranması gerekmez.(Şenyüz, Yüce, Gerçek, 2015, 244).

KVDK uyarınca vergiyi doğuran olay ise mal teslimleri için malın satıcı tarafından teslim edilmesi, hizmet ifalarında ise hizmetin ifa edilmesidir.(Şenyüz, Yüce, Gerçek, 2015, 247). Yalnız, bu durumlara ilişkin bir takım istisnalar bulunmaktadır. Mal tesliminden önce fatura düzenlenmiş ise faturanın düzenlendiği tarihte, mal teslimi bir hizmet ifasını da gerektiriyorsa hizmetin ifası edildiği tarihte, taşınmaz satışında tapu siciline tescil anında vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olacaktır. (Şenyüz, Yüce, Gerçek, 2015, 248).

KDVK’nın matrahı bu işlemlerin bedelleridir. Bedel deyimi, malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan ya da bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne ad ile olursa olsun alınan ve bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde

sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat hizmet ve değerler toplamını ifade eder. (Şenyüz, Yüce, Gerçek, 2015, 251). KDVK'a göre özellik gösteren bazı teslim ve hizmetlerin matrahlar da özel bir biçimde tespit edilmiştir. Örneğin, profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar, yarışlar ve yarışmalar tertiplenmiş ve gösterilmesinde KDV'nin matrahı bunların icra edildiği mahallere giriş karşılığında alınan bedellerdir.(Şenyüz, Yüce, Gerçek, 2015, 253).

Katma Değer Vergisinde sorumluluk hali üç durumda mevzudur. Birinci durum; dar mükellef gerçek kişi ve kurumlarla ilişkide bulunan ve Maliye Bakanlığı'nca sorumlu tutulması uygun görülen kişiler; diğer durum belgesiz alım yapanlar ve son durum ise tarım ürünleri lisanslı depo işletmecileri için uygulanması durumudur. (Özdoğan, 2014, 73). Spor kulüpleri genel anlamıyla KDVK' ya tabidirler. KDVK'nın yer alan birtakım istisnalar haricinde, spor kulüpleri elde ettikleri maç giriş ücretleri, isim hakkı, spor malzemeleri satımı, yayın gelirleri, forma reklamları ve benzeri gelirler sebebiyle KDV mükellefidirler. (Özdoğan, 2014, 74).

Anonim şirket statüsünde sportif faaliyetlerde bulunan kuruluşların bütün teslim ve hizmetleri ise, KDVK'nın 1/1 maddesi uyarınca vergiye tâbidir. Spor kulübü dernekleri, amatör ve profesyonel spor faaliyetleri yanında çeşitli alanlarda faaliyet gösteren müesseselere sahiptir. (Ağar S.,2012, 71). Bir iktisadi işletme niteliğinde olan profesyonel futbol şubeleri ile, sosyal tesis, lokal, otopark, spor okulları ve kursları, spor sahaları, sağlık merkezleri, plaj tesisleri ve benzeri iktisadi işletmelerin teslim ve hizmetleri, KDV'nin konusuna girer. (Ağar, 2012, 72).

KDVK'nın 1/3-g maddesine göre, profesyonel futbol şubelerinin aşağıdaki teslim ve hizmetleri KDV kapsamındadır:

- ✓ *Maç hasılatları,*
- ✓ *Spor toto-loto isim hakkı gelirleri,*
- ✓ *Spor malzemesi ve hediyelik eşya satışı,*
- ✓ *Yayın hakkı gelirleri,*
- ✓ *Reklâm gelirleri,*
- ✓ *Diğer gelirler.*

Profesyonel sporcuların, katıldığı futbol müsabakalarında düzenlenen biletler VUK hükümlerine uygun olması ve bilet bedelinin KDV dâhil olarak düzenlenmesi gerekir. KDVK'nın 10/b maddesinde, malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgelerin verilmesi hallerinde vergiyi doğuran olayın, bu belgelerin düzenlenmesiyle meydana geldiği hükme bağlanmıştır. KDVK'nın 20/1 maddesinde ise, teslim ve hizmet işlerinde KDV'nin matrahının, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu belirtilmiştir. Buna göre, profesyonel futbol şubelerinin sezonluk bilet ve giriş kartlarının toplam satış bedeli KDV dâhil olarak belirlenir ve bunların satışının yapıldığı vergilendirme döneminde beyan edilir.

