

**FUTBOL KULÜBÜ ÇALIŞANI OLARAK FUTBOLCULARIN
ELDE ETTİĞİ GELİRLERİN VERGİLENDİRİLMESİ:
ÇEŞİTLİ ÜLKE VERGİ MEVZUATLARI İLE TÜRK VERGİ
MEVZUATININ KARŞILAŞTIRILMASI**

**Pamukkale Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Doktora Tezi
Maliye Ana Bilim Dalı
Maliye Programı**

Ahmet GÜLER

**Danışman
Prof. Dr. İbrahim ORGAN**

**Aralık 2022
DENİZLİ**

BİLİMSEL ETİK SAYFASI

Bu tezin tasarımı, hazırlanması, yürütülmesi, araştırmalarının yapılması ve bulgularının analizlerinde bilimsel etiğe ve akademik kurallara özenle riayet edildiğini; bu çalışmanın doğrudan birincil ürünü olmayan bulguların, verilerin ve materyallerin bilimsel etiğe uygun olarak kaynak gösterildiğini ve alıntı yapılan çalışmalara atıfta bulunulduğunu beyan ederim.

Ahmet GÜLER

ÖNSÖZ

Bu çalışmanın hazırlanmasında ilk günden bu yana desteğini, ilgisini eksik etmeyen, her anlamda varlığı ve deneyimiyle çalışmanın tamamlanmasında büyük katkıları olan çok kıymetli danışman hocam Prof. Dr. İbrahim ORGAN'a teşekkürlerimi sunarım.

Tez çalışmasının yürütüldüğü süreç boyunca değerli fikir ve katkılarıyla teze yön veren, zorlandığım zamanlarda beni cesaretlendiren ve motive eden tez izleme komitesinde ve jürisinde bulunan kıymetli hocalarım Prof. Dr. Ersan ÖZ ve Prof. Dr. Abdulvahap ÖZCAN'a, önerileri ve katkılarıyla çalışmaya destek veren değerli jüri üyeleri Doç. Dr. Doğan BOZDOĞAN ve Doç. Dr. Baki YEGEN'e teşekkür ederim.

Bu süreçte bana manevi destekleri olan başta Dr. Öğr. Üyesi Çetin KALBURAN olmak üzere tüm meslektaşlarıma, her daim yanımda olan GÜLER Ailesi, ÇAKMAK Ailesi, POLAT Ailesi ve GEZE Ailesi'ne teşekkür ederim.

Aynı zamanda çalışmanın tamamlanmasını heyecanla bekleyen yeğenlerim Mehmet POLAT, Alper GEZE, Oğuz GEZE, Rıza Aybars ÇAKMAK ve Mustafa Alparslan GÜLER'e bana umut oldukları için teşekkür ederim.

Son olarak her koşulda bana destek olan ve zorlu sürecin manevi yükünü benimle paylaşan canım eşim Gülçin GÜLER'e sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Ahmet GÜLER
Denizli, 2022

ÖZET
FUTBOL KULÜBÜ ÇALIŞANI OLARAK FUTBOLCULARIN ELDE ETTİĞİ
GELİRLERİN VERGİLENDİRİLMESİ: ÇEŞİTLİ ÜLKE VERGİ
MEVZUATLARI İLE TÜRK VERGİ MEVZUATININ KARŞILAŞTIRILMASI

Güler, Ahmet
Doktora Tezi
Maliye ABD
Tez Yöneticisi: Prof. Dr. İbrahim Organ

Aralık 2022, XIV+ 301 sayfa

Günümüzde spor bedensel ve zihinsel aktivitenin ötesine geçerek kendine has bir sektör haline dönüşmüştür. Bu sektör içindeki en büyük pay sahibi spor dalı futboldur. Gelişen teknoloji ile özellikle medya aracılığıyla birçok kitleye ulaşan futbol, ortaya çıkardığı ekonomi ile akademik alanda çalışmalara konu edinmektedir.

Son yıllarda özellikle futbolculara yapılan ödemelerin yüksek meblağlara ulaştığı görülmektedir. Futbolcu yalnızca futbol oynayan değil markalaşan bir yüze sahip olmuştur. Dünya genelinde futbol kulüplerince yapılacak futbolcu transferleri ve futbolcuların maaşları konuşulmaktadır.

Bu çalışmada futbolun popüler bir spor dalı olması, ekonomik alan oluşturması, bunun yanı sıra gerek futbol kulüplerinin gerekse futbolcuların elde ettikleri kazançların yüksek meblağlara ulaşması neticesinde futbolcuların profesyonel futbolcu sözleşmelerinden kaynaklı gelirlerinin vergisel boyutu karşılaştırılmak istenmektedir. *“Futbol Kulübü Çalışanı Olarak Futbolcuların Elde Ettiği Gelirlerin Vergilendirilmesi: Çeşitli Ülke Vergi Mevzuatları ile Türk Vergi Mevzuatının Karşılaştırılması”* isimli tezde bu alana ilişkin özellikle mevzuattaki eksikler tanımlanmaya ve çözüm önerileri sunulmaya çalışılacaktır.

Anahtar Kelimeler: Futbol, Vergilendirme, Futbol Kulüpleri, Spor Ekonomisi

ABSTRACT

TAXATION OF INCOME EARNED BY FOOTBALL PLAYERS AS EMPLOYEES OF A FOOTBALL CLUB: COMPARISON OF TURKISH TAX LEGISLATION WITH TAX LEGISLATION OF VARIOUS COUNTRIES

Güler, Ahmet
Doctoral Thesis
Department of Public Finance
Adviser of Thesis: Prof. Dr. İbrahim Organ

December 2022, XIV+ 301 pages

Nowadays, sports has gone beyond physical and mental activity and has turned into a unique sector. The sports branch with the largest share in this sector is football. Football, which reaches many audiences with developing technology, especially through the media, is the subject of academic studies with the economy it has created.

In recent years, it is observed that the payments made to football players in particular have reached high amounts. The footballer has not only played football, but also has a branding face. Throughout the world, football player transfers to be made by football clubs and the salaries of football players are discussed.

In this study, it is desired to compare the tax size of the income of football players from professional football contracts as a result of the fact that football is a popular sport branch, creates an economic area, as well as the fact that the earnings of both football clubs and football players reach high amounts. In the thesis titled "Taxation of Income Earned by Football Players as Employees of a Football Club: Comparison of Turkish Tax Legislation with Tax Legislation of Various Countries", it will be tried to identify deficiencies in this area, especially in the legislation, and present solutions.

Key Words: Football, Taxation, Football Clubs, Sports Economics

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	i
ÖZET.....	ii
ABSTRACT.....	iii
İÇİNDEKİLER.....	iv
GRAFİKLER VE ŞEKİLLER DİZİNİ.....	viii
TABLolar DİZİNİ.....	ix
KISALTMALAR DİZİNİ.....	xiii
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

EKONOMİ - SPOR İLİŞKİSİ VE SPOR DALLARINDAN BİRİ OLAN FUTBOL

1.1. Spor Kavramı.....	4
1.2. Sporun Gelişimi ve Spor-Ekonomi İlişkisi.....	5
1.2.1. Sporun Gelişimini Etkileyen Faktörler.....	6
1.2.1.1. Teknolojik Faktörler.....	6
1.2.1.2. Ekonomik Faktörler.....	7
1.2.1.3. Siyasal Faktörler.....	7
1.2.1.4. Toplumsal ve Kültürel Faktörler.....	8
1.2.2. Ekonomi ile Spor İlişkisi.....	9
1.2.2.1. Spor Endüstrisi.....	11
1.2.2.1.1. Spor Endüstrisinde İş Gücü Faktörü.....	13
1.2.2.2. Sporun Ekonomik Etkileri.....	15
1.2.2.2.1. Makro Ekonomik Etkiler.....	15
1.2.2.2.1.1. İstihdam ve Milli Gelir Üzerindeki Etkileri.....	16
1.2.2.2.1.2. Dış Ticaret Üzerindeki Etkileri.....	27
1.2.2.2.1.3. Turizm Üzerindeki Etkileri.....	29
1.2.2.2.1.4. Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkileri.....	31
1.2.2.2.2. Mikro Ekonomik Etkiler.....	35
1.2.2.2.2.1. Fiyat - Gelir Düzeyi ile Üretim - Tüketim Üzerinde Etkileri.....	35
1.2.2.2.2.2. Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkileri.....	40
1.3. Dünya’da ve Türkiye’de Spor Dalları.....	42
1.3.1. Katılımcı Sayısına Göre Spor Dalları.....	42
1.3.1.1. Bireysel Sporlar.....	42
1.3.1.2. Takım Sporları.....	46
1.3.2. Spor Faaliyetlerinin Gerçekleştiği Zaman ve Mekâna Göre Spor Dalları... ..	50
1.3.2.1. Yaz Sporları.....	50
1.3.2.2. Kış Sporları.....	51
1.3.2.3. Kapalı (İç) Mekân Sporları.....	53
1.3.3. Gerekli Ekipmanlara Göre Spor Dalları.....	54
1.3.3.1. Toplu Sporlar.....	54
1.3.3.2. Dövüş Sporları.....	56
1.3.3.3. Motor Sporları.....	57
1.3.3.4. Su Sporları.....	58
1.3.3.5. Hava Sporları.....	59
1.3.3.6. Elektronik Spor (E-Spor).....	60
1.4. Spor Dallarından Biri Olan Futbol.....	61

1.4.1. Dünya’da Futbol Tarihi ve Futbolun Gelişimi.....	61
1.4.2. Türkiye’de Futbol Tarihi ve Futbolun Gelişimi.....	64
1.4.3. Futbolun Çeşitli Sektörler ile İlişkisi.....	66
1.4.3.1. Turizm ve Ulaşım Sektörü ile İlişkisi.....	66
1.4.3.2. İletişim ve Medya Sektörü ile İlişkisi.....	68
1.4.3.3. Hizmetler ve Eğlence Sektörü ile İlişkisi.....	69
1.4.3.4. Pazarlama Sektörü ile İlişkisi.....	70
1.4.4. Futbolun Medyadaki Yeri.....	72
1.4.5. Futbolun Dünya Ekonomisindeki Yeri.....	79
1.5. Futbolun Ana Unsuru “Futbolcular”.....	92
1.5.1. Bir Meslek Olarak Futbolculuğun Tarihsel Gelişimi.....	92
1.5.2. Futbolda Profesyonellik ve Amatörlük Ayırımı.....	93
1.5.3. Profesyonel Futbolcular ve Gelirleri.....	94
1.5.3.1. Dünya’da Futbolcu Sayıları.....	94
1.5.3.2. Futbolcuların Elde Ettiği Gelirler.....	95

İKİNCİ BÖLÜM

ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE FUTBOLCULARIN ELDE ETTİĞİ GELİRLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

2.1. Dünyanın En Değerli Beş Ligine Sahip Ülkelerde Futbolcuların Elde Ettiği Gelirlerin Vergilendirilmesi.....	97
2.1.1. Almanya.....	98
2.1.1.1. Futbol Ligine Genel Bakış.....	98
2.1.1.2. Vergi Sistemine Genel Bakış.....	102
2.1.1.3. Futbolcuların Elde Ettiği Gelirlerin Vergilendirilmesi.....	109
2.1.2. Fransa.....	110
2.1.2.1. Futbol Ligine Genel Bakış.....	110
2.1.2.2. Vergi Sistemine Genel Bakış.....	113
2.1.2.3. Futbolcuların Elde Ettiği Gelirlerin Vergilendirilmesi.....	117
2.1.3. İngiltere.....	119
2.1.3.1. Futbol Ligine Genel Bakış.....	119
2.1.3.2. Vergi Sistemine Genel Bakış.....	122
2.1.3.3. Futbolcuların Elde Ettiği Gelirlerin Vergilendirilmesi.....	129
2.1.4. İspanya.....	130
2.1.4.1. Futbol Ligine Genel Bakış.....	130
2.1.4.2. Vergi Sistemine Genel Bakış.....	133
2.1.4.3. Futbolcuların Elde Ettiği Gelirlerin Vergilendirilmesi.....	139
2.1.5. İtalya.....	140
2.1.5.1. Futbol Ligine Genel Bakış.....	140
2.1.5.2. Vergi Sistemine Genel Bakış.....	143
2.1.5.3. Futbolcuların Elde Ettiği Gelirlerin Vergilendirilmesi.....	149
2.2. Bazı Ülkelerde Futbolcuların Elde Ettiği Gelirlerin Vergilendirilmesi.....	151
2.2.1. Amerika Birleşik Devletleri.....	151
2.2.1.1. Futbol Ligine Genel Bakış.....	151
2.2.1.2. Vergi Sistemine Genel Bakış.....	154
2.2.1.3. Futbolcuların Elde Ettiği Gelirlerin Vergilendirilmesi.....	157
2.2.2. Arjantin.....	159
2.2.2.1. Futbol Ligine Genel Bakış.....	159
2.2.2.2. Vergi Sistemine Genel Bakış.....	162

2.2.2.3 Futbolcuların Elde Ettiği Gelirlerin Vergilendirilmesi.....	165
2.2.3. Brezilya.....	167
2.2.3.1. Futbol Ligine Genel Bakış.....	167
2.2.3.2. Vergi Sistemine Genel Bakış.....	170
2.2.3.3 Futbolcuların Elde Ettiği Gelirlerin Vergilendirilmesi.....	173
2.2.4. Çin.....	175
2.2.4.1. Futbol Ligine Genel Bakış.....	175
2.2.4.2. Vergi Sistemine Genel Bakış.....	178
2.2.4.3. Futbolcuların Elde Ettiği Gelirlerin Vergilendirilmesi	182
2.2.5. Hindistan.....	184
2.2.5.1. Futbol Ligine Genel Bakış.....	184
2.2.5.2. Vergi Sistemine Genel Bakış.....	187
2.2.5.3. Futbolcuların Elde Ettiği Gelirlerin Vergilendirilmesi.....	189
2.2.6. Katar.....	191
2.2.6.1. Futbol Ligine Genel Bakış.....	192
2.2.6.2. Vergi Sistemine Genel Bakış.....	194
2.2.6.3. Futbolcuların Elde Ettiği Gelirlerin Vergilendirilmesi	195
2.2.7. Rusya.....	196
2.2.7.1. Futbol Ligine Genel Bakış.....	196
2.2.7.2. Vergi Sistemine Genel Bakış.....	198
2.2.7.3. Futbolcuların Elde Ettiği Gelirlerin Vergilendirilmesi	203

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE FUTBOLCULARIN VERGİLENDİRİLMESİ

3.1. Türk Futbol Ligine Genel Bakış.....	205
3.2. Türk Vergi Sistemine Genel Bakış.....	211
3.3. Ücretler	219
3.3.1. Ücret Kavramı	219
3.3.2. Ücretin Tespiti ve Vergilendirme Yöntemi.....	226
3.3.2.1. Ücret Gelirlerinde Vergilendirme Yöntemi	227
3.3.2.1.1. Stopaj Usulüyle Vergilendirme.....	227
3.3.2.1.2. Beyan Usulüyle Vergilendirme.....	228
3.3.2.1.2.1. Stopaja Tabi Olmayıp Beyan Edilmesi Gereken Ücretler ...	228
3.3.2.1.2.2. Stopaja Maruz Kalmış Beyan Edilmesi Gereken Ücretler ..	229
3.3.3. Ücret Gelirinin Vergilendirilmesine İlişkin Örnekler.....	230
3.4. Türkiye’de Futbolcuların Vergilendirilmesine İlişkin Yasal Düzenlemeler.....	234
3.5. Futbolcuların Vergilendirilmesinde Mükellefiyet.....	236
3.6. Türkiye’de Futbolcuların Elde Ettiği Gelirler ve Vergilendirme Yöntemi.....	237
3.6.1. Türkiye’de Futbolcular Tarafından Elde Edilen Gelirler.....	237
3.6.1.1. Futbolculara Yapılan Nakdi Ödemeler.....	237
3.6.1.1.1. Transfer Ücreti ve İmza Parası.....	238
3.6.1.1.2. Aylık Ücret.....	238
3.6.1.1.3. Prim Ödemeleri.....	239
3.6.1.1.4. Jübile Geliri.....	240
3.6.1.1.5. Üstün Başarı Gösteren Sporculara Yapılan Ödemeler.....	240
3.6.1.1.6. Sponsorluk Gelirleri	241
3.6.1.2. Futbolculara Sağlanan Menfaatler ve Ayni Ödemeler.....	242
3.6.2. Futbolcuların Elde Ettiği Gelirlerin Vergilendirilmesi.....	243
3.6.2.1. Futbolcu Gelirleri için Vergilendirme Yöntemi.....	244

3.6.2.1.1. Sözleşmelerini 1 Kasım 2019 Tarihinden Önce İmzalamış Olan Futbolcuların Gelirlerinin Vergilendirilmesi.....	244
3.6.2.1.2. Sözleşmelerini 1 Kasım 2019 Tarihinden Sonra İmzalamış Olan Futbolcuların Gelirlerinin Vergilendirilmesi.....	245
3.6.2.2. Futbolcu Gelirlerinde İstisna.....	246
3.6.2.3. Futbolcu Gelirlerinde İndirimler.....	247
3.7. Türkiye’de Futbolcuların Elde Ettiği Gelirlerin Vergilendirilmesine İlişkin Örnekler.....	251
3.7.1. Beyan Edilmeyecek Durumlar.....	251
3.7.2. Beyan Edilecek Durumlar.....	253
3.8. Futbolcu Gelirlerinin Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi.....	257
3.8.1. Açıklık İlkesi Açısından.....	257
3.8.2. Adalet İlkesi Açısından	258
3.8.3. Eşitlik İlkesi Açısından	260
3.8.4. Genellik İlkesi Açısından	261
3.8.5. Kesinlik İlkesi Açısından.....	263
SONUÇ.....	265
KAYNAKLAR.....	281
ÖZGEÇMİŞ.....	302

GRAFİKLER VE ŞEKİLLER DİZİNİ

	Sayfa
Şekil 1. Spor Ekonomisinin Unsurları.....	11
Şekil 2. Spor Endüstrisinin Kapsamına Bir Bakış.....	12
Grafik 1. Küresel Sponsorluk Harcamaları ve Spor Sponsorluk Harcamaları (Milyar Dolar) (2011-2018).....	31
Şekil 3. Spor Endüstrisinde Arz-Talep İlişkisinin Yalınlaştırılmış Modeli.....	36
Şekil 4. Talep Eğrisi ve Talep Eğrisindeki Değişimler.....	37
Şekil 5. Arz Eğrisi ve Arz Eğrisindeki Değişimler.....	39
Şekil 6. Arz ve Talebin Denge Durumu.....	40

TABLolar DİZİNİ

	Sayfa
Tablo 1. Yıllara göre Türkiye’de Lisanslı Sporcu Sayısı (2007-2019)	14
Tablo 2. Bazı Ülkelerde Lisanslı Sporcu Sayıları	14
Tablo 3. AB-27’de Yaş ve Cinsiyete Göre Sporda İstihdam (2020)	17
Tablo 4. 2015 ve 2020 Yıllarında AB-27’de Sporda İstihdam ve Payı	18
Tablo 5. Avrupa Birliği Ülkelerinde Sporun GSYİH’ deki Payı	21
Tablo 6. Yıllara Göre Türkiye’de Sporun GSYİH ‘deki Payı (Bin TL) (2015-2020).....	22
Tablo 7. Spor Toto Teşkilatı Başkanlığı Faaliyet Geliri (Milyon TL) (2015-2020)	24
Tablo 8. Süper Lig 2021-2022 Sezonu Takımlar ve Statüleri	26
Tablo 9. Spor Toto Teşkilatı Başkanlığı Faaliyet Gelirinde Vergilerin Payı (Milyon TL) (2015-2020)	26
Tablo 10. Bazı Seçilmiş Ülkelere Göre Spor Malzemeleri İthalat ve İhracat Oranları	27
Tablo 11. Kıtalar Arası Spor Malzemeleri İthalat ve İhracat Karşılaştırması	28
Tablo 12. Yıllara Göre Türkiye’de Spor Turizmi (2014-2019)	30
Tablo 13. Dünya Kupasının Ekonomik Büyümeye Etkisi (%)	34
Tablo 14. Atletizmde Yer Alan Oyunlar	45
Tablo 15. Modern Futbolun Gelişiminde Önemli Olayların Kronolojisi	64
Tablo 16. Futbol Endüstrisinde Pazarlama	71
Tablo 17. Türkiye’de Reyting Oranlarına Göre En Fazla İzlenen TV Kanalları..	74
Tablo 18. Beş Büyük Ligin Yayın Hakkına Sahip Kuruluşlar ve Yıllık Bedelleri (2022)	74
Tablo 19. Bazı Ülkelerdeki Spor Gazeteleri ve Dergileri	76
Tablo 20. Sosyal Ağlarda Futbol Kulüpleri Takipçi Sayıları (2021)	78
Tablo 21. Avrupa’da 5 Büyük Ligde Futbol Kulüplerinin Gelirleri ve Payları (Milyon Euro)	79
Tablo 22. En büyük 5 Lig’in Ortalama Seyirci Sayıları ve Bilet Fiyatları (2020)	80
Tablo 23. Bazı Futbol Kulüplerinin Maç Günü Hasılatları (Milyon Euro) (2021).....	81
Tablo 24. Süper Lig’de Yer Alan Dört Kulübün Maç Günü Gelirleri (Milyon TL).....	81
Tablo 25. Bazı Kulüplerin Yayın Gelirleri (Milyon Euro) (2021)	82
Tablo 26. Süper Lig’de Yer Alan Dört Kulübün 2020-2021 Sezonu Yayın Gelirleri (Milyon TL)	83
Tablo 27. Forma Sponsorluk Gelirleri (Milyon Euro) (2020)	85
Tablo 28. Bazı Futbol Kulüplerinin Forma Sponsorluk Gelirleri (Milyon Euro) (2020)	86
Tablo 29. Üç Futbol Kulübünün Ana Sponsorluk Gelirleri (Milyon TL) (2020)	86
Tablo 30. Bazı Futbol Kulüplerinin Transfer Gelirleri (Milyon Euro) (2021)	88
Tablo 31. Süper Lig’deki Bazı Takımların Transfer Gelirleri (Milyon Euro) (2021)	88
Tablo 32. Dört Futbol Kulübü ve Gelirleri (Milyon TL) (2021)	90
Tablo 33. Dört Futbol Kulübünün Gelirleri ve Giderleri (Milyon TL)	91
Tablo 34. Dört Futbol Kulübünün Finansman Giderlerinin Gelir İçindeki Payı (Milyon TL)	91
Tablo 35. Dört Futbol Kulübünün Kar/Zarar Durumu (Milyon TL)	92
Tablo 36. Dünyada Erkek Profesyonel Futbolcu Sayıları (2019)	95

Tablo 37. Sosyal Ağlarda Profesyonel Futbolcuların Takipçi Sayıları (2022)....	96
Tablo 38. Bazı Futbolcuların Piyasa Değeri ve Geliri (2021).....	96
Tablo 39. En Değerli Beş Futbol Ligine İlişkin Bazı İstatistikler.....	98
Tablo 40. Almanya Futbol Ligi Sistemi.....	100
Tablo 41. Almanya’da İlk Dört Seviye Futbol Ligine İlişkin Bazı İstatistikler (2021).....	100
Tablo 42. Bundesliga’da Yer Alan Takımların Marka Değerleri (Euro) (2021) ..	101
Tablo 43. Bundesliga’da En Değerli Bazı Futbolcular ve Yıllık Maaşı (Milyon Euro) (2021).....	101
Tablo 44. Almanya’da Vergi Sınıfları.....	107
Tablo 45. Evli ve Çalışan Çiftlerde Vergi Sınıfı Tercih (Euro/Aylık).....	108
Tablo 46. Almanya Gelir Vergisi Tarifesi (Euro) (2020-2021).....	108
Tablo 47. Almanya’da Futbolcu Gelirlerinin Vergilendirilmesi.....	110
Tablo 48. Fransız Futbol Lig Sistemi.....	111
Tablo 49. Fransa’da İlk Dört Seviye Futbol Ligine İlişkin Bazı İstatistikler (2021).....	111
Tablo 50. Ligue 1’de Yer Alan Takımların Marka Değerleri (Euro) (2021)	112
Tablo 51. Ligue 1’de En Değerli Bazı Futbolcular ve Yıllık Maaşı (Milyon Euro) (2021)	113
Tablo 52. Fransa’da Gelir Vergisi Hesaplamasında Uygulanan Yöntem ve Süreç.....	116
Tablo 53. Fransa Gelir Vergisi Tarifesi (Euro) (2020-2021).....	117
Tablo 54. Fransa’da Futbolcu Gelirlerinin Vergilendirilmesi.....	118
Tablo 55. İngiltere Futbol Ligi Sistemi.....	120
Tablo 56. İngiltere’de İlk Beş Seviye Futbol Ligine İlişkin Bazı İstatistikler (2021).....	120
Tablo 57. Premier Lig’de Yer Alan Takımların Marka Değerleri (Euro) (2021)	121
Tablo 58. Premier Lig’deki En Değerli Bazı Futbolcular ve Yıllık Maaşı (Euro)	121
Tablo 59. İngiltere’de Yasal İkamet Testi.....	123
Tablo 60. İngiltere’de Gelir Vergisinin Hesaplama Aşamaları.....	128
Tablo 61. İngiltere’de Gelir Vergisi Tarifesi (2020/21 – 2021/22).....	129
Tablo 62. İngiltere’de Futbolcu Gelirlerinin Vergilendirilmesi (Pound).....	130
Tablo 63. İspanya Futbol Ligi Sistemi.....	131
Tablo 64. İspanya’da İlk Dört Seviye Futbol Ligine İlişkin Bazı İstatistikler (2021).....	131
Tablo 65. La Liga’da Yer Alan Takımların Marka Değerleri (Euro) (2021).....	132
Tablo 66. La Liga’da En Değerli Bazı Futbolcular ve Yıllık Maaşı (Euro) (2021).....	133
Tablo 67. İspanya’da Tasarruf Gelirlerine Uygulanacak Vergi Tarifesi (2021)...	135
Tablo 68. İspanya Kişisel Gelir Vergisi’nin Yapısı.....	138
Tablo 69. İspanya Gelir Vergisi Tarifesi (2020-2021).....	139
Tablo 70. İspanya’da Futbolcu Gelirlerinin Vergilendirilmesi (Euro).....	140
Tablo 71. İtalya Futbol Ligi Sistemi.....	141
Tablo 72. İtalya’da İlk Dört Seviye Futbol Ligine İlişkin Bazı İstatistikler (2021).....	142
Tablo 73. Serie A’da Yer Alan Takımların Marka Değerleri (Euro) (2021).....	142
Tablo 74. Serie A’da En Değerli Bazı Futbolcular ve Yıllık Maaşı (Milyon Euro) (2021).....	143
Tablo 75. İtalyan Gelir Vergisi Hesaplama Süreci.....	148
Tablo 76. İtalya Gelir Vergisi Tarifesi (2020 ve 2021).....	149

Tablo 77. İtalya’da Futbolcu Gelirlerinin Vergilendirilmesi (Euro).....	150
Tablo 78. ABD Futbol Lig Sistemi.....	152
Tablo 79. ABD’de Profesyonel Liglere İlişkin Bazı İstatistikler (2021).....	153
Tablo 80. MLS’de Yer Alan Takımların Marka Değerleri (Euro) (2021).....	153
Tablo 81. MLS’de Oynayan Bazı Futbolcular ve Yıllık Maaşı (Dolar) (2021)...	154
Tablo 82. ABD’de Kişisel Gelir Vergisi Hesaplama Aşamaları.....	156
Tablo 83. ABD Federal Gelir Vergisi Tarifesi (2021).....	157
Tablo 84. ABD’de Futbolcu Gelirlerinin Vergilendirilmesi.....	158
Tablo 85. Arjantin Futbol Ligi Sistemi.....	159
Tablo 86. Arjantin’de Bazı Liglere İlişkin İstatistikler (2021).....	160
Tablo 87. Liga Profesional’de Yer Alan Takımların Marka Değerleri (Euro) (2021).....	161
Tablo 88. Liga Profesional’de Oynayan Bazı Futbolcular ve Yıllık Maaşı (Euro) (2021).....	161
Tablo 89. Arjantin’de Kişisel Gelir Vergisi Hesaplama Aşamaları.....	164
Tablo 90. Arjantin Gelir Vergisi Tarifesi (2021).....	166
Tablo 91. Arjantin’de Futbolcu Gelirlerinin Vergilendirilmesi (ARS).....	166
Tablo 92. Brezilya Futbol Ligi Sistemi.....	168
Tablo 93. Brezilya’da Ulusal Liglere İlişkin İstatistikler (2021).....	168
Tablo 94. Serie A’da Yer Alan Takımların Marka Değerleri (Euro) (2021).....	169
Tablo 95. Serie A’da Oynayan Bazı Futbolcular ve Yıllık Maaşı (Euro) (2021)..	169
Tablo 96. Brezilya Gelir Vergisi Tarifesi (2021).....	174
Tablo 97. Brezilya’da Futbolcu Gelirlerinin Vergilendirilmesi (BRL).....	174
Tablo 98. Çin Futbol Lig Sistemi.....	176
Tablo 99. Çin’de Profesyonel Liglere İlişkin İstatistikler (2021).....	176
Tablo 100. Süper Lig’de Yer Alan Takımların Marka Değerleri (Euro) (2021)...	177
Tablo 101. Çin Gelir Vergisi Tarifesi (2021).....	183
Tablo 102. Çin’de Futbolcu Gelirlerinin Vergilendirilmesi (CNY).....	184
Tablo 103. Hindistan Futbol Lig Sistemi.....	185
Tablo 104. Hindistan’da Profesyonel Liglere İlişkin İstatistikler (2021).....	186
Tablo 105. ISL’de Yer Alan Takımların Marka Değerleri (Euro) (2021).....	186
Tablo 106. Hindistan Gelir Vergisi Tarifesi (2020 ve 2021).....	190
Tablo 107. Hindistan Ek Gelir Vergisi Tarifesi (2020 ve 2021).....	190
Tablo 108. Hindistan’da Futbolcu Gelirlerinin Vergilendirilmesi (INR).....	191
Tablo 109. Katar Futbol Lig Sistemi.....	193
Tablo 110. Katar’da Profesyonel Liglere İlişkin İstatistikler (2021).....	193
Tablo 111. QSL’de Yer Alan Takımların Marka Değerleri (Euro) (2021).....	193
Tablo 112. Rusya Futbol Tarihinin Kronolojisi.....	197
Tablo 113. Rusya Futbol Ligi Sistemi.....	198
Tablo 114. Rusya’da Profesyonel Liglere İlişkin İstatistikler (2021).....	198
Tablo 115. Rusya’da Uygulanmakta Olan Vergiler ve Yükümlülükler.....	199
Tablo 116. Rusya’da Kişisel Gelir Vergisi.....	203
Tablo 117. Rusya’da Futbolcu Gelirlerinin Vergilendirilmesi (Ruble).....	204
Tablo 118. Dönemsel Olarak Türk Futbol Tarihi.....	207
Tablo 119. Türkiye Futbol Ligi Sistemi.....	208
Tablo 120. Türkiye’de İlk Dört Seviye Futbol Ligine İlişkin Bazı İstatistikler (2022).....	208
Tablo 121. Süper Lig’de Yer Alan Takımların Marka Değerleri (Euro) (2022)...	209
Tablo 122. Süper Lig’deki En Değerli Bazı Futbolcular ve Yıllık Maaşı (2022)	209
Tablo 123. Ücret Gelirleri için Gelir Vergisi Tarifesi.....	228

Tablo 124. Ücret Gelirine İlişkin Gelir Vergisi Hesaplaması (Örnek 1) (2022)...	231
Tablo 125. Ücret Gelirine İlişkin Gelir Vergisi Hesaplaması (Örnek 2) (2022)...	232
Tablo 126. Ücret Gelirine İlişkin Gelir Vergisi Hesaplaması (Örnek 3) (2022)...	233
Tablo 127. Mevzuatta Profesyonel Futbolculara Yapılan Ödemelerin Yasal Kronolojik Seyri.....	235
Tablo 128. Futbolculara ve Futbol Kulüplerine Verilebilecek Üstün Başarı Ödül Miktarları.....	240
Tablo 129. Beyan Edilmeyecek Olan Futbolcu Gelirine Ait Örnek.....	253
Tablo 130. Tek İşverenden Elde Edilen Futbolcu Gelirine Ait Örnek.....	254
Tablo 131. Beyan Edilen Futbolcu Gelirine Ait Örnek.....	255
Tablo 132. Birden Fazla İşverenden Elde Edilen Futbolcu Gelirine Ait Örnek...	256
Tablo 133. Dört Futbol Kulübünün Yıllık Maaş Yükümlülükleri (2020).....	262
Tablo 134. Beş Büyük Futbol Liginde Sahip Ülkelerde Futbolcuların Vergilendirilmesi (2021).....	270
Tablo 135. Bazı Ülkelerde Futbolcuların Vergilendirilmesi (2021).....	272
Tablo 136. Dört Futbol Kulübünün Yıllık Maaş Yükümlülükleri (2021).....	276

KISALTMALAR DİZİNİ

AAFA	Amerika Amatör Futbol Federasyonu
AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AFA	Amerika Futbol Federasyonu
AFC	Asya Futbol Konfederasyonu
AFF	Arjantin Futbol Federasyonu
AGİ	Asgari Geçim İndirimi
AIFA	Tüm Hindistan Futbol Federasyonu
ARS	Arjantin pesosu
A.Ş.	Anonim Şirket
a.g.e	adı geçen eser
BM	Birleşmiş Milletler
BRL	Brezilya reali
C.	Cilt
CBF	Brezilya Futbol Federasyonu
CFA	Fransa Amatör Şampiyonası
CIES	Uluslar arası Spor Çalışmaları Merkezi
CNY	Çin yuanı
EFL	İngiltere Futbol Ligi
ESStG	Almanya Gelir Vergisi Kanunu
FA	İngiltere Futbol Federasyonu
FIFA	Uluslar arası Futbol Federasyonları Birliği
FIVB	Uluslar arası Voleybol Federasyonu
FIGC	İtalya Futbol Federasyonu
FIM	Uluslar arası Motosiklet Federasyonu
FK	Futbol Kulübü
GSMH	Gayri Safi Milli Hasıla
GSYİH	Gayri Safi Yurtiçi Hasıla
HMRC	Kraliyet Gelir ve Gümrük İdaresi
IFA	Hindistan Futbol Federasyonu
INR	Hindistan rupisi
ISL	Hindistan Süper Ligi
ITA	İngiltere Gelir Vergisi Kanunu

ITEPA	Ücret Gelirleri için Gelir Vergisi Kanunu
ITTOIA	Ticari ve Diğer Gelirleri için Gelir Vergisi Kanunu
İKGVK	İspanya Kişisel Gelir Vergisi Kanunu
İTGVK	İtalya Gelir Vergisi Kanunu
KİK	Körfez Arap Ülkeleri İşbirliği
KDV	Katma Değer Vergisi
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
LStDV	Almanya Gelir Vergisi Uygulama Yönetmeliği
MLB	Büyük Beysbol Ligi
MLS	Major Futbol Ligi
MÖ	Milattan Önce
NAFTA	Kuzey Amerika Serbest Ticaret Anlaşması
NBA	Ulusal Basketbol Birliği
NFL	Amerikan Ulusal Futbol Ligi
NHL	Ulusal Hokey Ligi
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
PAYE	Kazandıkça öde
PFFT	Profesyonel Futbolcu Transfer Talimatı
RFU	Rusya Futbol Birliği
QFA	Katar Futbol Federasyonu
QSL	Katar Süper Ligi
RFEF	İspanya Kraliyet Futbol Federasyonu
SGM	Spor Genel Müdürlüğü
SK	Spor Kulübü
S.	Sayı
s.	Sayfa
ŞOV	Şans Oyunları Vergisi
TFF	Türkiye Futbol Federasyonu
TSYD	Türkiye Spor Yazarları Derneği
TÜİK	Türkiye İstatistik Kurumu
TÜRSAB	Türkiye Seyahat Acentaları Birliği
TV	Televizyon
UEFA	Avrupa Futbol Federasyonları Birliği
USSF	Amerika Birleşik Devletleri Futbol Federasyonu
yy.	Yüzyıl

GİRİŞ

Spor, fiziksel ve zihinsel sağlığa etki eden, sosyal etkileşimi arttıran, bireysel veya takım halinde gerçekleştirilen aktivitelerdir. Tarihsel süreçte avlanma, koşu, alet kullanma gibi hayatta kalmayı amaçlayan faaliyetler, çağın gelişmesi, kültürel ve teknolojik ilerlemeyle çeşitlenerek boş zaman aktivitelerine, hobi veya mesleğe dönüşmüştür. Özellikle 1980'ler sonrası gerçekleştirilen teknolojik atılımlarla iletişim kolaylaşmış, spora doğrudan katılımın yanında spora dolaylı olarak katılım da hızla artış göstermiştir. Bireyler radyo ve televizyon aracılığıyla bilgilendirilmekte ve spor sürekli olarak canlı tutulmaktadır. Sporun toplumun vazgeçilmez bir olgusu olması tüm gelişmeler doğrultusunda büyük bir endüstriye dönüşmesini sağlamıştır.

Geniş bir yelpazeye sahip olan spor ekonomisi, spor pazarlamasını, spor organizasyonlarını, spor işletmelerini, spor medyasını, spor teşkilatlarını, spor ürünlerini, spor teknolojisini ve ilişkili birçok sektörü kapsamaktadır. Bu bağlamda sporun yalnızca bireysel aktivite olarak değil kendi başına bir endüstri olan ve ekonomiye katkı sağlayan bir unsur olarak da değerlendirilmesi gerekmektedir. Sporun istihdama, milli gelire, turizme, dış ticarete, ekonomik büyümeye ve diğer ekonomik göstergeler üzerinde etkili olduğu gözlenmekte ve bu alanda akademik çalışmalar yapılmaktadır. Özellikle uluslar arası spor organizasyonlarının gerçekleştirilmesi ev sahibi ülkeler açısından önemsenmektedir. Bu dönemlerde ülkeler altyapı, ulaşım, konaklama gibi hizmetlerini arttırmakta, bununla birlikte istihdamda bir artış sağlanmaktadır. Organizasyonların gerçekleştiği dönemlerde, müsabakaları izlemek isteyen turistler ülkeye gelmekte ve yaptıkları harcamalar ile döviz girdisi sağlanmaktadır. Ancak ev sahibi ülkenin içinde bulunduğu iktisadi, mali ve sosyal durumun olumlu tabloyu etkileyebileceği gözden kaçmamalıdır.

Günümüzde spor branşları arasında en popüler olanı futboldur. Ulusal ve uluslar arası olarak futbolla ilgili birçok organizasyon gerçekleştirilmesi izleyici kitlesini arttırmaksızın futbolla bütünleştirmektedir. Örneğin; günümüzde milyonlarca kişinin takip ettiği Real Madrid ve Barcelona, Paris Saint Germain, Manchester United gibi futbol kulüplerinde oynayan yıldız futbolcuların (Messi, C. Ronaldo...) formalarını satın alarak bu kimselerin kendilerini futbol oynarken futbolcularla özdeşleşmesi veya futbolcuların saç stillerine göre kendi saçlarına şekil vermeleri (Ümit Davala, Ronaldo, Beckham...) futbolun (medyanın da büyük etkisiyle) toplumsal hayatın içinde olduğunu göstermektedir.

Futbol başlı başına bir ekonomi alanı oluşturmuştur. Bu ekonomi içinde ana öge futbol kulüpleridir. Dolayısıyla kulüpler olağan gelir kaynaklarından başka yeni gelir kaynakları oluşturma amacındadır. Futbol pazarı futbol kulüplerince yaratılan rekabet, markalaşma isteğinin etkisi ile medya kullanılarak hedef kitlelere yansıtılmakta ve payı arttırılmaya çalışılmaktadır. Futbol pazarının hedef ana kitlesi taraftarlar ve seyircilerdir. Dolayısıyla tüketici olarak değerlendirilen hedef kitledeki sayıyı arttırmak pazarın büyümesi için esas amacı oluşturmaktadır. Futbol seyrinin pazarlanması bu pazarda yer alan diğer unsurları da (isim hakkı, lisanslı ürün satışı, sponsorluk ve yayın hakkı gelirlerini) etkileyecektir. Örneğin medyada futbol müsabakalarının gösterimi ve müsabaka sonrası yapılan tartışma programları, kulüplerce gerçekleştirilen yıldız futbolcu transferleri, forma tasarımları vb uygulamalar futbolu sürekli canlı tutmakta ve var olan tüketici sayısı arttırılmaya çalışılmaktadır.

Futbol ekonomisi içinde var olan öğelerin paylarını arttırmaya çalıştığı görülmektedir. Esasen temel itibariyle futbolun ana unsurları futbolcular ve futbol kulüpleridir. Futbolcular açısından elde ettikleri gelir ise ücrettir. İster kadınlarda olsun ister erkeklerde olsun profesyonel futbolcu gelirleri sunulan örnek ülkeler dahilinde ücret gelirini kapsamaktadır. Dolayısıyla profesyonel futbolcunun cinsiyeti fark etmeksizin elde edilen gelirin vergilendirme rejimi aynı olacaktır. Futbolcu ücretleri bugün dünyada ve ülkemizde sıklıkla gündem konusu yapılmaktadır.

Futbolcuların astronomik rakamlar ile transfer edilmesi, kendilerine yüksek maaşlar ödenmesi beraberinde futbol kulüplerinin mali yapılarının bozulmasına ve bu ücretlerin vergisel durumlarının tartışılmasına yol açmıştır. Özellikle bazı ülkelerde (Türkiye, İtalya gibi) sporun ve sporcunun geliştirilmesi amacıyla farklı vergi uygulamaları yapılmaktadır. Birçok futbol federasyonu transfer harcamalarına limit getirerek futbol kulüplerinin finansal durumlarını korumak ve devamlılığını sağlamayı hedeflemektedir. Bu bağlamda en katı önlemlerin Çin'de alındığı görülmektedir.

Bu çalışmada amaçlar üç bölüm içinde oluşturularak sunulmaya çalışılmıştır. Birinci bölümdeki amaç sporun ekonomi içindeki yerini mikro ve makro ekonomik göstergelerle belirlemek, sporun kendi içinde büyük bir endüstriye dönüştüğünü ve diğer endüstrilerle olan ilişkilerini tespit etmek ve bir spor dalı olan futbolun tarihini, sosyal ve ekonomik alandaki konumunu ortaya koymaktır. Bununla birlikte sektör içinde ana ögeler olan futbol kulüpleri ve futbolcuların gelirleri çeşitli veriler ışığında sunulmaya çalışılmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde amaç seçilmiş ülkelerin en üst seviye futbol liginde yer alan profesyonel futbolcuların elde ettikleri gelirlerin ilgili ülke vergi sistemine karşı pozisyonlarını belirleyerek ortak varsayımlar altında karşılaşacakları vergi vb. mali yükümlülükleri tespit etmektir. Bu doğrultuda en değerli beş lige sahip Almanya, Fransa, İngiltere, İspanya ve İtalya ile seçilmiş ülkelerin (Amerika Birleşik Devletleri, Arjantin, Brezilya, Çin, Hindistan, Katar ve Rusya) futbol tarihleri, futbol lig yapıları, liglerde yer alan değerli futbolcular ve gelirleri incelenmiş, ülkelerin gelir vergisi kanunları ile diğer mevzuatlarda futbolcuları ilgilendiren hükümleri belirlenerek örneklerle futbolcuların elde ettiği gelirlerin vergilendirilmesi ortaya konulmuştur.

Çalışmanın son bölümü olan üçüncü bölümünde Türkiye’de futbol ligleri, futbol tarihi, futbolcuların elde ettiği gelirler ve gelir vergisi açısından futbolcuların vergisel durumları incelenmiştir. Bu bölümdeki amaç Türkiye’de oynayan futbolcuların elde etmiş oldukları gelirlerin vergilendirilmesi konusunda getirilen eleştiriler doğrultusunda vergi kanunları vb kaynaklar dikkate alınarak vergi uygulamalarını incelemek ve örnekler ile açıklamaya çalışmaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

EKONOMİ - SPOR İLİŞKİSİ VE SPOR DALLARINDAN BİRİ OLAN FUTBOL

Sporun çeşitli aktiviteleri ifade etmesi ile birlikte günümüzde bir ekonomik alan yarattığı görülmektedir. Bu alanda son dönemde artan bir şekilde akademik çalışmaların yapıldığı görülmektedir. Özellikle uluslar arası organizasyonların ekonomik göstergeler üzerindeki etkileri yapılan çalışmalarda incelenmektedir. Bu başlık altında sporun çeşitli sektörlerle olan ilişkileri, sporun makro ve mikro ekonomik etkileri, bir spor dalı olan futbol, futbolcular ve futbol kulüpleri çeşitli veriler ışığında incelenmektedir.

1.1. Spor Kavramı

Spor kavramı dönemlere, kaynaklara ve bakış açlarına göre farklılık göstermektedir. Genel olarak spor insanların yaş ve yeteneklerine göre uygun olan geniş ve kapsayıcı olan çeşitli aktiviteleri içermektedir. 2003 yılında Birleşmiş Milletler'in (BM) hazırladığı "Kalkınma ve Barışta Spor" adlı çalışmada spor, fiziksel sağlığa, zihinsel rahatlamaya, sosyal etkileşime katkı sağlayan organize veya rekabetçi olan ve bunun yanında boş zaman etkinliği olarak da değerlendirilebilen bütün fiziksel aktivitelerdir¹.

Avrupa Konseyi sporu, fiziksel anlamda formda olmayı sağlayan ve ruhsal sağlık üzerinde pozitif etki yaratan, sosyal ilişkileri artıran veya rekabet içinde sonuca ulaşmayı amaçlayan, tesadüfi veya organize olunarak gerçekleşen her türlü fiziksel aktivite olarak tanımlamaktadır².

Latince kökenli olan spor (desporte) Fransızca'ya "desport", İngilizce'ye de "sport" olarak geçmiştir³. Türk Dil Kurumu Sözlüğü'nde spor, "*Kişisel ya da toplu biçimde yapılan genellikle yarışmaya dayanan, kimi kurallara göre uygulanan beden hareketlerinin tümü*" olarak tanımlanmıştır⁴.

Genellikle spor, rakip(ler) ile doğrudan fiziksel rekabet gerektiren bir faaliyet olarak tanımlanmaktadır. Bu rekabetin prosedürleri ve belirli kuralları ve kazananın belirlenmesi için kriterler vardır. Somut bir ödülün (örneğin, kupa, madalya, ya da para)

¹United Nations Inter-Agency Task Force on Sport for Development and Peace, *Sportfor Development and Peace: Towards Achieving the Millennium Development Goals*, 2003, s.2.

²Council Of Europe, Recommendation No. R (92) 13 Rev. Of The Committee of Ministers to Member States on The Revised European Sports Charter, 2001. [https://www.coe.int/t/dg4/epas/resources/texts/Rec\(92\)13rev_en.pdf](https://www.coe.int/t/dg4/epas/resources/texts/Rec(92)13rev_en.pdf) (30.09.2015)

³Cem Saatçioğlu, *Spor Ekonomisi*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2013, s. 5.

⁴Türk Dil Kurumu, Büyük Türkçe Sözlük.

var olup olmadığının bir önemi yoktur. Amaç rekabeti kazananın hazzı yaşamasıdır. Bu durum daha çok fiziksel yetenek ve cesaret gerektiren spor dalları için geçerli olmaktadır⁵.

Rekabetin yanı sıra spor kişilerin fiziksel, zihinsel, ruhsal, kültürel gelişmelerine katkıda bulunmakta, sağlıklı nesiller yetişmesini sağlamakta, uluslar arası boyutta toplumların kültürlerini tanıtmakta, bunun yanı sıra farklı dinden ve ırktan bir çok insanı ortak paydada buluşturarak farklılıkları ortadan kaldıran ortak bir sembol olmaktadır⁶.

1.2. Sporun Gelişimi ve Spor-Ekonomi İlişkisi

Tarihsel süreçte spor, ister araçlı ister araçsız olsun insanın doğa ile mücadelesi ile başlamış olup genellikle savunma ve saldırı kökenlidir. Başka bir ifadeyle insanın doğada var olma mücadelesi (beslenme amacıyla avcılık yapma, koşma ve alet kullanma, av olmamak için kaçma vb. fiziksel tavırları) sporun ilkel insanlardaki hali olmuştur.

Sporun bir zorunluluğun yanı sıra yarışmalara, oyunlara, eğlencelere veyahut rekabet çerçevesinde gerçekleşen organizasyonlara dönüşmesi yani modern bir hale gelmesi insanlığın gelişimine ve toplumsallaşmaya bağlı olmuştur.

Milattan Önce (M.Ö) 3000'lerde Sümerlerde koşu yarışları yapıldığı, kuvvetin ön planda olduğu güreş ve boks müsabakalarının düzenlendiği, Sümerlerin ok ve yay kullanımında kabiliyetleri olduğu, Mezopotamya bölgesindeki diğer uygarlıkların Antik Mısır'da Asurlar ve Akadlar'da da benzer aktivitelerin gerçekleştiği kabartmalar ve duvar resimleri üzerinden anlaşılmaktadır. Spor aktivitelerinin büyük organizasyonlar şeklinde görüldüğü uygarlık Antik Yunanlılar olmakla birlikte geleneksel olan sporun kendini geliştirerek modern spora, modern sporun da sanayileşme, kentleşme, küreselleşme vb. etkilerle devamlı olarak kendini üreterek geliştirdiği⁷ açıktır.

Spor dalları arasında en popüler olan futbolun tarihi günümüzden 5000 yıl öncesine kadar dayanmaktadır. Çin'de tespit edilen yazılı belgelere göre askerlerin savaşa hazır olmak amacıyla Tsu-Cuhu ismiyle futbola benzer şekilde (deriden yapılmış bir top ve amacın topun yere dikilmiş iki kazık arasından geçirilmesi olan)

⁵Michael P. Lombardo, "On the Evolution of Sport", *Evolutionary Psychology*, – Volume 10(1). 2012, s. 2

⁶CanatayHacıköylü, *Türkiye'de Profesyonel Spor Kulüplerinin ve Sporcuların Vergilendirilmesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir, 2001, s. 4*

⁷ Ali Tekin, Gülcan Tekin, "Antik Yunan Dönemi: Spor ve Antik Yunan Olimpiyatları", *Tarih Okulu Dergisi, Yıl:7, Sayı:XVIII, Haziran 2014, s.121-126*

oyun oynadıkları tespit edilmiştir. Bugünkü futbolun temeli ise 12. yüzyılda İngiltere’de başlamaktadır. Futbol kurallarının kesinliğe kavuşması da İngiltere’de 1863 yılında Federasyon kurularak gerçekleşmiştir⁸.

Bu başlık altında sporun gelişimini etkileyen faktörler ile sporun ekonomik (makro ekonomik ve mikro ekonomik açıdan) etkilerine değinilecektir.

1.2.1. Sporun Gelişimini Etkileyen Faktörler

Spor, hayatın bir parçası olmuş ve boş zamanların değerlendirilmesi ile hobi ve uğraşı olarak çeşitlenmiştir⁹. Sporun gelişimine etki eden faktörler, teknolojik, ekonomik, siyasal ve kültürel faktörler olarak belirlenmiş olup alt başlıklar halinde incelenerek sporun gelişimi açıklanmaya çalışılmıştır.

1.2.1.1. Teknolojik Faktörler

1980’lerden sonra hızla gelişen teknoloji dünyada uzaklık kavramını kaldırmıştır. Teknolojik gelişmeler küreselleşmeyi hızlandırmış ve etkilerini spor da dahil olmak üzere hayatın her alanında göstermiştir. İletişim ve bilgisayar teknolojisindeki gelişmeler ve bunların ucuzlayarak hızla yaygınlaşması küresel mali piyasaların gelişimine ivme kazandırmıştır. Ulusal ve uluslar arası spor bu durumdan etkilenmiştir. Hemen hemen her ülkede spor ile ilgili radyo ve televizyonlar kurulmuş, spor kitlelerinin oluşumuna ve bu kimseleri bilgilendirme görevlerini medya aracılığı ile üstlenmişlerdir¹⁰.

Televizyon kanalları spor organizasyonlarını yayınlayarak ve spor programları yaparak kitleleri bilgilendirmekte ve izleyicileri canlı tutmaktadır. Bunun yanında dünyanın dört bir yanında gerçekleştirilen spor müsabakalarına rahatlıkla ulaşılabilmesi, spor organizasyonlarına evrensellik kazandırmaktadır. Diğer açıdan televizyonlar spor kulüpleri açısından gelir kaynağı oluşturmakta taraftar kitlesinin artmasına katkı sağlayarak spor endüstrisini geliştirmektedir¹¹. Aynı zamanda televizyon kanallarının sporun ve sporcuların dünya çapında tanınmasında önemli bir rolü vardır.

⁸ Orhan Batman., İ. Hakkı Eraslan 2007. “Spor Turizmi” , Melih Bulu ve Hakkı Eraslan (Ed.), *Sürdürülebilir Rekabet Avantajı Elde Etmede Turizm Sektörü: Sektörel Stratejiler ve Uygulamalar*, Uluslararası Rekabet Araştırmaları Kurumu Derneği (URAK) Yayınları, Yayın No: 2007/1, İstanbul, s. 217.

⁹Kurthan Fişek, *Devlet Politikası ve Toplumsal Yapıyla İlişkileri Açısından Dünyada ve Türkiye’de Spor Yönetimi*, Bağırhan Yayınevi, Ankara, 1998, s. 73.

¹⁰Berkant Atasoy, Füsün Öztürk Kuter, “Küreselleşme ve Spor”, *Eğitim Fakültesi Dergisi, XVIII (1)*, 2005, s.14.

¹¹Ali Durmuş Genç, *Spor Hukuku*, Alfa Yayın Dağıtım, İstanbul, 1998.

21. yüzyılda (yy) internet kullanımının artmasıyla sosyal medya üzerinden gerek sporculara gerek spor kulüplerine ulaşım hızlanmış, haber alma ve taraftarların bilgilendirilmesi daha kolay bir hale gelmiştir. Örneğin ülkemizde yaygın olarak kullanılan sosyal medya platformu Facebook'ta Galatasaray Spor Kulübünün (SK) 11.619.398 takipçisi vardır.

Teknolojik gelişme spor ürünlerinin çeşitlenmesine zemin hazırlamıştır. Daha rahat daha esnek daha dayanıklı yani spor dalı için kullanılan spor malzemelerinin özellikleri teknolojik gelişmeler doğrultusunda mümkün olmuştur.

1.2.1.2. Ekonomik Faktörler

Devletin veya başkaca kişi ve kuruluşların spora kaynak ayırması, spora yatırım yapılması sporun gelişimine katkı sağlayacaktır. Bu yatırımlar ülke ekonomisinin gelişmişliğine bağlıdır. Özellikle ekonomik açıdan gelişmiş ve istikrarlı ekonomiye sahip olan ülkelerin spora ve sporcuya yatırım yaptıkları¹² (spor akademileri oluşturulması, sağlıklı nesiller yetiştirilmek amacı ve sporda profesyonelleşme ile sporcu (mesleği) üzerinden ekonomik değerler oluşturulması) görülmektedir.

Spor ürünlerinin üretimi talebin artmasıyla hız kazanmış ve yatırımcılar bu yönde girişimlerde bulunmuştur. Örneğin spor malzemeleri yalnızca mücadele ve üretim için kullanılmamakta toplumsal yaşam içerisinde önemli bir konumda bulunmaktadır. Spora duyulan ilginin artması sporun endüstrileştirmesine katkı sağlarken, spor endüstrisi de sporu geliştirme eğilimi göstermektedir. Bu durum spor ve spor endüstrisinin karşılıklı etkileşim içinde olduğunu ortaya koymaktadır¹³.

1.2.1.3. Siyasal Faktörler

Geçmişten günümüze egemen kişi veya grupların egemenliklerini devam ettirmek için (sporun toplumun geneline yayılmış olması) sporu bir araç olarak görmesi mümkündür. Nitekim siyasal potansiyeli arttıracak girişimler ve etkinlikler genel olmasının yanı sıra özel çıkarlar da sağlamaktadır¹⁴.

Yaygın görüş “spor ve siyasetin karıştırılmaması gerektiği” şeklindedir. Ancak uygulamaya bakıldığında bu iki olgu çoğu zaman iç içedir. En bariz örnek, ülkelerin

¹²Hacıköylü, a.g.e., s. 7.

¹³Ahmet Yalçın Kaya, *Dünyada ve Türkiye’de Basının Gelişimi ile Türk Basınının Spor Haber Öğeleri Açısından İncelenmesi*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü),Eskişehir, 1996, s. 117

¹⁴Hacıköylü, a.g.e., s. 6.

belirli spor politikalarının olmasıdır. Bunun yanında spor, ulusal kanun ve kurallara tabiidir. Açık bir şekilde görülmektedir ki hükümetler belirli ölçüde ve kaçınılmaz olarak sporla ilgilidirler¹⁵. İktidar olsun veya olmasın nerede ise bütün siyasi parti programların spor politikalarına yer verilmiştir.

Spor ile ilgili olarak karar verme mercilerinden bir diğeri de ulusal ve uluslar arası spor kuruluşlarıdır. Bu kuruluşlar teknik amaçlar ve gereksinimler için oluşturulmuş olsa da aynı zamanda spor politikaları üzerinde etkili bir politik güce de sahiptirler.

Ayrıca ülkelerin uluslar arası arenada saygınlık kazanmasında spor müsabakalarında aldıkları başarılar önemli katkı sağlamaktadır. Sovyet Rusya döneminde kendi takımlarının beceri ve teknik kapasitelerini arttırıcı spor politikaları önlemleri aldığı görülmektedir. Başka bir ifadeyle devlet özellikle olimpiyatlarda sporu dostluğun ve barışın sağlanmasının ötesinde ülke menfaatleri ve uluslararası saygınlığın kazanılması amacıyla kullanılmaktadır¹⁶.

1.2.1.4. Toplumsal ve Kültürel Faktörler

Bireyler ortak yaşamın gereği olarak birbirleri ile iletişim kurup kendilerini ve amaçlarını ifade etmişler, sonuçta toplumsal yaşamın temeli atılmış ve toplumsallaşmanın devamını sağlamışlardır. Fakat toplumsal yaşamın ilerleyen sürelerde karmaşıklaşması, hayatın zorlaşmasına, bireylerin yalnızlaşmasına ve güçsüzleşmesine sebep olmuştur. Bireylerin ait olma, sevilme, grup içinde güçlü olma gibi duygusal ihtiyaçları bulunabilir¹⁷. Bu açıdan spor gerek toplumsal olarak birliğin sağlanması gerekse de kalabalık içerisinde yalnızlaşan insanları toplumun bir parçası yapılabilmesi neticesi ile önem arz etmektedir.

Ülkelerin kendi kültürlerini diğer ülkelere tanıtmalarının kolay yollarından bir tanesi spordur. Spor faaliyetleriyle toplumlar kendilerine ait olan örf, adet, gelenek ve

¹⁵İlkay Taş vd., “Avrupa Birliği Örneğinde Uluslar arası Spor Politikasının Gelişimi: Ekonomik, Sosyal ve Siyasal Boyut”, *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi*, C.4, S.9, 2013, s. 138. (136-151)

¹⁶P.Kissoudi. “Sport, Politics and International Relations in the Twentieth Century”, *The International Journal of the History of Sport*, Volume 25, Issue 13,2008,

¹⁷Ahmet Yalçın Kaya, “Dünyada ve Türkiye’de Basının Gelişimi ile Türk Basınında Sporun Haber Öğeleri Açısından İncelenmesi”, *Selçuk İletişim*, 2, 3, 2002, s. 161.

göreneklere gibi değer yargılarının tanıtımını yapacak¹⁸ aynı zamanda farklı kültürleri de tanımış olacaktır.

Günümüze kadar spor, toplumların kültürel yapıları içine yerleşmiş ve toplumlar arasında ayırt edici bir hale dönüşmüştür. Başka bir ifadeyle toplumsallaşma sporu geliştiren, spor da toplumsallaşmayı arttıran ve devamlı ilişki içinde olan birbirini tamamlayıcı unsurlardır. Dolayısıyla spor fiziksel aktivitelerin ötesinde toplumsal ve kültürel anlamda bireylerin duygu ve düşünceleriyle hissettikleri bir olgudur.

1.2.2. Ekonomi ile Spor İlişkisi

Modern Olimpiyat organizasyonlarından 20. yy'a kadar spor gerek yöneticileri gerekse faaliyeti gerçekleştirilenler açısından profesyonellikten öte amatör olarak gerçekleştirilmekteydi. Başkaca bir ifade ile spor üzerinden para kazanmak geri planda tutulmuştu. Sporun yaygınlığı, kitleler üzerindeki etkisi ile spor ticari bir alana dönüşerek profesyonelleşmiş, Amerika Birleşik Devletleri'nde sportif başarının ötesinde sporun ekonomik kazancı ön planda tutulmuş, Avrupa'da ise öncelikli olarak kamu yararı gözetilmiştir¹⁹. Özellikle televizyon (TV) yayınları ekonomi ile sporu birbirine bağlı ve birbirini ekonomik açıdan destekleyen yapı haline dönüştürmüştür.

Bilgi teknolojilerinin, iletişimin, internetin vb gelişimlerinin kültüre, eğitime, siyasete, ekonomiye doğrudan etkisiyle dünya büyük bir pazar haline dönüşmüştür. Küreselleşme neticesinde ortaya çıkan bu ekonomik etkinin olumsuz yansımaları en fazla az gelişmiş ulus devletler üzerinde görülmekte olduğu iddia edilmekte ve tartışılmaktadır²⁰.

Genel olarak küreselleşmenin oluşumuna etki eden ana faktörleri aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür²¹;

- Teknolojik gelişmeler
- İletişim hızının artması
 - o Kültürlerin kaynaşması,
 - o Bilgi alma ve vermenin kolay ve hızlı olması

¹⁸Fikret Ramazanoğlu vd, "Sporun Toplumsal Boyutlarının Değerlendirilmesi", *Doğu Anadolu Bölgesi Araştırmaları*, 2008, s. 155

¹⁹Necati Cerrahoğlu, "Spor Ekonomisi Bilim Dalının Gelişim Analizi", *Yönetim Bilimleri Dergisi*, Cilt:14, Sayı:27, 2016, s.310.

²⁰Kürşat Yılmaz ve Barış Horzum, "Küreselleşme, Bilgi Teknolojileri ve Üniversite", *İnönü Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi*, cilt:6, sayı:10, 2005, s.103

²¹Ahmet Can Bakkalcı, *Küreselleşme, Bölgesel Entegrasyonlar, Ülkelerüstü Kurumlar, Entegrasyon Teorisi ve Avrupa Birliği*, Nobel Kitapevi, Ankara, 2008, s, 1-12

- o Uluslar arası sermaye hareketinin çok rahat ve kolay olması
- Liberalizm
 - o Dünya ticaret hacminin artması
 - o Malların serbestçe dolaşım hareketini engelleyen ve kısıtlayan tedbirlerin azaltılması veya kaldırılması

Yukarıda bahsi geçen küreselleşme ve küreselleşmenin oluşumunu sağlayan temel nedenlerin spor ekonomisinin ve hatta spor endüstrisinin oluşmasıyla paralellik gösterdiği açıktır. Örneğin spor, medya aracılığıyla oldukça karlı bir reklam ve tanıtım aracı haline gelmiş, gösteri ve eğlence üzerine tüketim sektörüne, yatırımcılar için ise cazip bir ekonomik faaliyet alanına dönüşmüştür.

Sporun teknolojik gelişimlerle beraber kitle sayısını arttırması düzenlenen organizasyonlarının oldukça büyük çapta olmasını desteklemiş, bu da beraberinde sporun ekonomik anlamda büyük bir sektör haline dönüşmesini sağlamıştır. Sporun ekonomi ile ilişkisinin güçlenmesi spor amaçlı oluşturulan kulüplerin ve ilgili federasyonların varolan yapılarını süreç içinde ekonominin kurallarına göre değiştirmeleri ve düzenlemeleri gerekliliğini ortaya çıkarmıştır²².

Spor ekonomisi tecrübeye dayanan, rasyonel ve ekonomik kararlar veren ve o doğrultuda hareket eden plan ve proje üreten bir spor bilim dalıdır.

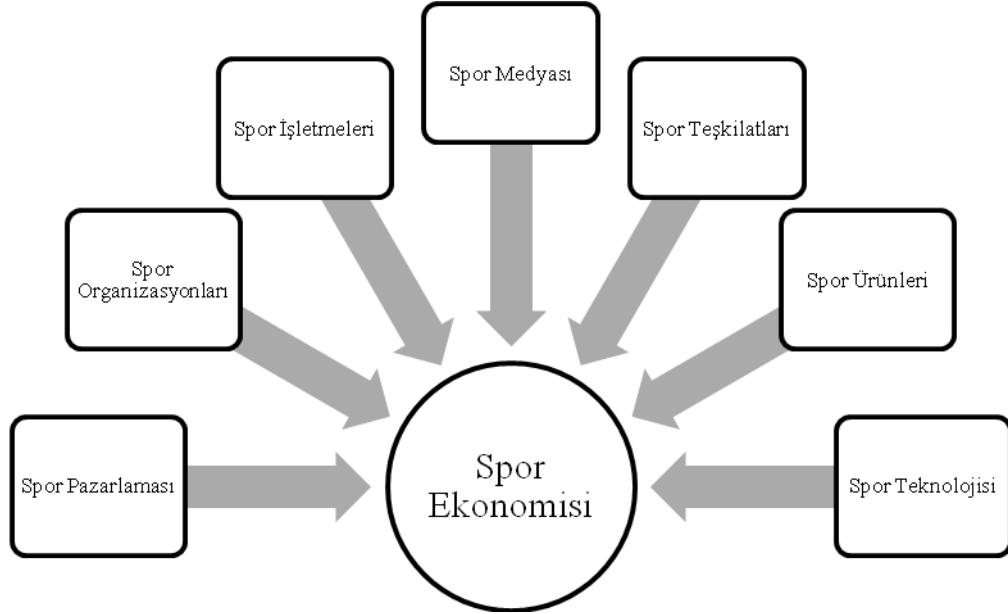
Sportif faaliyetler iktisadi olarak mikro iktisat, makro iktisat ve interdisipliner temel çerçevesinde analiz edilmektedir.

Spor ticari bir faaliyet olarak değerlendirilirse sportif mal veya hizmet üreticileri ile (kulüpler gibi) bu mal veya hizmeti tüketenlerin (izleyiciler) davranışlarının analizinin anlaşılması gerekmektedir. Dolayısıyla bu yaklaşımda geleneksel mikro ekonomik yöntemler ve ilkeler kullanılmaktadır. Spor boş zamanı değerlendirmeye yönelik bir alt sektör olarak değerlendirildiğinde, kolektif bir mal veya hizmet şeklinde topluma nasıl ve ne şekilde sunulacağı sorunu oluşmakta bu durumda sportif amaçlı faaliyetlere katılanlar önemli olduğundan piyasada etkinlik ve eşitlik sağlamak amacıyla devletin doğrudan veya dolaylı olarak müdahalesi kaçınılmaz olmaktadır (makro

²²Saatçioğlu, a.g.e., s.16.

yaklaşım). İnterdisipliner yaklaşıma göre ise spor piyasası ticari amaçlı ya da kamusal spor faaliyetlerinde kullanılan spor malzemeleri alt sektörü açısından incelenmektedir²³.

Şekil 1. Spor Ekonomisinin Unsurları



Kaynak: Sebahattin Devecioğlu, “Sporun Ekonomik Boyutu”, *Standart Ekonomik ve Teknik Dergi T.S.E*, Yıl:43, Sayı:511, Temmuz 2004, s.7

Yukarıda yer alan şekilde görüldüğü üzere spor ekonomisinin yelpazesi oldukça geniştir. Spor ekonomisini oluşturan unsurlar spor pazarlaması, spor organizasyonları, spor işletmeleri, spor medyası, spor teşkilatları, spor ürünleri, spor teknolojisidir.

1.2.2.1. Spor Endüstrisi

Sporun ticarete dönüşmesi, onun kitleleri bir araya getirme gücünden ve spor faaliyetleri ile geniş bir tüketici tabanından kaynaklanır. Bu nedendir ki spor bir pazarlama aracı olarak kullanılmaya başlanmıştır.

Spor endüstrisinin amacı, tüketiciler (sportif faaliyetinde bulunan kişiler) ya da spor organizasyonları (olimpiyatlar vb) için spor ürünleri üretmek, ürün sağlamak veya mevcut olan bir spor organizasyonunun bir parçasını oluşturmaktır²⁴.

Spor malzemeleri ve hizmetleri dikkate alındığında iki önemli alt sektör karşımıza çıkmaktadır. *Spor malzemeleri alt sektörü* yerel ve ulusal ekonomiye sportif malzemelerin üretiminin hızla genişlemesi sebebiyle önemli katkı sağlamaktadır. Bu sektör genel olarak sportif faaliyetlerde kullanılan giysileri, ayakkabıları, sportif alet,

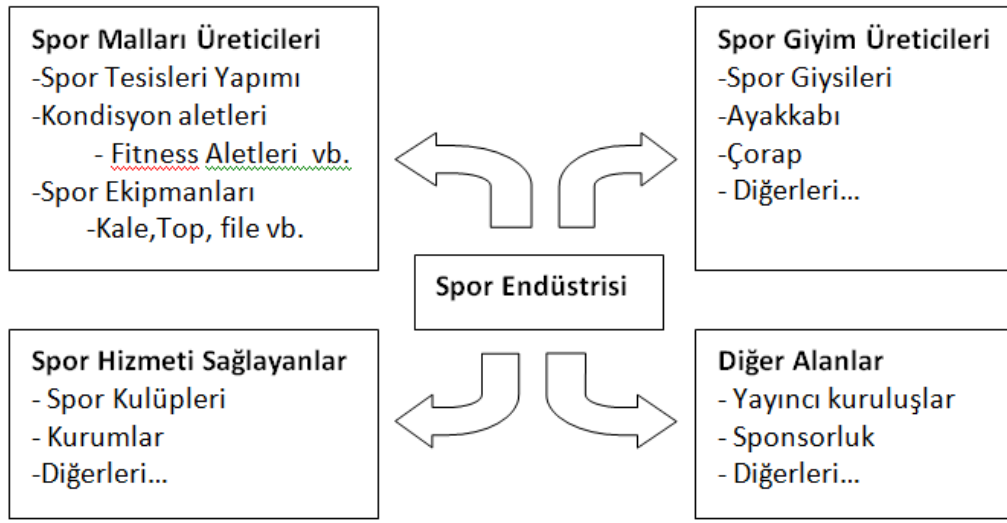
²³Cemal Gündoğdu ve Sebahattin Devecioğlu, “Spor Hizmetlerinin Genel Ekonomi Çerçevesinde Görünümü”, *Doğu Anadolu Bölgesi Araştırmaları*, 2008, s. 118.

²⁴Bernard Mullin, Stephen Hardy, William Sutton, *Sport Marketing*, Human Kinetics, USA, 2000, s. 143-147

araç ve gereçleri üretmektedir. Sportif faaliyetleri izleme bunlara katılma ve sportif faaliyet düzenleme *spor hizmetleri alt sektörünü* oluşturmaktadır²⁵.

Spor endüstrisinin kapsamı farklı şekillerde tanımlanmaktadır. Örneğin Oga, spor endüstrisini dört sektörde toplamıştır. Bunlardan ilki spor malları üreticileri (tesis yapımı, kondisyon malzemeleri, ekipman gibi), ikincisi spor giyim üreticileri (spor giysileri ve ayakkabılar gibi), üçüncüsü spor hizmetleri sunanlar ve dördüncüsü bunlar dışında kalan yayın hakları, sponsorluklar gibi gelir getiren diğer alanlardır²⁶. Spor endüstrisinin kapsamı bu tanımlamaya göre aşağıdaki şekilde gösterilmiştir.

Şekil 2. Spor Endüstrisinin Kapsamına Bir Bakış



Kaynak: Jan Oga, "Business Fluctuation and The Sport Industry from 1986 to 1993", *Journal of Sport Marketing*, Vol:11, No:1, 1998, s. 64-65

Bir diğer sınıflandırmada spor endüstrisinin kapsamı Parks tarafından üç bölüme ayrılmıştır. Parks'a göre spor endüstrisi şu şekilde değerlendirilebilir²⁷;

- *Spor Performans Bölümü*: Ligler, spor organizasyonları, spor merkezleri, sporla ilgili kamplar ve tesisler, bu bölüm içerisinde değerlendirilir.
- *Spor Üretim Bölümü*: Performansı etkileyen ve performans bölümü için ihtiyaç duyulan ve talep edilen ürünler ve bu ürünlerin üretildiği bölümdür.

²⁵Aytül Dağlı Ekmekçi, Rıdvan Ekmekçi, Ayşe İrmış, "Küreselleşme ve Spor Endüstrisi", *Pamukkale Journal of Sport Sciences*, Vol.4, No.1, 2013, s. 98.

²⁶Jan Oga, "Business Fluctuation and The Sport Industry from 1986 to 1993", *Journal of Sport Marketing*, Vol:11, No:1, 1998, s. 64-65

²⁷JanetParks vd, *Contemporary Sport Management*, Human Kinetics, USA, 1998, s. 234-240

- *Spor Promosyon Bölümü*: Şampiyonalar, turnuvalar, spor şirketleri, kulüpler, turizm, medya, spor kanallarını kapsamaktadır. Diğer bölümlere nazaran promosyon bölümünün popülaritesi daha yüksek görünmektedir.

Faaliyet alanı ve kapsam olarak spor endüstrisinin diğer endüstriler ile sıkı bir ilişki içinde olduğu görülmektedir. Özellikle son dönemlerde spor endüstrisinin faaliyet alanı genişlemiş ve endüstrinin ortaya çıkardığı katma değer ülkelerin Gayri Safi Milli Hasıla'sı (GSMH) üzerinde küçümsenmeyecek ölçüde etkiler yaratmıştır. Örneğin 2010 yılında İngiltere'de spor ve sporla ilgili aktivitelerde üretilen katma değer 20,3 milyar pound'dur. Bu tutar İngiltere'deki katma değer'in %1,9 unu oluşturmuş ve spor sektörü; telekomünikasyon, hukuk, sigorta gibi hizmetleri geride bırakarak, önemli 15 sektör içinde yerini almıştır²⁸.

Avrupa Komisyonu'nun 2012 yılında hazırladığı raporda Avrupa Birliği (AB) için sporun dar tanımıyla²⁹ %1,13 (112 milyar Euro), geniş tanımıyla³⁰ %1.76 (173.86 milyar Euro) katma değer sağladığı, ayrıca üretim ve geliri de göz önüne alındığında bunun katma değerinin %2,98 (294,36 milyar Euro) olacağı belirtilmiştir³¹.

2018 yılında AB Komisyonunca hazırlanan bir başka rapora göre³² AB ülkelerinin gayrisafi yurtiçi hasıla (GSYİH) ile sporun GSYİH'deki payı incelendiğinde oranın ortalama %1 ila %2 civarında olduğu görülmektedir. Çalışmanın ilerleyen başlıklarında spor sektörünün ülkelerin GSYİH'deki payı ayrıca ele alınmıştır.

1.2.2.1.1. Spor Endüstrisinde İş gücü Faktörü

Spor endüstrisi içinde profesyonel sporlar³³ anlamında sporcular işçilerdir. Bu açıdan endüstride işgücü piyasası iki hususta değerlendirilebilir³⁴:

- o Çalışanlar olarak sporcular (profesyonel takım sporlarında belirli bir sürede oynamak için sözleşme imzalayan sporcular)

²⁸Sport England, *Economic Value of Sport in England*, 2013, s.2.

²⁹Spor faaliyeti yapmak için gerekli olan tüm mal ve hizmetler

³⁰Spor faaliyeti yapılınsın veya yapılmınsın aktivite ile ilgili olan tüm mal ve hizmetler

³¹European Commission, *Study on The Contribution of Sport to Economic Growth and Employment in the EU*, 2012, s.77.

³²European Commission Research Report, *Study of The Economic Impact of Sport through Sport Satellite Accounts*, Nisan 2018, s.17

³³Endüstri olarak değerlendirildiğinde sportif anlamda profesyonellik, kazanç amacı güdülerek gerçekleştirilen durumu ifade ederken, bu amacın dışında gerçekleştirilen faaliyetler amatör olarak düşünülmüştür.

³⁴Ming Li, Susan Hofacre, Dan Mahony, *Economics of Sport*, Fitness Information Technology Inc, 2001, s.79

- Girişimciler olarak sporcular (profesyonel bireysel spor dallarında (tenis, golf gibi) oynayan sporcular)

Tablo 1. Yıllara göre Türkiye’de Lisanslı Sporcu Sayısı (2007-2019)

Yıl	Kadın	Erkek	Toplam
2007	352.060	910.831	1.262.891
2008	406.731	1.062.621	1.469.352
2009	449.046	1.172.303	1.621.349
2010	492.465	1.272.291	1.764.756
2011	553.000	1.398.216	1.951.216
2012	664.293	1.666.866	2.331.159
2013	846.854	1.970.919	2.817.773
2014	989.778	2.229.546	3.219.324
2015	1.116.401	2.417.911	3.534.312
2016	1.250.685	2.590.915	3.841.600
2017	1.469.314	2.959.521	4.428.835
2018	1.646.102	3.261.853	4.907.955
2019	3.341.458	5.940.061	9.281.519

Kaynak: T.C. Gençlik ve Spor Bakanlığı (<http://sgm.gsb.gov.tr>) (22.03.2019)

Yukarıda yer alan tablo da görüldüğü gibi Türkiye’de Spor Genel Müdürlüğüne (SGM) bağlı olan federasyonlarda 2018 yılında 4.907.955 kişi lisanslı sporcudur. Bununla beraber 1992 yılında özerklik kazanan Türkiye Futbol Federasyonunun (TFF) da 1.765.769³⁵ lisanslı sporcu yer almaktadır. 2018 yılında Türkiye ‘de faal olan toplam lisanslı sporcu sayısı da 695.698’i Spor Genel Müdürlüğüne bağlı federasyonlarda olmak üzere yaklaşık 1.200.000 civarındır. Gençlik ve Spor Bakanı’nca yapılan açıklamaya göre 2019 yılında lisanslı sporcu sayısı 9 milyon 281 bin 419, 2020 yılında ise 8 milyon 329 bin 347’dir. TFF’ de ise 282 bin 605’ i amatör, 3 bin 808’i profesyonel olmak üzere aktif olan toplam 286 bin 413 futbolcu bulunmaktadır.

Tablo 2. Bazı Ülkelerde Lisanslı Sporcu Sayıları

Ülke	Lisanslı Sporcu Sayısı
Almanya	27.636.026
Amerika Birleşik Devletleri	216.000.600
Avustralya	44.402.400
Fransa	17.272.060
İngiltere	6.938.000
İtalya	15.338.000
Hollanda	5.252.000

Kaynak: T.C. Kalkınma Bakanlığı, Spor, Özel İhtisas Komisyonu, Onuncu Kalkınma Planı 2014-2018, Ankara, 2014, s. 7.

Yukarıda yer alan tabloda bazı ülkelerdeki lisanslı sporcu sayıları verilmiştir. Amerika Birleşik Devletlerin’de 216.000.600, Avustralya’da 44.402.400 ve

³⁵ TFF resmi internet sitesinden lisans no. sorgulatarak tarafımdan bulunmuştur. (<https://tff.org/>)

Almanya’da 27.636.026 lisanslı sporcu bulunmaktadır. Sporun gelişimi ile birlikte bu sayıların artacağı açıktır. Görülmektedir ki spora katılım bireylerin lisansa sahip olmasıyla amatör veya profesyonel olarak aktif katılımın spora karşı toplumsal pozisyonunu ortaya koymaktadır.

Spor endüstrisinin gelişimi göz önünde bulundurulduğunda sporcuların önemi net bir şekilde anlaşılmaktadır. Örneğin, başarılı bir oyuncunun varlığı, takımın başarısını da arttıracaktır veya bu oyuncuyu seyretmek isteyen kitlenin sayısı artacak dolayısıyla kulüplerin doğrudan veya dolaylı olarak gelirlerinde bir artış sağlanacaktır. Bunun farkında olan kulüp yöneticileri oldukça yüksek tutarlar ile sporcu transferleri gerçekleştirmektedirler³⁶.

1.2.2.2. Sporun Ekonomik Etkileri

Küreselleşme ve sporu etkileyen faktörler dikkate alındığında sportif aktivitelerin günümüzde yalnızca boş zamanları değerlendirme veya eğlence amaçlı yapılmadığı bunlarla birlikte sporun ekonomik bir boyut kazanarak sektör haline dönüştüğü görülmektedir. Teknolojik gelişmelerle birlikte hızla küreselleşen dünyada spor artık büyük ekonomik hacme sahip sektörler arasında yer almaktadır.

Bu başlık altında Dünya’da ve Türkiye’de sporun ekonomik etkileri makro ekonomik ve mikro ekonomik etkiler başlıkları altında ve veriler ışığında sunulup değerlendirmeler yapılacaktır.

1.2.2.2.1. Makro Ekonomik Etkiler

Makro ekonomi, dünya ve ülke ekonomilerine ilişkin makro göstergeleri incelemektedir. Bir endüstrinin makro ekonomik açıdan ülke ekonomisine katkısı incelenmek istendiğinde en başta istihdam, milli gelir, dış ticaret, ekonomik büyüme ve fiyatlar genel düzeyine etkileri açısından ele alınabilir.

Bu başlık altında sporun; istihdam ve milli gelire, dış ticarete, turizme ve ekonomik büyümeye etkileri, bu alanda yapılmış çalışmalar ve elde edilen veriler ışığında incelenmiştir.

³⁶Özdemir Yavaş, *Sporun Ekonomi İçindeki Yeri ve Spor Pazarlama: Üç Büyük Spor Kulübünde Uygulamalı Bir Araştırma*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü), Edirne, 2005, s. 40.

1.2.2.2.1.1. İstihdam ve Milli Gelir Üzerindeki Etkileri

a) Sporun İstihdam Üzerindeki Etkileri

Ülkenin ekonomisinde yer alan üretim faktörlerinin üretime katılmaları geniş anlamda istihdamı tanımlarken, dar anlamda istihdam üretim faktörlerinden olan emeğin üretim sürecine katılmasını ifade etmektedir³⁷.

Cari ücret seviyesinde, çalışmak isteyenlerin iş bulabiliyor olması tam istihdam milli gelir düzeyine ulaşıldığını göstermektedir. İşsizlerin üretime katılmaları için gerekli olan iş mevcut ise tam istihdama ulaşılamadığı anlamına gelmemektedir³⁸. Öte yandan ekonomide belirli dönemlerde ekonomik sebeplerden dolayı kırk saatin altında çalışıp, süregelen işinde ya da başka bir işte daha çok süre çalışmak isteyen kimseler ile varolan işinden sağladığı kazancın az olması veya kendi mesleğinde çalışmadığı vb. nedenlerden dolayı iş arayan kimselerin varlığı durumunda eksik istihdamdan söz edilebilir³⁹.

Yapılan tanımlamalar doğrultusunda istihdam oranı, belirli dönemde çalışma çağında olup kurumsal olmayan nüfusun⁴⁰ içinde istihdam edilenlerin yüzdesini vermektedir.

$$\text{İstihdam Oranı} = \frac{\text{İstihdam edilenler}}{\text{Aktif Nüfus}} \times 100$$

2019 yılına kadar küresel anlamda kişi başına milli gelir dikkate alınarak sektörlere göre istihdam edilen kişi sayıları incelendiğinde gelişmiş ülkelerde istihdamın hizmet sektöründe yoğunlaştığı, düşük gelirli ülkelerde tarımda istihdamın diğer sektörlere göre daha fazla olduğu görülmektedir⁴¹. Ülkemizde istihdam yoğun olarak hizmet sektöründedir. Tarım ve sanayide istihdam edilen kişi sayısı birbirine yakındır. Türkiye’de hizmet sektöründe istihdam edilenler 2021 yılında 15 milyon 928 bin kişi olup toplam istihdamın %55,3’ü bu sektörde faaliyet göstermektedir⁴².

³⁷ Hilmi Etcı, Veysel Karagöl, “Türkiye’de İstihdam ve İşsizlik”, *Munzur Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Yıl:7, Cilt:7, Sayı:14, Bahar 2019, s. 61.

³⁸ Sadun Aren, *İstihdam, Para ve İktisadi Politika*, İmge Kitabevi, Ankara, 2008.

³⁹ Yusuf Muratoğlu, “Büyüme ve İstihdam Arasındaki İlişki”, *International Conference On Eurasian Economies*, 2011, s.167.

⁴⁰ Okul, yurt, otel, çocuk yuvası, huzur evi, hastane, hapisane, kışla ya da orduveinde ikamet edenlerle yabancı uyruklular dışında kalan nüfus (Aktif Nüfus)

⁴¹ International Labor Organization (ILO) resmi internet sitesi, (www.ilo.org), (20.03.2021)

⁴² TÜİK, (www.tuik.gov.tr), (20.03.2021)

Spor endüstrisi hizmet sektörü içinde değerlendirilmektedir. Aşağıda yer alan tablolarda bazı Avrupa ülkeleri ve Türkiye’de spor endüstrisinde istihdamın durumu sunulmaya çalışılmıştır.

Tablo 3. AB-27’de Yaş ve Cinsiyete Göre Sporda İstihdam (2020)

		Sporda istihdam edilen kişi sayısı (Bin)	İstihdamın Dağılımı	
			Sporda	Genel istihdamda
			(%)	
Toplam		1.312,5		
Cinsiyet	Kadın	570,2	43,4	46,0
	Erkek	742,3	56,6	54,0
Yaş Grubu	15-29	433,3	33,0	16,8
	30-64	844,0	64,3	80,6
	65+	35,2	2,7	2,6

Kaynak: Eurostat, (https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Employment_in_sport#Employment_in_sport_as_a_share_of_total_employment) (05.05.2021)

Yukarıdaki tabloda 2020 yılında Avrupa Birliği ülkelerinde spor sektöründe cinsiyete ve yaşa göre istihdam sayıları ve oranları verilmiştir. Buna göre sektörde genel olarak erkekler istihdam edilmektedir. Aynı zamanda istihdam edilen kişi sayısının baskın olarak genç nüfustan oluştuğu söylenebilmektedir.

Tablo 4. 2015 ve 2020 Yıllarında AB-27’de Sporda İstihdam ve Payı

	Sayı		Toplam İstihdam Payı		Ortalama Büyüme Oranı (15-20)	
	(Bin Kişi)		%		%	
	2015	2020	2015	2020	Spor	Toplam İstihdam
AB-27	1.210	1.312,5	0,6	0,7	1,6	0,8
Belçika	19,4	27,7	0,4	0,6	7,4	1,1
Bulgaristan	10,6	13,3	0,4	0,4	4,6	0,6
Çekya	27,3	29,3	0,5	0,6	1,4	0,8
Danimarka	28,6	26,6	1,1	0,9	-1,4	1,0
Almanya	224,2	233,8	0,6	0,6	0,8	0,8
Estonya	4,9	4,5	0,8	0,7	-1,7	0,5
İrlanda	18,5	21,1	0,9	0,9	2,7	2,2
Yunanistan	15,6	25,5	0,4	0,7	10,3	1,4
İspanya	186,6	199,7	1,0	1,0	1,4	1,5
Fransa	175,1	183,7	0,7	0,7	1,0	0,4
Hırvatistan	4,8	6,0	0,3	0,4	4,6	0,9
İtalya	117,5	137,6	0,5	0,6	3,2	0,4
Kıbrıs	1,9	3,6	0,5	0,9	13,6	3,1
Letonya	5,4	6,8	0,6	0,8	4,7	-0,1
Litvanya	6,8	5,5	0,5	0,4	-4,2	0,3
Lüksemburg	1,7	2,0	0,8	0,8	3,3	2,6
Macaristan	18,7	26,0	0,4	0,6	6,8	1,2
Malta	1,1	1,4	0,5	0,5	4,9	5,7
Hollanda	73,7	77,9	1,0	1,0	1,1	1,5
Avusturya	35,9	30,0	0,9	0,7	-3,5	0,7
Polonya	57,8	64,7	0,4	0,4	2,3	0,4
Portekiz	38,9	38,1	0,9	0,8	-0,4	1,1
Romanya	12,3	19,3	0,1	0,2	9,4	0,0
Slovenya	5,4	4,7	0,6	0,5	-2,7	1,3
Slovakya	11,2	11,6	0,5	0,5	0,7	0,9
Finlandiya	30,7	34,1	1,3	1,4	2,1	0,7
İsveç	75,9	78,0	1,6	1,6	0,5	0,9
İzlanda	3,6	4,2	2,0	2,2	3,1	1,2
Norveç	25,8	33,1	1,0	1,2	5,1	0,5
İsviçre	48,6	55,2	1,1	1,2	2,6	0,7
Karadağ	-	1,6	-	0,7	-	-0,2
K. Makedonya	2,2	2,1	0,3	0,3	-0,9	2,4
Sırbistan	15,2	12,2	0,6	0,4	-4,3	2,4
Türkiye	82,2	66,0	0,3	0,3	-4,3	0,1

Kaynak: Eurostat (https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Employment_in_sport#Employment_in_sport_as_a_share_of_total_employment) (05.05.2021)

Yukarıda yer alan tabloda AB-27 ülkeleri ile AB’de yer almayan İzlanda, Norveç, İsviçre, Karadağ, K. Makedonya, Sırbistan ve Türkiye’de spor endüstrisinde istihdam edilen kişi sayıları verilmiştir. Spor endüstrisinde istihdamın yıllara göre değişikliğin az olduğu, en fazla istihdamın Almanya’da olduğu, İtalya, İrlanda ve

Romanya’da spor endüstrisinde istihdamın arttığı görülmektedir. Genel olarak sporda istihdam oranı %0,4 ila % 2 aralığında seyretmektedir.