KDVK'nın 28. maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak yayımlanan 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesi ile KDV oranları, Karara ekli (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için %1, (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için %8, bu listelerde yer almayan vergiye tabi işlemler için %18 olarak tespit edilmiştir. Söz konusu Kararname eki (II) sayılı listenin "B-Diğer Mal ve Hizmetler" başlıklı bölümünün, 16. sırasında, "Sinema, tiyatro, opera, operet, bale, müze giriş ücretleri" ibaresi yer almaktadır. KDV Genel Uygulama Tebliğinin "I/C.2.1.3.2.13. Yukarıda Belirlenenler Dışındaki Hizmetler" başlıklı bölümünde, "KDV mükellefleri tarafından, 5018 sayılı Kanuna ekli cetveller kapsamındaki idare, kurum ve kuruluşlara ifa edilen ve yukarıda belirtilmeyen diğer bütün hizmet ifalarında söz konusu idare, kurum ve kuruluşlar tarafından (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır." denilmektedir. Buna göre, sinema salonlarında gişe veya internet ortamında satılan biletlerde, toplu gösterimler nedeniyle çeşitli kurum ve kuruluşlara düzenlenecek faturalarda KDV oranı % 8 olarak uygulanacaktır. Spor müsabakalarında düzenlenecek olan faturalarda ise KDV oranı %18'dir. Görüldüğü üzere biletlerde uygulanan KDV oranlarında bir adaletsizlik söz konusudur.

Ticari nitelikten ziyade faaliyetin zorunlu bir unsuru olarak yapılan futbolcu transferleri ile kiralamaları karşılığı kulüpler tarafından elde edilen bedeller KDVK'nın 1/3-g maddesi kapsamında sayılamayacağından KDV konusuna girmez.

Sporcu transferleri özellikle futbol alanında doksanlı yılların sonunda cereyan eden Bosman davası sonucu köklü bir şekilde değişime uğramıştır.

Jean-Marc Bosman 1990 Haziran'ında ülkesindeki FC Liege kulübünden, Fransız takımı Dunkerque'e transfer olmak istediğinde, FC Liege'in yüksek bonservis bedeli istemesi üzerine, bu transfer çıkmaza girince, giriştiği hukuksal mücadele sonucunda, Lüksemburg Yüksek Mahkemesi'nin 1995'te aldığı "*Bosman Kararları*" ile "*kulübüyle sözleşmesi biten*" futbolcular, bu karar çerçevesince istedikleri kulüple yeni sözleşme yapabilme serbestisine sahip oldular. Bu kararlar, özellikle yabancı futbolculara verilen "*serbest dolaşım*" hakkı, futbolda devrim niteliğinde gelişmelere yol açtı. Futbolcuların sözleşmeleri bitiminde serbest kalmaları ve AB futbolcularının AB ülkelerindeki liglerde yabancı sınırlamasının dışına alınması gibi birçok yenilik Bosman'ın girişiminin ürünü oldu. Bosman kararı, Avrupa'da liberal futbol devriminin de başlamasına neden oldu. Aslında, hızla endüstriyel süreç içine giren yeni futbol ekonomisinin, kapitalist üretim ilişkilerini bu sektörde de egemen kılmasından başka bir çıkar yolu da kalmamıştı. Çünkü Yeni Pazar Ekonomisinin serbest piyasa koşullarının dışında varlığını devam ettirebilmesi, küreselleşen futbol endüstrisinde, futbol işgücünün serbest dolaşımını zorunlu kılmaktaydı. Sermayenin uluslararası serbest dolaşımı ve kar transferi serbest iken, aynı şeyin futbol işgücünde sınırlandırılmış olması zaten düşünülemezdi. Nitekim de öyle oldu. İşte bu gelişme, futbol imparatorluğunun sınırlarının da genişlemesine etki eden en önemli faktör olmuştur. (Web 8, 16.03.2016).

3.4.3 Futbol Kulüplerinde Gelir Vergisi Uygulaması

Spor kulüpleri ve iktisadi işletmeleri kurum niteliğinde olduklarından gelir vergisi mükellefi değildir. Ancak kira, temettü ve faiz gelirleri vb. üzerinden GVK'nın 94. maddesine ve KVK'nın 15. maddesine göre ödemede bulunanlar tarafından stopaj yoluyla vergi kesintisi yapılır. Ayrıca iktisadi işletmelerinden elde ettikleri kâr payı için gelir vergisi stopajı yapılmalıdır. (Ağar,2012, 74).

GVK'nın 94. maddesi ve KVK'nın 15. maddesi gereği gelir vergisi kesintisi yapması gerekenler arasında dernekler (spor kulüpleri) de vardır. Bu kapsamda, spor kulüpleri ve iktisadi işletmeleri aşağıda sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dâhil) nakden veya

hesaplarına yaptıkları sırada istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar.(Ağar,2012, 74-75).

- ✓ *Hizmet erbabına ödenen ücretler yönünden ücrete yönetici, futbolcu, antrenör, masör, sağlık görevlisi vb. kulüp tarafından ücret niteliğinde yapılan her türlü ödeme (transfer ücreti, maaş, prim vb.) girer. Spor kulübünün amatör veya profesyonel ligde olması veya hiçbir ligde olmaması vergilendirmeyi etkilemez. Ücret ve ücret sayılan haller şeklinde yapılan her türlü ödeme durumunda gelir vergisi kesintisi yapılması gerekir. GVK'nın Geçici 72. maddesine göre, 31.12.2019 tarihine kadar GVK'nın 94. maddesi yerine aynı kanunun Geçici 72. maddesi geçerli olacak ve ayrıca 94. maddeye göre kesinti yapılmayacaktır.*

Diğer yandan spor kulüpleri;

- ✓ *Yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden,*
- ✓ *GVK'nın 42. maddesi kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara ödenen istihkak bedellerinden,*
- ✓ *Dar mükellefiyete tâbi olanlara, telif ve patent haklarının satışı dolayısıyla yapılan ödemelerden,*
- ✓ *GVK'nın 70. maddesinde yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığı yapılan ödemelerden,*
- ✓ *Vakıflar (mazbut vakıflar hariç) ve derneklere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden,*
- ✓ *Kooperatiflere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden,*
- ✓ *Kâr payı ödemelerinden,*
- ✓ *Çiftçilerden satın alınan ziraî mahsuller ve hizmetler için yapılan ödemelerden,*
- ✓ *Esnaf muaflığından yararlananlara mal ve hizmet alımları karşılığında yapılan ödemelerden, kesinti yaptıkları gelir vergisi tutarını ertesi ay muhtasar beyannameyle beyan etmek zorundadırlar.*

3.4.4 Futbol Kulüplerinin Vergi Usul Kanunu ile Sorumluluğu

Spor kulüplerine (derneklere) ait iktisadi işletmeler, kurumlar vergisinden muaf olan (spor ve idman) faaliyetleri dışındaki ticari faaliyetleri ile KDV'ye tâbi teslim ve hizmetleri nedeniyle diğer mükellefler gibi işe başlama bildiriminde bulunmak, mükellefiyet açtırmak, defter tutmak, defter tasdik ettirmek, beyanname vermek, belge düzenine uymak (fatura vb. belgeleri bastırmak, düzenlemek) gibi VUK'da hükme bağlanan vergisel ödevlerini yerine getirmek zorundadırlar.

VUK'un 172. maddesinde, defter tutmak zorunda olan kişi kuruluşlar sayılmıştır:

- ✓ *Ticaret ve sanat erbabı,*
- ✓ *Ticaret şirketleri,*
- ✓ *İktisadi kamu müesseseleri,*
- ✓ *Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler,*
- ✓ *Serbest meslek erbabı,*
- ✓ *Çiftçiler.*

İktisadi kamu müesseseleri ile dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler defter tutma bakımından tüccarların tâbi oldukları hükümlere tâbidir.

VUK'un 173. maddesinde "İstisnalar" başlığı altında defter tutmak zorunda olmayan kişi ve kuruluşlar sayılmıştır:

- ✓ *Gelir vergisinden muaf olan esnaf ve gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler,*
- ✓ *GVK'na göre kazançları basit usulde tespit edilenler,*
- ✓ *Kurumlar vergisinden muaf olan iktisadi kamu müesseseleri ile dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, defter tutmak zorunda değildir.*

Yukarıdaki istisna hükümlerinin, gelir veya kurumlar vergilerinden muaf olmakla beraber diğer vergilerden herhangi birine tâbi olan ve bu vergileri götürü usulde tespit edilmeyen mükelleflerin muaf olmadıkları vergiler için tutacakları defterlerin şümulü yoktur. Kurumlar vergisinden muaf olunsa bile, örneğin KDV'den mükellef olunması halinde, defter tutulması zorunludur. Kurumlar vergisi muafiyeti, defter tutma muafiyeti anlamına gelmez. (Ağar,2012, 77).

Spor kulüplerine ait iktisadi işletmeler, kurumlar vergisi veya stopaj gelir vergisi mükellefi olmaları ya da KDV'ye tâbi teslim ve hizmetlerinin bulunması durumunda VUK hükümlerine göre, diğer her türlü faaliyetleriyle ilgili olarak da DK'ya göre defter tutmak ve tasdik ettirmek zorundadır.

3.4.5 Futbola Verilen Desteklerin Vergilendirilmesi

Sponsorluk her zaman ticari amaca yönelik bir hareket gibi gözüktüğü de artık toplumsal sosyal birlikteliğin ve paylaşımın başlangıcını da oluşturabilmektedir. Spor sektöründe sponsorluk, spor faaliyetlerinin yayımlanması ve de geniş kitleler tarafından takip edilmesiyle çok büyük bir gelişme kaydetmiştir. (Web 9, 18.03.2016).

Kuruluşlar tanıtımlarını TV reklamları yerine sponsorluk aracılığı ile gerçekleştirmeye başlamış, böylelikle hem “GSGM Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Bazı Konularda Değişiklik Yapılmasına dair 5105 Sayılı Kanun” ile genişletilmiş bir alana yapılan sponsorluk harcamaları karşılığında vergi avantajları sağlanmış hem de bir kısım reklam kısıtlamalarının önüne geçilmiştir.