Söz konusu dönemde istihdam payı azalsa da AB-27 ortalaması 2015-2020 dönemleri arasında %0,1 oranında artmıştır. Sporun AB’de istihdama %0,6 ila %0,7 gibi düşük bir oranda katkı yaptığı görülmektedir. AB’de belirlenen dönem aralığında toplam istihdamdaki artış % 0,8 iken sporda istihdam %1,6 artmıştır. Başka bir ifadeyle sporda istihdamın payı düşük olsa da toplam istihdamın içinde giderek arttığı gözlemlenmektedir.

Öte yandan AB ülkeleri ile Türkiye’de sporun istihdamdaki payı karşılaştırıldığında; Türkiye’de sporun istihdamdaki payı %0,3 gibi AB ortalamasının (0,6 ila 0,7) yarı yarıya altında olduğu görülmektedir. Toplam istihdam Türkiye’de ilgili dönemlerde %0,1 büyürken sporda istihdam edilenler azalmıştır. Oransal olarak sporda istihdam AB’nin ortalamasının altındadır. Buna rağmen tablodan anlaşılacağı üzere Türkiye’de sporda istihdam edilenlerin sayısı birçok AB ülkesinden fazladır.

Spor endüstrisi, spora ilişkin talepleri karşılamaya yönelik olarak işgücüne ihtiyaç duymakta ve bu durum neticesine yukarıdaki tablolarda da görüldüğü gibi sektörde istihdam alanı oluşmaktadır. Bunlarla birlikte spor organizasyonlarının düzenlenmesinin istihdamı arttırması yönünde beklentiler mevcuttur.

Ülkelerin spor organizasyonlarının kendi ülkelerinde gerçekleştirme isteğini etkileyen unsurlardan biri de istihdamdır. Düzenlenen spor organizasyonlarının istihdamı arttırıp arttırmadığı konusu tartışmalıdır. Bu konuda yapılmış olan çalışmalara göre; 1972 Münih Olimpiyatları’nın ekonomik etkilerinin analizinin yapıldığı çalışmada organizasyonun gerçekleştiği bölgelerin gelirlerinde artış olduğu, ancak istihdam üzerinde değişiklik olmadığı tespit edilmiştir⁴³. 1996 yılında düzenlenen Atlanta Yaz Olimpiyatları bölgesel istihdamı arttırmış ve uzun dönemde istihdam üzerinde pozitif etkisi olmuştur⁴⁴. 2002 yılında Salt Lake City’de gerçekleşen Kış olimpiyatlarının istihdama etkileri üzerine yapılan çalışmada oyunlar öncesinde ve sonrasında istihdamda artış olmasına rağmen organizasyonun etkisi uzun süreli olmadığı tespit

⁴³ Stephanie Jasmand ve Maennig Wolfgang, “Regional Income and Employment Effects of the 1972 Munich Olympic Summer Games” *IASE/NAASE Working Paper Series, Paper No. 07-12*, 2007, s. 12-13

⁴⁴ Julie L. Hotchkiss vd, “Impact of the 1996 Summer Olympic Games on employment and wages in Georgia” *Southern Economic Journal*, 69(3), 2002, s. 702.

edilmiştir⁴⁵. Yunanistan’da 2004 yılında gerçekleştirilen yaz olimpiyatlarının kısa dönemde ülkenin milli gelir ve istihdamını arttırdığı gözlemlenmiştir⁴⁶. 1964-2008 dönemlerini kapsayan 25 yaz ve kış olimpiyatı düzenleyen 15 ülkeye ait zaman verilerini analiz eden bir çalışmaya göre, organizasyon öncesi ve sonrası dönemlerde istihdamda zayıf bir artış olduğu tespit edilmiştir⁴⁷.

Spor organizasyonunun ekonomik etkileri üzerine yapılan birçok çalışmada ekonominin olumlu yönde etkilendiği sonucuna ulaşılmıştır. Buna karşın organizasyon için gerekli olan harcamaların olağanın üstünde tutulması ve bunu karşılamak için vergi oranlarında artış yapılabileceğini ve kısa dönem ekonomik etkilerin analizi esnasında teorik eksikliklerin varlığı (ikame etkisi, dışlama etkisi ve sızıntılar) dikkate alınmadığından ulaşılan sonuçların yanıltıcı olabileceği⁴⁸ yönünde görüşler de literatürde yer almaktadır.

b) Sporun Milli Gelir Üzerindeki Etkileri

GSYİH ülke ekonomisinin performansının ana göstergeleri arasında yer almaktadır. 2018 yılında Avrupa Komisyonu’na bağlı olarak hazırlanan raporda⁴⁹ 28 AB üyesi ülkenin hesaplamalarında kullandıkları girdi-çıkıtı tablosuna göre toplam GSYİH 13.198 milyar Euro’dur. Toplam GSYİH’ nin % 2,12’si yani 279,7 milyar Euro’su sporla ilgilidir.

Aşağıda yer alan tabloda AB ülkelerinin sporla ilgili mal ve hizmet üretimi ve ülkelerin GSYİH’ sindeki payları verilmiştir.

⁴⁵ Robert Baumann vd, “Employment Effects of the 2002 Winter Olympics in Salt Lake City, Utah”, *Journal of Economics and Statistics Vol: 232, Issue:3*, 2012, s. 308.

⁴⁶ Evangelia Kasimati, *Macroeconomic and Financial Analysis of Mega-Events: Evidence from Greece (Doctoral Dissertation, University of Bath)*. 2006, s.II-IV

⁴⁷ Chen-ya Tien, Huai-Chun Lo ve Hsiou-Wei Lin, “The Economic Benefits of Mega Events: A Myth or a Reality? A Longitudinal Study on the Olympic Games” *Journal of Sport Management*, 25(1), 2011, 11-23.

⁴⁸ Victor Matheson, “Mega-Events: The Effect of the World’s Biggest Sporting Events on Local, Regional, and National Economies”, *Economics Department Working Papers. Paper 68*, 2006, s.8-10.

⁴⁹ European Commission Research Report, *Study of The Economic Impact of Sport through Sport Satellite Accounts*, Nisan 2018, s.15.

Tablo 5. Avrupa Birliği Ülkelerinde Sporun GSYİH’ deki Payı

Ülke	GSYİH (milyon Euro)	Spor (milyon Euro)	(%)
Avusturya	317,1359	13,066	4,12
Belçika	387,4138	4,494	1,16
Bulgaristan	42250	338	0,80
Kıbrıs	19513,51	361	1,85
Çek Cumhuriyeti	161,811	2,055	1,27
Almanya	2684,795	104,707	3,90
Danimarka	254,6795	3,973	1,56
Estonya	18068,18	159	0,88
Yunanistan	191,828	1,784	0,93
İspanya	1040,556	14,984	1,44
Finlandiya	200,2454	3,264	1,63
Fransa	2090,209	39,923	1,91
Hırvatistan	43896,1	676	1,54
Macaristan	99,36508	1,252	1,26
İrlanda	175,1456	1,804	1,03
İtalya	1607,348	21,217	1,32
Litvanya	33294,12	283	0,85
Lüksemburg	44055,94	630	1,43
Letonya	22187,5	142	0,64
Malta	7127,072	129	1,81
Hollanda	642,9839	7,973	1,24
Polonya	389,2174	8,952	2,30
Portekiz	167,7679	1,879	1,12
Romanya	133,5577	1,389	1,04
İsveç	421,9149	5,949	1,41
Slovenya	36035,5	609	1,69
Slovakya	72977,1	956	1,31
Birleşik Krallık ⁵⁰	1685,78	36,750	2,18

Kaynak: European Commission Research Report, *Study of The Economic Impact of Sport through Sport Satellite Accounts*, Nisan 2018, s.17

2018 yılında AB Komisyonunca hazırlanan rapora göre AB ülkelerinin GSYİH ile sporun GSYİH’deki payı incelendiğinde oranın ortalama %1 ila %2 civarında olduğu görülmektedir. GSYİH’deki paylarına göre spor sektörünün Avusturya’da (%4,12), Almanya’da (%3,90), Polonya’da (2,30) ve Birleşik Krallık’ta (2,18) yüksek olduğu, Letonya’da (%0,64), Bulgaristan’da (%0,80) ve Estonya’da (%0,88) düşük olduğu görülmektedir.

⁵⁰ Birleşik Krallık resmi olarak 31 Ocak 2020’de AB’den ayrılmıştır.

Tablo 6. Yıllara Göre Türkiye’de Sporun GSYİH’deki Payı (Bin TL) (2015-2020)

Yıllar	GSYİH	GSYİH değişim oranı	Sektör değeri	Sektörün değişim oranı	Sporun payı (%)
2015	2.350.941 343	14,4	21.771.980	11,5	0,9
2016	2.626.559 710	11,7	24.157.316	11,0	0,9
2017	3.133 704 267	19,3	27.918.180	15,6	0,9
2018	3.758 315 621	19,9	33.816.584	21,1	0,9
2019	4.320 191 227	15,0	48.598.944	43,7	1,1
2020	5.046.883.307	16,9	64.722.132	33,4	1,3

Kaynak: TÜİK, (<https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Yillik-Gayrisafi-Yurt-Ici-Hasila-2020-37184>) (02.02.2022)

Yukarıda yer alan tabloda 2015 ve 2020 yılları arasında Türkiye’nin GSYİH’si, GSYİH’deki değişim oranı, spor sektörünün GSYİH’daki payı ve bu sektörün yıllara göre değişimi sunulmuştur. Buna göre spor sektörünün değeri 2017 yılından itibaren ciddi bir artış göstermektedir. Her ne kadar sporun payı ortalama %1 civarı da olsa 2015 yılında yaklaşık 22 milyar TL olan sektör değeri 2020 yılında 64,7 milyar TL’ye yükselerek diğer sektörler arasında en fazla büyüyen sektör haline gelmiştir.

AB ülkelerinde sporun GSYİH’deki payının ortalama %1 ila %2, Türkiye’de ise bu payın %1,3 olduğu görülmektedir. Her ne kadar sektör değerinin payı 2015 yılına göre 2020 yılında parasal olarak 3 kat artmış olduğu görülse de GSYİH’deki payın düşük bir oranda arttığı söylenebilir.

Spor malzemeleri, lisanslı ürünler, sağlık ve fitness kulüpleri, spor etkinlikleri ve etkinlik dışı faaliyetlerin hesaba katıldığı bir durumda spor pazarının büyüklüğü 600 milyar dolar ila 700 milyar dolar arasında görülmektedir. Bu tutar küresel GSYİH’nin kabaca %1’ini oluşturmaktadır. Spor giyim, ekipman, lisanslı ürünlerin oluşturduğu pazar 310 milyar dolar, yoga dersleri, fitness kulüpleri, kişisel eğitim ve benzer içerikli spor kulüpleri pazarı 105 milyar dolar ve diğer spor gelirleri (altyapı inşaatı, yiyecek içecek ve bahis gelirleri vb.) yaklaşık olarak 100 milyar ila 200 milyar dolar arasındadır⁵¹.

Spor endüstrisinin gelişimine katkı sağlamak, bu endüstrinin büyümesine ve beraberinde ülke ekonomisi için ciddi kazançlar getirmesine olanak tanıyacaktır. Bu yüzden ülkeler spora yapılacak yatırımlar için ortada olan parasal sıkıntıları çözebilmek açısından bazı yollar izlemektedir. Özellikle yasal olarak bahis oynatılarak elde edilen gelir ve vergiler spor için gerekli görülen önemli finans kaynakları oluşturmaktadır.

⁵¹ KEARNEY, Winning In The Business of Sports, (<https://www.es.kearney.com/communications-media-technology/article/?a=winning-in-the-business-of-sports>) (05.05.2021)

ba) Bahis Gelirleri

Uygulanan veya uygulanacak olan spor politikaları devlet üzerindeki maddi külfeti azaltmak yönündedir. Bunun en fark edilebilir olan göstergesi spor müsabakaları üzerinden bahis oynatılarak gelir sağlamak ve bu gelirleri sporda veya farklı alanlarda kullanmaktır.

Spor ekonomisi içinde özellikle futbol bahis pazarı gittikçe büyümektedir. Devletin yasal olarak bahis oynatılmasına izin vermesi hem devlet için hem de futbol kulüpleri için gerek isim hakları gerekse de sponsorluk gelirleri açısından önemli bir gelir kaynağı yaratmaktadır.

Türkiye’de resmi olarak oynatılan iddaa pazarının cirosu yaklaşık 10 milyar TL’dir. Özellikle internetin yaygınlaşması ile birlikte, futbol severler canlı bahis üzerine yoğunlaşmış ve sonuç olarak resmi olmamasına rağmen oynatılan bahisler ile birlikte pazarın kayıtdışı boyutu ciroyu 2’ye katlamıştır.

Yasadışı bahis üzerine Deloitte’nin hazırladığı rapora göre bahis oynayan kişiler oynama kolaylığı, oranların yüksek olması ve benzer nedenlerle yasal olmayan sitelerde bahis oynamaktadır. Ankette dikkat çeken bir diğer durumda ankete katılanların %60’ının sitenin yasal olduğunu düşünmesidir⁵².

Türkiye de yasal olarak bahis oynama siteleri: İddaa, Bilyoner, Misli, Nesine, Oley, Tuttur, Birebin şeklindedir. Yurtdışında başka bir ülkede lisanslı olmasına rağmen bunlar dışındaki bahis siteleri illegal olarak tanımlanır. Yasa dışılığın boyutu gerek devlet gerekse de kulüpler açısından ciddi gelir kaybına sebep olmaktadır.

Uluslar arası lisanslı bahis siteleri; Bets10⁵³, Betboo⁵⁴, Youwin⁵⁵, Süperbahis⁵⁶, Superbetin⁵⁷, Bahigo⁵⁸, Mobilbahis⁵⁹ vb. faaliyetlerini sürdürmektedir. Her ne kadar lisansları olsa da bunlar vb. bahis siteleri illegal olarak tanımlanmaktadır.

Küresel spor bahis pazarı 2017 yılında 104,31 milyar dolar olduğu tahmin edilmektedir⁶⁰. AB’de çevrimiçi kumar ve bahis piyasası hızla büyümektedir. Bunların

⁵²Deloitte, *Türkiye Spor Bahsi Pazarı-Yasadışı Bahsin Etkisi*, 2015, s.10

⁵³ Realm Entertainment Limited şirketi önderliğinde faaliyet sürdüren ve lisansını da Malta Şans Oyunu Komisyonu'ndan sağlayan bahis sitesi.

⁵⁴Lisansı Malta ile Curacao Online Oyun Komisyonları'ndaki merkezlerde sağlanmaktadır.

⁵⁵ Curaçao devleti tarafından almış olduğu lisanslı.

⁵⁶ Lisansını Malta Şans Oyunu Komisyonu'ndan sağlayan bahis sitesi.

⁵⁷ Curaçao devleti tarafından almış lisanslı

⁵⁸ Curaçao devleti tarafından lisanslı

⁵⁹ Lisansını Malta Şans Oyunu Komisyonu'ndan sağlayan bahis sitesi.

ekonomik büyüklüğü 2019 yılı için 22,2 milyar dolardan fazladır. Bu pastanın içinde en büyük paya sahip olan spor bahislerinin oranı % 42,5'tir⁶¹.

Ülkemizde Gençlik ve Spor Bakanlığı'na bağlı olarak faaliyet gösteren Spor Toto Teşkilat Başkanlığı spor müsabakaları üzerinden bahis oynatmakta ve önemli gelir elde etmektedir.

Sayıştay raporlarına göre Spor Toto Teşkilatı Başkanlığı'nın gelirlerinde önemli miktarlarda artış olmuştur. Aşağıdaki tablo da Başkanlık geliri ve spor kulüplerine aktarılan tutarlar gösterilmiştir.

Tablo 7. Spor Toto Teşkilatı Başkanlığı Faaliyet Geliri (Milyon TL) (2015-2020)

	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Gelir	7.671	8.239	9.044	12.716	28.160	63.400
Kulüplere Dağıtılan	387	410	374	382	367	339
Kulüplere Dağıtılan Pay	%5	%4,9	%4,13	%3	%1,3	%0,5

Kaynak: T.C. Sayıştay Başkanlığı, Spor Toto Teşkilat Başkanlığı Denetim Raporları (2015-2020)

2015-2020 yılları arasında Spor Toto Teşkilat Başkanlığı'nın gelirlerinde %100'ü aşan bir artış görülmektedir. Buna rağmen spor kulüplerine olan isim hakkı payı miktarındaki değişimin fazla olmaması kulüplerin oransal anlamda gelir içinden düşük bir pay aldığını ortaya koymaktadır.

Kulüplere dağıtılan tutar başta futbol (yaklaşık %80'i) olmak üzere, basketbol (yaklaşık %16) ve diğer spor branşlarına da aktarılmaktadır. Başkanlık Süper Lig haricinde 1. Lig, 2. Lig ve 3. Lig ekiplerine de (158.526.000 TL) iddaa isim hakkı ödemesi gerçekleştirmiştir⁶².

Ocak 2016'da Antalya'da düzenlenen Türkiye Spor Yazarları Derneği (TSYD) Toros Zirvesi'nde Spor Toto Teşkilatı Başkanı Mehmet Muharrem Kasapoğlu, kurumun gelir ve giderlerini değerlendirmiştir. Yaptığı konuşmada Spor Toto Teşkilat Başkanlığı'nın finansal anlamda ivme kazandığını, 5500 bayi ve 6 sanal bayi ile işlemlerine devam ettiğini, 2010 yılında 3 milyar 700 TL'lik gelir elde edilmişken 2015 yılında bu miktarın 9 milyar TL olduğunu, elde edilen gelirin yarısını ikramiye olarak dağıttıklarını, 2,2 milyar TL'sini hazineye, 800 milyon TL'sini bayilere komisyon olarak verdiklerini ayrıca sponsorluk desteği olarak kalan 2 milyarlık kısmı da

⁶⁰ Zion Market Research, <https://www.globenewswire.com/news-release/2019/08/29/1908388/0/en/Global-Sports-Betting-Market-Size-Share-Will-Reach-USD-155-49-Billion-By-2024-Zion-Market-Research.html> (02.02.2019)

⁶¹ EGBA, https://www.egba.eu/eu-market/#_ftn2 (02.02.2019)

⁶² Tuğrul Akşar, "İddaa'nın spora katkısı" <https://t24.com.tr/yazarlar/tugrul-aksar/iddaanin-spora-katki-iddiasi,20959> (05.05.2020)

federasyonlara, sporculara ve spor kulüplerine verildiğini belirtmiştir. Konuşmasının devamında ekonomiye yapılan bu katkıların spora yönelik olmasının haricinde ayrıca farklı alanlarda da girişimlerde bulunulduğunu, eğitime yönelik olarak, ülke genelinde 50'ye yakın okul yaptırdıklarını ve Antalya ilinde 100 okulun tamir ve bakımını üstlendiklerini beyan etmiştir⁶³.

bb) Vergi Gelirleri

Spor endüstrisinin geniş bir iktisadi alana yayılması, bu iktisat alanında mal teslimleri ve hizmet ifaları ve gelir elde edilmesinden dolayı, hayatın kaçınılmaz gerçeklerinden biri olan vergi ile ilişki kurulması yadsınamaz bir durumdur. Transfer sonucu doğan kazançlardan dolayı ödenen vergiler, bilet satışlarından elde edilen hâsılatlardan elde edilen vergiler, lisanslı spor malzemeleri satışlarından doğan kazançlardan alınan vergiler bunlara örnek verilebilir.

Spor kulüpleri genel olarak dernek statüsünde örgütlenmekle birlikte, anonim şirket şeklinde de faaliyet göstermektedir. Bu farklılığın önemi vergi mevzuatının uygulanması açısından dikkat edilecek husustur.

Spor kulüpleri, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) karşısında kurumlar vergisinden dernek statüsünde olmalarından dolayı⁶⁴ doğrudan vergi kanunlarına tabiiyetinden bahsedilemez⁶⁵. Ancak yapılanması itibariyle anonim şirket olan spor kulüplerinin ticari bir amaç ile faaliyet göstermesi sebebiyle bu kulüpler Kurumlar Vergisi mükellefi sayılacaktır. Aynı kanunun 4/1-j. maddesinde vergiden muaf olanlara ilişkin düzenlemeler mevcuttur. Buna göre “*Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü ile özerk spor federasyonlarına tescil edilmiş spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadi işletmeleri ile sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler kurumlar vergisinden muaftırlar*”. Bu hükmün hukuki sonucu olarak anonim şirket şeklindeki kulüplerin kurumlar vergisi mükellefi oldukları ancak yine aynı kanunla yalnızca sportif amaçlı faaliyet gösteriyorlarsa bu kulüpler vergiden muaf olacaklardır.

⁶³ WEB_1, (2016), <http://www.haberler.com/spor-toto-teskilat-baskani-kasapoglu-illegal-bahis-8046049-haberi/> (03.05.2020)

⁶⁴ KV mükellefiyeti derneklerin iktisadi işletme kurmaları halinde söz konusu olmaktadır.

⁶⁵Serkan Açar, “Sporun Vergilendirilmesi”, *Ankara Barosu Spor Hukuku Kurulu Av. Atilla Elmas Armağanı*, 2012, s.59

Tablo 8. Süper Lig 2021-2022 Sezonu Takımlar ve Statüleri

Takım İsmi	Dernek / A.Ş
Adana Demirspor	Anonim Şirket
Beşiktaş	Anonim Şirket
Çaykur Rizespor	Anonim Şirket
Fenerbahçe	Anonim Şirket
Fraport-Tav Antalyaspor	Anonim Şirket
Galatasaray	Anonim Şirket
Gaziantep FK	Anonim Şirket
Göztepe	Anonim Şirket
İttifak Holding Konyaspor	Anonim Şirket
Kasımpaşa	Anonim Şirket
Medipol Başakşehir FK	Anonim Şirket
Trabzonspor	Anonim Şirket
Vavacars Fatih Karagümrük	Anonim Şirket
Atakaş Hatayspor	Dernek
Aytemiz Alanyaspor	Dernek
Demir Grup Sivasspor	Dernek
GZT Giresunspor	Dernek
Öznur Kablo Yeni Malatyaspor	Dernek
Altay	Dernek
Yukatel Kayserispor	Dernek

Kaynak: TFF (<https://www.tff.org/default.aspx?pageId=1576>) (20.09.2022)

Katma değer vergisi (KDV) karşısında spor kulüplerinin durumu ise dernek olarak faaliyet gösteren spor kulübüne bağlı olarak işletilen çay ocakları, büfeler ve lokaller sebebiyle, KDV mükellefiyeti tesis ettirmeleri gerektiği, anonim şirket şeklinde olan spor kulüplerince gerçekleşen bütün mal teslimlerinin ve hizmet ifalarının katma değer vergisine tabi olduğu anlaşılmaktadır.

Tablo 9. Spor Toto Teşkilatı Başkanlığı Faaliyet Gelirinde Vergilerin Payı (Milyon TL) (2015-2020)

	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Gelir	7.671	8.239	9.044	12.716	28.160	63.400
Hesaplanan KDV	1.382	1.483	1.628	1.940	4.295	9.672
Şans Oyunları Vergisi	383	412	452	539	1.193	2.686
Vergiler Toplamı	1.765	1.895	2.080	2.479	5.488	12.358
Vergilerin payı	%23	%23	%22,9	%19	%19	%19

Kaynak: TC Sayıştay Başkanlığı, Spor Toto Teşkilat Başkanlığı Denetim Raporları (2015-2020)

Yukarıda yer alan tabloda Spor Toto Teşkilatının faaliyetleri sonucu oluşan vergi gelirleri gösterilmektedir. Vergilerin payı faaliyet gelirleri içinde %19 ila %23 arasında değiştiği görülmektedir. 2020 yılı için hesaplanan KDV ve şans oyunları vergisinin yaklaşık 2,5 kat arttığı görülmektedir. Bu durum için diğer yıllara nazaran 2020 yılında faaliyet gelirinin arttığı başka bir açıdan (satış hâsılatının oldukça büyük

bir bölümü bahis oyunlarından kaynaklandığından) daha fazla kişinin müşterek bahse katıldığını söylemek yanlış olmayacaktır.

Kamu gelirlerinde en fazla paya sahip olan vergi gelirleri içinde sporun doğrudan katkı yarattığı diğer vergiler şans oyunları vergisi (ŞOV), veraset ve intikal vergisi (VİV) ve eğlence vergisidir. Şans oyunu faaliyetinde bulunanlarca elde edilen hasılat üzerinden şans oyunları vergisi tahsil edilmektedir. Spor müsabakalarına dayalı müşterek bahislerde⁶⁶ uygulanan vergi oranı %5 olarak belirlenmiştir⁶⁷. Ülkemizde Spor Toto Teşkilat Başkanlığı'nca 2020 yılında 2.686.480.044,47 TL ŞOV ödemesi yapılmıştır. Bu verginin yanı sıra bahse katılanların kazandıkları ikramiye üzerinden istisna tutarını aşan kısım⁶⁸ üzerinden %20 oranında veraset ve intikal vergisi hesaplanmaktadır. Yasal olmayan bahis siteleri üzerinden spor müsabakalarına bahis oynanması belirtilen vergi gelirleri üzerinde kayıp yaratacağı ortadadır. Bir diğer vergi ise eğlence vergisidir. 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nda yer alan eğlence vergisi spor müsabakaları için biletle girilen yerlerde %10 oranında tahsil edilmektedir.

1.2.2.2.1.2. Dış Ticaret Üzerindeki Etkileri

Spor endüstrisinin birçok sektörle iç içe olması özellikle spor organizasyonları dolayısıyla gelen aktif ve pasif katılımcıların ülkeye döviz bırakması açısından dış ticaret dengesine olumlu bir etki sağlayacaktır.

Tablo 10. Bazı Seçilmiş Ülkelere Göre Spor Malzemeleri İthalat ve İhracat Oranları

Ülke	1994		1999		2004		2014 ⁶⁹	
	İhracat	İthalat	İhracat	İthalat	İhracat	İthalat	İhracat	İthalat
ABD	9,9	32,0	10,2	29,4	7,0	27,2	8,1	24
Çin	16,7	0,4	20,6	0,5	33,6	0,7	41	4
Almanya	5,0	12,5	5,0	9,9	4,8	8,5	4,4	5,3
İtalya	7,5	3,1	7,0	3,9	5,8	5,2	3,8	2,3
Çek Cmh	0,6	0,2	0,6	0,5	0,9	0,7	1,3	0,77
Tunus	2,0	0,2	2,3	0,3	2,7	0,2	-	-

Kaynak: Wladimir Andreff, "Globalization of The Sport Economy" *Rivista Di Diritto ED Economia Dello Sport, Vol:4, Fasc: 3, 2008, s.19.*

Yukarıdaki tablo da görülmektedir ki spor malzemeleri ihracatçı ülkesi Çin, ithalatçı ülkesi ise Amerika'dır. Aynı çalışmada bölgeler arasında da karşılaştırma

⁶⁶ Sonucun kısmen iştirakçinin becerisine kısmen de tesadüfe bağlı olduğu yurt içinde ve yurt dışında tertiplenen her çeşit yarışma, müsabaka, spor oyunları ile herhangi bir olay veya durum üzerine, sonucun tahmin edilmesi esasına göre oynatılan ve iştirak edenler arasından doğru tahmin edenlere önceden belirlenen adet, tutar, oran veya misli olarak ikramiye kazandıran oyunları ifade eder.

⁶⁷ 5602 Sayılı Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon Ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanun md 6/2.

⁶⁸ 2021 yılı itibarıyla istisna tutarı 7.703 TL'dir.

⁶⁹OEC: The Observatory of Economic (http://atlas.media.mit.edu/en/profile/sitc/8947/) (18.4.2017)

yapılmış olup buna göre Avrupa ülkeleri (%44,8) ve (Kuzey Amerika Serbest Ticaret Anlaşması) NAFTA (%32,1) ithalatçı pozisyondayken, Asya Ülkeleri (%49,1) ihracatçı ülke bölge konumundadır.

Tablo 11. Kıtalar Arası Spor Malzemeleri İthalat ve İhracat Karşılaştırması

Kıta	İhracat (Dolar)		İthalat (Dolar)	
	2019	2020	2019	2020
Asya	17,5 milyar	21,3 milyar	5,71 milyar	6,04 milyar
Avrupa	7,94 milyar	7,56 milyar	12 milyar	12,4 milyar
Kuzey Amerika	2,63 milyar	2,33 milyar	8,83 milyar	11 milyar
Avustralya	83,3 milyon	77,1 milyon	740 milyon	938 milyon
Afrika	53,6 milyon	45,1 milyon	444 milyon	432 milyon
Güney Amerika	24,3 milyon	24,3 milyon	523 milyon	537 milyon

Kaynak: OEC: The Observatory of Economic Complexity

Tabloda yer alan verilere kıtaların spor ürünleri ithalat ve ihracatlarında ne kadarlık paya sahip oldukları gösterilmiştir. Bu tabloya göre (2020 yılı için) yaklaşık 31 milyar dolar hacimli spor malzemeleri ihracatından en büyük paya 21,3 milyar dolarla Asya sahiptir. Spor ürünleri ithalatında yani ithalatçı kıtanın ise Avrupa (12,4 milyar) olduğu görülmektedir.

2020 yılı için spor ürünlerinde ihracatçı ülkeler; Çin (16,1 milyar dolar), Tayvan (2,4 milyar dolar), ABD (1,6 milyar dolar), Almanya (1,11 milyar dolar), Hollanda (912 milyon dolar), İtalya (848 milyon dolar), Fransa (754 milyon dolar), Avusturya (561 milyon dolar), *ithalatçı ülkeler* ise; ABD (9 milyar dolar), Almanya (2,14 milyar dolar), Birleşik Krallık (1,45 milyar dolar), Japonya (1,44 milyar dolar) ve Kanada (1,33 milyar dolar) ve şeklindedir. Türkiye’de spor ürünleri ihracatında 53,3 milyon dolar ve ithalatında 105 milyon dolar ticaret yapılmıştır⁷⁰.

Sporla ilgili ithalat ve ihracatın spor ürünlerine yönelik algılanmasının yanında sözleşmesi devam eden sporcuların farklı bir ülkeye faaliyetini devam ettirmek amacıyla transfer edilmesi kulüplerin gelirlerini arttırmakta ve ülkeye döviz girmesine katkıda bulunmaktadır. Bugün futbol ihracatçısı olarak bilinen ülkeler Brezilya, Arjantin, Fransa, Almanya, İngiltere, İspanya şeklinde sıralanmaktadır. 2019-2020 sezonu için Türkiye’de 74 milyon 350 bin Euro’luk futbolcu ihracı gerçekleşmiştir.

⁷⁰OEC: The Observatory of Economic Complexity (<https://oec.world/en/profile/hs/sports-equipment>) (12.03.2021)

1.2.2.2.1.3. Turizm Üzerindeki Etkileri

Sporun turizm sektörü üzerindeki olumlu etkileri, alternatif bir turizm olarak spor turizmini oluşturmuştur. Spor turizmi bireylerin spor aktivitelerini seyretmek, doğrudan katılımcı olmak ve organizasyonların düzenlendiği mekânları ziyaret etmek, dolaşmak olarak tanımlanabilir⁷¹.

2002 yılında Spor Turizmi Uluslararası Konseyi'nin yaptırdığı bir araştırmaya göre, dünyada turizmden sağlanan gelirlerinin %32'si spor turizminden sağlanmıştır. Bir diğer bakış açısıyla 476 milyar dolar olan turizm gelirlerinin 152 milyar dolarlık kısmı spor turizmi geliridir⁷².

Türkiye Seyahat Acenteleri Birliği'nin (TÜRSAB) hazırladığı bir başka raporda 2014 yılında turizmden elde edilen gelirin 1,2 trilyon dolara yakın olduğu ve sporun gelirden aldığı payın 180 milyar olduğu belirtilirken her geçen yıl hızla büyüyen spor turizminin büyüme hızı %14 civarı olduğu sunulmuştur⁷³.

Aynı raporda spor turizminin genel görünümü ve Türkiye'deki görüntüsü sunulmuştur. Bu raporda dünyada spor turizmi büyüklüğünün 180 milyar dolar, Türkiye spor amaçlı gelen turist sayısının Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) verilerinde belirtilen spor, kültür ve eğitim amacıyla gelen turist sayısı içerisinde gösterilse de genel kanaat olarak bu sayının %1,5' lik kısmının sportif amaçla ülkemize geldiğini dolayısıyla 2014 yılı için bu rakamın 550 bin civarında olduğu ve bu amaçla gelen turistlerin harcamalarının normal turiste göre 2 kat fazla olmasından kaynaklı olarak yapılan harcamanın 1 milyar dolar seviyesinde gerçekleştiği belirtilmiştir. Ayrıca Türkiye'de sportif amaçlı olarak kamp yapmak isteyen yabancıların %90'ının Antalya ilini tercih ettiği tespit edilmiştir⁷⁴.

Birleşmiş Milletler Dünya Turizm Örgütü'nün (UNWTO) 2016 yılına ait verilerine göre turizm gelirinin %10'unu (800 milyar dolar) spor turizmi oluşturmaktadır. Bazı ülkelerde oranın (Avustralya ve Yeni Zelanda gibi ülkelerde

⁷¹Heather J. Gibson, "Sport Tourism: A Critical Analysis Of Reserach", *Sport Management Review*, Vol. 1, Issue 1, 1998, p. 46.

⁷²TÜRSAB, *150 milyar dolarlık bir Pazar: Spor Turizmi*, Ocak 2002 (http://www.tursab.org.tr/dosya/1025/02ocspor_1025_1941484.pdf) (22.03.2016)

⁷³TÜRSAB, *Spor Turizmi Raporu*, http://www.tursab.org.tr/dosya/12195/tursab-spor-turizmi-raporu_12195_5670173.pdf erişim: 22.03.2016

⁷⁴TÜRSAB, *Spor Turizmi Raporu*.

%55) arttığı belirtilmiştir. Dünya’da turizm %5 seviyelerinde artarken bu oran spor turizmi için %14 civarında gerçekleşmiştir⁷⁵.

Tablo 12. Yıllara Göre Türkiye’de Spor Turizmi (2014-2019)

Yıl	Toplam			Spor		
	Turist	Gelir (Dolar)	Kişi başı ortalama harcama (Dolar)	Turist	Gelir (Dolar)	Kişi başı ortalama harcama (Dolar)
2014	35.850.286	27.778.026	775	537.754	833.341	1.550
2015	35.592.160	25.438.923	715	533.882	762.918	1.429
2016	25.265.406	15.991.381	633	378.981	479.741	1.266
2017	32.079.527	20.222.971	630	481.193	606.689	1.261
2018	39.488.401	24.028.311	608	592.326	720.849	1.217
2019	43.989.347	27.823.388	633	659.840	834.702	1.265

Kaynak: Özlem Özdiç, “Spor Turizmi”, *Sporun Kavramsal Temelleri-3 (Multidisipliner Bakış)*, Editörler: Gökmen Özen, Mustafa Deniz Dindar, Efe Akademi Yayınevi, İstanbul, 2020, s.351.

TÜİK verileri ve TÜRSAB açıklamaları doğrultusunda yukarıda oluşturulan tabloya göre spor amaçlı ülkeye gelen turistlerin sayısı artmış gözükse toplam turistlerin yaptığı kişi başı harcamanın 2 katı harcama yapılmasına rağmen, ortalama harcama miktarının artmadığı görülmektedir. Ülkemizi ziyaret eden turist sayısına nazaran kişi başı harcamanın dünya ortalamasının altında kalması turizme yönelik hizmet ve malların ucuza sunulmasından kaynaklandığı söylenebilir⁷⁶.

Sporseverler gerek tuttuğu takımları desteklemek gerekse popüler olan spor kulüplerinin tesislerini görmek açısından kulüplerini ziyaret etmektedir. Örneğin FC Barcelona 1984 yılında açtığı müzeye o yıl 19.432 kişi ziyaret etmiş ertesini yıl ise 133.052 kişi müzeyi gezmiştir. 2016 yılında stadyum ve müze ziyareti tek bir turda birleştirilmiş ve ziyaretçi sayısı 1,9 milyona ulaşmıştır. 2005-2015 tarihleri arasında müze ve stadyumu ziyaret eden turist sayısı 15,5 milyon civarında gerçekleşmiştir⁷⁷. Günümüz itibariyle Nou Camp’a giriş ücreti 26 Euro’dan, rehberli bir tur ise 45 Euro’dan başlamaktadır. Ziyaret eden turist sayısı ve sadece giriş ücreti dikkate alınarak yapılacak hesaplamada buradan elde edilen gelirin en az 49 milyon Euro civarı olduğu görülmektedir.

⁷⁵ T.C. Gençlik ve Spor Bakanlığı, (2019), Türkiye Spor Turizmi Çalıştayı Bilgi Notları, (<https://turkiyesporturizmicalistayi.gsb.gov.tr/Sayfalar/3500/3489/i-classfas-fa-question-circle-i-bilgi-notlari.aspx>) (12.11.2020)

⁷⁶WEB_2. (2019). <https://www.turizmaktuel.com/haber/turizmde-resmen-ucuza-gidiyoruz> (05.05.2021)

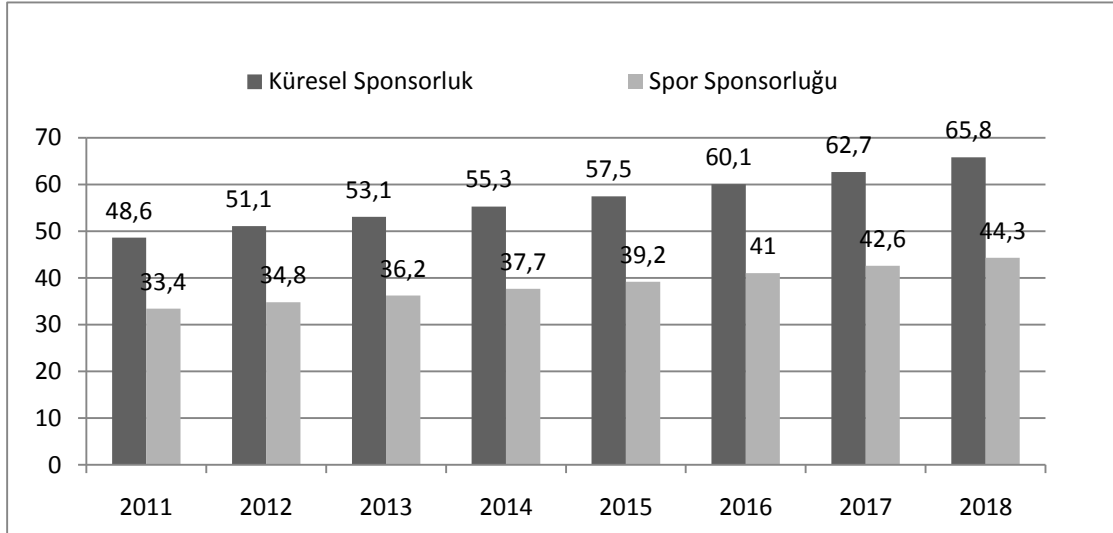
⁷⁷ WEB_3. (2016). <https://www.fcbarcelona.com/en/news/814066/fc-barcelona-museum-preparing-for-30-millionth-visitor> (02.12.2019)

1.2.2.2.1.4. Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkileri

Spor endüstrisi, kapsamı itibari ile birçok endüstri ile iç içe geçmesi, sektör olarak değerlendirildiği zaman yarattığı katma değeri arttırmış ve bu etki ülkelerin gayri safi milli hâsıllarında önemli boyutlara ulaşmıştır. Gross National Sport Product'ın 1990'da yayınladığı bir çalışmada Amerika Birleşik Devletlerinde spor sektörünün diğer sektörlerden daha fazla (%6,8) büyüdüğü ve 63,1 milyar dolarlık bir paya ulaştığı belirtilmiştir⁷⁸.

Dünyada sporun ekonomi içindeki önemi ve payı artmaktadır. Örnek olarak 1970'lerde ortalama olarak GSMH içinde spor harcamalarının payı %0,5 gibi seyrederken 1990 yıllarda bu oran %1 ila %1,5 arasında görülmektedir⁷⁹.

Grafik 1: Küresel Sponsorluk Harcamaları ve Spor Sponsorluk Harcamaları (Milyar Dolar) (2011-2018)



Kaynak: STATISTA (<http://www.statista.com/>) ve WARC Data Global Ad Trends⁸⁰, Ocak 2020

Yukarıdaki grafikte görüldüğü üzere her geçen yıl sponsorluk harcamaları yavaş bir şekilde artmıştır. 2017 yılında 62,7 milyar dolar olan sponsorluk harcaması 2018 yılında 65,8 milyara yükselmiştir. Bu harcamaların büyük bir kısmı Kuzey Amerika'ya ait olup bu miktar 24,2 milyar dolardır. Avrupa 17,6 milyar dolar ve Asya 16,6 milyar dolar sponsorluk harcaması yapmıştır. Harcamalardaki büyüme hızı ise

⁷⁸Saatçioğlu, ag.e., s. 35.

⁷⁹Saatçioğlu, ag.e., s. 36.

⁸⁰WARC Data, (2020), Global Ad Trends Sport Sponsorship, (https://content.warc.com/rs/809-PJV-078/images/WARC_Global_Ad_Trends_Sports_Sponsorship_SAMPLE.pdf) (21.12.2021)

Avrupa ve Asya’da daha yavaş seyretilmektedir⁸¹. Bununla birlikte spor ajansı olan Two Circles’e göre⁸² küresel spor sponsorluğu harcamaları 2018 yılında 44,3 milyar, 2019 yılında 46,1 milyar dolar gerçekleşmiş ancak küresel salgın (Covid-19) sebebiyle 2020 de tahmin edilen tutar (17, 2 milyar dolar kayıpla) 28,9 milyar olarak tahmin edilse de 2020 yılı için spor sponsorluğu harcaması 57 milyar dolar, 2021 yılında ise 64,8 milyar dolar olarak gerçekleşmiştir⁸³. Dünya genelinde sektörlere göre sponsorluklar finansal hizmetler (6,92 milyar dolar), teknoloji (4,58 milyar dolar), otomotiv (2,67 milyar dolar), iletişim (2,55 milyar) sektöründe yoğunluktadır⁸⁴.

Sponsorluk harcaması gerçekleştiren şirketlerin yoğun olarak spor kıyafet/donanım, otomobil, telekomünikasyon, bahis, finansal hizmet ve banka, havayolları, içecek ve sigorta sektörlerinde olduğu görülmektedir. Dünyanın en popüler ve en çok gelir yaratan futbol ligi olan Premier Lig’de forma sponsorluğunun sektörel dağılımını incelendiğinde; değer bazında otomotiv, havayolu ve finans ilk üç sektör iken, miktar bazında ise en fazla sponsor bahis, finans ve otomotiv sektörlerini kapsamaktadır. Değer bazında ilk üç sırada Bundesliga’da inşaat, Telekom, bahis sektörleri; La Liga’da havayolu, finans, inşaat sektörleri; Seri A’da otomotiv, havayolu ve kimya sektörlerinde yer alan kuruluşlar sponsor olmuştur. En çok sponsor olunan sektörler incelendiğinde, spor (%84), sanat ve kültür (%6), medya (%5), isim hakları (% 3) ve diğer alanlar (%2) gelmektedir. Görülmektedir ki spor her açıdan en çok sponsor olunan sektör durumundadır⁸⁵.

Avrupa Komisyonu’nun 2012 yılında hazırladığı raporda Avrupa Birliği için sporun dar tanımıyla⁸⁶ %1,13 (112 milyar Euro), geniş tanımıyla⁸⁷ %1,76 (173.86

⁸¹ Statista, Global sponsorship spending by region from 2009 to 2018 <https://www.statista.com/statistics/196898/global-sponsorship-spending-by-region-since-2009/> (22.08.2022)

⁸² Matt Cutler, “Sponsorship Spend To Fall \$17.2bn; Financial Services By \$5.7bn” (<https://twocircles.com/gb-en/articles/projections-sponsorship-spend-to-fall-17-2bn/>) (18.05.2020)

⁸³ Statista, Size of sports sponsorship market worldwide in 2021 and 2030. (2022). (<https://www.statista.com/statistics/269784/revenue-from-sports-sponsorship-worldwide-by-region/>) (22.08.2022)

⁸⁴ Statista, Sports sponsorship spending worldwide in 2020, by sector (2022) (<https://www.statista.com/statistics/269785/sports-sponsorship-deals-worldwide-by-industry-sector-in-2009/>) (22.08.2022)

⁸⁵ İbrahim Organ, “Gelir Vergisi Açısından Vergi Planlaması Sponsorluk Harcaması Özelinde Bir Değerlendirme”, *Vergi Planlaması Teori ve Uygulama*, Editör: Neslihan Coşkun Karadağ, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2020, s.212.

⁸⁶Spor faaliyeti yapmak için gerekli olan tüm mal ve hizmetler

⁸⁷Spor faaliyeti yapılsın veya yapılsın aktivite ile ilgili olan tüm mal ve hizmetler

milyar Euro) katma değer sağladığı, ayrıca üretim ve geliri de göz önüne alındığında bunun katma değerinin %2,98 (294,36 milyar Euro) olacağı belirtilmiřtir⁸⁸.

Sporun ulusal ve uluslar arası önemi onun endüstriyel payını büyütmiş, bu pastadan pay almak isteyen (özellikle uluslararası organizasyonlar için) ülkeleri de uluslar arası organizasyonlarda ev sahibi olabilmek açısından rekabete sokmuştur. Bir başka ifadeyle bugün spor organizasyonları istihdam ve milli gelire etkisiyle çekici bir hale gelmiştir.

Uluslararası spor organizasyonlarının düzenlendiği ülkeler ve yılları inceleyecek olursak; 1994 yılında Amerika'da düzenlenen Dünya Kupası'nda kupa gelirleri de dahil olmak üzere tüm gelirlerin 4 milyar dolar olduğu öne sürülmüştür. Uluslararası Futbol Federasyonları Birliği (FİFA) 2002 Dünya Kupası'na ev sahipliği yapan Japonya ve Güney Kore 7,3 milyarlık harcama yapmış, yapılan bu harcamalar yaklaşık 600.000 kişiye istihdam yaratmış, Japonya'ya organizasyon sonrası 46 milyon dolar (ekonomiye katkısı 24,7 milyar dolar) ve Güney Kore'ye 140 milyon dolar (ülke ekonomisine 8.3 milyar dolar katkı) kalmıştır. 2006 yılında düzenlenen Dünya Kupası'nda Almanya'ya da 92,2 milyon dolar kaldığı ifade edilmektedir. 2010 yılında Güney Afrika'da düzenlenen aynı organizasyonda altyapı ve stadyum inşaatları için yaklaşık 2 milyar dolar harcanmış (yoksulluk sınırı %40'a yakın olmasına rağmen), yapılan ek ilavelerle bu tutar 2,5 milyar dolara ulaşmıştır. Bu etkinlik sonucu ülkenin 6,6 milyar dolar gelir elde ettiği tahmin edilmektedir.

Olimpiyat oyunlarına bakıldığında düzenlenen etkinlik için yapılan harcamalar bir maliyet olmasına karşılık elde edilen getiriler ülke ekonomisine katkı sağlamıştır. Örneğin 1996 yılında düzenlenen Atlanta Olimpiyat Oyunları 5,1 milyar dolar gelir getirmesinin yanında yaklaşık 77.000 kişi içinde istihdam alanı oluřturmuřtur⁸⁹. Bir başka ifadeyle ulusal ve uluslar arası spor organizasyonların ülke ekonomisine katkıları azımsanmayacak ölçüde görülmektedir.

Örneğin 2016 yılında Brezilya'da gerçekteşen yaz olimpiyatları için yaklaşık 10,7 milyar Euro harcanmıştır. Brezilya ilgili dönemlerde iktisadi ve siyasi kriz içerisinde olmasına ve organizasyon için hazırlanan yeme, içme, barınma gibi koşulların yetersizliğine karşı organizasyon öncesi ve sonrasında işsizlik oranında (%9,4'ten

⁸⁸European Commission, *Study on The Contribution of Sport to Economic Growth and Employment in the EU*, 2012, s.77.

⁸⁹Saatçioęlu, a.g.e., s. 36-37

%6,8'e) ve kişi başına düşen milli gelirden (Rio' da 415 Euro'dan 541 Euro'ya) iyileşmeler görülmüştür⁹⁰.

Sporun ülkelerin GSMH içindeki yerinin, yapılan sponsorluk harcamalarının, spor organizasyonlarının ekonomiye katkılarının, istihdamın ve yarattığı katma değerlerin ülke ekonomisini büyümesinde de etkili olacağı açıktır. Aşağıda yer alan tabloda spor organizasyonlarının (Dünya Kupası) düzenlendiği yıl ve bir sonraki yılda gerçekleşen ekonomik büyümeleri gösterilmiştir.

Tablo 13. Dünya Kupasının Ekonomik Büyümeye Etkisi (%)

Organizasyon Yılı	Ev Sahibi	2 yıl öncesi Büyüme Oranı	1 yıl öncesi Büyüme Oranı	Kupa Yılı Büyüme Oranı	İzleyen 1. yıl Büyüme Oranı	İzleyen 2. yıl Büyüme Oranı
1970	Meksika	7,3	5,8	6,6	4,2	8,5
1974	Batı Almanya	4,3	4,8	0,9	-0,9	5
1978	Arjantin	-2	6,9	-4,5	10,2	1,5
1982	İspanya	1,3	-0,1	1,2	1,8	1,8
1986	Meksika	3,4	2,2	-3,1	1,7	1,3
1990	İtalya	4,2	3,4	2,1	1,5	0,8
1994	ABD	3,5	2,8	4	2,7	3,8
1998	Fransa	1,4	2,3	3,6	3,4	3,9
2002	Japonya	2,8	0,4	0,0	1,5	2,2
2002	GüneyKore	9,1	4,9	7,7	3,1	5,2
2006	Almanya	1,2	0,7	3,8	3	1
2010	Güney Afrika	3,2	-1,5	3,0	3,2	2,4
2014	Brezilya	1,9	3,0	0,5	-3,5	-3,3
2018	Rusya	0,2	1,8	2,8	2	-3

Kaynak: WEB_4 (2022). (<https://stats.oecd.org/index.aspx?queryid=350#>) (28.06.2022)

Tablodan anlaşılacağı gibi Dünya Kupası gibi önemli bir organizasyon sonucu ülkelerin çoğu için ekonomik göstergelerinin düzeldiği veya kısmen düzeldiği söylenebilir. Ancak göstergeyi sadece bu organizasyona bağlamanın pek doğru olmayacağı söylenebilir. Özellikle küresel ölçekli yaşanan krizlerin etkisi ile beklenen büyümenin sağlanamadığı da açıktır. Örneğin 1973 de yaşanan petrol krizinin gelişmiş ve gelişmekte olan birçok ülkenin ekonomisinde daralmaya sebep olması, diğer yıllarda yaşanan likitide darlığı ve benzeri birçok ekonomik krizin etkisi ile büyüme oranı az veya negatif olarak ortaya çıkmıştır. 2014'de gerçekleşen Dünya Kupası için

⁹⁰ Tekin Çolakoğlu, Alican Peçenek, "Olimpiyat Oyunlarının Ülke Ekonomilerine Etkileri ve Ekonomik Olarak Karşılaştırılması", *Gazi Beden Eğitimi ve Spor Bilimleri Dergisi*, 25 (1), 2020, s. 6-7.

Brezilya'nın harcama önceliğinin bu organizasyona bağlanması, ülkenin siyasal, sosyal durumu göz önüne alındığında beklenen olumlu durumu yaratmadığı söylenebilir.

2018 yılında Rusya'da düzenlenen Dünya Kupası sonrası Rusya-18 adlı organizasyon komitesi tarafından hazırlanan rapora göre Dünya Kupası altyapı ve turistik harcamalar neticesinde ülke ekonomisine 14,6 milyar dolar katkı sağlamış ve bu tutarın ülke GSMH' sinin %1 ine denk geldiği vurgulanmıştır. Ayrıca organizasyon öncesi ve organizasyon sırasında işletmelerin gelirlerinde ve istihdamda artış olduğu, bununla birlikte yapılan harcamaların ilerleyen süreçte de ekonomiye katkı sağlayacağı belirtilmiştir⁹¹.

Uluslararası spor organizasyonlarına ev sahipliği yapan ülkelerde bu organizasyonlara yönelik yapılan yatırımların uzun zaman alması (özellikle altyapısı yetersiz olan ülkelerde) organizasyon öncesi ekonomik büyümeyi arttırırken, ilgili dönem ve sonrasında azalan yatırımlarla birlikte büyüme üzerinde etki azalabilmektedir.

1.2.2.2.2. Mikro Ekonomik Etkiler

Herhangi bir piyasada herhangi bir malın fiyatının belirlenmesi, tüketicinin bu mala ilişkin sağlayacağı maksimum faydaya göre gelirinin ne kadarlık kısmını ayıracağı, malı üreten firmanın üretimini kar maksimizasyonuna göre belirleyeceği piyasa yapısı gibi konular mikro ekonomi içerisinde incelenmektedir.

Bu başlık altında spor sektörünün fiyat-gelir düzeyi, üretim ve tüketim üzerindeki etkileri ile gelir dağılımı üzerinde etkilerine yer verilecektir.

1.2.2.2.2.1. Fiyat - Gelir Düzeyi ile Üretim - Tüketim Üzerinde Etkileri

Bir malın ölçülebilen değişim değeri o malın fiyatını vermektedir. Malın değeri başka bir malın değeri ile ölçülüyorsa nispi fiyat, malın değere para cinsiyle ölçülüyor ve ifade ediliyorsa mutlak fiyat kavramı kullanılmaktadır. Malın fiyatı ise arz ve talebe göre değişmektedir. Spor endüstrisi için tıpkı diğer piyasalarda olduğu gibi arz-talep dengesi oluşmaktadır⁹².

Arz, bir endüstride piyasaya sunulan ürün olarak anlaşılmaktadır. Spor endüstrisinde ürün, somut ve soyut olmak üzere iki şekilde incelenebilir. Somut ürünler,

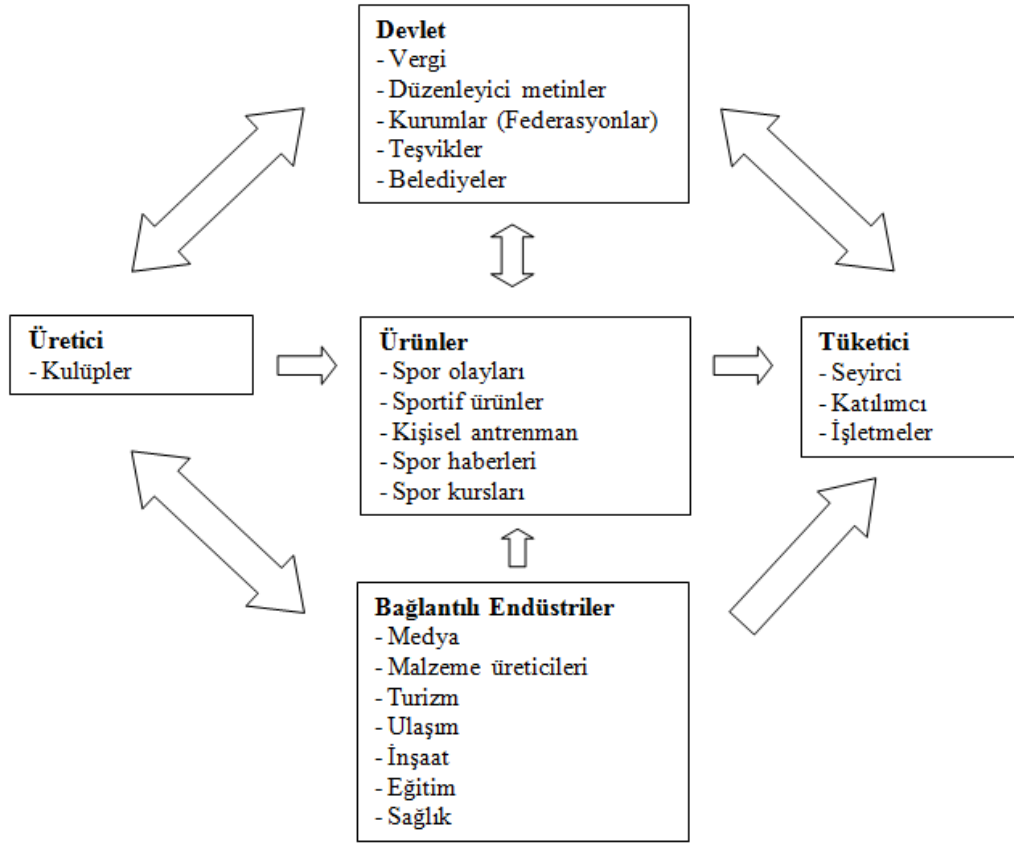
⁹¹ Anadolu Ajansı, "Dünya Kupası'nda İlk Galibiyet Rus Ekonomisinden"
(<https://www.aa.com.tr/tr/dunya/dunya-kupasinda-ilk-galibiyet-rus-ekonomisinden/1173555>)
(12.12.2019)

⁹² Filiz Kutluay vd., "Spor sektörünün Mikro ve Makro Ekonomik Etkilerinin Analizi", *Route Educational and Social Science Journal Vol. 2(3), 2015*, s. 318.

top, ayakkabı, forma gibi elle tutulabilen ürünler olup, soyut ürünler de fiziki olarak ifade edilmeyen, sporun kendisi, karşılaşmanın heyecanı gibi ürünlerdir⁹³.

Talep, spor endüstrisi için sportif malzemelere olabileceği gibi sportif faaliyetleri de olabilir. Spor malzemelerine olan talepte zamanın etkisi faaliyetlere olan talebin etkisinden daha azdır. Çünkü spor malzemelerine olan talebin ikamesi hem fazladır hem de malzemelere ulaşım rahat ve kolaydır. Oysa sportif faaliyetlerin yapıldığı zaman ile sınırlı kalması ve sonrasında neticenin bilinmesinden kaynaklı olarak yaşanan hazzın zayıflaması ve ayrıca medya organlarından takip edilebilirliği talebi etkileyecektir⁹⁴.

Şekil 3. Spor Endüstrisinde Arz-Talep İlişkisinin Yalınlaştırılmış Modeli



Kaynak: Tarafımızdan oluşturulmuştur.

Spor endüstrisinde arz ve talep ilişkisi basit bir modelle şekilde gösterilmiştir. Bu şekile göre spor endüstrisi devlet, üreticiler, ürünler ve tüketiciler ve bağlantılı endüstriler olarak değerlendirilmektedir. Devlet düzenleyici metinler (yasalar), vergiler ve teşvikler aracılığıyla üreticiler, tüketiciler ve diğer sektörlerle doğrudan veya dolaylı olarak etkileşim halindedir. Örneğin; spor kulüplerini desteklemek amaçlı çıkarılan

⁹³Matthew Shank, *Sport Marketing- A Strategic Perspective, Third Edition*, Pearson Education Inc. , USA, 2005, s.5

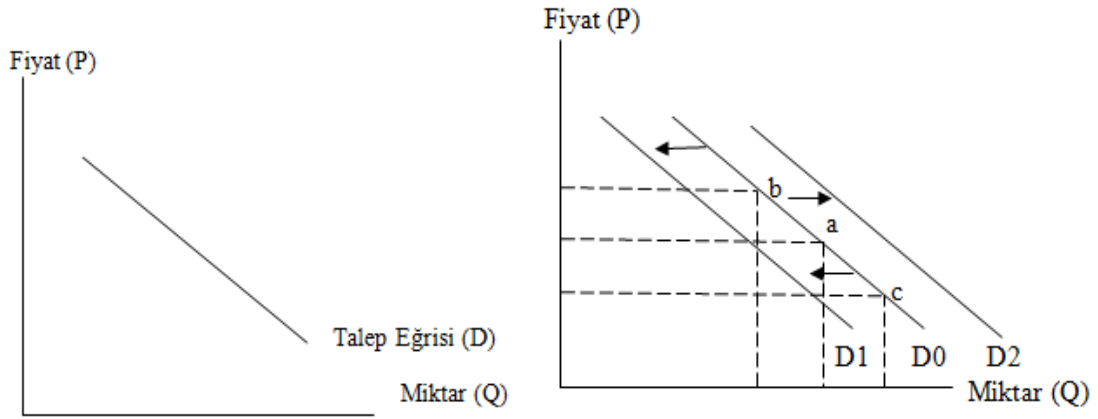
⁹⁴Yavaş, a.g.e., s. 32.

vergisel teşvikler veya spor ürünleri üzerinde uygulanacak vergi indirimleri gerek üretim gerekse de tüketim üzerinde bir genişleme yaratacaktır. Bununla birlikte spor ile bağlantılı olan sektörlerde doğrudan üretici olabildiği gibi spor kulüpleri ile tüketiciler arasında da bir bağ oluşturacaktır.

Spor endüstrisi içerisinde birçok mal üretimi ve hizmet ifasını barındıran geniş bir sektördür. Örneğin spor ekipmanlarının fiyatlandırılması veya profesyonel futbol müsabakalarına giriş için gerekli olan biletlerin fiyatının belirlenmesi konusunda serbest piyasa ekonomisinde kullanılan arz-talep modeli kullanılmaktadır.

Talep belirli piyasalarda ve fiyatlarda satın alınmak istenilen mal ve hizmet miktarıdır. Satın alınan mal ve hizmet miktarını belirleyen en temel etken bu mal ve hizmetlerin fiyatıdır. Fiyata bağlı talep fonksiyonu aşağıdaki şekilde gösterilmiştir.

Şekil 4. Talep Eğrisi ve Talep Eğrisinde Değişimler



Yukarıda yer alan talep eğrisinden anlaşılacağı üzere fiyatta meydana gelen artış ürüne olan talebi düşürecektir. Başka bir ifade ile eğri tüketicilerin her ek bir birim için daha az para ödemeye gönüllü olduklarını gösterir.

Fiyatta meydana gelen değişim eğri üzerinde değişikliğe neden olabilmektedir. Örneğin (D0 talep eğrisi üzerinde) bilet fiyatı artıkça a noktasından (talep edilen bilet azalacağından) b noktasına, veya fiyat düştüğünde a noktasından c noktasına hareket edecektir. Fiyat dışında talebi etkileyen (talep eğrisini değiştiren) diğer faktörler şunlardır; tüketicinin geliri, ikame veya tamamlayıcı malların fiyatı, beklenti, zevk ve tercihler. Örneğin futbol topu fiyatında bir düşüş olması, futbol ayakkabısına olan talebi artırabilir ya da tüketiciler gelirlerinde bir artış beklentisi içerisinde olması sebebiyle gerekli gördüğü spor ekipmanlarına vb spor ürün veya hizmetlere olan talep artabilmektedir. Tüketicinin futbol veya başka spor dallarına merakı talebi

etkilemektedir. Örneğin tüketicilerin futbol yerine satranca yönelmesi, futbol ürünlerine olan talebi azaltacaktır. Bu gibi sebeplerden dolayı talep eğrisi artış (D0'dan D2'ye) veya azalış (D0'dan D1'e) göstermektedir.

$$Q_{tx}=f(P_x, P_c, P_s, Y, E, N, Z)$$

Formülde görüldüğü gibi talep miktarı; malın fiyatına (Px), tamamlayıcı mallarının fiyatlarına (Pc), ikame malların fiyatlarına (Ps), tüketicinin gelirine (Y), tüketicinin beklentilerine (E), tüketicilerin sayılarına (N) ve tüketicilerin zevk ve tercihlerine (Z) bağlıdır.

Talebin fiyat esnekliği, malın talep miktarındaki değişimin fiyatta meydana gelen değişime oranını göstermektedir. Başka bir ifadeyle fiyattaki değişimin talep miktarını ne kadar etkilediğini belirtmektedir.

$$\text{Fiyat Esnekliği (Ep)} = \text{Talep edilen miktardaki \%değişme} / \text{Fiyattaki \%değişme}$$

Yukarıda yer alan formüle göre çıkacak sonuç talebin fiyat esnekliğini ortaya koymaktadır. Buna göre sonuç 1'den büyük ise talep esnek, 1'den küçük ise talep esnek değildir, 1'e eşit ise talep birim esnektir.

Örneğin; Süper Lig'in 2017-2018 sezonunda seyirci ortalaması 12.821, ortalama bilet fiyatı 69,85 TL, 2018-2019 sezonundaki seyirci ortalaması 13.939, ortalama bilet fiyatı 66,74 TL'dir⁹⁵.

$$\text{Talep edilen miktardaki \%değişim} = (13.939 - 12.821) / 12.821 = 0,087$$

$$\text{Fiyattaki \%değişim} = (66,74 - 69,85) / 69,85 = -0,044$$

$$\text{Fiyat esnekliği} = 0,087 / -0,044 = -1,97$$

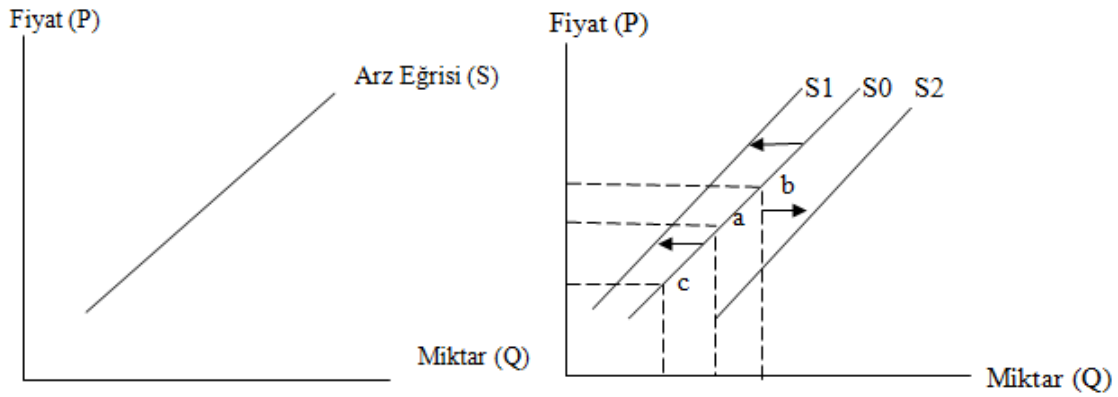
Yukarıdaki ortalama seyirci sayısı ve ortalama bilet fiyatları dikkate alındığında fiyat esnekliğinin mutlak değer olarak 1'den büyük olduğu yani talebin esnek bir yapıda olduğu görülmektedir. Başka bir ifadeyle fiyatta meydana gelecek artış ve azalışlar talep edilen miktarı daha büyük oranda etkilemektedir. Bununla birlikte kişilerin taraftarlık seviyesi yükseldikçe esneklik azalacaktır. Örneğin sınırlı sayıda bilet sunulması fiyat artışı olsa dahi taraftarlar tarafından satın alınabilecektir. Bu durumda elastik olan durum inelastik bir duruma dönüşebilecektir. Talep edilen mal için ikame malların olup olmadığı (futbol müsabakası yerine basketbol müsabakasına gitmek),

⁹⁵ Aktifbank, *Ekolig, Futbol Ekonomisi Raporu 4*, s.45.

yapılan harcamanın tüketici bütçesindeki payı (fiyattaki artışın geliri içindeki payını arttıracığından vazgeçebilmesi) vb. etkenler esnekliği etkileyen faktörlerdir.

Spora ilişkin ürünlerin üretimi ve hizmetlerin sunumu sürecinde firmalar, devlet, federasyonlar, kulüpler, sporcular, ajanslar ve medya yer almaktadır. Mal ya da hizmet arzı belirli zaman aralığında üreticilerin farklı fiyat düzeylerinde ve diğer değişkenler sabitken satmaya hazır oldukları mal ve hizmet miktarını ifade etmektedir.

Şekil 5. Arz Eğrisi ve Arz Eğrisinde Değişimler



Belirli dönem aralığında bir mal veya hizmetin fiyatı arttığında arz edilen miktarda artmaktadır. Örneğin yukarıda yer alan şekilde a noktasında arz edilen futbol topu sayısı ve fiyatı olsun. Arz yasası gereğince fiyatta meydana gelen değişim arzı etkileyeceğinden fiyatların artması ile arz edilen top sayısı artacak (b noktasına) veya fiyatların düşmesi ile arz edilen top sayısı (c noktasına) azalacaktır. Arzı etkileyen çeşitli değişkenler mevcuttur. Üretim maliyetleri temel bağımsız değişken olup, diğer mal ve hizmetlerin fiyatı, teknoloji, fiyat beklentileri, diğer firmalar, vergi ve sübvansiyonlar diğer değişkenler arasındadır.

Arz eğrisinde artış (S0'dan S2'ye) veya azalışlar (S0'dan S1'e) meydana gelebilir. Örneğin; üretim girdi maliyetlerin artışı arzı azaltabilir ya da kazanç açısından bir spor ürünü daha fazla karlılık yaratıyorsa üretim faktörü karlı olana doğru aktarılabilir. Teknolojik gelişmeler ve teknolojinin kullanılması doğrultusunda hem üretim maliyeti azalmış hem de kısa süre daha fazla ürün piyasaya sürülmüş olabileceğinde arz arttırılabilir. Üretim girdilerini etki edecek her türlü vergi politikalarının veya sübvansiyonların da arzı etkileyeceği açıktır.

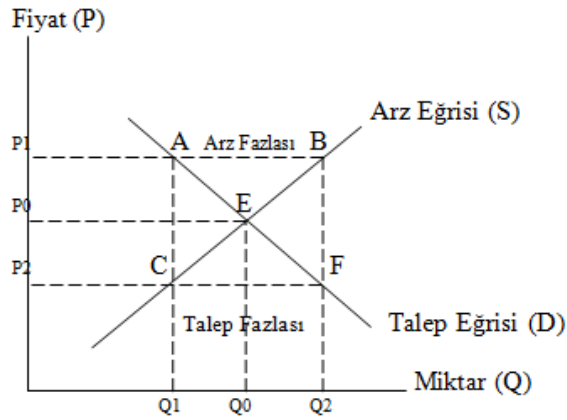
$$Q_{ax}=f(P_x, P_1, P_2, F_1, F_2, T, X, D)$$

Formülde görüldüğü gibi arz miktarı; malın fiyatına (P_x), diğer malların fiyatlarına ($P_1, P_2\dots$), üretim girdi fiyatlarına ($F_1, F_2\dots$), teknolojiye (T), diğer firmaların sayılarına (X) ve diğer faktörlere (D) bağlıdır.

Arz fiyat esnekliği malın fiyatında meydana gelen değişimin, arz edilen miktar üzerinde yarattığı etkiyi ortaya koymaktadır. Arz fiyat esnekliği her zaman pozitif olup, esnekliği etkileyen faktörler; ikame malların varlığı, malın dayanıklı bir mal olup olmaması, üretim maliyetleri, fiyat değişiminden sonraki zamandır.

Belirli bir fiyat seviyesinde arz ve talebin eşitlenmesi piyasa dengesi ile ifade edilir. Başka bir ifade ile tüketicilerin farklı fiyat seviyelerinde satın almak istedikleri mal ve hizmetleri gösteren talep eğrisi ile üreticilerin farklı fiyat seviyelerinde üretmek istedikleri mal ve hizmeti gösteren arz eğrisi kesişmekte ve denge noktası oluşmaktadır.

Şekil 6. Arz ve Talebin Denge Durumu



Yukarıda şekilde görüldüğü üzere arz eğrisi (S) ile talep eğrisinin (D) kesişimlerinde (E noktasında) denge fiyatı ve denge ürün miktarı oluşmaktadır.

Spor endüstrisinde mal ve hizmetlerin fiyatlarının belirlenmesi arz-talep dengesi ile oluşmaktadır. Nitekim talep kısmı sporcular, sporla uğraşanlar, organize edilen spor müsabakalarını izlemek isteyen seyirciler vb (tüketicilerden), arz kısmı spor ekipmanları üreten firmalar, kulüpler, devlet, medya vb (üreticilerden) meydana gelmektedir.

1.2.2.2.2. Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkileri

Mal üretiminin veya hizmet ifalarının neticesinde gerçek veya tüzel kişilerin elde ettikleri parasal kazançlar geliri oluşturmaktadır. Kazancın elde edilmesi için gerekli olan girdiler (giderler) ile amortismanların satış bedelinden çıkarılmasıyla ortaya

çıkan katma değerın işçilere, işverenlere veya sermaye sahiplerine düşen kısmı gerçek veya tüzel kişilerin gelirini oluşturur⁹⁶.

Bir ekonomide belirli bir dönemde ortaya çıkarılan gelirin kişilere, gruplara veya üretim faktörlerine bölüştürülmesi gelir dağılımını ifade etmektedir. Başka bir ifadeyle gelir dağılımı, ekonomide yaratılan toplam gelirin bireyler arasındaki dağılım oranıdır. Gelirin süreklilik göstermesi önemli olmakla birlikte, ekonomide gelirin fazla olması gruplar arasında gelir dağılımı adaletsizliğinin varlığı halinde o ülkenin refahının yüksek olduğunu göstermez⁹⁷.

Bruce Seaman'ın Kuzey Amerika takım sporları ile maaşları belli olan bireysel sporların gelir dağılımını çeşitli ölçümlerle incelediği çalışmada elde ettiği bulgulara göre; takım sporları içerisinde en çok gelir yaratan spor beyzboldur. Üretim işlevinin yüksek olması sebebiyle eşitsiz kazanç dağılımı söz konusudur. 1990 yılındaki verilere göre teniste ve golfte takım sporlarına nazaran daha eşitsiz bir kazanç dağılımı bulunmaktadır. Bir diğer tespit ise zamanla sporcuların sözleşme haklarının artmasıyla kazançlarda eşitsizliğin arttığıdır⁹⁸.

Sportif faaliyetlerin bir kuruluşa bağlı olarak yapılması ve karşılığında sağlanan menfaat ilişkisi neticesinde sporcuların emek pazarı içinde düşünülmesi yanlış olmayacaktır. Buradan hareketle ücretli olan sporcuların (özellikle üst liglerde yer alan ve popüler olan azınlığın) bir çalışanın elde ettiği standart kazancın çok üzerinde gelir elde etmesi sebebiyle kazanç dağılımında bir adaletsizlik olduğu söylenebilir. Sporcuların işçi olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği konusu tartışmalıdır. Nitekim bir işçi ortalama 60-65 yaş ile emekli olabilirken, bir sporcunun (ücret) kazancı performansına bağlıdır. Dolayısıyla zaman aralığı bir işçiye göre daha kısıtlı olacaktır. Bununla birlikte sporcuların emeği karşılığı elde ettikleri kazançlar açısından dahi ulusal anlamda üst liglerden alt liglere doğru gelirmede adaletsizlik gözlemlenebilmektedir.

Gelir dağılımında adaletin sağlanması ve refah seviyesinin yükselmesi, bireylerin spor faaliyetlerine doğrudan veya dolaylı olarak katılımında önemli ekonomik unsurları oluşturmaktadır. Gelir seviyesi yüksek olan bireylerin spor için gerekli olan

⁹⁶ Yakup Kepenek, Nurhan Yentürk, *Türkiye Ekonomisi*, Remzi Kitabevi, 11. Basım, İstanbul, 2000, s.451.

⁹⁷ Şevki Özbilen, *Maliye Politikası*, Ezgi Kitabevi, Bursa, 1998, s.373

⁹⁸ Bruce Alan Seaman, "Cultural and Sport Economics: Conceptual Twins?", *Journal of Cultural Economics*, 27, 2, May 2003, s. 91.

ekipmanları temin etmelerinin yanında sağlıklı beslenme şartlarına sahip olmaları ve boş zamanlarının artması sebebiyle spora katılımı artacaktır.

Spora ilişkin yeni branşların ortaya çıkması, organizasyon sayısının çoğalması, kişilerin boş zamanlarında spora ayırdığı zamanın artması, spor ürünlerin teknolojik gelişmelerle birlikte kalite ve üretim miktarını artması, sporun bölgeselliğinin yanında küresel anlamda da önem kazanması vb. nedenler spor ekonomisini büyük bir hacme ulaştırmıştır. Spor, ülke ekonomisine çarpan etkisi ile katkı yapan ve gelir dağılımı üzerine etki eden önemli bir sektör haline gelmiştir⁹⁹.

1.3. Dünya’da ve Türkiye’de Spor Dalları

Fiziksel ve zihinsel aktivite olan spor, boş zamanları değerlendirmek için yapılan faaliyetler olduğu gibi, rekabetçi ve toplumsal iletişime katkı sağlayan organizasyonlar bütünüdür. Günümüzde spor asıl amacının yanında iktisadi bir boyut kazanmıştır.

Çalışmanın önceki başlıkları altında sporun ekonomik etkiler ile spor sektörün ekonomik boyutları ortaya konulmaya çalışılmış olup bu başlık altında spor dalları katılımcı sayısı, faaliyetin gerçekleştiği zaman ve mekân ve gerekli ekipmanlara göre sınıflandırılarak incelenecektir. Yapılan sınıflandırmayla bir spor dalının birden fazla kategoride yer alması durumunda ilk kategoride ilgili branşa (Örneğin; futbol hem takım sporları hem de toplu sporlar içinde yer alacaktır) ilişkin ya da konu olan branşa (Örneğin; Judo hem bireysel sporlarda hem de dövüş sporlarında yer almaktadır) daha uygun olacak sınıflandırma içinde açıklamalara yer verilecektir. Aynı zamanda sınıflandırmada rekabet içeren spor dalları üzerinde durulacaktır.

1.3.1. Katılımcı Sayısına Göre Spor Dalları

Spor dallarını spor faaliyetini gerçekleştiren kişi sayısına göre sınıflandırmak mümkündür. Bu açıdan sporlar; bireysel sporlar ve takım sporları olarak sınıflandırılabilir. Başlıca bireysel ve takım sporlarının neler olduğu ve bu spor branşlarına ilişkin kurallar bu başlık altında sunulmuştur.

1.3.1.1. Bireysel Sporlar

Bireysel spor dalları, bir kişinin spor aktivitesine dayanan sporlarını ifade eder. Bireysel sporda, mücadeleyi uygun ve gerekli alanda gerçekleştiren sporcu ile birlikte

⁹⁹ Kutluay, a.g.m., s. 320.

sporunun yanında antrenör, teknik heyet vb. kişilerin bulunması ilgili branşı bireysel sporlar dışına çıkarmamaktadır.

Bireysel spor dalları içinde ağırlık antrenmanı, atletizm, bilardo, bilek güreşi, binicilik, bisiklet yarışı, bocce, boks, bowling, çim topu, dart, dövüş sporları, eskrim, go, golf, güreş, halter, jimnastik, judo, kano, kayak, kayaklı koşu, masa tenisi, motor sporları, okçuluk, otomobil yarışı, paten, rodeo, rüzgar sörfü, satranç, savaş sanatları, skeleton, snowboard, squash, su kayağı, sürat pateni, tenis, vücut geliştirme, yüzme yer almaktadır. Aşağıda yer alan tabloda popüler olan bireysel sporlara yer verilmiştir.

Yüzme; su içerisinde belirlenmiş bir mesafede yapılan anlamlı hareketler yüzme eylemini oluşturur. Sportif manada yüzme en kısa zaman içerisinde belirli mesafeleri kat edebilme kabiliyeti olarak tanımlanabilir¹⁰⁰. Sporcular ayak ve kol hareketleri ile belirlenmiş stillerde (kelebek, sırtüstü, kurbağalama, serbest), belirli mesafeleri (kısa mesafe (50-100 metre), orta mesafe (200-400 metre) ve uzun mesafe (800-1500 metre)) ve belirlenmiş kulvarlarda (bir havuzda ayrılmış 8 kulvar mevcuttur) en kısa sürede tamamlamaya çalışmaktadırlar¹⁰¹.

Yüzme sporunda dünyaca ünlü yüzücü İsveçli Sarah Sjöström 2019 Uluslar arası Yüzme Ligi'nden 139.700 dolar kazanç elde etmiştir. Bu lig içinde toplam kazancı 50.000 doların üzerinde olan beş yüzücü bulunmaktadır¹⁰².

Satranç; sporun fiziksel bir aktivite olmasının yanında zihinsel gelişimini ön plana çıkaran bir masa oyunu olan satrançta, karşılıklı iki oyuncu bulunmakta ve sporcular rakip oyuncunun şahını düşürmeyi (mat etmek) hedeflemektedir. 64 kare (8x8) üzerinde 32 taş (her bir oyuncu için 16 (8 piyon, 2 kale, 2 at, 2 fil, Şah ve Vezir)) sıralanmakta ve taşların farklı hareket kabiliyetiyle sporcular tarafından hamleler yapılmaktadır.

Satranç getirisi düşük olan bir spor dalı olarak düşünülmesine rağmen dünyaca ünlü Norveçli büyük usta Magnus Carlsen'in yıllık kazancı 750.000 dolar civarındadır. Sporunun turnuvalardan elde ettiği gelirin yanı sıra sponsorluk, marka anlaşmaları ve

¹⁰⁰ Murat Kaya, *Ankara'da Performans Sporunu Yapan Yüzme Sporcularının Yüzmeye Başlama Nedenleri ve Beklentileri*, Fırat Üniversitesi Sağlık Bilimleri Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Elazığ, 2014, s. 11

¹⁰¹ Reha Alpar, *Yüzme Ve Su Topu Antrenmanlarının Temelleri*, Başbakanlık GSGM Yüzme Atlama-Sutopu Federasyonu, Ankara, 1994, s. 244

¹⁰² WEB_5, (<https://swimswam.com/sarah-sjostrom-tops-isl-season-prize-money-list-with-139-7k-earnings/>) (20.06.2021)

e-spor gelirleri ile birlikte kazancının yaklaşık 2 milyon dolar civarı olduğu tahmin edilmektedir¹⁰³.

Bisiklet; eğlence ve ulaşım aracı olarak kullanılan bisikletin giderek yaygınlaşması neticesinde ulusal ve uluslar arası yarışmalar düzenlenmeye başlanmıştır. Yol bisikleti (250 km civarı mesafelerde), pist bisikleti (veledrom adı verilen pistlerde), dağ bisikleti (off-road arazilerde), cyclo-cross (bisikletin yanında sporcuların bazen bisikleti taşımak zorunda kaldıkları parkurlarda) ve BMX (bisiklet moto-crosu) gibi çeşitli bisiklet çeşitlerine göre bisiklet yarışmaları düzenlenmektedir.

2020 yılında Fransız spor gazetesi L'Equipe'de yayınlanan çalışmaya göre dünyanın en çok kazanan bisiklet sürücüsü Slovakyalı Peter Sagan'dır. Peter Sagan yılda yaklaşık 5 milyon Euro, Kenya doğumlu Chris Froome 4,5 milyon Euro ve Britanyalı Geraint Thomas 3,5 milyon Euro gelir elde etmişlerdir¹⁰⁴.

Atletizm; spor dallarının temeli olarak gösterilen ve dünyanın en eski sporu atletizm teknik kurallar dahilinde metrik ve kronometrik bir spor branşdır¹⁰⁵. Atletizmde sporcuların güç ve yetenekleri ön planda tutulmaktadır. Günümüzde atletizm spor branşı altında düzenlenen oyunlar aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

¹⁰³ WEB_6, <https://www.wealthygenius.com/magnus-carlsen-net-worth/> (20.06.2022)

¹⁰⁴ WEB_7, <https://cyclingmagazine.ca/sections/news/lequipe-publishes-list-of-highest-paid-male-cyclists-in-the-peloton/> (20.06.2021)

¹⁰⁵ Türkiye Atletizm Federasyonu, *Atletizm Teknik Kuralları 2018-2019*, s. 5.

Tablo 14. Atletizmde Yer Alan Oyunlar

Atletizm					
Koşular		Atmalar	Atlamalar	Çoklu Yarışlar	
Tür	Mesafe (metre)				
Engelli Koşu	55	60	Disk atma	Yüksek Atlama	Pentatlon ¹⁰⁶
	100	110			
	400				
Kısa mesafeli	50	55	Çekiç atma	Uzun atlama	Heptatlon ¹⁰⁷
	60	100			
	300	400			
Orta mesafeli	800		Cirit atma	Sırıkla atlama	Dekatlon ¹⁰⁸
	1500				
	1 mil				
	3000				
	Hendekli Koşu				
Uzun mesafeli	5000		Gülle atma	Üç adım atlama	Triatlon ¹⁰⁹
	10000				
	Yarı maraton				
	Maraton				
	Ultra maraton				
Bayrak Koşusu	4x100				Duatlon ¹¹⁰
	4x400				
	4*800				
	İsveç Bayrak Yarışı				

Kaynak: Uluslararası Atletizm Federasyonu resmi sitesi (<https://www.worldathletics.org>)

Tenis; karşılıklı iki kişinin veya ikişer kişilik takımlar halinde belirli ölçülerdeki saha (toprak, çim, sentetik, halı saha, sert yüzey) üzerinde ve sahanın ortasında yer alan file üzerinden topu raket aracılığıyla rakip alana bırakarak puan kazanma şeklinde oynanan spor dalıdır. Puan sistemi sıfır, 15, 30, 40 ve oyun şeklinde tanımlanmış olup, maçlar genellikle 3 set veya 5 set şeklinde oynanır¹¹¹.

Forbes tarafından yapılan araştırmaya göre¹¹² dünyada en çok kazanan sporcular arasında 7. sırada Roger Federer yer almaktadır. Roger Federer 90 milyon dolar kazanç elde ederken, Naomi Osaka 60 milyon dolar ve Serena Williams 41,5 milyon dolar gelir elde etmişlerdir.

¹⁰⁶ Yüzme, atıcılık, binicilik, eskrim ve kros yarışlarının yapıldığı olimpik bir spordur.

¹⁰⁷ Sadece kadınların yarıştığı yedi dalı (100 metre engelli, yüksek atlama, gülle atma, 200 metre koşu, uzun atlama, cirit atma, 800 metre koşu) kapsamaktadır.

¹⁰⁸ 2 gün süre ile 10 oyunun yer aldığı (1. Gün: 100 metre, uzun atlama, gülle atma, yüksek atlama, 400 metre; 2. Gün: 110 metre engelli, disk atma, sıırıkla atlama, cirit atma, 1500 metre) ve derecenin 10 oyun sonrası toplam puana göre belirlendiği bir spordur.

¹⁰⁹ Sporunun ara vermeden yüzme, bisiklet ve koşu gerçekleştirdiği spordur.

¹¹⁰ Koşu, bisiklet, koşu olarak üç branştan oluşan duatlonda, koşu mesafeleri triatlona göre daha fazladır.

¹¹¹ Türkiye Tenis Federasyonu, *Tenis Kuralları*, 2020.

¹¹² FORBES, “Highest –Paid Athletes”, (<https://www.forbes.com/athletes/>) (20.06.2022)

1.3.1.2. Takım Sporları

Takım sporları içinde birden fazla kişiyi barındıran grupların karşılıklı mücadele ettiği sporları kapsar. Bireysel sporların aksine takım sporlarının sosyal çevre ile etkileşiminin daha fazla olduğu ve kişilerin belirli bir uyum içinde hareket etmesi gerektiğinden ortak hareket etme ve düşünme kabiliyetine etki ettiği söylenebilir.

Takım sporları içinde Amerikan futbolu, basketbol, beyzbol, bisiklet yarışı, çim hokeyi, buz hokeyi, futbol, hentbol, körling, kriket, ragbi, su topu, tenis, voleybol yer almaktadır.

Amerikan futbolu; karşılıklı on birer kişilik iki takımın 90 metre boyunda ve 50 metre genişliğindeki bir sahada 15'er dakikalık 4 çeyrek halinde toplam 60 dakika'da kendine has bir topla oynanan bir oyundur. Bir takımda akın, savunma ve özel takım olmak üzere üç grup bulunur. Oyunun amacı takıma verilen dört hakta topu¹¹³ rakibin bulunduğu tarafın sonuna taşımaktır. Şayet verilen dört hakta 9 metrelik kısım aşılsa, takımın dört hakkı yenilenmektedir¹¹⁴. Oyunda sayı kazanmanın bir diğer yolu da topun belirli bir noktadan vurularak direkler arasından geçirilmesi ile olabilmektedir.