Gerçek ve tüzel kişiler için 5015 Sayılı Kanun ile GVK 89. maddeye ve KVK 14.maddeye eklenen fıkralar ile yukarıda izah edilen sponsorluk harcamalarının yıllık beyannameyle bildireceği gelirinden indirebileceği ya da gider olarak yazabileceği belirtilmiştir. Ancak sponsorluk yapılan spor dalının profesyonel ya da amatör olmasına göre gider yazılacak tutar değişmektedir. Buna göre KVK 10/1-b maddesi ile, “21/5/1986 tarihli ve 3289 sayılı *Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü'nün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 17/6/1992 tarihli ve 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının sözü edilen kanunlar uyarınca tespit edilen amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50* “ indirim yapılır hükmü geçmektedir.

Kanunlarca sponsorluk harcamaları yapabilmek ve sponsorluğun vergisel avantajlarında faydalanabilmek belirli şartlara bağlanmıştır. Bu nedenle ilk olarak sponsor ile sponsorluk alan arasında bir sponsorluk sözleşmesi imzalanması gerekmektedir.

Sponsorluk yapacak kişi ya da tüzel kişinin vergi ve sosyal güvenlik borcunun bulunmaması da bir başka sponsorluk şartıdır.(Web 9, 18.03.2016).

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

3.5 TÜRKİYE FUTBOL FEDERASYONU’NUN VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ

TMK 96. Maddesine göre federasyonlar esas olarak dernek statüsündedir. Bu tür dernekler aynı konuyla ilgili olarak kurulan derneklerin bir araya gelmesi ile kurulan derneklerdir. TFF Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanunu’nun 3. Maddesinde federasyonun görevleri kendilerini oluşturan derneklerin faaliyetleriyle ilgili birlik ve düzen sağlamakla olarak düzenlenmiştir. Federasyonlar, dernek statüsüne sahip spor kulüpleriyle paralel şekilde vergilendirilmekte ve benzer nitelikte vergisel yükümlülöklere tabi tutulmaktadır.

KDVK kapsamında federasyonlar değerlendirildiğinde; Federasyonlar ve federasyonlara bağı iktisadi işletmeler mükellefiyeti bulunmaktadır. KDVK 17. maddesi ile federasyonların bedelsiz olarak sağladığı hizmetlerin KDV istisnası kapsamında değerlendirileceğı düzenlenmiştir. Örnelemek gerekirse; federasyonun bedelsiz olarak verdiğı maç biletleri KDV istisnasına tabi tutulmuştur. Fakat bunun dışındaki hizmet ifası ve teslimler haricinde yapılacak tüm hizmet ifaları ve teslimler, KDVK’ya göre vergiye tabidir.

DVK yönünden ise; 3289 sayılı GSGM Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunun Ek 9. Maddesine göre; federasyonun tüm gelirleri her türlü, resim ve harçtan muaf olacaktır. Bu nedenle federasyonlar ile kişiler arasında düzenlenen yalnızca gelirlere ilişkin evraklar DVK uyarınca damga vergisinden muaftır.

KVK yönünden ele alınacak olursa; derneklerin aynı zamanda federasyonların tüzel kişilikleri, KVK 1. maddesi gereğince vergiden muaftır. Ancak bazı muafiyetler özel

kanunlarla tanınmıştır. Örnek verecek olursak; 5894 sayılı TFF Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanununun 11. maddesi uyarınca; Türkiye’de FIFA, UEFA ve TFF bünyesinde gerçekleştirilen müsabakalar ile bu kanun kapsamında düzenlenen müsabakalardan elde edilecek gelirler ve TFF’ye ait tüm gelirler vergi, resim ve harçtan muaftır. Fakat bu muafiyet TFF’ye ait iktisadi işletmeleri ile GVK ve KVK gereğince yapılacak kesintileri kapsamamaktadır. Görüldüğü üzere federasyonların elde ettiği gelirler vergi dışında bırakılmıştır. Ancak federasyonlara ait iktisadi işletmelerin elde etmiş olduğu gelirlere muafiyet tanınmayarak vergiye tabi tutulmuş, ayrıca GVK ve KVK gereğince yapılacak kesintilerden de muafiyet tanınmayarak vergiye tabi tutulmuştur.

3.6 GENÇLİK ve SPOR GENEL MÜDÜRLÜĞÜ’NÜN VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ

3289 Sayılı GSGM Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunu’nun 17. Maddesi gereğince GSGM tarafından düzenlenecek spor müsabaka ve gösterilerinden elde edilecek gelirler Katma Değer Vergisi hariç her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır.

Profesyonel spor müsabakaları genellikle mülkiyeti Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğüne ait olan statlarda gerçekleştirilmektedir. Kanun gereği spor kulüplerine tahsis edilen veya kiraya verilen statlar için Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğüne ödenen kira veya tahsis bedelleri KDV’nin konusuna girmezken, statlardaki büfe ve benzeri yerlerin kiraya verilmesi veya işletilmesi ticari faaliyet olduğu için KDV hükümlerine tabidir. (Web 10, 21.03.2016).

3.7 FUTBOL KULÜPLERİ ve FUTBOLCULAR ÜZERİNDEKİ VERGİ YÜKLERİNİN VERGİ ADALETİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

3.7.1 Futbol Kulüplerinin Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi

Dünyada futbolun cirosu milyar dolarlar ile ifade edilmekte ve gelirleri gün geçtikçe artmaktadır. Futbol sektörünün bu denli büyümesi kulüplerin kazançlarının da arttığı anlamına gelmektedir. Bu artış ise vergilendirmenin önemini daha da arttırmaktadır. Ülkemizde de Futbol kulüpleri çok büyük gelirler elde etmekte ancak kulüplere birçok gelir kalemi yönünden muafiyetler ve ayrıcalıklar tanınmaktadır. Bu ölçekte gelir elde ederek bu kadar az vergi ödeyen başka hiçbir sektör yoktur. Her ne kadar tanınan muafiyet ve ayrıcalıklar sporun gelişmesini amaçlasa da adaletsizliğe neden olmakta, bu adaletsizlik ise diğer mükellefleri olumsuz etkileyerek kayıt dışılıklara sebep olmakta, hatta vergi kaçırma girişimlerini teşvik ederek sistemin güvenilirliğini de zedelemektedir. Bu durumu vergi adaleti ve kamu vicdanı açısından değerlendirdiğimizde eşitsizliğin giderilerek temel vergi prensibine göre hiçbir ayırım yapılmaksızın az kazananın az, çok kazananın çok vergi alınması uygulamasının hayata geçirilmesi gerektiği kanaatindeyiz. Zira adil vergilendirmeyi sağlamak, vergilendirmenin toplum üstündeki güvenini arttırarak sistemin daha sağlıklı ve istikrarlı olarak işlemesini de sağlayacaktır.

3.7.2 Futbolcuların Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi

Çalışmamızın ilgili konularında da daha önce değindiğimiz üzere ülkemizde futbolcular sabit oranlı vergilendirme usulüne tabidirler. Gelir Vergisi Kanunu genel hükümlerine göre kişi elde ettiği kazanç miktarına göre artan oranlı vergilendirme usulüne tabidir. Kişilere belirlenen dilimler dikkate alınarak elde edilen kazançta göre vergilendirme yapılması gerekmektedir. Ancak Futbolcular elde ettikleri gelir ne olursa olsun sabit oranda vergi ödemektedirler. Sporun ve sporcunun geliştirilmesini amaçlayan bu ayrıcalığın

günümüz futbolunun mali şartları ve ülkemizin ekonomik durumu nazara alındığında büyük bir adaletsizlik doğurduğu şüphesizdir. Dünyanın en gelişmiş ülkelerinde dahi Futbolculara ülkemizdeki kadar vergi avantajı sağlanmamakta hatta ülkemiz futbolcular için bir vergi cenneti olarak nitelendirilmektedir. Ülkemiz dışında dahi bu şekilde tabir edilen bir vergi sisteminin adil olduğundan söz edilemez. Adil olmayan sistemler ise sisteme olan güvensizliği ortaya çıkarmaktadır. Muhatabına güven vermeyen bir sistemin ise sağlıklı olarak işlemesi beklenemez.

Ayrıca futbol günümüzde teşvik edilmeye ihtiyaç duyan bir faaliyet olmaktan çıkmış bir sektör haline gelmiştir. Futbol kulüpleri kısmen de olsa Uluslararası müsabakalarda ülkemizi temsil etmeleri nedeniyle ülkemizin tanıtılmasına katkıda bulunsalar da futbolculuk bir mesleğe dönüşmüştür. Bu durumun farkında olan uluslararası futbol mercileri kulüplere finansal durumları nedeniyle yaptırımlar uygulamaya başlamıştır. Ülkemizde borcu yüzlerce milyon dolar ile tabir edilen futbol sektörü, eğlence ve etkinlik amacı dışına çıkmıştır. Ülke ekonomisine oranla çok büyük bir ekonomik sektör haline gelen futbolun vergi indirimi ve muafiyetler ile teşvik edilmesi, geçimini sağlamak için gelir elde eden ve üreterek bir futbolcudan daha fazla ülkesinin kalkınmasına faydası olan mükellefe karşı büyük bir haksızlıktır. Zira önemli vergi indirimleri ve muafiyetlere rağmen ülkemizin elle tutulur sportif başarısı yok denecek kadar azdır. Ülkemize oranla çok daha büyük bir ekonomiye sahip ve Futbol sektörünün en gelişmiş olduğu ülkelerden biri olan İngiltere’de futbolcular %50’ye varan oranlarda vergiler ödemektedirler. Buda ülkemizde uygulanan sistemin amacına hizmet edemediğinin bir göstergesidir. Adil olmadığı gibi fayda da sağlamayan sistemin yeniden değerlendirilerek vergi adaletini sağlayacak düzenlemeler yapılması kanaatindeyiz.