Amerikan futbolu başta ABD'de olmak üzere dünya genelinde geniş bir izleyici kitlesine sahiptir. Nitekim Amerikan Ulusal Futbol Ligi (NFL) bugün en değerli ligler arasında yer almaktadır. 2020 yılı için ligin değeri 111,485 milyar dolardır. Lig içerisinde en değerli spor kulübü Dallas Cowboys yaklaşık 6,5 milyar değere sahip olup¹¹⁵, kulüp ayrıca Forbes tarafından hazırlanan rapora göre¹¹⁶ en değerli spor kulüpleri arasında birinci sıradadır. Bu raporda ayrıca 49 spor kulübü arasından 27 tanesinin NFL'de yer alan kulüplerden oluşması oldukça dikkat çekicidir. Dünyanın en çok kazanan sporcuları arasında yer alan Amerikan futbolcularından Dak Prescott (Dallas Cowboys) yıllık 107,5 milyon dolar, Tom Brady (Tampa Bay Buccaneers) yıllık 76 milyon dolar, Patrick Mahomes (Kansas City Chiefs) yıllık 54,5 milyon dolar kazanç elde etmişlerdir¹¹⁷.

¹¹³ Amerikan futbolunun modern (Avrupa) futbolu ile ayrılan özelliği topun el ile taşınmasıdır.

¹¹⁴ Alper Uğraş, Seyfi Savaş, "Bilkent Üniversitesi Amerikan Futbol Takımının Fiziksel ve Fizyolojik Özellikleri", *Gazi Üniversitesi Kırşehir Eğitim Fakültesi, Cilt 6, Sayı 1*, 2005, s. 78.

¹¹⁵ FORBES, "Sports Money: 2021 NFL Valuations", (<https://www.forbes.com/nfl-valuations/list/#tab:overall>) (20.06.2021)

¹¹⁶ Kurt Badenhausen, "The World's Most Valuable Sports Teams 2020", <https://www.forbes.com/sites/kurtbadenhausen/2020/07/31/the-worlds-most-valuable-sports-teams-2020/?sh=5d168f6e3c74> (20.06.2021)

¹¹⁷ FORBES, "Highest –Paid Athletes", (<https://www.forbes.com/athletes/>) (20.06.2022)

Basketbol; beş kişiden oluşan iki takımın uzunluğu 28 metre, genişliği 15 metre engelsiz ve sert bir yüzeye sahip bir sahada her biri 10 dakikalık¹¹⁸ 4 çeyrekten oluşan süre zarfında amacın topu rakip sepete atılması olan bir oyundur. Basketbol topu sektirmek suretiyle el ile oynanmaktadır. Topa sahip takım belirlenen süre içinde hücumu tamamlamalıdır. Şayet süre geçmeden top sepete değmezse top rakip takıma geçmektedir. Sepetten geçen toplar için takımın hanesine 1 sayı (serbest atışlardan), 2 sayı (üç sayı çizgisinin içinden) ve 3 sayı (3 sayı çizgisinin dışından) yazılmaktadır¹¹⁹.

Günümüzde basketbol takım sporları içinde yer alan en popüler spor dallarından birisidir. Özellikle Amerika Ulusal Basketbol Birliği'nin (NBA) dünya genelinde büyük bir izleyici kitlesi bulunmaktadır. Dünyanın en değerli liglerinden biri olan NBA'da yer alan 30 takımın değerleri toplamı 66,05 milyar dolar olup, dünyadaki en değerli spor kulüpleri arasında New York Knicks (5 milyar dolar), Golden State Warriors (4,7 milyar dolar) ve Los Angeles Lakers (4,6 milyar dolar) bulunmaktadır¹²⁰. Ayrıca bu ligde oynayan sporcuların gelirleri de azımsanmayacak tutarlardadır. Yıllık en fazla kazanan basketbolcuları ve kazançları şunlardır¹²¹; LeBron James 96,5 milyon dolar (31,5+65), Kevin Durant 75 milyon dolar (35+44), Stephan Curry 74,5 milyon dolar (34,5+40), Russell Westbrook 59 milyon dolar (33+26) ve James Harden 51 milyon dolar (33+18).

Hentbol; yedi kişilik ikişer takımın 40 metre x 20 metre ölçülerinde bir sahada 30 dakikalık iki yarıdan oluşan sürede rakip kaleye gol atmalarını ve karşı takımında savunma yaparak, karşı atak yapmaları şeklinde gerçekleşen spor dalıdır. Hentbolun kendine has kuralları vardır. Kale sahası (D şeklinde) içine yalnızca kaleciler girebilmektedir. Dolayısıyla şutlar bu çizgi dışından çekilebilir. El ile oynanan bu oyunda topa sahip oyuncu üç adım atabilir ve üç saniye içinde topu elinden çıkarmak zorundadır. Süre sonunda en fazla gol atan takım galip sayılmaktadır¹²².

Dünya genelinde hentbol diğer takım sporları kadar takip edilen bir spor dalı olmamasına rağmen son yıllarda hentbola ayrılan bütçelerin ve hentbolculara yapılan ödemelerin neticesinde bu spor branşının popüleritesinin arttığı söylenebilir. Özellikle Fransa, İspanya ve Almanya'da yer alan spor kulüplerinin bu sporculara yaptığı

¹¹⁸ National Basketball Association (NBA) 'de periodlar 12 dakika olarak oynanmaktadır.

¹¹⁹ Türkiye Basketbol Federasyonu, *Basketbol Oyun Kuralları*, 2018.

¹²⁰ FORBES, "The Business Of Basketball", (<https://www.forbes.com/nba-valuations/list/>) (20.06.2021)

¹²¹ FORBES, "Highest –Paid Athletes", (<https://www.forbes.com/athletes/>) (20.06.2022)

¹²² Uluslararası Hentbol Oyun Kuralları, 2010.

ödemeler dikkat çekicidir. PSG’de yer alan sporculardan Mikkel Hansen’in aylık ücreti 120.000 Euro (yıllık kazancı 2,5 milyon Euro), Luc Abalo’nun aylık ücreti 85.000 Euro (yıllık kazancı 1,25 milyon Euro), Luka Karabatic’in aylık ücreti 75.000 Euro (yıllık kazancı 950.000 Euro), Barcelona’da yer alan sporculardan Aleix Gomez’in aylık ücreti 50.000 Euro (yıllık kazancı 650.000 Euro), Aitor Arino aylık ücreti 50.000 Euro (yıllık kazancı 550.000 Euro) şeklindedir¹²³.

Beyzbol; beyzbolda takımlar dokuzar kişiden oluşmaktadır. Ancak birçok takım oyunlarından farklı olarak sahada (iç saha 27,4x27,4 ve dış saha çapı atıcı noktası olan 28,9 metrelik çeyrek daire) savunma yapan takımdan dokuz kişi atak yapan takımdan bir kişi yer alır. Savunma yapan takımın bir oyuncusu atıcı noktasında, bir oyuncusu atıcının attığı topu yakalamak için hücum yapan rakip oyuncunun arkasında (ana kale), üç oyuncu kalelerde (iç sahanın köşeleri) ve dört oyuncuda dış saha içinde yer alırlar. Savunma yapan takımın atıcısı ve hücum yapan takımın vurucusu kurallara uygun olarak atış ve vuruş (sopa ile) gerçekleştirmelidir. Her bir oyuncu için üç vuruş hakkı vardır. Vuruşun geçerli olması halinde hücum oyuncusu sıra ile kalelere koşar ve tam tur atıldığında sayı alır¹²⁴. Vurucu noktasına başka bir vurucu geçer. Üç vuruşta da ıskı yapılması durumunda vurucu oyun dışı kalır, sırayla üç hücum oyuncusu oyun dışı kalırsa, takımlar yer değiştirir. Oyun bu şekilde dokuz devre sürmektedir. Oyun tamamlandığında en fazla puana sahip takım kazanmış olur¹²⁵.

Amerika’da ortaya çıkan ve daha çok Amerika, Kanada ve Uzak doğu ülkelerinde popüler olan spor dallarından biri olan beyzbolun en üst seviyedeki ligi Büyük Beyzbol Ligi (Major League Baseball) (MLB)’dir. Bu ligde yer alan kulüplerden bazıları dünyadaki en değerli spor kulüpleri arasında sayılmaktadır. New York Yankees (5,25 milyar dolar), Los Angeles Dodgers (3,57 milyar dolar), Boston Red Sox (3,465 milyar dolar), Chicago Cubs (3,36 milyar dolar), San Francisco Cardinals (3,175 milyar dolar) gibi takımların yer aldığı lig 30 takımdan oluşmaktadır. Ligin değeri 57,15 milyar dolardır¹²⁶. MLB’de yer alan kulüplerde oynayan sporcuların yıllık kazançlarının 570.000 dolar ile 37 milyon dolar arasında değiştiği görülmektedir. Ligde yıllık

¹²³ WEB_8, <https://www.sportekz.com/list/highest-paid-handball-players/> (20.06.2021)

¹²⁴ Kale noktalarında (ana kale ve diğerleri) hücum oyuncuları bulunabilmektedir. Bu sebeple bir vuruşta kazanılabilecek maksimum sayı dört olacaktır.

¹²⁵ Türkiye Beyzbol Federasyonu resmi internet sitesi, (<https://beyzbol.gov.tr/>).

¹²⁶ Statista, Major League Baseball franchise value in the United States in 2022, by team, <https://www.statista.com/statistics/193637/franchise-value-of-major-league-baseball-teams-in-2010/> (12.08.2021)

kazançları en yüksek olan oyuncular Los Angeles Angels'de oynayan Mike Trout (37 milyon dolar), New York Yankees'de oynayan Gerrit Cole (36 milyon dolar), New York Mets'de oynayan Jacob deGrom (36 milyon dolar) olmak üzere toplam 14 futbolcunun yıllık kazancı 30 milyon doların üzerindedir¹²⁷.

Ragbi; uzunluğu 100 metreyi ve genişliği 70 metreyi geçmeyecek şekilde çim bir saha üzerinde oval şeklinde bir topla on beşer kişilik iki takım arasında 40 dakikadan iki devre (toplam 80 dakika) oynanan bir oyundur. Bu oyunda hem el hem de ayak kullanılabilirken, ileriye doğru pas yalnızca ayakla yapılabilmektedir. Amaç topu kale çizgisinin arkasına topu ulaştırarak veya kale direkleri arasından topu geçirerek sayı elde etmektir. Topu rakip kale sahasının zeminine ulaştırmak beş sayı (bu sayıyla birlikte, ayrıca iki sayı değerinde bir sayı atma vuruşu da yapılmaktadır), faul neticesinde gerçekleşen penaltı veya top yere çarptıktan hemen sonra ayak ile vuruşla topu kale direklerinden geçirerek gole çevirmek üç sayı değerindedir. Oyun tamamlandığında en fazla sayıya sahip takım kazanmış olur¹²⁸.

Ragbi popüler spor dallarından biri olup profesyonel anlamda Avustralya, Yeni Zelanda, İngiltere, Galler, Papua Yeni Gine ve Fransa'da, yarı profesyonel ve amatör olarak da bazı diğer ülkelerde oynanmaktadır. Özellikle Avustralya'daki Ulusal Ragbi Ligi (NRL) en popüler ragbi ligidir. Bu ligde Manly Sea Eagles'da oynayan Daly Cherry-Evans (yıllık 1,2 milyon Avustralya Doları), St George Illawarra Dragons'da oynayan Ben Hunt (1,1 milyon Avustralya Doları), Sydney Roosters'de oynayan James Tedesco (1,1 milyon Avustralya Doları), Manly Sea Eagles'da oynayan Tom Trbojevic (1,1 milyon Avustralya Doları), Gold Coast Titans'da oynayan David Fifita (1,1 milyon Avustralya Doları) en çok kazanan sporcular arasındadır¹²⁹.

Voleybol; file ile ikiye bölünmüş olan saha (18x9) üzerinde karşılıklı altı kişilik iki takımın, filenin diğer kısmında bulunan rakip alana topu temas ettirmek suretiyle sayı alma amacı ile oynanan bir spor dalıdır. Voleybolda ralli sayı sistemi uygulanmaktadır¹³⁰. Ralliyi alan taraf (sayıyı almakla birlikte) servis kullanan tarafsa servisi kullanmaya devam eder, diğer tarafsa servis o takıma geçer. Takım oyuncuları sahanın kendine ayrılan taraflarında en az bir en fazla üç defa top ile temas edebilirler.

¹²⁷ WEB_9, <https://databases.usatoday.com/mlb-salaries/> (16.08.2021)

¹²⁸ Türkiye Ragbi Federasyonu resmi internet sitesi. (<https://trf.gov.tr/>) (12.08.2021)

¹²⁹ WEB_10, <https://www.zerotackle.com/rugby-league/players/highest-paid-players/> (12.08.2021)

¹³⁰ Ralli; Servis atan oyuncunun servis vuruşundan başlayarak topun oyun dışı olduğu ana kadar oluşan oyun hareketleri dizisi bir rallidir.

Sahanın dışında da temas gerçekleşebilmektedir. Oyun kural olarak el ile oynanmakla birlikte vücudun diğer bölgeleri ile de temas kurallar dâhilinde sayılmıştır. Oyunda üç sete¹³¹ ulaşan takım maçı kazanır. Setler sonucu 2-2 olması halinde 5. set 15 sayı üzerinden oynanmaktadır¹³².

Voleybol dünya genelinde yaygın olarak uğraşılan ve takip edilen spor dallarından biridir. Ülkeler ulusal liglere sahip olup, bunun yanında Uluslar arası Voleybol Federasyonu (FIVB) tarafından birçok uluslar arası organizasyon düzenlenmektedir. FIVB aynı zamanda kıtaların konfederasyonuna da başkanlık etmektedir. Voleybola yönelik düzenlenen organizasyonlar kadınlar ve erkeklere göre kategorilere ayrılmaktadır. Buna göre erkeklerde en yüksek maaşlı voleybolcular¹³³; Wilfredo Leon (1,14 milyon dolar), Earwin Ngapeth (1,35 milyon dolar), Bartosz Kurek (1,1 milyon dolar), bayanlarda en yüksek maaşlı sporcular¹³⁴; Gabrielle Reece (1,14 milyon dolar), Ekaterina Gamova (1,4 milyon dolar), Sheilla Castro (1,16 milyon dolar), Logan Maile Lei Tom (1 milyon dolar), Jordan Larson (1 milyon dolar)'dur.

1.3.2. Spor Faaliyetlerinin Gerçekleştiği Zaman ve Mekâna Göre Spor Dalları

Spor dallarını sınıflandırmada bir diğer kıstas faaliyetin gerçekleştiği zaman ve mekana göre yapılmasıdır. Bu ayrımla faaliyetin zamanına göre popüler olan yaz sporları; golf, tenis, bisiklet, sörf, plaj voleybolu, kış sporları; buz pateni, buz hokeyi, körling, kayak, kızak, snowboard, mekanına göre (indoor) ise basketbol, voleybol, hentbol, masa tenisi, bilardo, boks, yoga, fitness ve vücut geliştirme örnek verilebilir.

1.3.2.1. Yaz Sporları

Golf; özel bir çim saha üzerinde karşılıklı kişi veya takımlar arasında farklı özelliklere sahip sopalar kullanılarak standart ölçülere sahip topun belirlenen çukurlara en az vuruş yapılarak ulaşılmaya çalışılmasını hedefleyen bir spor dalıdır. Bir golf sahasında 18 çukur bulunmaktadır. Her çukurun arasındaki mesafe (90 ila 550 metre) değişmekte sahanın toplam uzunluğunu (5.900 ila 6.400 metre) etkilemektedir¹³⁵.

¹³¹ Bir set 25 sayı ile tamamlanmakla birlikte 2 sayı farkın olması gerekmektedir. Bu durumda 2 farka ulaşana kadar set devam eder.

¹³² Uluslar arası Voleybol Federasyonu (FIVB), *Voleybol Oyun Kuralları 2017-2020*.

¹³³ WEB_11, <https://proiest.com/pro-volleyball-players-salary/> (14.08.2022)

¹³⁴ WEB_12, <https://www.trendrr.net/10369/highest-paid-most-successful-volleyball-player-female-professional-famous-richest/#forward> (14.08.2022)

¹³⁵ Türkiye Golf Federasyonu, *Yeni Başlayanlar İçin Golf*, Muka Matbaacılık, İstanbul, 2005, s. 11.

Kendisine has teknik terimleri olan golf sporunda amaç müsabaka öncesi taraflarca belirlenmiş çukurlara en az atışla ulaşmaktır. Diğer spor branşlarına nazaran golf de rakipler karşı karşıya gelmemekle birlikte oyunun kazanılmasında bireysel beceri ön plandadır. Golf oynanması için gerekli alanın oluşturulması, oyuncular için gerekli ekipmanların teminin masraflı olması bu spor dalının yaygınlaşması açısından engel teşkil ettiği söylenebilir. Dünyaca ünlü Amerikalı golfçü Tiger Woods'un gelirinin büyük bölümü sponsorluk olmak üzere yıllık kazancı 50 ila 60 milyon dolar arasında değiştiği tahmin edilmektedir¹³⁶.

Sörf; dalga sörfü, rüzgar sörfü (tahta üzerinde yelken bulunmakta) ve uçurtma sörfü (paraşüt benzeri bir uçurtma kullanılmakta) olarak farklı şekillerde gerçekleştirilen spor dallarını kapsamaktadır. Sporcular dalgaların ve rüzgarın desteği ile tahta üzerindeki pozisyonu, dengesi vb durumlar dikkate alınarak jürilerce puanlanmakta ve yüksek puanlı olan sporcu müsabakayı kazanmaktadır.

Plaj voleybolu; file ile iki eşit alana ayrılmış doğal veya yapay bir kum saha üzerinde iki kişiden oluşan karşılıklı iki takım arasında oynanan, topu oyun kuralları içerisinde filenin üzerinden geçirmek suretiyle rakip alana aktarmaya çalışarak sayı elde etmeyi (belirli sayı ile seti, belirli set ile de) ve müsabakayı kazanmayı amaçlayan spor dalıdır¹³⁷.

Ulusal ve uluslar arası düzenlenen organizasyonlardan elde edilen kazançlara göre Karch Kiraly (148 kez birinci) toplam 3.210.239 dolar, Sinjin Smith (139 kez birinci) toplam 1.680.623 dolar, Emanuel Rego (86 kez birinci) toplam 2.693.463 dolar kazanmışlardır. Rego'nun birinciliğinin diğer sporculara nazaran daha az olmasına rağmen kazancının yüksek olması ulusaldan ziyade uluslar arası başarılarından kaynaklanmaktadır¹³⁸.

1.3.2.2. Kış Sporları

Buz pateni; bir olimpiyat sporu olan artistik buz pateni, tek kişilik, çift kişilik ve gruplar halinde seçilen müziğe uygun olarak atlayış, dönüş kaldırış ve benzeri hareketler ile jüri tarafından puanlama sistemi kullanılarak kazananın belirlendiği bir spor dalıdır.

¹³⁶ WEB_13, <https://www.celebritynetworth.com/richest-athletes/richest-golfers/tiger-woods-net-worth/> (21.11.2021)

¹³⁷ FIVB, *Plaj Voleybolu Oyun Kuralları 2017-2020*, s.7.

¹³⁸ WEB_14, <http://www.bvbinfo.com/leader.asp> (21.11.2022)

Artistik patenin yanında senkronize buz pateni¹³⁹, hız pateni¹⁴⁰ ve kısa mesafe hız pateni¹⁴¹ branşları da mevcuttur.

Buz patencilerin kazançları organizasyonda kazanılan ödüller, prova ve performans ödülleri, özel gösteriler, sponsorluk gelirleri, antrenörlük gelirleri gibi çeşitli kazanç kaynakları ile arttırılabilmektedir. Japon buz patenci Yuzuru Hanyu 2016-2017 Dünya Şampiyonasında 1 milyon dolar ödül kazanmış ve bunun tanınırlığı ile kendisinin sponsorluk gelirlerinde (yaklaşık 13 milyon dolar) artış olmuştur¹⁴².

Buz hokeyi; kaleci dahil 6'şar kişilik iki takımın buzla kaplanmış bir alanda kıvrık uçlu bir sopa yardımıyla sert bir lastik diski karşı takımın kalesine kadar sürüp bu kaleye diski sokmak amacıyla oynanan yüksek tempolu ve sert bir oyundur¹⁴³. Bir müsabaka 15 veya 20 dakikalık üç periyottan oluşmakta ve bu sürede en çok sayı elde eden takım galip gelmektedir.

Buz hokeyi Kanada, Rusya, İsveç, Finlandiya ve ABD'de popüler olarak oynanmaktadır. Dünyaca tanınmış buz hokeycilerinin çoğunun NHL'de (Ulusal Hokey Ligi) yer aldığı görülür. Connor McDavid (Edmonton Oilers) 15 milyon dolar (2 milyon maaş, 13 milyon imza parası), Erik Karlsson (San Jose Sharks) 14,5 milyon dolar (5,5 milyon maaş, 9 milyon imza parası), Artemi Panarin (New York Rangers) 13 milyon dolar (1 milyon maaş, 12 milyon imza parası) yıllık kazançları bulunmaktadır¹⁴⁴.

Körling; 4'er kişilik iki takımın 42x4,3 ebatlarındaki buz bir pist üzerinde karşılıklı, kaya olarak adlandırılan granitten yapılmış dairesel taşın kaydırılarak pistin üzerinde bulunan iç içe halkaların merkezine yerleştirilmesini hedefleyen spor dalıdır. Her oyunda 16 atış yapılmakta (toplam 8 oyuncu 2 atış yapmaktadır) ve halkalardaki puanlama sonucunda en çok puanı toplayan takım oyunu kazanmaktadır. On oyun sonunda üstün olan takım galip sayılmaktadır¹⁴⁵.

Körling Kanada, Finlandiya ve ABD'de yaygın olarak oynanmakta ve takip edilmektedir. 2017-2018 döneminde Jennifer Jones (Kanada) 153.798 dolar, Niklas

¹³⁹ 8 ila 16 sporcunun belirlenen hareketleri senkronize bir şekilde gerçekleştirmesi gerekmektedir.

¹⁴⁰ Sporcuların buz pisti üzerinde birbirlerine karşı yarıştıkları ve mesafeyi en hızlı şekilde tamamlamayı amaçlayan bir spor branşıdır.

¹⁴¹ Kısa mesafe hız pateni, hız pateni ile aynı olup belirlenen mesafenin kısa olmasından kaynaklı olarak spor branşından farklılaşmaktadır.

¹⁴² WEB_15, www.sportekz.com/money/yuzuru-hanyu-net-worth (13.12.2022)

¹⁴³ Türkiye Buz Hokeyi Federasyonu Resmi İnternet Sitesi (www.tbhf.org.tr) (20.11.2021)

¹⁴⁴ WEB_16, <https://www.spotracc.com/nhl/rankings/cash/> (21.11.2021)

¹⁴⁵ Türkiye Millî Olimpiyat Komitesi Resmi İnternet Sitesi (www.olimpiyatkomitesi.org.tr) (21.11.2021)

Edin (İsveç) 132.775 dolar, Brad Gushue (Kanada) 124.760 dolar, Kevin Koe (Kanada) 112.800 dolar kazanç sağlamışlardır¹⁴⁶.

1.3.2.3. Kapalı (İç) Mekan Sporları

Masa Tenisi; belirli ölçülerde ve yükseklikte bir masa üzerinde karşılıklı olarak tek veya çift kişilik, raketler yardımıyla file üzerinden masanın karşı tarafına topu (çapı 40 mm) geçirmek ve sayı kazanmak suretiyle oynanan bir oyundur. Her oyun 3 veya 5 set üzerinden oynanabilir. Bir set 11 sayı ile bitmektedir. Tıpkı voleybol ve tenis de olduğu gibi setin bitmesi için rakip karşısında en az iki fark olmalıdır. Oyunun kazanabilmesi için belirlenen set sayılarında üstünlük sağlanmalıdır.

Günümüzde masa tenisi özellikle Asya ülkeleri, Avrupa ve Amerika'da olmak üzere dünya genelinde oldukça yaygındır. Masa tenisinde sporcuların kazancı turnavadaki ödülleri veya maç sonucuna göre değişmektedir. Bunun yanında sporcuların performansı, başarısı ve popülerliği ile birlikte sponsorluk gelirleri bulunmakta ve kazançları artmaktadır.

Bilardo; bir iç mekan sporu olan bilardo kendine has bir masa üzerinde bilardo sopası (ıstaka) ile toplara vurularak gerçekleştirilmektedir. Bilardo masası delikli veya deliksiz (cepli veya cepsiz) olmakta ve bunun neticesinde bilardoda farklı şekillerde oyunlar bulunmaktadır. Amerikan bilardosu olarak bilinen 8 top ve snooker cepli bilardoya, 3 top ise cepsiz bilardoya örnek verilebilir.

8 top bilardoda 16 top (7 düz renk, 7 çizgili, 1 siyah, 1 beyaz) bulunmaktadır. Tek kişi veya takım halinde karşılıklı olarak oynanabilen bilardo, topların masa üzerine belirlenmiş şekilde dizilmesi ve beyaz topun diğer toplara vurdurulması ile başlar. Deliğe girecek ilk top takımların hangi toplarla devam edeceğini belirler. Farklı oynanış biçimleri olsa da temel olarak renk grubunu tüm deliklere yerleştiren takım son top olan 8 numaralı topu atış yaparak cebe sokarsa oyun tamamlanır. Snooker'da ise 22 top bulunmakta ve bu toplar belirli puanlarla değerlendirilmektedir. Oyun sırasıyla sarı top (2 puan), yeşil top (3 puan), kahverengi top (4 puan), mavi top (5 puan), pembe top (6 puan) ve siyah top (7 puan) olarak ceplere yerleştirilmeye çalışılmakta ve her hedeften önce bir kırmızı top (1 puan) ceplere sokulmalıdır. En fazla puana sahip olan oyuncu oyunu kazanmış sayılır. 3 top'ta, beyaz, sarı ve kırmızı olmak üzere üç top bulunmakta ve rakipler kırmızı top hariç iki toptan birini kullanmaktadır. Sayı alınabilmesi için

¹⁴⁶ WEB_17, <https://www.tsn.ca/2017-18-wct-money-list-1.838171> (21.11.2021)

seçilen topun diğer toplara değmesi gerekmektedir. 3 top benzeri diğer bir oyun 3 banttır. 3 bant'ta ise seçilen top en az üç banda çarpıtılmak suretiyle diğer toplara temas sağlanılmalıdır.

Bilardo oyuncularının kazancı turnuvadaki ödüller ve dünya sıralamasına göre değişmektedir. Bunun yanında sporcuların performansı, başarısı ve popülerliği ile birlikte sponsorluk gelirleri bulunmakta ve kazançları artmaktadır.

1.3.3. Gerekli Ekipmanlara Göre Spor Dalları

Spor dalları sınıflandırmasında kullanılabilen bir diğer durum, spor faaliyetinin gerçekleşmesi açısından gerekli olan ekipmanlardır. Spor faaliyeti açısından her spor dalı için farklı özelliklerde ekipman gerekirken bu başlık altında spor dalı için temel olan üzerinden hareket edilecektir. Basketbol için gerekli ekipman top, motor sporları için motorlu taşıt, e-spor için internet ve/veya bilgisayar vb. örnekler verilebilir.

1.3.3.1. Toplu Sporlar

Gerek bireysel gerek takım olarak yapılan spor faaliyetlerinin bir çoğunda kullanılan esas ekipman toptur. Topun kullanımı kişiye hız, beceri ve çevikliği sağladığı gibi takım oyunu olarak da işbirliği yapmayı, taktiksel gelişimi ve uyumu arttırmaktadır.

Basketbol, futbol, voleybol, hentbol, tenis, masa tenisi, badminton, golf, amerikan futbolu, bilardo, polo, beyzbol, ragbi, su topu, kriket popüler toplu sporlardır.

Badminton; kendine has üzerinde tüy bulunan bir topla oynanan ve rakiplerin file ile iki eşit alanda raket kullanılarak topu diğer alana atması ile topun geri gelmemesi neticesinde sayı alınması hedeflenen bir oyundur. Bir set 21 sayı ile tamamlanmaktadır. Ancak seti kazanmak için rakip ile aradaki fark iki sayı olmalıdır. Eşitlik 29. sayıya kadar bozulmaz ise set 30'a ulaşıldığında tamamlanır. Oyunlar genellikle 3 set üzerinden oynanır ve iki seti alan oyunu kazanmış sayılır¹⁴⁷.

Asya ülkelerinin (Çin, Hindistan, Malezya, Endonezya) bir çoğu badmintonda başarılar elde etmiş olmakla birlikte, Avrupa ülkelerinde de (İngiltere, Danimarka, İspanya) badminton takip edilen bir spor dalıdır. Kento Momota (Japonya) 506.900 dolar, Chen Yu Fie (Çin) 387.875 dolar, Tai Tzu Ying (Tayvan) 307.700 dolar yıllık gelir elde etmişlerdir¹⁴⁸.

¹⁴⁷ Türkiye Badminton Federasyonu Resmi İnternet Sitesi (<https://badminton.gov.tr/>) (21.11.2021)

¹⁴⁸ WEB_18, www.sportingfree.com/badminton/highest-paid-badminton-players/ (02.07.2022)

Polo; İngilizlerin Afganistan ve Hindistan işgalinden sonra bu sporla tanışması ve yaygınlaşması, sporu İngilizlerle özdeşleştirmiştir¹⁴⁹. Polo, at üzerinde olan dörder kişilik iki takım arasında çim saha üzerinde 10 cmlik bir topa kendine has bir sopayla sürülerek (vurularak) karşı takımın kalesine gol atmayı amaçlayan bir spordur. Bir oyun 6 devreden oluşur ve en fazla gole sahip takım maçı kazanmaktadır. Uluslar arası olarak düzenlenen Polo Dünyası Kupası üç yılda bir yapılmakta ve bu turnuvalarda Brezilya ve Arjantin'in üstünlükleri bulunmaktadır. Sporcuların turnuvalara katılımı ve başarılarıyla kazançlarının değiştiği ve popülerlikle kazançlarının 100.000 ila 5 milyon dolar arasında değiştiği söylenebilir¹⁵⁰.

Su topu; 25x33 metre ebatlarındaki bir havuzda 7 kişiden oluşan karşılıklı iki takımın yüzerek ve el ile oynayarak topu karşı takımın kalesine sokarak gol atmayı amaçladıkları bir takım oyunudur. 8 dakikalık 4 periyot oynanan müsabakada iki yarı bulunur. Süre sonunda skor olarak önde olan takım müsabakayı kazanmaktadır.

Kriket; 11'er kişilik karşılıklı iki takım arasında oynanan beyzbola benzer bir oyun olan kriket, ortasında 20 metre uzunluğunda bir alan olan oval bir saha üzerinde oynanır. Kura ile atıcı ve vurucu takım belirlenir. Vurucu takımdan iki kişi alanın uçlarında yer alan wicket adı verilen direklerin önünde pozisyon alır. Atıcı takımın amacı wicketları topu atarak devirmek, vurucu ise topun wicketa değmesini engellemektir. Topun karşılanmasından sonra eğer top direk saha dışına çıkarsa 6 run (puan), zemine çarpıp çıkarsa 4 run, atıcı takım tarafından yakalanırsa 1 run elde edilir. Eğer atıcı takım topu hava yakalarsa vurucu takım oyuncusu oyun dışında kalır. Şöyle ki vurucular karşılıklı koşularını tamamlamadan vurucu takım topu yakalar ve wicket devirirse sayı olmaz ve vurucu takım oyuncusu oyun dışı kalır. 10 oyuncunun takım dışı kalmasından sonra takımlar yer değiştirmektedir. Diğer takım içinde 10 oyuncu oyun dışı kalırsa maç biter ve run puanı yüksek olan oyunu kazanır.

Kriket, Avustralya, Hindistan, Pakistan, İngiltere ,Yeni Zelanda ve Srilanka gibi ülkelerde yaygınlaşmış ve takip edilen popüler bir spor dalıdır. Virat Kohli (Hindistan) 28 milyon dolar (4 milyon dolar maaş, 24 milyon dolar sponsorluk), MS Dhoni (Hindistan) 14 milyon dolar (3,5 milyon dolar maaş, 10,5 milyon dolar sponsorluk),

¹⁴⁹ Ünsal Tazegül, "Farklı Toplumlarda Polo Sporunu", *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırma Dergisi Cilt:6, Sayı:3, 2017, s. 2160.*

¹⁵⁰WEB_19, <https://playersbio.com/famous-polo-athletes/> (21.11.2022)

Rohit Sharma (Hindistan) 10 milyon dolar (3 milyon dolar maaş, 7 milyon dolar sponsorluk) yaklaşık yıllık gelir elde etmektedir¹⁵¹.

1.3.3.2. Dövüş Sporları

Hız, güç ve çevikliğin ön planda olduğu rakiplerin karşılıklı olarak yakın temas içinde olduğu gösteri veya rakibi mağlup etmenin amaçlandığı boks, karate, kung fu, kickbox, tekvando, judo, güreş vb spor dalları dövüş sporları olarak sınıflandırılmaktadır.

Boks; hakem yönetiminde ring adı verilen bir alan üzerinde karşılıklı iki kişinin yumruklaşarak (eldivenlerin beyaz bölgesiyle) birbirlerine karşı nakavt veya puan elde ederek galip gelmeyi amaçladıkları dövüş sporudur. 12 raunttan oluşan müsabakada her raunt 3'er dakika sürmektedir. Orta hakem maçı yönetirken 5 yan hakem kurallara uygun olarak yapılan vuruşlara puan vermektedir. 12 raunt sonunda (nakavt veya orta hakemin taraflardan birinin oynayamayacağına karar vermesi dışında) en fazla puan elde eden boksör müsabakayı kazanmaktadır.

Boksun dünya genelinde yüksek bir izleyici kitlesi bulunmaktadır. Canelo Alvarez 90 milyon dolar, Tyson Fury 62 milyon dolar, Jake Paul 38 milyon dolar yıllık yaklaşık kazanç elde etmektedir¹⁵².

Karate; teknik bir dövüş sporu olan karate Kihon, Kata ve Kumite olarak üç temel bölüme ayrılır. Kihon teknik çalışmaları, kata hayali/gerçek bir kişiye karşı performans gösterisini, kumite ise kihon ve katada öğrenilen teknikleri rakibe karşı uygulamayı ifade eder. Bireysel veya takım olarak, belirlenmiş saha üzerinde puan toplamayı (rakibin belirli bölgelere uygulanan el ve tekme vuruşları gibi) hedefleyen karatede orta hakem maçı yönetmektedir. Müsabaka süresinin tamamlanmasıyla en fazla puan toplayan sporcu müsabakayı kazanmaktadır.

Kung fu; karate ile benzer bir dövüş sporu olan kung fu Çin'de ortaya çıkmıştır. Kung fu dövüş ve savunma üzerine kurulu olmasının yanında derin felsefik bir düşünce de barındıran bir spor dalıdır. Dünya'da Kung fu Wushu Fedeasyonu altında yer almaktadır. Wushu'da taraflar karşılıklı olarak seri, sert el ve ayak hareketleriyle rakibin belirli bölgelerine hedef alarak belirlenen sürelerde puan toplamaktadır

¹⁵¹ WEB_20, www.sportekz.com/list/highest-paid-cricketers-2020/ (21.11.2021)

¹⁵² FORBES, "Highest –Paid Athletes", (<https://www.forbes.com/athletes/>) (20.06.2022)

Güreş; tarafların birbirine vurmadan birbirlerini yenmeye çalıştıkları bir dövüş sporu olan güreş ulusal anlamda da farklı isimler ve stillerle icra edilmiştir. Nitekim bunlar; yağlı güreş, sumo güreşi, Moğol güreşi gibi adlarla karşımıza çıkmaktadır. Uluslar arası anlamda ise olimpiyatlarda greko-romen ve serbest güreş stilleri yer almaktadır. Greko-romen stilinde ayaklara ve bacaklara dokunulmadan bir diğer ifadeyle belin üst kısmıyla oyun taktik edilirken, serbest güreş stilinde çelme takma, çapraz vurma gibi belden altı müdahaleler de kurallara uygundur¹⁵³.

Güreş belirlenmiş süreler (üç devre ve her devre ikişer dakika) ve standart alan (minder) üzerinde karşılıklı iki rakibin birbirlerine vurmadan üstünlük sağlaması (tuş ederek, teknik üstünlükle (6 puan fark), sayı ile galibiyet gibi) neticesinde kazananın belirlendiği bir spordur. Müsabaka orta hakem kontrolünde gerçekleştirilmekte ve sayı hakemiyle işbirliği içinde puanlama yapılmaktadır¹⁵⁴.

1.3.3.3. Motor Sporları

Motorlu araç kullanılmak suretiyle gerçekleştirilen spor dallarının genel adı motor sporlarıdır. Bugün ulusal ve uluslar arası anlamda birçok motor sporu organizasyonu bulunmaktadır. Bunlardan belli başlı olanlar Formula 1 (F1), MotoGP, Nascar, Off-road, ralli, kamyon yarışlarıdır.

Formula 1; Uluslar arası Otomobil Federasyonu (FIA) tarafından her yıl düzenlenen ve her bir yarışa Grand Prix (23 pist) denilen, pilot ve takım olarak katılan en üst düzey dünya otomobil yarışı organizasyonudur. Yarışlar dünya genelinde gerek yerinde gerekse de görsel medya üzerinden ilgi ile takip edilmektedir.

2021 sezonu boyunca yaklaşık toplam 1,55 milyar kişi ekran başında F1'i takip ettiği, bireysel izlenme sayısının 445 milyon, yarışlara gelen seyirci sayısının toplam 2,69 milyon olduğu ve Türkiye Grand Prix'i'ne yaklaşık 190.000 seyircinin katıldığı yapılan açıklamalarla haberlerde yer almıştır¹⁵⁵. Bununla birlikte F1 pilotlarının 2022 yılına ait kazançlarına ilişkin gündemde farklı tutarlar yer alırken yaklaşık olarak Lewis Hamilton'ın (Mercedes) 40 milyon dolar, Max Verstappen'in (Red Bull) 35 milyon

¹⁵³ Türkiye Güreş Federasyonu Resmi İnternet Sitesi (<https://tgf.gov.tr/>) (18.11.2021)

¹⁵⁴ Uluslar arası Güreş Federasyonları Birliği, *Uluslar arası Güreş Kuralları*, 2011, s. 29, 32, 37 ve 41.

¹⁵⁵ WEB_21, <https://tr.motorsport.com/f1/news/f1-2021-rakamlarini-aciklandi-abu-dhabi-gpyi-1087-milyon-tv-izleyicisi-takip-etti> (21.05.2022)

dolar ve Fernando Alonso'nun (Alpine) 20 milyon dolar maaş aldıkları tahmin edilmektedir¹⁵⁶.

MotoGP; özel olarak tasarlanmış motosikletlerle Uluslar arası Motosiklet Federasyonu (FIM) onaylanan pistlerde pilot ve takım olarak yarışıldığı, yarış sonunda dereceye göre puan toplandığı dünyanın en üst düzey ve en prestijli motosiklet yarışıdır. Dünya genelinde 92 milyonu canlı olmak üzere, 400 milyonu aşkın kümülatif izleyici MotoGP'yi takip etmektedir¹⁵⁷. 2021 yılı için MotoGP pilotların yıllık asgari kazançları Marc Marquez (Repsol Honda) 12 milyon dolar, Valentino Rossi (Petronas Yamaha Sepang) 10 milyon dolar, Mavericks Vinales (Monster Yamaha) 8 milyon dolar şeklindedir¹⁵⁸.

1.3.3.4. Su Sporları

Suyun içinde, suyun altında veya üstünde gerçekleştirilen sporların genel adı su sporlarıdır. Başlıca su sporları; yüzme, su topu, kano, rafting, sörf, yelken, dalış, sualtı futbolu ve sualtı hokeyidir.

Kano; kano sporu genel olarak akarsular üzerinde gerçekleştirilen Amerikan Yerlileri'nin teknelerine benzer yapıya sahip, farklı yapılarda tekneler ve küreklerle gerçekleştirileştirilen, belirlenmiş mesafeleri en kısa sürede tamamlamayı amaçlayan bir spor dalıdır¹⁵⁹. Kano ve Kayak tekneler birbirinden farklılık arz eder. Örneğin kayakta kürek çift taraflı, kano da ise tek taraflıdır. Bununla birlikte kano sporu durgunsu kano, akarsu slalom, dragon bot ve deniz kanosu gibi çeşitli branşlarda gerçekleştirilmektedir¹⁶⁰.

Rafting; debisi yüksek akarsular üzerinde, raft adı verilen botlar üzerinde 4 veya 6 kişilik takımlar halinde gerçekleştirilen bir nehir sporudur. Bu sporun amacı çeşitli engellere karşı (kayalar, akıntılar vb) botu devirmeden ilerlemektir. Dolayısıyla parkurun zorluk derecesi engeller dikkate alınarak kolaydan zora doğru (1'den 6'ya kadar) sıralanmaktadır. Rafting üç ayrı branştan oluşur. Bunlar; sprint (zamana karşı

¹⁵⁶ WEB_22, <https://racingnews365.com/revealed-2022-f1-driver-salaries> (13.05.2022)

¹⁵⁷ Ricardo Tafa, "The MotoGP Audience: Who and Where Are The Fans" <https://rtrsports.com/en/blog/motogp-audience-fans/> (13.05.2022)

¹⁵⁸ WEB_23, <https://www.sportekz.com/motogp/riders-salaries/> (13.05.2022)

¹⁵⁹ Burcu Parmak, "Su Sporları", *Yıldız Takımı*, Eylül 2019, s.23.

¹⁶⁰ Türkiye Kano Federasyonu Resmi İnternet Sitesi, (<http://www.turkaf.org.tr/>) (22.09.2022)

yarışılmakta), slalom (iki denemeden en hızlı olan kabul edilmekte) ve nehir iniştir (süresi uzun ve zorluk derecesi yüksek)¹⁶¹.

Sualtı futbolu; su altı sporlarından bir olan sualtı futbolu, palet, şnorkel gibi ekipmanlarla yüzme havuzunun dibinde gerçekleşen, 13 kişilik (yalnızca beş kişi havuzda) iki takım arasında kendine has topun su altından götürülerek (oyuncu pas vererek topu elinden çıkarabilir veya nefes almak için su yüzeyine çıkarsa topu bırakabilir) karşı takımın kalesine 10'er dakikadan oluşan iki devrede gol atılmasını amaçlayan ve süre sonunda en yüksek skora sahip takımın müsabakayı kazandığı bir spor dalıdır¹⁶².

Sualtı hokeyi; su altı sporlarından bir olan sualtı hokeyi, palet, şnorkel gibi ekipmanlarla yüzme havuzunun dibinde gerçekleşen, altı kişilik (ayrıca dört yedek) iki takım arasında su altı hokeyi sopası ile pak denilen topun sürülerek karşı takımın kalesine 15'er dakikadan oluşan iki devrede gol atılmasını amaçlayan ve süre sonunda en yüksek skora sahip takımın müsabakayı kazandığı bir spor dalıdır¹⁶³.

1.3.3.5. Hava Sporları

Hava sporları havada gerçekleştirilen sportif faaliyetlerinin genel adıdır. Türkiye Hava Sporları'nca tanımlanan hava sporu; yamaç paraşütü, hava modelciliği, insansız hava araçları, yelkenkanat, paramotor, paraşüt, planör, motorlu planör, microlight, motorlu yelkenkanat, ultralight, akrobasi, sıcak hava balonu gibi branşlara ayrılmaktadır.

Yamaç Paraşütü; motor gücü olmaksızın gerekli ekipmanlarla (paraşüt, kask vb) yüksek tepelerden hava yardımıyla yükselebilen, yönlendirilebilen paraşüt ile en uzak mesafeye ulaşmak amaçlanan bir hava sporu dalıdır. Genellikle hobai amaçlı olarak yapılan ve yaygınlaşan yamaç paraşütü için akrobasi, hedef yarışları ve mesafe yarışları organize edilmektedir.

Paraşüt; serbest paraşüt güvenlik önlemlerine dair kuralları haricinde başkaca bir prosedürü bulunmayan serbest atlayıştır. Askeri ve Sivil paraşütçülük olarak iki ana

¹⁶¹ Fatih Bektaş, Gülşen Karaman, Olcay Mülazımoğlu, Vedat Ayan, "Yeni Bir Spor Disiplini Olarak Raft-Oryantiring Organizasyonunun İncelenmesi", *Selçuk Üniversitesi Beden Eğitimi ve Spor Bilim Dergisi*, 14(2), 2012, s. 250.

¹⁶² WEB_24, http://www.underwaterfootball.com/the_official_rules.html (22.09.2022)

¹⁶³ Dünya Su Altı Federasyonu, *Uluslar arası Sualtı Hokeyi Kuralları*, Cilt 2(2), Temmuz 2011, s. 5, 6, 21.

gruba ayrılan serbest paraşütten sivil paraşüt içinde hedef paraşütçülüğü, stil atlayışı, sky surf, freefly gibi çeşitli yarışlar bulunmaktadır.

Yelkenkanat; üçgen şeklinde bir iskeletin kumaşla kaplanması ile oluşan kanatlardan ve alt kısımda pilotun tutunma ve yönlendirme düzeneğinin bulunduğu motorsuz hava aracının, yüksek tepeden koşarak veya başkaca unsurlarla kalkış yapılarak hedefe ve mesafeye ulaşmayı amaçlayan ekstrem bir hava sporudur.

1.3.3.6. Elektronik Spor (E-Spor)

Bir spor olup olmadığı konusunda tartışmalar bulunan elektronik spor, dijitalleşme ile yaygınlığı artan özellikle genç kitlenin etkisini çeken bilgisayar oyunları üzerinde bireysel veya takım olarak rekabet gerçekleştirilen yeni bir spor dalıdır. Günümüzde Avrupa’da birçok spor kulübünün (PSG, Manchester City, Schalke 04 gibi) espor takımları bulunmaktadır. Ülkemizde Galatasaray, Fenerbahçe, Beşiktaş ve diğer espor takımları da faaliyet göstermektedir.

E-spor spor endüstrisi içindeki tıpkı futbolda olduğu gibi kendi ekonomik alanını oluşturmaya başlamıştır. Nitekim sporcuların elde ettiği gelirler, takımların kazançları, oyun üreticileri, organizatörler, sponsorlar, seyirciler, yayıncılar ve birçok unsuru barındıran bir endüstri olarak değerlendirilmektedir.

E-spor platformlarının sporcuların, izleyicilerin talep ve eğilimi dikkate alındığında geleneksel sporların oyunlarının yanı sıra özellikle üç ana oyun türünün ön plan çıktığı görülmektedir. Bunlar First Person Shooter (FPS-Birincil Nişancı), Real Time Strategy (eş zamanlı strateji) ve Massively Multi-User Online Role Playing (çevirimiçi çok oyunculu rol yapma) oyunlarıdır¹⁶⁴.

2021 yılı itibariyle e-spor pazarının büyüklüğü 1,28 milyar dolar, E-spor içinde en büyük paya sahip gelir kalemi 641 milyon dolar ile sponsorluk gelirleri oluşturmaktadır. Bunun yanında diğer gelir kalemi olan medya hakları 192 milyon dolar’dır. Çin yaklaşık beşte birlik oranla bu sektörde en büyük paya sahip ülkedir¹⁶⁵. Bununla birlikte yayıncı ve izleyici sayısının ciddi boyutlara ulaşması sporun (sektörün) hızla büyüdüğünü göstermektedir.

¹⁶⁴ Engin Boztepe, Ahmet Atalay, “E-Spor Endüstrisi ve Ekonomik Çıktıları Üzerine Bir Değerlendirme”, *Journal of Accounting Finance and Auditing Studies*, 6(3), July 2020, s. 25.

¹⁶⁵ Statista, eSports market revenue worldwide from 2020 to 2025, (<https://www.statista.com/statistics/490522/global-esports-market-revenue/>) (22.09.2022)

En çok gelir elde eden erkek e-spor oyuncuları Danimarkalı Johan Sundstein kariyeri boyunca yaklaşık 7,184 milyon dolar, Finlandiyalı Jesse Vainikka yaklaşık 6,47 milyon dolar, Avustralyalı Anatham Pham yaklaşık 6,25 milyon dolar kazanç sağlamıştır. 2021 yılı itibariyle en çok kazanan ilk beş oyuncu ise şunlardır; İlya Mulyarchuk (Ukrayna) yaklaşık 3,696 milyon dolar, Magomed Khalilov (Rusya) yaklaşık 3,696 milyon dolar, Yaroslav Naidenov (Rusya) yaklaşık 3,696 milyon dolar, Alexander Khertek (Rusya) yaklaşık 3,696 milyon dolar ve Miroslaw Kolpakov (Ukrayna) yaklaşık 3,696 milyon dolar¹⁶⁶.

1.4. Spor Dallarından Biri Olan Futbol

Spor dalları içerisinde en popüler olan ve aktif ve pasif geniş bir kitleye hitap eden futbol 1980'lerin sonunda sportif faaliyet olmaktan çıkmış, kar maksimizasyonunu hedefleyen bir amaçla stratejik ve finansal yöntemlerle yürütülen büyük bir endüstri haline dönüşmüştür.

Sporun, sosyal rolünün (bedensel ve zihinsel gelişim, bütünleştirici, eğitici ve öğretici...) ön planda kalmasında bireylerin yanı sıra sportif örgütlere büyük pay düşmektedir. Nitekim bireyler amaçları doğrultusunda spor kulüpleri oluşturmakta ve spor yönetimi kapsamında faaliyet gerçekleştirmektedir.

1.4.1. Dünya'da Futbol Tarihi ve Futbolun Gelişimi

Eski çağlardan bu yana dünyanın değişik coğrafyalarında top oyunları oynanmaktaydı. Bu oyunlar kimi zaman dini ritüeller, kimi zaman askeri eğitim kimi zaman da rekabet amacıyla gerçekleştirilmekteydi. Eskimolarda top oyunları karacılar ve denizciler arasında rekabet için oynanırken, Orta Amerika'da Aztek uygarlığında top oyunu dini ritüel olması sebebiyle oyun sahaları tapınağın bir parçası olarak görülmekteydi. Azteklerin top oyunundaki maksadı hayatın devamlılığını sağlamaktı. Buna göre saha yeryüzünü, saha üzerinde yer alan orta çizgi gece ve gündüz sınırın, top güneşi temsil etmekteydi¹⁶⁷. Topun halkalar arasından geçirilmesi hayatın devam ettiği ve devam edeceği anlamına gelebilmektedir.

M.Ö. 2700 yılları civarında Çin'de oynanan ts'u chu adında bir top oyunu kaynaklarda geçmektedir. İçi kıl ve/veya tüyle doldurulmuş deriden yapılmış topu yere

¹⁶⁶ WEB_25, <https://www.esportsearnings.com/players/highest-earnings-last-365-days> (22.09.2022)

¹⁶⁷ Theo Stemmler, *Futbolun Kısa Tarihi*, (Çev. Necati Aça), Dost Kitabevi, Ankara, 1998, s. 9-10.

dikilmiş iki bambu (kale) arasından geçirmeyi amaçlayan karşılıklı takımlar arasında oynanan bir oyun olan tsu chu, askeri eğitim amacıyla Çin’de oynanmıştır¹⁶⁸.

Mısır’da kalıntılar üzerinde bulunan duvar resimlerinde topla oynayan insan şekillerine rastlanılmıştır. Bölgedeki diğer uygarlık olan Sümerler’in de top oyunu oynadıklarını gösteren tarihi kayıtlar bulunmaktadır¹⁶⁹.

M.Ö. 2000’lerde Yunanlıların karşılıklı takımlar halinde top ile oynadıkları “Episkyros” adı verilen bir top oyunu olduğu bilinmektedir. Romalıların bu oyunu değiştirerek “Harpastum” adında günümüz modern futbolunun öncüsü olarak iddia edilen ve askerler arasında yaygın olarak oynanılan bir oyun mevcuttur. Hem Episkyros’un el ile oynanması hem de Harpastum’un eski Yunanca’da el topu anlamına gelmesi sebebiyle oyunun futboldan ziyade ragbiye benzediği söylenebilir¹⁷⁰.

Geçmiş dönemlerde Japonya’da “kameri”, Roma’da “harpastum”, Fransa’da “la soule”, İtalya’da “calcio” gibi farklı isimlerde top oyunları oynanmaktaydı. Oyun kurallarının net olmaması nedeni ve içerdiği şiddet nedeniyle Fransa’da “la soule” oyunu döneminde yasaklanmıştır.

Top oyunlarının coğrafi, siyasi ve iktisadi etkileşim içine giren toplumlar arasında aynı şekilde veya değişiklikler yapılarak aynı veya benzer isimlerle oynandığı, ancak öncelik sırasında netliğin kestirilemediğini söylemek yanlış olmayacaktır. Bununla birlikte günümüz futboluna benzerliği fazla olan top oyun “tsu chu” olarak ifade edilebilir¹⁷¹.

18. yy sonlarına doğru İngiltere’de gittikçe şiddetlenen sınıfsal yapı ayrımı neticesinde halk arasında top oyunları yaygınlığını azaltmış, ancak üst tabakadan olan zengin kesimler arasında ve okullarda oynamaya devam etmiştir. 1830 yılına kadar futbol eski haliyle oynanmaktaydı. Nitekim 1830 yılından sonra futbola ilişkin kurallar getirilerek her okulda farklı kurallarla oynanan oyun tek tipleştirilmeye başlanmıştır. 1840’lara gelindiğinde bu durum hız kazanmış ve 1848 yılında Cambridge Üniversitesi öncülüğünde beş üniversitenin katılımıyla günümüz futbol kurallarına çok yakın olan

¹⁶⁸ Serdar Şahin, *Futbol Ekonomisinin Vergilendirilmesi*, Nobel Yayın, Ankara, 2021, s.6.

¹⁶⁹ TFF, *Türk Futbol Tarihi 1904-1991, 1. Cilt*, TFF Yayınları, s.7.

¹⁷⁰ Ünsan Tazegül, “Farklı Toplumlarda Futbolun Tarihi”, *Akademik Bakış Dergisi*, Sayı:64, 2017, s. 185.

¹⁷¹ İbrahim Yılmaz, *Osmanlı’dan Cumhuriyet’e Futbol*, Gece Kitaplığı, Ankara, 2021, s.11-14.

kurallar belirlenmiş, kabul edilmiş ve yaygınlaştırılmaya çalışılmıştır¹⁷². 1848 yılında yer alan kurallar şunlardır¹⁷³;

1. Bu kulüp Üniversite Futbol Kulübü olarak adlandırılacaktır.
 2. Oyunun başlangıcında ve her golün ardından top zeminin ortasından başlayacaktır.
 3. Başlama vuruşunu gol yiyen taraf yapacaktır.
 4. Top sahanın kenarlarında belirlenen bayrak direklerin geçtiğinde dışarı çıkmış sayılır. Bu durumda oyun normal başlatılacaktır.
 5. Top kalenin her iki yanından geçtiğinde çıkmış sayılır.
 6. Top çıktığında çıktığı yerden on adımdan fazla olmamak üzere açılıp, vurularak oyun başlatılır.
 7. Top, belirlenmiş bayrak direkleri ve ipin altından geçerse gol sayılır.
 8. Top oyuncunun ayağına geldiğinde koşmadan topa vurabilir. Oyunun durması haricinde topa elle müdahale edilemez.
 9. Top bir oyuncuyu geçer ve kendi kalesi yönünden gelirse, rakip takım (üç kişiden az ise) topa dokunmadan topa müdahale edemez. Top ve rakip kale arasında hiçbir oyuncunun dolaşmasına izin verilmez.
 10. Oyuncuyu tutmak, elle itmek veya çelme takmak yasaktır. Kurallara uygun müdahaleler ile top engellenebilir.
 11. Her maç (sonucu) gollerin üstünlüğü ile karar verilir.
19. yüzyılın sona ermesiyle birlikte futbol dünya genelinde yaygın hale gelmiştir. Bu yaygınlaşma özellikle İngiltere'nin izlediği siyasi politikayla ve İngiliz tüccarların etkisiyle hız kazandığı söylenebilir. Nitekim dünyanın birçok yerinde bulunan İngiliz kolonilerinin ve okullarının futbolu tanıtmaya ve yaygınlaştırmada büyük rolleri bulunmaktadır. Modern futbol Cambridge'den Londra'ya, İngiltere'den kuzey ülkelere (İskoçya, İrlanda, Galler) sonrasında tüm Avrupa'ya ve dünyanın diğer ülkelerine doğru yayılım göstermiştir¹⁷⁴.

¹⁷² Yılmaz, a.g.e., s. 14-15.

¹⁷³ WEB_26, www.cam.ac.uk/news/football-association-tribute-to-the-cambridge-rules (21.11.2021)

¹⁷⁴ Yılmaz, a.g.e., s.16

Tablo 15. Modern Futbolun Gelişiminde Önemli Olayların Kronolojisi

Yıl	Olay
1841	Futbol topunun şeklinin (tam küre) belirlenmesi
1848	İngiltere’de futbol kurallarının belirlenmesi (Cambridge kuraları) ve bu futbolun kurallar çerçevesinde oynanmasının sağlanması
1855	Üniversite karması olarak oluşturulan İngiliz takımının futbol maçı oynamak üzere ilk defa İngiltere’nin dışına (Almanya) çıkması
1857	Sheffield Club’ün kuruluşu (ilk futbol kulübü)
1863	İngiltere Futbol Federasyonu “Football Association”ın kurulması ¹⁷⁵
1871	İngiltere Federasyon Kupası’nın gerçekleşmesi (ilk büyük organizasyon)
1872	İlk milli maçın oynanması (İngiltere-İskoçya)
1875	Kalelere üst direk konulmasının kabulü ve topa kafayla da vurulabilmesine izin verilmesi
1876	Kornerin futbol kurallarına dahil edilmesi
1879	Futbolda profesyonellik yolunda ilk adımın atılması (Glasgow’dan Darwen’e oyuncu transferi)
1882	“International Board”un ¹⁷⁶ kurulması
1885	Futbolda profesyonelliğin FA’ca resmen kabulü
1886	Ofsaytın futbol kurallarına dahil edilmesi
1889	Danimarka ve Hollanda’da futbol federasyonlarının kurulması
1890	Futbol maçlarının yönetiminde hakemlere yetki verilmesi
1891	Penaltının futbol kurallarına dahil edilmesi
1893	Amerika kıtasında ilk futbol federasyonunun kurulması (Arjantin)
1899	Maç süresinin ve futbol sahası ölçülerinin belirlenmesi
1901	Tarihte ilk kez 100 bin seyirciyi aşan futbol müsabakası (Sheffield United - Tottenham “Federasyon Kupası” final maçı 110.802 kişi)
1902	Avrupa kıtasında ilk milli futbol müsabakası (Avusturya - Macaristan)
1903	Futbolda “averaj”ın kabulü
1904	Uluslar arası Futbol Federasyonu’nun ¹⁷⁷ kurulması
1906	Kıtalar arasında gerçekleştirilen ilk milli futbol müsabakası (G. Afrika - Brezilya)
1907	Kendi yarı sahasında bulunan futbolcunun ofsayt sayılmamasının kabulü
1908	Olimpiyat Oyunları’nda futbolun ilk kez yer alması (İngiltere)

Kaynak: TFF, *Türk Futbol Tarihi 1904-1991*, 1. Cilt, TFF Yayınları, s.9-10.

1.4.2. Türkiye’de Futbol Tarihi ve Futbol’un Gelişimi

Türkler modern futbolla 19. yy sonu ile 20. yy başında tanışmıştır. Bu tarihten önce de Türklerin top oyunları ile muhatap oldukları bilinmektedir. Kaşgarlı Mahmut

¹⁷⁵ 26 Ekim 1863 modern futbolun doğuş tarihi olarak kabul edilmektedir.

¹⁷⁶ İngiltere, İskoçya, Galler ve Kuzey İrlanda (ve FIFA) futbol federasyonlarından oluşan futbol oyun kurallarını belirleyen Uluslar arası Futbol Birliği Kurulu’dur.

¹⁷⁷ Paris’te toplanan Fransa, Belçika, Danimarka, Hollanda, İspanya, İsveç ve İsviçre futbol federasyonları temsilcilerinin yaptıkları uzun görüşmeler sonunda “Uluslar arası Futbol Federasyonu” olan FIFA’yı resmen kurmuşlardır. (21 Mayıs 1904)

eserinde¹⁷⁸ Orta Asya'da Türklerin "Tepük" adı verdikleri futbol benzeyen bir oyun oynadığını anlatmaktadır. Osmanlı döneminde ise top oyunlarına ilgi gösterilmediği görülmektedir. Bunun nedeninin Hazreti Hüseyin'in kesilen başının Yezid tarafından bir top gibi değnekle vurulması olduğu iddaa edilmektedir. Ancak Osmanlı'da ayak ile top oynanmamasına rağmen eller kullanılarak bir tür top oyunu oynanmaktaydı¹⁷⁹.

Osmanlı döneminde Avrupa'ya gönderilen Türk gençler futbolla tanışmış ve "Mekteplerde Futbol" adında kitabı çevirerek İstanbul'da bastırmışlardır. Buna rağmen Osmanlı Devleti'nde futbola ilgi yabancıların etkisiyle sağlanmıştır. İngilizler, Rumlar ve Ermeniler İstanbul, İzmir ve Selanik'te yaygın olarak futbol oynamaktaydı. Modern anlamda ilk müsabakanın bir İstanbul gazetesi olan "Constantinople Messenger" adlı gazetenin 5 Ocak 1881 tarihli nüshasında Olympic Football Club üyelerinin maç yaptıkları belirtilmiştir¹⁸⁰. Bu dönemde birçok futbol kulübü ülkedeki yabancılar tarafından kurulmuştur. Ancak bir tüzüğe sahip olması bakımından (İngilizler tarafından) 1894'de İzmir'de kurulan ilk futbol kulübü "Bournabat Football and Rugby Club"tır¹⁸¹. Bu bakımdan Türkiye'de kurulan ilk futbol kulübü ifadesi yanlış olmayacaktır.

Futbol Osmanlı'da yabancılar tarafından oynanan bir oyun olmasına rağmen Türkler gerek muhafazakâr yapısı gerekse dönemdeki politika nedeniyle futbola uzak durmuşlardır. Genellikle gençler yabancılar arasındaki müsabakaları takip etmekteydi. Her ne kadar II. Adülhamit döneminde Türkler futboldan uzak olsa da dönemin Zaptiye Nezareti raporlarında "haber alınarak faaliyetlerin takip edildiği" ifadeleri kullanılmış, ancak yasaklandığı belirtilmemiştir. 22 Şubat 1904 tarihli bir raporda ise Fuat Bey'in futbol oyandığı tespit edilmiştir. Fuat (Hüsnü Kayacan) Bey bu tespit ile ilk Türk futbolcu olarak kayıtlara geçmiştir. Fuat Hüsnü Bey, Reşat Danyal ile 1901 yılında tamamı Türk oyuncu olan "Black Stocking" adlı bir futbol takımı kurmuşlardır¹⁸².

¹⁷⁸ "Kurşun eritilerek iğ ağırşığı şeklinde dökülür, üzerine keçi kılı veya benzer bir şey sarılır, çocuklar bunu teperek oynarlar." Besim Atalay, *Divanü Lûgat-it-Türk Tercümesi*. 4 Cilt. Ankara: Türk Dil Kurumu, 1985-1986, s. 386.

¹⁷⁹ Atıf Kahraman, *Osmanlı Devletinde Spor*, Kültür Bakanlığı, Ankara, 1995, s. 622-623.

¹⁸⁰ Yılmaz, a.g.e., s. 18-19.

¹⁸¹ Şahin a.g.e., s. 9.

¹⁸² Yılmaz, a.g.e., s. 19-21.

İlk Türk futbol kulübü 1905 yılında kurulan Galatasaray olup takiben 1907 yılında Fenerbahçe kurulmuştur. Beşiktaş 1903 yılında kurulmasına rağmen futbol takımı 1910 yılında oluşturulmuştur¹⁸³.

Futbol kulüplerinin giderek artması beraberinde liglerin oluşmasını da tetiklemiştir. Kurulan ilk futbol ligi İstanbul (Pazar) Ligi 1903 yılında oluşturulmuştur. Bu ligde yabancıların kurduğu takımlar yer almaktaydı. Buna karşı Türk futbol takımlarının yer aldığı Cuma ligi 1911 yılında kurulmuştu. 1914/15 sezonunda her iki lig de şampiyonunu İstanbul Şampiyonu olarak ilan etmesi üzerine İki lig şampiyonu maç yapmış ve Cuma Ligi şampiyonu Fenerbahçe maçı kazanmıştır. Bunun üzerine Pazar ligi kaldırılarak buradaki kulüpler Cuma Ligi'nde mücadele etmeye başlamıştır. 1920 yılında iki kümeden oluşan bir lig daha kurulmuştur. İstanbul dışında bazı illerde mücadelelerini kendi kurdukları liglerde sürdürmekteydiler. Birden çok ligin olması karışıklığa sebebiyet verdiği için 1922 yılında Türkiye İdman Cemiyeti İttifakı oluşturulmuş ve Türk sporu tek bir çatı altında toplanmaya çalışılmıştır¹⁸⁴. Bununla birlikte Türkiye Futbol Federasyonu 1923 yılında Yusuf Ziya Öniş başkanlığında kurulmuştur. Şehir liglerinde yer alan ve ligi üst sıralarda tamamlayan takımlar 1937 ile 1950 yılları arasında Milli Küme'de mücadele etmekteydiler. Futbolda profesyonelleşmeyle birlikte İstanbul (1952), Ankara (1955) ve İzmir'de (1955) profesyonel ligler oluşturulmuştur. Nitekim 1959 yılında bu üç ligde yer alan (bazı) takımların bulunduğu Ulusal Lig, (bugün Türkiye'nin en üst ligi Süper Lig) kurulmuştur.

1.4.3. Futbolun Çeşitli Sektörler İle ilişkisi

Bu başlık altında bir spor dalı olarak futbolun çeşitli sektörlerle ilişkileri ve bu sektörlere katkılarına değinilecektir.

1.4.3.1. Turizm ve Ulaşım Sektörü ile İlişkisi

Spor turizmi, spor olaylarını takip etmek isteyen insanların yanı sıra çok sayıda medya çalışanlarını, teknik elemanlarını, sporcuları, spor otoritelerini organizasyonun yapıldığı bölgeye çekilerek turizmin bir alt başlığı anlamında önemli bir getiri unsuru olarak değerlendirilmektedir¹⁸⁵.

¹⁸³ Şahin, a.g.e., s.9-10

¹⁸⁴ Yılmaz, a.g.e., s.49-59.

¹⁸⁵John Zauhar, "Historical Perspectives of Sports Tourism" *Journal of Sport Tourism* 9 (1), 2004. ss. 5-101

Spor organizasyonlarına ev sahipliği yapan ülkelerin turist sayılarında artış olacağı kaçınılmaz bir gerçek olurken faaliyeti gerçekleştiren ülkenin ve bölgenin tanıtımı yapılacak, turizm gelirlerinde artış sağlanacak ve faaliyet sonrasında ilgili ülke veya bölgenin turizm gelirlerinde artış sağlanacak ve ekonomik büyümeye katkıda bulunulacaktır¹⁸⁶. Diğer bir ifade ile şehir ve bölgeye gelen turistlerin yapacağı harcamalar ve spor organizasyonu gereğince yapılan yatırım harcamaları, medyanın da etkisiyle ileriki dönemlerde de etkisini gösterecek olup turizm ve ekonomi üzerinde uzun vadede olumlu etkiler oluşturacaktır.

Spor turizminin içinde özel bir alan olarak değerlendirebileceğimiz futbol turizmi, insanların (aktif katılımcı olarak) futbol oynamaları, (pasif katılımcı olarak) futbol müsabakalarını izlemeleri amaçlarıyla turizm olgusu içinde hareketliliği sağlayan bir turizm biçimidir¹⁸⁷. Bunların yanı sıra futbol kulüplerinin sezon hazırlıkları için yaptıkları kamplar ve karşılaşmalar futbol turizmi içinde değerlendirilir.

Turizm şirketleri spor organizasyonlarının düzenlendiği tarihlerde organizasyonları ana hedef tutarak turlar düzenlemektedirler. Bu şekliyle insanlara karşılaşmaları canlı olarak yerinde seyretmenin yanında şehri gezme imkânı da sağlamakta, sporun katkısıyla turistik bir faaliyet oluşmaktadır. Nitekim turizm şirketleri farklı paketlerle sporseverlere sunduğu hizmetle spor, turizm ve ulaşımı birlikte sunmaktadır.

Spor, turizm ve ulaşım birbirini etkileyen unsurlardır. Örneğin spor organizasyonlarını gerçekleştirecek veya aday olan ülkeler organizasyonun gerçekleştirilmesine yönelik plan ve projeler hazırlamakta ve bu bağlamda ulaşım, konaklamada ve altyapıda vb. yaşanabilecek aksaklıkları tespit ederek bunların iyileştirilmesi için gerekli önlemleri almaktadırlar. Ülkelerin ulaşım planları kapsamında, metro hatlarına, raylı sistemlere, karayollarına, havaalanına, çevre düzenlemesi veya geliştirmesine yönelik yatırımlar yaptıkları görülmektedir¹⁸⁸.

Ulaşım sektöründe faaliyet gösteren firmaların spor kulüplerine, organizasyonlara veya sporla ilgili kurum ve kuruluşlara sponsor oldukları sıklıkla karşımıza çıkmaktadır. Bu firmalar kamp veya müsabaka amaçlı olarak kulüplerin ulaşım hizmetlerini karşılamaktadır. Örneğin Türk Hava Yolları'nın Türk Milli

¹⁸⁶Serdar Ongan, "Futbol Ekonomisi: Hedef 2016 Avrupa Şampiyonası", *Sosyal Bilimler Dergisi* (2), 2007, s. 109.

¹⁸⁷Atilla Hazar, *Spor ve Turizm*, Detay Yayıncılık, Ankara, 2007, s. 106.

¹⁸⁸Saatçioğlu, a.g.e., s. 49.

Takımı'na, Galatasaray'a, Trabzonspor'a, Başakşehir'e sponsorluk ile destek vermenin yanında firma uluslar arası kulüplere ve spor organizasyonlarına da (Euro League – isim sponsoru) sponsorluk yapmaktadır.

Futbol turizmini uluslararası futbol organizasyonları kapsamında incelediğimizde: 2002 yılında Güney Kore ve Japonya'nın ev sahipliğini yaptığı Dünya Kupası maçlarına 2,5 milyonu aşan sayıda turistin geldiği, bu durumun yine 2006 yılında Almanya'daki Dünya kupasında da olduğu görülmektedir. Bu organizasyonlarda maç başına ortalama seyirci sayısı 42.269 civarındadır. Düzenlenen dünya kupaları içinde en fazla katılım 68.991 ile 1994 yılında Amerika Birleşik Devletleri'nde gerçekleşmiştir. Bunları sırasıyla 2014 Dünya Kupası (Brezilya- 53.592) ve 2006 Dünya Kupası (Almanya - 52.491) izlemiştir¹⁸⁹.

TÜRSAB'ın hazırladığı Spor Turizmi Raporu'na göre¹⁹⁰ 2014 yılı içinde ülke dışından Türkiye'ye 550.000 turistin sportif faaliyet maksadıyla olarak geldiği, gelen turistlerce 900 milyon doların üzerinde harcama yapıldığı ve spor amaçlı gelen turistlerin büyük çoğunluğunun futbol ve golf amaçlı geldiği belirtilmiştir. Özellikle Antalya'da kamp yapan futbol kulüplerinin sayısı 1200 civarında olup bunların yaklaşık %90'ı yabancı futbol kulüpleridir. Spor turizminin büyüme hızı olarak %14' e kadar çıktığını gösteren bu rapora göre: Spor amaçlı gelen turistler diğer turistlere oranla iki kat fazla harcama yapmakta ve toplam harcamaların 1 milyar dolar seviyesinde olduğu belirtilmektedir.

1.4.3.2. İletişim ve Medya Sektörü ile İlişkisi

Kitle iletişimi yazılı, görsel veya işitsel araçlarla bireyleri toplumsallaştıran, bilgi, görüş ve yorumlarla birçok kişiyi etkileyen, teknolojinin de etkisiyle çoğaltılıp güçlendirilen bir süreci kapsamaktadır. Bu süreçte önemli faktör olan araçlara da (kitap, dergi, gazete, sinema, tiyatro internet...) medya denilmektedir¹⁹¹.

Medya ile spor birbirlerini etkileyen, güçlendiren iki önemli unsurdur. Her ne kadar farklı alanlar gibi görünse de birinin yokluğu (gelişen teknoloji ve geniş kitlelere sahip olan spor endüstrisi göz önüne alındığında) kazançlarda bir azaltma yaratacaktır.

¹⁸⁹Sebahattin Devocioğlu, "Futbol Turizmi" <http://www.futbolekonomi.com/index.php/haberler-makaleler/ekonomi/109-sebahattin-devocioğlu/526-futbol-turizmi.html> (1/8/2016)

¹⁹⁰TÜRSAB, *Spor Turizmi Raporu*, http://www.tursab.org.tr/dosya/12195/tursab-spor-turizmi-raporu_12195_5670173.pdf (22/03/2016)

¹⁹¹Sibel Yılmaz, *Sporun Topluma Yaygınlaştırılmasında Medyanın Etkisi (Taekwon-do Örneği)*, *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, Sağlık Bilimleri Enstitüsü*, Ankara, 2009, s.23.

Milyarlarca insanı ekran başında toplayabilen spor müsabakalarının canlı yayınlanmaları esnasında spor, medya ve ilişkili sektörlerinin elde edilen reklam gelirlerinden (ve diğer gelirlerden) mahrum kalınması buna örnek teşkil eder¹⁹². Başka bir ifadeyle gazeteler satış tirajlarını ve TV kanalları reyting oranlarını yükseltmek için sporu (özellikle futbol, basketbol ve voleybol) kullanmakta, bu da beraberinde reklam alımları ve reklam gelirlerini arttırmaktadır¹⁹³. Hatta bazı futbol kulüp medya aracılığı ile (kendi TV kanallarının bulunması) taraftarını güncel tutmak ve arttırmak gayesindedir.

Medyada büyük kitlelerin takip ettiği spora oldukça önem verilmekte, sporseverler de bu sayede sporu ve spor gündemini güncel bir şekilde takip edebilmektedir. Medyada spora ayrılan kısmın büyük bir bölümünde de spor branşlarından biri olan futbola yer verilmektedir. Denilebilir ki futbol, spor gündemin oluşturan önemli bir unsurdur¹⁹⁴.

Futbol - medya ilişkisi sosyolojik açıdan da bireyleri etkilemekte, birçok sporsever yaşam şeklini ve tüketimini neredeyse medyada yer alan futbol olayları, haberleri ve reklamları üzerine yön vermektedir. Ve hatta bireyler, spor yıldızlarını gerek duygusal gerekse sosyal yönden benimseyerek, onun gibi olma hissine ve düşüncesine kapılmaktadır¹⁹⁵. Örneğin; tüketicilerce günümüzde milyonlarca kişinin takip ettiği futbol kulüplerinde oynayan yıldız futbolcuların formalarını satın alınması, futbol oynarken kendilerini futbolcularla özgülemesi veya futbolcuların saç stillerine göre kendi saçlarına şekil vermeleri (Ümit Davala, Ronaldo, Beckham...) futbolun (medyanın da büyük etkisiyle) toplumsal hayatın içinde olduğu göstermektedir.

1.4.3.3. Hizmetler ve Eğlence Sektörü İle İlişkisi

Spor ve fiziksel etkinlik hizmetleri hizmet sektörüne içinde bir alt sektör olarak değerlendirilebilir. Bedenen, ruhen ve sosyal açıdan bireye değer katan ve iktisadi yararlar sağlayan fiziksel aktivitelere dayalı faaliyetler bütünü spor ve fiziksel etkinlik hizmetleri olarak tanımlanabilmektedir. Hizmet açısından sınıflandırmada seyire yönelik

¹⁹²Hasan Şahan vd., "Spor-Medyası İlişkilerinde İletişim Teknolojilerinin Rolü", *Niğde Üniversitesi Beden Eğitimi ve Spor Bilimleri Dergisi*, Cilt:2, Sayı:2, 2008, s.160.

¹⁹³Lale Güler ve Vedat Demir, "Spor ve Medya İlişkisi ve Türkiye'de Spor Medyası", *Marmara İletişim Dergisi*, Sayı:9, Ocak 1995, s.285.

¹⁹⁴Necmi Erdoğan ve Tanıl Bora, "Dur Tarih, Vur Türkiye", *Futbol ve Kültürü*, Der. Horak Roman, Reiter Wolfgang, Bora Tanıl, İletişim Yayınları 2015, s.222.

¹⁹⁵Cemal Gündoğdu vd, "Malatya'daki Amatör Futbolcuların Futbola Yönelmelerinde Medyanın Etkisi İle İlgili Görüşleri", *e-Journal of Nem World Sciences Academy*, Vol: 6, No:1, 2011, s.74.

ve katılıma dayalı spor ve fiziksel etkinlik hizmetleri olarak; statü açısından da elit spor ve kitle sporu olarak ikiye ayrılmaktadır.

Spor ve fiziksel etkinliklerin piramit şeklinde yapılanma içinde olduğu düşünüldüğünde spor ve fiziksel etkinliklerin alt kısımda, amatör sporların orta kısımda ve profesyonel sporların üst kısımda olduğu söylenebilmektedir. Piramitte yer alan katmanlar çıkıldıkça katılımın azaldığı ve seyirin arttığı görülür.

Spor ve fiziksel etkinlik hizmetleri tüketicilerin isteklerini ve ihtiyaçlarını karşılamaya çalışmaktadır. Başlı başına bir hizmet ilişkisinin yanında spor sağlık, sosyalleşme, eğlence gibi farklı unsurları da kapsamaktadır¹⁹⁶. Örneğin spor karşılaşmalarının yayın haklarının farklı platformlarda satılması ve belirli kanallarda gösterilmesi, izleyiciyi bireysel olarak alıma yönlendirdiği gibi toplu alanlarda (kafe, çay bahçesi vb salonlar) karşılaşmaların seyredilebilmesi mümkün bulunmaktadır. Bununla birlikte eğlence sektörü içinde spora bakış izleyicinin taraftarlık şiddetine göre değişebilmektedir.

1.4.3.4. Pazarlama Sektörü İle İlişkisi

Spor dalları arasında popüler olan futbol, medyanın da önemli etkisiyle ekonomik olarak önemli bir büyüme göstermektedir. Endüstri içinde bulunan sporla alakalı işletmeler, sportif eşya üreticisi firmalar, medya araçları, spor sahaları, stadyumlar, ticari eşya üreten işletmeler, sporcular, spor kulüpleri, ligler veya spor müsabakaları organize edenler yaratılan bu gelirden pay almak gayesindedirler. Endüstrinin büyümesi beraberinde pazarlamayı geliştirmiş, etkinleştirmiş ve kendine has spor pazarlaması alanı oluşturmuştur¹⁹⁷.

Futbol kulüplerinin futbol pazarında ana öge olarak yer aldığını söylemek yanlış olmayacaktır. Bu bağlamda kulüpler olağan gelir kaynaklarının dışında yeni gelir kaynakları oluşturma amacıyla olarak pazarlama stratejileri geliştirme eğilimindedir. Futbol pazarı futbol kulüplerince yaratılan rekabet, markalaşma isteğinin etkisi ile medya kullanılarak hedef kitlelere yansıtılmakta ve payı arttırılmaya çalışılmaktadır. Özellikle internetin hızla gelişimiyle futbol kulüpleri resmi internet siteleri oluşturmuş ve hızlı etkileşim sağlayarak rekabeti müsabakaların ötesine taşımıştır. Futbolla ilgisi

¹⁹⁶ Saatçioğlu, a.g.e., s.54.

¹⁹⁷ Saatçioğlu, a.g.e., s.55-56.

olsun olmasın pek çok firma bu ve buna benzer uyguladığı pazarlama stratejileri ile futbol pazarından kazanç sağlamaktadırlar¹⁹⁸.

Futbol pazarlamasında öncelikli olarak tüketiciye sunulacak ürün geliştirilir, fiyatlandırma yapılır ve ürünün tüketiciye hangi yollarla ulaştırılacağı belirlenir. Ardından tutundurma çalışmaları yapılmaya başlanır. Aşağıda yer alan tabloda futbol pazarını oluşturan unsurlar ve hedef kitlenin kimler olduğu gösterilmektedir.

Tablo 16. Futbol Endüstrisinde Pazarlama

Uygulamalar	Hedef Kitle
Futbol Seyrinin Pazarlanması	Seyirciler / Taraftarlar
İsim Hakkı Pazarlaması	Spor işletmesi, kafeterya, lokanta vb
Lisanslı Ürün Pazarlaması	Logolu ürün tüketicileri
Sponsorluk	Futbol yoluyla pazarlama yapan firmalar
Yayın Hakkı Pazarlaması	Medya
Taraftar kart	Seyirciler / Taraftarlar
Stadyum Pazarlaması	Stadyum hizmetleri tüketicileri
Gençlik Geliştirme Kurumları	Spor işletmeleri, kulüpler

Kaynak: Mihalis Kuyucu, “Futbol Endüstrisinde Sosyal Medya Pazarlama Uygulamaları”, *ASOS Journal, Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Yıl: 2, Sayı:7, Aralık 2014, s. 166.

Futbol pazarının hedef ana kitlesi taraftarlar ve seyircilerdir. Dolayısıyla tüketici olarak değerlendirilen hedef kitledeki sayıyı arttırmak pazarın büyümesi için esas amacı oluşturur. Futbol seyrinin pazarlanması bu pazarda yer alan diğer unsurları da (isim hakkı, lisanslı ürün satışı, sponsorluk ve yayın hakkı gelirlerini) etkileyecektir. Örneğin medya’da futbol müsabakalarının gösterimi ve müsabaka sonrası yapılan tartışma programları, kulüplerce gerçekleştirilen yıldız futbolcu transferleri, forma tasarımları vb uygulamalar futbolu sürekli canlı tutmakta ve var olan tüketiciyi korumakla birlikte tüketici sayısına arttırmaya yöneliktir.

Stadyumlar günümüzde yalnızca spor müsabakalarının yapıldığı alan değil, aynı zamanda yatırım alanları, alışveriş merkezleri ve hatta turizm amaçlı gezilerin yapıldığı yerler olarak da kullanılmaktadır. Bu kapsamda var olan stadyumlar bu yönde geliştirilmekte ya da yeni stadyumlar ulaşım, geniş park alanları, otoparklar, ticaret merkezleri, müzeler gibi gelir getirici unsurları dikkate alarak inşa edilmektedir. Başka bir ifadeyle maç günü haricinde de stadyumlar sürekli olarak canlı tutulmaya çalışılmaktadır.

¹⁹⁸ Mihalis Kuyucu, Futbol Endüstrisinde Sosyal Medya Pazarlama Uygulamaları, *ASOS Journal, Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Yıl: 2, Sayı:7, Aralık 2014, ss. 161-175, s. 165.

1.4.4. Futbolun Medyadaki Yeri

Bir önceki başlıklarda futbolun medya ve iletişim sektörü ile ilişkisi ortaya konulmaya çalışılmıştır. Bu başlık altında medyada (görsel ve işitsel medya, yazılı medya ve sosyal medya) futbolun yeri ve önemi üzerinde durulacaktır.

- Görsel ve İşitsel Medyada (Radyo ve Televizyon) Futbol

Günümüzde hemen hemen her evde bulunan televizyon geniş halk kitlesine hitap etmekte, farklı programlar ile halkı bilgilendirmekte, geleneksel değerleri ve bireylerin boş zamanlarını değerlendirme açısından ön planda bulunmaktadır.

Arık'a göre¹⁹⁹ televizyonlarda, bireylerin boş vakitlerinin önemli bir zamanını kapsayan, daha çok kişilerin rahatlamak amacıyla haber, drama, müzik, dizi, spor vb. şekilde yayınlar yapıldığı ancak bu esnada yayınların farklı değerler ürettiğini belirtmektedir. Eleştirisinin devamında Kapitalist düşüncenin televizyonu ideolojik bir araç olarak kullandığını belirterek, özellikle toplumun iktidar seçkinlerinin gücünün göstergesi olarak göstermektedir.

Televizyonun gündelik hayatta büyük bir yere sahip olması sporu, özellikle de geniş izleyici kitlesine sahip olan futbolu metalaştırmıştır. Klose²⁰⁰ "Televizyon Futbolu" isimli çalışmasında televizyonun eğlence, gerilim ve dramatikliğe dayalı olan yayın özelliklerini futbola uyarlayarak, futbolun algılanış biçimini değiştirdiğini belirtmektedir. Algıda oluşan bu değişiklik futbolun anlamını ve seyircinin tüketim eğilimini değiştirerek, bu kitleyi gelir kaynağına dönüştürmüştür²⁰¹. Başka bir ifadeyle futbolun ve futbol ekonomisinin gelişmesinde televizyon en önemli kitle iletişim aracıdır. Televizyon sosyal olarak (tüketim eğilimi) ve iktisadi olarak (üretim ve hizmet alanı oluşturma) futbol ekonomisine katkı sağlamaktadır²⁰².

Spor ve televizyon ilişkisi içinde futbol ön plandadır. Yüksek yayın gelirleri sebebiyle stadyumların yanında futbol, televizyonculuk anlayışını da etkilemiştir. Denilebilir ki oturma odaları küçük bir stadyuma dönüştürülmüştür. Pek çok futbol sever futbol müsabakalarını ekranları başında takip etmektedir. Televizyon kanalları da yayında olan karşılaşmayı izleyicilerin keyif alacağı ve heyecan duyacağı şekilde

¹⁹⁹Bilal Arık, *Top Ekranda*, Salyangoz Yayınları, İstanbul, 2004, s.61-63.

²⁰⁰Andreas Klose, "Televizyon Futbolu" *Futbol ve Kültürü*, Der. Horak Roman, Reiter Wolfgang, Bora Tanıl, İletişim Yayınları 2015, s. 374

²⁰¹Ahmet Talimciler "Futbol değil iş: Endüstriyel Futbol", *İletişim Kuram ve Araştırma Dergisi*, Sayı: 26, 2008, s. 110.

²⁰²Tuğrul Akşar, *Endüstriyel Futbol*, Literatür: İstanbul, 2005, s. 7

(birçok farklı kamera açısından pozisyonları tekrar izlemek, slow-motion görüntüler gibi) kurgusallaştırmaktadır²⁰³. Birbirini etkileyen bu iki öge, profesyonelleşmeye ve daha çok gelir etme düşüncesini beslemektedir. Bir başka ifade ile futbol, medya, reklam ve teknoloji ilişkisinde izleyiciyi (tarafar) müşteri kitlesini oluşturmaktadır.

Futbol-televizyon ilişkisi birbirine bağı, birbirini geliştiren kazanç sağılayan iki unsurdur. Televizyonlarda spor müsabakalarına yer verilmesi ve sunumu, spor karşılaşmasını bir gösteri havasına sokmaktadır²⁰⁴. Bu gösteriden televizyon kanalları, sponsorlar, sporcular, spor kulüpleri, reklam verenler ve bağı diğıer unsurlar gelir elde etmektedir. Örneğın ekranda yer alan bir karşılaşmada, karşılaşma başlanılmadan önce reklamların yer alması, sponsor olanların kendi reklamlarının verilmesi, karşılaşma esnasında sahanın etrafında reklam afişlerine yer verilmesi veya sahaya yansıtılması, ve nihayet karşılaşma sonrası sponsor firmaların logolarının yer aldığı afişlerin önünde demeçlerin verilmesi televizyon ve futbolun ekonomide ne derece etkin olduğunu göstermektedir. Ve hatta bu durum spor müsabakasıyla sınırlı kalmayıp, maçların tekrar verilmesi, önemli anların tekrar izlettirilmesi ve bunlar üzerine yorumlar yapan spor programlarıyla devam ettirilerek izleyici kitlesinin (müşteri/tarafar) sürekli canlı tutulması sağılanılmaya çalışılmaktadır.

Futbol kulüplerinin gelirlerinde bir tanesi olan yayın hakkı gelirleri her ne kadar geleneksel gelir kaynaklarını (bilet satışlarının düşmesi, stadyumdaki satışlar, bağış) azaltacağı endişesi yaşatsa da²⁰⁵ kulüpler için önemli gelir kaynağından biri olmaktadır.

Kitle iletişim araçlarından biri de radyodur. Teknolojik gelişmeler ışığında televizyonun hayatımızdaki büyük etkisi radyoyu geri planda bırakmıştır. Genellikle müzik ve haberin ön planda tutulduğu radyoda spor haberlerine yer verilmekte, müsabakalar da canlı aktarılmaktadır. Türkiye’de spor ile ilgili radyo kanalları Lig Radyo ve Radyo Spor’dur. Bunun haricinde bazı futbol kulüpleri de radyo yayını yapmaktadır. 2021-2022 Süper Lig’in radyo yayıncısı ise TRT Radyo 1’dir.

Günümüzde televizyon kanallarının ve programlarının izlenmesi ile ilgili olarak bazı izleme ölçümleri yapılmaktadır. Bu ölçümlere göre reyting oranı yüksek olan programlar, yarışma programları, müzik ve eğlence programları, yerli diziler, tartışma

²⁰³Talimciler, a.g.m., s.107-109.

²⁰⁴Arık, a.g.e., s. 336.

²⁰⁵İrfan Erdoğan, “Futbol ve Futbolu İnceleme Üzerine”, *İletişim Kuram ve Araştırma Dergisi*, Sayı: 26, 2008, s. 33.

programları ve futbol müsabakaları olarak görülmektedir. Aşağıda yer alan tablo da en fazla izlenen TV kanalları ve reyting oranları verilmiştir.

Tablo 17. Türkiye’de Reyting Oranlarına Göre En Fazla İzlenen TV Kanalları

Kanal	Reyting Oranları (%)								
	2020			2021			2022		
	Ocak	Şubat	Mart	Ocak	Şubat	Mart	Ocak	Şubat	Mart
A Haber	1,82	1,83	2,49	1,48	1,47	1,33	1,45	1,37	1,48
A Spor TV	1,22	0,89	0,59	0,96	1,10	0,83	0,65	0,97	0,71
ATV	11,91	12,66	12,49	11,29	13,79	15,10	11,83	12,59	12,59
CNN Türk	1,39	1,13	1,93	1,42	1,39	1,28	1,56	1,67	1,85
Fox TV	10,25	10,93	10,67	8,37	8,12	8,25	7,53	7,66	6,75
HaberTürk	1,34	1,17	1,72	1,08	0,93	0,92	1,18	1,19	1,28
Halk TV	0,65	0,86	0,88	1,20	1,28	1,35	1,70	1,69	1,47
Kanal 7	4,08	3,55	3,25	3,79	3,52	3,55	3,38	3,47	2,96
Kanal D	7,04	7,10	6,39	6,18	6,28	6,54	6,99	7,40	8,19
Show TV	7,35	7,39	4,22	7,67	7,47	6,82	6,79	6,68	7,07
Star TV	5,86	5,33	3,39	5,40	4,91	4,46	4,82	4,49	4,67
TRT 1	4,31	3,80	3,69	5,95	6,06	7,15	5,71	6,24	6,04
TRT Spor	1,01	1,21	0,74	1,38	1,45	1,25	0,86	0,94	1,59
TV 8	4,95	6,04	6,42	6,79	6,49	6,41	7,67	7,65	7,92

Kaynak: Televizyon İzleme Araştırmaları Komitesi (TİAK) Aylık Raporlar

Bu tabloya göre reyting ölçümü yapılan hanelerde en çok izlenen TV kanalları sıralanmıştır. Kanallar da canlı yayınlanan futbol müsabakaların kanalın reyting oranlarını etkilediği program reytinglerinde de görülmektedir. Yalnızca müsabakaların değil, bunların devamında gerçekleştirilen futbola yönelik tartışma programları da etkili olmaktadır. Program açısından gün içerisinde gerçekleşen müsabakalar da en çok izlenen programlar arasındadır. Belirtilmesi gereken bir husus vardır ki dijital platformlarda yer alan kanalların (Digitürk -ki bu Spor Toto Süper Lig karşılaşmalarının yayın hakkına sahiptir) ölçümün dışında kalmasıdır. Ayrıca bazı kanallarda reyting ölçümlerini doğru bulmayarak, eleştirel bir tavırla bu hesaplamalara dahil olmak istemeyeceklerini belirtmişlerdir.

Tablo 18. Beş Büyük Ligin Yayın Hakkına Sahip Kuruluşlar ve Yıllık Bedelleri (2022)

Ülke	Ligin Adı	Yayıncı	Yayın Hakkı Bedeli
İngiltere	Premier Lig	Sky Sports / BT Sport / Amazon	1 Milyar 830 Milyon Euro
Almanya	Bundesliga	Sky / DAZN	1 Milyar 100 Milyon Euro
İspanya	La Liga	Movistar / DAZN	990 Milyon Euro
İtalya	Serie A	Sky / DAZN	927 Milyon Euro
Fransa	Ligue 1	Canal + / Amazon	582 Milyon Euro

Kaynak: Çeşitli kaynaklardan yararlanılarak tarafımdan düzenlenmiştir.

Yukarıda yer alan tabloda beş büyük ligde yayıncı kuruluşlar ve yayın hakkı bedelleri gösterilmiştir. Naklen yayınlanacak futbol müsabakalarının paketler halinde belirlenerek ihaleye çıkılması ve bunların birden fazla yayıncı kuruluşa

bırakılmasındaki amaç yayın gelirlerin arttırmak ve yayınların tek bir elde toplanarak yayıncı kuruluşun piyasada baskın bir hale dönüşmesini önlemek olarak ortaya konulmaktadır.

- *Yazılı Medyada (Gazete ve Dergi) Futbol*

Sporla uğraşmanın yanı sıra, spor üzerine konuşmak, yorum yapmak ve spordaki gelişmeleri takip etmek sporseverlerin tercih ettiği durumlardır. Dolayısıyla spor medyasının oluşumu ve gelişimi bu doğrultuda artmaktadır. Spor haberleri yazılı medyada genellikle gazetelerin son sayfalarında (2-4 sayfa) yer almış, gelişen ve canlılığı koruyan spor (özellikle futbol) geniş bir okuyucu kitlesine sahip olmasından dolayı günümüzde günlük olarak spor gazeteleri de çıkmaya başlamıştır²⁰⁶. Spor endüstrisi ve yazılı basın (gazeteler ve dergiler) birbirini besleyen bir ilişki içinde olmasından gelişerek büyümüştür²⁰⁷. Ülkemizde her gün çıkarılmakta olan gazeteler Pas Fotomaç ve Fanatik'tir.

Spor gazetelerin genel görünümüne baktığımızda, renkli, bol fotoğraflı, görsel unsurların ön planda tutulduğu sayfalar şeklindedir. Ayrıca bu gazeteler çeşitli ekler sunmakta (iddia ve at yarışı programları) ve bu eklerde bazı yazar ve bu alanda etkin kimselerin tahminleri çarpıcı başlıklarla sunularak okuyucuyu etkileyerek, satış tirajlarını arttırma gayesi gütmektedir²⁰⁸. Ancak dijitalleşme ile birlikte yazılı medya tirajları azalış göstermektedir.

Ulusal gazetelerde spor haberlerinin yeri ile ilgili yapılan araştırmalar mevcuttur. Örneğin 1996 yılında Yalçın Kaya'nın yaptığı çalışmada²⁰⁹ bazı gazetelerinin spora ayrılan sayfalarında futbol haberlerinin sayısı 855, basketbol 77, at yarışı 23 ve diğer haberlerin sayısı 40'tır.

Büyükbaykal'ın yaptığı bir çalışmada²¹⁰ spor yazılarında futbolun payı incelenmiştir Bu çalışmaya göre Cumhuriyet Gazetesi'nde spor haberleri içinde futbol %63,9, Milliyet'teki oran % 67,3 ve bir spor gazetesi olan Fotomaç'ta bu oran %89,4 olarak tespit edilmiştir. Futbol haberi olup üç kulüp (Beşiktaş, Fenerbahçe ve

²⁰⁶Ahmet Talimciler, "Türkiye'de Futbol Medyası", *Birikim Dergisi*, Sayı:117, Ocak 1999, http://www.birikimdergisi.com/birikim-yazi/5335/turkiye-futbol-medyasi#.Vwimt_mLTDC (1.8.2017)

²⁰⁷Erdoğan, a.g.m. s.33.

²⁰⁸Selami Özsoy, "Spor Gazetelerinin Başlıklarında Militarist ve Şiddet İçerikli Metaforlar", *Gümüşhane Üniversitesi İletişim Fakültesi Elektronik Dergisi*, Sayı: 1, Mart 2011, s.95.

²⁰⁹A. Yalçın Kaya, "Spor Basını Konuları, Konuların Seçim Süreci ve Seçim Ölçütleri", *İstanbul Üniversitesi İletişim Fakültesi Dergisi*, XIV, s. 185

²¹⁰Güven Büyükbaykal, *Geçmişten Günümüze Türkiye'de Yazılı Spor Basınında Futbol'un Yeri ve Önemi*, İstanbul Üniversitesi İletişim Fakültesi Yayınları, İstanbul, 2004, s. 170.

Galatasaray) ile ilgili olan haber oranları da bu gazetelerde sırasıyla %70,3, %67,7 ve %60,3'tür.

Tablo 19. Bazı Ülkelerdeki Spor Gazeteleri ve Dergileri

Ülke	Gazete
İtalya	Le Gazetta dello Sport Tuttosport Corriere dello Sport
Almanya	Fussball Bild Kicker
İspanya	Sport Marca Diario AS
Hollanda	AD
İngiltere	Sun Sport World Soccer
Fransa	L'equipe So Foot
Portekiz	A Bola

Kaynak: Çeşitli kaynaklardan yararlanılarak tarafımdan düzenlenmiştir.

Yukarıda yer alan tabloda bazı ülkelerin spor içerikli gazete ve dergiler sunulmuştur. Ancak yazılı medyanın yanında yeni medyanın ulaşılabilirliğin kolaylığı ve düşük maliyeti spor dergi ve gazetelerini elektronik ortamlara yöneltmiştir.

Özsoy vd.'nin yaptığı bir çalışmada²¹¹ spor basınında popüler olan Fotomaç (Türkiye), Le Gazetta dello Sport (İtalya), Diario AS (İspanya), L'equipe (Fransa) gazetelerinin internet siteleri belirli tarih aralığında incelenmiştir. Buna göre spor branşları açısından en fazla haber konusunun futbol olduğu görülmüştür. Aynı çalışmada ülkemizdeki gazetelerin yabancı gazetelere oranla futbolla ilgili daha yoğun haber yapmasını çeşitli etkenlerle belirtmiştir. Bu etkenler; yabancı gazetelerin tarihi geçmişi, deneyimi, ülkelerin diğer spor branşlarına olan ilgisi ve kültür farklılığıdır.

- Yeni Medyada (Sosyal Medya) Futbol

İletişim ve haberleşmede hızlı teknolojik gelişmeler geleneksel kitle iletişim araçlarını geliştirmiş, bunları ek olarak yeni kavramlarla da hayatımıza girmiştir. Özellikle internet teknolojisinin gelişimi sosyal, toplumsal ve kültürel etki açısından geleneksel medyanın şeklini değiştirmekte ve yeni medya oluşumu yaratmaktadır. Sosyal medyanın oluşumu ile birlikte durum tek taraflı bilgi aktarımını aşmış ve

²¹¹ Selami Özsoy, Reşat Sadık, Hakan Boz, "Spor Dalı Çeşitliliği Bakımından Türkiye'deki Spor Gazetelerinin Avrupa'daki Spor Gazeteleri İle Karşılaştırılması", *Gümüşhane Üniversitesi İletişim Fakültesi Elektronik Dergisi*, Cilt:2, Sayı:1, Mart 2013, s.142-146.

okuyucu ve izleyici kitlesinin de anında yorum yaparak ilgili haberlere doğrudan etkileşimi sağlanmıştır²¹².

Sosyal medya, kişilerin paylaşımında bulunduğu, iletişim kurmaları, düşüncelerini aktarmaları ve tartışma olanaklarının bulunduğu genel bir alanı oluşturmaktadır. Bu alan özellikle teknolojinin gelişmesi, beraberinde internete ulaşımın kolaylaşması, internetin hızlanması ve maliyetin azalmasıyla hızla küresel bir genişleme imkanı bulmuştur. Anthony Myfield, sosyal medyanın kapsadığı internet alanını, sosyal ağlar, bloglar, wikiler, podcastler, forumlar ve mikrobloglar olarak 6 farklı şekilde belirtmiştir²¹³. Sosyal medya için kullanıcıların paylaşımları ve yorumlarından oluşan sanal topluluklar²¹⁴, takipçiler tarafından meydana getirilen içerikler²¹⁵ ve Web 2.0 teknolojisi ile oluşturulan katılımcı online medya şeklinde farklı tanımlamalar da yapılmıştır²¹⁶. Genel bir tanımlama içerisinde sosyal medya, internet merkezli olarak yeni iletişim ortamı sağlamakta, kullanıcıların içeriğini oluşturduğu, paylaşım ve yorumlamaya açık olan bir alandır²¹⁷.

İnternetin geniş kapsamı²¹⁸ sebebiyle çalışmamıza sosyal ağlar içerisinde değerlendirilen facebook, instagram ve twitter üzerinden devam edilmesi uygun olacaktır. Ayrıca sosyal paylaşım ağlarında kullanıcıların herhangi bir ücret ödememesi bu kitlenin sanal bir topluluk oluşturmasını sağlamaktadır.

Sosyal paylaşım ağları spor ve futbol ile ilgili herkesin, müsabaka öncesinde, müsabaka sırasında veya müsabaka sonrasında dilediği her anda paylaşım sitelerinde

²¹²Ali Murat Kılıç, Abdullah Domaç, “Sosyal Medya Üzerinden Televizyon Reyting Ölçümlerinin Analizi: Twitter Örneği”, *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Yıl: 2, Sayı: 5, 2014, s. 415.

²¹³Anthony Mayfield, What’s Social Media?, iCrossing, s. 6-8. http://www.icrossing.com/uk/sites/default/files_uk/insight_pdf_files/What%20is%20Social%20Media_iCrossing_ebook.pdf (13.05.2020)

²¹⁴Kim Won vd., “On Social Web Sites”, *Information System*, Vol:35, Issue:2, 2010, s.216.

²¹⁵Joel Comm ve Anthony Robbins, *Twitter Power, How to Dominate Your Market One Tweet at a Time*, John Wiley & Sons Inc, 2010, s.2.

²¹⁶Dave Evans, *Social Media Marketing An Hour A Day*, Wiley Publishing, İndiana, 2008, s. 33

²¹⁷Ali Murat Kırık, “Gelişen Web Teknolojileri ve Sosyal Medya Bağımlılığı, Sosyal Medya Araştırmaları I”, *Sosyalleşen Birey* (Editör: Ali Büyükaşan ve Ali Murat Kırık), Çizgi Kitabevi, Konya, 2013, s.75.

²¹⁸İnternet gazeteciliği, haber sitelerinde spor, spor bahis siteleri, e- ticaret olarak spor ürünlerinin satışı ve neredeyse her spor organizasyonu ve spor kulüplerine ait spor sitelerinin mevcudiyeti (burada yapılan haberler , yayınlar, ürün satışları) vb., özetle toplumsal hayatın tamamının internete (sanal ortama) yansımaları anlaşılabilir. (Tolga Çevikel, “İnternette Spor Medyası, Spor Siteleri Üzerine Bir Değerlendirme”, *XII. Türkiye İnternet Konferansı*, 2007, Ankara, s. 39-45)

yorumları ile yer almasında ve taraftarlık hissiyatlarının pekişmesinde etkili olmaktadır²¹⁹.

Aşağıda yer alan tabloda Dünya’da ve Türkiye’de önde gelen futbol kulüplerinin çeşitli sosyal ağlarda takipçi sayıları verilmiştir.

Tablo 20. Sosyal Ağlarda Futbol Kulüpleri Takipçi Sayıları (2021)

Takımlar	Facebook Takipçileri	Youtube Takipçileri	İnstagram Takipçileri	Twitter Takipçileri
Barcelona	106.409.552	12.900.000	103.708.015	39.152.438
Real Madrid	111.973.582	6.920.000	107.519.916	39.418.121
Manchester United	76.109.590	5.420.000	53.217.847	28.901.040
Chelsea	51.023.718	3.410.000	31.376.659	18.834.578
BayernMunich	54.529.907	2.390.000	30.058.706	5.809.645
Liverpool	40.811.672	6.500.000	34.447.916	18.766.964
Arsenal	38.953.873	2.530.000	20.747.145	18.365.662
Galatasaray	11.624.874	1.950.000	10.697.405	10.381.540
Fenerbahçe	8.763.525	2.160.000	7.265.702	8.549.054
Beşiktaş	5.430.878	976.000	4.655.957	4.831.828

Kaynak: Futbol Kulüplerinin Resmi internet sitelerinden yararlanılarak tarafımdan derlenmiştir.

Yukarıda yer alan tabloda görüldüğü üzere sosyal ağlarda futbol kulüplerinin takipçi sayıları milyonlarla ifade edilmektedir. Futbol severler bu ağlar üzerinden takımlar ile ilgili bilgileri anında elde edebilmekte ve konu ile ilgili görüşlerini belirtmektedir.

Sporcu sağlığı şirketi KT Tape tarafından sosyal medyanın sporda etkisi üzerine yapılan bir araştırmada ortaya çıkan çarpıcı bir sonuca göre ekranları başında takip eden sporseverlerin %83’ü sosyal medyayı ve hatta karşılaşma anında stadyumda bulunan kişilerin %63’ü de sosyal ağlardaki gelişmeleri anında takip etmektedir²²⁰.

Günümüzde 3 milyar insanın ilgilendiği ve takip ettiği spor (futbol) hayatın neredeyse merkezine yerleşmiş konumdadır. Nitekim ülke ekonomisine katkı sağlama açısından uluslar arası spor organizasyonları yapılmakta, yardım kampanyaları için müsabakalar düzenlenmekte, ülkeler arasındaki gerginlikler futbol ile giderilmeye çalışılmakta ve bazı futbolcular barış elçileri seçilmektedir²²¹. Özellikle de iletişim teknolojisinin hızlı gelişimi ile geleneksel kitle iletişim araçlarının yanında yeni medyanın da oluşması futbol merkezli bir spor anlayışı meydana getirmiştir.

²¹⁹Ezgi Akbaş, Türkiye’de Sosyal Medyada Futbol Taraftarlarının Erkeklik Söylemleri, *İstanbul Bilgi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, İstanbul, 2012, s.13.

²²⁰Akbaş, a.g.e., s.13.

²²¹Mustafa Şeker, Abdülkadir Gölcü, “Futbolun Televizyonda Yeniden Üretimi”, *İletişim Kuram ve Araştırma Dergisi, Sayı 26, Kış-Bahar, 2008,s. 120.*

1.4.5. Futbolun Dünya Ekonomisindeki Yeri

Günümüzde futbol sportif faaliyetin ötesinde büyük bir sektör haline dönüşmüştür. Bu sektörün ekonomi içinde diğer sektörlerle de sıkı bir bağı bulunmaktadır. Dolayısıyla ekonomi içerisinde net değerlere ulaşmak oldukça zordur. Bu nedenle sektör içinde üretici pozisyonunda olan futbol kulüplerinin gelir ve giderlerinin incelenmesi uygun ve anlaşılır görünmektedir.

Futbol kulüplerinin ana gelir kaynakları seyirci hâsılatları, naklen yayın gelirleri ve sponsorluk gelirlerinden oluşmaktadır. Futbolun bir endüstri haline dönüşmesi futbol kulüplerinin gelir kaynaklarını çoğaltması gerekliliğini ortaya koymuş ve neticesinde ana gelir kaynaklarının hem nispeti değişmiş hem de farklı gelir kaynakları ortaya çıkmıştır. Lisanslı spor ürünleri vb. satışlardan ticari gelir elde edilmesi ve düşük maliyetlerle futbolcu yetiştirilmesi veya yetiştirilmiş futbolcuları ucuz mal ederek yüksek fiyatlar ile başka kulüplere satılması futbol kulüpleri için gelir kaynağı haline dönüşmüştür

Aşağıda yer alan tabloda en iyi 5 ülkenin liglerinde mücadele eden kulüplerinin toplam gelirleri verilmiştir.

Tablo 21. Avrupa’da 5 Büyük Ligde Futbol Kulüplerinin Gelirleri ve Payları (Milyon Euro)

	İngiltere	Almanya	İspanya	İtalya	Fransa
Maç Hasılatı	683 / % 13	364 / % 11	409 / % 13	234 / % 11	170 / % 11
Yayın Gelirleri	2,669 / % 52	1,489 / % 46	1,711 / % 55	1,190 / % 58	690 / % 43
Sponsorluk /Ticari Gelirleri	1,782 / % 35	889 / % 28	997 / % 32	628 / % 31	473 / % 30
Diğer Ticari Gelirleri	-	466 / % 15	-	-	265 / % 16
Toplam	5,134 / %100	3,208 / %100	3,117 / %100	2,052 / %100	1,598 / %100

Kaynak: Deloitte, Annual Review of Football Finance 2021, s.14.

Avrupa liglerinde elde edilen gelir 25,2 milyar Euro civarında olup sadece bu 5 büyük lig bu gelirin % 60 lık payını oluşturmaktadır²²². Bu sıralama devamında diğer ligler için Rusya (877 milyon Euro), Türkiye (670 milyon Euro), Hollanda (530 milyon Euro), Portekiz (525 milyon Euro), Belçika (357 milyon Euro), Avusturya (266 milyon Euro) şeklindedir.

Seyirci hâsılatları; Futbol kulüplerinin en önemli gelir kaynaklarından bir tanesi maç günü gelirleridir. Maç günü gelirleri bilet satışlarının, kombine bilet satışlarının

²²²Deloitte, Annual Review of Football Finance 2021, s. 13.

yanında, yeme-içme hizmetlerini de içine almaktadır. Yukarıda yer alan tablo incelendiğinde yayın gelirlerinin ardından ikinci sırada olduğu görülmektedir. Seyirci hâsılatını etkileyebilecek faktörler şunlardır²²³;

- Stadyum
- Popülerlik
- Sportif başarılar
- Ulaşım olanakları
- Bilet fiyatları
- Taraftarlık Kültürü
- Gündem
- Ekonomik Gelişmeler

Maç günü gelirleri yakından incelendiğinde en büyük payın İngiltere Premier Ligi'nde olduğu görülmektedir. İngiltere liginin yüksek geliri, stadyumlarının modern yapısından ve sadece maç günü değil diğer günlerde de gelir elde edici unsurların varlığından kaynaklanmaktadır. Belirtilmesi gereken bir hususta en fazla seyirci ortalaması Bundesliga'ya aitken elde edilen gelir bakımından İngiltere'nin gerisinde kalmaktadır. Bunun seyirci hâsılatını etkileyen nedenler arasında sayılan bilet fiyatlarının düşük olmasından kaynaklandığını söylemek yanlış olmayacaktır. Aşağıda yer alan tabloda futbol en üst futbol liglerinin ortalama seyirci sayısı ve bilet fiyatları sunulmuştur.

Tablo 22. En büyük 5 Lig'in Ortalama Seyirci Sayıları ve Bilet Fiyatları (2020)

Ligler	Ortalama Seyirci Sayısı ²²⁴	Ortalama Bilet Fiyatı
Bundesliga (Almanya)	40.863	65 Euro
Premier Lig (İngiltere)	39.348	138 Euro
La Liga (İspanya)	28.756	75 Euro
Serie A (İtalya)	26.644	56 Euro
Ligue 1 (Fransa)	22.476	49 Euro
Süper Lig (Türkiye)	13.846	9 Euro

Kaynak: Tarafımdan düzenlenmiştir.

²²³Aktifbank, *Ekolig, Futbol Ekonomisi Raporu*, s.6.

²²⁴Aktifbank, *Ekolig, Covid-19 Öncesinde / Sonrasında Futbol Ekonomisi*, s.11.

Aşağıda yer alan tablo'da kulüplerin toplam gelir, maç günü hasılatı ve toplam gelir içindeki payı verilmiştir.

Tablo 23. Bazı Futbol Kulüplerinin Maç Günü Hasılatları (milyon Euro) (2021)

Futbol Kulübü	Maç Günü Hasılatı	Toplam Gelir	Pay (%)
Manchester City	0,8	644,9	0,12
Real Madrid	8,6	640,7	1,34
BayernMunich	11,7	611,4	1,91
Barcelona	15,9	582,1	2,73
Manchester United	8	558,0	1,43
Paris Saint-Germain	17	556,2	3,05
Liverpool	8,3	550,4	1,50
Chelsea	8,6	493,1	1,74
Juventus	7,8	433,5	1,79
Tottenham Hotspur	2,1	406,2	0,51
Arsenal	4,3	366,5	1,17
Borussia Dortmund	1,4	337,6	0,41
Atletico Madrid	4,2	332,8	1,26
Internazionale Milano	2,2	330,9	0,66
Leicester City	0,7	255,5	0,27
West Ham United	0,6	221,5	0,27
Wolverhampton Wanderers	0,8	219,2	0,36
Everton	0,3	218,1	0,13
AC Milan	-	216,3	-
FC Zenit	7,3	212,0	3,44

Kaynak: Deloitte, Football Money League, 2022, s. 7-50.

Yukarıda yer alan tabloda bazı futbol kulüplerinin maç günü hasılatları ile toplam gelirleri sunulmuştur. Covid-19 pandemi döneminde maçların seyircisiz oynanması maç günü gelirlerinde ciddi kayıplar yaratmıştır. Nitekim bir önceki sezonda maç günü hasılatları toplam gelirin yaklaşık ortalama %15-17 arasında olurken, 2020-2021 sezonu için ortalama %2 civarına gerilemiştir. Tabloya göre maç günü geliri en yüksek takım Barcelona'dır.

Tablo 24. Süper Ligde Yer Alan Dört Kulübün Maç Günü Gelirleri (Milyon TL)

Futbol Kulübü	2018-2019 sezonu	2019-2020 sezonu	2020-2021 sezonu
Galatasaray	165,8	198,9	58,10
Fenerbahçe	139,9	146,71	53,85
Beşiktaş	97,5	104,04	35,30
Trabzonspor	23,3	40	13

Kaynak: Futbol kulüplerine ait finansal tablolardan yararlanılarak tarafımdan oluşturulmuştur.

Süper Lig’de yer alan dört kulübün maç günü gelirleri yukarıdaki tabloda üç sezon halinde sunulmuştur. Bu üç sezon için en yüksek maç günü geliri Galatasaray’a aittir. Bunun yanında bir önceki tabloda Covid-19 sebebiyle maçların seyircisiz oynanmasının olumsuz etkisi Süper Lig’de de maç günü gelirlerine yansımıştır.

Yayın gelirleri; Yayın hakkı kavramsal bir ifade ile müsabakanın kayıt altına alınmasının, yayınlanmasının düzenleyici kuruluşlarca belirli bedel karşılığı yayın kuruluşlarına bırakılmasıdır. Anlaşılmalıdır ki bu ifade ile karşılaşmaların yapıldığı alan ile ilgili yayın hakları belirli süreliğine bir veya birden fazla yayın kuruluşuna bırakılmakta, bunlar dışındakilerin bu hakları engellenmektedir²²⁵.

Futbol müsabakalarının geniş kitleleri peşinden sürüklemesi medya-futbol ilişkisinin bağınu güçlendirmiştir. Dolayısıyla karşılaşmaların yayınlanması hem yayıncı kuruluş hem de düzenleyici kuruluş ve futbol kulüplerine önemli gelir sağlayacaktır. Nitekim dünyada yayın hakkı satışından elde edilen gelir futbol kulüplerinin en büyük gelir kalemi haline gelmiştir. Aşağıda yer alan tabloda bazı kulüplerin yayın gelirleri gösterilmiştir.

Tablo 25. Bazı Kulüplerin Yayın Gelirleri (milyon Euro) (2021)

Futbol Kulübü	Yayın Gelirleri	Toplam Gelir	Pay (%)
Manchester City	335,9	644,9	52
Real Madrid	310,5	640,7	49
BayernMunich	254,5	611,4	42
Barcelona	289,6	582,1	50
Manchester United	287,8	558,0	52
Paris Saint-Germain	201,8	556,2	36
Liverpool	303,7	550,4	55
Chelsea	309	493,1	63
Juventus	237	433,5	55
Tottenham Hotspur	233,3	406,2	57
Arsenal	208,2	366,5	57
Borussia Dortmund	186,7	337,6	56
Atletico Madrid	230,5	332,8	69
Internazionale Milano	216	330,9	65
Leicester City	208,4	255,5	82
West Ham United	184,2	221,5	83
Wolverhampton Wanderers	191,3	219,2	87
Everton	165,3	218,1	76
AC Milan	147,2	216,3	68
FC Zenit	43,2	212,0	20

Kaynak: Deloitte, Football Money League, 2022, s. 10-50

²²⁵Simge Aybey, Futbol Karşılaşmalarına İlişkin Yayın Haklarının Hukuki Niteliği, Kadir Has Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2010, s.22

Tablodan anlaşıldığı üzere yayın geliri en yüksek kulüp Manchester City (335,9 milyon Euro) ve Real Madrid (310,5 milyon Euro)'dir. Yayın gelirlerinin toplam gelir içindeki payı incelendiğinde Çoğu İngiliz ve Alman futbol kulüplerinin gelirlerinin neredeyse yarısından fazlası bu kaynak üzerinden sağlanmaktadır.

Ülkemizde yayın haklarının satışı ile ilgili olan kurum Türkiye Futbol Federasyonu'dur. Federasyon yayın haklarına ilişkin yetki, görev, gelir paylaşımını ve futbol kulüpleri ve yayıncı kuruluşlar hakkında gerekli düzenlemeleri Türkiye Futbol Federasyonu Yayın Talimatı'nda belirtmiştir²²⁶.

Tablo 26. Süper Ligde Yer alan Dört Kulübün 2020-2021 Sezonu Yayın Gelirleri²²⁷ (Milyon TL)

Futbol Kulübü	Elde edilen yayın geliri
Galatasaray	230,55
Beşiktaş	236
Fenerbahçe	227,13
Trabzonspor	133

Kaynak: Futbol kulüplerine ait finansal tablolardan yararlanılarak tarafımdan oluşturulmuştur.

Yayın gelirlerinin paylaşımı Federasyonca şu kriterler dikkate alınarak yapılmaktadır; katılım payı (gelirim %37'si eşit dağıtılacak), müsabakada galip gelinmesi (2,7 milyon TL), berabere kalınması (1,4 milyon TL), geçmiş şampiyonluk sayıları (her bir şampiyonluk için 4,2 milyon TL), ligdeki sıralama (ilk 6'ya giren takımların sırasına göre belirlenen paylarda) şeklindedir.

Sponsorluk gelirleri; teknolojik gelişmelerle birlikte hızla küreselleşen dünyada futbola ilginin fazlalığı, futbol kulüplerinin gelirlerinde artışa sebep olmuştur. Bu gelir kaynaklarından önemli bir tanesi sponsorluk gelidir.

Sponsorluğa ilişkin yapılan tanımlara bakılır ise sponsorluk; firmaların hedeflerine yönelik olarak olaylara, kişi ve kurumlara yapılan bir tür ticari yatırım²²⁸; kar amacı güdülmeyen olaylara (eğitim, kültür, sanat gibi), spora, sporcuya, spor organizasyonlarına ödenen (aynı veya nakdi) ücret ve bunun karşılığı olarak ticaretteki

²²⁶Ayrın için bkz. Türkiye Futbol Federasyonu Yayın Talimatı, Ağustos 2016. (<http://www.tff.org/Resources/TFF/Documents/TALIMATLAR/Yayin-Talimati-11.08.2016.pdf>)

²²⁷Diğer yayın gelirleri hariç

²²⁸Mehmet Baş, "Spor Sponsorluğu ve Spor Federasyonlarının Sponsorluğa Bakış Üzerine Bir Araştırma", *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 10/3, 2008, s. 113.

potansiyeli koruma ve genişletmeye yönelik kişi kurum ve kuruluşlarca gerçekleştirilen bir faaliyettir²²⁹.

Sponsorluk faaliyetlerindeki temel amaçlar, sponsorluk yapan firmaların hedeflerine yönelik olarak, toplumsal farkındalık oluşturmak veya arttırmak, pazarı etkin kullanmak, pazardaki alıcılar üzerinde olumlu etki yaratmak, satışları arttırmak,²³⁰ piyasada yerini korumak ve genişletmek yönündedir. Bu amaçların gerçekleştirilmesinde önemli bir husus sponsor olunacak kişi, kurum, kuruluş ve organizasyonların pazar içindeki yeri ve marka değerinin önemidir. Bütün bunlar dikkate alındığında gerek sponsor olan gerekse sponsor olunan ilişkisinde durumun bir hayır veya bağış algılaması görünümünden çıkıp karşılıklı fırsatlar yakalamaya dayalı bir iş sözleşmesine dönüştüğünü söylemek²³¹ yanlış olmayacaktır.

Sponsorluğa ilişkin yapılan sınıflandırmalar; Spor, sanat, sosyal, eğitim ve kültür, medya sponsorlukları şeklinde olup, çalışmamızda spor sponsorluğu ele alınacaktır.

Spor, sporcu ve sportif faaliyetler ile ilişkilendirilmiş sponsorluk ile kastedilen spor sponsorluğudur. Kısa bir ifade ile spor olayı ile firmalar²³² arasındaki ticari ilişkidir. Spor sponsorluğu, temel amaçlarına ulaşmak için firmaların bunlara ulaşmada sporu –ki geniş kitleye sahip olması- kullanmaları ve bu alana yatırım yapmaları²³³ olarak düşünülmektedir.

Spor sponsorluğu bireysel sporculuğun desteklenmesi (sporcunun giydiği elbiselerde sponsor firmanın logosunun yer alması gibi), spor takımlarının desteklenmesi (sponsor olan firma, kendi reklamlarında bu takımı kullanması gibi) ve

²²⁹Steve McKelvey ve John Grady, “Sponsorship Program Protection Strategies for Special Sport Events: Are Event Organizers Outmaneuvering Ambush Marketers?”, *Journal of Sport Management*, 22, 2008, s. 550.

²³⁰Dan Covell, “The Lowell Spinners and the Yankee Elimination Project: A Case Study Consideration of Linking Community Relations and Sponsorship”, *Sport Marketing Quarterly*, Vol:17, issue:2, 2008, s.123

²³¹Kevin Gwinner, Scott R. Swanson, “A Model Of Fan Identification: Antecedents And Sponsorship Outcomes”, *Journal Of Services Marketing*. 17 (3), 2003.

²³²Gerçekten de spor sponsorluğunun, hem harcama yapılan takım hem de sponsor olan firma için önemli katkıları olmaktadır. Nitekim piyasa için öneminin farkında olan firmalar -ki bunlar medyadan giyime, bankalardan GSM operatörlerine, boyadan tekstile her sektörde- spora, ve markalaşmış spor kulüplerine milyon dolarlarla sponsorluk desteği vermektedir. (Ayrıntı için bkz. <http://www.futbolekonomi.com/index.php/haberler-makaleler/mali/110-tugrul-aksar/1832-avrupada-duenyada-ve-tuerkiyede-futbolda-sponsorluk.html> (02.02.2017))

²³³Tamer Karademir, Sebahattin Devecioğlu, Murat Özmeden, “Sektör Kavramları İçerisinde Bulunan Spor Sponsorluğuna Bir Bakış”, *Niğde Üniversitesi Beden Eğitimi ve Spor Bilimleri Dergisi*, Cilt. 4, Sayı 1, 2010, s.78.

spor organizasyonlarının desteklenmesi (organizasyonun düzenlendiği alanlarda görülebilecek yerlere reklam koyulması gibi) şeklinde sınıflandırılmaktadır²³⁴.

Markalaşmış futbol liglerine olan ilginin üst düzey olması, kişi, kurum ve kuruluşlar için bu liglerde mücadele eden futbol kulüplerinin formaları ve stadyumları ticari bir yatırım alanına dönüştürmüştür. Bu durum neticesinde futbol kulüpleri için önemli bir gelir kaynağı oluşturmaktadır. Genel olarak federasyonlarca belirlenen formanın kısımlarına (formanın göğüs kısmı, sırt, şort, çorap ve hatta formanın iç kısmına) sponsor olunabilmektedir²³⁵.

Tablo 27. Forma Sponsorluk Gelirleri (Milyon Euro) (2020)

Lig	Ana Forma Sponsorluk Geliri	Diğer Forma Sponsorluk Gelirleri	Toplam
Premier Lig	398	435	833
La Liga	171	265	436
Bundesliga	166	123	289
Serie A	132	116	248
Ligue 1	82	66	148
Süper Lig	24	28	52
Eredivisie	21	20	41

Kaynak: KPMG (<https://home.kpmg/tr/tr/home/medya/press-releases/2020/07/formadan-milyon-euolar-yagiyor.html>) (24.08.2020)

Yukarıda yer alan grafik incelendiğinde en fazla ana forma sponsorluk gelirin 398 Milyon Euro ile İngiltere Premier Lig'e ait olduğu görülmektedir. Forma sponsorluk gelirlerindeki farklılık liglerin popülerliği ve liglerdeki kulüplerin markalaşması önemli bir etken olmaktadır.

Forma sponsorluğunun yanında stadyum sponsorluğu da önemli bir ticari gelir yaratmaktadır. Özellikle Almanya'da gelenekleşmiş bu durum için Bayern Münich'in Allinaz ile 35 yıllık bir anlaşma imzalayarak bu süreç içinde 210 Milyon Euro'luk gelir elde edeceği tahmin edilmektedir. Hem forma hem de stadyum sponsorluğunu Arap Emirlikleri havayolları şirketi Emirates ile 2028 yılına kadar sürecek olan anlaşma ile Arsenal her sezon için 30 milyon pound gelir sağlayacaktır. Aşağıda bazı Avrupa kulüplerinin sponsorluk gelirleri gösterilmiştir.

²³⁴Baş, a.g.e., s.114-115.

²³⁵Aktifbank, *Ekolig, Futbol Ekonomisi Raporu*, s. 12

Tablo 28. Bazı Futbol Kulüplerinin Forma Sponsorluk Gelirleri (Milyon Euro) (2020)

Kulüp	Forma (Gögüs) Sponsoru	Gelir	Diğer Gelir	Toplam
Real Madrid	Emirates	70	120	190
Barcelona	Rakuten	55	105	160
Manchester United	Chevrolet	71,3	85,4	156,7
Manchester City	Etihad	51,3	74,1	125,4
Arsenal	Emirates	45,6	68,4	114
Chelsea	Yokohama	45,6	68,4	114
Liverpool	Standart Chartered	45,6	51,3	96,9
Bayern Munich	T-mobile	35	60	95
Juventus	Jeep	42	51	93

Kaynak: KPMG (<https://home.kpmg/tr/tr/home/medya/press-releases/2020/07/formadan-milyon-eurolar-yagiyor.html>) (24.08.2020)'den yararlanılarak düzenlenmiştir.

Tabloda forma sponsorluk geliri elde eden futbol kulüplerinden bazıları verilmiş olup buna göre ilgili kalemde en fazla gelir elde eden kulüp 190 milyon Euro ile Real Madrid'tir. Görüldüğü üzere sponsorluk gelirleri önemli bir gelir kaynağı oluşturmaktadır. Türkiye Süper Ligi'nde mücadele eden futbol kulüpleri de gerek forma sponsorluğu gerekse stadyum sponsorluğu ve hatta futbol takımı isim sponsorluğu önemli gelir kaynağı olarak görülmektedir. 2020 - 2021 sezonu incelendiğinde futbol takım isim sponsorluğu olan 10 futbol takımı (Medipol Başakşehir FK, Demir Grup Sivasspor, Fraport-Tav Antalyaspor, Yukatel Denizlispor, ATAKAŞ Hatayspor, Çaykur Rizespor, İttifak Holding Konyaspor, Helenex Yeni Malatyaspor, MKE Ankaragücü, Hes Kablo Kayserispor, Aytemiz Alanyaspor) bulunmaktadır. Stadyum sponsorluğu da ülkemizde her geçen gün yaygınlaşmaktadır. Aşağıdaki tablo da Beşiktaş, Fenerbahçe ve Galatasaray'ın sponsorluk gelirleri verilmiştir.

Tablo 29. Üç Futbol Kulübünün Ana Sponsorluk Gelirleri (Milyon TL) (2020)

Sponsorluk	Beşiktaş		Galatasaray		Fenerbahçe	
Forma Gögüs	Beko	42 (2 yıllık)	SIXT	29 (2 yıllık)	Avis	35,5
Stadyum İsim	Vodafone	116 (15 yıllık)	Türk Telekom	100 (10 yıllık)	Ülker	90 (10 yıllık)
Şort					Aygaz	9
Sırt	Aksa	18 (3 yıllık)	Magdeburger Sigorta	29 (2 yıllık)	Halley	
Forma	Adidas	10 milyon dolar (2 yıllık)	Nike	80 milyon Euro (10 yıllık)	Adidas	8,5
Kol	Güriş	4	Nesine.com	10	Tüpraş	15

Kaynak: Çeşitli kaynaklardan yararlanılarak tarafımdan düzenlenmiştir.

Transfer Gelirleri; Transfer gelirleri futbol kulüplerinin sözleşmeli olarak elinde olan futbolcuların oynama hakkını başka kulüplere satması, kiralaması ve yetiştirme tazminatı adı altında elde ettiği gelirleri ifade eder.

1995 yılından önce futbol kulüpleri için önemli gelir kaynağı olan transfer gelirleri, bu yıldan sonra azalmıştır. Bunun nedeni 1995 yılından önce futbolcuların kulüpler ile sözleşmesi²³⁶ bitse dahi ilgili futbol kulübünün transfer ücreti talep etme hakkının saklı kalmasından kaynaklanmaydı. Nihayetinde 1995 yılında Bosman kuralları ile birlikte sözleşmesi sona eren futbolcular herhangi bir transfer ücreti olmadan diledikleri kulüplere geçme hakkına sahip olmuşlardır²³⁷.

Futbolcu transferlerinde genellikle bonservis kelimesi kullanılmaktadır. Bunun anlamı sözleşmesi bitmemiş futbolcunun yeni bir kulübe transferinde (satılmasında veya kiralanmasında) kulüplerin kendi aralarında futbolcunun oynama hakkı karşılığı anlaşın bedeldir²³⁸. Bir diğer gelir kalemi ise yetiştirici kulübün 23 yaş altında futbolcularının (sözleşmeleri bitsin veya bitmesin) transfer edilmesi durumunda yetiştirme tazminatı ödenmektedir²³⁹.

²³⁶Futbolcunun bir ülkeden başka bir ülkeye transferinde yeni kulüp ile yapılan sözleşmelerde “tüm mali yükümlülüklerin kabulü (transfer ücreti de dahil)” şeklinde ifadenin yer alması mali anlamda kontrol futbol kulübüne bırakıyordu. (Alev Aybers, “FİFA Oyuncuların Statü ve Transferi Talimatı Madde 17/4 Çerçevesinde Transfer Yasağı”, *Ankara Barosu Spor Hukuku Kurulu Avukat Akın Ataksoy Armağanı*, Editör: Tacar Çağlar, Ankara Barosu, 2015, s. 9.)

²³⁷Sinem Pınar Battal, *Futbol Liglerinde Rekabet ve Türkiye 1. Futbol Liginde Rekabetçi Denge Analizi*, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Denizli, 2007, s.34.

²³⁸Murat Başaran, “Vergi Kanunları Bakımından Oyuncu Transfer Yöntemleri”, <http://www.futbolekonomi.com/index.php/haberler-makaleler/hukuk/172-murat-baaran/2564-vergi-kanunlar-bakimndan-oyuncu-transfer-yoentemleri.html>, (2.2.2017)

²³⁹Ayrıntı için bkz. TFF, *Profesyonel Futbolcuların Statüsü ve Transfer Talimatı*, Ağustos 2016.s 18-22.

Tablo 30. Bazı Futbol Kulüplerinin Transfer Gelirleri (Milyon Euro) (2021)

Futbol Kulübü	Transfer Gelirleri	Transfer Giderleri	Fark
Manchester City	106,4	218,8	-112,4
Real Madrid	131,4	44,7	86,8
Bayern Munich	32,5	-	-
Barcelona	66,8	90,8	-24
Manchester United	24,5	130,7	-106,2
Paris Saint-Germain	-	-	-
Liverpool	-	-	-
Chelsea	35,4	249,4	-214
Juventus	44	137,3	-93,3
Tottenham Hotspur	15	118	-103,1
Arsenal	25,7	129,6	-103,9
Borussia Dortmund	26	92,3	-66,2
Atletico Madrid	77,6	67,1	10,5
Internazionale Milano	28,3	99,6	-71,3
Leicester City	51,2	72,7	-21,5
West Ham United	52,4	61,1	-8,8
Wolverhampton Wanderers	85,4	98,1	-12,7
Everton	54,6	130	-75,4
AC Milan	28,4	81	-52,6
FC Zenit	7,1	-	-

Kaynak: Deloitte, *Football Money League*, 2022, s. 10-50

Yukarıda yer alan tabloda bazı futbol kulüpleri tarafından gerçekleştirilmiş transferlerinin gelir ve gider durumları gösterilmiştir. Bu tabloya göre transfer bilançoları genellikle negatif eğilim yönündedir. Bu durumun en önemli sebebi, uygulanan transfer politikası ve sportif başarı sağlanmasının yanında taraftarlarca önemli isimlerin kulüpte oynamasını görmek olduğu söylenebilir.

Tablo 31. Süper Lig'deki Bazı Takımların Transfer Gelirleri (Milyon Euro) (2021)

Futbol Kulübü	Transfer Geliri	Transfer Gideri	Fark
Alanyaspor	3	0,765	2,24
Antalyaspor	2,20	0,815	1,39
Başakşehir	7	9,65	-2,65
Beşiktaş	-	1,68	-1,68
Çaykur Rizespor	1,15	1,83	-0,677
Fenerbahçe	25,30	20,61	4,69
Galatasaray	3,79	4,63	-0,841
Göztepe	0,900	2,14	-1,24
Hatayspor	-	0,176	-0,176
Trabzonspor	-	13,35	-13,35
Kayserispor	0,600	2,22	-1,62

Kaynak: <http://www.transfermarkt.com.tr> adresinden yararlanılarak tarafımdan düzenlenmiştir.

Süper Lig’de yer alan takımlar transfer neticesinde gelir elde etmiş olsa da buna karşılık yapılan transfer giderleri ile ortaya çıkan fark negatiftir. Tabloya göre ligde transfer geliri yaratan takımlar arasında Fenerbahçe, bu gelir kaynağından 4,69 milyon Euro kazanç sağlamıştır.

Diğer Gelirler; futbol kulüplerinin temel gelir kaynaklarını maç günü hasılatları, yayın hakkı satışından elde edilen gelirleri, sponsorluk gelirleri oluşturmaktadır. Bunların yanın da diğer gelirleri olarak, kulüplere yapılan bağış ve yardımlar, reklam gelirleri, lisanslı ürünlerin satışından elde edilen gelirler, tesis faaliyet gelirleri ve performansa bağlı diğer gelirleri oluşturmaktadır.

- *Bağış ve yardımlar;* devamlılığı olmayan bir gelir kaynağı olan bağış ve yardımların genellikle kulüp yöneticileri veya taraftarlar tarafından yapıldığı görülmektedir.

- *Reklam Gelirleri;* sponsorluk gelirleri ile iç içe geçmiş bu kavramın sponsorluktan farkı ticari amacın belirgin olarak ön planda tutulmasıdır. Başkaca bir ifade ile ticari kazançtan çok sosyal amacı ağır basan harcamalar sponsorluk harcaması, işletmelerin tanıtımı ve doğrudan ticari fayda sağlayan harcamalar ise reklam harcaması olarak değerlendirilmektedir²⁴⁰.

- *Lisanslı ürünlerin satışından elde edilen gelirler;* spor ürünlerinin satışları kulüpler için önemli gelir kaynağı konumundadır. Bu ürünler giyim, spor malzemeleri, koleksiyon ürünü, hediyelik eşya ve bunun gibi birçok ürünü kapsamaktadır. Lisanslı ürünlerinin satışı gerek mağazalardan gerekse sanal ortamdan gerçekleşmektedir. Markalaşmış futbol kulüpleri açısından gelir kalemleri içinde önemli bir pozisyonda olan ürün satışları yapılan önemli isimlerin transferleri, kazanılan şampiyonluklar veya geçmişte ki başarılar kullanılarak arttırılma gayesindedir. Örneğin²⁴¹ 2016-2017 şampiyonluğu hedefleyen Beşiktaş’ın, formasında üçüncü yıldızın yer alacak olması ilgili gelirin artacağı yönünde beklentiyi arttırmaktadır. Başkaca bir örnek²⁴²olarak Galatasaray’ın 2000 yılında kazandığı UEFA Kupası’nda mücadele eden kadronun formalarının satışa sunulması verilebilir. Bir diğer önemli örnek²⁴³ ise, Fenerbahçe’nin 2007’de Roberto Carlos’u transfer etmesiyle bir gün içinde 75.000 adet formanın

²⁴⁰GİB,30.04.2012 tarihli, B.07.1.GİB.4.06.16.01-125[8-12/3]-508 sayılı özelge

²⁴¹WEB_27, <http://www.fanatik.com.tr/2016/10/08/besiktasli-yoneticiden-mujde-3-yildizli-formalar-mart-ta-hazir-1256332> (02.02.2017)

²⁴² WEB_28, <http://www.hurriyet.com.tr/20-milyon-tl-kar-40103151> (02.02.2017)

²⁴³ Aydoğan Soygüden “Profesyonel Futbol Kulüplerinin Gelir Kaynaklarının İncelenmesi”, *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9(4), Ekim 2016, s.28.

satılması Carlos'un yıllık alacağına (4,2 milyon Euro) yaklaşık 3/4'ünü karşılamaktadır.

- *Tesis faaliyet gelirleri*; futbol kulübünün merkez ve tesislerinde sportif faaliyet sırasında veya sonrasında her türlü mal teslimleri veya hizmet ifaları sonucu elde edilen bir gelir kalemi olup, çalışmamızda bu gelir kaleminin kapsamı tesislerde düzenlenen kurs vb etkinlikler olarak değerlendirilmesi doğru olacaktır.

- *Performansa bağlı gelirler*; futbol kulüpleri yalnızca ulusal liglerde değil uluslar arası alanlarda da faaliyet göstermekte ve bu tip organizasyonlar katılması ve başarı sağlaması durumlarında gelirler elde etmektedir. Şampiyonlar Ligi'nde (2020/2021) kulüplere yaklaşık 1 milyar 91 milyon Euro (en büyük pay yaklaşık 111,1 Milyon Euro ile Chelsea'ye²⁴⁴ve UEFA Avrupa Ligi'nde 540,9 milyon Euro (en büyük pay yaklaşık 33,09 Milyon Euro ile Villarreal'e)²⁴⁵ dağıtılmıştır.

Süper Lig'de yer alan Beşiktaş, Fenerbahçe, Galatasaray ve Trabzonspor'un gelir ve giderleri rakamsal verilerle tablolar üzerinden açıklama yapılmaya çalışılacaktır. Aşağıda yer alan tabloda 2020-2021 sezon sonunda bu kulüplerin gelir kaynaklarına göre elde ettikleri gelirler verilmiştir.

Tablo 32. Dört Futbol Kulübü ve Gelirleri²⁴⁶ (Milyon TL) (2021)

	Beşiktaş	Fenerbahçe	Galatasaray	Trabzonspor
Naklen Yayın Gelirleri	236	227,132	230	133,143
Maç Günü Gelirleri	35,305	53,839	58,107	13,009
Ticari Gelirleri (Sponsorluk, Reklam, İsim ve Ürün Hakkı satışı, Spor Toto Hakedişleri)	244,179	380,911	216,145	188,264
Şampiyonlar Ligi ve UEFA Avrupa Ligi Gelirleri	14,221	0,520	8,545 (10,344)	28,152
Diğer Gelirler	12,976	26,186	32,433	3,244
Toplam Gelir	542,681	694,303	535,445	365,812

Kaynak: Kulüplerin finansal tablolarından yararlanılarak tarafımdan oluşturulmuştur.

Tabloya göre en fazla gelir elde eden takım Fenerbahçe'dir. Ticari gelirler ile yayın gelirleri kulüplerin gelir kalemleri arasında önemli bir paya sahiptir Futbol kulüplerinin ulusal ligin yanında uluslar arası arenada başarılı olması mali açıdan kulüplere önemli gelir kaynağı oluşturacağı açıktır.

²⁴⁴UEFA Financial Report 2020/21, s. 41

²⁴⁵UEFA Financial Report 2020/21, s. 45

²⁴⁶ Satıştan iadeler ve satış iskontoları veya iadeleri hariç toplam geliri göstermektedir.

Futbol kulüplerinin üç yıllık (12 aylık) finansal tabloları incelenmiştir. Beşiktaş, Fenerbahçe, Galatasaray ve Trabzonspor'un gelir ve giderleri aşağıdaki tablo da yer almaktadır.

Tablo 33. Dört Futbol Kulübünün Gelirleri²⁴⁷ ve Giderleri (Milyon TL)

	2019 (12A)		2020 (12A)		2021 (12A)	
	Gelir	Gider	Gelir	Gider	Gelir	Gider
Beşiktaş	621,350	619,858	497,829	653,419	534,462	497,590
Fenerbahçe	707,779	858,485	544,326	659,948	688,612	841,390
Galatasaray	927,493	808,002	899,733	785,145	618,677	896,864
Trabzonspor	361,740	280,741	390,978	311,898	359,157	431,052

Kaynak: Kulüplerin finansal tablolarından yararlanılarak tarafımdan oluşturulmuştur.

Bu tabloya göre futbol kulüplerinin gelir ve giderlerinde artış ve azalış yönünde değişiklikler meydana gelmiştir. Özellikle pandemi döneminde uygulanan sağlık tedbirleri nedeniyle gelirlerde ciddi azalışlar yaşanmıştır. Kulüpler gelir gider dengesini düzenlemeye çalışsa da 2021 yılı içinde kar gösteren tek takım Beşiktaş olarak gözükmektedir. 2021 yılı için en çok gelir elde eden kulüp Fenerbahçe iken, en fazla gider Galatasaray tarafından gerçekleştirilmiştir.

Futbol kulüplerinin borçları dolayısıyla ödeyeceği faiz giderleri kulüpler için büyük bir gider kalemidir. Aşağıdaki tabloda finansman giderlerinin gelirlere oranı sunulmuştur.

Tablo 34. Dört Futbol Kulübünün Finansman Giderlerinin Gelir İçindeki Payı (Milyon TL)

	2019 (12A)		2020 (12A)		2021 (12A)	
	Gelir	Gider	Gelir	Gider	Gelir	Gider
Beşiktaş	621,350	237,901	497,829	207,083	534,462	260,312
Fenerbahçe	707,779	168,726	544,326	93,282	688,612	131,242
Galatasaray	927,493	141,347	899,733	103,614	618,677	89,127
Trabzonspor	361,740	176,324	390,978	192,544	359,157	166,487

Kaynak: Kulüplerin finansal tablolarından yararlanılarak tarafımdan oluşturulmuştur.

Kulüplerin 2019, 2020 ve 2021 yılına ilişkin finansal tabloları incelendiğinde gelirlerinin bir kısmının finansman giderlerine harcandığı görülmektedir. Tabloda net finansman giderleri gösterilmiştir. Yıllar sırasıyla bakıldığında oranlar Beşiktaş için % 38, % 41, % 48; Fenerbahçe için % 23, % 17, % 19; Galatasaray için % 15, % 11, % 14; Trabzonspor için % 48, % 49, % 46 şeklindedir. Borçlanmanın kulüpler üzerinde

²⁴⁷ Net gelirler dikkate alınmıştır.

olumsuzluk yarattığı, borç ve buna bağlı faiz ödemelerin kulüpler üzerinde ciddi külfetler oluşturduğu tablodan anlaşılmaktadır.

Tablo 35. Dört Futbol Kulübünün Kar/Zarar Durumu (Milyon TL)

	2019 (12A)		2020 (12A)		2021 (12A)	
	Kar	Zarar	Kar	Zarar	Kar	Zarar
Beşiktaş	1,492			155,59	36,872	
Fenerbahçe		150,706		115,622		152,778
Galatasaray	119,491		114,588			278,187
Trabzonspor	80,999		79,08			71,895

Kaynak: Kulüplerin finansal tablolarından yararlanılarak tarafımdan oluşturulmuştur.

Futbol Kulüplerinin kar/zarar durumları yukarıdaki tabloda görülmektedir. Satış maliyetlerinden sonra kulübün elinde kalan tutar, finansman gideri de eklenince zararla sonuçlandığı finansal tablolardan anlaşılmaktadır. Zaten var olan borç ve faiz giderlerine kur farkı da (yükseldiği dönemlerde) eklendiğinde zararın büyüdüğü görülmektedir.

1.5. Futbolun Ana Unsuru “Futbolcular”

Sporun temel unsurlarından biri sporculardır. Sporcular kendi imkânları veya kulüpler aracılığı ile spor faaliyetinde bulunabilirler. Günümüzde kulüpte yer alan sporcular, faaliyetleri sonucu gelir elde etmektedirler. Burada dikkat edilecek husus sporcunun gelir elde edip etmemesinin, profesyonellik ve amatörlük kavramların ayrımının net bir şekilde yapılamamasıdır. Bunun nedeni de yaygınlaşan bir şekilde amatör sporcularında gelir karşılığında spor faaliyeti elde ediyor olmalarıdır²⁴⁸. Bu başlık altında amatör ve profesyonel sporcu ayrımına değinilip, profesyonel futbolcuların değerleri ve ücretleri üzerinde durulacaktır.

1.5.1. Bir Meslek Olarak Futbolculuğun Tarihsel Gelişimi

Spor faaliyetini gerçekleştiren kimseler sporcu olarak nitelenmekte ve spor branşına göre basketbolcu, voleybolcu, futbolcu vb adları taşımaktadır. Futbol tarihi açısından futbolcu modern futbolun beşiği olan İngiltere’de anılmaya başlanmıştır. Her ne kadar futbol benzeri oyunlar o dönemde veya öncesinde mevcut ise de günümüz modern futbolun temel kuralları İngiltere’de belirlenmiştir.

Profesyonel anlamda futbolculuk, futbol tarihi açısından maddi menfaat sağlama amacıyla başka bir takıma transfer olunması olarak anlaşılmaktadır. Profesyonel

²⁴⁸Muzaffer Cüneyt Yatkın, *Türkiye’de Sporcuların Vergilendirilmesi, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.2006, s.21-22.*

futbolcu kimliği ile futbol tarihine geçmiş iki isim 1879 yılında İskoçya'dan Darwen'e transfer olan Fergus Suter ve Jimmy Love'dur²⁴⁹. Futbol eğlence, fiziksel aktivite, rekabet duygusu ile müsabaka kazanmanın yanında gelir yaratan bir uğraşı haline dönüşmeye başlamıştır. Futbolda profesyonelleşme 1870'li yıllarda başlamış ve 1885 yılında Futbol Birliği tarafından tanınmıştır²⁵⁰. 1920 ve 1930'lu yıllarda dünyada futbolda profesyonelleşme hızlanmış, Türkiye'de 1951 yılında yürürlüğe giren talimatnameyle profesyonelleşme kabul edilmiştir.

1.5.2. Futbolda Profesyonellik ve Amatörlük Ayrımı

Profesyonel futbolcu ve amatör futbolcu ayırımında genel kıstas olarak futbolcuların faaliyetleri karşılığında ücret elde etmeleri olarak görülmektedir. Ancak amatör futbolcularında gelir elde etmeleri bu iki kavramın arasında bir tartışma yaratmaktadır.

Latince kökenli olan amatör kavramı “amare” kelimesinden türetilmiştir. “hoşlanmak, sevmek” anlamına gelen bu kavram ile sporda amatörlüğü “sporun sevilerek, bir hobi olarak yapılması” olarak tanımlayabiliriz. Başka bir bakış açısıyla amatörlükte spor maddi kazançtan çok manevi kazanç (sağlık, fizik vb...) yönelmekte ve mesleki bir uğraşı söz konusu olmamaktadır²⁵¹.

FIFA Oyuncu Statüsü ve Transfer Talimatı'nda profesyonel ve amatör ayrımı belirtmiştir. Bu talimata göre²⁵² amatör sporcu, sporu maddi bir amaç gütmeksizin sadece hobi veya eğlenmek üzere yapan kimse olarak tanımlanmış, faaliyeti için yaptığı harcamaları haricinde başkaca bir ücret elde etmeyen ve kulüple yazılı bir sözleşmesi bulunmayan kimse olarak belirtilmiştir. Bu talimata uygun olarak PFTT' de²⁵³ amatörlüğü bir kulüp ile yazılı bir sözleşmesi olup, faaliyeti için yapılan harcamalardan daha fazla miktarda ödeme yapılan futbolcuların dışında kalanlar olarak tanımlanmış ve devamında spor faaliyeti için yapılan bazı giderlerin karşılanmasını futbolcunun amatörlük statüsünü bozmayacağı belirtilmiştir.

²⁴⁹ Robert Lewis, “Death in The ‘Peaceful Valley’: The Demise Of Darwen Football Club, 1885-1899”, s. 166. (<https://www.hslc.org.uk/wp-content/uploads/2017/05/145-8-Lewis.pdf> (22.05.2022))

²⁵⁰ Colm Kerrigan, *Teachers and Football, Schoolboy association football in England, 1885-1915*, Routledge Falmer, New York, 2005, s. 35

²⁵¹ Erkan Küçükgüngör, “Türk Hukukunda Sporcuların Hukuki Durumu”, *Ankara Barosu Dergisi*, S:1, 1999, s.40.

²⁵² Commentary on the Regulations for the Status and Transfer of Players, Article 2, s.12. http://resources.fifa.com/mm/document/affederation/administration/51/56/07/transfer_commentary_06_en_1843.pdf (01.01.2017)

²⁵³ TFF, *Profesyonel Futbolcuların Statüsü ve Transferleri Talimatı* Ağustos 2016, m. 3 ve m. 4.

Bu tanımlamaların doğrultusunda profesyonel anlamda spor dalı ile sporcu kavramlarının birbirlerinden ayrılması gerekmektedir. Şöyle ki bir spor dalının profesyonelleşmesi hukuki bir düzenlemeyi gerektirirken sporcu için böyle bir duruma ihtiyaç bulunmamaktadır. Örneğin amatör bir kulüpte gereksinimleri haricinde başkaca gelir elde eden sporcu, tanımlar itibari ile profesyonel olarak nitelenmektedir. Tam tersi düşünüldüğünde profesyonel kabul edilen spor dalında maddi bir karşılık beklemeden faaliyet gösteren amatör sporcular²⁵⁴ da bulunabilir²⁵⁵. Özetle bu ayırım da spor dalı için göz ardı edilmek suretiyle futbolcuların sözleşme yoluyla ve meslek edinmek suretiyle, faaliyetleri için gereksinimleri dışında (fazlası) gelir etmesi, futbolcuyu profesyonellik statüsüne sokacaktır.

1.5.3. Profesyonel Futbolcular ve Gelirleri

Futbolun bir spor dalı olmasının yanında faaliyeti sebebiyle gelir getirici bir uğraşı haline dönüşmüştür. Özellikle günümüzde profesyonel ve popüler futbolcuların astronomik kazançlar elde etmesi gündemde tutulan konulardan olmaktadır. Bu başlık altında dünyada profesyonel erkek futbolcu sayıları ile futbolcuların gelirlerinin neler olduğuna değinilecektir.

1.5.3.1. Dünya’da Futbolcu Sayıları

Dünya genelinde en popüler spor dalı olan futbola doğrudan veya dolaylı olarak katılım sağlanmaktadır. Doğrudan katılım bilfiil kişinin aktiviteye katılması iken, dolaylı katılım diğer halleri kapsamaktadır. Günümüzde milyonlarca kişi futbol oynarken, profesyonel anlamda futbolcu sayısının 130.000’in üzerinde olduğu tahmin edilmektedir. Erkek profesyonel futbolcularının 10.694’ü Brezilya kökenlidir. Bazı ülkeler için; 9.223 Meksikalı, 5.368 İngiliz, 5.335 İspanyol ve 3.693 Türk profesyonel erkek futbolcu²⁵⁶ bulunmaktadır.

2019 yılına ilişkin FIFA tarafından hazırlanan rapora göre futbolcu sayıları aşağıda yer alan tabloda sunulmuştur.

²⁵⁴Küçükgüngör, a.g.m., s.42

²⁵⁵ “Profesyonel takımlar, resmi lig ve kupa müsabakalarında amatör futbolcu oynatamazlar” PFTT m. 4/3

²⁵⁶ Statista, Number of men's professional soccer players worldwide in 2021, by country of origin <https://www.statista.com/statistics/1283927/number-pro-soccer-players-by-country/#statisticContainer> (10.06.2022)

Tablo 36. Dünyada Erkek Profesyonel Futbolcu Sayıları (2019)

Federasyon	En fazla futbolcu bulunan İlk 5 ülke ve futbolcu sayıları		Toplam Futbolcu	Toplam Yerli Futbolcu
Asya Futbol Konfederasyonu (AFC)	Çin	2.272	16.533	% 95
	Japonya	1.670		
	Avusturalya	1.147		
	Güney Kore	798		
	Suudi Arabistan	738		
Afrika Futbol Konfederasyonu (CAF)	Mısır	3.280	22.525	% 96
	Güney Afrika	2.200		
	Gana	1.608		
	Tunus	1.495		
	Kamerun	1.299		
Kuzey ve Orta Amerika ile Karayipler Futbol Konfederasyonu (CONCACAF)	Meksika	9.753	15.969	% 90
	ABD	1.833		
	Honduras	1.260		
	Kosta Rika	637		
	Panama	500		
Güney Amerika Futbol Federasyonu (CONMEBOL)	Brezilya	9.177	20.854	% 90
	Arjantin	3.920		
	Venezuela	1.490		
	Şili	1.300		
	Ekvador	1.194		
Okyanusya Futbol Federasyonu (OFC)	Yeni zellanda	23	25	%90
	Fiji	1		
	Solomon Adaları	1		
Avrupa Futbol Federasyonları Birliği (UEFA)	İngiltere	5.935	53.077	%47
	Türkiye	3.693		
	Fransa	3.264		
	İsveç	2.996		
	İtalya	2.899		
TOPLAM			128.983	%81

Kaynak: FIFA, Professional Football Report, 2019, s.5, 12, 62, 120, 160, 174 ve 190.

Çalışmada belirlenen ülkelere ait erkek futbol liglerine ilişkin futbolcu sayıları ayrıca ikinci bölümde verilecektir.

1.5.3.2. Futbolcuların Elde Ettiği Gelirler

Futbolun büyüyen bir endüstri haline gelmesi, futbolun temel ögesi olan futbolcuların keşfedilmesi, yetiştirilmesi ve transfer edilmesi ile birlikte kulüpler adına ticari bir alan yaratmıştır. Bu durum futbol kulüplerinin gelirleri üzerinde olumlu bir etki yaratırken futbolcuların özgürce istedikleri kulübe gidebilmelerini içeren Bosman Kuralları ile birlikte kulüplerin lehine olan durum futbolculara dönmüştür. Bu şekilde

futbol kulüpleri bonservis bedeli ödemedi yıldız futbolcuları yüksek ücretler ile kadrolarına katma girişimde bulunmuştur.

Aşağıda yer alan tablolarda yıldız futbolcuların sosyal medyada takipçileri, piyasa değerleri ve elde ettikleri gelir verilmiştir.

Tablo 37. Sosyal Ağlarda Profesyonel Futbolcuların Takipçi Sayıları (2022)

Futbolcular	Facebook Takipçileri	İnstagram Takipçileri	Twitter Takipçileri
Cristiano Ronaldo	151.000.000	452.869.139	100.881.527
Lionel Messi	105.000.000	336.304.895	-
Neymar	89.000.000	175.360.270	56.961.264
Kylian Mbappe	15.000.000	71.754.587	8.158.084
Luis Suarez	18.000.000	43.664.141	17.113.250
Gareth Bale	33.000.000	47.432.040	18.952.684
Antoine Griezmann	1.600.000	36.22.717	8.371.356
Paul Pogba	25.000.000	54.211.721	10.171.364
Robert Lewandowski	23.000.000	26.451.198	2.086.319
Gonzalo Higuain	-	-	6.481.487
Eden Hazard	22.000.000	26.937.718	7.291.851
Kevin De Bruyne	16.000.000	17.997.391	3.479.530
Pierre-Emerick Aubameyang	7.400.000	12.697.296	2.143.676
Alexis Sanchez	10.000.000	13.902.165	2.913.152
Mohamed Salah	15.000.000	51.227.325	16.641.838
Sergio Busquets	-	4.310.141	393.720
Karim Benzema	42.000.000	54.667.097	16.106.486

Kaynak: Futbolcuların resmi adresleri dikkate alınarak tarafımdan düzenlenmiştir.

İnternetin yaygınlaşması ve sosyal medya platformlarının popülerleşmesi ile birlikte futbolcular kendi resmi hesapları üzerinden takipçileri ile hızlıca etkileşime geçebilmektedir. Nitekim yukarıdaki tabloda da futbolun ve futbolcuların popülerliği milyonun üzerinde takipçi sayıları ile anlaşılmaktadır.

Tablo 38. Bazı Futbolcuların Piyasa Değeri ve Geliri (2021)

Futbolcular	Kulüp	Piyasa Değeri (Milyon Euro)		Gelir (Milyon Dolar)	
		Transfermarkt	CIES	Maaş	Toplam
Lionel Messi	Paris Saint-Germain	50	20-30	33	130
Cristiano Ronaldo	Manchester United	35	15-20	70	120
Neymar	Paris Saint-Germain	75	40-50	76	95
Kylian Mbappe	Paris Saint-Germain	160	200-250	26	40
Mohammed Salah	Liverpool	100	50-70	22,5	37,5
Paul Pogba	Manchester United	55	-	28,5	35,5
Antoine Griezmann	Atletico Madrid	35	30-40	21,2	27,7
Andres Iniesta	Vissel Kobe	2	-	30	34
Gareth Bale	Real Madrid	3	-	19,7	25,2
Robert Lewandowski	Bayern Munich	45	20-30	27	34
David De Gea	Manchester United	15	20-30	22,7	25,7

Kaynak: <https://www.forbes.com>, <http://www.football-observatory.com> ve <http://www.transfermarkt.com.tr> adreslerinden yararlanılarak tarafımdan düzenlenmiştir.

İKİNCİ BÖLÜM

ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE FUTBOLCULARIN ELDE ETTİĞİ GELİRLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

Futbolcuların elde ettiği gelirler ücret geliri olarak değerlendirilmekte ve vergilendirilmektedirler. Futbolcuların elde ettiği gelirler açısından özel vergilendirme rejimleri haricinde birçok ülkede artan oranlı tarife uygulandığı görülmektedir. Bu başlık altında ilk olarak en değerli beş lige sahip ülkeler (İngiltere, İspanya, Almanya, İtalya ve Fransa) ve seçilmiş bazı ülkelerin (Amerika Birleşik Devletleri, Arjantin, Brezilya, Çin, Hindistan, Katar, Rusya) futbol tarihleri, futbol ligleri incelenecek, ardından vergi sistemlerinin ışığında futbolcuların elde ettiği gelirlerin (hizmet akdine bağlı futbol kulüplerince kendilerine ödenen ücretlerin) vergilendirilme yöntemi ortaya konulacaktır.

2.1. Dünyanın En Değerli Beş Ligine Sahip Ülkelerde Futbolcuların Elde Ettiği Gelirlerin Vergilendirilmesi

Futbol dünya genelinde oldukça yaygın bir spor dalıdır. Nitekim futbol doğrudan katılım sağlanan bir spor branşı olduğu gibi seyir zevkinin yüksek olması sebebiyle sporseverler tarafından yoğun olarak takip edilmektedir. Bireyler yalnızca kendi taraftarı olduğu takımı değil popüler olan futbol takımlarının veya futbolcuların sahada gösterdiği performanslarını ilgi ile izlemektedir. Uluslar arası organizasyonlarda ki başarıların etkisi ile futbolun/futbolcuların medya aracılığıyla takibi ülke sınırların ötesine taşınmıştır.

Futbol ligleri genel olarak profesyonel ve amatör ligler olarak ayrılmakta, bununla birlikte kadınlar profesyonel ve amatör ligleri de bazı ülkelerde organize edilen ligler olarak yer almaktadır. Örneğin ilk profesyonel kadın futbol ligi Amerika'da 2001 yılında oluşturulmuştur. Avrupa'da İngiltere, İspanya, Fransa, İsveç, Asya'da Japonya, Çin ve Avusturalya'da kadın profesyonel futbol ligleri bulunmaktadır. Çalışmada erkek profesyonel futbolcu ve profesyonel futbol ligleri üzerinde durulmaktadır.

Tablo 39. En Değerli Beş Futbol Ligine İlişkin Bazı İstatistikler

Ülke	Lig	Oyuncu Sayısı	Yabancı Oyuncu Sayısı ve Yüzdesi	Toplam Değeri
İngiltere	Premier Lig	502	329 % 65,5	8,65 milyar Euro
İspanya	La Liga	516	225 % 43,6	5,01 milyar Euro
İtalya	Serie A	552	342 % 62,0	4,78 milyar Euro
Almanya	Bundesliga	506	276 % 54,5	4,06 milyar Euro
Fransa	Ligue 1	551	297 % 53,9	3,70 milyar Euro

Kaynak: Transfermarkt, Avrupa Ligleri ve Kupa Müسابakaları, www.transfermarkt.com.tr/wettbewerb/europa (22.03.2022)

Yukarıda yer alan tabloda beş ülkenin en üst seviye profesyonel futbol liglerine ilişkin veriler sunulmuştur. Piyasa değerleri dikkate alındığında en değerli ligin İngiltere'ye ait olduğu görülmektedir. Sunulan verilerin yanında liglere ait yayın gelirleri de bu liglerin önemini belirtmek açısından önemli bir unsur olmaktadır. Nitekim Premier Lig'in yayın hakları yıllık 1 milyar 580 milyon Euro'ya bırakılmıştır. Diğer dört lige ilişkin yayın hakkı gelirleri ise şu şekildedir; La Liga (İspanya) 690 milyon Euro, Serie A (İtalya) 371 milyon Euro, Bundesliga (Almanya) 240 milyon Euro, Ligue 1 (Fransa) 80 milyon Euro.

Bu başlık altında sırasıyla Almanya, Fransa, İngiltere, İspanya ve İtalya'da futbolun gelişimi, futbol tarihi ve erkekler profesyonel futbol liglerine ilişkin bilgiler sunulacak, mevcut kişisel gelir vergisi sistemlerine genel bir bakışla değinilecek, vergi sistemi içinde futbolcuların sözleşmelerden kaynaklı gelirlerin hangi gelir unsuru içinde değerlendirildiği tespit edilerek, örneklerle elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi ortaya konulacaktır.

2.1.1. Almanya

2.1.1.1. Futbol Ligine Genel Bakış

Almanya'da futbolun geçmişi 1800'lü yıllara dayanmaktadır. 1800'lü yılların sonunda spor kulüpleri genellikle multidisipliner spor branşlarını barındıran dernekler şeklindedir. Örneğin TSV München 1860 jimnastik kulübü olarak kurulmuş, futbol bölümü ise 1899'a kadar kurulmamıştır. Almanya'da ilk futbol müsabakasının Braunschweig'de oynandığı iddia edilmektedir. Futbol malzemelerini elde etmenin zor olması ile birlikte Almanya'da futbol kuralları karmaşık bir yapıdadır. Almanya'nın ilk futbol kulübü Hannover olarak kabul edilmektedir. Genel olarak futbol müsabakalarında

ragbi kuralları uygulanmaktaydı. Günümüz futboluna en yakın futbolu 1900'ün başında kurulan Nürnberg'in oval bir top kullanarak oynadığı bilinmektedir²⁵⁷.

Başlangıçta Almanya'da futbol, İngiltere'den ithal edilen bir spor olarak görünmekte, sporu yapmak isteyenler dışlanmakta²⁵⁸, hatta milli bir mesele gibi futbol oynayanlara vatana ihanet etmiş gözüyle bakılmaktaydı²⁵⁹. Futbolun gelişmesinin zor olduğu bu ortama rağmen kalıplaşmış Alman jimnastiğinin aksine dinamik ve fiziksel bir takım sporu olan futbola heyecan duyan genç sporcular tarafından futbol oynanmaktaydı²⁶⁰.

1900'lü yıllara gelindiğinde futbol yaygınlaşmış ve 86 kulüp Leipzig'de bir araya gelerek Almanya Futbol Birliği'ni (DFB) kurmuştur. 1963'e kadar bölgesel anlamda liglere sahip Almanya'da, bu tarihten sonra bir üst lig olarak Bundesliga kurulmuştur²⁶¹.

Günümüzde Alman Futbol Ligi (Bundesliga) dünyanın en değerli beş ligi arasında yer almaktadır. Alman lig sistemi profesyonel ligler ve profesyonel olmayan ligler şeklinde kategorize edilmiştir. Aşağıda yer alan tabloda Alman lig sistemi sunulmaktadır.

²⁵⁷ Rounak Majumdar, "The History of German Football", (<https://www.chaseyoursport.com/Football/The-History-of-German-Football/615>) (12.11.2020)

²⁵⁸ Wolfram Pyta, German football: a cultural history, German Football, Editörler: Alan Tomlinson, Christopher Young, Routledge Taylor & Francis Group, 2006, s.3.

²⁵⁹ Rounak Majumdar, "The History of German Football", (<https://www.chaseyoursport.com/Football/The-History-of-German-Football/615>) (12.11.2020)

²⁶⁰ Pyta, a.g.e., s.3.

²⁶¹ Rounak Majumdar, "The History of German Football", (<https://www.chaseyoursport.com/Football/The-History-of-German-Football/615>) (12.11.2020)

Tablo 40. Almanya Futbol Ligi Sistemi

Seviye	Lig Adı				
1	Bundesliga				
2	2. Bundesliga				
3	3. Liga				
4	Regionalliga Nord (Kuzey)	Regionalliga Nordost (Kuzeydoğu)	Regionalliga West (Batı)	Regionalliga Südwest (Güneybatı)	Regionalliga Bayern
5	Hamburg	NOFV-Oberliga	Aşağı Ren	Oberliga Rheinland-Pfalz /Saar	Kuzey Bayern
	Bremen		Orta Ren		Oberliga Baden-Württemberg
	Schleswig-Holstein		Vestfalya	Hesse	
	Aşağı Saksonya				
6		Mecklenburg-Vorpommern		Rhineland	
		Brandenburg		Saarland	
		Berlin		Güneybatı	
		Saksonya-Anhalt		Baden	
		Thüringen		Güney Baden	
		Saksonya		Württemberg	

Kaynak: WEB_29, https://tr.wikipedia.org/wiki/Alman_futbolunda_lig_sistemi (12.10.2021)

1.seviye lig Bundesliga, 2. seviye lig 2. Bundesliga ve 3. seviye lig 3. Liga profesyonel ligler kategorisindedir. 4. seviye lig olan Regionalliga bölgesel ligleri (Kuzey ligi, Kuzeydoğu ligi, Batı ligi, Güneybatı ligi ve Bavyera (Bayern) Ligi olarak) 5 bölgesel ligden oluşmak ve kendi bölgelerindeki alt seviye liglerden yükselme veya düşüş yapılmaktadır. Piramit şeklindeki yapılanma neticesinde alt lige düşme veya üst lige çıkma lig sıralaması ve/veya play-off maçları ile belirlenmektedir.

Tablo 41. Almanya’da İlk Dört Seviye Futbol Ligine İlişkin Bazı İstatistikler (2021)

Ligin Adı	Kulüp Sayısı	Futbolcu Sayısı	Değeri
Bundesliga	18	524	4,20 milyar Euro
2. Bundesliga	18	506	374,90 milyon Euro
3. Liga	20	560	117,65 milyon Euro
Regionalliga Südwest	19	492	40,26 milyon Euro
Regionalliga West	20	509	43,88 milyon Euro
Regionalliga Nordost	20	503	26,24 milyon Euro
Regionalliga Nord	21	508	28,88 milyon Euro
Regionalliga Bayern	20	516	41,85 milyon Euro

Kaynak: Transfermarkt, Sezona Göre Ulusal Ligler ve Kupa Müsabakaları (Almanya), <https://www.transfermarkt.com.tr/wettbewerbe/national/wettbewerbe/40> (12.10.2021)

Almanya Futbol Birliği’ne yaklaşık 25.000 kulüp kayıtlı olup, lisanslı futbolcu sayısı 7 milyon civarındadır²⁶². Bundesliga’da yer alan futbolcuların %54,6’sı (275) yabancı futbolculardan oluşmaktadır.

²⁶² Deutscher Fussball-Bund (Almanya Futbol Federasyonu), Mitglieder-Statistik 2020, s.4.

Tablo 42. Bundesliga’da Yer Alan Takımların Marka Değerleri (Euro) (2021)

Takım	Piyasa Değeri
Bayern Münih	840,50 Milyon
Borussia Dortmund	603,90 Milyon
RasenBallsport Leipzig	497,55Milyon
Bayer Leverkusen	386,75 Milyon
Wolfsburg	286,03 Milyon
Borussia Mönchengladbach	271,50 Milyon
Hoffenheim	202,15 Milyon
Eintracht Frankfurt	200,45 Milyon
Stuttgart	174,20 Milyon
SC Freiburg	132,00 Milyon
Hertha Berlin	122,00 Milyon
Mainz 05	106,20 Milyon
Augsburg	93,20 Milyon
Köln	81,46 Milyon
1.FC Union Berlin	78,30 Milyon
Arminia Bielefeld	52,75 Milyon
VfL Bochum	38,10 Milyon
Greuther Fürth	37,08 Milyon
Toplam	4,20 Milyar

Kaynak: Transfermarkt, Bundesliga 21/22,

(www.transfermarkt.com.tr/bundesliga/startseite/wettbewerb/L1) (12.10.2021)

Almanya’da spor kulüplerinin kurulması Alman Medeni Kanunu’na göre²⁶³ dernek statüsü şeklinde olmaktadır. Oluşturulmak istenen dernek (verein) en az yedi kişilik olup yerel mahkemelere başvurulması gereklidir. Mahkeme’nin kararından sonra dernek tescil edilmiş (e.V) olmaktadır²⁶⁴.

Tablo 43. Bundesliga’da En Değerli Bazı Futbolcular ve Yıllık Maaşı (Milyon Euro) (2021)

Futbolcu	Takım	Piyasa Değeri	Gelir
Erling Haaland	Borussia Dortmund	150	6,96
Joshua Kimmich	Bayern Münih	90	8,64
Jude Bellingham	Borussia Dortmund	70	2,64
Leon Goretzka	Bayern Münih	70	8,64
Serge Gnabry	Bayern Münih	70	6,24
Alphonso Davies	Bayern Münih	70	4,80
Leroy Sane	Bayern Münih	60	14,4
Robert Lewandowski	Bayern Münih	60	17,28
Kingsley Coman	Bayern Münih	55	6,96
Dani Olmo	RasenBallsport Leipzig	50	3,552
Christopher Nkunku	RasenBallsport Leipzig	47	2,784
Lucas Hernandez	Bayern Münih	45	11,28
Manuel Neuer	Bayern Münih	18	15,264
Thomas Müller	Bayern Münih	30	12,72
Marco Reus	Borussia Dortmund	13	10,32

Kaynak: <https://www.transfermarkt.com> ve eurofootballrumours.com/bundesliga-players-salaries/ (12.10.2021)

²⁶³ Bürgerliches Gesetzbuch, (Alman Medeni Kanunu) Bölüm 2, md 21.

²⁶⁴ Bürgerliches Gesetzbuch, (Alman Medeni Kanunu) Bölüm 2, md 65.

Yukarıda yer alan tabloda en değerli futbolcular ile aldıkları yıllık ücret verilmiştir. Tablo incelendiğinde piyasa değeri yüksek olan futbolcuların Bayern Münih ile Borussia Dortmund kulüplerinde yoğunlaştığı görülmektedir. Bu iki kulüp futbolcularına yıllık ortalama olarak 11 milyon Euro (Bayern Münih) ve 3,05 milyon dolar (Borussia Dortmund) ödeme yapmaktadır²⁶⁵.

2.1.1.2. Vergi Sistemine Genel Bakış

Alman Vergi Sistemi mali gücün kriterleri esas alınarak modern maliye anlayışı içinde oluşturulmuştur. Gelir üzerinden gelir vergisi ve kurumlar vergisi, bununla birlikte ticari kazanç üzerinden ticaret vergisi; harcamalar üzerinden alınan en önemli vergi katma değer vergisi iken; servet üzerinden veraset ve intikal vergisi, emlak vergisi ve motorlu taşıtlar vergisi Almanya’da uygulanan önemli vergilerden bazılarıdır.

Gelir vergisine ilişkin hükümler Almanya Gelir Vergisi Kanunu’nda (Einkommensteuergesetz - EStG) yer almaktadır. EStG’nin birinci maddesinde vergilendirilebilir kişinin kim olduğu belirtilmiştir. Buna göre gelir vergisinin mükellefi gerçek kişiler olup, bu kimselerin elde ettikleri gelirler gelir vergisine tabi tutulmaktadır. Almanya’da gerçek kişilerin ülke içinde ve/veya ülke dışında elde ettikleri gelirlerin vergiye tabi tutulması açısından mükellefiyetleri tam mükellef ve dar mükellef olarak ikiye ayrılmıştır. Tam ve dar mükellef olarak değerlendirilmenin koşulları EStG’de belirtilmiştir. İkametgâhı veya mutlak meskeni Almanya’da olan mükellefler tam mükellef, ikametgâhı veya devamlı oturduğu ülke Almanya olmayan kimseler ise dar mükellef kabul edilmektedir²⁶⁶. Tam mükellefler hem yurt içi hem yurtdışında elde ettiği gelirler üzerinden vergilendirilirken, dar mükellefler sadece ülke içinde elde ettiği gelirler üzerinden gelir vergisine tabi tutulmuşlardır. Almanya’da gelir elde eden dar mükellefler gelirlerinin %90’ından fazlasını ülke içinde elde etmişlerse bu kimseler talep ederlerse tam mükelleflerin tabi olduğu hükümler çerçevesinde gelirleri vergilendirilmektedir²⁶⁷.

Gerçek kişilerin vergiye tabi oldukları gelirlerin neler olduğu devam eden maddede verilmiş olup, bunlar²⁶⁸;

- Tarım ve orman faaliyetinden elde edilen gelir (zirai kazanç),

²⁶⁵ Statista, Average annual salary of players in the Bundesliga in Germany <https://www.statista.com/statistics/675490/average-bundesliga-salary-by-team/> (12.12.2021)

²⁶⁶ Einkommensteuergesetz, md.1/1

²⁶⁷ Einkommensteuergesetz, md.1/3

²⁶⁸ Einkommensteuergesetz, md.2/1

- İş gelirleri (ticari kazanç),
- Serbest meslek faaliyetinden elde edilen gelir (serbest meslek kazancı),
- İstihdamdan elde edilen gelir (ücret),
- Sermayeden elde edilen gelir (menkul sermaye iradı),
- Kira ve Royalty gelirleri (gayrimenkul sermaye iradı),
- Diğer gelirlerdir (diğer kazanç ve iratlar).

Almanya’da vergilendirme dönemi bir takvim yılıdır. Çiftçiler ve ormancılar için vergilendirilme dönemi 1 Temmuz - 30 Haziran arasında özel hesap dönemi olarak belirlenmiştir. Ekonomik koşullara göre bu özel hesap dönemi yönetmelikle düzenlenebilmektedir. Ticaret siciline kayıtlı esnafın için vergilendirme dönemi düzenli olarak sözleşme akdettikleri süredir. Bunlar talep ederlerse vergi idaresinin de onayı ile farklı bir dönem seçebilirler. Diğer tüccarlar için mali yıl 1 Ocak ile başlayıp 31 Aralık ile biten takvim yılıdır. Mali yıl karının belirlenmesi zirai kazanç sahipleri için dönemin başladığı yıl ve dönemin bittiği yıl olarak bölünecek olup, tüccarlar için ise mali yılın bittiği takvim yılı olacaktır²⁶⁹.

EStG’de gelir vergisinden istisna edilen gelirler üçüncü başlıkta düzenlenmiştir. Bu gelirlerden başlıcaları şunlardır;

- Sağlık sigortası, bakım sigortası ve kaza sigortalarından sağlanan faydalar,
- Sosyal Güvenlik Kanunu gibi kanunlar uyarınca yapılan ödemeler,
- Bilimsel, sanatsal ve eğitim amaçlı alınan destekler,
- Çalışana yapılan bir takım ödemeler (kıyafet, yol, ekipman desteği vb.),
- İşletmelerin yeniden yapılanması sonucu ortaya çıkan gelir,
- Ücretlilere Pazar günü, resmi tatil ve gece çalışması için yapılan ek ödemeler.

Tarım ve orman faaliyetinden elde edilen gelir kanununun 13. maddesinde açıklanmıştır. Buna göre tarım ve orman faaliyetinden elde edilen gelirler şunlardır;

- Tarım, hayvancılık, bağcılık, bahçecilik faaliyetlerinden ve doğadan yararlanılarak yapılan faaliyetlerinden elde edilen gelir,
- Avcılık faaliyetlerinden elde edilen gelir,

²⁶⁹ Einkommensteuergesetz, md.4a

- Hayvancılık ve hayvan yetiştiriciliğinden elde edilen gelir,
- Balık üretimi, arıcılık faaliyeti sonucu elde edilen gelir,
- Ormancılık ve tarımsal yan kuruluşlardan elde edilen gelir.