BÖLÜM 4.SONUÇ ve ÖNERİLER

Spor, sürekli gelişen ve ekonomik değer olarak büyüyen bir sektör haline gelmiştir. Bu nedenle sektörün kanun koyucular ve gelir yönetimi tarafından titizlikle değerlendirilmesi sektöre dâhil olan ekonomik ilişkilerin iyi kavranması gerekmektedir.

Futbol ülkemizdeki tek profesyonel spor faaliyetidir. Futbol dışındaki tüm spor faaliyetleri amatör spor dalı kabul edilmektedir. Basketbol, voleybol ve motor sporları gibi bazı spor dallarının gerek ekonomik büyüklükleri gerekse de toplumdaki yaygınlıkları nedeniyle profesyonel spor dalı olarak kabul edilmeleri gerekmektedir. Bu spor dallarının amatör olarak kabul edilmesi bu spor dalındaki sporcularında amatör sporcu olarak kabul edilmesini gerektirmektedir. Amatör branşlarda da sporcular ciddi ücretler elde etmektedirler. GVK kapsamında ücret geliri elde eden sporcunun amatör sporcu olmaktan çıkması gerekir. Bu da amatör sporcu kavramını çıkmaza sokmaktadır. TBF bu sorunu çözmek için sözleşmeli sporcu kavramını oluşturmuş ancak bu hamle daha fazla karışıklık oluşturmaktan başka bir sonuç doğurmamıştır.

Bir spor dalının amatör olarak kabul edilmesinin avantajları da bulunmaktadır. Bazı gelişmiş spor dallarının profesyonel olmamasının nedenlerinden biride budur. Ülkemizde amatör spor dallarına yapılan harcamaların %100'ü kanunlarca gider olarak gösterilebilmektedir. Profesyonel spor dallarında ise bu oran %50'ye düşerek harcamaların %50'si gider olarak gösterilememekte ve vergiye tabi olmaktadır.

Sporcuların vergilendirilmesi konusunda yaklaşık 16 yıllık dönemde birçok değişiklik ve düzenleme yapılmış ve sporcular ücret ve ücret olarak kabul edilen diğer gelirleri yönünden vergiden müstesna tutulmuştur. Lig usulüne tabi spor dallarındaki sporcularda en üst ligde oynayanlar için %15, en üst altı ligde oynayanlar için %10 ve diğer liglerde oynayan sporcular için ise %5 ve lig usulüne tabi olmayan sporcular ve uluslararası müsabakalara katılmaları karşılığı yapılan ödemelerden de %5 oranında vergi kesintisi yapılması kanunlarla hüküm altına alınmıştır. Sporculara sağlanan bu ayrıcalığın 31.12.2019 tarihine kadar geçerli olması yine aynı kanun ile düzenlenmiştir. Ancak düzenleme eşitlik, sosyal devlet, vergi adaletine ve mali güce göre vergilendirme ilkelerini açıkça ihlal eder niteliktedir. Devletin başarılı sporcuyla koruması anayasal bir yükümlülük olmasına rağmen

daha üst ligde oynayan, daha başarılı olan bir sporcudan daha fazla vergi alınarak bu yükümlülük de ihlal edilmektedir. Değnilmesi gereken bir başka önemli husus ise Anayasanın 73. maddesi ile herkesin ekonomik gücüne göre vergilendirilmesi gerektiğidir. Sporculara göre çok daha az ücret alan kişiler, GVK genel esasları gereğince artan oranlarla vergi öderken sporcuların ücretleri vergiden istisna tutularak, sabit oranlı bir vergi kesintisi yapılmaktadır. Aynı ücreti kazanan bir sporcu ile sporcu olmayan bir kişiye göre daha az vergi ödemektedir. Bu durum ekonomik güce göre vergilendirme ilkesini açıkça ihlal eder niteliktedir. Bu kanunda, tanınan ayrıcalığın gerekçesine ilişkin hiçbir ifadeye yer verilmemiştir. Ayrıcalığın AY 59. maddesi gereğince sporun kitlelere yayılması ve sporcuyu koruma amacıyla verildiği düşünülse dahi bu gerekçe ile sporculara vergi ayrılacağı tanınması doğru bir düzenleme değildir. Sporun desteklenmesi için devletin getireceği ayrıcalıkların adaletsizlik ve eşitsizlik doğurmaması gerekmektedir. Bu nedenle 2019 yılının sonuna kadar sürecek olan vergi istisnasına yeni bir düzenleme yapılması zorunlu hale gelmektedir.