Defter tutma mecburiyetinde olan mükellefler mali karlarını net varlık karşılaştırma yöntemine göre tespit ederken, defter tutmayan mükellefler ortalama oranlara dayalı olarak (götürü gelir), bunları da sağlamayan mükellefler ise mali karını faaliyet gelirlerinin giderleri arasındaki farka göre tespit edeceklerdir.

Ticari kazanç, ticari faaliyet sonucu elde edilen kazançtır. EStG'nin 15. maddesine göre ticari kazançlar şunlardır;

- Ticari işletmelerden elde edilen gelirler,
- Kollektif ve komandit şirkette hissedarların kar payı²⁷⁰,
- Limited şirketin şahsen sorumlu ortaklarının kar payı,
- Ticari bir ortaklıktan elde edilen gelir,
- Sermaye kazançları (işin durdurulması veya satışından doğan gelir).

Kanunun ilgili maddesinin devamında ticari kazancın diğer gelir unsurlarından ayıran özellikleri ortaya konulmuştur. Tarımsal ve mesleki faaliyetler dışında sürdürülebilir, bağımsız, genel ekonomik faaliyete iştirak eden ve kar elde etmek amacıyla üstlenilen girişimlerin ticari teşebbüs olduğu belirtilmiştir. Bunun yanında “*kar amacı ikinci planda olsa dahi bu faaliyetin ticari faaliyet dışına çıkmasını sağlamamaktadır*” denilerek sınırları netleştirilmiştir.

EStG'nin 18. maddesine göre serbest faaliyetten sağlanan gelir serbest meslek kazancıdır. Serbest faaliyetin bağımsız, özel beceri, teknik ve uzmanlık gerektiren alanlarda aktif olan kişiler tarafından gerçekleştiğini, faaliyetin geçici süreyle icra edilmesinin yapılan faaliyetin sürekliliğini etkilemeyeceği ifade edilmektedir. Ayrıca ilgili maddede bilimsel, sanatsal, edebi, öğretici veya eğitici faaliyetlerin (doktor, diş hekimi, avukat, noter, eksper, mühendis, mimar, kimyager, vergi danışmanları,

²⁷⁰ Genellikle kollektif ve komandit şirketler ticari kazanç elde etmektedirler. Bu sebeple şirketler ayrıca ticaret vergisi ödemek zorunda kalmaktadır. Söz konusu şirketlerin kazancı gayrimenkul kazançlarından oluşuyorsa ticaret vergisine tabi tutulmazlar. İlgili şirketlerin kazançları özel beyannameler aracılığı ile hissedarlara bölünür ve hissedarların gelir vergisi beyannamelerinde bu kazanç payları gelir vergisine dâhil olur. Bu durumda şirket bazında gelir vergisi ödenmemektedir. (Yiğit Yılmaz, “Alman Vergi Sistemi ve Vergi Denetimine Genel Bir Bakış”, *Vergi Raporu*, Sayı: 237, Haziran 2019, s. 15.)

fizyoterapistler, gazeteciler, çevirmenler, pilotlar vb) serbest faaliyetler olduğu belirtilmiştir. Bunun yanında denetim kurulu üyesi olarak çalışma sonucu ele edilen kazanç ve serbest meslek için kullanılan varlıkların satışından elde edilen kazanç da serbest meslek kazancı olarak tanımlanmıştır.

Defter tutmak zorunda olan ticari kazanç ve zirai kazanç sahipleri, defter tutma şartını sağlamayan ancak gönüllü olarak defter tutmak isteyen zirai kazanç sahipleri ile serbest meslek kazanç sahipleri mali karlarının tespitini net varlık karşılaştırma yöntemine göre yapmaktadırlar. Buna göre;

Mali yıl Kar/Zarar = Dönem sonundaki ticari varlıklar – Dönem başı ticari varlıklar + Çekilen değerler – Mevduatlar

formülü ile mali kar hesaplanır.

Serbest meslek kazanç sahipleri ile yıllık karı 50.000 Euro ve yıllık cirosu 500.000 Euro'yu aşmayan ticari ve zirai kazanç sahipleri net gelir yöntemine göre mali karını tespit edebilirler. Bu yöntemle göre kar/zarar brüt gelirlerinden işle ilgili giderleri indirilmesi ile ortaya çıkarılmaktadır.

Sermaye kazancının vergilendirilmesi EStG'nin 43. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre sermaye kazançları; kar payları, faiz gelirleri, yalnızca şirkette hissesi bulunan (sorumluluğu yok) ortaklıktan kaynaklanan gelirler, hisse senedi, tahvil, sertifika, temettü kuponlar vb. satışından elde edilen kazançlardır. Sermaye kazançları stopaj yoluyla vergilendirilir. Uygulanan vergi tevkifatı oranı %25'tir²⁷¹. Sermaye kazancının yanında kilise vergisi de alınacaksa sermaye kazancından alınacak vergi, kilise vergisinin %25'i oranında azaltılmaktadır.

Kira gelirleri, kişiye ait özel mülkün, konutun, binanın veya bina bölümünün, kat mülkiyeti bölümlerinin ödeme karşılığında başkalarına bırakılması sonucu elde edilen geliri ifade eder. Kira gelirlerinde vergilendirilecek gelir, elde edilen hâsılattan giderler düşürülmek suretiyle bulunur. İndirilebilecek giderler; amortisman, bakım, onarım ve yenileme giderleri, emlak vergisi, çöp ücretleri, ev sigortası, ev kiralama sürecinden katlanılan masraflardır²⁷². Hâsılat ile gider arasındaki fark mükellef tarafından beyan edilir ve beyan üzerine hesaplanan vergi ödenir.

²⁷¹ EStG, m. 43a

²⁷² Bernard Köstler, "Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung steueroptimiert", (<https://www.steuern.de/einkuenfte-vermietung-verpachtung.html>) (03.06.2022)

Ücret EStG'nin 19. maddesinde “*istihdam edilme sonucu elde edilen gelir olarak*” tanımlamaktadır. Bu gelirler;

- Kamu ve özel sektörde istihdam için ödenen maaş, ücret, bahşiş, avans ve ikramiyeler,

- Emeklilik maaşları, dul ve yetim maaşları, önceki hizmetleri sonucu yapılan ödeme ve yardımlardır.

Almanya Gelir Vergisi Uygulama Yönetmeliği'nde (LStDV) ücret geliri çalışan ve işveren arasında istihdam ilişkisine bağlanmıştır. Buna göre çalışan aktif olarak işverenin talimatına uyuyor ve hizmetini sunuyorsa bunun karşılığı olarak elde edeceği gelir ücret olarak değerlendirilecektir²⁷³. Yönetmeliğin 2. maddesinde bu koşullar dahilinde “*ücretin hangi şekilde veya adlar altında verildiğinin bir önemi bulunmamaktadır.*” denilerek ayrıca ücret gelirleri sayılan ödemelerin neler olduğu belirtilmiştir. Buna göre özel olarak sayılan ücretler;

- Gelecekte yapılacak bir iş için yapılan ödemeler,

- Geçmişte yapılmış iş için yapılan ödemeler,

- Çalışanın kabul etmesi şartıyla, çalışanın kendisine veya çalışana yakın birinine hastalık, kaza, yaşlılık veya ölüm hallerinde yapılan ödemeler,

- İstihdam ilişkisi temelinde sağlanan özel yardımlar,

- Fazla mesai ücreti,

- İşin özelliği nedeniyle çalışana verilen ek ödemelerdir.

Almanya'da ücretlilerin elde ettiği gelirler stopaj yoluyla vergilendirilmektedir. Gelir vergisi ücretin çalışana ödendiği anda tahakkuk etmektedir²⁷⁴. Serbest meslek sahibi olmayan iş nedeniyle elde edilen gelirden ücretler işveren tarafından ödenir ve gelir vergisi işveren tarafından ücretten kesilmek suretiyle vergi dairesine yatırılır²⁷⁵. Vergilendirme dönemi esasen bir takvim yılı olup, genel uygulamada süre bir takvim yılının her bir ayıdır. İşveren brüt ücret üzerinden hesapladığı gelir vergisi ve diğer kesintileri takip eden ayın onuncu günü vergi dairesine beyan etmek ve ödemek

²⁷³ Gelir Vergisi Uygulama Yönetmeliği (Lohnsteuer-Durchführungsverordnung-LStDV) md1.

²⁷⁴ EStG m. 38/2

²⁷⁵ EStG m. 38/1

zorundadır²⁷⁶. Çalışandan stopaj yoluyla kesilecek vergi yıllık brüt ücret²⁷⁷ üzerinden hesaplanmaktadır. Başka bir ifadeyle brüt gelir üzerinden hesaplanan vergi ve kesintiler 12'ye bölünür, böylece mükellef yıl boyunca sabit bir ücret almaktadır²⁷⁸.

Ücret geliri üzerinden vergi indirimlerinin yapılması ve vergi hesaplaması vergi sınıflarına göre farklılık göstermektedir²⁷⁹.

Tablo 44. Almanya'da Vergi Sınıfları

Vergi Sınıfı	Açıklama
I	Bekar, dul, ayrılmış (tek birey)
II	Evlenmemiş, çocuklarıyla yaşayan ve çocuk parası alma hakkına veya çocuk parasına sahip olan ve başka bir yetişkinle aynı evi paylaşmayan bekar ebeveynler
III	Çalışan iki eşten (birlikte yaşayan) birinin V. sınıfa dahil olması veya eşlerden birinin çalışmaması (yüksek geliri olan)
IV	Çalışan iki eşten (birlikte yaşayan) birinin III. sınıfı seçmemesi
V	Çalışan iki eşten (birlikte yaşayan) birinin III. sınıfa dahil olması (düşük geliri olan)
VI	Birden fazla işte çalışan ve vergi kartı olmayanlar

Kaynak: Einkommensteuergesetz, m.38b

Vergi sınıfındaki farklılıkların kişilerin evli olup olmadığı, çocuklu olup olmadığı veya çalışan iki eşten ikisinin gelirlerine bakılarak belirlenmektedir. Çalışanın vergi sınıfında bir değişiklik olmuşsa veya değiştirmek isterse talep üzerine değişiklik yapılabilmektedir.

Vergi sınıfı I olan mükellefin yararlanacağı indirimler; temel vergi indirimi (9744 Euro), götürü gider (1000 Euro), götürü sosyal giderler (36 Euro), çocuk yardımı (8.388 Euro) ve sabit oranlı emeklilik (brüt kazanca bağlı olarak değişmektedir). Belirtilen indirimler belgeye dayalı olmaksızın yapılan indirimlerdir. Beyanname vermek ve belgelendirilmek şartıyla bu tutarlar arttırılabilir.

Vergi sınıfı II olan mükellefler çocuklu olan tek ebeveynleri kapsamaktadır. Vergi sınıfı I olan mükelleflerin indirimlerinin yanında tek ebeveyn yardımı (4.008 Euro ve artı her ilave çocuk için 240 Euro eklenir) almaktadırlar.

Vergi sınıfı III olan mükellefler çalışan çiftlerden yüksek geliri olan eşleri kapsamaktadır. Dolayısıyla vergi sınıfı olarak III'ün seçilmesi sebebiyle diğer eş (geliri eşine nazaran düşük olan) otomatik olarak V. sınıfta değerlendirilir. Vergi sınıfı III olan mükellefler vergi sınıfı II olan mükelleflerle aynı indirimlerden yararlanmaktadır. Buradaki fark temel vergi indirimi tutarı 19.488 Euro olarak uygulanmaktadır. Vergi

²⁷⁶ EStG m. 41a/1

²⁷⁷ Tahmini olarak hesaplanan ücret, indirim ve giderler düşüldükten sonraki tutardır.

²⁷⁸ WEB_30, <https://vasistdas.de/almanyada-gelir-vergisi/> (03.04.2021)

²⁷⁹ EStG m. 38b

sınıfı III' ün avantajı her iki eşinde temel vergi indirimini bu tutardan yararlanmasıdır. Ancak çocuk ödeneği diğer eş için dikkate alınmamaktadır.

Vergi sınıfı IV olan mükellefler çalışan ve birlikte yaşayan evli çiftlerdir. Evli çiftler kendiliğinden IV. sınıf olarak tanımlanır. Vergi sınıfı I de uygulanan indirimler burada da aynen uygulanmakla birlikte, çocuk yardımı her iki eşe eşit (4.194 Euro) olarak uygulanmaktadır.

Tablo 45. Evli ve Çalışan Çiftlerde Vergi Sınıfı Tercihi (Euro/Aylık)

Vergi Sınıfı /Eşler	III/A	V/B	IV/A	IV/B
Brüt Ücret (7000)	3600	3400	3600	3400
Vergi ve kesintiler	1093	1713	1411	1307
Net ücret	2507	1687	2189	2093
Toplam Gelir	4194		4282	

Kaynak: WEB_31, <https://www.steuerklassen.com/steuerklasse-4/> (03.04.2021)

Yukarıda yer alan tabloda görüldüğü üzere gelirleri birbirlerine yakın olan çiftlerin ellerine geçen net ücret vergi sınıfı III/V olan çifte nazaran daha yüksektir. Başka bir ifadeyle çiftler arasında gelir farkının yüksek olması neticesinde vergi sınıfı değişikliği ücret geliri elde edenler için avantajlı olacaktır.

Vergi sınıfı VI birden fazla işte çalışanlar için uygulanmaktadır. Burada diğer vergi sınıflarında olan ödenekler uygulanmadığından hesaplanacak vergi yüksek çıkacaktır²⁸⁰.

Tablo 46. Almanya Gelir Vergisi Tarifesi (Euro) (2020-2021)

2020		2021	
Vergi Matrahı	Formül ²⁸¹	Vergi Matrahı	Formül
0 - 9.408	0	0 - 9744	0
9.409 -14.532	$(972,87*y+1.400)*y$	9745 - 14753	$(995,21*y+1400)*y$
14.533 - 57.051	$(212,02*z+2.397)*z+972,79$	14754 - 57918	$(208,85*z+2397)*z+950,96$
57.052 - 270.500	$0,42*x - 8.963,74$	57919 - 274612	$0,42*x-9.136,63$
270.501 ve üstü	$0,45*x - 17.078,74$	274613 ve üstü	$0,45*x-17.374,99$

Kaynak: Bundesministerium der Finanzen Resmi İnternet Sitesi, (<https://esth.bundesfinanzministerium.de/esth/2021/A-Einkommensteuergesetz/IV-Tarif/Paragraf-32a/inhalt.html>) (06.06.2021)

Almanya'da elde edilen gelirler yukarıda yer alan tabloda gösterilen formüller çerçevesinde vergiye tabi tutulacaktır. Buna göre gelirin 9744 Euro'yu aşmadığı durumda vergi ortaya çıkmayacaktır (oran %0). İkinci ve üçüncü dilimle marjinal vergi oranı %14'den %42'ye kadar doğrusal bir artış göstermektedir. Dördüncü dilim (%42)

²⁸⁰ WEB_32, <https://www.steuerklassen.com/#steuerklassen-aendern> (03.04.2021)

²⁸¹ y: vergilendirilebilir gelirin temel ödeneği aşan kısmının onbinde birini
z: vergilendirilebilir gelirin 14532 Euro'yu (2021 için 14753 Euro) aşan kısmının onbinde birini
x: vergiye tabi gelir

ve beşinci dilimdeki (%45) oranlar sabit tutulmuştur. Vergi diliminin üst sınırı 274.613 Euro olmakla birlikte elde edilen gelir bu tutardan fazla ise % 45 oranında vergi hesaplanacaktır²⁸².

2.1.1.3. Futbolcuların Elde Ettiği Gelirlerin Vergilendirilmesi

LStDV’de ücret, çalışan ve işveren arasında oluşan istihdam ilişkisine bağlamıştır. Buna göre çalışan aktif olarak işverenin talimatına uyuyor ve hizmetini sunuyorsa bunun karşılığı olarak elde edeceği gelir ücret olarak değerlendirilecektir²⁸³. Yönetmeliğin belirttiği işçi, işveren ve hizmet akdine bağlı yapılan ödemeler çerçevesinde futbolculara yapılan ödemelerin ücret olduğu ve futbolcuların elde ettikleri gelirlerin ücret gelirlerine uygulanacak genel esaslar doğrultusunda vergilendirilebileceği anlaşılmaktadır.

Ücret gelirlerine artan oranlı tarife uygulayan Almanya’da gelir vergisi oranları %14 ila % 45 arasında değişmektedir. Gelir elde eden bireyler gelir vergisinin yanında (varsa) %8 veya % 9 olan kilise vergisi²⁸⁴ ile dayanışma ek ücret, (%5,5) ödemektedirler. Önceki tabloda 2020 ve 2021 gelirlerine uygulanacak gelir vergisi tarifesi verilmiştir.

Tarife dikkate alınarak 2021 yılı geliri için brüt 1.000.000 Euro gelir elde eden futbolcunun²⁸⁵ vergisi aşağıda belirtilen tablodaki gibi hesaplanacaktır.

²⁸² Filiz Ekinci, “Gelir Vergisi Tarifesi: Almanya ve Türkiye Uygulamasının Karşılaştırılması”, *Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı 32, 2015, s.194*

²⁸³ Gelir Vergisi Uygulama Yönetmeliği (Lohnsteuer-Durchführungsverordnung-LStDV) md1.

²⁸⁴Çoğunluğu Hıristiyan olan toplumların bazılarında herhangi bir dini kuruma bağlı olduğunu belirten üyelere din işleri için tahsil edilen bir vergidir.

²⁸⁵ Almanya’da ücret gelirlerin vergilendirilmesinde vergi sınıflarının dikkate alındığını, vergi sınıflarının farklılığında ücret geliri elde edenlere yapılacak yardımlar ve uygulanacak indirimlerin değiştiği belirtilmiştir. Verilen örnekte futbolcunun bekar (tek birey) olduğu dikkate alınarak Vergi sınıfı I içinde değerlendirilmiştir.

Tablo 47. Almanya’da Futbolcu Gelirlerinin Vergilendirilmesi

	Yıllık	
Brüt Gelir	1.000.000	
Giderler	1.036	
	<i>Götürü Gider</i>	1000
	<i>Götürü Sosyal Gider</i>	36
Sosyal Güvenlik Katkı Payları:	13.165,28	
	<i>Emeklilik Sigortası (%9,35):</i>	(max) 6.412,23
	<i>İşsizlik Sigortası (%1,5):</i>	(max) 1.113,00
	<i>Bakım Sigortası (%1,175):</i>	(max) 796,05
	<i>Sağlık Sigortası (%7,5):</i>	(max) 4.844,00
Kesinti toplamı	14.201,28	
	<i>Sosyal Güvenlik katkıları + Giderler</i>	13.165,28+1.036
Gelir Vergisi matrahı	985.798,72	
	<i>Brüt Gelir – Kesinti toplamı</i>	1.000.000-14.201,28
Vergiler	449.677,32	
	<i>Gelir Vergisi (ücret)</i>	426.234,43
	<i>(985.798,72 x %45)-17.374,99</i>	
	<i>Dayanışma ek ücreti (%5,5)</i>	23.442,89
	<i>Kilise Vergisi</i>	-
Net Gelir	537.157,40	
	<i>Brüt Gelir – (SG Katkı Payları + Vergiler)</i>	

Kaynak: Almanya’da ücret gelirlerinin vergilendirilmesine yönelik olan yasal metinlerden yararlanılarak tarafımdan oluşturulmuştur.

Almanya’da yıllık 1.000.000 Euro gelir elde eden futbolcu %45’lik dilime girmekte bunun yanında ek olarak %5,5’lik dayanışma ek ücreti ödemektedir. Futbolcunun eline geçen tutar 537.157,40 Euro olacaktır.

2.1.2. Fransa

2.1.2.1. Futbol Ligine Genel Bakış

Avrupa’nın birçok ülkesine İngiltere’den yayılan futbol, Fransızlar için de ithal bir oyun olarak görülmekteydi. İlk Fransız futbol kulübü 1872 yılında İngiliz gurbetçileri tarafından kurulan Le Havre Athletic Club olarak kabul edilmektedir. Futbolun sınırlarını aşması ve rekabetin bir yönetim organına ihtiyaç duyulması ile 1904 yılında FIFA Paris’te kurulmuştur. 1919 yılında Fransa Futbol Federasyonu oluşturularak ulusal futbola düzen getirilmeye çalışılmıştır. 1944 yılına gelindiğinde federasyonca profesyonel futbol ligi (Ligue 1 ve Ligue 2) oluşturulmuş ve Fransız futbolu dünyadaki gelişime uyum sağlamıştır. Bugün Fransız Ligi en değerli ligler arasındadır.

Tablo 48. Fransız Futbol Lig Sistemi

Seviye	Lig Adı	
1	Ligue 1	
2	Ligue 2	
3	Championnat National	
4	Championnat De France Amateur	A Grubu
		B Grubu
		C Grubu
		D Grubu
5	Championnat De France Amateur 2	Auvergne-Rhone-Alpes
		Bourgogne- Franche- Comte
		Bretagne
		Centre- Val de Loire
		Grand-Est
		Hauts-de-France
		Normandie
		Nouvelle- Aquitaine
		Occitanie
		Paris-Île-de-France
		Pays de la Loire
Corse- Mediterranee		
6 ve diğerleri	Diğer alt ligler	

Kaynak: WEB_33, https://tr.wikipedia.org/wiki/Frans%C4%B1z_futbolunda_lig_sistemi (06.06.2021)

Fransız futbol ligi profesyonel ligler (Ligue 1 ve Ligue 2), yarı profesyonel lig (Championnat National) ve amatör liglerden (CFA, CFA2 ve diğerleri) oluşmaktadır. Lig yapısında son on yıl içinde birden fazla değişiklik yapılmakla birlikte, Alman lig yapısı kadar karışık olmadığı görülmektedir. Alt lige düşme veya üst lige çıkma puan sıralaması ve playofflarla belirlenen şartlara göre gerçekleşmektedir.

Tablo 49. Fransa’da İlk Dört Seviye Futbol Ligine İlişkin Bazı İstatistikler (2021)

Ligin Adı	Kulüp Sayısı	Futbolcu Sayısı	Değeri
Ligue 1	20	554	3,63 milyar Euro
Ligue 2	20	580	370,03 milyon Euro
Championnat National	18	484	119,70 milyon Euro
CFA C Grubu	16	441	27,38 milyon Euro
CFA D Grubu	16	417	24,90 milyon Euro
CFA B Grubu	16	405	18,88 milyon Euro
CFA A Grubu	16	403	14,60 milyon Euro

Kaynak: Transfermarkt, Sezona Göre Ulusal Ligler ve Kupa Müsabakaları (Fransa), <https://www.transfermarkt.com.tr/wettbewerb/national/wettbewerb/50> (06.11.2021)

Yukarıdaki tabloda Fransız futbol liglerinin değeri, bu liglerde yer alan kulüp sayıları ve futbolcu sayıları verilmiştir. Fransız 1. Ligi olan Ligue 1’in değeri, bir alt ligi olan Ligue 2’nin değerinin yaklaşık on katıdır. CFA liginde 4 grup yer alması ve toplamda 64 takım bulunmasına rağmen yaratılan değer bir üst ligin değerinin altında kalmaktadır. Dolayısıyla futbolda yaratılan değer daha fazla müsabaka ile değil, profesyonelleşme ile artmaktadır. Ligue 1’de yer alan futbolcuların %54’ü (297) yabancı futbolculardan oluşmaktadır.

Tablo 50. Ligue 1’de Yer Alan Takımların Marka Değerleri (Euro) (2021)

Takım	Piyasa Değeri
Paris Saint-Germain	990,20 Milyon
Monaco	368,55 Milyon
Olimpik Lyon	335,35 Milyon
LOSC Lille	269,20 Milyon
Olimpik Marsilya	250,30 Milyon
OGC Nizza	225,25 Milyon
Stade Rennes	203,05 Milyon
Saint-Etienne	100,10 Milyon
Giromdins Bordeaux	99,50 Milyon
FC Metz	99,10 Milyon
Stade Reims	95,35 Milyon
Montpellier HSC	94,25 Milyon
RC Lens	93,65 Milyon
FC Nantes	92,35 Milyon
RC Strazbourg Alsace	89,45 Milyon
Stade Brest 29	84,95 Milyon
SCO Angers	74,85 Milyon
FC Lorient	57,75 Milyon
Troyes	55,80 Milyon
Clermont Foot 63	38 Milyon
Toplam	3,72 Milyar

Kaynak: Transfermarkt, Ligue 1 21/22, www.transfermarkt.com.tr/ligue-1/startseite/wettbewerb/FR1 (06.11.2021)

Ligue 1’de yer alan takımların toplam piyasa değeri 3,72 milyar Euro’ya ulaşmaktadır. Bu miktarın neredeyse %25’i Paris Saint-Germain’e (PSG) aittir. Bünyesinde piyasa değeri yüksek futbolcular barındıran bu kulüp ortalama bir futbolcusu için yıllık 9 milyon Euro ödeme yapmaktadır. Geçmiş derinliğe sahip, liginde şampiyonluğa aday ve uluslar arası müsabakalarda başarılı olan kulüp hem taraftarları, hem futbol severleri hem de ticari amaç kaygısında olanlar tarafından dikkatle takip edilmektedir.

Tablo 51. Ligue 1’de En Değerli Bazı Futbolcular ve Yıllık Maaşı (Milyon Euro) (2021)

Futbolcu	Takım	Piyasa Değeri	Gelir
Kylian Mbappe	Paris Saint-Germain	160	25,956
Neymar	Paris Saint-Germain	100	30,668
Lionel Messi	Paris Saint-Germain	80	35,668
Marquinhos	Paris Saint-Germain	75	13,104
Achraf Hakimi	Paris Saint-Germain	70	10,920
Gianluigi Donnarumma	Paris Saint-Germain	65	13,104
Marco Veratti	Paris Saint-Germain	55	13,104
Angel Di Maria	Paris Saint-Germain	40	13,440
Presnel Kimpembe	Paris Saint-Germain	40	9,104
Aurelien Tchouameni	Monaco	35	9,133
Mauro İcardi	Paris Saint-Germain	35	8,736
Wissam Ben Yedder	Monaco	35	7,384
Houssem Aouar	Olimpik Lyon	35	3,328
Jonathan David	LOSC Lille	35	1,976

Kaynak: Transfermarkt, Ligue 1 21/22, www.transfermarkt.com.tr/ligue-1/startseite/wettbewerb/FR1 ve [WEB_34, https://www.salarysport.com/football/player/](https://www.salarysport.com/football/player/) (06.11.2021)

Yukarıda yer alan tabloda bazı futbolcuların değerleri ile kulüplerince kendilerine yapılan ödeme gösterilmektedir. Piyasa değeri ve yapılan ödemelerin yüksek olduğu futbolcuların yoğunluklu olarak PSG’ de bulunduğu görülmektedir. Bazı kulüplerin futbolcu başına yaptıkları ortalama ödemeler²⁸⁶; PSG 8,93 milyon Euro, Monaco 2,84 milyon Euro, Olimpik Lyon 2,33 Milyon Euro, Olimpik Marsilya 2,01 milyon Euro ve LOSC Lille 1,33 milyon Euro şeklindedir.

2.1.2.2. Vergi Sistemine Genel Bakış

Fransız Vergi Sistemi içinde yer alan önemli vergiler şunlardır; gelir üzerinden alınan vergiler (gelir vergisi ve kurumlar vergisi), harcama ve işlem vergileri (KDV, ÖTV, damga vergisi) ve servet üzerinden alınan vergiler (emlak vergisi, veraset vergisi, motorlu taşıtlar vergisi)²⁸⁷. Bu başlık altında gerçek kişilerin elde ettiği gelir üzerinden alınan gelir vergisine değinilecek ve futbolcuların gelirlerinin hangi gelir unsuru içinde değerlendirildiği tespit edilip, futbolcu gelirine konu olan gelir unsuru üzerinde durulacaktır.

Fransız Vergi Kanunu’na göre gelir vergisi gerçek kişilerin gelirleri üzerinden yıllık olarak 156 ila 168. maddeler dikkate alınarak tespit edilen toplam net gelir

²⁸⁶ Statista, Average annual salary of players in Ligue 1 in France, <https://www.statista.com/statistics/675528/average-ligue-1-salary-by-team/> (06.12.2021)

²⁸⁷ Ertunç Aksümer, “Fransız Vergi Sistemine Genel Bakış”, *Vergi Raporu, Sayı:180*, Eylül 2014, s.64-69.

üzerinden alınmaktadır. Brüt gelir, aşağıdaki kazançlar toplamından oluşmaktadır. Bu kazançlar²⁸⁸ şunlardır;

- Mülk geliri,
- Sinaî ve ticari kazançlar,
- Çiftçilikten elde edilen kazançlar (Zirai kazanç),
- Maaş, ücret, ödenek, emekli maaşları ve benzeri ödemeler,
- Ticari olmayan kazançlar (Serbest meslek kazancı),
- Taşınabilir sermayeden elde edilen kazançlar (Menkul sermaye iradı),
- Değer artışı kazançları

Fransa'da ikameti²⁸⁹ bulunan gerçek kişiler yurt içi ve yurtdışı elde ettiği toplam gelir üzerinden vergilendirilirken, ikametgâhı bulunmayanlar yalnızca Fransa'da elde ettikleri kazanç ve iratlar sebebiyle gelir vergisine tabi tutulmaktadır. Tam mükellef olanlar asıl ikametgâh adresleri, ana mesleki faaliyetleri veya ekonomik kazançlarının merkezi Fransa'da olan kimselerdir²⁹⁰.

Vergilendirilebilir gelir, toplam gelir ile gelirin elde edilmesi veya devamının sağlanabilmesi için katlanılan giderler arasındaki müspet farktır. Aynı faydalarda bu kara dâhil edilmektedir. Her bir gelir unsurunun net geliri kendine özgü kurallara göre ayrı ayrı tespit edilerek vergiye tabi toplam net gelire ulaşılmaktadır²⁹¹.

Mülk gelirleri; ilgili kanununun 14. maddesine göre evler ve fabrikalar gibi inşa edilmiş mülklerden elde edilen gelirler, taş ocakları, madenler (göletler, bataklıklar gibi kalitesiz arazilerde dahil) gibi arazilerden elde edilen gelirleri kapsamaktadır. Mülk gelirinin söz konusu olabilmesi için bina ve arazinin ticari, sınai, zirai işletmesine veya mesleki faaliyetine dahil olmaması gerekmektedir.

Sınai ve ticari kazançlar; gerçek kişilerce ticari, sınai veya zanaatkarlık faaliyeti neticesinde elde edilen kazançlar 34. madde hükümlerince ticari kazanç kapsamındadır. Aynı zamanda demiryolu ve maden işletmeciliği için imtiyaz hakkına sahip olanlarında elde ettiği kazanç ticari kazanç olacaktır.

²⁸⁸ Code general des impôts (Fransız Vergi Kanunu), m.1A

²⁸⁹ Kanun metninde ikametgâh kavramı "domicile fiscal" olarak yer almaktadır. Domicile fiscal, mali adres, mali ikametgâh veya vergi ikametgâhı olarak çevrilebilmektedir.

²⁹⁰ Code general des impôts, m.4.

²⁹¹ Code general des impôts, m.13

Çiftçilikten elde edilen kazançlar (zirai kazançlar); tarımsal faaliyet neticesinde edilen kazançlar zirai kazanç olarak değerlendirilir. Zirai faaliyet sonucu ortaya çıkan ürünün satışı çiftçilerin, ortakçıların veya mal sahiplerinin gelirini oluşturmaktadır. Arıcılık, kümes hayvancılığı, balık, istiridye ve midye çiftçiliği, mantar çiftliklerinin işletilmesi ve yeni bitki çeşitlerinin yetiştiriciliği ile uğraşanların bu faaliyetleri neticesinde elde ettiği gelir zirai kazanç olarak değerlendirilecektir. Vergilendirilebilir zirai kazançların tespitinde gerçek usul yöntemi veya basitleştirilmiş usul yöntemi kullanılmaktadır²⁹².

Ticari olmayan kazançlar (serbest meslek kazancı); ticari olmayan bir mesleğin icrasından elde edilen gelirlerdir. Tüccar olmayan, sermaye unsurunun geri planda kaldığı ve faaliyet neticesinde ve başkaca gelir unsuru ile ilgili olmayan kazanç serbest meslek kazancı olarak değerlendirilir. Vergilendirilebilir kazanç fiilen alınan gelir ile mesleğin icrası için gerekli olan harcama ve ödemelerin arasındaki farka eşittir²⁹³.

Taşınabilir sermayeden elde edilen kazançlar (menkul sermaye iradı); hisse senedi ve kar paylarından elde edilen gelirler (m. 108-117), halka açık şirketlerin yönetim kurulu ve denetim kurulu üyelerine yapılan ödemeler (117. maddeye göre bu kimselere yapılan ödemeler sundukları hizmet karşılığında ise ücret olarak değerlendirilmektedir.), tahvillerden elde edilen gelirler (m. 118-119) menkul sermaye iradı olup, bu gelirler genel olarak ödeme esnasında stopaja tabi tutularak vergilendirilmektedir.

Değer artışı kazançları; Fransız Vergi Kanunu'nun 14. maddesi ile 155. maddesine kadar olan hükümlerde²⁹⁴ belirtilen mal veya her türlü hakların satışından elde edilen gelirleri kapsamaktadır.

Ücret; maaş, ödenek, aylık, avans, emekli maaşları gelir vergisine esas teşkil eden gelirin oluşumuna katkıda bulunmaktadır. Ücret geliri elde edenler işçi-işveren ilişkisinden doğan ödemeleri kapsamakla birlikte özel olarak ücret gelirlerinin neler olduğu kanunda ayrıca belirtilmiştir. Buna göre ev işçileri, mahkeme kararıyla alınan tazminatın bir milyon Euro'sunu aşan kısım, halka açık şirketlerin yönetim kurulu ve denetim kurulu üyelerine yapılan ödemeler, nafakalar, sosyal güvenlik kuruluşlarınca yapılan ödemeler, çocuk bakıcıları, aile asistanları, Cumhurbaşkanı, Başbakan ve

²⁹² Code general des impôts, m.63., m.69-74 ve m. 75

²⁹³ Code general des impôts, m.96-100 ve m. 102.

²⁹⁴ Bu maddeler arasında gelirin unsurlarına yer verilmektedir.

milletvekili maaşları vb şekilde kanunda ücret geliri elde edenler ile ücretliler sayılmıştır. Vergiye tabi gelirin tespitinde kişilere yapılan ödemelere ek olarak varsa diğer aynı veya nakdi yardımlar ile faydalar da dahil edilmektedir. Sosyal güvenlik katkıları, yaşlılık sigortası primleri (brüt ücretin %8'ini aşmamak şartıyla) indirim konusu yapılabilmektedir²⁹⁵. Bu indirimlerden sonra kalan tutardan götürü olarak %10'luk gider düşülebilir. Ayrıca mükelleflerin tercihine bağlı olarak gerçek gider yöntemini seçebilmelerine (fiili masraflarını belgelendirerek) izin verilmiştir²⁹⁶.

Ücret gelirleri stopaj yoluyla vergilendirilmektedir. Gelirin stopaja uğramış olması yıllık gelir vergisi beyanname zorunluluğunu ortadan kaldırmamakla birlikte takip eden yılın mayıs ayında yıllık gelir vergisi beyannameyi ilgili vergi dairesine mükellef tarafından verilmelidir. Stopaj yolu ile ödenen vergi ile hesaplanan vergi arasında ortaya çıkacak fark 300 Euro'dan az ise Eylül ayında tek taksitle, 300 Euro'dan fazla ise Eylül'den Aralık'a kadar 4 taksitle ödenebilmektedir²⁹⁷.

Tablo 52. Fransa'da Gelir Vergisi Hesaplamasında Uygulanan Yöntem ve Süreç

Aşama	Açıklama
Genel brüt gelirin belirlenmesi	Birden fazla gelir unsuruna sahip olunması halinde her bir unsur için ayrı ayrı net gelir hesaplanır ve toplanır.
Genel net gelirin hesaplanması	Genel Brüt Gelir – İndirilebilir Giderler İndirilebilir Giderler: - Çocuğa ödenen nafaka - Eski eşe ödenen nafaka - Ebeveyne yapılan destek ödemeler - Yaşlı bir kişi için konaklama gideri
Vergiye tabi net gelirin hesaplanması	Genel Net Gelir – Özel ödenekler Özel ödenekler yaşlılar ve engelliler içindir.
Brüt verginin hesaplanması	Vergi payının sayısını belirleme ²⁹⁸ : - Tek kişi için 1 pay - 1. çocuk 0,5 pay, 2. çocuk 0,5 pay, 3. çocuk 1 pay, 4. çocuk 1 pay - Ortak beyana tabi çiftler için 1 çocuk 2,5 pay, 2 çocuk 3 pay, 3 çocuk 4 pay, 4 çocuk 5 pay - Bakmakla yükümlü olunan kişiler içinde pay hesaplanmaktadır Aile bölümünü hesaplama: Vergiye tabi net gelir / hane halkı vergi payı sayısı Vergi tarifesi uygulama:
Ödenecek verginin bulunması	Ödenmiş vergilerin mahsubu

Kaynak: Fransa Kamu Hizmetleri Resmi İnternet Sitesi, Gelir Vergisi ve Vergi Hesaplaması, <https://www.service-public.fr/particuliers/vosdroits/F34328> adresinden tarafımdan düzenlenmiştir.

²⁹⁵ Code general des impôts, m. 79- 83.

²⁹⁶ Ministère de L'économie, *Overview of The French Tax System*, 2016, s. 21.

²⁹⁷ Fransa Kamu Hizmetleri resmi internet sitesi (<https://www.service-public.fr/>) (20.11.2021)

²⁹⁸ Örneğin tek kişinin (1 pay) 30.000 Euro geliri varsa, aile bölümü 30.000 Euro olacaktır.

Vergi mükellefi hanede fertlerin geçmiş yıla ait olan bütün gelirlerini belirlenmiş vergi indirimleri veya krediler veya kişisel indirimler yapılarak gelir bölme sistemi kullanılmak üzere gelirlerini beyan etmektedir. Gelir bölme sistemiyle gelir paylara ayrılmakta ve her bir paya artan oranlı gelir vergisi tarifesi uygulanmaktadır²⁹⁹.

Tablo 53. Fransa Gelir Vergisi Tarifesi (Euro) (2020-2021)

2020		2021	
Vergi Matrahı (Euro)	Vergi Oranı	Vergi Matrahı (Euro)	Vergi Oranı
9.964'e kadar	% 0	10.084'e kadar	% 0
9.965 - 27.519	% 14	10.085- 25.710	% 11
27.520 - 73.779	% 30	25.711 - 73.516	% 30
73.780 - 156.244	% 41	73.517 - 158.122	% 41
156.544 üstü	% 45	158.122 üstü	% 45

Kaynak: Fransa Kamu Hizmetleri Resmi İnternet Sitesi, Gelir Vergisi ve Vergi Hesaplaması, <https://www.service-public.fr/particuliers/vosdroits/F34328> (20.11.2021)

Vergi tarifesinden de anlaşılacağı üzere 10.084 Euro'ya kadar vergi hesaplanmamaktadır. Mükellefin kazancının artması durumunda daha yüksek gelir dilimine tabi olacaktır. Daha önce de belirtildiği gibi vergi öncelikle paylara göre hesaplanmakta daha sonra bulunan vergi hisse sayısı ile çarpılmaktadır³⁰⁰.

Örneğin 2 çocuğu olan evli bir çiftin vergiye tabi net gelir 60.000 TL olsun. (vergiye tabi net gelire ulaşılırken indirilebilir giderler ve özel giderler düşülmektedir. Mükellef isterse %10'luk götürü gider uygulayabilir.) Hisse payı çift ve çocuklar (dört kişi) için 3 (1+1+0,5+0,5) olacaktır. Hisse payı dikkate alınarak aile payı 20.000 Euro (60.000/3) olacaktır. Artan oranlı tarifenin uygulanmasıyla hesaplanan vergi 1.090,76 Euro'dur (10.084'e kadar 0 Euro, 9916 Euro (20.000-10.084) x % 11). Hesaplanan vergi hisse payı ile çarpılarak ödenecek vergi (1.090,76 x 3= 3.272,28 Euro) bulunmaktadır. Gelir bölme sistemiyle ailenin daha yüksek dilimlerde vergiye tabi tutulması önlenmeye çalışıldığını söylemek hatalı olamayacaktır.

2.1.2.3. Futbolcuların Elde Ettiği Gelirlerin Vergilendirilmesi

Futbolcuların elde ettikleri gelirler üzerinden en fazla vergi alan ülkelerden biri olan Fransa'da futbolcu gelirleri üzerinden artan oranlı tarife uygulanarak vergi hesaplanır. Geçtiğimiz yıllarda 1 milyon Euro üzeri gelir için gelir vergisi tarifesinde %75'lik uygulama konusu ülkede gündem olmuş ve bu uygulamaya tepki olarak futbol

²⁹⁹ İnci Sandalcı, "Fransız Vergi Sistemi", *Vergi Sistemleri Seçilmiş Ülke Örnekleri*, Editörler: Ahmet Tekin, Ersin Nail Sağdıç, IJOPEC Publication, 2020, s. 168.

³⁰⁰ Sandalcı, a.g.e., s.168.

kulüpleri ve futbolcular greve gitme kararı almışlardır. Her ne kadar bu durum yasalaşmış olsa da iki yıl içinde uygulamadan vazgeçilmiştir.

Fransa'da ücret geliri elde edenlerden gelir vergisinin yanında (eğer bekar ise) ek ücret vergisi de tahsil edilmektedir. Kazancı 250 bin Euro ile 500.000 Euro arasında % 3 oranında, 500.000 Euro üzerinde % 4 ek ücret vergisi ödenecektir.

Aşağıda yer alan tabloya göre brüt geliri 1.000.000 Euro olan bekar futbolcunun maaşı üzerinden yapılan kesintiler ve vergi ödemeleri sonrası eline net geçecek tutar 431.749 Euro olacaktır.

Tablo 54. Fransa'da Futbolcu Gelirlerinin Vergilendirilmesi

Brüt Gelir	1.000.000
Sosyal Güvenlik Katkıları³⁰¹	203.247,49
<i>Yaşlılık Sigortası %6,9</i>	<i>(max)40.524</i>
<i>Yaşlılık Sigortası %0,4</i>	<i>4000</i>
<i>Sosyal Güvenlik ek ücreti %9,2</i>	<i>92.000</i>
<i>SGK borcu geri ödeme katkısı %0,5</i>	<i>5.000</i>
<i>Ek emekli maaşı katkıları %3,15</i>	<i>31.500</i>
<i>Ek emekli maaşı katkıları %3,15</i>	<i>(max)30.223,49</i>
Gelir Vergisine Tabi Gelir	796.752
Hesaplanan Gelir Vergisi	338.132,84
<i>10.084'e kadar</i>	<i>0</i>
<i>25710' a kadar (15626 x %11)</i>	<i>1.718,86</i>
<i>73.516'ya kadar (47.806 x %30)</i>	<i>14.341,8</i>
<i>158.122'ye kadar (84.606 x %41)</i>	<i>34.688,46</i>
<i>158.122'yi aşan kısım(638.630 x %45)</i>	<i>287.383,72</i>
Ek Gelir Vergisi	26.870,10
<i>250.000 - 500.000 Euro'ya kadar %3</i>	<i>15.000</i>
<i>500.000 Euro üzeri %4</i>	<i>11.870,10</i>
Kesintiler Toplamı	568.250,43
<i>Sosyal Güvenlik Katkıları</i>	<i>203.247,49</i>
<i>Gelir Vergisi</i>	<i>338.132,84</i>
<i>Ek Gelir Vergisi</i>	<i>26.870,10</i>
Net Ele Geçen	431.749,57
<i>(Brüt Gelir – Kesintiler)</i>	<i>(1.000.000 – 568.250,43)</i>

Kaynak: Fransa'da ücret gelirlerinin vergilendirilmesine yönelik olan yasal metinlerden yararlanılarak tarafımdan oluşturulmuştur.

Fransız birinci liginde mücadele eden Monako için farklı bir uygulama söz konusudur. Prenslük olan Monako'nun vatandaşları ile Monako'da ikamet eden yabancı

³⁰¹ WEB_35, https://www.cleiss.fr/docs/regimes/regime_france/an_a2.html (10.11.2022)

uyruklular gelir vergisinden sorumlu tutulmamaktadır. Ancak Monako’da ikamet eden Fransız vatandaşları için Fransa’da geçerli olan gelir vergisine ilişkin hükümler uygulanacaktır³⁰². Başka bir ifade ile bu kulüpte oynayan yabancı uyruklu futbolcular için gelir vergisi oranı % 0’dır. Futbolcu gelirlerinden sadece sosyal güvenlik katkı payları kesilmektedir.

2.1.3. İngiltere

2.1.3.1. Futbol Ligine Genel Bakış

Günümüz futbolunun temellerinin atıldığı ülke İngiltere’dir. 19. yy başlarında kentleşme ve sanayileşmenin etkisiyle boş vakitlerin azalması ve boş arazilerin özelleştirilerek futbol sahalarının azalması işçilerin o dönemde futbolun oynayabilmesine engel olmaktadır³⁰³. Futbolun işçiler arasında yaygınlığı sebebiyle bu dönemlerde futbolun gelişimi yavaşlamıştır. Buna rağmen günümüz futbolu ve kurallarının oluşumunun temeli o dönemlerdeki bağımsız okullara dayanmaktadır.

Winchester, Charterhouse ve Eton gibi yatılı okullar takımlar oluşturarak birbirleri arasında futbol müsabakaları gerçekleştirmektedirler. Ancak futbol üzerine farklı kurallar benimseyen okulların karşılaşmalarında sorunlar çıkmaktadır³⁰⁴. Kurallar üzerinde karışıklığı önlemek adına 1843 yılında başlayan girişimler, okul temsilcilerinin 1846 yılında Cambridge Üniversitesi’nde buluşmaları ve “Cambridge Kuralları”nı³⁰⁵ duyurmaları ile birlikte 1848’de neredeyse bütün ülke okulları bu kuralları uygulamaya başlamıştır³⁰⁶.

Futbol’un kurallarının belirlenmesinin ardından ilk futbol kulübü 1857 yılında kurulmuş³⁰⁷ kısa süre içinde futbol kulübü sayısı artmıştır. Futbol kulüplerince gerçekleştirilen müsabakaların ve futbol kurallarının idare edilmesi, denetlenmesi ve düzenlemesi adına 1863 yılında kulüp temsilcileri Londra’da bir araya gelerek bir üst organ olan Futbol Federasyonunu (FA) kurmuşlardır³⁰⁸.

³⁰² WEB_36, <https://gardetto-monaco-lawyers.com/taxation/> (20.01.2020)

³⁰³ WEB_37, <https://www.britannica.com/sports/football-soccer> (21.08.2020)

³⁰⁴ Uygur Delal Çakmak, Futbol Ekonomisi: Avrupa Ve Türkiye Üzerine Karşılaştırmalı Bir İnceleme, *İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, İstanbul, 2019, s 9

³⁰⁵ Buna göre elle oynama (oyunun durması hariç) yalnızca kaleciler için geçerli olacaktır. (WEB_38, <https://www.cambridgerules1848.com/about/>) Bu kurullarla Ragby ile futbolun keskin hatlarla ayrıldığı görülmektedir.

³⁰⁶ WEB_37

³⁰⁷ Sheffield FC

³⁰⁸ WEB_37

İlerleyen zamanlarda FA tarafından düzenlenen turnuvalara katılan kulüp sayısının 100'ün üzerinde olması, turnuvalara katılıp erken elenen kulüplerin turnuva boyunca tekrar maç yapamayacak olması hem oyuncular hem de taraftarlar açısından huzursuzluğa sebep olduğundan yeni bir organizasyon oluşturularak 1888 yılında ilk ulusal ligin kurulması sağlanmıştır³⁰⁹.

Tablo 55. İngiltere Futbol Ligi Sistemi

Seviye	Lig Adı			
1	Premier Lig			
2	EFL (England Football League) Championship			
3	EFL 1. Lig			
4	EFL 2. Lig			
5	Ulusal Lig			
6	Ulusal Lig (Kuzey)		Ulusal Lig (Güney)	
7	Kuzey Premier Ligi	Güney Premier Ligi (Merkez)	Güney Premier Ligi (Güney)	İsthmian Premier Ligi

Kaynak: WEB_39, https://tr.wikipedia.org/wiki/%C4%B0ngiliz_futbolunda_lig_sistemi (13.08.2021)

İngiltere futbol ligi sistemi piramit şeklinde yapılanmıştır. Liglerde yer alan futbol kulüpleri yükselme veya düşme durumunda lig değiştirmektedir. Amaç piramidin en üstünde yer alan Premier Lig'de yer almaktır. Premier Lig, EFL Şampiyonası, EFL 1. Lig, EFL 2. Lig ve Ulusal Lig İngiltere'deki profesyonel liglerdir.

Tablo 56. İngiltere'de İlk Beş Seviye Futbol Ligine İlişkin Bazı İstatistikler (2021)

Lig Adı	Kulüp Sayısı	Futbolcu Sayısı	Değeri
Premier Lig	20	518	9,07 milyar Euro
EFL Şampiyonası	24	626	1,13 milyar Euro
EFL 1. Lig	24	623	180,88 milyon Euro
EFL 2. Lig	24	625	67,88 milyon Euro
Ulusal Lig	23	549	20,13 milyon Euro

Kaynak: Transfermarkt, Sezona Göre Ulusal Ligler ve Kupa Müsabakaları (İngiltere), <https://www.transfermarkt.com.tr/wettbewerb/national/wettbewerb/189> (13.11.2021)

Futbolun beşiği İngiltere günümüzde dünyada en değerli (piyasa değeri 9,07 milyar Euro) futbol ligine sahiptir. İngiltere'de futbol ulusal spor sayılmakta ve ülke genelinde yaygın olarak bu spor dalına katılımında bulunmaktadır. İngiltere'de 40.000'den fazla futbol kulübü ve yaklaşık 1,5 milyon kayıtlı futbolcu bulunmaktadır³¹⁰. Günümüzde İngiltere'deki en üst seviye ligde yer alan futbolcuların %65'i (329) yabancı futbolculardan oluşmaktadır.

Aşağıda yer alan tabloda 2021-2022 sezonunda Premier Lig'de mücadele eden takımların marka değerleri verilmiştir.

³⁰⁹ Abdullah Cenikli, vd., "Modern Futbolun Tarihi", *Diyalektolog*, Ocak 2017, s.55.

³¹⁰ Matthias Kuntz, "Big Count", *FIFA Magazine*, 2007, s.13.

Tablo 57. Premier Lig’de Yer Alan Takımların Marka Değerleri (Euro) (2021)

Takım	Piyasa Değeri
Manchester City	1,08 Milyar
Manchester United	907,25 Milyon
Chelsea	890,50 Milyon
Liverpool	866,50 Milyar
Tottenham Hotspur	697,00 Milyon
Arsenal	563,50 Milyon
Leicester City	548,10 Milyon
Everton	428,75 Milyon
Aston Villa	412,80 Milyon
Wolverhampton Wanderers	384,10 Milyon
West Ham United	354,25 Milyon
Leeds United	258,70 Milyon
Brighton & Hove Albion	257,00 Milyon
Southampton	255,20 Milyon
Crystal Palace	249,45 Milyon
Newcastle United	245,40 Milyon
FC Brentford	199,95 Milyon
Norwich City	186,55 Milyon
Watford FC	145,50 Milyon
Burnley	145,30 Milyon
Toplam	9,07 Milyar

Kaynak: Transfermarkt, Premier League 21/22, <https://www.transfermarkt.com.tr/premier-league/startseite/wettbewerb/GB1> (13.11.2021)

İngiltere Premier Lig’in piyasa değeri 9,07 milyar Euro olup bu tutar yaklaşık 40’a yakın ülkenin GSYİH’den fazladır. Tek bir futbol organizasyonunun ciddi meblağlara sahip olması futbolun dünya ekonomisindeki yeri için önemli bir göstergedir.

Tablo 58. Premier Lig’deki En Değerli Bazı Futbolcular ve Yıllık Maaşı (Euro) (2021)

Futbolcu	Takım	Piyasa Değeri	Gelir
Harry Kane	Tottenham Hotspur	120 milyon	10,4 milyon
Jack Grealish	Manchester City	100 milyon	15,6 milyon
Mohammed Salah	Liverpool	100 milyon	10,4 milyon
Kevin De Bruyne	Manchester City	100 milyon	20,8 milyon
Romelu Lukaku	Chelsea	100 milyon	16,9 milyon
Jadon Sancho	Manchester United	90 milyon	18,2 milyon
Bruno Fernandes	Manchester United	90 milyon	8,02 milyon
Raheem Sterling	Manchester City	90 milyon	15,6 milyon
Heung-min Son	Tottenham Hotspur	85 milyon	7,28 milyon
Sadio Mane	Liverpool	85 milyon	5,2 milyon
Marcus Rashford	Manchester United	85 milyon	10,4 milyon
Phil Foden	Manchester City	80 milyon	0,624 milyon
Ruben Dias	Manchester City	75 milyon	6 milyon
Trent Alexander – Arnold	Liverpool	75 milyon	9,36 milyon
Raphael Varane	Manchester United	70 milyon	17,6 milyon
Cristiano Ronaldo	Manchester United	45 milyon	26,5 milyon
Pierre – Emerick Aubameyang	Arsenal	25 milyon	13 milyon
David De Gea	Manchester United	18 milyon	19,5 milyon

Kaynak: <https://www.transfermarkt.com> ve WEB_40, <https://www.spotrac.com/epl/rankings/> (13.11.2021)

2.1.3.2. Vergi Sistemine Genel Bakış

İngiliz vergi sisteminde yer alan vergiler incelendiğinde bu vergilerin gelir, servet ve harcamalar üzerinden tahsil edildiği görülmektedir. Vergilerin tahsili merkezi yönetim HMRC (Her Majesty's Revenue and Customs / Kraliyet Gelir ve Gümrük İdaresi), yerel hükümetler (İskoçya, Galler, Kuzey İrlanda, İngiltere) ve yerel yönetimler tarafından gerçekleştirilmektedir³¹¹.

Gelir üzerinden gelir ve kurumlar vergisi; servet üzerinden emlak vergisi, motorlu taşıtlar vergisi ve veraset ve intikal vergisi, harcamalar üzerinden başta KDV, ÖTV olmak üzere diğer harcama vergileri vergi sistemi içinde yer alan vergilerdir.

Gelir vergisinin mükellefleri gerçek kişiler (bireysel gelir vergisi) ve ortaklıklardır (sermaye kazancı vergisi). Mükellefiyet açısından tam ve dar mükellef ayrımı olup, tam mükellefler ve ortaklıklar yurt içi ve yurt dışı gelirlerinin tamamı üzerinden vergilendirilirken, dar mükellefler yalnızca ülke içinde elde ettikleri gelir üzerinden gelir vergisine tabi tutulurlar. Gerçek kişilerin yerleşik olup olmadıklarını belirlemek üzere yasal ikamet testi uygulanmaktadır. Bu uygulamada kişinin yurtdışı testi, yurt içi testi ve ülkeye ile bağının yerleşik sayılması için yeterliliği ortaya konulmaktadır. Aşağıda yer alan şekilde testler gösterilmektedir.

³¹¹ TÜRMOB, *İngiltere Katma Değer Vergisinin Genel Özellikleri*, TÜRMOB Yayınları-495, s.4.

Tablo 59. İngiltere’de Yasal İkamet Testi

1) Yurt Dışı İkamet Testi									
Durum					Cevaplar				
Önceki üç vergilendirme döneminde İngiltere’de ikamet edilmemiş olmak ve 46 günden az bulunmak					Evet (Yerleşik olmayan) (YO)			Hayır (Bir sonraki duruma bakılır)	
Önceki üç vergilendirme döneminin 1 veya daha fazlası içinde İngiltere’de ikamet etmiş olmak ve 16 günden az bulunmak					Evet (Yerleşik olmayan)			Hayır (Bir sonraki duruma bakılır)	
İlgili vergilendirme döneminde yurt dışında tam zamanlı çalışmak amacıyla İngiltere’den ayrılan, İngiltere’de 31 günden daha fazla çalışmamış ve 91 günden daha az İngiltere’de bulunmuş olmak					Evet (Yerleşik olmayan)			Hayır (Bir sonraki teste geçilir)	
2) Yurt içi İkamet Testi									
Mevcut vergilendirme döneminde 183 gün veya daha fazla İngiltere’de bulunmak					Evet (Yerleşik) (Y)			Hayır (Bir sonraki duruma bakılır)	
Kişinin İngiltere’de evinin bulunması ve ilgili vergi yılında burada en az 30 gün (ardışık olup olmaması önemli değil) bulunmak					Evet (Yerleşik)			Hayır (Bir sonraki duruma bakılır)	
İngiltere’de tam zamanlı çalışıyor olmak					Evet (Yerleşik)			Hayır (Bir sonraki teste geçilir)	
3) Yeterlilik Bağı Testi									
Ülkeye Gelen					Ülkeden Ayrılan				
Aile bağı (İngiltere’de ailesinin bulunması)					Aile bağı (İngiltere’de ailesinin bulunması)				
İş bağı (40 günden fazla çalışması)					İş bağı (40 günden fazla çalışması)				
Konaklama bağı (en az 1 gece)					Konaklama bağı (en az 1 gece)				
Önceki iki vergilendirme döneminin herhangi birinde 91 günden fazla bulunmak					Önceki iki vergilendirme döneminin herhangi birinde 91 günden fazla bulunmak				
					İngiltere’de herhangi bir başka ülkeden daha fazla bulunmak				
Yeterlilik Bağlarının sayısı ve belirlenen gün aralıklarına göre bireylerin yerleşik sayılıp sayılmayacağı tespit edilmektedir. Buna göre;									
	Önceki üç vergilendirme dönemi boyunca yerleşik olmayan (ülkeye gelen)				Önceki üç vergilendirme döneminin herhangi birinde yerleşik olan (ülkeden ayrılan)				
Bir vergilendirme döneminde ülkede bulunduğu gün sayısı	Yeterlilik Bağı ile İlişkiliği				Yeterlilik Bağı ile İlişkiliği				
	0-1	2	3	4 +	0	1	2	3	4 +
16’dan az	Y.O.	Y.O.	Y.O.	Y.O.	Y.O.	Y.O.	Y.O.	Y.O.	Y.O.
16-45	Y.O.	Y.O.	Y.O.	Y.O.	Y.O.	Y.O.	Y.O.	Y.O.	Y.
46-90	Y.O.	Y.O.	Y.	Y.	Y.O.	Y.O.	Y.O.	Y.	Y.
91-120	Y.O.	Y.O.	Y.	Y.	Y.O.	Y.O.	Y.	Y.	Y.
121-182	Y.O.	Y.	Y.	Y.	Y.O.	Y.	Y.	Y.	Y.
183 +	Y.	Y.	Y.	Y.	Y.	Y.	Y.	Y.	Y.

Kaynak: KPMG, “United Kingdom – Taxation of international executives”

<https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2011/12/united-kingdom-income-tax.html> adresinden tarafımdan düzenlenmiştir.

Tam mükellefler yurt içinde ve yurt dışında elde ettikleri gelirin tamamı üzerinden gelir vergisine tabidirler. Vergi konusuna giren gelir, Gelir Vergisi

Kanunu'nda belirtilmiştir. Buna göre ücret³¹² (istihdam geliri, emekli maaşları ve sosyal güvenlik gelirleri) ve diğer gelirler³¹³ (ticaret ve serbest meslek kazançları, mülk gelirleri, yatırım ve tasarruf gelirleri ve diğer kazanç ve iratlar) gelir vergisine tabidir³¹⁴.

Vergilendirilebilir gelir için kişinin gerçek gelirine ulaşılması gerekmektedir. Bir gelir unsuru için yapılan masraflar ve özel indirimler düşürüldükten sonra kişinin toplam gelirine ulaşılmaktadır. Toplam gelir üzerinden kişisel indirimlerin çıkartılmasıyla nihai vergilendirilebilir gelire yani matraha ulaşılmaktadır³¹⁵.

Ticari kazanç; ticari faaliyet sonucu elde edilen kazanç olarak tanımlanmış. Bu kazanç tanımına aynı zamanda uzmanlık ve yetenek gereken faaliyetlerde eklenerek serbest meslek faaliyetleri de bu ticari kazanç olarak değerlendirilmiştir³¹⁶. Bunun yanında ticari faaliyet kabul edilenler şunlardır³¹⁷;

- Çiftçilik, bostancılık,
- Ormanlık veya ormanlık olmayan arazilerin işletilmesi,
- Maden, taş ocağı vb yerlerin işletilmesi,
- Dalgıçlık ve dalış eğitmenliği,
- Petrol çıkarma ve ilgili faaliyetler.

Ticari faaliyetin ilişkin net bir tanımlama yapılmamakla birlikte yukarıda belirtilen faaliyetlerin ticari faaliyet ve bu faaliyetler sebebiyle elde edilen kazançların ticari kazanç olduğu anlaşılmaktadır. Bunun yanında faaliyetin ticari faaliyet olup olmadığı ise bir takım emarelerle anlaşılabilir. Bunlar³¹⁸;

- Kar sağlama amacı,
- Benzer işlemlerin sayısı ve sıklığı,
- Varlığın satılabilir hale getirilmesi için değiştirilmesi işlemleri,
- Varlığın niteliği,

³¹² ITEPA (Income Tax (Earnings and Pensions) Act) 2003, ücret gelirleri için gelir vergisi yasası hükümleri uygulanır.

³¹³ ITTOIA (Income Tax (Trading and Other Income) Act) 2005, ticari ve diğer gelirleri için uygulanacak hükümleri kapsamaktadır.

³¹⁴ ITA (Income Tax Act), 2007

³¹⁵ Birol Ubay, "İngiltere Gelir Vergisi Sistemi", *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı: 167, Ağustos 2013, s. 109.

³¹⁶ ITTOIA, 2005, Chapter 2, md.5

³¹⁷ ITTOIA, 2005, Chapter 2, md.9-16

³¹⁸ WEB_41, [http://www1.lexisnexis.co.uk/taxtutor/public/business/2a_business_tax/2a10-01\(F\).pdf](http://www1.lexisnexis.co.uk/taxtutor/public/business/2a_business_tax/2a10-01(F).pdf) (06.06.2021)

- Mevcut bir ticaretle bağlantılı olması,
- Finansman düzenlemeleri,
- Sahiplik süresi,
- Satış organizasyonunun bulunması,
- Satın alma ve satış işlemlerinin sebebidir.

*Mülk Gelirleri (Gayrimenkul Sermaye İradı)*³¹⁹; sahip olunan mülkün kiraya verilmesinden elde edilen kazanç mülk geliri olarak değerlendirilmektedir. Elde edilen gelir 1.000 Pound'un altında ise vergi hesaplanmaz ve beyanname verilmez. Ancak izin verilen indirimlerden önce gelir 10.000 Pound veya üzerinde olursa veya indirimler sonrası kazanç 2.500 ile 9.999 Pound arasında ise bu kazançlar beyan edilirler.

İndirime konu olan harcamalar şunlardır;

- Acenteye yapılan ödemeler,
- Muhasebeciye yapılan ödemeler,
- Mülke veya mülkün içindekilere yapılan sigorta ödemeleri,
- Bakım ve onarım giderleri,
- Elektrik, su ve gaz faturaları,
- Mülkü kiralamak için katlanılan maliyetler,
- Belediyeye yapılan vergi ödemeleri.

Mülk gelirleri birden fazla mülkten oluşuyorsa bunların tamamı toplanır ve tek bir gelir olarak değerlendirilir. Şayet mülk kiralama işi asıl iş olarak uğraşılıyor, birden fazla mülkü kiralamaktan gelir elde ediliyor ve kiralamak amacıyla yeni mülk satın alınıyor ise kişinin veya işletmenin bir yıl içindeki kazancı 6.515 Pound ve üzerindeyse Ulusal Sigorta ödemesi yapılmak zorundadır. Bu tutarın altında kazanç elde edilmişse gönüllü olarak ödeme yapılabilmektedir. Kiralama işlemi bir iş olarak yapılmadığında Ulusal sigorta ödemesi söz konusu olmayacaktır.

Yatırım ve tasarruf gelirleri; kanunun 4. bölümünde bu gelirlerin neler olduğu belirtilmiştir. Buna göre³²⁰ faiz gelirleri, kar payları, hisse senetleri kar payı, emeklilik

³¹⁹ GOV.UK (Birleşik Krallık Kamu Hizmetleri Bilgilendirme Web Sitesi), "Renting out your property", <https://www.gov.uk/renting-out-a-property/paying-tax> (06.06.2021)

³²⁰ ITTOIA, 2005, Part 4, Chapter 1, md.365.

kurumlarınca yapılan ödemeler, iskonto edilmiş menkul kıymetlerden elde edilen karlar, hayat sigortası vb. sözleşmelerden elde edilen kazançlar ve mevduat işlemleri yatırım ve tasarruf gelirlerini kapsamaktadır.

Tasarruf gelirleri içinde en yaygın olan faiz gelirleridir. Faiz gelirleri tutarı yıllık 5.000 Pound'dan az ise bu kazanç vergiye tabi tutulmamaktadır. Faiz geliri haricinde başkaca bir gelir bulunulması durumunda vergi dışında bırakılacak olan tutar azalacaktır. Örneğin kişinin faiz geliri yanında yılda 14.570 Pound geliri varsa, vergi tarifesinin alt limitini (12.570 Pound, oran %) 2.000 Pound aşacaktır. Bu durumda faiz gelirlerinin vergi dışında bırakılacak tutarı 3.000 Pound olarak dikkate alınacaktır³²¹.

Faiz gelirleri dışında kar paylarının vergilendirilmesinde istisna uygulanmaktadır. 2016 yılında elde edilen kar paylarının 5.000 Pound'luk kısmı istisna edilmiş, 2018 yılında bu tutar 2.000 Pound'a düşürülmüştür. Kar paylarına uygulanacak temel oran %7,5 olup, yüksek oran (%32,5) ve ek oran (%38,1) mevcuttur³²².

Diğer kazanç ve iratlar; ITTOIA'nın 5. bölümünde diğer gelirler başlığı altında yasada daha önce vergiye konu olmamış bazı kazanç ve iratlar yer almaktadır. Bu gelirler³²³; fikri mülkiyet haklarının satışı, ticari amacı olmayan film ve ses kayıtlarının satışı, bazı telekomünikasyon hizmetlerinden elde edilen kazanç vb. olarak belirtilmiştir. Bu kazançların elde edilmesi için yapılan giderler düşülmek suretiyle ortaya çıkan kazancın tamamı üzerinden vergi hesaplanmaktadır.

Ücret; istihdam gelirleri ücret kapsamında değerlendirilmektedir. Aynı zamanda emeklilik gelirleri³²⁴ de tıpkı istihdam gelirleri gibi ücret olarak değerlendirilmekte ve kaynaktan kesinti yoluyla vergiye tabi tutulmaktadır. İstihdam gelirleri aşağıda sayılan gelirleri kapsamaktadır³²⁵;

- İstihdam karşılığı çalışana yapılan ödemeler (para ve para benzeri yapılan her türlü ödemeler),

³²¹ GOV.UK (Birleşik Krallık Kamu Hizmetleri Bilgilendirme Web Sitesi), "Tax on savings interest", <https://www.gov.uk/apply-tax-free-interest-on-savings> (06.06.2021)

³²² GOV.UK (Birleşik Krallık Kamu Hizmetleri Bilgilendirme Web Sitesi), "Tax on Dividends", <https://www.gov.uk/tax-on-dividends> (06.06.2021)

³²³ ITTOIA, 2005, Part 5, Chapter 1, md.574.

³²⁴ Bahsi geçen emeklilik gelirleri mesleki emeklilik, özel emeklilik planlarında, bireysel emeklilik planlarından kaynaklı emeklilikleri ve devlet emekli maaşını kapsamaktadır. Savaş dulları ve bakmakla yükümlü olunan kişilerin maaşları, Noel ikramiyesi, emeklilere yakıt destekleri vb. gelirler vergi dışında bırakılmıştır.

³²⁵ ITEPA, 2003, md. 62, md. 72, md. 81, md. 87, md. 94, md. 660, md. 120 ve md. 149.

- Kazanç olarak kabul edilen giderler (seyahat giderleri, profesyonel üyeliklerinin geri ödenmesi vb),

- Alacaklı tarafından vergi yılında alınan vergilendirilebilir nakit kuponlar, nakit olmayan kuponlar ve kredi amacıyla üretilen tokenlerin nakit eşdeğeri,

- Vergilendirilebilir fesih ödemeleri,

- Vergilendirilebilir yasal hastalık ödeneği,

- Haftada 100 Pound'u aşan yasal analık, babalık, ebeveynlik ödemeleri,

- Çalışana tahsis edilmiş arabanın veya araba yakıtının nakit karşılığı.

İstihdam gelirlerinin yalnızca nakdi değerler olmadığı, bunun yanında çalışana yapılan aynı ödemeler ve sağlanan menfaatlerinde bu kapsamda değerlendirilmesi gerektiği görülmektedir. İlgili kanunda istihdam gelirlerinden yapılacak indirimlerin neler olduğu belirtilmiştir. Bunlardan bazıları şunlardır³²⁶;

- İş için kendi arabasını kullanan çalışan için kilometre yardımı,

- İstihdam sırasında zorunlu olarak yapılan harcamalar,

- Seyahat masrafları,

- Profesyonel üyelik ücretleri ve abonelikler,

- Din görevlilerinin harcamaları,

- Eğlence amaçlı gösteri yapanlar tarafından ajanslara yapılan ödemeler,

- Harcamanın çalışan tarafından yapılmış olsaydı indirilebilecek olan mal ve hizmetler için takas edilen nakit olmayan kuponlar ve kredi jetonları,

- İş aletlerinin bakım ve onarımı için yapılan masraflar,

- Yurt dışına görev amaçlı yapılan seyahat harcamaları (eş ve çocuk (iş harici) ziyaretleri de dahil),

- Kişisel güvenlik hizmetlerine yönelik yapılan masraflar,

- Maaş kesintileri.

³²⁶ ITEPA, 2003, Part 5, Chapter 2, md. 336-377

İngiltere’de gelir vergisi kapsamı geniş tutulmuştur. Vergi dışında bırakılan kazançlar oldukça sınırlıdır. Bu kazançlara³²⁷ bahisten elde edilen kazançlar, uzun süreli hizmete yönelik yapılan ödemeler (hizmet yılı 20 yıldan az ve aynı yapılmak şartıyla) ve İngiltere’de yerleşmiş olanların bireysel tasarruf hesaplarından elde ettikleri faiz geliri örnek verilebilir.

Tablo 60. İngiltere’de Gelir Vergisinin Hesaplama Aşamaları

Aşamalar	Açıklama
Brüt gelirin bulunması	Her bir gelir unsurundan elde edilen kazanç ve iradın toplamı yapılmaktadır
Toplam gelirin bulunması	Toplam gelir üzerinden ITEPA 2003, md.24’de belirtilen indirimler gerçekleştirilmektedir.
Net gelire ulaşılması	Toplam gelir üzerinden kanununun 257. ve 265. maddelerindeki indirimler (kişisel indirimler ve sakatlık indirimi) düşülmektedir.
Verginin hesaplanması	İndirimler sonrası gelirin bileşenlerinin her biri için belirlenen oranlar uygulanmaktadır.
Hesaplanan verginin birleştirilmesi	Hesaplanan vergi tutarları bir araya getirilmektedir.
Hesaplanan vergiye ulaşma	Hesaplanan vergiden vergi indirim hakkı var ise bu hak kullanılır.
Ödenecek vergiye ulaşma	Kişinin sorumlu sıfatıyla yükümlü olduğu vergi miktarı var ise bu tutar eklenmektedir.

Kaynak: Income Tax Act 2007 (Gelir Vergisi Yasası), md.23

Brüt gelirden yapılacak kişisel indirimler şunlardır³²⁸;

- *Standart indirim*, Tarifinin ilk diliminde belirtilen tutara kadar (12.570 Pound) vergi hesaplanmamaktadır. Başka bir ifadeyle bu tutar standart kişisel ödenektir. Ancak yıllık gelir 100.000 Pound’un üzerindeyse üzerinde olan her 2 Pound için 1 Pound düşülerek kişisel ödenek hesaplanır. Dolayısıyla kazanç 125.140 Pound’un üzerindeyse yaralanılacak kişisel ödenek bulunmaz.

- *Evlilik ödeneği*,

- *Sakatlık indirimi*.

Ücret gelirlerin vergilendirilmesi kazandıkça öde (PAYE)³²⁹ ile gerçekleştirilmektedir. Başka bir ifadeyle çalışana yapılan ödemelerde gelir vergisi işverenlerce kaynakta kesilerek sorumlu sıfatıyla idareye ödenmektedir. Mükellefe

³²⁷ KPMG, “United Kingdom – Taxation of international executives” <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2011/12/united-kingdom-income-tax.html> (13.11.2021)

³²⁸ GOV.UK (Birleşik Krallık Kamu Hizmetleri Bilgilendirme Web Sitesi), “Income Tax rates and Personal Allowances”, <https://www.gov.uk/income-tax-rates> (21.11.2021)

³²⁹ Pay As You Earn Tax

yapılan ödemeler ve kesintiler bordro üzerinde yer almaktadır. Vergilendirme yılı sonunda işverence P60 adlı belge düzenlenerek mükellefe verilir. Bu belge detaylı olarak yapılan kesintileri göstermektedir. Çalışan eksik veya fazla vergi ödemediğini düşünüyorsa veya idarece böyle bir durum tespit edilmiş ise vergilendirme dönemi bittikten sonra P800 adlı bir belgeyle eksik veya fazla ödenen vergiler iade edilebilir veya tahsil edilebilir. Vergilendirme yılı sonunda istihdam edilince verilecek beyannamede kesinti yoluyla alınan vergi tutarının fazla çıkması durumunda aşan kısım mükellefe iade edilmektedir. Vergilendirme dönemi 6 Nisan'da başlamakta ve takip eden yılın 5 Nisan'ında sona ermektedir. Beyanname verme süresi takip eden Ocak ayının son gününe kadardır.

2.1.3.3. Futbolcuların Elde Ettiği Gelirlerin Vergilendirilmesi

İngiltere'de ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde genellikle kaynakta kesinti yöntemi kullanılmaktadır. Futbolculara yapılan ödemelerde kesilen vergiler beyanname verilmesinden sonra hesaplanan vergiden mahsup edilmektedir. Yapılan ödemelerde vergilerin yanında sosyal güvenlik kesintileri de uygulanmaktadır³³⁰. Vergilendirme dönemi içinde elde edilen gelirlere aşağıdaki vergi tarifesi uygulanarak vergi hesaplanmaktadır.

Tablo 61. İngiltere'de Gelir Vergisi Tarifesi (2020/21 - 2021/22)

	Vergi Matrahı (Pound) (2021)	Vergi Matrahı (Pound) (2022)	Vergi Oranı
Başlangıç Oranı	12500'e kadar	12570'e kadar	% 0
Temel Oran	12501 - 50.000	12571-50270	% 20
Daha Yüksek Oran	50.001 - 150.000	50.271- 150.000	% 40
Ek Oran	150.000 üstü	150.000 üstü	% 45

Kaynak: GOV.UK (Birleşik Krallık Kamu Hizmetleri Bilgilendirme Web Sitesi), "Rates of Income Tax", <https://www.gov.uk/government/statistics/rates-of-income-statistics> (13.08.2021)

Kazanca uygulanan tarife haricinde mükelleften ayrıca sosyal güvenlik katkı payı olarak ulusal sigorta adı altında bir kesinti yapılmaktadır. Aşağıda yer alan tablo'da yıllık brüt 1.000.000 Pound alacak olan profesyonel bir futbolcunun eline geçecek net tutar hesaplanacaktır.

³³⁰ Özgür BİYAN ve Güneş YILMAZ, "Ücretlerin Vergilendirilmesine İlişkin Karşılaştırmalı Bir Öneri: Beyanname Yükümlülüğü", *Maliye Dergisi*, Sayı:162, Ocak-Haziran, 2012, s.203

Tablo 62. İngiltere’de Futbolcu Gelirlerinin Vergilendirilmesi (Pound)

	Yıllık
Brüt Tutar	1.000.000
Kişisel Ödenekler	-
Gelir Vergisi	432.446
<i>50270’e kadar %20</i>	<i>10.054</i>
<i>150.000’e kadar %40</i>	<i>39.892</i>
<i>150.000 üstü için %45</i>	<i>382.500</i>
Ulusal Sigorta³³¹	23.878,82
<i>(50270-9568)x %12</i>	<i>4.884,2</i>
<i>(1.000.00-50269) x %2</i>	<i>18.994,62</i>
Kesintiler Toplamı	456.324
Net ele geçen	543.675

Kaynak: İngiltere’de ücret gelirlerinin vergilendirilmesine yönelik olan yasal metinlerden yararlanılarak tarafımdan oluşturulmuştur.

Yukarıda yer alan tabloda brüt maaş 1.000.000 Pound olan futbolcunun eline geçecek tutar 543.675 Pound olacaktır. Kendisine yapılan ödemeler üzerindeki kesinti toplamı yaklaşık %46 civarında gerçekleşmektedir.

2.1.4. İspanya

2.1.4.1. Futbol Ligine Genel Bakış

İspanya, modern futbol ile 1800’lü yılların sonunda Büyük Britanyalı göçmenler, Britanyalı denizciler ve Britanya’ya okumak üzere giden öğrencilerin dönüşü ile tanışmıştır. İspanya’nın eski futbol kulübü Recreativo de Huelva 1889 yılında kurulmuştur. Bu tarihten önce kurulan spor kulüpleri olmasına rağmen resmi olarak futbol branşı açısından tescillenmemiş takımlar da mevcuttur. Örneğin ilk resmi müsabaka Huelva ile Sevilla arasında oynandığı kabul edilmesine rağmen, Sevilla FC 1905 yılında tescillenmiştir.

İspanya’nın ilk futbol ligi Campionat de Catalunya (Katalan Futbol Şampiyonası) 1901 yılında kurulmuş, 1929 yılında kurulan ilk ulusal futbol ligi La Liga ile birlikte 1940 yılında kaldırılmaya kadar lig devam etmiştir. Bu yıldan itibaren günümüze kadar La Liga en üst seviye lig kabul edilmektedir.

İspanya’da futbolun kitleleri etkileyen önemli bir unsur olduğu yaşanan iç savaş ve sonrasında görülmektedir. 1936 yılında iktidarı ele geçiren ve ayrıca futbol tutkunu olan General Franco koyu bir Real Madrid taraftarıdır. Franco’nun Barnebau Stadı için

³³¹ Çalışanlar için ulusal sigorta gelire göre farklı oranlarda uygulanır. Gelir 9.568’den az ise %0, 9.569-50.270 arasında ise %12, 50.270 üstünde ise %2 oranları kullanılarak hesaplanır.

“Bana 150 bin kişilik bir uyku tulumu yapın”³³² sözü ve Franco döneminde Katalan halkının maruz kaldığı baskılara karşı Barcelona kulübü ve Noucamp stadı etrafında birleşmesi futbolun İspanya’da dinamizmini ortaya koymaktadır³³³.

Günümüzde LaLiga en değerli futbol ligleri arasında yer almaktadır. İspanya Lig Sistemi içerisinde profesyonel, yarı profesyonel ve amatör ligler yer almakta olup, aşağıdaki tabloda futbol ligi sistemi gösterilmiştir.

Tablo 63. İspanya Futbol Ligi Sistemi

Seviye	Lig Adı
1	Primera Division (La Liga)
2	Segunda Division (La Liga 2)
3	Primera Division RFEF (2 Grup)
4	Segunda Division RFEF (5 Grup)
5	Tercera Division RFEF
6	Diğer alt bölgesel ligler

Kaynak: Transfermarkt, (2021). Sezona Göre Ulusal Ligler ve Kupa Müsabakaları (İspanya), www.transfermarkt.com.tr/wettbewerb/national/wettbewerb/157 (20.11.2021)

İspanya futbol lig sistemi piramit bir yapılanma olarak görülmektedir. 1. seviye Primera Division ve 2. seviye Segunda Division profesyonel ligler olarak kabul edilip, La Liga olarak da bilinen Liga Nacional de Futbol Profesional (Ulusal Futbol Ligi) tarafından organize edilmektedir. 3. seviye Primera Division ve 4. seviye Segunda Division yarı profesyonel ligler olup 2021-2022 sezonunda itibaren RFEF (İspanya Kraliyet Futbol Federasyonu) tarafından organize edilip denetlenmektedir. 5. seviye lig Tercera Division ve diğer bölgesel alt ligler ise amatör ligler olarak kabul edilmektedir. Ligler arasında yükselme ve düşme puan toplama veya playofflar ile belirlenmektedir.

Tablo 64. İspanya’da İlk Dört Seviye Futbol Ligine İlişkin Bazı İstatistikler (2021)

Ligin Adı	Kulüp Sayısı	Futbolcu Sayısı	Değeri
La Liga 1	20	516	5 milyar Euro
La Liga 2	22	539	454,7 milyon Euro
Primera Division RFEF	40	944	194,28 milyon Euro
<i>I. Grup</i>	20	469	87,43
<i>II. Grup</i>	20	475	106,85
Segunda Division RFEF	90	2034	178,44 milyon Euro
<i>I. Grup</i>	18	400	36,05
<i>II. Grup</i>	18	403	29,08
<i>III. Grup</i>	18	401	34,18
<i>IV. Grup</i>	18	405	32,98
<i>V. Grup</i>	18	425	46,15

Kaynak: Transfermarkt, (2021). Sezona Göre Ulusal Ligler ve Kupa Müsabakaları (İspanya), www.transfermarkt.com.tr/wettbewerb/national/wettbewerb/157 (20.11.2021)

³³² İktidar dönemi için General Franco’nun ülkeyi 3F ile (Fado (müzik), Fiesta (eğlence), Futbol) yönettiği söylenmektedir.

³³³ Sebahattin Devicioğlu, “İspanya’da Futbol Endüstrisi”, <http://www.ekospor.com/panyafutbolendustrisi/> (06.07.2021)

Yukarıda yer alan tabloda İspanya futbol lig sistemi içinde yer alan 4 seviye lig ve bu liglere ilişkin veriler sunulmuştur. Son yıllarda dünyaca ünlü olan ve milyonların takip ettiği futbol yıldızlarının bu ligden ayrılması ile futbol kulüplerinin bazılarının piyasa değerlerinde düşüş yaşanmış olsa da La Liga Avrupa'nın en değerli ve en çok takip edilen futbol ligleri arasındadır.

Tablo 65. La Liga'da Yer Alan Takımların Marka Değerleri (Euro) (2021)

Takım	Piyasa Değeri
Real Madrid	793,5 milyon
Atletico Madrid	755,2 milyon
Barcelona	677 milyon
Sevilla	429,40 milyon
Real Sociedad	377 milyon
Villareal	318,90 milyon
Valencia	251,90 milyon
Real Betis	223,40 milyon
Atletic Bilbao	188,30 milyon
Getafe	159,45 milyon
Celta Vigo	143,80 milyon
Levante	112,50 milyon
Espanyol	100,30 milyon
Osasuna	93,5 milyon
Granada	87,95 milyon
Mallorca	74,50 milyon
Deportiva Alaves	66,10 milyon
Elche CF	52,10 milyon
Rayo Vallecano	52,10 milyon
Cadiz CF	39,60 Milyon
Toplam	5 Milyar

Kaynak: Transfermarkt, La Liga 21/22 www.transfermarkt.com.tr/laliga/startseite/wettbewerb/ES1 (20.11.2021)

La Liga'da yer alan futbol takımlarının toplam piyasa değeri günümüzde 5 milyar Euro'dur. En değerli takım Real Madrid olup La Liga'nın piyasa değerinin yaklaşık %16'sını oluşturmaktadır. Son dönemde gerçekleşen Arjantinli futbolcu Lionel Messi'nin transferiyle Barcelona değer kaybı yaşayarak en değerli üçüncü kulüp olarak tabloda görülmektedir.

Tablo 66. La Liga’da En Değerli Bazı Futbolcular ve Yıllık Maaşı (Euro) (2021)

Futbolcu	Takım	Piyasa Değeri	Gelir³³⁴
Frenkie de Jong	Barcelona	90 milyon	20 milyon
Sergio Busquest	Barcelona	80 milyon	16 milyon
Joao Felix	Atletico Madrid	80 milyon	8,5 milyon
Marcos Llorente	Atletico Madrid	80 milyon	4,25 milyon
Casemiro	Real Madrid	70 milyon	5,1 milyon
Jan Oblak	Atletico Madrid	70 milyon	21,24 milyon
Mikel Oyarzabal	Real Sociedad	70 milyon	2,6 milyon
Federico Valverde	Real Madrid	65 milyon	3,54 milyon
Jose Maria Gimenez	Atletico Madrid	60 milyon	6,8 milyon
Ansu Fati	Barcelona	60 milyon	2,54 milyon
Marc-Andre ter Stegen	Barcelona	60 milyon	5,66 milyon
Jules Kounde	Sevilla	60 milyon	3 milyon
Eden Hazard	Real Madrid	40 milyon	23,6 milyon

Kaynak: <https://www.transfermarkt.com> ve WEB_42, <https://soccerprime.com/la-liga-player-salaries/> (20.11.2021)

La Liga’da oynayan futbolcuların gelirlerinin yüksek olması kadro değerine bağlı olarak değiştiğini söylemek yanlış olmayacaktır. Özellikle Real Madrid, Barcelona, Atletico Madrid gibi üst düzey takımlarda yer alan futbolcuların yüksek gelir ettiği söylenebilir.

2.1.4.2. Vergi Sistemine Genel Bakış

İspanya vergi sistemi modern maliye anlayışı içinde şekillendirilmiş ve gerçekleştirilen vergi reformlarıyla basitleştirilmiş, adil ve şeffaf bir vergi sistemi anlayışı benimsenmiştir. Ülkede uygulanan vergilerin gelir, servet ve harcamalar üzerinden alındığı görülmektedir. Buna göre gelir üzerinden, gelir vergisi ve kurumlar vergisi, servet üzerinden servet vergisi, veraset ve intikal vergisi, emlak vergisi, motorlu taşıtlar vergisi ve harcamalar üzerinden katma değer vergisi, tüketim vergisi, şans oyunları vergisi, gümrük vergisi, transfer ve damga vergisi³³⁵ alınmaktadır.

Gerçek kişilerin elde ettikleri gelir üzerinden alınan vergi olan gelir vergisi iki farklı şekilde uygulanmaktadır. Bunlardan ilki yerleşik olan mükelleflerin elde ettiği tüm kazançların tabi olduğu İspanyol kişisel gelir vergisi, diğeri ise yerleşik olmayan mükelleflerin yalnızca ülke içinde elde ettiği kazançlar üzerinden hesaplanacak olan yerleşik olmayanlar için kişisel gelir vergisidir.

³³⁴ 1 Pound= 1,18 Euro olarak hesaplanmıştır.

³³⁵ T.C. Ticaret Bakanlığı, Dış Temsilcilikler ve Uluslar arası Etkinlikler Genel Müdürlüğü, *İspanya Pazar Bilgileri*, s.3.

Kişisel gelir vergisinde uygulanacak vergilendirme rejimi kişinin yerleşik olup olmadığının tespiti ile uygulanacaktır. Buna göre yerleşik sayılanlar şunlardır³³⁶;

- İspanya’da devamlı ikamet edenler,

- İkametgâhı yurt dışında olmasına rağmen yasada belirtilen koşulları sağlayan İspanya vatandaşlığına sahip kişiler.

Mükellefin bir takvim yılında 183 günden fazla İspanya’da kalması veya faaliyetin veya ekonomik çıkarların merkezinin doğrudan veya dolaylı yoldan İspanya olması hallerinden herhangi birinin gerçekleşmesi durumunda yerleşik sayıldığı kabul edilir³³⁷. Bunlar dışında kalanlar ise yerleşik sayılmamakta ve farklı bir kişisel gelir vergisi rejimine tabi olmaktadır.

Gelir vergisi açısından vergiyi doğuran olay gelirin elde edilmesi olup, vergiye tabi gelirler şunlardır³³⁸;

- Ücret,

- Gayrimenkul Sermaye İratları,

- Menkul Sermaye İratları,

- Ticari, Zirai ve Mesleki Faaliyet Gelirleri,

- Değer Artış Kazançları.

Verginin yapısı genel gelir ve tasarruf geliri olarak sınıflandırılmıştır. Tasarruf gelirleri kar payları, faiz gelirleri, hayat sigortası sözleşmesine dayalı olarak yapılan ödeme ve yardımları içeren menkul sermaye iratları ve varlıkların devrinden kaynaklanan sermaye kazanç ve kayıplarıdır³³⁹. Bunlar dışında kalan gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı (bir kısmı), ticari, zirai ve mesleki kazançlar genel gelir olarak kabul edilmektedir. Genel gelirler ve tasarruf gelirlerinde vergiye ilişkin uygulama farklılaşmakta olup süreç gelir vergisinin yapısını ortaya koyan Tablo 68’de açıklanmıştır.

Gayrimenkul Sermaye İratları; kira gelirleri genel gelire dahil edilmektedir. Bu sebeple artan oranlı tarife kullanılarak vergi hesaplanmaktadır. Elde edilen brüt gelirden

³³⁶ İspanya Kişisel Gelir Vergisi Kanunu (İKGVK), Bölüm 2, md 8.

³³⁷ Birol Ubay, “İspanya Gelir Vergisi Sistemi”, *Vergi Raporu*, Sayı:103, Şubat 2014, s. 119.

³³⁸ İKGVK, Bölüm 1, md. 6.

³³⁹ Guide to Business in Spain 2020, s. 29. (www.guidetobusinessinspain.com/en/3-tax-system/3-2-2personal-income-tax/) (05.08.2021)

bir takım indirimlerin yapılması söz konusudur. Taşınmazın elde edilmesi için çekilen kredinin faizi, onarım ve bakım giderleri, yerel vergiler, amortisman vb giderler indirim konusu yapılabilmektedir. Taşınmazların kiralanması sonucu elde edilen kazanç varsa bu kazancın %60'lık kısmı indirim konusu yapılmaktadır³⁴⁰.

Yerleşik olmayanlarca elde edilen gayrimenkul sermaye iradı için gelir üzerinden %24 oranında stopaj yapılmaktadır. Şayet mükellef AB ülkesinde yerleşik ise stopaj oranı %19 olarak uygulanmaktadır.

*Menkul Sermaye İratları*³⁴¹; genel olarak tasarruf geliri kapsamında vergiye tabi tutulmaktadır. Kar payları, faiz gelirleri vb gelirler tasarruf bileşeninin oluşturduğu matraha dahil edilirken, öz sermaye üzerinden ödenen faizler, fikri mülkiyet hakkının devri, ekonomik faaliyetlere tahsis edilmemiş sınai mülkiyet hakkı, yayın haklarının kullanılması ve devri sonucu elde edilen gelir genel bileşen olarak değerlendirilmektedir.

Tablo 67. İspanya'da Tasarruf Gelirlerine Uygulanacak Vergi Tarifesi (2021)

Vergi Matrahı (Euro)	Vergi Oranı
6.000'e kadar	% 19
6.001- 50.000	% 21
50.001 – 200.000	% 23
200.000'den fazlası	% 26

Genel olarak yerleşik sayılanların banka mevduatlarından kaynaklı temettü ve faiz gelirleri, hisse satışlarından elde edilen kazanç vb yatırım gelirleri için yukarıda yer tarife uygulanır. Yerleşik olmayanlar için bu gelirlere %19'luk sabit stopaj oranı uygulanmaktadır.

Ticari, Zirai ve Mesleki Kazanç; İktisadi faaliyet sonucu elde edilen gelirler genel gelir sınıflandırması içinde yer almaktadır. İktisadi faaliyet yasada³⁴² kişinin kendi hesabına yönelik olarak emeğini ve/veya sermayesini kullanarak üretim araçları ile mal ve hizmet üretme ve/veya dağıtma işlemini ifade etmektedir. Kanunun ilgili maddesinin devamında zanaat, tarım, ormancılık, avcılık, balıkçılık, madencilik, mesleki faaliyetleri de değerlendirmeye katarak, bütün bu faaliyetler sonucu elde edilen geliri iktisadi gelir olarak tanımlanmıştır.

³⁴⁰ Guide to Business in Spain 2020, s. 30.

³⁴¹ İKGVK, Bölüm 1, md. 23.

³⁴² İKGVK, Bölüm 3, md. 27.

Ticari, zirai ve mesleki kazancın tespiti İKGVK'da yer alan özel hükümler saklı kalmak koşulu ile Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre tespit edilmektedir. Kanunda kazancı tespiti için benimsenen yöntemler şunlardır³⁴³;

- *Doğrudan Değerlendirme Yöntemi (normal veya basitleştirilmiş yöntem)*; normal yönteme göre vergiye tabi gelir defter belge ve kayıtlara göre tespit edilmektedir. Kazanç gelirler ile giderler arasındaki farktır. Basitleştirilmiş yöntem de ise mükellefler defter tutmaları gerekmeden basit kayıtlarla kazanç tespiti yapabilmektedir.

- *Objektif Değerlendirme Yöntemi*; Bakanlıkça listelenmiş belirli faaliyetlerle uğraşan bireylerin net gelirleri belirlenen hesaplamalarla ortaya çıkarılmaktadır.

Kazancın tespitinde kullanılan yöntemin bir önemi olmaksızın, gelirin iki yıldan fazla bir süredir elde edilmesi durumunda, kazancın %40'ı indirim konusu yapılabilmektedir.

Değer artış kazançları; vergi mükellefinin net servetinde değişiklikten kaynaklanan azalış ve kazançları ifade etmektedir. Genel olarak bu azalış veya kazançlar satın alma maliyeti ile satış değeri arasındaki fark olarak belirlenir³⁴⁴. Başka bir ifadeyle iktisap bedeli (varlığın elde edilmesi ve geliştirilmesi için katlanılan maliyetler) ile elden çıkarılması sonucu elde edilen bedel arasındaki farktır. Taşınmaz mallar için enflasyon düzeltmesi yapılırken³⁴⁵, özel kurallar hariç genellikle varlıkların transfer tarihindeki piyasa değeri dikkate alınmaktadır³⁴⁶.

Gelir vergisine tabi değer artışı kazancı elde etmelerine rağmen vergiden muaf olanlar kanunda belirtilmiştir. Buna göre³⁴⁷;

-Merkezi ve mahalli idareler, Kızıl Haç, devlet üniversiteleri, kamuya yararlı dernek ve vakıflar gibi kurumlar,

- 65 yaşını doldurmuş kişiler (mutad meskeninin elden çıkarılması sonucu elde ettikleri kazanç) vergilendirilmemektedir.

³⁴³ Ubay, a.g.m., s. 122-123.

³⁴⁴ KPMG, "Spain – Taxation of international executives"

<https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2021/06/spain-taxation-of-international-executives.html>
(06.08.2021)

³⁴⁵ Ubay, a.g.m., s. 123.

³⁴⁶ Guide to Business in Spain 2020, s. 31.

³⁴⁷ İKGVK, Bölüm 4, md. 31.

Ücret; doğrudan veya dolaylı olarak kişisel çalışmadan, emek veya yasal ilişkiden kaynaklanan, türü ve niteliği ne olursa olsun ekonomik faaliyet dışında elde edilen nakdi, aynı veya menfaatler ücret gelirini kapsamaktadır. Yapılan tanımlamayla birlikte kanunda ücret aşağıda sayılan gelirleri kapsamaktadır. Buna göre ücret gelirleri³⁴⁸;

- Maaş, aylık,
- İşsizlik ödeneği,
- Temsil giderlerinin karşılığı,
- Seyahat ve konaklama giderleri (sınırlı),
- Emeklilik geliri,
- Yönetim kurulu üyelerine ödenen ücretler,
- Kurs, konferans, seminer gibi faaliyetlerden elde edilen gelirlerdir.

Safi ücrete ulaşabilmek için bazı giderlerin indirilmesi gerekmektedir. İlgili kanunun 18. maddesinde indirilebilir giderler sayılmıştır. Bunlar;

- Sosyal güvenlik katkıları,
- Sendika aidatları (maksimum 500 Euro),
- İşten çıkarılmaya ilişkin yapılan harcamalar (maksimum 300 Euro),
- Yetiştirme yurtları vb kuruluşlara yapılan bağışlardır.

Yukarıda sayılan indirimlerin yanında kanunun 51. maddesinde mükellefin net gelirine bağlı olarak (2400 Euro ile 3500 Euro arasında) indirim söz konusu olabilmektedir.

Ücret gelirleri genel gelir içinde değerlendirilmekte ve artan oranlı tarife uygulanmaktadır. İstihdam gelirleri stopajları, vergi yılı boyunca ödenmesi beklenen vergilendirilebilir gelir tutarı ve çalışanın ailevi durumuna göre artan oranlı tarife uygulanarak belirlenir. Stopajlar aylık veya üçer aylık dönemlerde gerçekleştirilmektedir. Mükellefin yıllık gelir vergisi hesaplamasında yıl içinde ödenen vergiler mahsup edilmektedir. Beyanname verme süresi vergilendirme dönemini takip eden yılın Ocak ve Mart ayları arasındadır. Beyanname verilmesi durumunda mahsup

³⁴⁸ İKGVK, Bölüm 1, md. 16.

sonrası bir fark çıkarsa mükellef beyanname verme süresi içinde ödemeyi gerçekleştirmektedir. Mükellef talep ederse ortaya çıkan vergi borcunun %60'lık kısmını beyannameyi verdiği anda kalanını Kasım ayı içinde ödeyebilmektedir³⁴⁹.

Tablo 68. İspanya Kişisel Gelir Vergisi'nin Yapısı

Brüt Gelir	Bütün gelir unsurları toplanır
Düzeltilmiş Brüt Gelir	- Sosyal güvenlik katkıları - Ücret gelirin e uygulanacak indirimler - İşle ilgili harcamalar - Diğer indirimler uygulanarak düzeltilmiş brüt gelir elde edilir.
Düzeltilmiş Brüt Gelir Ayırımı	Tasarruf gelirleri ile Genel gelir ayırımı yapısı (uygulacak tarifeler farklıdır).
Vergilendirilebilir Gelir	- Çiftlerin ortak beyanında uygulanan indirim - Bireysel emeklilik sistemine ödenen katkıları - Diğer indirimler uygulanır.
Brüt Vergi Miktarı	Tasarruf ve Genel gelirlere artan oranlı tarife uygulanır. Aileye yardımına denk gelen vergi indirim konusu yapılır.
Toplam Vergi Miktarı	Brüt vergi miktarından iade edilmeyen vergi kredileri mahsup edilir.
Net Vergi miktarı	Çalışan anneler ve büyük aileler için vergi indirimi uygulanır.

Kaynak: Esteban Garcia- Mirales, Nezih Güner, Roberto Ramos, “The Spanish Personal Income Tax: Facts and Parametric Estimates, , Documentos de Trabajo, No.1907”, Banco de Espana, 2019, s. 12.

Gerçek kişilerin elde ettikleri gelirler bir veya birden fazla gelir unsurundan oluşabilmektedir. Elde edilen gelirler toplanarak brüt gelire ulaşılır. Farklı gelir unsurlarına uygulanacak indirimler düşüldükten sonra düzeltilmiş brüt gelir elde edilmektedir. Düzeltilmiş brüt gelir, düzeltilmiş brüt genel gelir ve düzeltilmiş brüt tasarruf gelirleri olarak ikiye ayrılmaktadır. Bunun sebebi tasarruf gelirlerine uygulanacak tarifenin farklılığıdır. Düzeltilmiş brüt genel gelirden bir takım indirimler gerçekleştirilebilir (Örneğin; çiftlerin ortak beyanında uygulanan indirim). Bu indirimlerden sonra artan bir tutar olursa düzeltilmiş brüt tasarruf gelirinden indirim konusu yapılabilmektedir. Bu aşamadan sonra vergilendirilebilir genel gelir ile tasarruf gelirin e ulaşılmakta ve uygulama da olan artan oranlı tarife ile vergiler hesaplanmaktadır. Kişisel ve aile yardımı alan mükellefler aldıkları miktara isabet eden vergi miktarını hesaplanan vergiden mahsup edebilmektedir. Mükellefin yararlanacağı kişisel ve aile yardımı indirimi hesaplanan vergiyi aştığı durumlarda artık kısım tasarruf gelirinden indirilebilecektir. Ortaya çıkan iki vergi miktarına bir dizi iade edilemeyen

³⁴⁹ KPMG, “Spain – Taxation of international executives”

<https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2021/06/spain-taxation-of-international-executives.html>
(06.08.2021)

bölgesel ve eyalet vergi kredileri uygulanmaktadır. Vergi kredilerinin iade edilememiş olması devredemediği anlamına gelmektedir. İade edilemeyen vergi kredileri, vergi miktarını azaltmakta, sıfıra indirebilmekte ama aşan tutarın iade edilmediği vergisel teşviklerdir. Bir sonraki aşamada toplam vergi miktarı tespit edilir stopaj yoluyla ödenmiş vergiler varsa bunların mahsubu yapılmakta ve ödenecek vergiye ulaşılmaktadır.

2.1.4.3. Futbolcuların Elde Ettiği Gelirlerin Vergilendirilmesi

İspanya’da oynayan futbolcular elde ettiği gelirler gelir vergisine tabidir. Ancak geçmişte farklı bir uygulama İspanya’da yaşanmıştır. “Beckham Yasası” olarak anılan uygulamada İspanya’da oynayan yabancı uyruklu futbolcular İspanyol futbolculardan farklı bir vergilendirme rejimine tabi tutulmaktaydı. İspanyol futbolcuların kazançları genel esaslara tabi iken (%43 vergi oranı), yabancı oyuncuların kazançları (%24 sabit vergi oranı) daha düşük oranlarda vergilendirilmekteydi³⁵⁰. Yasa 2010 yılında kaldırılarak gerek ülkede oynayan futbolcular arasında eşitlik sağlanmış gerekse diğer ülkeler açısından adaletli ortam oluşturulmuştur.

Tablo 69. İspanya Gelir Vergisi Tarifesi (2020-2021)

2020		2021	
Vergi Matrahı (Euro)	Vergi Oranı	Vergi Matrahı (Euro)	Vergi Oranı
12.450’ye kadar	% 19	12.450’ye kadar	% 19
12.451 - 20.200	% 24	12.451 - 20.200	% 24
20.201 - 35.200	% 30	20.201 - 35.200	% 30
35.201 - 60.000	% 37	35.201 - 60.000	% 37
60.000 – 300.000	% 45	60.000 – 300.000	% 45
300.000’den fazlası	% 47	300.000’den fazlası	% 47

Kaynak: WEB_43, <https://santandertrade.com/es/portal/establecerse-extranjero/espana/fiscalidad> (06.12.2021)

Yukarıda yer alan tabloda İspanya’da uygulanan gelir vergisi tarifesi verilmiştir. Tarife artan oranlı olup ulusal ve bölgesel vergiler olarak iki tip uygulanmaktadır. Verilen tablodan farklı oranlar da bu farklılıktan dolayı oluşabilmektedir. Ulusal vergi oranı bütün bölgeler için aynıken bölgeler arasında ait olunan bölgeye ilişkin vergi oranı farklıdır. Örneğin Madrid topluluğunda 53.407,20 den fazla gelir için %21 bölgesel gelir vergisi oranı uygulanıyorken, Endülüs topluluğunda 120.000 Euro üzeri için %24, 30 oranı uygulanmaktadır.

³⁵⁰ Henrik KLEVEN, Camille LANDAIS ve Emmanuel SAEZ (a), “Taxation and International Migration of Superstars: Evidence from the European Football Market”, NBER Working Paper No. 16545, November, 2010, s.17

Tablo 70. İspanya’da Futbolcu Gelirlerinin Vergilendirilmesi (Euro)

	Yıllık
Brüt Tutar	1.000.000
Sosyal Güvenlik Katkıları <i>1.000.000x %6,35</i>	(max)3.596,98
Kişisel Ödenek³⁵¹	5.150
Vergiye tabi kazanç	991.252,0
Gelir Vergisi	426.631,04
<i>Ulusal Gelir Vergisi</i>	<i>220.450,75</i>
<i>12.450’ye kadar (12.450 x %9,50)</i>	<i>1.182,75</i>
<i>20.200’a kadar (7.750 x %12)</i>	<i>930</i>
<i>35.200’e kadar (15.000 x %15)</i>	<i>2250</i>
<i>60.000’e kadar (24.800 x %18,50)</i>	<i>4.588</i>
<i>60.000’den fazlası (940.000 x %22,5)</i>	<i>211.500</i>
<i>Bölgesel Gelir Vergisi</i>	<i>206.180,944</i>
<i>12.450’ye kadar (12.450 x %9)</i>	<i>1.120,5</i>
<i>17.707,2’ye kadar (5.257,2 x %11,20)</i>	<i>588,8064</i>
<i>33.007,2’ye kadar (15.300 x %13,30)</i>	<i>2.034,9</i>
<i>53.407,2’ye kadar (20.400 x %17,90)</i>	<i>3.651,6</i>
<i>53.407,2’den fazlası (946.592,8 x %21)</i>	<i>198.784,488</i>
Kesintiler Toplamı <i>(Gelir Vergisi + Sosyal Güvenlik Katkıları)</i>	430.228,02
Net ele geçen	569.771,97

Kaynak: İspanya’da ücret gelirlerinin vergilendirilmesine yönelik olan yasal metinlerden yararlanılarak tarafımdan oluşturulmuştur.

Brüt maaşı 1.000.000 Euro olan futbolcunun vergi ve kesinti sonrası eline geçecek net tutar 569.771,97 Euro olacaktır. Yapılan bu hesaplama Madrid Topluluğu³⁵² dikkate alınarak yapılmıştır. Örneğin Katalonya veya Endülüs topluluklarında gelir elde edilseydi bölgesel gelir vergisi oranı daha yüksek olduğundan daha fazla vergi hesaplanacaktır.

2.1.5. İtalya

2.1.5.1. Futbol Liginde Genel Bakış

Futbolun İtalya’da popüler spor dallarından biri olmasının yanında, futbol tarihi açısından da oldukça önemli bir yeri vardır. Günümüz modern futbolu oynanışı ve kurallarının İngiliz kaynaklı olması eski zamanlarda futbol benzeri topla oynanan oyunların olmadığı anlamına gelmemektedir.

³⁵¹ Genel olarak kişisel ödenekler, vergi mükellefi açısından indirim konusu yapılabilmektedir. Bu tutar 2021 yılı için 5.150 Euro’dur. Kişi 65 yaş üzerindeyse tutar 6.700 Euro, 75 yaş üzeriyse 8.100 Euro olarak uygulanır.

³⁵² İspanya’nın 17 özerk topluluğundan biridir.

Roma İmparatorluğu döneminde topla oynanan “Harpastum”³⁵³ adı verilen oyun özellikle Romalı askerler arasında oynanan bir oyun olduğu bilinmektedir. Harpastum Romalı askerlerin etkisiyle Galya bölgesinde yaygınlaşmıştır. Yakın coğrafyalarda farklı adlarla oynanan top oyunlarının varlığı (Örneğin Fransa’da Le Soule) ülkelerin etkileşim içinde bulunduğunu göstermektedir³⁵⁴.

İngiltere ile yapılan ticari ilişkiler neticesiyle İtalya modern futbolla 1880’li yıllarda tanışmıştır. “Torino Futbol ve Kriket kulübü” ile “Nobili Torino” İtalya’da kurulan ilk futbol kulüpleri olup bu iki kulüp 1891 yılında “Internazionale Torino” adıyla yeni bir futbol kulübü olarak birleşmişlerdir.

İtalya’da kurulan futbol kulüplerinin müsabakaları dönemin ilk yıllarında İtalyan Jimnastik Federasyonu tarafından organize edilirken³⁵⁵ 1898 yılında İtalya Futbol Federasyonu (FIGC) kurularak, kulüplerin bu federasyonun organizasyonlarına da katılımı olmuştur. Günümüzde yalnızca FIGC tarafından düzenlenen liglerin şampiyonlukları resmi olarak tanınmaktadır. Aşağıda yer alan tabloda İtalyan futbol ligi sistemi gösterilmiştir.

Tablo 71. İtalya Futbol Ligi Sistemi

Seviye	Lig Adı
1	Serie A
2	Serie B
3	Serie C (Lega Pro) (3 Grup)
4	Serie D (9 Grup)
5	Eccellenza (28 Grup)
6	Promozione (53 Grup)
7	Diğer bölgesel alt ligler

Kaynak: Transfermarkt, Sezona Göre Ulusal Ligler ve Kupa Müsabakaları (İtalya), <https://www.transfermarkt.com.tr/wettbewerb/national/wettbewerb/75> (08.12.2021)

İtalya lig sistemi piramit şeklinde yapılmakta olup ilk üç seviye lig profesyonel diğer alt seviye ligler ise amatör ligler olarak belirlenmiştir. Lige yükselme veya ligden düşme neticesinde ligler içerisinde hareketlilik vardır. Futbol kulüplerinin amacı Serie A’ya yükselip lig şampiyonluğu elde etmektir. Piramit yapı uzun vadede de olsa her kulüp için bu imkânı sağlamaktadır.

³⁵³ Küçük bir topla oynanan, modern futboldan ziyade rugby benzeri bir oyun.

³⁵⁴ Güven Necati Büyükbaykal, *Spor Basını*, İstanbul Üniversitesi, Gazetecilik Bölümü Ders Notları, s. 66.

³⁵⁵Federasyonca 1913 yılından sonra futbol organizasyonları düzenlenmemiştir. (<http://www.rsssf.com/tables/ital-fngichamp.html>)

Tablo 72. İtalya’da İlk Dört Seviye Futbol Ligine İlişkin Bazı İstatistikler (2021)

Ligin Adı	Kulüp Sayısı	Futbolcu Sayısı	Değeri (Euro)
Serie A	20	552	4,78 milyar
Serie B	20	580	476,68 milyon
Serie C (Lega Pro)	60	1599	276,02 milyon
<i>Girona A</i>	20	548	98,76 milyon
<i>Girona B</i>	20	533	92,84 milyon
<i>Girona C</i>	20	518	84.42 milyon
Serie D	172	4.498	161,91 milyon
<i>Girona A</i>	20	520	18,70 milyon
<i>Girona B</i>	20	551	20,24 milyon
<i>Girona C</i>	18	501	17,59 milyon
<i>Girona D</i>	20	543	19,79 milyon
<i>Girona E</i>	18	502	16,47 milyon
<i>Girona F</i>	18	412	15,65 milyon
<i>Girona G</i>	18	432	15,93 milyon
<i>Girona H</i>	20	501	20,69 milyon
<i>Girona I</i>	20	536	16,85 milyon

Kaynak: Transfermarkt, Sezona Göre Ulusal Ligler ve Kupa Müsabakaları (İtalya), www.transfermarkt.com.tr/wettbewerb/national/wettbewerb/75 (08.12.2021)

Yukarıda yer alan tabloda İtalya’nın ilk dört seviye ligine ilişkin veriler sunulmuştur. Buna göre en üst seviye lig olan Serie A’nın piyasa değeri 4,78 milyar Euro olup, bu ligde 20 futbol kulübü 552 futbolcu bulunmaktadır. Bu futbolcuların %62’si (342) yabancı futbolculardan oluşmaktadır. Bir alt lig Serie B’nin piyasa değeri ise Serie A’nın değerinin yaklaşık 1/10’udur (476,68 milyon Euro). Başka bir ifadeyle futbol kulüplerinin en üst lige çıkma gayesi kulüp tanınırlığı ile birlikte gelirden daha fazla pay alma yönündedir.

Tablo 73. Serie A’da Yer Alan Takımların Marka Değerleri (Euro) (2021)

Takım	Piyasa Değeri
Juventus	555,60 milyon
İnter	528,90 milyon
Napoli	493,85 milyon
Milan	480,10 milyon
Atalanta	384,90 milyon
Roma	369,35 milyon
Lazio	267,15 milyon
Fiorentina	237,00 milyon
Sassuolo	233,10 milyon
Torino	221,08 milyon
Bologna	146,00 milyon
Cagliari	128,55 milyon
Hellas Verona	125,83 milyon
Genoa	112,80 milyon
Udinese	104,25 milyon
Sampdoria	95,90 milyon
Empoli	91,10 milyon
Venezia	82,53 milyon
Spezia Calcio	71,30 milyon
Salernitana	54,85 milyon
Toplam	4,78 Milyar

Kaynak: Transfermarkt, Serie A 21/22, www.transfermarkt.com.tr/serie-a/startseite/wettbewerb/IT1 (08.12.2021)

Serie A’da yer alan kulüplerin piyasa değerlerinin toplamı 4,78 milyar Euro’dur. Çalışmada incelenen bazı futbol liglerinde payın büyük bir kısmını 3 veya 4 takım oluştumasına rağmen Serie A’da bu durum farklılık göstermektedir. Nitekim bu paylar Juventus % 12 (555,60 milyon Euro), İnter % 11,51 (528,90 milyon Euro), Napoli % 10,3 (493,85 milyon Euro), Milan %9,3 (480,10 milyon Euro), Atalanta % 8,3 (384,90 milyon Euro), Roma % 8,2 (369,35 milyon Euro) olarak görülmektedir.

Tablo 74. Serie A’da En Değerli Bazı Futbolcular ve Yıllık Maaşı (Milyon Euro) (2021)

Futbolcu	Takım	Piyasa Değeri	Gelir
Lautaro Martinez	İnter	80	2,6
Matthijs de Ligt	Juventus	75	12,48
Federico Chiesa	Juventus	70	5,2
Alessandro Bastoni	İnter	60	0,5
Milan Skriniar	İnter	60	4,94
Franck Kessie	Milan	55	2,5
Piotr Zielinski	Napoli	50	1,71
Paulo Dybala	Juventus	50	11,70
Stefan de Vrij	İnter	50	6,39
Theo Hernandez	Milan	50	1,5
Victor Osimhen	Napoli	50	5,25
Lorenzo İnsigne	Napoli	48	8,58
Aaron Ramsey	Juventus	14	11,70
Leonardo Bonucci	Juventus	8	9,36

Kaynak: <https://www.transfermarkt.com> ve WEB_43, <https://soccerprime.com/serie-a-player-salaries-all-teams/> (08.12.2021)

Serie A’da piyasa değeri yüksek olan bazı oyuncular ve bu oyuncuların yıllık maaşları yukarıdaki tabloda gösterilmiştir. Piyasa değeri yüksek oyuncuların Juventus’ta oynadığını ve futbolculara yapılan ödemelerin de bu kulüpce gerçekleştiğini söylemek yanlış olmayacaktır. Piyasa değerleri sürekli olarak futbolcunun performansına bağlı olarak değiştiğinden (güncellendiğinden) maaşları ile farklılıklar görülebilmektedir.

2.1.5.2. Vergi Sistemine Genel Bakış

İtalyan vergi sistemi modern maliye anlayışına uygun olarak meydana getirilmiştir. Sistemde yer alan vergiler mali gücün göstergeleri olan gelir servet ve harcamalar üzerinden alınmaktadır. İtalya’da gelir üzerinden gelir vergisi, kurumlar vergisi; harcamalar üzerinden KDV, ÖTV, gümrük vergisi, damga vergisi, finansal işlem vergisi, dijital hizmet vergisi, konaklama vergisi; servet üzerinden emlak vergisi, motorlu taşıtlar vergisi ve veraset ve intikal vergisi alınmaktadır.

. Gelir vergisi açısından temel olan gelir vergisi (Imposta sui redditi dele persone fisica) (IRPEF) kişisel gelir vergisidir. Kişisel gelir vergisinin yanında uygulamada bölgesel yönetim ve belediyelerce tahsil edilen gelir vergileri de bulunmaktadır.

Gelir üzerinden tahsil edilen gelir vergisi, gerçek kişilerin elde ettiği kazançlar üzerinden alınmaktadır. Gelir vergisinin ön koşulu olarak kanunda belirtilen gelir unsurların elde edilmiş olması gerekmektedir. İtalya Gelir Vergisi Kanunu'nun (İTGVK)³⁵⁶ 6. maddesinde vergiye tabi gelirlerin neler olduğu belirtilmiştir. Bunlar;

- Taşınmaz mallardan elde edilen kazanç ve iratlar (gayrimenkul sermaye iradı ve zirai kazanç),
- Yatırım Gelirleri (menkul sermaye iradı),
- Ücretler,
- Serbest meslek kazançları,
- Ticari kazanç,
- Diğer gelirlerdir.

İtalya'da mükellefiyet tam ve dar mükellef olarak ikiye ayrılabilir. Buna göre ikametgâhı İtalya'da olanlar, İtalya vatandaşları ve vergilendirme döneminin (bir takvim yılı) büyük bir bölümünde (183 gün veya daha fazla) İtalya'da bulunanlar tam mükellef olarak kabul edilir ve hem yurt içi hem de yurt dışı kazançlarının tamamı üzerinden gelir vergisine tabi tutulurlar³⁵⁷. İlgili hükümde dar mükellef belirtilmemiş olup bu şartlar dışında kalanlar yalnızca yurt içinde elde ettikleri kazanç ve irat üzerinden gelir vergisinin muhatabı olacaktır.

Taşınmaz mallardan elde edilen kazanç ve iratlar; İtalya'da taşınmazlar tapu siciline veya kentsel yapı tapu siciline kayıtlı olmalıdır. Taşınmazlardan elde edilen kazanç ilgili kanunda üç kısma ayrılmış olup bunlar; araziden ve binadan elde edilen gelir ile tarım ve ormancılıktan elde edilen gelirlerdir. Tarım ve ormancılıktan elde edilen gelir, fiili hasılat veya elde edilen gelire göre belirlenmemekte arazinin kadastro değeri dikkate alınarak hesaplanmaktadır³⁵⁸. Gelir unsurları içerisinde taşınmazlardan

³⁵⁶ Testo unico delle imposte sui redditi n.197, 22/12/1986.

³⁵⁷ İTGVK, başlık 1, bölüm 1, md. 2.

³⁵⁸ WEB_44, www.oecd-ilibrary.org/sites/4d0e258a-en/index.html?itemId=/content/component/4d0e258a-en (08.12.2021)

elde edilen kazançlar tapuya kayıtlı değer üzerinden belirlenir. Dolayısıyla bina, arsa ve arazilerdeki değişiklikler belediyeye ve vergi dairesine bildirilmelidir.

Yatırım Gelirleri; sermayenin kullanımından kaynaklı elde edilen gelirler arasında en çok rastlanılan gelirler faiz geliri ve kar paylarıdır. Faiz gelirleri elde edilen kaynağa göre farklı şekillerde vergiye tabi tutulmaktadır. Devlet tahvilinden elde edilen faiz gelirleri üzerinden %12,5 stopaj uygulanır ve bu vergi nihai vergidir. Borsada işlem gören şirketlerce ihraç edilen menkul kıymetlerden elde edilen faiz gelirinden %26 oranında kesinti yapılmakta ve bu gelir beyan edilmemektedir. Banka mevduat hesaplarından kaynaklı faiz geliri de beyan edilmemekte ve uygulanan %26'lık stopaj oranı ile vergi nihai vergi olmaktadır. Ancak yabancı bankalardan kaynaklı faiz geliri beyan edilmelidir³⁵⁹.

Kar paylarında uygulanan vergilendirme aktarım yapılacak ortağın nitelikliliğine göre farklılaşmaktadır. Nitelikli ortaktan kasıt borsada işlem gören şirketin oy hakkının %2'sine veya sermayesinin %5'ine sahip olanlar ile borsaya kayıtlı olmayan şirketler için oy hakkının %20'si veya sermayenin %25'ine sahip olanlardır. Bu kimselerin elde ettikleri kar paylarının % 58,14'ü vergiden istisnadır, kalan tutar üzerinden artan oranlı vergileme yapılmaktadır. Diğer ortakların elde ettikleri kar payına ise %26 oranında stopaj uygulanmaktadır³⁶⁰.

Serbest meslek kazançları; uzmanlığa dayalı olarak yapılan sanat ve mesleklerin icrasından elde edilen gelirlerdir. Fikri haklar, sınai patentler, bilimsel icatlar gibi haklardan elde edilen gelir de serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmektedir. Elde edilen kazanç ile kazancın elde edilmesi için yapılan giderler arasındaki fark gelir vergisine tabi tutulur³⁶¹. Gelir vergisi artan oranlı tarife uygulanarak hesaplanmaktadır. Yerleşik olmayan kişilerce elde edilen kazanç üzerinden %30 stopaj uygulanmaktadır³⁶².

³⁵⁹ KPMG, "Italy – Taxation of international executives"

<https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2021/07/italy-taxation-of-international-executives.html>
(08.12.2021)

³⁶⁰ Francesco Oliva, "Redditi di Capitale: definizione e tassazione", <https://www.informazionefiscale.it/redditi-di-capitale-definizione-tassazione-rendite-dividendi>
(06.08.2021)

³⁶¹ İTGVK, başlık 1, bölüm 5, md. 53-54.

³⁶² WEB_45, <https://taxsummaries.pwc.com/italy/individual/income-determination> (06.08.2021)

Ticari Kazanç; ticari işletmelerin faaliyetlerinden elde ettikleri gelir olarak tanımlanmıştır. Bununla birlikte madenler, taş ocakları, bataklıklar, göller, göletler ve diğer iç suların işletilmesi de ticari faaliyet kapsamında değerlendirilmiştir.

Ticari faaliyet sonucu elde edilen gelirlerin tespiti ve vergilendirilmesi farklı şekillerde gerçekleşmektedir. Sermaye şirketleri ile yıllık kazançları 400.000 Euro'yu aşan bireysel işletmeler ve şahıs şirketleri normal vergilendirme rejimi (kurumlar vergisi) ile sabit bir oranda (%24) vergilendirilmektedir. Bununla birlikte 400.000 Euro'yu aşmayan bireysel işletmeler basitleştirilmiş rejimi kullanarak kazançlarını (hasılat-giderler) belirlemektedir. Bu kazançlarına artan oranlı gelir vergisi tarifesi uygulanmaktadır. Yıllık ticari kazançları 65.000 Euro'yu aşmayan mükellefler için ise %15'lik sabit bir vergi uygulaması mevcuttur³⁶³.

Diğer Gelir; ticari, zirai ve mesleki faaliyeti haricinde kişinin sahip olduğu taşınmaz elinden çıkarması sonucu satış fiyatı ile satın alma maliyeti arasında ortaya çıkacak kazanç değer artışı kazancı olarak değerlendirilir ve bu kazanç vergiye tabi tutulur. Ancak taşınmaz beş yıldan fazla süredir elde tutulmuşsa kazanç vergiden istisna edilmiştir. Beş yıl içinde elden çıkarmadan kaynaklı bu kazançlara artan oranlı tarife uygulanmaktadır³⁶⁴. Belirli koşullar altında bu gelirler %26'lık sabit bir oranla da vergilendirilebilmektedir.

Ücret; bireyin sunduğu hizmet karşılığında işveren veya üçüncü bir kişi tarafından (iş ile ilgili olmak kaydıyla) kendisine yapılan aynı ve nakdi ödemeler ile bireye sağlanan menfaatlerin tamamı ücreti oluşturmaktadır. Başka bir ifadeyle bireye nakdi ödeme yapılabilmeyle birlikte, ikramiye, konut desteği, taşınma masrafı, şirket arabasının kullanımı, iş ile ilgili seyahat masrafı gibi unsurlarda ücret kapsamında değerlendirilmektedir. Ancak bazı hallerde gelir kabul edilen unsurların bir kısmı vergiden istisna edilmiştir. Taşınma masrafları, çalışan tarafından ödenmiş ve belgelendirilmişse vergilendirilmeyecektir, ancak masrafların işverence karşılanması durumunda (yurt içi 1.549,37 Euro'yu, yurt dışı 4.648,11 Euro'yu geçmemek üzere) %50'si indirim konusu yapılabilir³⁶⁵.

³⁶³ Agenzia delle Entrate (İtalya Gelir İdaresi Başkanlığı) resmi internet sitesi, "Regime forfetario (le regole 2020) - Che cos'è", (www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/regime-forfetario-le-regole-2020-/infogen-regime-forfetario-le-regole-2020-) (06.08.2021)

³⁶⁴ Birol Ubay, "İtalya Gelir Vergisi Sistemi", *Vergi Raporu, Sayı:165*, Haziran 2013, s. 74

³⁶⁵ KPMG, "Italy – Taxation of international executives"

<https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2021/07/italy-taxation-of-international-executives.html> (08.12.2021)

İtalya’da ücret gelirininden bir takım indirimler yapılmaktadır. Vergiye tabi gelirden yapılabilecek indirimler şunlardır³⁶⁶;

- Zorunlu sosyal güvenlik katkı payları (tamamı),
- Engelli bireylerin sağlık harcamaları (tamamı),
- Tamamlayıcı emeklilik fonlarına ödenen katkı payları (5.164,57 Euro’ya kadar),
- Mahkeme kararıyla boşanmış eşe yapılan nafaka ödemeleri (çocuk var ise çocuğa ait kısım hariç),
- Belirli dini kuruluşlara yapılan bağışlardır (1.032,91 Euro’ya kadar).

Yalnızca yerleşik sayılanlara yönelik sınırlı olarak yapılabilecek indirimlerde mevcuttur. Bunlar;

- Mükellefin kendisi, eşi ve bakmakla yükümlü oldukları kişileri için yaptıkları 129,11 Euro’yu aşan sağlık harcamaları (aşan kısmın %19’una kadar),
- 1.291,14 Euro’yu aşmayan gönüllü hayat sigortası ve kaza primleri,
- İpotek kredileriyle bağlantılı olarak bankaya yapılan faiz ödemeleri (4.000 Euro’ya kadar),
- Cenaze masrafları (1.550 Euro’ya kadar),
- Eğitim masrafları (İlk ve orta derece için (çocuk başına yıllık) 800 Euro’ya kadar, üst dereceler için öğrenim ücretini geçmeyecek kadar),
- Emlakçıya yapılan ödeme (1.000 Euro’ya kadar),
- Belirli kamu kuruluşlarına yapılan bağışlardır.

Yukarıda belirtilen indirim konuları ve miktarları yanında çalışanın kendisi ve ailesi için hesaplanan vergiden indirilmek suretiyle istihdam indirimi ve aile indirimi uygulamaları bulunmaktadır³⁶⁷.

³⁶⁶WEB_46, <https://taxsummaries.pwc.com/italy/individual/deductions> (06.08.2021)

³⁶⁷ KPMG, “Italy – Taxation of international executives”

<https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2021/07/italy-taxation-of-international-executives.html> (08.12.2021)

İstihdam indirimi, yıllık kazancı 8.000 Euro'ya kadar olanlar için 1.880 Euro, 55.000 Euro'ya kadar (gelirin artışıyla birlikte azalarak) azami 978 Euro, 55.000 üzeri için ise 0 Euro olarak uygulanmaktadır.

Aile indirimi; çalışanın yıllık geliri 2.840,51 Euro'dan az ise eş için uygulanacak temel indirim tutarı 800 Euro olacaktır. Yıllık kazançtaki artışa göre (15.000 Euro'ya kadar) indirim konusu tutar kademeli olarak azaltılacaktır. 15.000 Euro ile 40.000 Euro arasındaki gelirler için tutar 690 Euro olarak sabitlenmiştir. Kazancın 40.000 Euro'dan fazla olması durumunda 80.000 Euro'ya kadar aile yardımı (eş için) kademeli olarak azaltılmakta ve tutar sıfır olana kadar düşebilmektedir. Benzer bir uygulama çocuklar için de geçerlidir. Bir çocuk için söz konusu indirim tutarı 950 Euro'dur. Gelirdeki artışa (95.000 Euro'ya kadar) bağlı olarak tutar kademeli olarak azalmaktadır.

Tablo 75. İtalyan Gelir Vergisi Hesaplama Süreci

Aşama	Açıklama
Brüt gelirin tespiti	Mükellefin vergilendirme dönemi içinde elde ettiği kazanç ve iratlar toplanır.
Net gelire ulaşılması	İşle ilgili harcamalar ve belirtilen diğer indirimler uygulanır. Ücretliler için sosyal güvenlik katkıları, ücret gelirin'e uygulanacak indirimler belirlenir ve uygulanır.
Verginin hesaplanması	Net gelire artan oranlı vergi tarifesi uygulanarak kişisel gelir vergisi hesaplanır.
Ödenecek vergini bulunması	Yıl içinde ödenen vergilerin mahsubu ile (varsa) istihdam ve aile indiriminin uygulanması
Bölgesel Gelir Vergisi'nin Hesaplanması	Net gelire %0,70 ila %3,33 arasında bölgesel gelir vergisi oranı uygulanır.
Belediye Gelir Vergisi'nin Hesaplanması	Net gelire %0,1 ila %0,9 arasında belediye gelir vergisi oranı uygulanır.

Kaynak: İtalya Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan hükümlerden yararlanılarak tarafımdan oluşturulmuştur.

Ücret gelirleri çalışana yapılan ödemeler esnasında artan oranlı tarife kullanılarak kaynakta kesinti yoluyla vergiye tabi tutulur. Vergilendirme dönemi bir takvim yılı olup mükellefler vergi beyanlarını Mod. 730 formu ile beyan etmelidirler. Elektronik ortamdan gönderilmeyen beyannameler 1 Mayıs-30 Haziran tarihleri arasında vergi idaresine verilmelidir. Prensip olarak ödenecek gelir vergisi 257,2 Euro'dan az ise tek taksitle (30 Kasım'a kadar), 257,2 Eurodan fazla ise iki taksitle (birinci taksit ödenecek verginin %40'ı 30 Haziran'a kadar, ikinci taksit ödenecek verginin %60'ı 30 Kasım'a kadar ödenmektedir. Ancak Mod. 730 formunu dolduran ücret geliri elde edenler için eksik veya fazla hesaplanan vergi, vergi idaresi tarafından

değil Temmuz ayından itibaren işverenlerce maaştan kesinti veya geri ödeme yapılmak suretiyle gerçekleştirilmektedir³⁶⁸.

İtalya’da uygulamada olan özel bir vergilendirme rejimi bulunmaktadır. Bu rejime göre İtalya’da çalışmak isteyen kimselerin son iki vergilendirme döneminde İtalya’da vergi mükellefiyetlerinin bulunmaması ve İtalya’ya yerleşip iki vergilendirme dönemi boyunca mükellefiyetlerini taahhüt etmeleri durumunda, bu kimseler elde edecekleri istihdam gelirinin %50’sini beş yıl boyunca indirim konusu yapabilmektedirler³⁶⁹. Başka bir ifadeyle İtalya’da son iki vergilendirme döneminde mükellef olmamaları, İtalya’da ikamet etmemeleri ve İtalya’ya döndükten sonra iki vergilendirme dönemi İtalya’da ikamet ederek mükellef olmayı taahhüt etmeleri gerekmektedir.

2.1.5.3. Futbolcuların Elde Ettiği Gelirlerin Vergilendirilmesi

İtalya’da futbolcuların ödeyeceği vergi tutarları diğer ülkelerde olduğu gibi artan oranlı tarife uygulanarak tespit edilmektedir. 2020 yılında önce tarifenin uygulanmasındaki matrah da değişiklik yapılmazken yeni vergilendirme rejimiyle belirlenen şartlar sağlandığında (İtalya’da son iki vergilendirme döneminde mükellef olmamaları, İtalya’da ikamet etmemeleri ve İtalya’ya döndükten sonra iki vergilendirme dönemi İtalya’da ikamet ederek mükellef olmayı taahhüt etmeleri) futbolcu maaşının %50’sini beyan edecektir. Bu durum daha öncede İspanya’da uygulanan Beckham Yasası’na benzetilebilmektedir.

Tablo 76. İtalya Gelir Vergisi Tarifesi (2020 ve 2021)

Vergi Matrahı (Euro)	Vergi Oranı
15.000’ye kadar	% 23
15.001 – 28.000	% 27
28.001 – 55.000	% 38
55.001 – 75.000	% 41
75.001 ve üzeri	% 43

Kaynak:<https://taxsummaries.pwc.com/italy/individual/taxes-on-personal-income> (05.02.2021)

İtalya’da gelir vergisi tarifesi artan oranlı olmakla birlikte en düşük oran %23, en yüksek oran % 43 şeklindedir. Gelir vergisi açısından üç tip gelir vergisi bulunmakta bunlardan biri yukarıda yer alan tablodaki Ulusal Gelir Vergisi, ikametgâha bağlı olarak

³⁶⁸ Agenzia delle Entrate (İtalya Gelir İdaresi Başkanlığı) Resmi İnternet Sitesi, “Paying Personal Income Tax”, (www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/english/paying-personal-income-tax) (21.11.2021)

³⁶⁹ WEB_45

alınan ve oranı % 0,70 ila % 3,33 arasında değişen bölgesel gelir vergisi ve diğeri de oranı % 0 ila % 0,9 arasında değişen belediye gelir vergisidir.

Tablo 77. İtalya’da Futbolcu Gelirlerinin Vergilendirilmesi (Euro)

Brüt Gelir	1.000.000
Sosyal Güvenlik Katkıları <i>Brüt Gelir x %10</i>	100.000
Diğer İndirimler³⁷⁰	-
Gelir Vergisine Tabi Gelir	900.000
Hesaplanan Gelir Vergisi	380.170
<i>15.000’e kadar (15.000 x %23)</i>	3.450
<i>15001’dan’ 28.000’e kadar (13.000 x %27)</i>	3.510
<i>28.001’dan 55.000’e kadar (27.000 x %38)</i>	10.260
<i>55.0001’dan 75.000’e kadar (20.000 x %41)</i>	8.200
<i>75.000’i aşan kısım(825.000 x %43)</i>	354.750
Bölgesel Gelir Vergisi	15.555,3
<i>15.000’e kadar (15.000 x %1,23)</i>	184,5
<i>15001’dan’ 28.000’e kadar (13.000 x %1,58)</i>	205,4
<i>28.001’dan 55.000’e kadar (27.000 x %1,72)</i>	464,4
<i>55.0001’dan 75.000’e kadar (20.000 x %1,73)</i>	346
<i>75.000’i aşan kısım(825.000 x %1,74)</i>	14.355
Belediye Gelir Vergisi <i>900.000 x %0,8</i>	7.200
Toplam Gelir Vergisi	402.925,3
Net Ele Geçen <i>(Brüt Gelir – Kesintiler)</i>	497.074,7 <i>(1.000.000 – 502.925,3)</i>

Kaynak: İtalya’da ücret gelirlerinin vergilendirilmesine yönelik olan yasal metinlerden yararlanılarak tarafımdan oluşturulmuştur.

Yukarıda yer alan tabloda bekar, çocuğu olmayan ve başkaca gideri bulunmadığı varsayımı altında brüt maaşı 1.000.000 Euro olan ve Milano’da ikamet eden futbolcunun net eline geçecek tutar tespit edilmiştir. Futbolcunun brüt gelirinin 55.000 Euro’dan fazla olması sebebiyle istihdam indiriminden yararlanamamaktadır. Hesaplanan gelir vergileri toplamı 402.925,3 Euro olup futbolcunun eline geçecek net tutar 497.074 Euro olacaktır. Başka bir ifadeyle gelirinin %40’ı vergiye tabi tutulmuştur. Şayet futbolcu özel vergilendirme rejimi için gerekli şartları sağlar ise brüt geliri üzerinden %50 gider yapabilecek ve maaşının %50’sini beyan edecektir. Bu hesaplamayla net ele geçecek tutar 752.044 Euro olacaktır. Futbolcuların bu indirimden yararlanması için son iki vergilendirme döneminde mükellef olmamaları, İtalya’da

³⁷⁰ İndirim konusu bulunmadığı varsayılmıştır. Brüt gelir 55.000 Euro’dan fazla olduğundan çalışan indiriminden yararlanamamaktadır.

ikamet etmemeleri ve İtalya'ya döndükten sonra iki vergilendirme dönemi İtalya'da ikamet ederek mükellef olmayı tahhüt etmeleri gerekmektedir³⁷¹.

2.2. Bazı Ülkelerde Futbolcuların Elde Ettiği Gelirlerin Vergilendirilmesi

Bir önceki başlıkta Avrupa'nın en büyük beş ligine sahip olan ülkelerdeki futbolun tarihsel gelişimi, futbol ligleri ve liglere ilişkin istatistikler sunulmuştur. Bununla birlikte bu ülkelerdeki gelir vergisi uygulamaları incelenerek, bu liglerde yer alan futbolcuların gelir vergisi karşısındaki durumu üzerinde durulmuştur. Bu başlık altında benzer bir yol izlenerek, gelir vergisi açısından futbolcuların profesyonel futbolcu sözleşmelerinden kaynaklı olarak elde ettiği gelirlerin hangi gelir unsuru içinde değerlendirildiği (genellikle ücret) tespit edilerek, gelir vergisine tabi gelirlerden sadece ücretin vergilendirme rejimi üzerinde durulacaktır.

2.2.1. Amerika Birleşik Devletleri

2.2.1.1. Futbol Ligine Genel Bakış

ABD'nin futbol ile tanışması diğer Avrupa ülkelerinde olduğu gibi ticari ilişkiler neticesinde olmuştur. Futbolun ilk olarak nerede oynanmaya başladığı konusunda tereddütler bulunmaktadır. Özellikle 1850'li yıllarda İngiliz, İrlandalı ve İskoç göçmenlerin etkisiyle futbolun New Orleans'da yoğun olarak oynanması, futbolun bu bölgeden başlayarak Amerika'nın genelinde yaygınlaştığı düşüncesini oluşturmaktadır³⁷².

ABD'de dernek olarak kurulan ilk futbol kulübü Oneida (1862) olarak kabul edilmesine rağmen bu kulübün oynadığı futbol modern futboldan ziyade ragbiyi andırmaktaydı. Başka bir ifadeyle futbol tıpkı Avrupa'daki gibi oynanış ve kuralları ile karışıklık içerisindeydi. Amerika'da modern anlamda gerçekleştirilen ilk futbol müsabakasının 1866 yılında Carroll Boys ile Waukesha Town arasında oynandığı kabul edilmektedir³⁷³.

Amerika'da ilk dönemlerde futbol bölgesel organizasyonlar dâhilinde gerçekleşmekteydi. 1864 yılında Amerika Futbol Federasyon'un (AFA) kurulmasıyla

³⁷¹ Antonio Merola, "Italian Tax Breaks for Football Players and Athletes", <https://www.itaxa.it/blog/en/2020/02/italian-tax-breaks-for-football-players-and-athletes/> (06.08.2022)

³⁷² Scott Crawford, *A History of Soccer in Louisiana: 1858-2013*, CreateSpace Independent Publishing Platform; 1st edition, California, 2013.

³⁷³ Eric Anderson, "Waukesha: Birthplace of U.S. Soccer?", www.wisconsinsoccercentral.com/news_article/show/257454-waukesha-birthplace-of-us-soccer- (21.11.2021)

futbol hem belirli bir standarda oturtulmaya hem de profesyonel bir yapıya dönüştürülmeye çalışılmıştır. Ancak gerek iktisadi gerek sosyal koşulların (futbola ilginin azlığı gibi) etkisiyle 1899 yılında varlığına son verilmiştir. 1906'lı yıllarda İngiltere'den gelen ziyaretçilerle birlikte futbola ilgi artmış ve bu dönemde birçok futbol kulübü kurulmuştur. Bu tarih itibariyle AFA tekrar faaliyete geçmiş ve bölgesel hakimiyetinin sınırlarını arttırmıştır. Bunun yanında AFA futbolun amatör kısmından ziyade profesyonellik boyutuyla ilgilenmiş olması sebebiyle 1911 yılında sorunun çözülmesi amacıyla Amerika Amatör Futbol Federasyonu (AAFA) kurulmuştur. Her iki federasyon da FIFA'ya üyelik talep etmiş, ancak FIFA iki federasyonu da reddetmiştir. Bunun üzerine AFA yöneticilerin büyük bir kısmı AAFA'ya destek vermiş, bu durum hem tanınırlık hem de yetki açısından AAFA'yı büyütüştür. AAFA ve bu federasyona destek veren bölgesel ve yerel kuruluşlar karar alarak 1913 yılında Amerika Birleşik Devletleri Futbol Federasyonu (USFA) oluşturmuşlardır. Federasyon 1974 yılında bugünkü Amerika Birleşik Devletleri Futbol Federasyonu (USSF) adını almıştır³⁷⁴.

Tablo 78. ABD Futbol Lig Sistemi

Profesyonel Ligler	
Seviye	Lig Adı
1	Major League Soccer (MLS)
2	United Soccer League (USL) Championship
3	USL League One
3	National Independent Soccer Association (NISA)
3	MLS Next Pro
Yarı Profesyonel ve Amatör Ligler	
	National Premier Soccer League
	USL League Two
	NISA Nation
	USASA Elite Amateur Leagues
	United Premier Soccer League
	United States Adult Soccer Association

Kaynak: WEB_47, https://tr.wikipedia.org/wiki/ABD_futbolunda_lig_sistemi (21.12.2021)

ABD futbol lig sistemi Avrupa'da görülen futbol ligi sisteminden ayrılmaktadır. Bu ligde bir üst lige yükselme veya bir alt lige düşme durumu söz konusu değildir. Profesyonel ligler USSF tarafından onaylanıp denetlenirken liglerin kendileri takımları kabul etmekten ve ligi yönetmekten sorumlu tutulmuştur³⁷⁵. Başka bir ifade ile ligler arasında düşme ve yükselme bulunmadığından USSF'ce belirlenen şartları sağlayan

³⁷⁴ Roger Allaway, "Soccer in the United States, 1900-1920", 1996, (soccerhistoryusa.org/ASHA/century.html) (21.12.2021)

³⁷⁵ WEB_48, https://en.wikipedia.org/wiki/United_States_soccer_league_system (21.12.2021)

takımların talepleri üzerine talep edilen ligde yer alma durumları söz konusudur. Yukarıda yer alan tabloya göre profesyonel liglerin seviyeleri belirlenmiş, ancak yarı profesyonel ve amatör ligler için böyle bir derecelendirme yapılmamıştır.

Tablo 79. ABD’de Profesyonel Liglere İlişkin Bazı İstatistikler (2021)

Ligin Adı	Kulüp Sayısı	Futbolcu Sayısı	Değeri
MLS	27	826	1,01 milyar Euro
USL Championship	31	549	88,08 milyon Euro
USL League One	12	204	21,45 milyon Euro
NISA	10	235	4,95 milyon Euro
MLS Next Pro	-	-	-

Kaynak: Transfermarkt, (2021). Sezona Göre Ulusal Ligler ve Kupa Müsabakaları (ABD), <https://www.transfermarkt.com.tr/wettbewerb/national/wettbewerb/75> (25.10.2021)

Yukarıda yer alan tabloda profesyonel liglerde yer alan takımlar ve futbolcu sayıları sunulmuştur. En üst seviye lig kabul edilen MLS ile bir alt seviye lig arasındaki piyasa değeri farkı oldukça yüksek görünmektedir. Bunun nedeni olarak futbolun, Amerika’da takip edilen beyzbol, basketbol ve Amerikan futbolunun gerisinde kaldığı ve bu doğrultuda sadece en üst lige olan ilginin varlığından kaynaklandığını söylemek yanlış olmayacaktır.

Tablo 80. MLS’de Yer Alan Takımların Marka Değerleri (Euro) (2021)

Takım	Piyasa Değeri
Atlanta United FC	70,98 milyon
Los Angeles FC	53,20 milyon
New York City FC	49,93 milyon
New England Revolution	49,50 milyon
Seattle Sounders FC	46,75 milyon
Toronto FC	43,18 milyon
Orlando City SC	42,20 milyon
Vancouver Whitecaps FC	42,08 milyon
Minnesota United FC	39,95 milyon
FC Dallas	38,73 milyon
New York Red Bulls	38,45 milyon
Philadelphia Union	37,70 milyon
Colorado Rapids	37,63 milyon
Nashville SC	34,45 milyon
Columbus Crew	34,43 milyon
Sporting Kansas City	34,10 milyon
Austin FC	32,93 milyon
Los Angeles Galaxy	32,75 milyon
Portland Timbers	31,40 milyon
San Jose Earthquakes	31,23 milyon
İnter Miami CF	30,53 milyon
D.C. United	30,35 milyon
CF Montreal	30,30 milyon
FC Cincinnati	26,85 milyon
Chicago Fire Fc	25,95 milyon
Real Salt Lake City	24,33 milyon
Houston Dynamo FC	21,48 milyon
Toplam	1,08 milyar Euro

Kaynak: Transfermarkt, MLS 2021, www.transfermarkt.com.tr/major-league-soccer/startseite/wettbewerb/MLS1 (25.10.2021)

Yukarıdaki tabloda MLS’de yer alan takımların piyasa değerleri sunulmuştur. Bazı takımlar hariç olmak üzere değerlerin birbirine oldukça yakın olduğu görülmektedir. Rekabetçi bir anlayışla organize edilen lig ile paralel olarak aynı düşünce ile takımlar arasında eşitliğin sağlanmaya çalışıldığı görülmektedir.

Tablo 81. MLS’de Oynayan Bazı Futbolcular ve Yıllık Maaşı (Dolar) (2021)

Futbolcu	Takım	Piyasa Değeri	Gelir
Carlos Vela	Los Angeles FC	5 milyon	6.300.000
Javier Hernandez	Los Angeles Galaxy	2 milyon	6.000.000
Gonzalo Higuain	İnter Miami CF	150 bin	5.793.750
Alenajdro Pozuelo	Toronto FC	8 milyon	4.693.000
Josef Martinez	Atlanta United FC	12,5 milyon	3.891.667
Jozy Altidore	Toronto FC	800 bin	3.602.250
Rodolfo Pizarro	İnter Miami CF	5 milyon	3.350.000
Maxi Moralez	New York City FC	500 bin	3.285.000
Victor Wanyama	CF Montreal	5 milyon	3.091.667
Franco Jara	FC Dallas	1,5 milyon	2.977.000

Kaynak: <https://www.transfermarkt.com> ve WEB_49, <https://mlsplayers.org/resources/salary-guide> (25.10.2021)

Lig genelinde futbolculara yapılan ortalama ödeme 432.232 dolar olup, ligde oynayan futbolcuların tamamına kulüplerince 332.660.079 dolar ödeme yapılmaktadır. Futbolculara yapılacak ödemelerin sınırı olmasına rağmen istisnai durumlar söz konusudur. Bu bakımdan yüksek gelir elde eden futbolcular bir takımda 2 veya 3 kişidir. MLS oyuncularını Maaş Rehberi Raporuna göre 1.000.000 dolar üzeri gelir elde eden futbolcu sayısı 72’dir³⁷⁶.

2.2.1.2. Vergi Sistemine Genel Bakış

ABD’de vergilendirme yetkisi federal hükümet ve eyaletlere ait olup, bunların yanında yerel yönetimlere de ayrıca vergi toplama yetkisi verilmiştir. Bu durum her ne kadar farklı birimlerce farklı vergi uygulamaları neticesiyle karmaşık bir hal oluşturuyor gibi gözükse de uygulamadaki vergilerin oranlarının düşük ve sistemin yapısal olarak istikrarlı ve adaletli olduğu görülmektedir. Federal hükümet tarafında tahsil edilen vergiler; kişisel gelir vergisi, kurumlar vergisi, satış ve tüketim vergileri, sosyal güvenlik ödemeleri, veraset ve bağış vergisidir. Yerel yönetimlerce tahsil edilen vergiler; kişisel gelir vergisi, kurumlar vergisi, satış vergisi, servet vergisi, akaryakıt tüketim vergisi, veraset ve tereke vergisidir³⁷⁷.

³⁷⁶ WEB_49.

³⁷⁷ Ersin Nail Sağdıç ve Fazıl Yıldız, “Amerikan Vergi Sistemi”, *Vergi Sistemleri ve Seçilmiş Ülke Örnekleri*, Editörler: Ahmet Tekin, Ersin Nail Sağdıç, IJOPEC Publication, London, 2020, s. 20.

Kişisel gelir vergisi federal hükümet tarafından toplanılmaktadır. Federal hükümetin tahsil ettiği gelir vergisi yanında eyaletlerce ayrıca bir gelir vergisi tahsil edilmektedir. Eyaletlere ait kişisel gelir vergisinin matrahı federal yönetimce üzerinden vergi hesaplanacak matrahla aynıdır. Matraha uygulanacak oranlar federal kişisel gelir vergisinde artan oranlıyken, eyaletlerde oran artan oran (daha düşük oranlar) veya tek oran şeklinde uygulanmaktadır. Bazı eyaletlerde gelir üzerinden vergi hesaplanmamakta veya sadece belirli gelirler dikkate alınarak kişisel gelir vergisi tahsil edilmektedir³⁷⁸.

Kişisel gelir vergisinin konusu kaynağına bakılmaksızın elde edilen gelirdir. Kişisel gelir vergisine tabi gelirler İç Gelir Yasasının 26. başlık 61. maddesinde sıralanmıştır. Vergiye tabi gelirler şunlardır;

- Ücretler,
- İşletmeden elde edilen brüt gelir,
- Taşınmaz alım satım işlerinden elde edilen kazançlar,
- Faiz gelirleri,
- Kira gelirleri,
- Telif kazançları,
- Kar payları,
- Hayat sigortasından elde edilen gelirler,
- Emeklilik ödemeleri,
- Borçların ödenmesinden elde edilen gelir,
- Miras yoluyla elde edilen gelir.

Kanunda açıkça sayılan gelirler dışında kaynağı ne olursa olsun aksi belirtilmedikçe tüm gelirler brüt geliri oluşturmaktadır.

ABD vatandaşları ile ABD’de yerleşmiş olanlar ülke içinde ve ülke dışında elde ettiği tüm kazançlar üzerinden vergiye tabi tutularken, bunlar dışında kalan kimselerin vergisel yükümlülükleri yalnızca ülke içi kazançları ile sınırlı tutulmuştur³⁷⁹.

³⁷⁸ İhsan Cemil Demir, “ABD Vergi Sistemi ve Gelir İdaresi” *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi*, C:X, S:I, 2008, s.281.

³⁷⁹ Sağdıç ve Yıldız, a.g.m., s. 45.

Tablo 82. ABD’de Kişisel Gelir Vergisi Hesaplama Aşamaları

Aşama	Açıklama
Brüt Gelir	Kaynağına bakılmaksızın elde edilen bütün gelirleri kapsar
Giderler	Faaliyetin sürdürülebilirliği için yapılan harcamalar ve 62. maddedeki diğer indirimler
Düzeltilmiş Brüt Gelir	Brüt gelirden giderler çıkartılarak ulaşılır
Diğer İndirimler	Standart indirim (belirli tutar) ve diğer indirimler (sağlık harcamaları, sendika aidatları, bağış ve yardımlar gibi) kapsar.
Kişisel İstisna	Mükellefin kendisi eşi veya bakmakla yükümlü olduğu kişiler için indirim konusu yapılabilecek kişisel ödenektir. (2018-2025 yılları arasında uygulanmamaktadır)
Matrah	Düzeltilmiş brüt gelirden belirlenen indirim ve istisnalar düşürülerek vergilendirilebilir gelire ulaşılmaktadır
Hesaplanan Vergi	Tarife uygulanarak vergi hesaplanır
Mahsup	Yurt dışında ödenen vergiler ve sopajların mahsubu
Ödenecek Vergi	Mahsup işlemleri sonrası ortaya çıkan vergi veya vergi iadeleri

Kaynak: ABD İç Gelir Yasası’nda yer alan hükümlerden yararlanılarak tarafımdan oluşturulmuştur.

Amerikan İç Gelir Yasasının 3401. maddesinde yapılan tanımlanaya göre, çalışanın işvereni için ifa ettiği hizmet karşılığı elde ettiği nakdi, ayni ve menfaalar ücreti oluşturmaktadır. Ücret hizmet karşılığı ile birlikte varsa yapılan ek ödemeleri de kapsamaktadır.

Ücret gelirlerinin vergilendirilmesi stopaj yoluyla yapılmaktadır. Çalışana ait gelir vergisi işverence ödeme yapılması esnasında gerçekleşir. İşverenin ne kadarlık kesinti yapacağı, çalışan tarafından kendisine verilen W-4 formundaki bilgilere, bordro dönemine ve bu dönemde hak ettiği kazanca bağlıdır. W-4 formu mükellefin kişisel bilgileri, birden fazla işte çalışıp çalışmadığı, evli olup olmaması, evli ise ortak beyan yapılıp yapılmadığı, çocuğu olup olmadığı, bunun yanında başkaca gelirleri varsa bu gelirlerin neler olduğunu gösteren belgedir. Form üzerindeki bilgilerde değişiklik olması halinde form yeniden düzenlenerek işverene verilmelidir³⁸⁰. İşveren formu dikkate alarak yapılacak stopajı ortalama ücret bazında, yıllık ücret bazında veya kümülatif ücretler gibi yöntemlerden birini seçerek gerçekleştirmektedir³⁸¹.

Stopaj matrahı net ücret gelirdir. Net ücret tespit edilirken brüt gelirden aşağıdaki giderler indirilebilmektedir. Bunlar;

- Evlat edinme ödeneği,
- Çocuk ve bağımlı kişi masrafları,

³⁸⁰ ABD Gelir İdaresi Resmi İnternet Sitesi, Tax Withholding and Estimated Tax, (https://www.irs.gov/publications/p505#en_US_2019_publink1000194430) (21.12.2021)

³⁸¹ Amerikan İç Gelir Yasası m. 3402/h

- Eğitim masrafları,
- Engellilik indirimi,
- Sağlık Sigortası ve Bireysel Emeklilik Sistemlerine yapılan ödemelerdir.

İstihdam gelirlerinden yapılacak seyahat, ulaşım, taşınma, iş ile ilgili yapılan masraflar (hediye alınması, üniforma vb.) indirim konusu yapılamamaktadır. Bunlar yerine temel standart indirim uygulaması tercih edilebilmektedir. 2021 yılı için temel standart indirim, bekârlar için 12.550 dolar, ortak beyan veren çiftler için 25.100 dolar, hane reisleri için 18.800 dolar olarak uygulanmaktadır.

Kişisel gelir vergisi açısından vergilendirme dönemi bir takvim yılını kapsamaktadır. Vergilendirme dönemi içinde elde edilen kazanç ve iratlara ilişkin beyanname verme süresinin sonu Nisan ayının ikinci haftasıdır. Form 1040 ile beyan edilen vergi, beyanname verme süresi içinde ödenmelidir.

2.2.1.3. Futbolcuların Elde Ettiği Gelirlerin Vergilendirilmesi

ABD'nin benimsediği federal devlet yapısı çerçevesinde federal yönetimle birlikte eyaletler de yönetim yetkilerine sahiptir. Bu yetkiler aynı coğrafya üzerinde uygulanabilmektedir³⁸². Bir başka açıdan federal devletin yanı sıra her eyalet kendi belirlediği vergisel yükümlülükleri uygulamakta bu da eyaletler arasında farklılığa sebep olmaktadır.

Federal gelir vergisi uygulaması artan oranlı bir yapıya sahiptir. Gelirin artması beraberinde uygulanacak oranın ve ödenecek verginin artmasını sağlar. Aşağıdaki tabloda 2021 gelirlerine uygulanacak Federal Gelir Vergisi tarifesi yer almaktadır.

Tablo 83. ABD Federal Gelir Vergisi Tarifesi (2021)

	Bekar	Evli (Eş ile Ortak Beyan)	Evli (Eş ile Ayrı Ayrı Beyan)	Hane Halkı Reis Beyanı
Oran	Matrah	Matrah	Matrah	Matrah
% 10	0 - 9.950	0 - 19.900	0 - 9.950	0 - 14.200
% 12	9.951 - 40.525	19.901 – 81.050	9.951 - 40.525	14.201 -54.200
% 22	40.526 - 86.375	81.051 – 172.750	40.526 - 86.375	54.201 - 86.350
% 24	86.376 - 164.925	172.751 – 329.850	86.376 - 164.925	86.351 - 164.900
% 32	164.926 - 209.425	329.851 – 418.850	164.926 - 209.425	164.901 - 209.400
% 35	209.426 – 523.600	418.851 – 628.300	209.426 – 314.150	209.401 – 523.600
% 37	523.601 +	628.301 +	314.150 +	523.601 +

Kaynak:IRS (ABD İç Gelir Servisi), IRS Provides Tax Inflation Adjustments for Tax Year 2021 (<https://www.irs.gov/newsroom/irs-provides-tax-inflation-adjustments-for-tax-year-2021#:~:text=32%25%20for%20incomes%20over%20%24164%2C925,for%20married%20couples%20filing%20jointly>) (21.12.2021)

³⁸² Oktay Uygun, , *Federal Devlet*, İtalik Yayınları, 2. Basım, Ankara 2002, s. 11

Yukarıda yer alan tabloya göre futbolcuların vergi yükü yerel yönetimlerin uyguladıkları vergiler³⁸³ de dahil olduğunda %45'lere yaklaşmaktadır.

Örneğin yıllık 1 milyon dolar gelir elde eden futbolcunun ödeyeceği vergi aşağıdaki tablodaki gibidir.

Tablo 84. ABD'de Futbolcu Gelirlerinin Vergilendirilmesi

Brüt Gelir	1.000.000
Standart İndirim	12.550
Vergiye Tabi Gelir <i>(Brüt Gelir- İndirimler)</i>	987.450
Federal Gelir Vergisi	329.428,75
9.950'e kadar (9.950 x %10)	995
9.951'den 40.525'e kadar (30.575 x %12)	3.669
40.525'den 86.375'e kadar (45.850 x %22)	10.087
86.376'den 164.925 kadar (78.550 x %24)	18.852
164.926'dan 209.425'e kadar (44.500 x %32)	14.240
209.426'dan 523.600'a kadar (314.175 x % 35)	109.961,25
523.600'ü aşan kısım(463.850 x % 37)	171.624,5
Sosyal Güvenlik Katkıları	30.553,60
Sosyal Güvenlik Vergisi <i>Brüt Gelir(max. 142.800) x %6,2</i>	8.853,60
Sağlık Sigortası <i>Brüt Gelir x %1,45</i>	14.500
Ek sağlık Sigortası <i>(Brüt Gelir-200.000) x %0,9</i>	7.200
Eyalet Gelir Vergisi Matrahı <i>Brüt Gelir –Standart İndirim (Eyalet)</i>	992.300 1.000.000 – 7.700
Eyalet Gelir Vergisi	67.080,995
8.200'e kadar (8200 x % 4)	328
8201'den 11.300'e kadar (3.100 x % 4,5)	139,5
11.301'den 13.350'ye kadar (2.050 x % 5,25)	107,625
13.351'den 20.550'ye kadar(7.200 x % 5,9)	424,8
20.551'den 77.150'ye kadar (56.600 x %6,45)	3.650,7
77.151'den 205.850'ye kadar (128.700 x % 6,65)	8.558,55
205.851 ile 1.029.250 arasında (786.450 x % 6,85)	53.871,82
Kesintiler Toplamı	427.063,345
<i>Federal Gelir Vergisi</i>	329.428,75
<i>Eyalet Gelir Vergisi</i>	67.080,995
<i>Sosyal Güvenlik Katkıları</i>	30.553,60
Net Ele Geçen	572.936,655
<i>(Brüt Gelir – Kesintiler)</i>	<i>(1.000.000 – 427.063,345)</i>

Kaynak: ABD'de ücret gelirlerinin vergilendirilmesine yönelik olan yasal metinlerden yararlanılarak tarafımdan oluşturulmuştur.

Tablodan görüldüğü üzere 1.000.000 dolar gelir elde eden futbolcu (bekar olduğu, New York'ta ikamet ettiği, temel standart indirim uygulandığı ve başkaca

³⁸³ Eyaletlerce tahsil edilen vergiler %3 ila %13 arasında değişiklik göstermektedir.

indirim konusu tutar bulunmadığı dikkate alınarak) yaklaşık %43'lik bir kesintiyle eline 572.936 dolar geçecektir.

2.2.2. Arjantin

2.2.2.1. Futbol Ligine Genel Bakış

Arjantin'in en popüler sporu olan futbol, çocuğundan yaşlısına kadar Arjantin'de yaşayan herkes tarafından takip edilmektedir. Futbol gerek Arjantin Milli Futbol Takımı'nın başarısı gerekse de yetiştirdiği futbolcu ve futbol yıldızlarına sahip olması sebebiyle popülerliğini korumakta ve arttırmaktadır.

İngiltere'nin izlediği yayılcı politika ile futbol önce Avrupa'ya oradan diğer kıtalara yayılmıştır. 1840'lı yıllarda Buenos Aires limanı ve çevresine yerleşen İngilizlerin bu bölgede futbol oynadıkları görülmektedir. Her ne kadar bahsi geçen oyuna futbol adı verilse de modern futbol 1863 yılından itibaren İngiliz okullarının oyun kurallarını belirlemesi neticesinde oluşmuştur. Bu bağlamda resmi olarak kabul edilen ilk müsabaka 1867 yılında gerçekleşmiştir. Arjantin'de ilk futbol şampiyonası organizasyonu 1891 yılında yapılmıştır. Takiben 1893 yılında Arjantin Futbol Federasyonu (AFF) oluşturuldu. Avrupa kıtası dışındaki ilk federasyon olan AFF'nin FIFA'ya üyeliği 1913 yılında gerçekleşmiştir. Aradaki süreç içerisinde farklı organizasyonların varlığı sebebiyle karışıklıklar bulunmaktaydı. Örneğin bir futbolcu birden fazla takımda oynayabilmekte veya bir takım birden fazla organizasyona katılabilmekteydi. 1931 yılına kadar bu aksaklıklar giderilmeye çalışılmış ve bu yıldan itibaren Arjantin Futbol Ligi oluşturulmuştur³⁸⁴.

Tablo 85. Arjantin Futbol Ligi Sistemi

Seviye	Lig Adı	
	AFF'ye doğrudan bağlı	
1	Liga Profesional	
2	Primera Nacional	
	AFF'ye doğrudan bağlı	AFF'ye dolaylı bağlı
3	Primera B	Torneo Federal A
4	Primera C	Torneo Regional Federal
5	Primera D	Bölgesel Ligler

Kaynak: Transfermarkt, Sezona Göre Ulusal Ligler ve Kupa Müsabakaları (Arjantin) <https://www.transfermarkt.com.tr/wettbewerbe/national/wettbewerbe/9> (21.12.2021)

Arjantin futbol ligi piramit şeklinde yapılanmıştır. Başka bir ifadeyle lig sistemi içerisinde değişiklik düşme ve yükselme ile sağlanır. Lig sisteminde dikkat çeken bir

³⁸⁴ Arjantin Futbol Federasyonu (AFA) Resmi İnternet sitesi (www.afa.com.ar/es/pages/historia) 12.12.2021)

diğer ayırım liglerin ve kulüplerin federasyona bağılılığındandır. Burada bağılılıktan kasıt Buenos Aires Bölgesi içinde yer alıp almamasından kaynaklanmaktadır. Bağılı ligler Liga Profesional, Primera Nacional, Primera B, Primera C ve Primera D'dir. Primera D hariç diğer ligler profesyonel liglerdir. Dolaylı bağılı liglerin organizasyonu AFF'nin alt birimi olan Consejo Federal'e bırakılmıştır. 3. ve 4. seviye ligler profesyonel lig olarak tanımlanmış, bölgesel ligler ise amatör olarak değerlendirilmiştir.

Tablo 86. Arjantin'de Bazı Liglere İlişkin İstatistikler (2021)

Ligin Adı	Kulüp Sayısı	Futbolcu Sayısı	Değeri
Liga Profesional	26	677	785,95 milyon Euro
Primera Nacional	37	841	101,56 milyon Euro
Primera B	35	1.394	-
<i>A Grubu</i>	<i>17</i>	<i>687</i>	-
<i>B Grubu</i>	<i>18</i>	<i>707</i>	-
Primera C	19	-	-
Primera D	12	-	-

Kaynak: Transfermarkt, Sezona Göre Ulusal Ligler ve Kupa Müsabakaları (Arjantin) <https://www.transfermarkt.com.tr/wettbewerb/national/wettbewerb/9> (21.12.2021)

Yukarıda yer alan tabloda AFF'ye bağılı liglere ilişkin veriler sunulmuştur. En üst lig olan Liga Profesional'de 26 takım bulunup, bu kulüplerde yer alan toplam futbolcu sayısı 677'dir. Ligde yer alan kulüplerin piyasa değeri toplamı 785,95 milyon Euro'dur. Bir alt ligin değeri ise 101,56 milyon Euro olarak görülmektedir. Arjantin Milli Futbol Takımı'nın başarıları ile dünya futbolunda önemli bir yerinin bulunmasına rağmen ulusal anlamda Avrupa ülkelerindeki liglerinin gerisinde kalmaktadır.

Tablo 87. Liga Profesional’de Yer Alan Takımların Marka Değerleri (Euro) (2021)

Takım	Piyasa Değeri
River Plate	108,78 milyon
Boca Juniors	96,08 milyon
Velez Sarsfield	59,88 milyon
Lanus	53,65 milyon
CA Talleres	43,18 milyon
Independiente	42,20 milyon
CA Colon	36,45 milyon
Racing Club	36,00 milyon
Argentinos Jrs.	31,90 milyon
San Lorenzo	32,28 milyon
Newell’s	28,98 milyon
Defensa	28,38 milyon
Banfield	26,15 milyon
Estudiantes	25,65milyon
Godoy Cruz	23,40 milyon
Rosario Central	19,30 milyon
Huracan	16,10 milyon
Atletico Tucuman	14,25 milyon
CA Union	13,28 milyon
Gimnasia	12,80 milyon
Platense	9,08 milyon
CA Sarmiento	8,68 milyon
Aldosivi	8,58 milyon
CA Patronato	8,00 milyon
Central Cordoba	6,20 milyon
Arsenal Sarandi	2,78 milyon
Toplam	789,95 milyon Euro

Kaynak: Transfermarkt, Superliga 2021,

https://www.transfermarkt.com.tr/superliga/startseite/wettbewerb/AR1N/plus/?saison_id=2020
(21.12.2021)

Arjantin’in en üst seviye liginde yer alan takımlar tabloda gösterilmiştir. Piyasa değeri ile iki takım dikkat çekmektedir. Bu takımlar gerek ülkelerinde gerekse dünya genelindeki futbol severler tarafından yakından takip edilmekte ve bilinmektedir. Aynı şehrin iki takımı arasındaki rekabetin kadro zenginlikleri ve piyasa değerlerine yansımalarını söylemek yanlış olmayacaktır.

Tablo 88. Liga Profesional’de Oynayan Bazı Futbolcular ve Yıllık Maaşı (Euro) (2021)

Futbolcu	Takım	Piyasa Değeri	Gelir
Esteban Andrada	Boca Juniors	8 milyon	2.564.000
Eduardo Salvio	Boca Juniors	4,80 milyon	2.500.000
Franco Armani	River Plate	5 milyon	2.126.000
Thiago Almada	Velez Sarsfield	20 milyon	1.188.000
Lautaro Acosta	Lanus	475 bin	1.125.000
Lautaro Giannetti	Velez Sarsfield	5 milyon	938.000
Paulo Diaz	River Plate	7 milyon	875.000
Sebastian Villa	Boca Juniors	5.50 milyon	812.000
Nicolas De La Cruz	River Plate	18 milyon	750.000
Diago Valoyes	CA Talleres	5.50 milyon	588.000

Kaynak: <https://www.transfermarkt.com> ve WEB_50, <https://salarysport.com/tr/football/super-liga>
(21.12.2021)

River Plate ve Boca Juniors rekabetinin bütün ligi kapsayıcı bir görüntü içinde olduğunu söylemek yukarıda yer alan tablolar incelendiğinde söylenebilmektedir. Başka bir ifadeyle kadro değerleri, kulüpte yer alan futbolcuların değerleri ve futbolculara yapılan ödemeler gibi kıstaslar ile ligde bu iki kulübün baskınlığı göze çarpmaktadır.

Dünya genelinde en fazla futbolcu ihraç eden ikinci ülke olan Arjantin'de 2020 yılında transfer gelirleri 132,4 milyon dolarken bu tutar 2021 yılında %17'lik bir artışla 154,8 milyon dolara yükselmiştir³⁸⁵.

2.2.2.2. Vergi Sistemine Genel Bakış

Arjantin vergi sisteminde içerisinde merkezi yönetim vergilerinin yanında yerel yönetim vergileri bulunmaktadır. Gelir vergisi, asgari gelir vergisi, kurumlar vergisi, varlık vergisi, katma değer vergisi, tüketim vergisi ve gümrük vergisi merkezi yönetimce tahsil edilirken, emlak vergisi, motorlu taşıtlar vergisi, damga vergisi ve ilan ve reklam vergisi gibi başlıca vergiler yerel yönetimlerce tahsil edilmektedir.

Vergi sisteminde stopaj uygulamaları olduğu gibi, esas olan beyan esasıdır. Mevcut vergi kanunlarında verginin mükellefi, vergilendirilebilir gelir, indirilebilecek giderler, uygulanacak tarife, hesaplanan vergiden mahsup edilecekler gibi esas unsurlar ortaya konulmuş ve mükellefin beyanı esas alınmıştır³⁸⁶.

Verginin konusu elde edilen gelirdir. Gelir, vergiye tabi kazanç ve iratların toplamı olup, ayrıca bu kazanç ve iratların neler olduğu Arjantin Gelir Vergisi Kanunu'nda (1. madde) belirtilmiş ve ek olarak sayılan unsurlar dışında kişinin mal varlığındaki herhangi bir artışın da gelir olarak değerlendirilmesi ve vergiye tabi tutulması³⁸⁷ gerektiği öngörülmüştür.

Gelir vergisinin mükellefi, ikametgâhının önemi olmaksızın Arjantin kaynaklı gelir elde eden kişilerdir. Yerleşik olanların dünya genelinde elde ettiği kazanç ve iratlar gelir vergisine tabi iken, bu kimselerin yurt dışındaki kazançları için elde edildiği ülkede ödemiş oldukları vergileri mahsup edebilmeleri imkânı sağlanmıştır³⁸⁸. Başka bir

³⁸⁵ Statista, Receipts of FIFA outgoing transfers from selected Latin American countries in 2020 and 2021, <https://www.statista.com/statistics/817391/fifa-transfer-revenue-latin-america-country/> (22.02.2022)

³⁸⁶ T.C Ticaret Bakanlığı, Dış Temsilcilikler ve Uluslar arası Etkinlikler Genel Müdürlüğü, *Arjantin Pazar Bilgileri*, 2021, s. 6,

³⁸⁷ 20.628 Sayılı Arjantin Gelir Vergisi Kanunu, md.2

³⁸⁸ 20.628 Sayılı Arjantin Gelir Vergisi Kanunu, md.5

ifadeyle Arjantin’de yerleşik olmayan kimseler dar mükellef, yerleşik olanlar ise tam mükellef olarak değerlendirilmektedir.

Arjantin’de Gelir Vergisi Kanunu’na göre gelirin unsurları şunlardır;

- Kira gelirleri (gayrimenkul sermaye iradı),
- Sermaye kazançları (menkul sermaye iradı),
- Ticari ve zirai kazançlar,
- Bireysel çalışmadan sağlanan gelir (ücret ve serbest meslek kazancı),
- Kanunda açıkça belirtilmeyen ancak kişinin mal varlığındaki artışlar (diğer kazanç ve iratlar).

Bireysel çalışma gelirlerinin neler olduğu ilgili kanunun 78. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre; kamu görevlisine, emeklilere, bağımlılık ilişkisi içerisinde bulunanlara (çalışan), serbest meslek faaliyetinde bulunanlar ile serbet meslek erbaplarına, anonim şirket müdürlerine ve gümrük müşavirlerine yapılan her türlü nakdi ve aynı ödeme ile sağlanan menfaatler çalışma gelirini oluşturmaktadır.

Bağımlılık ilişkisi çalışan ve işveren arasında hizmet akdi ile kurulmaktadır. Bu akit ile çalışan hizmet sunmakta, işveren ise buna karşılık bir ödeme yapmaktadır. Yapılan ödeme gelir unsurları açısından ücret gelirdir. Çalışmanın devamında ücret, bağımlılık ilişkisine dayalı çalışanın kazancı olarak kullanılacaktır.

Ücret, ikametgâhına bakılmaksızın (Arjantin kaynaklı olan) işverence çalışana yapılan aynı ve nakdi ödemeler ile sağlanan menfaatleri kapsamaktadır. Başka bir ifadeyle maaş, prim, ikramiye, avans vb benzeri adlar altında yapılan ödemeler ile çalışana sağlanan konut ve araba tahsisi gibi menfaatler de ücreti oluşturur.

Ücretlerin vergilendirilmesi kaynakta kesinti yoluyla yapılmaktadır. Brüt ücret gelirinden işverence yapılan kesintiler (sosyal güvenlik katkıları) çıkarılarak net gelire ulaşılmaktadır. Sosyal güvenlik katkıları, emeklilik primi için brüt maaşın %14’ü, sağlık sigortası için brüt maaşın %3’ü olarak uygulanır. Sosyal güvenlik katkıları dışında indirim konusu yapılabilecekler şunlardır³⁸⁹;

- Nafaka, eğitim ve çocuk bakım masrafları,
- Hayır kurumlarına yapılan bağışlar (net gelirin %5’ini geçemez),

³⁸⁹ WEB_51, <https://taxsummaries.pwc.com/argentina/individual/deductions> (21.12.2021)

- Diğer sosyal güvenlik katkı payları,
- Cenaze masrafları,
- Konut alımı için kullanılan kredilere ödenen faizler (yıllık max. 20.000 Arjantin Pesosu (ARS)),
- Herhangi bir konuta sahip olmayan çalışanın konut kira giderinin %40'ı (yıllık max. 167.678,40 ARS),
- Sağlık harcamaları (net gelirin %5'ini geçemez),
- Kişisel ve aile ödenekleri³⁹⁰ (Yıllık olarak kendisi için 167.678,40 ARS, eş için 156.320,63 ARS, her bir çocuk (18 yaşından küçük) için 73.833,08 ve kazanılan gelir ödeneği 804.856,34 ARS).

Tablo 89. Arjantin’de Kişisel Gelir Vergisi Hesaplama Aşamaları

Aşama	Açıklama
Brüt Gelir	Kaynağına bakılmaksızın elde edilen bütün gelirleri kapsar
İndirimler	Kazancın elde edilmesi için kanunda belirtilmiş giderler düşürülür. Ücret gelirleri açısından sosyal güvenlik katkıları işverence kesilir, varsa diğer indirimler uygulanır.
Net Gelir	Net gelir kişisel gelir vergisinin matrahıdır.
Hesaplanan Vergi	Artan oranlı tarife uygulanarak vergi hesaplanır
Mahsuplar	Mükellefin beyanname vermesi durumunda yıl içinde uygulanan stopajlar veya yurt dışında ödenen vergiler mahsup edilir.
Ödenecek Vergi	Mahsup işlemleri sonrası ortaya çıkan vergi ödenir veya mükellefe fazla ödenen vergi iade edilir.

Kaynak: Arjantin Gelir Vergisi Kanunu’nda yer alan hükümlerden yararlanılarak tarafımdan oluşturulmuştur.

İşverenlerce çalışana yapılan ödemeler esnasında sosyal güvenlik katkıları ile kişisel gelir vergisi hesaplanır ve bunlar kesinti suretiyle ücret geliri vergiye tabi tutulur. Kişisel gelir vergisi çalışan tarafından işverene verilecek olan F572 formu üzerindeki bilgilere göre hesaplanmaktadır.

Kişisel gelir vergisinde vergilendirme dönemi bir takvim yıldır. Yıllık gelir vergisi beyannameyi takip eden yılın Haziran ortasına kadar verilmelidir. Ancak ücret geliri dışında başkaca gelir bulunmadığı ve ücretin yıllık brüt gelir asgari tutarı aşmadığı durumda (yıllık brüt asgari tutar 2.000.000 ARS olarak belirlenmiştir) beyanname verilmesi gerekmemektedir. Başka bir ifadeyle gelir üzerinden yapılan stopajlar nihai

³⁹⁰ Kişisel ve aile ödenekleri çalışanın bir vergi yılında 6 aydan fazla yaşaması ve yıllık kazancının 167.678,40 ARS’yi geçmediği durumda uygulanır.

vergi olacaktır³⁹¹. Çalışanlar takvim yılını takip eden mart ayının sonuna kadar F572 formunu güncelleyerek elektronik ortamda (Siradig – Trabajor Hizmeti) işverenine göndermelidir. Bu bilgiler çerçevesinde işveren Nisan sonuna kadar ücret vergi beyannamesini³⁹² hazırlayıp idareye göndermelidir. İşveren mayıs ayında çalışana yapacağı ödeme sırasında vergi iadesi varsa mükellefe ödeme yapmakta, vergi farkı oluşursa ödeme esnasında tahsil etmektedir³⁹³.

2.2.2.3. Futbolcuların Elde Ettiği Gelirlerin Vergilendirilmesi

Arjantin’de profesyonel futbolcuların statüsü 20160 sayılı Kanun ile düzenlenmiştir. İlgili kanunun birinci maddesinde futbolcu bir meslek olarak icra etmek isteyenlerle futbol kulüpleri arasında gerçekleştirilecek sözleşmelerde ilgili kanun hükümleri uygulanacak ve bu çerçevede taraflar arasındaki sözleşme mevcut olan iş mevzuatı çerçevesinde gerçekleştirilecektir. Bu sözleşmeyle futbolcu, futbol kulübüne bağlı olarak futbol oynamayı kabul etmekte, futbol kulübü ise bu hizmeti karşılığında futbolcuya belirli bir ücret ödemeyi taahhüt etmektedir³⁹⁴. Bu hükümler çerçevesinde futbolcunun bağımlı çalışan olarak değerlendirilmesi ve buna göre gelir vergisine tabi tutulması gerekecektir.