Sporcuların uluslararası müsabakalardan elde ettikleri ücretlere de vergi ayrıcalığı tanınarak %5 vergi kesintisi yapılması hükme bağlanmıştır. Ancak bu ücretler sporculara kulüpleri tarafından değil, federasyon ve GSGM tarafından yapılmaktadır. Bu kurumlar ile sporcu arasında işçi-işveren ilişkisi bulunmadığından bu ödemeler de ücret olarak kabul edilmemelidir. Bu tür ödemeler ücret olarak kabul edilse dahi GVK 29. maddesi uyarınca amatör sporculara ödenen ödül ve ikramiyelere gelir vergisi yönünden ayrıcalık tanınmıştır. Futbol dışındaki diğer spor dallarındaki sporculara milli müsabakalara katıldıkları için yapılan ödemeler bu kapsamdadır.

Günümüzde yüksek gelirler elde eden spor hakemlere GVK m. 29 b. 4 uyarınca vergi ayrıcalığı tanınmıştır. Hakemlerin önemli gelirler elde etmelerine rağmen tamamen vergiden müstesna tutulmaları da ödeme gücüne göre vergilendirme ilkesiyle çelişmektedir. Bu yöndeki düzenlemenin hiçbir gerekçesi olmadığı gibi, AY 59. maddesinde amaçlanan ilkelere hizmet etmediği de sabittir. Hakemlere tanınan bu ayrıcalık teşvik ikramiye ve mükâfatlar madde başlığı altında düzenlenmiş ancak ücret ayrıcalık kapsamına alınmıştır. Anayasaya aykırı bu düzenlemenin de ödeme gücüne göre vergilendirme ilkesi

doğrultusunda yeniden değerlendirilerek belirli bir oranda sınırlandırılması ya da tamamen kaldırılması gerekmektedir.

Biletlerin KDV oranları konusunda şöyle bir açıklama getirmek gerekir. Yukarıda belirttiğimiz üzere sinema, tiyatro, opera, operet, bale, müze giriş biletlerinde %8 oranında KDV uygulanmaktayken spor müsabakalarında ise, düzenlenen biletlere %18 oranında KDV uygulamaktadır. Görüldüğü üzere biletlerde uygulanan KDV oranlarında bir adaletsizlik söz konusudur. Her iki organizasyon türünün de eğlence amacı taşıyan sosyal faaliyet oldukları göz önüne alındığında KDV oranlarındaki farkın adaletsizliğe yol açtığını ve bu durumun yetkililerce ele alınarak eşitsizliğin giderilmesi yönünde düzenlemeler yapılması gerektiği kanaatindeyiz.

Çalışmada da detaylı olarak değerlendirildiği gibi spora vergi yönünden birçok ayrıcalık tanınmıştır. Ancak tanınan bu ayrıcalıklar adaletsizliği de beraberinde getirmiştir. Kanunların kulüplere ve sporculara sağladıkları bu ayrıcalıklar suiistimaller ortaya çıkartacak duruma gelmiştir. Her ne kadar sporun desteklenmesi Anayasal bir ilke ise de vergi adaletinin sağlanması da Anayasal bir ilkedir. Bu hususta kanun koyucular ve gelir idaresince daha hassas davranılması ve vergi konusundaki düzenlemelerin Anayasal ilkeleri ihlal etmeyecek şekilde yeniden düzenlenmesi gerekmektedir. Yapılması gereken düzenlemeler vergi adaletinin sağlanması için büyük önem arz etmektedir.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

Ağar S., 2012, **Ankara Hukuk Barosu Spor Hukuku Kurulu Av. Atilla Elmas Armağanı**, Koza Matbaacılık, Ankara.

Aladanlı B. ve Çördük Ü., 2009, **Futbol Tarihi ve Sporda İlkler**, Yeşil Elma Yayıncılık, İstanbul.

Basım, N. ve Arğan, M., 2009, **Spor Yönetimi**, Detay Yayıncılık, Ankara.

Başaran M. ve Atay T., 2003, **Spor ve Sporcunun Vergilendirilmesi ve Vergi Avantajları**, Yaklaşım Yayıncılık San.ve Tic. A.Ş. Ankara.

Çağlayan R., 2007, **Spor Hukuku**, Asil Yayın Dağıtım Ltd. Şti., Ankara.

Donuk B. Şenduran F.S., 2006, **Futbolun Anatomisi**, Ötüken Neşriyat A.Ş., İstanbul.

Güneş İ., 2010, **Futbol Ekonomisi**, Öz Baran Ofset Matbaacılık., Adana.

Heper E., 2005, **Spor Bilimlerine Giriş**, Anadolu Üniversitesi AÖF., Eskişehir.

Küçük V., 2009, **Futbolda Yetenek Seçimi**, TFF- FGM Futbol Eğitim Yayınları-4, İstanbul.

Öztürk S. A., 2013, **Sporda Sponsorluk**, Anadolu Üniversitesi AÖF, Ankara.

Şenyüz D., Yüce M., Gerçek A., 2015, **Türk Vergi Sistemi**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.

Üçışık F., 2011, **Spor Hukuku**, Ötüken Neşriyat A.Ş., Ankara.