Ücret gelirlerin vergilendirilmesine ilişkin bilgiler bir önceki başlıkta sunulmuştur. Elde edilen gelirlere indirimler uygulanmakta, ulaşılan vergi matrahı dikkate alınarak artan oranlı tarife kullanılmakta ve gelir vergisi hesaplanmaktadır.

³⁹¹ KPMG, Thinking Beyond Borders for Argentina, <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2021/06/argentina-thinking-beyond-borders.html> (22.12.2021)

³⁹² Yıllık geliri 2.000.000 ARS’yi aşan çalışanlar Haziran ayı sonuna kadar bilgi amaçlı yıllık gelir vergisi beyannamesi vermek zorundadırlar.

³⁹³ Jose Luis Ceteri, “Impuestos 2021; cual es el cronograma de los vencimientos impositivos”, *El Cronista*, (<https://www.cronista.com/columnistas/Cual-es-el-cronograma-de-los-vencimientos-impositivos-2021-20210102-0001.html>) (02.01.2021).

³⁹⁴ Arjantin Profesyonel Futbolcu Statüsü, 20160 Sayılı Kanun, m. 1-2

Tablo 90. Arjantin Gelir Vergisi Tarifesi (2021)

Vergilendirilebilir Gelir			
1. Sütun	Fazlası	1. Sütun için vergi	Fazlası (Oran)
0	64.532,64	-	5
64.532,64	129.065,29	3.226,63	9
129.065,29	193.597,93	9.034,57	12
193.597,93	258.130,58	16.778,49	15
258.130,58	387.195,86	26.458,39	19
387.195,86	516.261,14	50.980,79	23
516.261,14	774.391,71	80.665,80	27
774.391,71	1.032.522,30	150.361,06	31
1.032.522,30	+	230.381,54	35

Kaynak: Ministerio de Economia Argentina, *Tributos Vigentes En La Republica Argentina A Nivel Nacional*, s. 4. (https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/tributos_vigentes_al_30-06-2021.pdf)(21.12.2021)

Yukarıda yer alan tabloda Arjantin’de 2021 yılı gelirlerine uygulanacak olan tarife verilmiştir. Artan oranlı olan tarife %5 ila %35 arasındadır. Tarifede 9 dilim bulunmaktadır. Bu durumun gelir düzeyindeki farklılıkları dikkate alınarak vergilendirmede adaletin sağlanmaya çalışıldığı görülmektedir.

Aşağıda yer alan tabloda Arjantin’de profesyonel olarak futbol oynayan futbolcunun brüt 1.000.000 Euro³⁹⁵ gelir elde ettiği (110.475.000.000 ARS) varsayılmıştır.

Tablo 91. Arjantin’de Futbolcu Gelirlerinin Vergilendirilmesi (ARS)

Brüt Gelir	110.475.000.000
Sosyal Güvenlik Katkıları	1.208.357,30 (max)
<i>Emeklilik Primi (110.475.000.000 x %14)</i>	15.466.500.000
<i>Sağlık Sigortası (110.475.000.000 x %3)</i>	3.314.250.000
İndirimler	804.856,34
<i>Kişisel ve Aile Ödenekleri</i>	-
<i>Kazanılan Gelir Ödeneği</i>	804.856,34
Net Vergilendirilebilir Gelir	110.472.986.786,36
<i>Brüt Gelir- (Sosyal Güvenlik Katkıları + İndirimler)</i>	110.475.000.000 – (1.208.357,30 + 804.856,34)
Hesaplanan Vergi	38.665.414.373,961
<i>1.032.522,30 için 230.381,54 fazlası için %35 (110.471.954.264,06 x %35)</i>	230.381,54 38.665.183.992,421
Net Ele Geçen	71.808.377.268,739
<i>Brüt Gelir- Kesintiler Toplamı</i>	110.475.000.000-38.666.622.731,261

Kaynak: Arjantin’de ücret gelirlerinin vergilendirilmesine yönelik olan yasal metinlerden yararlanılarak tarafımdan oluşturulmuştur.

Yukarıda yer alan tabloda bekâr bir futbolcunun, başkaca indirim konusunun bulunmadığı varsayımı altında merkezi yönetimce tahsil edilen kişisel gelir vergisi hesaplanmıştır. 1.000.000 Euro 2021 yılındaki ortalama kur olarak ülkenin kendi para

³⁹⁵ 2021 yıl için ortalama alınmıştır (1 Euro=110,475 ARS)

birimi cinsinden gösterilmiştir. Tabloda görüldüğü üzere futbolcunun ödediği vergi ve kesintiler sonrası eline net 71.808.607.650,279 ARS geçecektir. Bu durumda gelirin %33'lük kısmı kişisel gelir vergisi olarak hesaplanmaktadır.

2.2.3. Brezilya

2.2.3.1. Futbol Liginin Genel Bakış

İngiltere'den dünyaya yayılmaya başlayan futbol, Brezilya için büyük bir tutkudur. Özellikle 20. yüzyılda Brezilya futbol milli takımının uluslararası organizasyonlardaki başarıları yalnızca ülkeleri için değil tüm dünya ülkeleri için de Brezilya'nın "futbol ülkesi" ifadesinin kabul edilmesini sağlamıştır³⁹⁶.

Brezilya'nın futbolla tanışması konusunda farklı çalışmalar bulunmaktadır. Bu konuda yapılmış olan çalışmaların çoğu futbolun bir İskoç tüccar olan Thomas Donohoe tarafından 1894 yılında tanıtıldığı yönündedir. Nitekim İskoç tüccar 1894 yılında Rio de Janeiro'nun batı bölgesinde (Bangu'da) ilk resmi müsabakayı organize etmiştir. Ancak Brezilya ile modern İngiliz futbolunun tanışması yakın zamanlarda bir İskoç olan ve İngiltere'deki eğitimi sonrası Brezilya'ya dönen Charles William Miller tarafından gerçekleşmiştir. Brezilya futbol tarihinde Miller Brezilya'da "futbolun babası" olarak anılmaktadır³⁹⁷.

Brezilya'da futbolun tarihsel gelişimi üzerine yapılan çalışmalarda kölelik, göç ve kentleşmeler üzerinde durulmaktadır. Ülkenin futbolla tanışması ve yaygınlaşması sürecine denk gelen bir dönemde (1888 yılında) kölelik kaldırılmış, ancak köleliğin etkilerinin devam etmesi nedeniyle futbol Avrupalı göçmenler ve Anglo-Brezilyalı elit kesimler tarafından oynanmış ve organize edilmiştir. 1930'lu yıllara kadar ise kentleşmeyle birlikte göçlerin ve ırksal farklılığın ortadan kaldırılması açısından dönemin Cumhurbaşkanı Getulio Vargas tarafından futbol milliyetçi anlayışlarla desteklenmiştir³⁹⁸.

Farklı kültürleri bir arada barındıran Brezilya'da birleştirici unsurlardan biri olarak futbol görülmektedir. Milli takımın başarıları (1958, 1962, 1970, 1994 ve 2002 Dünya Kupası Şampiyonu ve diğer dereceler), dünyanın birçok ülkesinde Brezilya

³⁹⁶ Ronaldo Helal, Cesar Gordon, "The Crisis of Brazilian Football: Perspectives for The Twenty-First Center, *International Journal Of The History of Sport*, 2001, s. 139.

³⁹⁷ Matthew D. Brown, Gloria Lanci, "Football and Urban Expansion in Sao Paulo, Brazil, 1880-1920, *Sport in History* 36 (2), 2016. s. 166.

³⁹⁸ Thomas Fischer, "La Nueva Historia Del Futbol. El Ejemplo Del Brasil" *Iberoamericana*, XX, 74 2020, s. 270.

kökenli futbolcuların varlığı (1784 profesyonel futbolcu³⁹⁹), birçok efsane futbolcu yetiştirmiş (Pele, Ronaldo, Roberto Carlos, Cafu) ve hala yetiştirmekte olması (Neymar gibi) futbolun ülkede sporun ötesinde bir anlayışla karşılanmasında önemli etkenler olmuştur.

Tablo 92. Brezilya Futbol Ligi Sistemi

Seviye	Lig Adı
Ulusal Ligler	
1	Campeonato Brasileiro Serie A
2	Campeonato Brasileiro Serie B
3	Campeonato Brasileiro Serie C
4	Campeonato Brasileiro Serie D
Eyalet Ligleri	
5	Eyaletlerin 1. Ligi
6	Eyaletlerin 2. Ligi
7	Eyaletlerin 3. Ligi
8	Eyaletlerin 4. Ligi

Kaynak: WEB_52, https://tr.wikipedia.org/wiki/Brezilya_futbolunda_lig_sistemi (24.12.2021)

Brezilya futbol lig sistemi birbirinden bağımsız iki piramit şeklinde yapılanmıştır. Piramitin bir ayağını ulusal ligler, diğerini eyalet ligleri oluşturmaktadır. Futbol kulüpleri buldukları eyalet içerisinde yer alan futbol federasyonuna, eyalet federasyonları da Brezilya Futbol Konfederasyonu'na (CBF) bağlıdır. Ulusal ligler CBF tarafından organize edilmekte, yapı 4 seviyeden oluşmakta ve seviyeler arasında sezon sonunda küme düşme ve küme yükselme gerçekleşmektedir. Eyalet liglerinde de yükselme ve düşmeler gerçekleşmekte olup, kaç seviye lig olacağı, liglerde yer alan futbol kulübü sayıları gibi konular eyaletlerin futbol federasyonlarınca belirlenmektedir. Ulusal ligler ve eyalet ligleri ayrı yapılandığından bir kulüp her iki ligde de yer alabilmektedir. Bu nedenle müsabakalar arasında çakışma yaşanmaması için ulusal ligler Ocak-Nisan, eyalet ligleri Mayıs-Aralık ayları arasında organize edilmektedir.

Tablo 93. Brezilya'da Ulusal Liglere İlişkin İstatistikler (2021)

Ligin Adı	Kulüp Sayısı	Futbolcu Sayısı	Değeri
Campeonato Brasileiro Serie A	20	574	1,11 milyar Euro
Campeonato Brasileiro Serie B	20	565	239,95 milyon Euro
Campeonato Brasileiro Serie C	20	547	36,98 milyon Euro
Campeonato Brasileiro Serie D	64	1.410	48,31 milyon Euro

Kaynak: Transfermarkt, Sezona Göre Ulusal Ligler ve Kupa Müsabakaları (Brezilya), www.transfermarkt.com.tr/wettbewerb/national/wettbewerb/26 (24.12.2021)

Yukarıda yer alan tabloda CBF'ce organize edilen 4 seviye lige ilişkin veriler yer almaktadır. Belirtilen ligler profesyonel ligler olup ilk 3 seviye ligde 20 takım, 4.

³⁹⁹ CIES Football Observatory Monthly Report, Exporting Countries in World Football, 2015, s.2.

seviye lig olan Serie D de 8 grup olmak üzere toplam 64 takım yer almaktadır. En üst seviye lig olan Serie A'da 574 oyuncu bulunmakta ve ligin piyasa değeri 1,11 milyar Euro olarak görülmektedir.

Tablo 94. Serie A'da Yer Alan Takımların Marka Değerleri (Euro) (2021)

Takım	Piyasa Değeri
Clube de Regatas do Flamengo	185,65 milyon
Sport Club Corinthians Paulista	132,35 milyon
Gremio Foot-Ball Porto Alegre	120,28 milyon
Clube Atletico Mineiro	106,45 milyon
Sociedade Esportiva Palmeiras	93,25 milyon
Sao Paulo Futebol Clube	71,90 milyon
Sport Club Internacional	71,85 milyon
Santos FC	53,70 milyon
Fluminense Football Club	39,13 milyon
Red Bull Bragantino	33,80 milyon
Club Athletico Paranaense	31,35 milyon
Fortaleza Esporte Clube	31,20 milyon
Esporte Clube Bahia	30,35 milyon
Sport Club do Recife	27,95 milyon
Esporte Club Juventude	26,83 milyon
Atletico Clube Goianiense	24,70 milyon
Ceara Sporting Club	22,03 milyon
Cuiaba Esporte Clube	20,95 milyon
America Futebol Clube	16,90 milyon
Associação Chapecoense de Futebol	13,75 milyon
Toplam	1,154 milyar

Kaynak: Transfermarkt, Serie A 2021, <https://www.transfermarkt.com.tr/campeonato-brasileiro-serie-a/startseite/wettbewerb/BRA1> (24.11.2021)

Brezilya'nın en üst liginde yer alan kulüplerin toplam değeri 1,154 milyar Euro'dur. Tabloya göre en değerli kulüp Flamengo olarak görülmektedir. En değerli kulüp ile değeri az olan kulüp arasında önemli miktarda fark bulunmaktadır. Buna rağmen Latin Amerika'da yer alan Arjantin Ligi ile kıyaslandığında ligdeki rekabetin iki takım arasında olmadığını, genele yayıldığını söylemek yanlış olmayacaktır.

Tablo 95. Serie A'da Oynayan Bazı Futbolcular ve Yıllık Maaşı (Euro) (2021)

Futbolcu	Takım	Piyasa Değeri	Gelir
Gabriel Barbosa	Clube de Regatas do Flamengo	26 milyon	3.064.000
Danilo dos Santos	Sociedade Esportiva Palmeiras	18 milyon	1.000.000
Giorgian Arrascaeta	Clube de Regatas do Flamengo	16 milyon	1.688.000
Patrick de Paula	Sociedade Esportiva Palmeiras	16 milyon	488.000
Gabriel Menino	Sociedade Esportiva Palmeiras	15 milyon	1.063.000
Gabriel Veron	Sociedade Esportiva Palmeiras	15 milyon	262.000
Matias Zaracho	Clube Atletico Mineiro	13 milyon	813.000
Eduardo Pereira	Sociedade Esportiva Palmeiras	12 milyon	2.438.000
Pedro Guilherme	Clube de Regatas do Flamengo	12 milyon	1.500.000
Yuri Alberto	Sport Club Internacional	12 milyon	331.000
Givanildo Vieira (Hulk)	Clube Atletico Mineiro	2,5 milyon	2.680.000

Kaynak: <https://www.transfermarkt.com> ve WEB_53, <https://salarysport.com/tr/football/brasileirao> (24.11.2021)

FIFA Küresel Transfer Raporuna göre⁴⁰⁰ dünyada futbolcu ihracatçısı ülke konumunda olan Brezilya 2021 yılında yurtdışına 1.749 futbolcu transferi gerçekleştirerek en fazla futbolcu transfer eden ülke konumunu korumuştur. Buna rağmen bu transferler neticesinde elde ettiği gelir 468,4 milyon dolarken, Fransa 772 futbolcu transferi gerçekleştirmiş ve 2021 yılı en çok transfer geliri (643,6 milyon dolar) elde eden ülke olmuştur. Aynı raporda Brezilya'dan Portekiz'e ve Portekiz'den Brezilya'ya uluslar arası futbolcu transferlerinin yoğun olarak gerçekleştiği görülmektedir.

2.2.3.2. Vergi Sistemine Genel Bakış

Federal bir cumhuriyet olan Brezilya'da uygulanan vergiler, federal yönetim, eyalet ve yerel yönetimlerce tahsil edilmektedir. Bu durum vergilerin uygulanmasını karmaşık bir yapıya büründürmüştür. Karmaşıklığın giderilmesi hususunda son dönemlerde çıkarılan kararnamelerle daha sade ve anlaşılır bir vergi sistemine ulaşmak amaçlanmaktadır. Vergi sistemini oluşturan başlıca vergiler; gelir üzerinden gelir vergisi ve kurumlar vergisi; harcamalar üzerinden mal ve hizmet dolaşım vergisi, hizmet vergisi, gümrük vergisi; servet üzerinden veraset ve intikal vergisi ile emlak vergisidir.

22 Kasım 2018 tarihli 9580 sayılı Kanun'la vergilendirmeye ilişkin 2016 yılına kadar federal yönetimce çıkartılmış gelir vergisi ve her türlü kazançlara ilişkin mevzuatlar konsolide edilmiştir. İlgili kararnameye göre milliyeti, cinsiyeti, yaşı, medeni hali gibi unsurları ayırt etmeksizin her türlü kazanç ve irat elde edenler gelir vergisinin mükellefi olarak kabul edilmektedir. Bunun yanı sıra vatandaşlığı veya ikameti olmasa dahi ülke sınırları içinde kazanç ve irat elde edenler de verginin mükellefi olarak tanımlanmıştır⁴⁰¹. Başka bir ifadeyle tam mükellef kimseler tüm dünyadaki gelirleri üzerinden, dar mükellefler ise yalnızca ülke sınırları içerisinde elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden gelir vergisine tabi olacaklardır.

Gelir vergisinde vergiye tabi olan kazanç ve iratların neler olduğu (ilgili kanunun md. 36 ila md. 51 arasında) belirlenmiştir. Bunlar;

- Ücret ve ücret benzeri ödemeler,
- Serbest meslek faaliyetinden elde edilen kazançlar,

⁴⁰⁰ FIFA Global Transfer Report 2021, s. 19-21-25.

⁴⁰¹ Decreto No: 9.580, De 22 De Novembro De 2018, md. 1.

- Kira Gelirleri (gayrimenkul sermaye iradı),
- Telif kazançları,
- Kırsal faaliyetlerden elde edilen gelir (zirai kazanç),
- Sermaye kazancı (menkul sermaye iradı),
- Diğer gelirlerdir.

Brezilya'da uygulanan gelir vergisinde yukarıda yer alan kazanç ve iratlar dışında gelir sayılmış olan ancak vergi dışında bırakılmış kazanç ve iratlarda mevcuttur. İlgili kanunun 35. maddesinde oldukça detaylı belirtilen ve gelir vergisinden istisna edilenlerin başlıcaları şunlardır;

- İşverence karşılanan ve çalışanın faydalandığı yeme, içme, kıyafet gibi menfaatler,

- Çalışana sağlanan aile yardımları,
- İş kazaları sebebiyle ödenen tazminatlar,
- İşverence karşılanan taşınma masrafları,
- İşle ilgili olmak şartıyla şehir dışında konaklama için yapılan ödemeler,
- Kıdem tazminatı fonu,
- Tasarruf mevduat hesaplarından kaynaklanan gelirler,
- Bağış ve miras yoluyla edinilen malların değeridir.

Ücret; iş, pozisyon veya işlevlerin yerine getirilmesi karşılığında bireylerin elde ettiği kazanç veya faydalardır. 36. maddede yapılan bu tanımlayla birlikte aşağıda sayılanlar ücret kapsamında değerlendirilmiştir. Bunlar;

- Maaş, aylık, avans,
- Bahşişler, ödüller,
- İşçinin oturduğu evin kirasının işverence karşılanması (vb menfaatler),
- İşveren tarafından ödenen bireysel sigorta primleri,
- Geçmişte yapılan işler için çalışana yapılan ödemeler,
- Her türlü ödenek.

Brezilya vergi mevzuatı açısından çalışanın vergilendirilebilir yıllık gelirinden aşağıdaki indirimleri düşebilmektedir. Bu indirimler (m. 65 -75);

- Bağımlı kişi indirimi⁴⁰² (kişi başına 2.275,08 Brezilya Reali (BRL)),
- Nafaka ödemeleri,
- Sosyal güvenlik katkı payları (%7,5 ile %14'e kadar artan oranda, aylık max. 751,99 BRL),
- Mükellefin kendisi veya bakmakla yükümlü oldukları için yaptığı eğitim harcamaları (bir kişi için yıllık max. 3.561,50 BRL),
- Bireysel emeklilik planlarına yapılan ödemeler (brüt gelirin %12'sine kadar),
- Ülke içinde veya ülke dışında gerçekleştiğine bakılmaksızın yapılan sağlık harcamalarıdır (geri ödenmemek şartıyla).

Çalışanın yıllık gelir vergisi beyannameyi vermesi durumunda yukarıda belirtilen giderleri ve indirimleri dikkate alınarak vergi matrahı tespit edilecektir. Mükelleflerin bu giderleri belirleyememesi veya istememesi durumunda tercihe bağlı olarak (brüt gelirin) %20 oranında bir götürü gider uygulaması mevcuttur. Ancak bu tutar yıllık 16.754,34 BRL'yi geçemeyecektir⁴⁰³.

Hesaplanan vergiden mahsup edilebilecekler şunlardır⁴⁰⁴;

- Kültürel projelere sağlanan katkılar (hesaplanan verginin %6'sına kadar)
- Merkezi veya yerel yönetimlere ait çocuk bakım kurumlarına veya yaşlılık fonlarına yapılan bağışlar (hesaplanan verginin %6'sına kadar)
- Kaynakta kesinti yoluyla ödenen vergiler
- Yurt dışında ödenen vergiler

Yıllık olarak vergiye tabi kazancı 28.559,70 BRL'yi aşanlar, vergiye tabi olmayan kazançları (burslar, kıdem tazminatları, tasarruf hesaplarından elde edilen gelir, bağış, miras gibi) toplamı 40.000 BRL'yi aşanlar, zirai kazancı brüt 142.798,50 BRL'yi aşanlar ve vergilendirme dönemi sonunda 300.000,00 BRL değerinde varlık ve

⁴⁰² Bağımlı kişiler şunlardır; 21 yaşına kadar çalışmayan çocuklar, 21 ve 24 yaş arasında olup eğitim gören çocuklar, yasal eş, mükellefin vasisi olduğu ve 21 yaşından küçük kardeşleri veya torunları, yıllık kazancı 22.847,76 BRL'yi aşmayan anne, baba, (belirli şartlar dahilinde) kayınvalide ve kayınpederdir.

⁴⁰³ Decreto No: 9.580, De 22 De Novembro De 2018, md. 77.

⁴⁰⁴ Decreto No: 9.580, De 22 De Novembro De 2018, md. 80.

haklara (Gayrimenkuller, motorlu taşıtlar, telif hakları, patent hakları, lisanslar gibi) sahip olanlar yıllık gelir vergisi beyannamesi (DIRPF) vermek zorundadırlar⁴⁰⁵.

Kişisel gelir vergisinde vergilendirme dönemi bir takvim yılının 12 ayını (1 Ocak - 31 Aralık tarihleri arasını) kapsamaktadır. Gelir vergisi tarifesi % 0 ile % 27,5 arasında değişen artan oranlı bir tarife olup, hesaplanacak vergi tarife kullanılarak ortaya çıkarılmaktadır. Gelir vergisi mükelleflerinin vergi beyannamesini izleyen yılın Nisan ayının son iş gününe kadar vermesi gerekmektedir. Bu vergiler tek seferde Nisan ayında veya 8 aylık taksitler şeklinde ödenebilmektedir. Taksitler halinde ödenmesi durumunda belirlenen faiz oranlarıyla birlikte aylık olarak ödenmesi gerekmektedir. Beyanname verilmesi durumunda hesaplanan vergi mükellef tarafından yıl içerisinde ödenmiş vergiden az ise aradaki fark mükellefe iade edilir.

Brezilya'da ücretliye ait olan kişisel gelir vergisi işverenlerce kendilerine yapılan ödeme üzerinden kaynakta kesinti yapılarak gerçekleştirilmekte, stopaj yoluyla hesaplanan vergi ise işveren tarafından takip eden ayın son gününe kadar vergi idaresine ödenmektedir. Vergilendirme dönemi sonunda vergiye tabi geliri 28.559,70 BRL'yi aşan ücret geliri sahiplerinin beyanname verme zorunluluğu bulunmaktadır. Bu tutarı aşmayanlar için ise beyanname verilmesi mükellefin tercihine bırakılmıştır.

2.2.3.3. Futbolcuların Elde Ettiği Gelirlerin Vergilendirilmesi

Futbol ülkesi Brezilya'da sporculara ait özel bir mevzuat bulunmasına rağmen sporcuların (futbolcuların) elde ettiği gelirlerin vergilendirilmesine ilişkin farklı bir uygulama bulunmamaktadır. Başka bir ifadeyle futbolcuların elde ettiği gelirler geçerli olan gelir vergisi kanunu hükümlerine göre vergiye tabi tutulacaktır.

Pele yasası olarak bilinen 24 Mart 1998 tarihli 9615 sayılı Kanun ile spor, sporcu ve spor kuruluşlarına ilişkin temel prensipler açıklanmış, sporcu ve spor kuruluşlarının hakları, yetkileri ve ihlaller durumunda uygulanacak yaptırımlar gibi konular kanun kapsamında yer almıştır. Ancak kanunda vergilendirmeye ilişkin bir hüküm yer almamaktadır.

9615 sayılı Kanun'da sporcu ve spor kuruluşu arasında özel bir iş sözleşmesinin yapılması ile her iki tarafa da yükümlülükler getirilmiştir. İlgili kanunun 31. maddesine

⁴⁰⁵ Ministerio de Economia Brasil, (Brezilya Ekonomi Bakanlığı) Resmi İnternet Sitesi, (<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/meu-imposto-de-renda/preenchimento/obrigatoriedade>) (21.12.2021)

göre sporcuların özel iş sözleşmelerinde yer alan ödemeler, bahşiş, avans, ödül vb adlarla sporculara yapılan ödemelerin tamamı sporcunun ücret gelirini oluşturur⁴⁰⁶.

Tablo 96. Brezilya Gelir Vergisi Tarifesi (2021)

Aylık		Yıllık	
Matrah (BRL)	Oran	Matrah (BRL)	Oran
1.903,98'e kadar	%0	22.847,76'ya kadar	%0
1.903,99'dan 2.826,65'e kadar	%7,5	22.847,77'den 33.919,80'e kadar	%7,5
2.826,66'dan 3.751,05'e kadar	%15	33.919,81'den 45.012,60'a kadar	%15
3.751,06'dan 4.664,68'e kadar	%22,5	45.012,61'den 55.976,16'ya kadar	%22,5
4.664,68'den fazlası	%27,5	55.976,16'dan fazlası	%27,5

Kaynak: Ministerio de Economia Brasil, (Brezilya Ekonomi Bakanlığı) Resmi İnternet Sitesi (<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica>) (24.11.2021)

Yukarıda yer alan tabloda 2021 yılı gelirlerine uygulanmak üzere mevcut artan oranlı gelir vergisi tarifesi sunulmuştur. Vergi tarifesinde dikkati çeken durum gerek yükseklik farkının (oran) gerekse uzunluk farkının (matrah) oldukça az olduğudur.

Brezilya'da özel iş sözleşmesiyle futbol kulübünde oynayan profesyonel futbolcunun, bekar olduğu, bakmakla yükümlü olduğu kişi bulunmadığı, yıl içinde gideri olmadığı ve futbol kulübünce sözleşmeden kaynaklı yıllık kazancının brüt 6.000.000 BRL (1.000.000 Euro karşılığı) olduğu varsayımı altında hesaplanan gelir vergisi aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 97. Brezilya'da Futbolcu Gelirinin Vergilendirilmesi (BRL)

Brüt Gelir	6.000.000
Sosyal Güvenlik Katkıları ⁴⁰⁷	9.023,88 (max)
<i>Brüt Gelir x %14</i>	
Standart İndirim	16.754,34 (max)
<i>Brüt Gelir x %20</i>	
Vergilendirilebilir Gelir	5.974.221,78
<i>Brüt Gelir- (Sosyal Güvenlik Katkıları + S. İndirim)</i>	<i>6.000.000 - (9.023,88 + 16.754,34)</i>
Hesaplanan Vergi	1.632.478,64
<i>22.847,76'ya kadar % 0</i>	<i>0</i>
<i>22.847,77'den 33.919,80'e kadar (11.072,03 x % 7,5)</i>	<i>830,40</i>
<i>33.919,81'den 45.012,60'a kadar (11.092,79 x % 15)</i>	<i>1.663,91</i>
<i>45.012,61'den 55.976,16'ya kadar (10.963,55 x % 22,5)</i>	<i>2.466,79</i>
<i>55.976,16'dan fazlası (5.918.245,62 x %27,5)</i>	<i>1.627.517,54</i>
Net Ele Geçen	4.358.497,48
<i>Brüt Gelir- (Vergi+ Sosyal G. Katkıları)</i>	<i>6.000.000-(1.632.478,64 + 9.023,88)</i>

Kaynak: Brezilya'da ücret gelirlerinin vergilendirilmesine yönelik olan yasal metinlerden yararlanılarak tarafımdan oluşturulmuştur.

⁴⁰⁶ Lei No. 9615 De 24 De Março De 1998, md 31.

⁴⁰⁷ 2021 yılından itibaren uygulanmak üzere %7,5 ila %14 arasında artan oranlarla uygulanmaktadır.

Yıllık brüt geliri 6.000.000 BRL olan futbolcunun hesaplanan gelir vergisi ile kesintiler düşüldükten sonra yıllık net kazancının 4.358.497,48 BRL olacağı görülmektedir. Hesaplanan vergi, kazancının %27,3'lük kısmını oluşturmaktadır. Brezilya'da profesyonel olarak futbol oynayan futbolcular ile Avrupa'daki futbolcuların gelirlerinin vergilendirilmesi karşılaştırıldığında Avrupa'dan daha düşük oranda vergiye tabi tutuldukları açıktır.

2.2.4. Çin

2.2.4.1. Futbol Ligne Genel Bakış

Günümüz modern futbolun doğduğu ülkenin İngiltere kabul edilmesinde en büyük etken oyunun kurallarının o ülkede belirlenmesi ve oyunun yaygınlaştırılmasında aktif bir ülke olmasından kaynaklanmaktadır. Daha önceki başlıklarda da bahsedildiği gibi eski zamanlarda da futbola benzer top oyunları değişik kültürlerde oynanmaktaydı. FIFA tarafından da kabul edildiği üzere kurallar ve oynanışı ile futbola en fazla benzerlik gösteren ve tarihi belge ve kayıtlarda "Tsu-cuhu" ya da "Cuju" Çin'de oynanmaktaydı⁴⁰⁸.

Cuju kelimesinin doğrudan karşılığı tekme (cu) topu (ju) olarak geçmektedir. M.Ö 2. ve 3. yy'lara dayanan ve askeri amaçla oynanmaya başlayan oyun 1800 yıl boyunca Çin kültürünün bir parçası haline gelmiştir. Tüyle doldurulmuş deri bir top ile belirlenmiş saha üzerinde karşılıklı iki takımın el kullanmaksızın topu bambudan yapılmış kaleler arasından geçirmeyi amaçlayan Cuju tarihsel süreçler içerisinde farklı biçimlerde oynanmıştır. Örneğin topun havada tutulmaya çalışılması seyirciler açısından görsel bir şölene dönüşürken oyuncular açısından ise fiziksel güçten ziyade becerinin ön planda tutulmasını sağlamıştır. Güney Song Hanedanlığı'nda (1127-1279) cuju liglerinin oluşturulması ve oyuncuların takımlar arası transfer olabilmesi bu oyunun zirve yaptığı dönemler olarak görülmektedir⁴⁰⁹. Cuju'ya olan ilgisizlik ve sonraki hanedanlıklarca takım sporlarının yıkıcı unsuları sebebiyle oyunun popülerliği azalmış, nitekim son noktayı 1644 yılında Qing Hanedanlığı koymuştur. Bu dönemde

⁴⁰⁸ WEB_ 54, <http://web.archive.org/web/20070701210540/http://www.fifa.com/classicfootball/history/game/historygame2.html> (13.02.2022)

⁴⁰⁹ Chris Stride ve Layne Vandenberg, "The art of face-saving and culture-changing: sculpting Chinese football's past, present and future", *Sport in Society*, 2018, s.6.

Cuju yasaklanmış ve yasalara uymayanların ayaklarının kesilerek cezalandırılacağı belirtilmiştir⁴¹⁰.

Modern futbol Çin’de 19. yy sonlarında ülkede bulunan yabancı işçiler ve misyonerlerin etkisiyle yayılmaya başlamıştır. 1907 yılında Şhangay’da İngiliz işçilerin lig oluşturduğu ve doğu kıyısı boyunca göçmenlerin benzer girişimlerde buldukları görülmektedir. Yerli halkın bu sporu benimsemesi zaman almış olsa da 1924 yılında Çin Futbol Federasyonu oluşturulmuş ve Federasyon 1931 yılında FIFA’ya üye olmuştur. 1937-1946 yılları arasında gerçekleşen Çin-Japonya savaşı, devamında 1949 yılında tek partili komünist devletin kurulması ve rejimin uyguladığı politikalar ve FIFA’nın Tayvan’ı tanıması gibi nedenlerle uzunca bir sürede uluslar arası olarak futbol gelişimini sağlayamamıştır. Çin’in devasa boyutu ve içinde bulunulan sosyal kargaşa nedeniyle yerli futbol rekabetçi anlayıştan uzak, 1950’lilerde devlet tarafından organize edilen lig çerçevesinde yürütülmeye çalışılmıştır. Lig sendika, donanma gibi devlet kurumlarının çıkardığı takımlardan oluşturulmaktaydı. 1980’li yıllarda lige fabrika kulüplerinin katılımına izin verilerek rekabetçi yapı oluşturulmaya çalışılsa da 1994 yılında Jia-A Ligi oluşturulana kadar futbol yavaş bir gelişim izlemiştir⁴¹¹.

Tablo 98. Çin Futbol Lig Sistemi

Seviye	Lig Adı
1	Çin Süper Ligi
2	Çin 1. Ligi
3	Çin 2. Ligi
	A Grubu B Grubu C Grubu
4	Çin Amatör Futbol Ligleri

Kaynak: WEB_55, https://tr.wikipedia.org/wiki/%C3%87in_futbolunda_lig_sistemi (16.02.2022)

Çin futbol ligi sisteminde yer alan ligler Çin Futbol Federasyonu’nca organize edilmektedir. Yukarıda yer alan tabloda en üst seviye lig Çin Süper Ligi’dir. Süper Lig, 1. Lig ve 2. Lig profesyonel, diğer alt ligler (il, ilçe, kasaba ligleri gibi) amatör olarak belirlenmiştir. Profesyonel ligler arasında kulüplerin düşmesi veya yükselmesi söz konusu iken amatör liglerde her lige ait farklı düşme ve yükselme kuralları mevcuttur.

Tablo 99. Çin’de Profesyonel Liglere İlişkin İstatistikler (2021)

Ligin Adı	Kulüp Sayısı	Futbolcu Sayısı	Değeri
Çin Süper Ligi	18	592	164,91 milyon Euro
Çin 1. Ligi	18	540	40,53 milyon Euro
Çin 2. Ligi	24	693	19,12 milyon Euro

Kaynak: Transfermarkt, Sezona Göre Ulusal Ligler ve Kupa Müsabakaları (Çin)

<https://www.transfermarkt.com.tr/wettbewerb/national/wettbewerb/34> (16.02.2022)

⁴¹⁰ David Goldblatt, *The Ball is Round: A Global History of Football*, Penguin Books, London, 2007, s. 6.

⁴¹¹ Stride ve Vandenberg, a.g.m., s. 6-7.

Tabloda Çin'in en üst seviye ligi olan Süper Lig'in değeri 164,91 milyon Euro olarak görülmektedir. Bu değer pek çok Avrupa ülkesinin sahip olduğu liglerin değerinden düşük gözükmektedir. Bu durum sosyal kargaşanın etkisiyle Çin'de futbol kültürünün henüz yerleşemediğini göstermektedir. Siyasi ve ekonomik durumla birlikte kısıtlamaların (kadroda yabancı oyuncu sayısı ve transferler için harcama limitleri) varlığı futbolun gelişimi ve değerinin artışı açısından engel teşkil ettiğini söylemek yanlış olmayacaktır.

Tablo 100. Süper Lig'de Yer Alan Takımların Marka Değerleri (Euro) (2021)

Takım	Piyasa Değeri
Shanghai Port	32,90 milyon
Shandong Taishan	16,73 milyon
Wuhan Three Towns	15,65 milyon
Shenzhen FC	15,03 milyon
Shanghai Shenhua	11,20 milyon
Changchun Yatai	9,25 milyon
Beijing Guoan	7,58 milyon
Guangzhou City	6,93 milyon
Guangzhou FC	6,85 milyon
Henan Songshan Longmen	6,43 milyon
Hebei FC	5,75 milyon
Chengdu Rongcheng	5,06 milyon
Cangzhou Mighty Lions	4,68 milyon
Zhejiang FC	4,61 milyon
Wuhan FC	4,45 milyon
Chongqing Liangjiang Athletic	3,86 milyon
Meizhou Hakka	3,56 milyon
Tianjin Jinmen Tiger	2,63 milyon
Toplam	156,61 milyon

Kaynak: Transfermarkt, Super League 2021, <https://www.transfermarkt.com.tr/chinese-super-league/startseite/wettbewerb/CSL> (16.02.2022)

Çin Süper Ligi'nde yer alan takımlar ve takımların piyasa değerleri yukarıdaki tabloda sunulmuştur. Piyasa değeri açısından açık ara önde olan takım Shanghai Port gibi gözükse de takımın piyasa değerinin yarısından fazlasını Brezilyalı Oscar dos Santos oluşturmaktadır. Futbolcunun bugünkü piyasa değeri 18 milyon Euro'dur. Başka bir açıdan ifade edilebilir ki ligde yer alan futbolcuların piyasa değerleri oldukça düşüktür. Federasyonun futbolun ve özellikle altyapının gelişmesi adına almış olduğu kararların tablodaki değerlerin oluşmasında etkili olduğu söylenebilir.

2.2.4.2. Vergi Sistemine Genel Bakış

Çin Halk Cumhuriyeti oldukça geniş sınırlara sahip bir ülkedir. Çin; 23 il, doğrudan kontrol altında olan 4 belediye, 5 özerk bölge ile Hong Kong ve Macau olmak üzere iki özel idari bölgeden oluşmaktadır. Çin’de vergilendirme rejimi açısından birçok mali reform gerçekleşmiştir. Mevcut vergi sisteminin kapsamı 1994 yılında gerçekleştirilen reformun üzerinde uygulandığı görülmektedir⁴¹². Çin’de günümüzde 18 adet vergi uygulanmaktadır. Bunların başlıcaları gelir üzerinden gelir vergisi ve kurumlar vergisi, harcamalar üzerinden KDV, tüketim vergisi, gümrük vergisi, damga vergisi ve servet üzerinden emlak vergisi, tapu vergisi, araç ve gemi vergisidir⁴¹³.

1994 yılında gerçekleştirilen reform ile daha önceki dönemlerdeki vergilerin tahsisi yeniden sınıflandırılmıştır. Buna göre⁴¹⁴;

- *Merkezi vergiler*; ulusun çıkarlarını gözeten ve makroekonomik göstergeleri etkileyebilecek vergilerdir. Bunlar; damga vergisi, tapu vergisi, emlak vergisi, gümrük vergisi, ithalde alınan KDV ve tüketim vergileridir.

- *Yerel vergiler*; yerel idarece tahsilâtının yapılması uygun olan vergiler yerel vergilerdir. Bunlar; merkezi ve paylaşılan vergiler dışında kalan vergiler, sosyal güvenlik primleri, iş devir vergisi, gayrimenkul işlemlerden kaynaklanan damga vergisidir.

- *Paylaşılan vergiler*; merkezi ve yerel hükümetler arasında paylaşılan ekonomik kalkınmayla ilgili olan vergilerdir. Bunlar (merkezi hükümet payı, yerel hükümet payı); KDV (%75-%25), kurumlar vergisi (%60-%40), gelir vergisidir (%60-%40).

Çin Halk Cumhuriyeti Kişisel Gelir Vergisi Kanunu’nun 1. maddesinde göre Çin’de ikamet eden gerçek kişiler veya Çin’de ikamet etmemesine rağmen bir vergi yılı içinde 183 gün veya daha fazla bulunanlar tam mükellef kabul edilmektedir. Tam mükellef kişilerin Çin’de veya Çin dışında elde ettikleri gelirlerin tamamı gelir vergisine tabi olacaktır. Diğer yandan Çin’de ikamet etmeyenler ve bir vergi yılında

⁴¹² Yiğit Yılmaz, “Çin’in Gelişen Ekonomisi ve Vergi Sistemi”, *Vergi Raporu*, 246, Mart 2020, s. 46.

⁴¹³ Ahmet Tekin ve İbrahim Cihan Demirkol, “Çin Halk Cumhuriyeti Vergi Sistemi”, *Vergi Sistemleri: Seçilmiş Ülke Örnekleri*, (Editörler: Ahmet Tekin, Ersin Nail Sağdıç), IJOPEC Publication, London, 2020, s. 140.

⁴¹⁴ John Brondolo ve Zhiyong Zang, “Tax Administration Reform in China: Achievements, Challenges and Reform Priorities”, *IMF Working Paper 16/68*, Mart 2016, s. 10.

Çin'de 183 günden az bulunan gerçek kişiler dar mükelleftir ve bu kimseler yalnızca ülke içinde elde ettiği gelirler sebebiyle gelir vergisine tabi olacaklardır.

İkametgâhı Çin'de bulunmayan ve bir vergi yılında 90 günden az kalan kimselere yabancı işverenlerce ödenen ücret gelir vergisine tabi tutulmamaktadır. Bu kimseler gelir vergisinden muaftırlar. Ayrıca 2019 yılından itibaren ikametgâhı Çin'de bulunan ancak vatandaşlığı bulunmayan kimseler takip eden altı yıl boyunca her bir yılda 183 gün veya daha fazla Çin'de ikamet etmişler ve durumu vergi formlarında belirtmişlerse bu kimselerin yalnızca Çin kaynaklı gelirleri vergiye tabi tutulmaktadır. Takip eden yedinci yıldan itibaren dünya çapındaki gelirleri gelir vergisine tabi tutulacaktır⁴¹⁵.

Kanununun 2. maddesinde gelir vergisine tabi olacak gelirin unsurları sıralanmıştır. Buna göre;

- Maaş ve ücretler (istihdam geliri),
- Kişisel hizmetlerden kaynaklı gelirler (serbest meslek kazancı),
- Yazarlık ücreti ve telif haklarından kaynaklı gelirler,
- Ticari faaliyetten elde edilen gelir (ticari kazanç),
- Faiz, temettü ve kar dağıtımları (menkul sermaye iradı),
- Varlıkların kiralanmasından elde edilen gelirler (gayrimenkul sermaye iradı),
- Varlıkların devrinden elde edilen gelir (değer artış kazançları),
- Diğer gelirlerdir (arızı kazanç).

Yukarıda sayılan ilk dört gelir unsuru kapsamlı gelir olarak tanımlanmakta ve bu gelirler toplam gelir vergisi hesaplaması yapılırken birleştirilmektedir. Bunlar dışında kalanlar aylık veya işlem bazında ayrı ayrı gelir vergisine tabi tutulmaktadır. Yerleşik olmayanlar ise 9 ayrı kategoride aylık veya işlem bazında vergilendirilmektedir⁴¹⁶.

İlgili kanununun 4. maddesinde gelir vergisine tabi olmayacak gelirler belirtilmiştir. Buna göre vergiden istisna edilmiş gelirler şunlardır;

- Bilim, eğitim, teknoloji, kültür vb alanlardaki başarılar için verilen ödüller,
- Devlet tarafından ihraç edilen tahvillere ödenen faizler,

⁴¹⁵ WEB_56, <https://taxsummaries.pwc.com/peoples-republic-of-china/individual/residence> (21.02.2022)

⁴¹⁶ Çin Halk Cumhuriyeti Kişisel Gelir Vergisi Kanunu, md 2.

- Devlet tarafından sağlanan sübvansiyonlar,
- Refah yardımları,
- Sigorta tazminatı,
- Ordu personel için askeri kıdem tazminatı,
- Devletçe belirlenen hükümlere göre işçilere ödenen kıdem tazminatı, emekli maaşı, emekli ve gazilere yapılan yardımlar.

İstihdam geliri; hizmet karşılığında işverenlerce çalışana verilen ayni ve nakdi ödemeler ile menfaatleri kapsar. Maaş, ödül, ikramiye, hizmet ödenekleri, ayni yardımlar (konut, araç tahsisi) ve ekonomik fayda sağlayan tüm ödemeler çalışanın geliri kabul edilir. Bunlarla birlikte çalışanın iş ile ilgili yaptığı giderlerin faturalandırılmak ve orantılı olmak suretiyle işverence çalışana geri ödenmesi durumunda yapılan ödeme ücret geliri olarak değerlendirilmemekte ve vergilendirilmemektedir⁴¹⁷.

Çalışana ait kişisel gelir vergisi işverence kaynakta kesinti yapılmak suretiyle gerçekleştirilmektedir. İşveren vergi sorumlusu sıfatıyla vergiyi tam olarak kesmek ve vergi dairesine yatırmak zorunda olduğu gibi vergi mükellefine de kesilen ve ödenen vergi ve benzeri unsurları bildirmek zorundadır⁴¹⁸. İşveren kesilen gelir vergisini takip eden ayın 15. gününe kadar stopaj beyannamesi ile beyan etmek ve ödemek zorundadır⁴¹⁹.

Çin Gelir Vergisi Kanunu'nun 10. maddesine göre aşağıdaki sayılan hallerde mükellefin yıllık beyanname vermesi gerekmektedir.

- Mükellefin kapsamlı gelir elde etmesi halinde (indirimler sonrası aşan kısım varsa),
- Stopaja maruz kalmamış vergilendirilebilir geliri varsa,
- Vergi sorumlusunun stopaja ilişkin vergisel yükümlülüklerini yerine getirmemesi veya eksik getirmesi halinde,
- Mükellefin yurt dışında bir geliri varsa,
- Ülkenin terk edilmesi halinde,

⁴¹⁷ WEB_57, <https://taxsummaries.pwc.com/peoples-republic-of-china/individual/income-determination> (21.02.2022)

⁴¹⁸ Çin Halk Cumhuriyeti Kişisel Gelir Vergisi Kanunu, md 10.

⁴¹⁹ Çin Halk Cumhuriyeti Kişisel Gelir Vergisi Kanunu, md 14.

- Yerleşik olmayan kişinin iki veya daha fazla kaynaktan maaş aldığı durumda,
- Danıştayca belirlenen diğer hallerde beyanname vermesi gerekmektedir.

Yukarıda sayılan haller göz önüne alındığında istihdam geliri elde eden mükellef indirim ve kesintiler sonrası yıllık kapsamlı geliri 60.000 Çin Yuanı'nı (CNY) aşıyorsa vergi dönemini takip eden 1 Mart- 30 Haziran arasında yıllık gelir vergisi beyanamesi vermek zorundadır⁴²⁰.

Mükellefin yararlandığı ve yararlanabileceği indirimler şunlardır;

- *Standart temel indirim*; 1 Ocak 2019 itibariyle tutar aylık 5.000 CNY olarak uygulanmaktadır. Yıllık tutar 60.000 CNY olup beyan sınırı (eşik) bu tutara göre belirlenmektedir.

- *Özel indirimler*; Çin sosyal güvenlik prim katkıları (temel sağlık sigortası, temel emeklilik sigortası, işsizlik sigortası) ve yasal konut fonuna yapılan katkılar indirim konusu yapılabilmektedir.

- *Diğer özel indirimler*; çocuklar için eğitim harcamaları (ayda çocuk başına max 1.000 CNY), sürekli eğitim harcaması (nitelikli sürekli eğitimin⁴²¹ türüne bağlı olarak değişebilmektedir. Max. tutar ayda 400 CNY veya yılda 3.600 CNY), ipotek faizi (ayda 1.000 CNY), kira gideri (büyük şehirlerde ayda 1.200 CNY, nüfusu 1 milyondan az olanlar şehirlerde ayda 800 CNY, nüfusu 1 milyondan fazla olan şehirlerde ayda 1.000 CNY), ciddi rahatsızlıklar için yapılan sağlık harcamaları (yılda max 80.000 CNY ile sınırlıdır. Mükellef yıllık gelir vergisi beyanamesi verdiğiğinde bu gider kalemini belirtebilmektedir), bakmakla yükümlü olunan kişi indirimi (vergi mükellefinin durumuna bağlı olarak ayda max 2.000 CNY'ye kadar) ve diğer özel indirimleri kapsamaktadır.

Vergilendirilebilir gelir standart temel indirim, özel indirim ve diğer özel indirimler gerçekleştirildikten sonra belirlenmektedir. Vergilendirilebilir gelire artan oranlı tarife uygunmakta (Çin vergi sistemi içerisinde gelir unsurlarına bağlı olarak farklı tarifeler yer almaktadır. Çalışmada artan oranlı tarifeden kasıt kapsamlı gelirlere uygulanan tarife olacaktır.) ve hesaplanan vergiye ulaşılmaktadır. Sonrasında yıl içinde gerçekleşmiş stopajlar mahsup edilerek iade/ödenecek vergi bulunmaktadır.

⁴²⁰ KPMG, "Thinking Beyond Borders for China", <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2021/05/china-thinking-beyond-borders.html> (16.12.2021).

⁴²¹ Bilgi, beceri ve yeterlilikleri arttırmak amacıyla alınan eğitimlerdir.

2.2.4.3. Futbolcuların Elde Ettiği Gelirlerin Vergilendirilmesi

Futbol tarihi açısından Çin'in önemli bir yeri olmasına rağmen sosyal kargaşanın varlığı, siyasi ve iktisadi anlayışlar sebebiyle Çin'de futbolun gelişimi oldukça yavaş ilerlemiştir. Uluslar arası arena da futbol desteklenmişse de ulusal anlamda futbola yatırımın 2015 yılında arttığı görülmektedir. Özellikle bu yıldan sonra ülke liginde yer alan futbolcu sayılarında artışın yanı sıra bu futbolculara astronomik seviyede bonservis ve maaş ödemeleri yapılmaya başlandığı görülmektedir. 2016/2017 sezonunda Oscar 60.000.000 Euro, Hulk 55.800.000 Euro, 15/16 sezonda Alex Teixeira 50.000.000 Euro ve Jackson Martinez 42.000.000 Euro bonservis bedelleriyle Çin Ligi'nde yer alan takımlara transfer olmuşlardır⁴²². Çin Futbol Federasyonu yapılan transfer harcamalarının boyutunu dikkate alarak 2017 yılında bir takım önlemler almaya karar vermiştir. Bu önlemler şunlardır⁴²³;

- Yabancı oyuncuların transferinde oyuncu başına 45 milyon CNY (6,25 milyon Euro), yerli oyuncuların transferinde oyuncu başına 20 milyon CNY'den (2,75 milyon Euro) fazla ödeme yapılması durumunda yapılan tutar kadar bir vergi ödenmesi gerekmektedir.

- Çinli genç futbolculara yatırım yapılması ve altyapıya kaynak yaratılması açısından kulüpler yaptığı toplam harcamaların en az %15'ini altyapılarına harcamaları ve yukarıda belirtilen transfer harcama limitlerinin altında gerçekleşecek transferler için yapılan harcamaların "Gençlik Antrenman Hesabı" adı altında bir fona aynı tutarda aktarmaları gerekmektedir. Bunlarla birlikte maç günü kadrosunda 23 yaş altı oyuncu sayısı kadar yabancı oyuncu bulundurulabilir.

- Takımların kadrolarında bulundurabileceği yabancı futbolcu sayısı 5'ten 4'e düşürülecektir.

Alınan bu tedbirlerle CSL'de yer alan yabancı oyuncu sayısı düşürülmüş ve futbolculara yapılan ödemelere sınır getirilmeye çalışılmıştır.

Çalışmamızda futbolcuların profesyonel futbolcu sözleşmelerine bağlı olarak almış oldukları ücretler üzerinde durulduğundan Çin'de uygulanan yukarıdaki

⁴²² Transfermarkt, En Yüksek Transfer Rakamları (Çin), www.transfermarkt.com.tr/chinese-super-league/transferrekorde/wettbewerb/CSL (21.02.2022)

⁴²³ Joshua I. Newman, Hanhan Xue ve Haozhou Pu, "A Back-Pass to Mao? Regulating (Post-) Post-Socialist Football in China" Chinese Football Dream, (Editör: Jonathan Sullivan) Chinese Soccer Observatory, 2. 47. ss. 43-48.

tedbirlerin etkilerine değinilmeyecektir. Ancak belirtilmelidir ki yabancı oyuncular açısından bir dönem “Çin Rüyası” olarak da anılan süreç sona yaklaşmak üzeredir.

Çin’de profesyonel olarak faaliyet gösteren futbolcuların kulübe bağlılığı ve hizmeti karşılığında kendisine ödeme yapıldığından hareketle, futbolcuların elde etmiş oldukları bu gelirlerin istihdamdan kaynaklı gelir (ücret) olduğu görülmektedir. Bir önceki başlıkta da belirtildiği gibi ücretlilere yapılan ödemeler esnasında stopaj yapılarak gelir vergisi kesintisi yapılmaktadır. Yıllık kazanç 60.000 CNY’nin üzerinde olduğu durumda beyanname verilmesi gerekmektedir.

Tablo 101. Çin Gelir Vergisi Tarifesi (2021)

Yıllık	
Matrah (CNY)	Oran
36.000’e kadar	%3
36.000’den 144.000’e kadar	%10
144.000’den 300.000’e kadar	%20
300.000’den 420.000’e kadar	%25
420.000’den 660.000’e kadar	%30
660.000’den 960.000’e kadar	%35
960.000’den fazlası	%45

Kaynak: WEB_58, <https://taxsummaries.pwc.com/peoples-republic-of-china/individual/taxes-on-personal-income> (16.02.2022)

Yukarıda yer alan tabloda ücret gelirlerine (kapsamlı gelir) uygulanacak yıllık gelir vergisi tarifesi verilmiştir. Matrah, indirim ve giderler düşüldükten sonraki kalan vergilendirilebilir geliri ifade etmektedir.

Çin’in Guangdong Eyaleti’nin başkenti Guangzhou’da ikamet ettiği, bekâr olduğu ve çocuğunun olmadığı, brüt yıllık kazancının 1 milyon Euro (7.510.000 CNY⁴²⁴) ve giderinin bulunmadığı varsayımı altında bir futbolcunun ödeyeceği gelir vergisi hesaplanmıştır.

⁴²⁴ 2021 yılı ortalama 1 Euro=7,51 olarak hesaplanmıştır.

Tablo 102. Çin’de Futbolcu Gelirlerinin Vergilendirilmesi (CNY)

Brüt Gelir	7.510.000
Sosyal Güvenlik Katkıları	82.592
<i>Sağlık Sigortası(%2)</i>	<i>(max. 33.786) 150.200</i>
<i>Emeklilik Sigortası (%8)</i>	<i>(max. 33.786) 600.800</i>
<i>İşsizlik Sigortası (%0,2)</i>	<i>15.020</i>
Standart Temel İndirim	60.000
Vergilendirilebilir Gelir	7.367.408
<i>Brüt Gelir- İndirimler</i>	<i>7.510.000 – 142.592</i>
Hesaplanan Vergi	3.133.413
<i>36.000’e kadar %3</i>	<i>1.080</i>
<i>36.000’den 144.000’e kadar %10</i>	<i>10.800</i>
<i>144.000’den 300.000’e kadar %20</i>	<i>31.200</i>
<i>300.000’den 420.000’e kadar %25</i>	<i>30.000</i>
<i>420.000’den 660.000’e kadar %30</i>	<i>72.000</i>
<i>660.000’den 960.000’e kadar %35</i>	<i>105.000</i>
<i>960.000’den fazlası %45</i>	<i>2.883.333</i>
Net Ele Geçen	4.293.995
<i>Brüt Gelir- (Vergi+ Sosyal G. Katkıları)</i>	<i>7510000- (3.133.413+82.592)</i>

Kaynak: Çin’de ücret gelirlerinin vergilendirilmesine yönelik olan yasal metinlerden yararlanılarak tarafımdan oluşturulmuştur.

Futbolcunun vergilendirilebilir geliri sosyal güvenlik katkı paylarından kaynaklı kesintileri ile standart indirim toplamı sonrası 7.367.408 CNY olarak bulunmuştur. Artan oranlı vergi tarifesiyle hesaplanan gelir vergisi 3.133.413 CNY’dir. Sosyal güvenlik katkı payları ile hesaplanan vergi toplamı kesintiler toplamı olacağından futbolcunun eline geçecek net tutar 4.293.995 CNY olup, yaklaşık %57’si vergi vb mali yükümlülükleri oluşturmaktadır.

2.2.5. Hindistan

2.2.5.1. Futbol Ligine Genel Bakış

Hindistan’ın futbolla tanışması 19.yy sonlarına doğru İngiliz askerleri aracılığıyla olmuştur. Batı Bengal eyaletinin bugünkü başkentinde kurulan ve adını buradan alan “Calcutta FC” 1872 yılında oluşturulmuştur. Ancak 1894’e kadar kulübün oyunu tam anlamıyla futbolu yansıtmamaktadır. Bu bağlamda resmi olarak kurulan ilk kulüp 1889 yılında “Mohun Bagan Athletic Club” olarak kabul edilmektedir. İlgili dönem de birçok İngiliz ve Hintli kulüpler kurulmuştur. 1893 yılında kurulan Hindistan Futbol Federasyonu’nca (IFA) bir takım organizasyonlar gerçekleştirilmiştir (1920’ye kadar Federasyon’da Hintli bulunmamaktaydı). IFA Shield en önemli organizasyon olmakla birlikte İngiliz takımları 1911 yılına kadar her turnavayı kazanmışlar, ancak bu yılda turnuvayı kazanan Mohun Bagan Athletic Club olmuş ve Hint futbol tarihine “ölümsüz onbir” olarak adlarını yazdırmışlardır. 1937 yılına gelindiğinde 6 bölgedeki

futbol federasyonunun bir araya gelmesiyle Tüm Hindistan Futbol Federasyonu (AIFA) oluşturulmuştur.

Hindistan'da futbolun zirvede olduğu dönem 1948 ila 1970 yılları arasında gerçekleşmiştir. Modern Hint futbolunun öncüsü olarak kabul edilen Syed Abdul Rahim (1950-1963) bu döneme damgasını vurmuştur. 1948 yılında Londra Olimpiyatları'na katılan takım 1950 yılında düzenlenecek Dünya Kupası'na davet edilmiş, ancak turnuvaya katılamamıştır. 1951 yılında gerçekleşen Asya Oyunları'nı kazanmış, 1956 Melbourne Olimpiyatları'nda ilk dörde kalmış, 1962'de Asya Oyunları'nda altın madalya kazanmış, 1964 Asya Kupasında ikincilik elde etmiştir. 1970 yılında Asya Oyunları'nda üçüncülük elde eden ülkenin futbol altın çağı kapanmıştır⁴²⁵.

Ulusal anlamda futbolun yeniden canlanması 1996 yılında kurulan I-Ligi ile başlamıştır. Ancak futbol Hindistan'da gerekli ilgiyi görememiştir. Lig yapısı 2007 yılında yeniden düzenlenmiş, 2014 yılında AIFA'ca yönetilen Hindistan Süper Ligi (ISL) başlamıştır.

Tablo 103. Hindistan Futbol Lig Sistemi

Seviye	Lig Adı
1	Hindistan Süper Ligi (ISL)
2	I – Ligi 1. Ligi
3	I – Ligi 2. Ligi
4-10	Kalküta Futbol Ligi
	Diğer Eyalet Ligleri

Kaynak: Transfermarkt, Sezona Göre Ulusal Ligler ve Kupa Müsabakaları (Hindistan) www.transfermarkt.com.tr/wettbewerb/national/wettbewerb/67 (16.02.2022)

Yukarıda yer alan tabloda günümüzdeki Hindistan Erkek Futbol Ligi sistemi verilmiştir. Sistem yıllar içerisinde birçok değişikliğe uğramıştır. Bugün en üst seviye lig ISL'dir. ISL, AIFA ve ticari ortaklarınca organize edilmekte olup Kasım'dan Mart'a kadar 6 ay sürmektedir. Ligde en fazla puan toplayan dört takım arasında playoff düzenlenmektedir. Diğer profesyonel Lig I- Ligi 2 kademedir oluşur. Bu ligler arasında yükselme, düşme ve mevcut kulüpler ligleri oluşturmaktadır. 4. seviye lig Kalküta (Eyalet) Futbol Ligi'dir. Lig IFA tarafından düzenlenmektedir. Bu lig 7 seviye alt ligden oluşmaktadır. AIFA'ya bağlı olan 36 eyalet futbol federasyonu daha bulunmakta ve bunlar kendi içerisinde lig organize edebilmektedirler.

⁴²⁵ Tüm Hindistan Futbol Federasyonu Resmi İnternet sitesi, <https://www.the-aiff.com/history> (22.01.2022)

Tablo 104. Hindistan’da Profesyonel Liglere İlişkin İstatistikler (2021)

Ligin Adı	Kulüp Sayısı	Futbolcu Sayısı	Değeri
ISL	11	333	46,65 milyon Euro
I – Ligi 1. Ligi	13	478	25,98 milyon Euro
I – Ligi 2. Ligi	17	590	-

Kaynak: Transfermarkt, Sezona Göre Ulusal Ligler ve Kupa Müsabakaları (Hindistan) www.transfermarkt.com.tr/wettbewerbe/national/wettbewerbe/67 (16.02.2022)

Yukarıda yer alan tabloda Hindistan’da yer alan erkekler profesyonel futbol liglerine ilişkin istatistikler sunulmuştur. Görülmektedir ki en üst seviye futbol ligi olan ISL’de 11 kulüp yer almakta ve bu kulüplerin toplam piyasa değeri 46,65 milyon Euro’ya ulaşmaktadır. Futbol’a olan ilginin ülkede popüler olan spor branşlarından kriketi geçtiği belirtilse⁴²⁶ de yukarıdaki veriler ışığında futbolun beklenen gelişimi sağlayamadığını söylemek yanlış olmayacaktır. En üst seviye lig’de yer alan futbolcuların %19,7’si (65) yabancı futbolculardan oluşması Hindistan’da futbolun henüz çekici bir hale dönüşmediğini göstermektedir.

Tablo 105. ISL’de Yer Alan Takımların Marka Değerleri (Euro) (2021)

Takım	Piyasa Değeri
Bengaluru FC	5,13 milyon
Mumbai City FC	5 milyon
ATK Mohun Bagan FC	4,98 milyon
Odisha FC	4,85 milyon
Kerala Blasters FC	4,48 milyon
Jamshedpur FC	4,08 milyon
Chennaiyin FC	3,78 milyon
Hyderabad FC	3,73 milyon
FC Goa	3,68 milyon
NorthEast United FC	3,58 milyon
SC East Bengal	3,43 milyon
Toplam	46,65 milyon

Kaynak: Transfermarkt, Indian Super League 21/22, <https://www.transfermarkt.com.tr/indian-super-league/startseite/wettbewerb/IND1> (16.02.2022)

ISL’de yer alan 11 futbol kulübüne ait piyasa değerleri tabloda sunulmuştur. Kulüpler’in piyasa değerlerinin düşük ve birbirine yakın olması kadrolarında yer alan futbolcuların piyasa değerlerine bağlıdır. Nitekim kulüp sayısının ve yabancı oyuncu sayısının azlığı sebebiyle ligin değeri oldukça düşük gözükmektedir.

⁴²⁶ Santadeep Dey, India has become a huge football market, thanks to ISL: Qatar 2022 CEO Al-Khater, <https://sportstar.thehindu.com/football/india-has-become-a-huge-football-market-isl-indian-super-league-qatar-2022-nasser-al-khater-football-news/article37826346.ece> (22.03.2022)

2.2.5.2. Vergi Sistemine Genel Bakış

Federal devlet yapısına sahip olan Hindistan’da vergilerin tahsili merkezi yönetim ve eyalet yönetimlerince gerçekleştirilmektedir. Bu ayırmda gelir vergisi, kurumlar vergisi, mal ve hizmet vergileri, gümrük vergisi ve servet vergisi merkezi hükümet tarafından; damga vergisi, arazi ve bina vergisi, mal ve hizmetler vergisi yerel hükümetlerce toplanmaktadır.

Hindistan’da gelir vergisi, gelir vergisi ve kurumlar vergisinin birleştirilmesi ile oluşturulan Gelir Vergisi Kanun’u hükümlerine göre uygulanmaktadır. Bununla birlikte ülkenin ekonomik ihtiyaçları dikkate alınarak 2019 yılında eski kanun maddelerine atıfta bulunulduğu ve tanımların genişletildiği reformlar ile Maliye Kanunu adıyla değiştirilerek uygulamaya konulmuştur⁴²⁷.

Gelir vergisi, gelir ve kazanç (vergiye tabi gelire) göre vergi mükelleflerine uygulanan bir vergidir. Vergi mükellefinin ikamet durumuna göre vergiye tabi kazanç değişecektir. Tam mükellef bütün kazançları üzerinden, dar mükellef ise yalnızca Hindistan kaynaklı gelirleri üzerinden vergilendirilecektir. Tam ve dar mükellef ayrımı ilgili kanunun 6. bölümünde belirtilmiştir. Buna göre tam mükellefler şunlardır;

- Hindistan vatandaşları ya da bölünmemiş Hindistan kökenli olanlar,
- Bir vergilendirme döneminde ayrı veya toplu olarak 182 gün veya daha fazla bulunanlar,
- İlgili vergilendirme döneminde 60 gün veya daha fazla kalanlar için önceki dört vergilendirme döneminde ayrı veya toplu olarak 365 gün veya daha fazla bulunanlar.

Yukarıda şartları sağlamayan kimseler dar mükellef olarak kabul edilmektedir. Bununla birlikte ilgili vergilendirme döneminden önceki on dönemin en az dokuzunda Hindistan’da bulunmayanların ve ilgili vergilendirme döneminden önceki yedi dönem içerisinde 729 gün veya daha az Hindistan’da bulunanların Hindistan’da ikamet etmediği kabul edilmektedir.

Kanunun 14. maddesinde vergiye tabi gelirin unsurları beş başlık altında belirtilmiştir. Bunlar;

⁴²⁷ Zeynep Arıkan, Özge Önkan, “Hindistan Vergi Sistemi”, *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 9 (3), 2020, s. 2473.

- İstihdamdan elde edilen gelirler (ücret)
- Kira gelirleri (gayrimenkul sermaye İradı)
- İş veya meslekten elde edilen kazançlar (ticari ve mesleki kazançlar)
- Sermaye kazançları (menkul sermaye iradı)
- Diğer kaynaklardan elde edilen gelirdir (şans oyunlarından elde edilen kazanç, hediyeler, emekli kimsenin vefatından sonra alınan emekli maaşı vb).

Hindistan'da gelirin kapsamı çok geniş tutulmakla birlikte münhasıran vergi dışında bırakılan kazanç ve iratlar da bulunmaktadır. Altyapı geliştirme ve Özel Ekonomik Bölgeler'in geliştirilmesi ile uğraşan işletmelerin karları, zirai kazanç ile belirli yatırım fonlarından ve devlet tahvillerinden kaynaklanan gelirler üzerinden gelir vergisi hesaplanmamaktadır.

İstihdam geliri; Bir bireyin Hindistan'da sunduğu hizmet karşılığı işverenden aldığı tüm ücret (maaş) gelir vergisine tabidir. Vergiye tabi gelir nakdi ödemeler yanında aynı ödemeleri de kapsamaktadır. Buna göre; maaş, aylık, emekli maaşı, bahşiş, prim, komisyon, avans gibi ödemeler yanında işveren tarafından çalışana sağlanan faydalar (konut tahsisi gibi) geliri oluşturmaktadır⁴²⁸.

Vergilendirilebilir gelire ulaşmak için aşağıdaki indirimlere izin verilmektedir⁴²⁹.

- Standart kesinti; 50.000 Hindistan Rupisi (INR) tutarında standart bir kesinti yapılabilmektedir.

- Genel giderler şunlardır;

- Hayır kurumlarına yapılan bağışlar,
- Çocukların eğitimi için işveren tarafından yapılan eğitim harcamaları,
- Hindistan'daki belirli programlara yapılan katkılar'ın (kişinin kendisi, eşi ve çocuğu için ödediği hayat sigortası primi, ulusal emeklilik sistemine katkı, öğrenim ücretleri, çalışan tarafından ihtiyat fonuna yapılan katkılar, konut kredisinin geri ödenmesi) 150.000 INR'lik kısmı (150.000 INR'lik sınır

⁴²⁸ Hindistan Gelir Vergisi Kanunu (1961), bölüm 17.

⁴²⁹ WEB_59, <https://taxsummaries.pwc.com/india/individual/deductions> (22.02.2022)

onaylanmış bireysel emeklilik sistemine katkılar için 50.000 INR arttırılabilmektedir),

- İşverence ulusal emeklilik sistemine yapılan katkılar (maaşın %10'u).

Hindistan'da vergilendirme dönemi 1 Nisan ile 31 Mart arasındaki 12 aylık dönem kapsamaktadır. Birkaç istisna dışında (80 yaş ve üstü olanlar ile 5000 INR'den az gelir elde edenler) vergi mükelleflerinin tamamı beyanname vermek zorundadır. Düzenli maaş elde eden kişinin kullanacağı beyanname Form 1'dir. Beyanname verme süresi mali yılı takip eden Temmuz ayının son günüdür.

İşverenlerce çalışana yapılan ödemeler üzerinden gelir vergisi kesinti yapılmaktadır. İşveren çalışanın yıllık tahmini geliri üzerinden kesinti yapacağı gelir vergisini hesaplamaktadır. Yapılan kesinti takip eden ayın 7. gününe kadar sorumlu sıfatıyla vergi dairesine yatırılmak zorundadır. Çalışan yapacağı beyan üzerine yıl içerisinde ödemiş olduğu gelir vergisini hesaplanan vergiden mahsup edebilmektedir.

Hindistan'da vergilendirilebilir gelire uygulanacak tarife artan oranlılık göstermektedir. Yeni vergilendirme rejimi ile iki farklı şekilde tarife mevcuttur. Eski tarifede dilim sayısı 4 iken, yeni vergi rejimi ile dilim sayısı 7'ye yükselmiştir. Mükellefler uygulanacak tarifeyi kendileri belirlemektedir. Ancak yeni tarifeyi seçenler için kesinti ve indirim uygulanmamaktadır⁴³⁰. Gelir vergisine ek olarak kazancı 5.000.000 INR'den fazla olanlar için ek gelir vergisi, kendine özel artan oranlı bir tarifeye hesaplanmaktadır.

2.2.5.3. Futbolcuların Elde Ettiği Gelirlerin Vergilendirilmesi

Hindistan'da spor ve sporcular hakkında kapsayıcı bir yasal düzenleme bulunmamaktadır. Dolayısıyla bu konulara ilişkin hukuki meseleler mevcut diğer kanunlar çerçevesinde gerçekleşecektir.

Futbolcuların bağlı oldukları kulüplerce kendilerine yapılan ödemeler ücret olarak kabul edilmektedir. Nitekim bu durum Sözleşmeler Kanunu'na göre gerçekleşen bir iş sözleşmesine bağlı kalınmasıyla açıklanır. Buna göre karşılıklı vaatlerle kanuna uygun yapılan sözleşmeler geçerli kabul edilir⁴³¹. Futbolcu ve futbol kulübü arasında gerçekleşen sözleşme de karşılıklı vaatlere dayanmakta futbolcunun emeğine ve futbol yeteneğine karşılık futbol kulübü bir takım ödemeler yapmayı kabul etmektedir.

⁴³⁰ WEB_60, <https://taxsummaries.pwc.com/india/individual/taxes-on-personal-income> (22.02.2022)

⁴³¹ Hindistan Sözleşmeler Kanunu (1872), md.2.

Futbolcu tarafından elde edilen gelirin vergilendirilmesi de mevcut Gelir Vergisi Kanunu'na göre yapılacağı açıktır.

Tablo 106. Hindistan Gelir Vergisi Tarifesi (2020 ve 2021)

Yıllık (Eski Vergilendirme Rejimi)		Yıllık (Yeni Vergilendirme Rejimi)	
Matrah (INR)	Oran	Matrah (INR)	Oran
250.000'e kadar	%0	250.000'e kadar	%0
250.000'den 500.000'e kadar	%5	250.000'den 500.000'e kadar	%5
500.000'den 1.000.000'a kadar	%20	500.000'den 750.000'e kadar	%10
1.000.000'den fazlası	%30	750.000'den 1.000.000'a kadar	%15
		1.000.000'dan 1.250.000'e kadar	%20
		1.250.000'den 1.500.000'e kadar	%25
		1.500.000'den fazlası	%30

Kaynak: Hindistan Gelir Vergisi Departmanı Resmi İnternet Sitesi, (<https://www.incometax.gov.in/iec/foportal/help/individual/return-applicable-1>) (16.02.2021)

Yukarıda yer alan tablo Hindistan'da uygulanmakta olan gelir vergisi tarifeleri sunulmuştur. Yeni vergilendirme rejimiyle gelir vergisinde adalet sağlanmak istendiği anlaşılmaktadır. Nitekim vergilendirilmede kullanılacak tarife mükellefin tercihine bırakılmıştır. Ancak yeni tarifeyi seçenler kanunda geçen gider ve indirimlerden faydalanamamaktadır. Kabul edilen gider ve indirimlerin sayısının az olması ve limitli olması göz önüne alındığında ve tarifeler incelendiğinde düşük ve orta seviye gelirlerin eski rejimde, yüksek gelirlilerinde yeni rejimde tercih yapmaları uygun görülmektedir.

Tablo 107. Hindistan Ek Gelir Vergisi Tarifesi (2020 ve 2021)

Yıllık	
Matrah (INR)	Oran
5.000.000 - 10.000.000 arası	%10
10.000.000 - 20.000.000 arası	%15
20.000.000 - 50.000.000 arası	%25
50.000.000'dan fazla	%37

Kaynak: Hindistan Gelir Vergisi Departmanı Resmi İnternet Sitesi, (<https://www.incometax.gov.in/iec/foportal/help/individual/return-applicable-1>) (16.02.2021)

Geliri 5.000.0000 INR'den fazla olan mükelleflere ayrıca yukarıda yer alan tarife kullanılarak ek gelir vergisi hesaplanmaktadır.

Hindistan'da yerleşmiş sayılan bekâr, çocuğu bulunmayan, herhangi bir giderinin bulunmadığı ve yıllık brüt maaşının 85.000.000 INR⁴³² olduğu var sayılan futbolcunun yeni vergilendirme rejimi kapsamında yıllık hesaplanan vergileri ve eline geçecek tutar aşağıda yer alan tabloda sunulmuştur.

⁴³² 1 Euro=85 INR olarak hesaplanmıştır.

Tablo 108. Hindistan’da Futbolcu Gelirlerinin Vergilendirilmesi (INR)

Brüt Gelir	85.000.000
İndirim, Gider ve Kesintiler	-
Vergilendirilebilir Gelir	85.000.000
Hesaplanan Gelir Vergisi	25.237.500
250.000’e kadar %0	0
250.000’dan 500.000’e kadar %5	12.500
500.000’dan 750.000’e kadar %10	25.000
750.000’dan 1.000.000’e kadar %15	37.500
1.000.000’dan 1.250.000’e kadar %20	50.000
1.250.000’dan 1.500.000’e kadar %25	62.500
1.500.000’dan fazlası %30	25.050.000
Ek Gelir Vergisi ⁴³³	25.237.500
85.000.000 x %37	31.450.000
Eğitim ve Sağlık Vergisi	2.019.00
(Hesaplanan GV + Ek GV) x %4	(25.237.500+25.237.500) x %4
Vergiler Toplamı	52.494.000
GV + Ek GV + Eğitim ve Sağlık Vergisi	25.237.500+25.237.500 +2.019.00
Net Ele Geçen	32.506.000
Brüt Gelir- (Vergiler toplamı)	85.000.000- 52.494.000

Kaynak: Hindistan’da ücret gelirlerinin vergilendirilmesine yönelik olan yasal metinlerden yararlanılarak tarafımdan oluşturulmuştur.

Yukarıda yer alan tabloda brüt yıllık geliri 85.000.000 INR olan futbolcunun hesaplanan gelir vergisi 25.237.500 INR’dir. Oyuncunun geliri 5.000.000 INR’yi aştığından ayrıca ek gelir vergisi hesaplanmıştır. Bununla birlikte vergi matrahı gelir vergisi ve ek gelir vergisi olan eğitim ve sağlık vergisi’de hesaplamaya dahil edilmiş ve brüt yıllık geliri 85.000.000 INR olan futbolcunun vergiler sonrası eline geçecek tutar 32.506.000 INR (382.423 Euro) olarak bulunmuştur. Futbolcunun gelirinin %61’i hesaplanan vergilerden oluşmaktadır. Vergi tutarının yüksek olması ek gelir vergisi uygulamasından kaynaklanmaktadır. Ek gelir vergisine girilmediği durumda marjinal vergi yükü %30’a yakın olmaktadır.

2.2.6. Katar

1871 yılında Osmanlı’nın hâkimiyeti altında olan ülke, I. Dünya Savaşı’nın yaşandığı yıllarda Osmanlı’nın bölgeden çekilmesiyle Birleşik Krallık’ın himayesine girmiştir. Katar bağımsızlığını 1971 yılında ilan etmiştir. Ülkenin yüz ölçümü 11.437 km² olup, nüfusu 2,6 milyondur. Ülke ekonomisi yer altı kaynaklarının varlığı ile yükselmiş olan Katar’da, işsizlik oranı düşük (%0,5), kişi başına düşen GSYİH’sı

⁴³³ Ek gelir vergisi, hesaplanan gelir vergisini aşamaz.

(https://www.incometaxindia.gov.in/_layouts/15/dit/mobile/viewer.aspx?path=https://www.incometaxindia.gov.in/charts++tables/tax+rates.htm&k&IsDIg=0)

yüksek (yaklaşık 68.000 dolar) olup⁴³⁴ ülke bugün dünyanın en zengin ülkeleri arasında sayılmaktadır.

2.2.6.1. Futbol Ligine Genel Bakış

Günümüzde Katar'da futbol 1960 yılında kurulan ve 1963 yılında FIFA üyeliği kabul edilen Katar Futbol Federasyonu'nca (QFA) organize edilmektedir. Katarın futbolla tanışması 1940 yılların sonlarında gerçekleşmiştir. O dönemde futbol petrol işçileri arasında oynanmaktaydı. Katar'da ilk futbol kulübü 1950 yılında kurulan Al-Najah'tır. Futbol adına yapılan ilk organizasyon İzz al-Din Turnuvası adı altında 1950 yılında Katar Petrol Şirketi tarafından düzenlenmiş, 50'li yılların sonuna doğru organizasyonun adı Pukett Kupası olarak değiştirilmiştir⁴³⁵.

1950'de Doha'da bulunan stadyum Körfez bölgesindeki ilk uygun futbol sahası haline gelmesiyle futbola ilgi artmış ve futbol hızlı bir gelişime girmiştir⁴³⁶. 1960 yılında kurulan federasyonca ilk lig 1963 yılında düzenlenerek bu stadyumda oynanmaya başlamıştır. 1973 yılında dünyaca ünlü sporcular Muhammed Ali ve Pele Doha Stadyumu'nda bulunmuş, futbola ilgi arttırmaya çalışılmıştır. Ülkede futbolun gelişimi kulüpler ve futbolculardan ziyade futbola yönelik yatırımların gerçekleştirilmesi olarak görüldüğünü söylemek yanlış olmayacaktır. Nitekim 1970'li yıllarda inşa edilen Khalifa Uluslar arası Stadyum birçok turnuvaya ev sahipliği yapmış ve yapmakta olan spor salonu haline getirilmiştir.

Katar'ın uluslar arası organizasyondaki başarıları genellikle Katar genç milli futbol takımları nezdinde gerçekleşmiştir. Katar 1988 ve 2011 yıllarında AFC Asya Kupasına ev sahipliği yapmış ve bu organizasyonda ilk kez 2019 yılında şampiyon olmuştur. 2022 yılında FIFA Dünya Kupası'na ev sahipliği yapan ülke Katar, şu zamana kadarki en fazla harcama yapılan (yaklaşık 220 milyar dolar⁴³⁷) organizasyonu gerçekleştirmesi ve Dünya Kupası'nın düzenlediği ilk arap ülkesi olması konusunda önemlidir.

⁴³⁴ Dış Ekonomik İlişkiler Kurulu, Katar Ülke Bülteni, Ekim 2017, s.2-4.

⁴³⁵ WEB_61, https://en.wikipedia.org/wiki/Football_in_Qatar (22.03.2022)

⁴³⁶ Katar Futbol Federasyonu Resmi İnternet Sitesi (<https://www.qfa.qa/football-history-in-qatar/>) (22.03.2022)

⁴³⁷ WEB_62, <https://www.dunya.com/ekonomi/devasa-yatirimlar-ve-tartismalarla-fifa-dunya-kupasi-basladi-haberi-674678> (23.11.2022)

Tablo 109. Katar Futbol Lig Sistemi

Seviye	Lig Adı
1	Katar Yıldızlar Ligi (QSL)
2	Katar 2. Ligi
3	Katar Amatör Ligi

Kaynak: Transfermarkt, Sezona Göre Ulusal Ligler ve Kupa Müsabakaları (Katar), <https://www.transfermarkt.com.tr/wettbewerbe/national/wettbewerbe/137> (22.03.2022)

Katar’da profesyonel 2 seviye lig bulunmaktadır. En üst seviye lig QSL ve bir alt seviye lig olan 2. Lig Katar Futbol Federasyonu’na organize edilmekte olup bu iki lig arasında kulüplerin düşme ve yükselmesi gerçekleştirilmektedir. Her iki lig de Eylül’de başlayıp Nisan’a kadar sürmektedir.

Tablo 110. Katar’da Profesyonel Liglere İlişkin İstatistikler (2021)

Ligin Adı	Kulüp Sayısı	Futbolcu Sayısı	Değeri
Katar Yıldızlar Ligi	12	353	161,50 milyon Euro
Katar 2. Ligi	8	-	-

Kaynak: Transfermarkt, Sezona Göre Ulusal Ligler ve Kupa Müsabakaları (Katar), <https://www.transfermarkt.com.tr/wettbewerbe/national/wettbewerbe/137> (22.03.2022)

Katar’da futbol sevilen bir spor branşı olmasına rağmen erkekler futbol lig organizasyonu açısından oldukça yeni olduğu söylenebilir. Katar’ın en üst seviye liginde yer alan 353 futbolcunun yalnızca 74’ü yabancı futbolcu’dur. Katar’ın uluslararası organizasyonlara ev sahipliği yaparak spora ve futbola ilgiyi arttırmaya çalıştığı görülmektedir.

Tablo 111. QSL’de Yer Alan Takımların Marka Değerleri (Euro) (2021)

Takım	Piyasa Değeri
Al-Rayyan SC	33,3 milyon
Al-Duhail SC	28,95 milyon
Al-Sadd SC	23,95 milyon
Al-Arabi SC	19,23 milyon
Al-Gharafa SC	15,40 milyon
Qatar SC	8,78 milyon
Al-Sailiya SC	6,90 milyon
Al-Wakrah SC	6,55 milyon
Al-Ahli SC	6,15 milyon
Al-Khor SC	4,85 milyon
Umm Salal SC	3,78 milyon
Al-Shamal SC	3,65 milyon
Toplam	161, 50 milyon

Kaynak: Transfermarkt, Qatar Stars League 21/22, <https://www.transfermarkt.com.tr/qatar-stars-league/startseite/wettbewerb/QSL> (22.03.2022)

Yukarıda yer alan tablo’da QSL’de yer alan 12 futbol kulübünün piyasa değerleri sunulmuştur. Özellikle bazı kulüplerin değerinin yüksek olması bu kulüplerde

yer alan yabancı futbolculardan kaynaklanmaktadır. Son dönemlerde yüksek bonservis bedelleriyle yabancı futbolcuların transfer edildiği görülmektedir.

2.2.6.2. Vergi Sistemine Genel Bakış

Vergilendirme açısından Katar, bazı vergilerin uygulanmadığı, uygulanan vergilerin düşük oranda tutulduğu bir ülkedir. Nitekim 2018'de yürürlüğe giren 24 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile gerçek ve tüzel kişilerin elde etmiş oldukları gelirler vergiye tabi tutulmuştur. Katar'da uygulanan vergiler gelir üzerinden, gelir vergisi ve kurumlar vergisi, harcamalar üzerinden KDV, lüks tüketim vergisi ve gümrük vergisidir. Bununla birlikte servet üzerinden emlak vergisi, veraset ve intikal vergisi ve motorlu taşıtlar vergisi uygulanmamaktadır.

Gelir vergisinin hesaplamasında gayri safi gelir dikkate alınmaktadır. Gayri safi gelir ise kanunda belirtilen toplam kazanç ve iratlardan oluşmaktadır. Bu kazanç ve iratlar şunlardır⁴³⁸;

- Katar'da gerçekleştirilen faaliyetler sonucu elde edilen gelir,
- Tamamen veya kısmen Katar'da akdedilen sözleşmelerden kaynaklanan gelir,
- Katar'da bulunan gayrimenkullerden ve bunların elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar,
- Mali piyasalarda işlem gören şirketlerin hisselerinden ve bunların elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar,
- Katar'da gerçekleştirilen doğal kaynak aramaları, çıkarılması veya işletilmesinden elde edilen gelirler.

Gelir vergisine tabi kazanç ve iratlar oldukça sınırlı tutulmuştur. Bununla birlikte Katarlı'ların ve Körfez Arap Ülkeleri İşbirliği Konseyi (KİK) üyesi ülkelerin vatandaşlarının elde ettikleri gelirler gelir vergisine tabi tutulmamaktadır.

Ayrıca aşağıda sayılan kimseler gelir vergisinden muaftırlar. Bunlar⁴³⁹;

- Bakanlıklar, kamu kurum ve kuruluşları,
- Uluslar arası kuruluşlar ve bunların şubeleri
- Dernekler, vakıflar vb özel kuruluşlar

⁴³⁸ 2018 tarihli 24 Sayılı Katar Gelir Vergisi Kanunu, md. 3.

⁴³⁹ 2018 tarihli 24 Sayılı Katar Gelir Vergisi Kanunu, md. 2.

- Maaş, ücret vb gelir elde edenler
- Vasiyet ve miras geliri elde edenler

Görüldüğü üzere bireyler üzerinden alınan gelir vergisi kapsamı oldukça daraltılmıştır. Nitekim Katar'da yerleşik sayılan kimselerin de elde ettikleri gelirler vergilendirilmemektedir. Yerleşik sayılabilmenin şartları kanunun 1. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre, daimi ikamet adresleri Katar'da bulunanlar, 12 aylık süre içinde art arda veya ayrı olması dikkate alınmaksızın 183 günden fazla ülkede bulunanlar ile ekonomik menfaatin Katar merkezli olması durumundaki kimseler yerleşik sayılmaktadır. Burada dikkat edilmesi gereken husus gelir elde edenin gerçek kişi olmasıdır. Tüzel kişiler yıllık gayri safi gelirlerinin %10'u kadar (indirimler, giderler ve zararlar düşüldükten sonra) kurumlar vergisi ödemektedirler. Ücret geliri elde edenlerden gelir vergisi hesaplanmamakla birlikte bu kimseler için sosyal sigorta kesintileri ve diğer kesintiler de uygulanmamaktadır.

Vergilendirme dönemi 12 aylık 1 takvim yılını kapsamaktadır. Mükelleflerin talebi üzerine 12 aylık özel bir vergilendirme dönemi tercih edilebilmektedir. Beyanname verme süresi dönemin bittiği tarihten itibaren 4 aydır. Verginin ödeme süresi ise beyannamenin verilip idarece kabul edildiği tarih olmaktadır. Beyanname verme ve ödeme süreleri idarenin takdirine bağlı olarak uzatılabilmektedir⁴⁴⁰.

2.2.6.3. Futbolcuların Elde Ettiği Gelirlerin Vergilendirilmesi

Bir önceki başlıkta belirtildiği üzere Katar'da elde edilen gelirlerin büyük bir bölümü verginin dışında bırakılmıştır. Özellikle ücret, maaş, ödenek vb. gelirlerin tamamı verginin dışında bırakılmakta bununla birlikte başkaca diğer kesintilerin yapılması gerekmemektedir. Anlaşılmaktadır ki sözleşmeye bağlı olarak belirlenen brüt ücret çalışana olduğu gibi aktarılacaktır.

Katar futbolcuları açısından vergi cenneti ülke konumundadır. Özellikle 2019 yılında kazanılan 2019 Asya Futbol Konfederasyonu (AFC) Asya Kupası ile futbolda ciddi bir yükselme yaşanmıştır. Nitekim yüksek transfer ücretleriyle popüler futbolcuların bu ligi tercih ettiği veya kulüplerce transfer edilmek istendiği görülmektedir. 2018/2019 sezonun da Shoya Nakajima 35 milyon bonservis bedeliyle Al-Duahil SC'ye transfer edilmiştir. 2021/2022 sezonunda Tottenham'dan Toby

⁴⁴⁰T.C. Doha Büyükelçiliği Ticaret Müşavirliği, *Katar'da Şirket Kuruluşu ve Vergi Mükellefiyeti*, Mart 2020, s.15.

Alderweireld'in (Al-Duhail SC) 13 milyon Euro'ya, Everton'dan James Rodriguez'in (Al-Rayyan SC) 8 milyon Euro'ya transferleri gerçekleşmiştir⁴⁴¹. Katar'da futbolcuları yapılacak ödemelerden herhangi bir kesinti yapılmadığından sözleşmede belirtilen ücretleri ellerine geçecek tutar olacaktır.