MAKALELER

Aydın D. A., Bayırlı M, Rıdvan T., 2007, *Spor Kulüplerinin Halka Açılmasının Türkiye 'de Uygulanan Modeller Açısından İncelenmesi*, **Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi**, Sy. 1. (s. 1-16)

Devecioğlu S., Çoban B., Karakaya Y.E. ve Karataş Ö.,2012, *Türkiye 'de Spor Kulüplerinin Şirketleşmeye Yönelimlerinin Değerlendirilmesi*, **Spormetre Beden Eğitimi ve Spor Bilimleri Dergisi**, Sy. 2. (s. 35-42)

Öz E. ve Akçay F., 2013, *Futbolcular Özelinde Sporcuların Vergilendirilmesi*, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sy. 300. (s. 1-26)

Yurtcan E., 2007, *Ulusal ve Uluslararası Boyutta Futbol Hukuku -Yeni Gelişmeler*, **İstanbul Barosu Dergisi**, Sy.3 (s. 35-48)

TEZLER

Özdoğan O., (2014), *Türkiye’de Sporun Vergilendirilmesi*, İstanbul: İstanbul Üniversitesi, **Yüksek Lisans Tezi.**

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

Yatkın M. C., (2006), *Türkiye’de Sporcuların Vergilendirilmesi*, İstanbul: İstanbul Üniversitesi, **Yüksek Lisans Tezi.**

İNTERNET SİTELERİ

Web_1:[http://www.ymmayhanyilmaz.com/FileUpload/bs289652/File/spor_kuluplerinin_v
ergilendirilmesi \(dergide_yayinlandi\).doc](http://www.ymmayhanyilmaz.com/FileUpload/bs289652/File/spor_kuluplerinin_vergilendirilmesi_(dergide_yayinlandi).doc)

Web_2:[http://www.futbolekonomi.com/index.php/haberler-makaleler/yonetim/117-tugrul-
aksar/817-futbol-kulueplerinin-irketlemesi-halka-arz-ve-kredilendirilmesi.html](http://www.futbolekonomi.com/index.php/haberler-makaleler/yonetim/117-tugrul-aksar/817-futbol-kulueplerinin-irketlemesi-halka-arz-ve-kredilendirilmesi.html)

Web_3:<http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=4124>

Web_4:[http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/makaleler/lebib-yalkin-mevzuat-
dergisi_mdergi_/2015-kasim-sayi-143_mdergi_8786a-00_/sporculara-yapilan-odemelerin-
vergilendirilmesi.html](http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/makaleler/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2015-kasim-sayi-143_mdergi_8786a-00_/sporculara-yapilan-odemelerin-vergilendirilmesi.html)

Web_5:[http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2016_serbest
meslek.pdf](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2016_serbest_meslek.pdf)

Web_6:[https://www.tff.org/Resources/TFF/Documents/TALIMATLAR/MHK-
Talimati.pdf](https://www.tff.org/Resources/TFF/Documents/TALIMATLAR/MHK-Talimati.pdf)

Web_7:[http://www.tffhgdkayseri.org.tr/Dokuman/DokumanBanka/m%C3%BCsabakaucre
leri.pdf](http://www.tffhgdkayseri.org.tr/Dokuman/DokumanBanka/m%C3%BCsabakaucreleri.pdf)

Web_8:<http://arsiv.ntv.com.tr/news/280928.asp>

Web_9:<http://www.muhasabedr.com/sponsorluk-ve-harcamalarinin-vergisel-boyutu/>

Web_10:<http://www2.aku.edu.tr/~kgungor/KDV-2.doc>

Web_11:<http://www.biriyilik.com/odevler-kaynaklar/uefa-960.html#.V084qPmLTIU>

Web_12:<http://www.bilgebilir.com/uefa-nedir-gorevleri-nelerdir/>

Web_13:https://tr.wikipedia.org/wiki/UEFA#Lig_Gelirleri

Web_14:<http://www.tff.org/default.aspx?pageID=296>

Web_15:<https://tr.wikipedia.org/wiki/FIFA>

Web_16:<https://tr.wikipedia.org/wiki/FIFA#Yap.C4.B1>

Web_17:<http://www.serhanozdemir.com/spor-hukuku/>

Web_18:www.tdk.gov.tr

Web_19:www.dernekler.gov.tr

Web_20:<http://www.gsb.gov.tr>

Web_21:www.mevzuat.gov.tr

Web_22:www.resmigazete.gov.tr

Web_23:www.tbmm.gov.tr

Web_24:<http://www.turkhukuk sitesi.com>

Web_25:<http://www.nkfu.com>

Web_26:https://tr.wikipedia.org/wiki/T%C3%BCrkiye_Futbol_Federasyonu

DİĞER KAYNAKLAR

KANUNLAR

Borçlar Kanunu,

Dernekler Kanunu,

Gelir Vergisi Kanunu,

Katma Değer Vergisi Kanunu,

Kurumlar Vergisi Kanunu,

Türk Ticaret Kanunu.