Katar'da gerçekleştirilen futbolcu transferlerinin yanı sıra 2010 da verilen bir kararla 2022 Dünya Kupasının bu ülkede gerçekleştirilecek olması ülkede altyapı, ulaşım ve stadyumlara yatırımların artmasına sebep olmuştur. 2010 yılındaki gelişmeyle birlikte Katar Spor Yatırımları (QSI) 2011 yılında Paris St. Germain'in hisselerini satın almış, 2012 yılında Paris St. Germain başkanı ve sahibi Nasser Al Khealifi tarafından beİN Sports kurulmuş ve spor yayıncılığına başlanılarak birçok ligin yayın hakkı satın alınmıştır⁴⁴².

2.2.7. Rusya

2.2.7.1. Futbol Ligine Genel Bakış

Rusya futbolla diğer birçok ülkede olduğu gibi İngilizler aracılığıyla tanışmıştır. Özellikle 19. yy sonlarına doğru Çarlık Rusya ile gelişen ticari ilişkiler sebebiyle St. Petersburg, Moskova ve Odessa gibi büyük sanayi ve ticaret şehirlerinde koloniler oluşmaya başlamıştır. İngilizlerin yaşam tarzları, sporla uğraşacak zamanlarının bulunması sebebiyle spor kulüpleri de İngilizler tarafından oluşturulmaya başlanmıştır. Dolayısıyla ilk futbol kulübü St. Petersburg FC 1879 yılında İngilizler tarafından kurulmuştur. Futbolun ithal bir oyun olması, yerli kesimin ilgisizliği ve ilgili olanların da İngilizler tarafından oyuna dâhil edilmemesi sebebiyle oyunun popüleritesinde artış sağlanamamıştır. Nitekim rakip takım bulunmasında yaşanan zorlukların etkisiyle Ruslar bu oyuna katılmaya başlamış ve 1897 yılında Kruzhok Liubiteley Sporta adında bir Rus futbol kulübü oluşturulmuştur⁴⁴³. İlk gösteri maçı 1893 yılında olmasına rağmen yerli takımlar arasında ilk maç 1897 yılında gerçekleşmiştir. Bu dönemde futbol kulüplerinin sayılarında artış yaşanması neticesinde 1901 yılında St. Petersburg'da ilk

⁴⁴¹Transfermarkt, En Yüksek Transfer Rakamları (Katar), <https://www.transfermarkt.com.tr/qatar-stars-league/transferrekorde/wettbewerb/QSL> (12.03.2022)

⁴⁴² Hüseyin Özkök, "KATAR Spora ve Futbola Ne KATAR?" Ağustos 2019, <https://www.futbolekonomi.com/index.php/haberler-makaleler/genel/180-hueseyin-ozkok/4675-spora-ve-futbola-qkatarq-etkisi.html> (12.03.2022)

⁴⁴³ Steven Main, "History of Russian Football: an introduction" ,1995, (<https://www.hep.lu.se/staff/smirnova/archive/rfhist.html>) (12.03.2022)

futbol ligi düzenlenmiştir. Birbirini tetikleyen bu süreçle beraber 1912 yılında Tüm Rusya Futbol Birliği kurulmuş ve aynı yıl FIFA'ya üyeliği kabul edilmiştir⁴⁴⁴.

Birinci Dünya Savaşı'nın yaşanması ardından 1917 yılında gerçekleşen Bolşevik devrimiyle futbol sekteye uğramıştır. Nitekim ülkede yaşanan iç savaş ve kıtlık dönemlerinden sonra ve Sovyet Hükümetince sporun desteklenmesi neticesiyle var olan kulüpler desteklenmiş, isimleri değiştirilmiş veya yeni kulüpler oluşturulmuştur. CSKA Moskova Kızıl Ordu tarafından, Lokomotiv Moskova demir yolu işçileri tarafından, Spartak Moskova basit işçiler ve sendika üyeleri tarafından oluşturulmuştur⁴⁴⁵. Uluslararası anlamda tanınırlık ve itibar için sporun desteklenmesi maksadıyla ilk milli maç 1924'de Türkiye ile oynanmıştır.

Tablo 112. Rusya Futbol Tarihinin Kronolojisi

Tarih	Olay
1924	Uluslar arası ilk müsabaka (Türkiye)
1928	Uluslar arası standartlarda ilk stadyumun açılışı
1934	Sovyetler Birliği Futbol Federasyonu'nun kuruluşu
1954	Sovyetler Birliği Futbol Federasyonu'nun UEFA'ya girişi
1956	Melbourne Olimpiyat Oyunları'ndaki zafer (SSCB Milli Takımı)
1960	Avrupa Şampiyonası'ndaki zafer (SSCB Milli Takımı)
1975	Avrupa Kupa Galipleri Kupası ve Süper Kupa'nın kazanılması (Dinamo Kiev)
1981	Avrupa Kupa Galipleri Kupası'nın kazanılması (Dinamo Tiflis)
1986	Avrupa Kupa Galipleri Kupası'nın kazanılması (Dinamo Kiev)
1988	Seul Olimpiyat Oyunları'ndaki zafer (SSCB Milli Takımı)
1992	Rusya Futbol Birliği'nin (RFU) kuruluşu
1996	Rus Milli Takımı dünya sıralamasında 3. sırada
2005	UEFA kupasının kazanılması (CSKA Moskova)
2008	UEFA kupasının kazanılması (Zenith) ve Şampiyonlar Ligi Final maçının Rusya'da yapılması
2010	2018 Dünya Kupasına ev sahipliği yapacak ülke olarak belirlenmesi
2014	Euro 2020'ye ev sahipliği yapacak ülkelerden biri olarak belirlenmesi
2020	2023 yılında gerçekleştirilecek Süper Kupa maçının Rusya'da gerçekleştirileceğinin belirlenmesi

Kaynak: Rusya Futbol Birliği (RFU) Resmi İnternet Sitesi, <https://rfs.ru/trophies/rfs> (12.03.2022)

Rusya'da yıllara göre futbola ilişkin önemli gelişmeler yukarıdaki tabloda sunulmuştur. Rusya'nın gerek Sovyetler döneminde gerekse sonrası dönemde uluslararası başarılar elde ettiği görülmektedir. Ancak son dönemdeki gelişmelerle Rus futbol kulüpleri ve Rus Milli Takımı FIFA ve UEFA tarafından yapılan açıklamalara göre yeni bir bildirim kadar tüm turnuvalardan men edilmiştir.

⁴⁴⁴ Rusya Futbol Birliği (RFU) Resmi İnternet Sitesi, <https://rfs.ru/trophies/rfs> (12.03.2022)

⁴⁴⁵ Marianna Hunt, "The Surprising History of Russian Football", 2018, (<https://www.themoscowtimes.com/2018/07/06/the-surprising-history-of-russian-football-a62152>) (12.03.2022)

Tablo 113. Rusya Futbol Ligi Sistemi

Seviye	Lig Adı										
1	Rusya Premier Ligi										
2	Rusya Ulusal Futbol Ligi										
3	Rusya Ulusal Futbol 2. Ligi										
	1. Grup			2. Grup			3. Grup			4. Grup	
4	Rusya Amatör Futbol Ligi										
	Kuzey Batı	Altın Çember	Merkez	Merkez (Moskova Oblastı)	Güney	Çernozye	Ural ve Batı Sibirya	Privolzhye	Uzak Doğu	Sibirya	

Kaynak: Transfermarkt, Sezona Göre Ulusal Ligler ve Kupa Müsabakaları (Rusya), <https://www.transfermarkt.com.tr/wettbewerb/national/wettbewerb/141> ve WEB_63, https://tr.wikipedia.org/wiki/Rus_futbolunda_lig_sistemi (12.03.2022)

Rusya’da futbol lig sistemi yükselme ve düşme neticesi ile veya playofflarla belirlenen kulüplerden oluşmaktadır. En üste seviye profesyonel futbol ligi Premier Lig’in yanında Ulusal Futbol Ligi ve Ulusal Futbol 2. Ligi de profesyonel olarak kabul edilir. Bir alt seviye lig olan amatör futbol ligi on adet bölgesel ligden oluşmaktadır. Amatör Lig’deki takımlar profesyonellik şartlarını sağladıklarında Ulusal futbol 2. Ligi’ne yükselmektedir. Lig sistemi tepeden aşağıya doğru piramit şeklinde bir yapılanma içerisindedir.

Tablo 114. Rusya’da Profesyonel Liglere İlişkin İstatistikler (2021)

Ligin Adı	Kulüp Sayısı	Futbolcu Sayısı	Değeri
Rusya Premier Ligi	16	391	913,73 milyon Euro
Rusya Ulusal Futbol Ligi	20	524	147,69 milyon Euro
Rusya Ulusal Futbol 2. Ligi	76	2034	206,84 milyon Euro
1. Grup	17	463	48,25 milyon Euro
2. Grup	22	554	58,60 milyon Euro
3. Grup	22	622	57,05 milyon Euro
4. Grup	15	395	42,94 milyon Euro

Kaynak: Transfermarkt, Sezona Göre Ulusal Ligler ve Kupa Müsabakaları (Rusya), <https://www.transfermarkt.com.tr/wettbewerb/national/wettbewerb/141> (12.03.2022)

Rusya’nın en üst seviye Ligi olan Premier Lig’de 16 kulüp yer almakta, bu kulüplerde 391 futbolcu bulunmaktadır. Bu futbolcuların % 27,5’si (108) yabancı futbolculardan oluşmaktadır. Lig’de yer alan kulüplerin piyasa değerleri toplamıyla Avrupa’da yer alan ligler arasında 9. sırada yer almaktadır.

2.2.7.2. Vergi Sistemine Genel Bakış

Rusya’da günümüzde yürürlükte olan vergi kanunu 1998 yılında Meclis’te kabul edilmiş, Konsey tarafından onaylanmış ve 6 Ağustos 1998’de Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

1998’de yürürlüğe giren Kanun’da 2000 yılında reform niteliğinde değişiklikler yapılmıştır. Değişiklikler sonrası 2001 yılında yürürlüğe giren kanun ile ilgili kanunun

21. bölümü (KDV), 22. bölümü (harcama ve işlem vergileri), 23. bölümü (kişisel gelir vergisi) ve 24. bölümünde (sosyal güvenlik vergileri) önemli değişiklikler yapılmıştır. Gerçekleştirilen vergi reformuyla modern, rekabetçi model bir vergi sistemi oluşturulmaya çalışılmıştır⁴⁴⁶. Örneğin kişisel gelir vergisindeki artan oranlılık yerine %13'lük tek oran uygulamasına geçilmiştir. Bununla birlikte sosyal güvenlik vergileri artık bütçe dışı fonda değil federal bütçe kapsamına alınmıştır.

Vergilendirmede kanunilik ilkesi gereği Rusya'da uygulanmakta olan vergiler kanunla yürürlüğe girmekte veya kaldırılmaktadır. Vergilendirme işlemlerinden Federal Vergi Servisi sorumludur. Aşağıda yer alan tabloda uygulanmakta olan vergiler sunulmuştur.

Tablo 115. Rusya'da Uygulanmakta Olan Vergiler ve Yükümlülükler

Federal	Bölgesel	Yerel
Kazanç Vergisi	Emlak Vergisi (Kurumsal)	Emlak Vergisi (Kişisel)
Katma Değer Vergisi	Kumar İşletmesi Vergisi	Arazi Vergisi
Gider ve Muamele Vergileri	Ulaşım Vergisi	
Kişisel Gelir Vergisi		
Maden Çıkarma Vergisi		
Devlet Resmi		
Su Vergisi		
Doğal Kaynak Kullanım Harçları		

Kaynak: Abdullah Burhan Bahçe ve Ezgi Bahçe, "Rusya Federasyonu Vergi Sistemi" *Vergi Sistemleri ve Seçilmiş Ülke Örnekleri*, Editörler: Ahmet Tekin, Ersin Nail Sağdıç, IJOPEC Publication, London, s.424-425

Kişisel gelir vergisi federal hükümet bütçesine dahil olan bir vergidir. Rusya Federasyonu Vergi Kanunu'na göre kişisel gelir vergisi gerçek kişilerden alınmakta olup yerleşik sayılanlar ile yerleşik sayılmayıp federasyon sınırları içinde gelir elde eden gerçek kişiler gelir vergisine tabi olmaktadır. Yerleşik sayılma ise bir takvim yılında en az 183 gün ülkede bulunmuş olunmasına bağlıdır⁴⁴⁷. Başka bir ifadeyle Rusya'da 183 gün ve fazla kalan kimseler yerleşik sayılarak tam mükellef kabul edilecektir.

İlgili kanunun 208. maddesinde gelir vergisine tabi olan kazanç ve iratların neler olduğu belirtilmiştir. Buna göre gelir;

- Rus kuruluşlarından alınan kar payı ve faizler ile Rus özel girişimcilerinden veya yabancı kuruluşlardan alınan faizler,

⁴⁴⁶ Alexander Pogorletskiy ve Fritz Söllner, "The Russian Tax Reform", *Intereconomics*, May/June 2002, s.156-158.

⁴⁴⁷ Rusya Federasyonu Gelir Vergisi Kanunu, 23. Bölüm, 207/1-2. Madde.

- Rus kuruluşlarından veya yabancı bir kuruluştan alınan sigorta ödemeleri,
- Rusya Federasyonu'ndaki telif hakları veya ilgili hakların kullanımından sağlanan gelir,
- Mülkün kiralanmasından veya başka bir şekilde kullanılmasından elde edilen gelirler,
- Hisse senedi ve diğer menkul kıymetler ile gayrimenkullerin satışından elde edilen gelirler,
- İstihdam veya farklı görevlerin yerine getirilmesi sonucu elde edilen gelir,
- Rus mevzuatına göre vergi mükellefleri tarafından veya yabancı bir kuruluştan alınan emekli maaşı vb ödemeler ve faydalar,
- Rusya Federasyonu'ndan Federasyon dışına veya sınırlar içinde yapılan taşımlarla ilgili olan herhangi bir taşıtın kullanımından sağlanan gelir,
- Rusya Federasyonu'nda boru hatları, elektrik iletim hatları, optik fiber veya kablosuz iletişim hatlarının (bilgisayar hatları dahil) kullanımından sağlanan gelir,
- Rusya Federasyonu'nda gerçekleştirilen faaliyetlerden sağlanan diğer gelirlerdir.

İlgili kanunun 217. maddesinde ayrıntılı olarak vergiye tabi olmayan gelirler belirtilmiştir. Vergiye tabi olmayan belli başlı gelirler ise şunlardır;

- Bazı devlet ödenekleri (işsizlik ödeneği, analık ve doğum ödenekleri gibi),
- Emekli maaşları,
- Nafakalar,
- Bilim, kültür, sanat, eğitim gibi konulara yönelik olmak üzere kuruluşlarca verilen hibeler,
- İşverenler tarafından çalışana veya aile üyelerine ödenen tazminatlar,
- İşverenlerce karşılanan tıbbi hizmet yardımları,
- Temel mesleki eğitim faaliyeti yürüten kuruluşlarda bulunan öğrenci ve öğretim üyelerine yapılan ödemeler,
- Tarım ve hayvancılıktan elde edilen gelirler,

- Veraset veya bağış yoluyla elde edilen gelirler,
- Resmi organizasyonlar dahilinde (olimpiyatlar, Avrupa ve Dünya Kupası gibi) sporculara yapılan ayni ve nakdi ödemeler,
- Yetim çocuklara yapılan eğitim harcamaları (24 yaşına kadar),
- Kuruluşlar veya özel girişimcilerce mükellefe verilen hediyeler, yarışmalarda kazanılan parasal veya parasal olmayan ödüllerdir (4.000 rubleyi aşmayan).

Gelir vergisi sisteminde yerleşik bireylerin gelirlerine uygulanacak vergi oranı %13 iken, yerleşik olmayanlar için bu oran %30 olarak uygulanmaktadır. Yukarıdaki gelirler üzerinden ayrıca yastada belirtilen bazı indirimler yapılmaktadır. Ancak indirimler yalnızca yerleşik olanlar için uygulanır. Buna göre indirim konuları şunlardır⁴⁴⁸;

- *Standart İndirim*; indirime konu tutar ve bu tutardan kimlerin yararlanacağı kanunla belirlenmiştir. Örneğin; 3.000 rublelik standart indirim vergilendirme döneminin her ayında uygulanmak üzere Çernobil faciasında vb radyoaktif kazalardan etkilenenler ve kanunda sayılan diğer kimseler için uygulanır. 500 rublelik standart indirim genel olarak savaşta yer almış gazilere uygulanır.

- *Bağımlı kişi indirimi*; çocuğa sahip olunulduğu durumda uygulanan bu indirim ilk çocuk için 1400 ruble, ikinci çocuk için 1400 ruble, üçüncü ve sonraki her çocuk için 3.000 ruble olarak vergilendirme döneminin her bir ayında uygulanır. 18 yaşından küçük engelli çocukların her biri için tutar 12.000 ruble olacaktır.

- *Bağışlar*; hayır kurumlarına, dini kuruluşlara, bilim, kültür, sanat, eğitim, spor (profesyoneller hariç) alanlarında faaliyet gösteren ve ticari olmayan kuruluşlara yapılan bağış ve yardımlar (toplam gelirin %25'ine kadar) indirilebilir.

- *Eğitim harcamaları*; mükellefin kendisinin ve çocuğunun eğitimi (max 50.000 ruble) için eğitim faaliyeti yürüten kuruluşlara ödediği miktardır.

- *Sağlık harcamaları*; Mükellef kendisi, eşi, ebeveynleri ya da çocukları için yaptığı sağlık harcamalarını indirim konusu yapabilmektedir. (Ciddi rahatsızlıklar için tutar sınırsızken, diğer sağlık harcamalarında limit 120.000 rubledir.)

- *Katkı Payları*; devlet dışı emeklilik fonlarına, gönüllü emeklilik sistemine, gönüllü hayat sigortasına yapılan katkı payları indirimler arasında sayılmaktadır.

⁴⁴⁸ Rusya Federasyonu Gelir Vergisi Kanunu, 23. Bölüm, madde 218 ve 219

Yukarıda sayılanlar ile birlikte kişisel gelir vergisi hesaplamalarında indirim konusu yapılabilecek diğer indirimler de yer alır. Bunlar yatırım indirimi, menkul kıymetlere ilişkin işlemlerde oluşan zararlar, gayrimenkul işlemlere ilişkin indirim, profesyonel indirimler⁴⁴⁹ de ilgili kanunda belirtilmiştir.

İstihdama dayalı elde edilen gelirler üzerinden bireysel gelir vergisi hesaplanmaktadır. Çalışana yapılan ödeme genel olarak (iş sözleşmesine bağlı) bulunan ayın son günüdür⁴⁵⁰. İşverenler çalışana ödeme yaptıkları anda gelir vergisini kesip, ilgili aya ait yapılan ücret ödemesini takip eden ilk işi günü vergi dairesine yatırmalıdır. Uygulanacak stopaj oranı kanunda belirtildiği üzere çalışan yerleşik ise (tam mükellef) %13, yerleşik sayılmıyor ise (dar mükellef) %30 olarak uygulanacaktır. Bununla birlikte işverence ücret geliri elde edenlerin maaşları üzerinden hesaplanacak zorunlu emeklilik sigortası, zorunlu sağlık sigortası gibi katkı payları çalışanın maaşından kesinti yapılmamaktadır⁴⁵¹. Başka bir ifadeyle brüt gelir üzerinden yalnızca gelir vergisi hesaplanmakta ve tahsil edilmektedir.

Rus Gelir Vergisi Kanunu'nun 227. ve 228. maddelerinde sayılan mükelleflerin beyanname vermeleri zorunludur. Beyanname vergilendirme dönemini takip eden yılın 30 Nisan'ına kadar vergi dairesine verilmeli ve 15 Temmuz'a kadar ödenmelidir. Ancak ücret geliri elde edenler için böyle bir zorunluluk bulunmamaktadır. Başka bir ifadeyle mükellefin vergi iadesi talep etmesi, yapılan vergi kesintilerinin hatalı olması veya beyanname verme zorunluluğu olan başkaca geliri olması durumlarında mükellef yıllık beyanname verebilecektir⁴⁵².

⁴⁴⁹ Profesyonel indirim, kişisel gelir vergisi mükelleflerinin giderlerini belgeleyemedikleri durumlarda kullanılmaktadır. Uygulamada mükellefler gerçek gider yerine %20'lik götürü gider (farklı faaliyetlerde farklı oranlar) kullanabilmektedir. Ancak uygulama yalnızca ilgili kanunun 227/1'de belirtilenler tarafından kullanılmaktadır. Ücret geliri elde edenler (stopaja maruz kalanlar) bu uygulamadan yararlanacaklar arasında sayılmamıştır.

⁴⁵⁰ Rusya Federasyonu Gelir Vergisi Kanunu, 23. Bölüm, madde 223/2.

⁴⁵¹ WEB_64, <https://rusoutsourcing.com/blog/articles-group/payroll-related-taxation-and-obligatory-reports> (22.03.2022)

⁴⁵² WEB_65, <https://cms.law/en/rus/publication/doing-business-in-russia/tax-system/taxation-of-individuals> (22.03.2022)

Tablo 116. Rusya’da Kişisel Gelir Vergisi

Kavramlar ve Olaylar	Açıklama
Verginin Mükellefi	Gerçek Kişiler
Vergiye tabi kazanç ve irat	Birey tarafından elde edilen nakdi veya aynı gelirler
Verginin Matrahı	Brüt gelirden kesinti ve indirimler sonrası kalan tutardır. (%13 vergi oranı dışında olanlar kesinti ve indirimden yararlanamamaktadır)
Verginin Oranı	Yerleşik olanlar için vergi oranı %13, kar payları için %9, belirtilen tutarları aşan piyango vd ödülleri ve banka faiz gelirleri için %35 Yerleşik olmayanlar için vergi oranı %30, kar payları için %15
Verginin Hesaplanması	Matrahın vergi oranına tekabül eden kısmı
Verginin Beyanı	Vergi dönemini takip eden yılın 30 Nisan’ına kadar
Verginin Ödemesi	Stopaja tabi olanlar için vergi kaynakta kesilmektedir. Beyanname verilmesi durumunda gelir vergisi vergi dönemini takip eden Temmuz ayının 15. gününe kadar ödenmelidir.

Kaynak: Rusya Federal Vergi İdaresi Resmi İnternet Sitesi (<https://www.nalog.gov.ru/eng/individuals/nalog/ndfl/>) (22.03.2022)

2.2.7.3. Futbolcuların Elde Ettiği Gelirlerin Vergilendirilmesi

Rusya’da sözleşmeye bağlı olarak hizmet akdinde bulununların veya belirli görevlerin yerine getirilmesi neticesinde elde edilen gelirlerin gelir vergisine tabi tutulduğu bir önceki başlıkta sunulmuştur. Aynı zamanda Rusya Federasyonu İş Kanunu’nda da profesyonel futbolculara (işçi) atıfta bulunmaktadır. Buradan hareketle futbolcuların kulüplerine bağlı olarak gerçekleştireceği faaliyetlerin hizmet ve bunun karşılığı elde edeceği gelirin de ücret olarak değerlendirilmesi gerekecektir. Nitekim futbol kulübü futbolcuya yapacağı ödeme üzerinden stopaj yoluyla gelir vergisini kesmekle sorumlu tutulmuştur. Bununla birlikte isteğe bağlı olarak futbolcu gelir vergisi beyannamesi verebilecektir. Beyanname verilmeyen halde gelir üzerinden yapılan stopajlar futbolcu için nihai vergiye dönüşecektir.

Rusya futbolcular açısından vergi cenneti ülkeler arasında sayılmaktadır. Bunun nedeni birçok Avrupa ülkesinde uygulanan yüksek vergi oranları karşısında %13’lük sabit bir vergi uygulamasından kaynaklanmaktadır. Bununla birlikte son dönemde yürürlüğe giren uygulama ile yıllık kazancı 5.000.000 rublenin üzerinde olanlar için bu tutarı aşan kısmına %15’lik vergi oranı uygulanacaktır⁴⁵³. Görülmektedir ki yüksek gelir elde edenler daha fazla vergi ödeyerek vergilendirmede adalet sağlanmaya çalışılmaktadır.

⁴⁵³ Rusya Federasyonu Gelir Vergisi Kanunu, 23. Bölüm, madde 224.

Aşağıda yer alan tabloda Rusya’da yerleşik sayılan, evli olmayan, çocuğu bulunmayan, başkaca gelirinin olmadığı ve brüt geliri yıllık 85.000.000 ruble (1 milyon Euro) olan futbolcunun ödeyeceği gelir vergisi hesaplanmıştır.

Tablo 117. Rusya’da Futbolcu Gelirlerinin Vergilendirilmesi (Ruble)

Brüt Gelir	85.000.000
İndirim, Gider ve Kesintiler	-
Vergilendirilebilir Gelir	85.000.000
Hesaplanan Gelir Vergisi	12.650.000
<i>5.000.000 için %13</i>	<i>650.000</i>
<i>aşan kısım için (80.000.000) %15</i>	<i>12.000.000</i>
Net Ele Geçen	72.350.000
<i>Brüt Gelir- Hesaplanan GV</i>	<i>85.000.000- 12.650.000</i>

Kaynak: Rusya’da ücret gelirlerinin vergilendirilmesine yönelik olan yasal metinlerden yararlanılarak tarafımdan oluşturulmuştur.

Yıllık kazancı 85 milyon ruble olan futbolcunun eline geçecek net tutar 72.350.000 ruble (851.000 Euro) olacaktır. Yaklaşık %15’lik bir vergilendirmeye futbolcular açısından Rusya vergi cenneti bir ülke olarak kabul edilebilir. Ancak zorunlu olarak yaptırılan sosyal güvenlik katkı paylarının yüksek oranlarda olması çalışanın işverene maliyetini arttırmaktadır⁴⁵⁴. Nitekim primler toplamı %30’a (bu oran çalışanın geliri arttıkça düşmektedir) yakın olduğundan futbolcunun futbol kulübüne olan maliyeti artmaktadır.

⁴⁵⁴ WEB_64.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE FUTBOLCU GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

Ülkemizde en popüler spor dalı olan futbol, gerek yüksek izleyici kitlesiyle gerekse doğrudan sportif faaliyete katılım ile birçok kitleyi etkilemektedir. Spor kulüpleri sportif başarı elde etmenin yanında taraftarları da oyunun içine çekmek için gelir yaratan bir unsur olarak futbolcu transferleri gerçekleştirmektedir. Özellikle 90'lı yıllarda medyanın da önemli etkisiyle futbolcuların popülaritesi artmış ve bu dönemden sonra yüksek ücretler karşılığında futbolcuların transferleri gerçekleşmeye başlamıştır.

Bu başlık altında ülkemizdeki futbol lig sistemine, futbol tarihine değinilmiş, futbolcuların sözleşmelerinden kaynaklı elde ettiği gelirlerin hangi gelir unsuru içinde değerlendirildiği tespit edilmiş ve çeşitli örneklerle açıklanmaya çalışılmıştır.

3.1. Türk Futbol Liginde Genel Bakış

İngiltere'den dünyaya yayılan modern futbolla Türkler 1800'lü yılların sonu ile 1900'lü yılların başında tanışmıştır. Bu ifade ile Türklerin bu tarihlerden önce top oyunları ile muhatap olmadıkları anlaşılmalıdır. Nitekim Kaşgarlı Mahmut eserinde⁴⁵⁵ Orta Asya'da Türklerin "Tepük" adı verdikleri futbol benzeri bir oyun oynandığını anlatmaktadır. Buna rağmen Osmanlı döneminde top oyunlarına ilgi gösterilmemiştir. Bunun nedeninin Hazreti Hüseyin'in kesilen başının Yezid tarafından bir top gibi değnekle vurulması olduğu iddaa edilmektedir. Osmanlı'da ayak ile top oynanmamasına rağmen eller kullanılarak bir tür top oyunu oynanmaktaydı⁴⁵⁶.

Abdülaziz döneminde Avrupa'ya gönderilen Türk gençler futbolla tanışmış ve futbol üzerine yazılmış bir kitabı çevirerek "Mekteplerde Futbol" ismiyle İstanbul'da bastırılmışlardır. Ancak Osmanlı Devleti'nde futbol ülkeye yabancılarla girmiştir. İngilizler, Rumlar ve Ermeniler İstanbul, İzmir ve Selanik'te yaygın olarak futbol oynamaktaydı. İlk müsabakanın nerede oynandığı konusunda net bir neticeye varmak mümkün olmamakla birlikte İstanbul gazetesi olan Constantinople Messenger adlı gazetenin 5 Ocak 1881 tarihli nüshasında Olympic Football Club üyelerinin (modern futbol kurallarına uygun olarak) maç yaptıkları belirtilmektedir⁴⁵⁷. İlgili dönemde birçok

⁴⁵⁵ "Kurşun eritilerek iç ağırşığı şeklinde dökülür, üzerine keçi kılı veya benzer bir şey sarılır, çocuklar bunu teperek oynarlar." Besim Atalay, *Divanü Lûgat-it-Türk Tercümesi*. 4 Cilt. Ankara: Türk Dil Kurumu, 1985-1986, s. 386.

⁴⁵⁶ Atif Kahraman, *Osmanlı Devletinde Spor*, Kültür Bakanlığı, Ankara, 1995, s. 622-623.

⁴⁵⁷ Yılmaz, a.g.e., s. 18-19.

futbol kulübü ülkedeki yabancılar tarafından kurulmuştur. Ancak bir tüzüğe sahip olması bakımından (İngilizler tarafından) 1894’de İzmir’de kurulan ilk futbol kulübü Bournabat Football and Rugby Club”tır⁴⁵⁸. Bu bakımdan Türkiye’de kurulan ilk futbol kulübü ifadesi yanlış olmayacaktır.

Futbol Osmanlı’da yabancılar tarafından oynanan bir oyun olmasına rağmen Türkler gerek muhafazakâr yapısı gerekse dönemdeki politika nedeniyle futbola uzak durmuşlardır. Genellikle gençler yabancılar arasındaki müsabakaları takip etmekteydi. Her ne kadar II. Adülhamit döneminde Türkler futboldan uzak olsa da dönemin Zaptiye Nezareti raporlarında “haber alınarak faaliyetlerin takip edildiği” ifadeleri kullanılmış, ancak yasaklandığı belirtilmemiştir. 22 Şubat 1904 tarihli bir raporda ise Fuat Bey’in futbol oyandığı tespit edilmiştir. Fuat (Hüsnü Kayacan) Bey bu tespit ile ilk Türk futbolcu olarak kayıtlara geçmiştir. Fuat Hüsnü Bey, Reşat Danyal ile 1901 yılında tamamı Türk oyuncu olan “Black Stocking” adlı bir futbol takımı kurmuşlardır⁴⁵⁹.

İlk Türk futbol kulübü 1903 yılında kurulan Galatasaray olup takiben 1905 yılında Fenerbahçe kurulmuştur. Beşiktaş 1903 yılında kurulmasına rağmen futbol takımı 1910 yılında oluşturulmuştur⁴⁶⁰.

Futbol kulüplerinin giderek artması beraberinde liglerin oluşmasını da tetiklemiştir. Kurulan ilk futbol ligi İstanbul (Pazar) Ligi 1903 yılında oluşturulmuştur. Bu ligde yabancıların kurduğu takımlar yer almaktaydı. Buna karşı Türk futbol takımlarının yer aldığı Cuma ligi 1911 yılında kurulmuştu. 1914/15 sezonunda her iki lig de şampiyonunu İstanbul Şampiyonu olarak ilan etmesi üzerine iki lig şampiyonu maç yapmış ve Cuma Ligi şampiyonu Fenerbahçe maçı kazanmıştır. Bunun üzerine Pazar Ligi kaldırılarak buradaki kulüpler Cuma Ligi’nde mücadele etmeye başlamıştır. 1920 yılında iki kümeden oluşan bir lig daha kurulmuştur. İstanbul dışında bazı illerde mücadelelerini kendi kurdukları liglerde sürdürmekteydiler. Birden çok ligin olması karışıklığa sebebiyet verdiğinden 1922 yılında Türkiye İdman Cemiyeti İttifakı oluşturulmuş ve Türk sporu tek bir çatı altında toplanmaya çalışılmıştır⁴⁶¹. Bununla birlikte Yusuf Ziya Öniş başkanlığında ilk Türkiye Futbol Federasyonu 1923 yılında kurulmuştur. Şehir Liglerinde yer alan ve ligi üst sıralarda tamamlayan takımlar 1937 ile 1950 yılları arasında Milli Küme’de mücadele etmekteydiler. Futbolda

⁴⁵⁸ Şahin a.g.e., s. 9.

⁴⁵⁹ Yılmaz, a.g.e., s 19-21.

⁴⁶⁰ Şahin, a.g.e., s.9-10

⁴⁶¹ Yılmaz, a.g.e., s.49-59.

profesyonelleşmeyle birlikte İstanbul (1952), Ankara (1955) ve İzmir’de (1955) profesyonel ligler oluşturuldu. Nitekim 1959 yılında bu üç ligde yer alan (bazı) takımların bulunduğu Ulusal Lig, (bugün Türkiye’nin en üst ligi Süper Lig) kurulmuştur.

Tablo 118. Dönemsel Olarak Türk Futbol Tarihi

Dönem	Gelişmeler
1895-1908	Osmanlı Devleti sınırlarında yerleşmiş ve/veya ticaretle uğraşan gayrimüslimlerin futbol oynamaya başladıkları dönemdir. Türk topraklarında futbol başlamıştır.
1908-1923	II. Meşrutiyetle Türk kulüplerinin hızla çoğalması başka bir ifadeyle Türk futbolunun doğuşu olan dönemdir. Yabancı kulüplerin kontrolünde olan Pazar Ligi Türk takımlarının hâkimiyetine girmiştir. Birçok ilde ligler oluşturulmuştur.
1923-1951	Türkiye İdman Cemiyetleri İttifakı kurulmuştur. Türkiye 21 Mayıs 1923 tarihinde FIFA’ya resmen kabul edilmiştir. İlk milli maç 26 Ekim 1923’te (Romanya’ya karşı) oynanmıştır. Türk Milli Futbol Takımı’nın yurtdışındaki ilk maçı 1924 Paris Olimpiyatları’nda (Çekoslovakya’ya karşı) gerçekleşmiştir. Bir Türk futbol hakemi ilk kez bir milli maçta görev yapmıştır. İlk modern stadyum (Ankara’da) yapılmıştır (1936). Milli küme oluşturulmuştur (1937). Gizli profesyonellik ortaya çıkmış ve yayılım göstermiştir.
1952-1960	Profesyonellik resmen kabul edilerek futbolda yeni bir dönem başlamıştır. Türk futbolcuları profesyonel olarak yurtdışındaki takımlarda oynamışlardır. Profesyonelleşmeyle üç ayrı lig oluşturulmuş, kısa bir süre sonra en üst lig olan ulusal lig kurulmuştur.

Kaynak: TFF, *Türk Futbol Tarihi 1904-1991, 1. Cilt*, TFF Yayınları, s.16-18.

Türk Milli Takımı ilk kez 1954 yılında Dünya Kupası finallarına ve 1996 yılında Avrupa Şampiyonası finallerine katılmıştır. 1992 yılında özerk hale dönüştürülen Türk futbolunda 1996 yılında havuz sistemine geçilerek Federasyona ve kulüplere gelir kaynağı sağlanmıştır. Uluslar arası anlamda kulüp bazında başarılar 2000 yılında hem UEFA kupasını hem de Süper Kupayı kazanarak Galatasaray SK tarafından gerçekleştirilmiştir. Türk futbolunda yaratılan ekonomik gelişmelere ve sportif başarılarla Milli Takımın 2002 yılında Japonya ve Güney Kore tarafından düzenlenen Dünya Kupasında üçüncülük kazanmasıyla devam etmiştir.

Türkiye Futbol Lig sistemi değişikliklere uğrayarak 2010 yılından itibaren günümüzdeki TFF’ce organize edilmektedir. Sistem içinde 4 kademe profesyonel lig ve amatör ligler bulunmaktadır.

Tablo 119. Türkiye Futbol Ligi Sistemi

Seviye	Lig Adı
1	Süper Lig
2	1. Lig
3	2. Lig
	Kırmızı Grup
	Beyaz Grup
4	3. Lig
	1. Grup
	2. Grup
	3. Grup
5	Bölgesel Amatör Ligler (12 Grup)
6	Süper Amatör Ligler

Kaynak: WEB_66, https://tr.wikipedia.org/wiki/T%C3%BCrk_futbolunda_lig_sistemi (22.09.2022)

Türk Futbol Ligi tablodan da görüleceği üzere piramit şeklinde bir yapılanma içerisindedir. En üst seviye lig Süper Lig'dir. Süper Lig'in yanında 1. Lig, 2. Lig ve 3. Lig profesyonel ligler olarak kabul edilmektedir. Amatör sayılan ligler Bölgesel Amatör Lig ve iller bazında süper amatör ligler bulunmaktadır. Her futbol kulübünün amacı piramitin en üstünde yer almaktır. Liglerde müsabakalar iç saha ve dış saha olarak karşılıklı olarak puan sistemiyle oynanmakta ve sezon sonunda liglerin en üst kısmındaki takımlar (doğrudan veya play-off ile) üst lige yükselmekte, ligin en altındaki takımlarda küme düşmektedir.

Tablo 120. Türkiye'de İlk Dört Seviye Futbol Ligine İlişkin Bazı İstatistikler (2022)

Lig Adı	Kulüp Sayısı	Futbolcu Sayısı	Değeri
Süper Lig	19	565	1,08 milyar Euro
1. Lig	19	549	132,6 milyon Euro
2. Lig	39	1.090	75,65 milyon Euro
<i>Kırmızı Grup</i>	<i>20</i>	<i>559</i>	<i>37,97 milyon Euro</i>
<i>Beyaz Grup</i>	<i>19</i>	<i>531</i>	<i>37,68 milyon Euro</i>
3. Lig	53	1.457	24,38 milyon Euro
<i>1. Grup</i>	<i>18</i>	<i>506</i>	<i>8,64 milyon Euro</i>
<i>2. Grup</i>	<i>17</i>	<i>470</i>	<i>9,05 milyon Euro</i>
<i>3. Grup</i>	<i>18</i>	<i>481</i>	<i>6,69 milyon Euro</i>

Kaynak: Transfermarkt, Sezona Göre Ulusal Ligler ve Kupa Müsabakaları (Türkiye), <https://www.transfermarkt.com.tr/wettbewerb/national/wettbewerb/174> (22.09.2022)

Yukarıda yer alan tabloda Türkiye Profesyonel Erkek Futbol Liglerine ilişkin veriler sunulmuştur. En üst seviye futbol ligi olan Süper Lig'de 19 takım yer almakta, bu takımların kadrolarında toplam 565 oyuncu bulunmakta (bunların 283'ü (%50,1) yabancı oyuncu) ve ligde yer alan takımların toplam değeri 1,08 milyar Euro'ya ulaşmaktadır. Bir alt lig olan 1. Lig'in değeri ise 132,6 milyon Euro olup Süper Lig ile arasında yüksek fark bulunmaktadır. 1. Lig'de toplam 549 oyuncu bulunup bunları %26,2'sini (145) yabancı futbolcular oluşturmaktadır.

Tablo 121. Süper Lig’de Yer Alan Takımların Marka Değerleri (Euro) (2022)

Takım	Hukuki Statüsü	Piyasa Değeri
Fenerbahçe	Anonim Şirket	179,58 milyon
Galatasaray	Anonim Şirket	153,35 milyon
Trabzonspor	Anonim Şirket	152,03 milyon
Beşiktaş JK	Anonim Şirket	123,68 milyon
İstanbul Başakşehir FK	Anonim Şirket	55,70 milyon
Adana Demirspor	Anonim Şirket	45,13 milyon
Konyaspor	Dernek	42,78 milyon
Alanyaspor	Dernek	41,65 milyon
Antalyaspor	Anonim Şirket	37,18 milyon
MKE Ankaragücü	Dernek	36,35 milyon
Sivasspor	Dernek	31,98 milyon
Fatih Karagümrük	Anonim Şirket	30,15 milyon
Kayserispor	Anonim Şirket	29,85 milyon
Kasımpaşa	Anonim Şirket	29,08 milyon
Gaziantep FK	Anonim Şirket	28,80 milyon
Hatayspor	Dernek	28,13 milyon
Giresunspor	Dernek	17,33 milyon
İstanbulspor	Anonim Şirket	12,03 milyon
Ümraniyespor	Dernek	10,03 milyon
Toplam		1,08 milyar

Kaynak: Transfermarkt, Süper Lig 22/23, https://www.transfermarkt.com.tr/super-lig/startseite/wettbewerb/TR1/plus/?saison_id=2022 (22.09.2022)

Süper Lig’de 2022-2023 sezonunda yer alan 19 futbol kulübü ve futbol kulüplerinin kadro değerleri yukarıda yer alan tabloda sunulmuştur. Sezon itibarıyla en değerli kulüp dört kulüp sırasıyla Fenerbahçe (179,58 milyon Euro), Galatasaray (153,35 milyon Euro), Trabzonspor (152,03 milyon Euro) ve Beşiktaş’tır (123,68 milyon Euro). Kulüp değerleri açısından Avrupa’nın en üst seviye ligleri ile karşılaştırıldığında Süper Lig’de yer alan kulüplerin oldukça geride kaldığı görülmektedir.

Tablo 122. Süper Lig’deki En Değerli Bazı Futbolcular ve Yıllık Maaşı (2022)

Futbolcu	Takım	Piyasa Değeri (Euro)	Gelir
Mauro İcardi	Galatasaray	22 milyon	6,75 milyon Euro
Lucas Torreira	Galatasaray	17 milyon	2,75 milyon Euro
Dele Alli	Beşiktaş	16 milyon	2,2 milyon Euro
Altay Bayındır	Fenerbahçe	15 milyon	2 milyon Euro
Victor Nelsson	Galatasaray	14 milyon	1 milyon Euro
Attila Szalai	Fenerbahçe	14 milyon	800 bin Euro
Wout Weghorst	Beşiktaş	14 milyon	2,8 milyon Euro
Nathan Redmond	Beşiktaş	13 milyon	1,5 milyon Euro
Joao Pedro	Fenerbahçe	12 milyon	2,5 milyon Euro

Yukarıda yer alan tabloda futbolcu gelirleri futbolculara kulüplerince ödenecek yıllık net ücreti göstermektedir. Dolayısıyla başkaca gelirlerinin olması (maç başına

yapılacak ödeme, atılacak her gole yapılacak ödeme, diğer primler vb) futbolcuların gelirlerini arttıracaktır. Piyasa değeri yüksek futbolcuların net ücretleri futbol kulüplerince KAP'a yapılan bildirimler, yapılan açıklamalar ve basında yer alan haberler dikkate alınarak sunulmuştur. Mauro İcardi'nin transferi ile ilgili görüş ve sonuçlarına ilişkin KAP'a yapılan bildirimde ödenecek tutarın 6.000.000 Euro'luk kısmı PSG tarafından geriye kalan 750.000 Euro Galatasaray tarafından ödeneceği belirtilmiştir.

Yabancı futbolculara yapılan ödemelerin yüksek olması yerli futbolcuların da maaşlarında yenileme yapılmasını gerektirmiştir. Örneğin Uğurcan Çakır (Trabzonspor) ile yenilenen sözleşmeye göre net ücreti 9 milyon TL'den 20.000.000 TL'ye yükseltilmiştir. Yerli futbolculardan Kerem Aktürkoğlu (Galatasaray) yıllık 8 milyon TL, Yusuf Yazıcı (Trabzonspor) yıllık 25 milyon TL net ücret elde etmektedir.

Süper Lig'de yer alan kulüplerin 2022-2023 sezonunda yaptıkları transferler giderleri ve transfer gelirleri incelendiğinde birçok kulübün gider fazlalığı olduğu görülmektedir. Transfer geliri sağlayan futbol kulüpleri Antalyaspor (2,12 milyon Euro), Adana Demirspor (2,42 milyon Euro), Konyaspor (2,56 milyon Euro), Fatih Karagümrük (1,88 milyon Euro) olarak görülmektedir. En fazla transfer harcaması yapan Galatasaray (31,54 milyon Euro) ve Fenerbahçe'dir (29,81 milyon Euro). Bu takımların transfer gelirleri sırasıyla 13.milyon Euro ve 30,05 milyon Euro olup gelir gider farkı -18,54 milyon Euro ve 245 bin Euro'dur⁴⁶².

Fenerbahçenin transfer gelirinin önemli bir kısmı Kim-Min Jae'nin Napoli'ye (İtalya) 18,05 milyon Euro ile transferi ile sağlanmıştır. Galatasaray Marcao'nun Sevilla'ya (İspanya) transferi 12 milyon Euro, Trabzonspor Ahmetcan Kaplan'ın Ajax'a (Hollanda) transferi ile 9,5 milyon Euro, Beşiktaş Rıdvan Yılmaz'ın Glasgow Rangers'a (İskoçya) ve Emirhan İlkhan'ın Torino'ya (İtalya) transferi ile toplam 8,5 milyon gelir elde etmişlerdir⁴⁶³.

⁴⁶² Transfermarkt, Transfer Gelir ve Giderleri (Türkiye), <https://www.transfermarkt.com.tr/super-lig/einnahmenausgaben/wettbewerb/TR1> (03.11.2022)

⁴⁶³ Transfermarkt, En Yüksek Transfer Rakamları, https://www.transfermarkt.com.tr/super-lig/transferrekorde/wettbewerb/TR1/plus//galerie/0?saison_id=2022&land_id=alle&ausrichtung=alle&spielerposition_id=alle&altersklasse=alle&leihe=&w_s=&zuab=0 (03.11.2022)

3.2. Türk Vergi Sistemine Genel Bakış

Türk vergi sistemi çağdaş modern vergi anlayışı üzerine kurulmuş olup, mali gücün göstergelerine sahip olan ve kanunca belirlenen durumlarda kişilerin veya kurumların vergilendirilmesini inceleyen özel vergi hukukudur.

Gelir, servet ve harcama mali gücün göstergeleridir. Türk vergi sistemi mali gücün göstergeleri üzerinden alınan vergilerden oluşmaktadır. Bunlar, gelir üzerinden alınan; gelir vergisi ve kurumlar vergisi, servet üzerinden alınan; veraset ve intikal vergisi, emlak vergisi, motorlu taşıtlar vergisi ve değerli konut vergisi, harcamalar üzerinden alınan; katma değer vergisi, özel tüketim vergisi vd. şeklindedir.

Gelirin vergilendirilmesine yönelik günümüze benzer vergi uygulamaları Osmanlı Devleti'nde Tanzimat ile başlamaktadır. Bu dönemde örfi vergiler yerine uygulamaya konulan ancemaatin vergisi getirilmiştir. Ancemaatin vergisi uygulamasında yaşanan olumsuzluklar ve aksaklıklar sebebiyle yerine emlak, arazi ve temettü vergileri getirilmiştir⁴⁶⁴. Temettü Vergisi 1863'ten itibaren uygulanmaya başlanmış olmasına rağmen ancak 1907 yılında Temettü Vergisi Nizamnamesi ile yürürlüğe konulmuştur. Bu vergi sanat, ticaret ve hizmet erbabının kazançlarına yönelik bir uygulama olmuş fakat önemli bir gelir kaynağı haline gelememiştir⁴⁶⁵.

1925 yılında aşar vergisinin kaldırılması ile ortaya çıkacak vergi kaybı Temettü vergisi yerine getirilen Kazanç vergisi ile sağlanmaya çalışılmıştır. Bu vergi kanunu 1950 yılına kadar değişikliklerle uygulanmıştır. 1 Ocak 1950 tarihinde 5421 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu yürürlüğe girmiş, 1960 darbesi ile yürürlükte olan bu kanun değiştirilerek 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK) yürürlüğe konulmuştur. Günümüzde ekonomik koşullarının değişimi ile birlikte 193 sayılı GVK'ya geçici veya ek maddeler getirilmiştir veya kaldırılmıştır⁴⁶⁶.

193 sayılı GVK'nın 1. maddesinde “*Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tâbidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.*” hükmü ile verginin mükellefi, verginin konusu ve gelirin özellikleri ortaya konulmuştur. İlgili kanunun 2. maddesinde ise gelire giren kazanç ve iratlar yedi unsur

⁴⁶⁴ Mehmet Emin Türklü, “Tanzimat Döneminde Ancemaatin Vergi Uygulaması ve Yaşanan Usulsüzlükler Üzerine Bazı Şikayetler (1841-1865)”, *Current Research in Social Sciences*, Cilt:2, Sayı: 3, 2016, s.134.

⁴⁶⁵ Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan, *Türk Vergi Sistemi*, Maliye Bölümü Masaüstü Yayıncılık Birimi, Kanyılmaz Matbaası, Şubat 2019, s.7

⁴⁶⁶ Tosuner ve Arıkan, a.g.e., s.6-9.

olarak (*ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücret, serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ve diğer kazanç ve iratlar*) sıralanmıştır.

Ticari kazanç; GVK'nın 37. maddesinde "Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar..." olarak tanımlanmış, maddenin devamında ayrıca ticari kazanç olarak belirtilmiştir. Bunlar:

"1. Maden, taş ve kireç ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri ile tuğla ve kiremit harmanlarının işletilmesinden;

2. Coberlik işlerinden;

3. Özel okul ve hastanelerle benzeri yerlerin işletilmesinden;

4. Gayrimenkullerin alım, satım ve inşaa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden;

5. Kendi nam ve hesaplarına menkul kıymet alımsatımı ile devamlı olarak uğraşanların bu faaliyetlerinden;

6. Satın alınan veya trampa suretiyle iktisap olunan arazinin iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde parsellenerek bu müddet içinde veya daha sonraki yıllarda kısmen veya tamamen satılmasından elde edilen kazançlar.

7. Diş protezciliğinden elde edilen kazançlar.

Kolektif ortaklıklarda ortakların, adi veya eshamlı komandit ortaklıklarda komandite ortakların ortaklık karından aldıkları paylar şahsi ticari kazanç hükmündedir."

İlgili kanunun aynı maddesinin devamında ticari kazançların gerçek (bilanço esası veya işletme hesabı esası) veya basit usulde tespit edileceği hüküm altına alınmıştır.

Zirai kazanç; GVK'nın 52 maddesinde "Zirai faaliyetten doğan kazanç zirai kazançtır." denilerek tanımlama yapılmış bununla birlikte zirai faaliyetten anlaşılması gereken detaylıca belirlenmiştir. Buna göre *"Zirai faaliyet arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tabiatından istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalini, avlanmasını, avcılarını ve yetiştiricilerini tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair bir şekilde*

faydalanılmasını ifade eder.” Bununla birlikte aynı maddenin devamında özellik arz eden hususlar belirtilmiştir. Bu durumlar şunlardır:

“Bazı nebat ve hayvan nevilerinde istihsalin doğrudan doğruya arazi üzerinde yapılmaması zirai faaliyetin mahiyetini değiştirmez.

Aşım yaptırmak maksadiyle erkek damızlık beslenmesi, çiftçiye ait her türlü ziraat makina ve aletlerinin başka çiftçilerin zirai istihsal işlerinde çalıştırılması da zirai faaliyetlerden sayılır.

Mahsullerin değerlendirilmeleri maksadiyle ve zirai istihsale müteferri olarak işlenmesi de zirai faaliyete girer. Ancak, bu ameliye, aynı teşebbüsün cüzünü teşkil eden bir işletmede vukua geliyorsa, bu ameliyenin zirai faaliyet sayılabilmesi için işletmenin sinai bir müessese ehemmiyet ve genişliğinde olmaması ve faaliyetini, cüz'ün teşkil ettiği teşebbüsün mahsullerine hasretmesi şarttır.

Satışların dükkan ve mağaza açılarak yapılması halinde, mahsullerin dükkan ve mağazaya gelinceye kadar geçirdikleri safhalar zirai faaliyet sahasında kalır. Çiftçiler tarafından doğrudan doğruya zirai faaliyetleri ile ilgili alım satım işlerinin tedviri için açılan yazıhaneler, faaliyetleri bu mevzua munhasır kalmak şartıyla dükkân ve mağaza sayılmaz.”

İlgili kanunun 54. maddesinde zirai kazançların tevkifat yoluyla vergiye tabi tutulduğu belirtilmiştir. Ancak bazı şartların gerçekleşmesi (işletme büyüklüğü ölçütünün aşılması, bir biçerdövere sahip olmak veya on yaşından küçük ikiden fazla traktöre sahip olmak) halinde kazançlar gerçek usulde (zirai işletme hesabı veya isterse bilanço esas) tespit edilerek vergilendirilecektir.

Serbest Meslek Kazancı; Serbest meslek faaliyeti sonucu elde edilen kazanç serbest meslek kazancıdır. Serbest meslek faaliyeti ticari mahiyeti ve işverene tabi olmayan kişilerin sermaye ön planda olmaksızın tamamen kişinin ilmi, mesleki bilgi, beceri ve özel ihtiasa dayalı kendi nam ve hesabına yaptıkları faaliyetleri ifade eder⁴⁶⁷. Bu faaliyetleri gerçekleştirenler serbest meslek erbabı olarak değerlendirilir. Kanunda ayrıca serbest meslek erbabı kabul edilmesi gerekenler de sayılmıştır. Buna göre;

“1. Gümrük Komisyoncuları, bilümun borsa ajan ve acentaları, noterler, noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar,

⁴⁶⁷ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, md.65.

2. *Bizzat serbest, meslek erbabı tarifine girmemekle beraber serbest meslek erbabını bir araya getirerek teşkilat kurmak veya bunlara sermaye temin etmek suretiyle veya sair suretlerle serbest meslek kazancından hisse alanlar,*

3. *Serbest meslek faaliyetinde bulunan kollektif ve adi şirketlerde ortaklar, adi komandit şirketlerde komanditeler,*

4. *Dava vekilleri, müşavirler, kurumlar ve tüccarlarla serbest meslek erbabının ticarî ve meslekî işlerini takip edenler ve konser veren müzik sanatçıları,*

5. *Vergi Usul Kanununun 155 inci maddesinde belirtilen şartlardan⁴⁶⁸ en az ikisini taşıyan ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanlar ...⁴⁶⁹,*

6. *... sigortalı sayılan hekimler ile tıpta uzmanlık mevzuatına göre uzman olan kişiler,” bu işleri sebebiyle serbest meslek erbabı olarak kabul edilmektedirler.*

Sebest meslek kazancı elde eden kimselerin serbest meslek kazanç defteri tutmaları gerekmektedir. Vergiye tabi olan kazanç GVK'nın 67. maddesinde *“bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan farktır”* olarak belirtilmiştir.

Gayrimenkul Sermaye İradı; GVK'nın 70. maddesinde belirtilen mal ve hakların kiraya verilmesi sonucu elde edilen kazançlar gayrimenkul sermaye iradı olarak kabul edilir. Bu mal ve haklar şunlardır;

“1. Arazi, bina... ,maden suları, menba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı,

2. Voli mahalleri ve dalyanlar,

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

⁴⁶⁸ Şartlar (VUK md 155);

1. Muayenehane, yazıhane, atelye gibi özel iş yerleri açmak;
2. Çalışılan yere tabela, levha gibi mesleki faaliyette bulunulduğunu ifade eden alametleri asmak;
3. Her ne şekilde olursa olsun devamlı olarak mesleki faaliyette bulunduğunu gösteren ilanlar yapmak;
4. Serbest olarak mesleki faaliyette bulunmak üzere mesleki teşekküllere kaydolunmaktır.

⁴⁶⁹ Şartlardan en az ikisini taşımayanlar ile köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5.000'i aşmayan yerlerde faaliyette bulunanların bu faaliyetlerine ilişkin kazançları gelir vergisinden muaftır

4. Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar,

5. Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira berati⁴⁷⁰, alâmeti farika, marka, ticaret unvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar (Bu hakların kullanılması için gerekli malzeme ve teçhizat bedelleri de gayrimenkul sermaye iradı sayılır.),

6. Telif hakları⁴⁷¹,

7. Gemi ve gemi payları (Motorlu olup olmadıklarına ve tonilatolarına bakılmaz) ile bilümm motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları;

8. Motorlu nakil ve cer vasıtaları, her türlü motorlu araç, makine ve tesisat ile bunların eklentileri”

Bahsi geçen mal ve hakların kiraya verilmesi sonucu elde edilen kazancın gayrimenkul sermaye iradı olarak değerlendirilmesi için ticari veya zirai işletmeye dahil olmaması gerekmektedir. Bununla birlikte zirai faaliyete katılmaksızın sadece üründen pay alan arazi sahibinin geliri gayrimenkul sermaye iradı olarak değerlendirilecektir.

Gayrimenkul sermaye iradından safi irat, gayrisafi hâsılatıran iradın sağlanması ve sürdürülebilmesi için yapılan giderler indirildikten sonra kalan farktır. Hâsılat “bir takvim yılı içinde o yıla veya geçmiş yıllara ait olarak nakten veya aynen tahsil edilen kira bedellerinin tutarı” olacaktır. Mal ve hakkın bedelsiz olarak kiraya verilmesi halinde⁴⁷² emsal kira bedeli dikkate alınır.

Menkul Sermaye İradı; “Sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar” olarak GVK’nın 75. maddesinde tarif edilmiştir. Kaynağına bakılmaksızın aşağıda belirtilen iratlar menkul sermaye iradı olarak kabul edilmektedir. Bunlar;

⁴⁷⁰ İhtira beratının mucitleri veya kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır.

⁴⁷¹ Telif haklarının, müellifleri veya bunların kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır.

⁴⁷² “... Bina ve arazide emsal kira bedeli, yetkili özel mercilerce veya mahkemelerce takdir veya tespit edilmiş kirası, bu suretle takdir veya tespit edilmiş kira mevcut değilse Vergi Usul Kanununa göre belirlenen vergi değerinin % 5’idir. Diğer mal ve haklarda emsal kira bedeli, bu mal ve hakların maliyet bedelinin, bu bedel bilinmiyorsa, Vergi Usul Kanununun servetlerin değerlendirilmesi hakkındaki hükümlerine göre belli edilen değerlerinin % 10’udur.” (GVK, md 73.)

- “1. Her nevi hisse senetlerinin kâr payları,
2. İştirak hisselerinden doğan kazançlar (Limited Şirket ortaklarının, iş ortaklıkları ortaklarının ve komanditerlerin kar payları ile kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar),
3. Kurumların idare meclisi Başkan ve üyelerine verilen kar payları,
4. Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısmı,
5. Her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetler ve varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen kira sertifikalarından sağlanan gelirler,
6. Her nevi alacak faizleri,
7. Mevduat faizleri,
8. Hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satışından elde edilen bedeller,
9. İştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kar paylarının devir ve temlik karşılığında alınan para ve ayınlar,
10. Her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında alınan iskonto bedelleri,
11. -
12. Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar payları ile kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar payları ve özel finans kurumlarınca kar ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları,
13. -
14. Menkul kıymetlerin geri alım veya satım taahhüdü ile iktisap veya elden çıkarılması karşılığında sağlanan menfaatler,
15. Tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile sigorta ve emeklilik şirketleri tarafından ... ayrılanlara ödenen irat tutarları
16. Bireysel emeklilik sisteminden ... ayrılanlara yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarı,

17. Yukarıdaki bentlerde sayılanlar dışında Sermaye Piyasası Kanunu hükümlerine göre ihraç edilen her türlü sermaye piyasası araçlarından elde edilen gelirler.” menkul sermaye iradı olarak kabul edilmektedir.

Menkul sermaye iratlarında iratlarında bu iratların stopaja uğrayıp uğramadığı beyanname verilmesi veya başkaca gelirleri sebebiyle beyanname vermesi durumunda beyannameye eklenmesi hususunda önem arz etmektedir. Nitekim bazı menkul sermaye iratları (mevduat faizleri repo gelirleri gibi) stopaja maruz kalmakta ve hiçbir şekilde beyan edilmemektedir. Kıyı bankacılığında elde edilen faiz gelirleri, her türlü alacak faizi gibi menkul sermaye iratları stopaja maruz kalmadıklarından bu gibi iratlardan elde edilen gelir 2021 yılı için 2.800 TL’yi aşıyorsa⁴⁷³ bu gelir için beyanname verilecektir. Bununla birlikte her nevi hisse senetlerinin kar payı, iştirak hisselerinden doğan kazançlar gibi stopaja maruz kalmış olan iratlar için istisna ve indirimden sonraki tutarı 2021 yılı için 53.000 TL’yi aşıyorsa⁴⁷⁴ beyanname verilmesi gerekmektedir.

Diğer Kazanç ve İratlar; sayılan altı gelir unsuru içine girmeyen gelirler diğer kazanç ve irat olarak değerlendirilmektedir. Ancak GVK’da bu kazanç ve iratlar değer artışı kazançları ve arazi kazançlar olarak ikiye ayrılmıştır. Vergiye tabi değer artışı kazançları şunlardır⁴⁷⁵;

“1. İvazsız olarak iktisap edilenler ile tam mükellef kurumlara ait olan ve iki yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri hariç, menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar.

2. 70 inci maddenin birinci fıkrasının (5) numaralı bendinde yazılı hakların (ihtira beratları hariç) elden çıkarılmasından doğan kazançlar.

3. Telif haklarının ve ihtira beratlarının müellifleri, mucitleri ve bunların kanunî mirasçıları dışında kalan kişiler tarafından elden çıkarılmasından doğan kazançlar.

4. Ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar.

5. Faaliyeti durdurulan bir işletmenin kısmen veya tamamen elden çıkarılmasından doğan kazançlar.

6. İktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70 inci maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek

⁴⁷³ 2022 yılı için 3.800 TL

⁴⁷⁴ 2022 yılı için 70.000 TL

⁴⁷⁵ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Mükerrer md.80.

usulde vergiye tâbi çiftçilerin ziraî istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar.”

GVK'nın mükerrer 81. maddesine göre “*Değer artışında safi kazanç, elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin tutarından, elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedelleri ile elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderlerin ve ödenen vergi ve harçların indirilmesi suretiyle*” bulunmaktadır. İlgili maddenin 1. nolu bendi hariç olmak üzere değer artışı kazançlarına 2021 yılı için uygulanacak istisna tutarı 19.000 TL⁴⁷⁶ dir.

Bir diğer kazanç arızı kazançtır. GVK'nın 82. maddesinde vergiye tabi olan arızı kazançlar belirtilmiştir. Buna göre;

“1. Arızı olarak ticarî muamelelerin icrasından veya bu nitelikteki muamelelere tavassuttan elde edilen kazançlar.

2. Ticarî veya ziraî bir işletmenin faaliyeti ile serbest meslek faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi, henüz başlamamış olan böyle bir faaliyete hiç girişilmemesi, ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen hâsılat.

3. Gayrimenkullerin tahliyesi veya kiracılık hakkının devri karşılığında alınan tazminatlar ile peştemallıklar (kiracıya ait tesisat ve malların tahliye ve devri sırasında kiralayan veya yeni kiracıya devrinde doğan kazançlar dahil).

4. Arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla tahsil edilen hâsılat.

5. Gerçek usulde vergiye tâbi mükelleflerin terk ettikleri işleri ile ilgili olarak sonradan elde ettikleri kazançlar

6. Dar mükellefiyete tâbi olanların 45 inci maddede yazılı işleri arızı olarak yapmalarından elde ettikleri kazançlar” vergiye tabidirler.

Safi miktarın tespiti (1) nolu bent için satış bedelinden maliyet bedeli ve satış sebebiyle yapılan harcamalar indirilir, (2), (3), (4) ve (5) nolu bentler için yazılı işlerde elde edilen hâsılatın belgelendirmek kaydıyla yapılan giderler indirilir ve (6) nolu bent

⁴⁷⁶ 2022 yılı için istisna tutarı 25.000 TL

için kurumlar vergisine tabi yabancı ulaşıma kurumlarında kazancının tespiti hükümleri uygulanır. Bununla birlikte (1), (2), (3), (4) nolu bentlerinde belirtilen kazançlara (henüz başlamamış olan ticarî, ziraî veya meslekî bir faaliyete hiç girişilmemesi ile ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen kazançlar hariç) 2021 yılında uygulanmak üzere 43.000 TL'lik istisna tutarı⁴⁷⁷ mevcuttur.

3.3. Ücretler

Vergiye tabi gelir unsurlarında biri ücretlerdir. GVK'nın 61. maddesinde “*Ücret, işverene tabi belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.*” şeklinde tanımlanmıştır. Bu başlık altında ücret kavramı açıklanacak, ücretin tespiti ve vergilendirme yöntemi üzerinde durulacaktır.

3.3.1. Ücret Kavramı

Ücret, iktisadi anlamda üretim faktörlerinden biri olan emeğin üretim sürecine katılması sonucu aldığı paydır. Başka bir ifadeyle ücret, üretime beden veya fikir ile emek sunan hizmet erbabının, üretimden aldığı pay veya üretime katılması karşılığında emeğin fiyatı şeklinde tanımlanmaktadır⁴⁷⁸.

Hukuki anlamda ücret, Anayasa'nın 55. maddesinde “*emeğin karşılığı*” olarak tanımlanmıştır. 4587 sayılı İş Kanunu'nun 32. maddesine göre ücret “*bir kimseye bir iş karşılığında işveren veya üçüncü kişiler tarafından sağlanan ve para ile ödenen tutarlar*”dır. 6098 sayılı Borçlar Kanunu'nda ise doğrudan ücret tanımı yapılmamıştır. Ancak ilgili kanunun 393/1 maddesinde “*Hizmet sözleşmesi, işçinin işverene bağımlı olarak belirli veya belirli olmayan süreyle iş görmeyi ve işverenin de ona zamana veya yapılan işe göre ücret ödemeyi üstlendiği sözleşmedir.*” hükmü ile işveren tarafından yapılan ödemelerin ücret kabul edileceği anlaşılmaktadır.

Ücret, vergisel anlamda GVK'nın 61. maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre “*Ücret, işverene tabi belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.*” Yapılan tanımlama doğrultusunda gelirin ücret olup olmadığı tespit edilebilmektedir. Buna göre ücretin özellikleri şunlardır;

- İşverene tabi olarak sunulan hizmet

⁴⁷⁷ 2022 yılı için istisna tutarı 58.000 TL

⁴⁷⁸ Zeynel Dinler, *İktisada Giriş*, 20. Basım, Ekin Yayıncılık, Bursa, 2014, s. 27.

- Belirli bir iş yerine bağlı olarak sunulan hizmet
- Hizmetin karşılığı olarak ödeme yapılması
- Yapılan ödemenin nakdi, aynı veya menfaat şeklinde olması

İlgili kanunda ayrıca “*Ücretin 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 münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez.*” denilmektedir.

Ücret gelirinin diğer gelir unsurlarında ayırt edilebilir özellikleri bulunmaktadır. Şöyle ki ticari kazanç ile ücret arasındaki en belirgin ayırım risktir. Risk, faaliyet sonucu kar olabileceği gibi zarar da olabilmesi anlamına gelir ki ücretler için böyle bir durum söz konusu değildir. Bununla birlikte serbest meslek kazancında birey faaliyetini bağımsız bir şekilde icra eder iken ücretlide belirli bir işverene tabi olunması söz konusudur: Örneğin doktor serbest meslek erbabı sayılırken, faaliyetini (hizmetini) bir hastaneye bağlı olarak gerçekleştirirse ücretli sayılacaktır⁴⁷⁹.

İlgili kanunda ayrıca ücret gelirinin özellikleri bulunmayan veya ücret sayılıp sayılmayacağı konusunda tereddüt yaşanmaması açısından özellikli olarak bazı gelirleri ücret olarak kabul edilmiştir. Bunlar⁴⁸⁰;

“- *İstisna dışında kalan emeklilik, maluliyet, dul ve yetim aylıkları;*

- *Evvelce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatler;*

- *TBMM, İl genel meclisi ve belediye meclisi üyeleri ile özel kanunlarına veya idari kararlara göre kurulan daimi veya geçici bütün komisyonların üyelerine ve yukarıda sayılanlara benzeyen diğer kimselere bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler;*

- *Yönetim ve denetim kurulları başkanı ve üyeleriyle tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler;*

- *Bilirkişilere, resmi arabuluculara, eksperlere, spor hakemlerine ve her türlü yarışma jürisi üyelerine ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler;*

⁴⁷⁹ Tosuner ve Arıkan, a.g.e., s.102.

⁴⁸⁰ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, m. 61.

- Sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler.

- Hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar"dır.

Ücret olarak değerlendirilip vergiden istisna edilmiş ücretler GVK'nın 23 ila 30. maddeleri arasında belirlenmiştir. GVK md 23'e göre;

"1. Köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5 000'i aşmayan yerlerde faaliyet gösteren ve münhasıran el ile dokunan halı ve kilim imal eden işletmelerde çalışan işçilerin ücretleri;

2. Gelir Vergisinden muaf olanların veya gerçek usulde vergilendirmeyen çiftçilerin yanında çalışan işçilerin ücretleri;

3. Toprak altı işletmesi halinde bulunan madenlerde cevher istihali ve bununla ilgili diğer bütün işlerde çalışanların münhasıran yer altında çalıştıkları zamanlara ait ücretleri;

4. -

5. Köy muhtarları ile köylerin kâtip, korucu, imam, bekçi ve benzeri hizmetlilerine köy bütçesinden ödenen ücretler ile çiftçi mallarını koruma bekçilerinin ücretleri;

6. Hizmetçilerin ücretleri (Hizmetçiler özel fertler tarafından evlerde, bahçelerde, apartmanlarda ve ticaret mahalli olmayan sair yerlerde orta hizmetçiliği süt ninelik, dadılık, bahçıvanlık, kapıcılık gibi özel hizmetlerde çalıştırılanlardır.) (Mürebbiyelere ödenen ücretler istisna kapsamına dâhil değildir);

7. Sanat okulları ile bu mahiyetteki enstitülerde, ceza ve islahatlarında, darülacezelerin atelyelerinde çalışan öğrencilere, hükümlü ve tutuklulara ve düşüklere verilen ücretler;

8. Hizmet erbabına işverenlerce yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatler (işverenlerce, işyerinde veya müstemilatında yemek verilmeyen durumlarda çalışılan

günlere ait bir günlük yemek bedelinin 6.000.000 lirayı (51 TL) aşmaması⁴⁸¹ ve buna ilişkin ödemenin yemek verme hizmetini sağlayan mükelleflere yapılması şarttır. Ödemenin bu tutarı aşması halinde, aşan kısım ile hizmet erbabına yemek bedeli olarak nakden yapılan ödemeler ve bu amaçla sağlanan menfaatler ücret olarak vergilendirilir.);

9. Genel olarak maden işletmelerinde ve fabrikalarda çalışan işçilere ve özel kanunlarına göre barındırılması gereken memurlarla müstahdemlere konut tedariki ve bunların aydınlatılması, ısıtılması ve suyunun temini suretiyle sağlanan menfaatler ile mülkiyeti işverene ait brüt alanı 100 m2'yi aşmayan konutların hizmet erbabına mesken olarak tahsisi suretiyle sağlanan menfaatler (Bu konutların 100 m2'yi aşması halinde, aşan kısma isabet eden menfaat için bu istisna hükmü uygulanmaz)

10. Hizmet erbabının toplu olarak işyerlerine gidip gelmelerini sağlamak amacıyla işverenler tarafından yapılan taşıma giderleri (İşverenlerce taşıma hizmeti verilmeyen durumlarda, çalışılan günlere ait bir günlük ulaşım bedelinin 10 Türk lirasını (25,50) aşmaması⁴⁸² ve buna ilişkin ödemenin toplu taşıma kartı, bileti veya bu amaçla kullanılan ödeme araçlarının temini şeklinde yapılması şarttır. Ödemenin bu tutarı aşması hâlinde aşan kısım ile hizmet erbabına ulaşım bedeli olarak nakden yapılan ödemeler ve bu amaçla sağlanan menfaatler ücret olarak vergilendirilir. Bu istisnanın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.);

11. Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20 nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen emekli, maluliyet, dul ve yetim aylıkları (506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20 nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen aylıkların toplamı, en yüksek Devlet memuruna çalışılan süreye bağlı olarak ödenen tutardan fazla ise aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur.) (Genel, katma ve özel bütçelerden ödenen bu nevi aylıklar dahil);

12. 3308 sayılı Çıraklık ve Meslekî Eğitim Kanununa tâbi çırakların asgari ücreti aşmayan ücretleri.

⁴⁸¹ 2022 yılı için 34 TL

⁴⁸² 2022 yılı için 51 TL

13. *Yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, malüliyet, dul ve yetim aylıkları;*

14. a) *Kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına, işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler;*

b) *Kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin, Ekonomi Bakanlığından alınan izne istinaden kurulan bölgesel yönetim merkezlerinde münhasıran merkezin faaliyet izni kapsamında istihdam ettikleri hizmet erbabına Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler;*

15. *Yüz ve daha aşağı sayıda işçi çalıştıran işyerlerinde bir, yüzden fazla işçi çalıştıran işyerlerinde iki, amatör sporcu çalıştıranların, her yıl milli müsabakalara iştirak ettiklerinin belgelenmesi ve bu amatör sporculara ödenen ücretler. (Asgari ücretin iki katını aşmamak kaydıyla)*

16. *İşverenlerce, kadın hizmet erbabına kreş ve gündüz bakımevi hizmeti verilmek suretiyle sağlanan menfaatler (İşverenlerce bu hizmetlerin verilmediği durumlarda, ödemenin doğrudan bu hizmetleri sağlayan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerine yapılması şartıyla, her bir çocuk için aylık, asgarî ücretin aylık brüt tutarının %15’ini aşmamak üzere bu istisnadan yararlanılır. Kreş ve gündüz bakımevi hizmetini sağlayanlara yapılan ödemelerin belirlenen istisna tutarını aşan kısmı ile hizmet erbabına bu amaçla nakden yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler ücret olarak vergilendirilir. Bu bentte yer alan %15 oranını, asgarî ücretin aylık brüt tutarının %50’sine kadar artırmaya ve kanuni seviyesine getirmeye Cumhurbaşkanı, bu istisnanın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.);*

17. *Kamu kurum ve kuruluşları hariç Türk Hava Kurumu veya kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunan müesseselerde uçuş maksadıyla görevlendirilen, hava aracının sevk ve idaresiyle görevli pilotlar ile uçuş esnasında uçak içinde hizmet veren yetkili sivil havacılık otoritesince sertifikalandırılmış kabin memurlarına ödenen aylık ücretin gerçek safi değerinin %70’i (Cumhurbaşkanı, bu oranı %100’e kadar artırmaya, sıfıra kadar indirmeye yetkilidir.);*

18. *Hizmet erbabının, ödemenin yapıldığı ayda geçerli olan asgari ücretin aylık brüt tutarından işçi sosyal güvenlik kurumu primi ve işsizlik sigorta primi düşüldükten*

sonra kalan tutarına isabet eden ücretleri (Şu kadar ki, istisnayı aşan ücret gelirinin vergilendirilmesinde verginin hesaplanacağı gelir dilim tutarları ve oranları, istisna kapsamındaki tutarlar da dikkate alınarak belirlenir. Ödenecek vergi tutarı, bu suretle bulunan vergi tutarının içinde istisna tutara isabet eden kısım düşülmek suretiyle hesaplanır. İstisna nedeniyle alınmayacak olan vergi ilgili ayda aylık asgari ücret üzerinden hesaplanması gereken vergiyi aşamaz. Birden fazla işverenden ücret alanlarda bu istisna sadece en yüksek olan ücrete uygulanır.)” vergiden istisnadır.

İlgili kanununun 24. maddesinde belirtilen gider karşılığı yapılan yazılı ödemeler vergiden istisna edilmiştir. Buna göre;

“1. Harcırah Kanununa tabi kurumlar tarafından harcırah veya yolluk olarak yapılan ödemeler;

2. Harcırah Kanunu kapsamı dışında kalan müesseseler tarafından idare meclisi başkanı ve üyeleri ile denetçilerine, tasfiye memurlarına ve hizmet erbabına (Harcırah Kanununa tabi olsun olmasın her türlü sözleşmeli personel dahil) verilen gerçek yol giderlerinin tamamı ile yemek ve yatmak giderlerine karşılık verilen gündelikler (Bu gündelikler aynı aylık seviyesindeki Devlet memurlarına verilen gündeliklerden fazla ise veya Devletçe verilen gündeliklerin en yüksek haddini aşarsa aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur.)

3. -

4. 657 sayılı Devlet Memurları Kanununa göre ödenen yakacak yardımı (memur, işçi ve Bağ-Kur emeklilerine avans olarak ödenenler dahil);

5. Sayım işleriyle, seçim işlerinde çalıştırılanlara özel kanunlarına göre verilen zaruri gider karşılıkları” gelir vergisinden istisnadır.

Tazminat ve yardımlar başlığı altında düzenlenen ilgili kanununun 25. maddesine göre;

“1. Ölüm, engellilik ve hastalık sebebiyle verilen tazminat ve yardımlar ile 25/8/1999 tarihli ve 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu uyarınca ödenen işsizlik ödeneği ve 22/5/2003 tarihli ve 4857 sayılı İş Kanununa göre ödenen işe başlatmama tazminatı;

2. Muhtaç olanlara belli bir süre için veya hayat kaydiyle yapılan yardımlar (Asker ailelerine yapılan yardımlarla hayır derneklerinin ve yardım sandıklarının yardımları mutlak olarak bu istisnaya girerler.);

3. Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20 nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından, kendilerine zat aylığı bağlananlara aylıkları dışında, kanunları veya statüleri gereğince verilen emekli, dul, yetim ve evlilik ikramiyeleri veya iade olunan mevduatı ve sürelerini doldurmamış bulunanlarla dul ve yetimlerine toptan ödenen tazminatlar (506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20 nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen tazminat, yardım ve toptan ödemeler en yüksek Devlet memuruna çalışılan süreye bağlı olarak ödenen tutardan fazla ise aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur. Bu mukayesede gerek muhtelif sandıklardan gerek aynı sandıktan muhtelif zamanlarda yapılan ikramiye, tazminat ve toptan ödemeler topluca dikkate alınır.);

4. Hizmet erbabına ödenen çocuk zamları (Bu zamlar Devletçe verilen miktarları aştığı takdirde, fazlası vergiye tabi tutulur.);

5. Evlenme ve doğum münasebetiyle hizmet erbabına yapılan yardımlar (Bu istisna hizmet erbabının iki aylığına veya buna tekabül eden gündeliklerinin tutarına kadar olan yardım kısmına uygulanır.);

6. Sosyal sigorta kurumları tarafından sigortalılara yapılan ödemeler;

7. a) 25/8/1971 tarihli ve 1475 sayılı İş Kanunu ve 20/4/1967 tarihli ve 854 sayılı Deniz İş Kanununa göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı ile 13/6/1952 tarihli ve 5953 sayılı Basın Mesleğinde Çalışanlarla Çalıştıranlar Arasındaki Münasebetlerin Tanzimi Hakkında Kanuna göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarları (Hizmet ifa etmeksizin ödenen ücretler tazminat sayılmaz.);

b) Hizmet erbabının tabi olduğu mevzuata göre bu bendin (a) alt bendinde belirtilen istisna tutarının hesabında dikkate alınmak şartıyla, hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar (Bu bendin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.);

8. Genel olarak nafakalar (alanlar için);

9. Yardım sandıkları tarafından statüleri gereğince kendi üyelerine ölüm, engellilik, hastalık, doğum, evlenme gibi sebeplerle yapılan yardımlar.

10. Yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, dul, yetim ve evlenme ikramiyeleri veya iade olunan mevduat, sürelerini doldurmamış bulunanlarla, dul ve yetimlerine toptan ödenen tazminat ve yardımlar.” gelir vergisinden müstesnadır.

Ayrıca kanunun 26. maddesinde belirtilen vatan hizmetleri yardımları (Harp malullerine, şehit dul ve yetimlerine yapılan bilumum ödemeler gibi), 27. maddede yer alan tayın ve teçhizat bedelleri (Demirbaş olarak verilen giyim eşyası gibi), 28 maddesine göre gerçekleşen tahsil ve tatbikat ödemeleri, 29. maddesinde belirtilen teşvik, ikramiye ve mükafatlar (Spor yarışmalarında amatör sporcuya verilen ödül ve ikramiyeler gibi) ile 30. maddede dar mükellefelere yönelik sergi ve panayırarda yapılan ticari ve mesleki faaliyetlere yönelik kazançları gelir vergisinden istisna edilmiştir.

3.3.2. Ücretin Tespiti ve Vergilendirme Yöntemi

GVK'nın 94. maddesinin 1. fıkrasının 1. nolu bendinde “*Hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104 üncü maddelere göre.... vergi tevkifatı yapılır*” hükmü yer almaktadır. İşverenlerce gerçekleştirilecek tevkifat ücretin gerçek safi değeri üzerinden yapılmaktadır. Gerçek safi ücret GVK'nın 63. maddesinde “... iş veren tarafından verilen para ve ayınlarla sağlanan menfaatler toplamından ... indirimler yapıldıktan sonra kalan miktardır” şeklinde belirtilmiştir. Bu indirimler şunlardır;

- Ordu Yardımlaşma Kurumu (OYAK) ve benzeri kamu kurumlarınca yapılan kesintiler
- Sosyal güvenlik destekleme primi
- İşsizlik sigortası primi
- Hayat/şahıs sigorta primleri
- Emekli aidatı ve sosyal sigorta primleri
- Sendikalara ödenen aidatlar
- Engellilik indirimi.

Yukarıda belirtilen indirimler sonrasında safi tutara ulaşılmakta ve işverenlerce gelir vergisi hesaplanarak tevkifat gerçekleştirilmektedir. İşverenler tevkif ettikleri vergileri vergi sorumlusu sıfatıyla muhtasar ve prim hizmet beyannamesi ile beyan etmekte ve aynı süre içinde ödemektedirler.

Ücret gelirinin mükellef tarafından yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi halinde GVK 89. maddede yer alan indirimlerden de yararlanabilecektir. Bunlar;

- Hayat ve şahıs sigorta primleri,
- Eğitim ve sağlık harcamaları,
- Engellilik indirimi,
- Bağış ve yardımlar,
- Sponsorluk harcamaları,
- Cumhurbaşkanınca başlatılan yardım kampanyalarına makbuz karşılığı yapılan ayni ve nakdi bağışlar,
- Türkiye Kızılay Derneği ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine (iktisadi işletmeleri hariç) makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış ve yardımlar,
- Bireysel katılım yatırımcısı indirimi,
- Diğer kanunlarda belirtilen bağış ve yardımlardır.

3.3.2.1. Ücret Gelirlerinde Vergilendirme Yöntemi

Ücretlerin vergilendirilmesinde genel uygulama tevkif suretiyle olmakta bazı durumlarda ise yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmesi gerekmektedir. Bir önceki başlıkta ücret gelirinin tespitinde uygulanabilecek indirimler sunulmuştur. Başka bir ifadeyle yapılacak stopaj brüt ücret geliri değil safi ücret geliri dikkate alınarak bulunacaktır.

3.3.2.1.1. Stopaj Usulüyle Vergilendirme

Ücret geliri elde edenler, kendilerine bu gelirlerin ödenmesi sırasında işverenlerce gelir vergisi hesaplanarak kaynakta kesinti (stopaj) yapılmak suretiyle gelir vergisi ödemektedirler. İşverenler ücretli adına sorumlu sıfatıyla hesaplanan gelir vergisini beyan etmekte ve ödemektedirler.

GVK'nın 94. maddesinde vergi tevkifatı yapmak zorunda olanlar mükellefler sayılarak ilgili maddenin birinci fıkrasının (1) nolu bendinde “*Hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104 üncü maddelere göre,...*” tevkifat yapılacağı belirtilmiştir.

Tablo 123. Ücret Gelirleri için Gelir Vergisi Tarifesi

2021	2022	Vergi oranı
24.000 TL'ye kadar	32.000 TL'ye kadar	% 15
53.000 TL'nin 24.000 TL'si için 3.600 TL, fazlası	70.000 TL'nin 32.000 TL'si için 4.800 TL, fazlası	% 20
190.000 TL'nin 53.000 TL'si için 9.400 TL, fazlası	250.000 TL'nin 70.000 TL'si için 12.400 TL, fazlası	% 27
650.000 TL'nin 190.000 TL'si için 46.390 TL, fazlası	880.000 TL'nin 250.000 TL'si için 61.000 TL, fazlası	% 35
650.000 TL'den fazlasının 650.000 TL'si için 207.390 TL, fazlası	880.000 TL'den fazlasının 880.000 TL'si için 281.500 TL, fazlası	% 40

Kaynak: GVK md.103

Yapılacak vergi tevkifatı yukarıda yer alan gelir vergisi tarifesi kullanılarak gerçekleştirilecektir. Ancak sporculara ve 6132 sayılı At Yarışları Hakkında Kanun'a göre lisans sahibi olan veya lisans sahibince yetkilendirilen kişi tarafından organize edilen yarışmalara katılan atların jokeyleri, jokey yamakları ve antrenörlerine yapılan ücret ödemeleri üzerinden yapılacak vergi tevkifatı için özel olarak oranlar (%20) belirlenmiştir⁴⁸³. Sporcular için uygulanacak tevkifat oranları ileriki alt başlıklarda sunulmuştur.

3.3.2.1.2. Beyan Usulüyle Vergilendirme

Ücret gelirlerinin vergilendirilmesi özel durumlar hariç olmak üzere kümülatif matrah esaslı ile artan oranlı tarife dikkate alınarak gerçekleştirilmektedir. Ancak ilgili kanunun bazı hükümlerine göre ücret geliri elde edenlerin beyanname verme zorunluluğu olduğu durumlar da mevcuttur. Bu alt başlık altında ücretlilerin beyan usulüyle vergilendirilmesi incelenmektedir.

3.3.2.1.2.1. Stopaja Tabi Olmayıp Beyan Edilmesi Gereken Ücretler

Tevkifata tabi olmayıp yıllık gelir vergisi beyannamesi vermek zorunda olanlar GVK'nın 95. maddesinde belirtilmiştir. Bunlar;

⁴⁸³ Gelir İdaresi Başkanlığı, *Ücret Geliri Elde Edenler İçin Vergi Rehberi*, Yayın No:424, Şubat 2022, s.23

“ ...

1. Ücretlerini yabancı bir memleketteki işverenden doğrudan doğruya alan hizmet erbabı;

2. 16 ncı maddede yazılı istisnadan faydalanmayan yabancı elçilik ve konsolosluk memur ve hizmetlileri;

3. Maliye Bakanlığınca yıllık beyanname ile bildirilmesinde zaruret görülen ödemeler.

... ” olarak belirtilmiştir.

3.3.2.1.2.2. Stopaja Maruz Kalmış Beyan Edilmesi Gereken Ücretler

GVK'nın 86. maddesinde tevkifata tabi tutulmuş ücret geliri elde edenlerin belirli şartların gerçekleşmesi durumunda yıllık gelir vergisi beyannameyi vermesi gerekmektedir. Aşağıda sayılan durumlarda ücretlilerin yıllık gelir vergisi beyannameyi vermesi gerekir.

- Tek işverenden elde edilen ücret geliri gelir vergisi tarifesinin dördüncü dilimdeki tutarı aşarsa (2021 yılı için 650.000 TL)⁴⁸⁴,

- Birden fazla işverenden ücret geliri elde edilmesi durumunda, birinci işverenden aldıkları ücret dahil olmak üzere elde edilen toplam ücret gelir vergisi tarifesinin dördüncü dilimdeki tutarı aşarsa (2021 yılı için 650.000 TL)⁴⁸⁵,

- Birden fazla işverenden ücret geliri elde edilmesi durumunda, birinci işveren hariç sonraki işverenlerden alınan ücret toplamı gelir vergisi tarifesinin ikinci dilimdeki tutarı aşarsa (2021 yılı için 53.000 TL)⁴⁸⁶ beyanname verilmesi gerekir.

Yıllık beyanname verilmesi halinde yıl içinde tevkif edilmiş vergi mahsup edilecektir. Bunun yanında beyanname verilmesi durumunda beyan edilen gelir üzerinden GVK'nın 89. maddesi gereği indirim yapabileceği kalemler (eğitim ve sağlık harcamaları, bağışlar, yardımlar gibi) söz konusu olabilecektir.

⁴⁸⁴ 2022 yılı için 880.000 TL

⁴⁸⁵ 2022 yılı için 880.000 TL

⁴⁸⁶ 2022 yılı için 70.000 TL

3.3.3. Ücret Gelirinin Vergilendirilmesine İlişkin Örnekler

Ücret gelirinin tespiti ve vergilendirme yöntemleri yukarıda geçen başlıklarda sunulmuştur. Bu başlık altında belirli varsayımlar altında ücret geliri elde eden kimselerin ödeyeceği gelir vergisi hesaplanmıştır.

Örneğin asgari ücretli (5.004) çalışan kimsenin başkaca geliri bulunmadığı durumda brüt ücret üzerinden sadece %15'lik sigorta primi kesintisi yapılmakta ve bunun haricinde gelir vergisi ve damga vergisi hesaplanmayacağından aylık net geliri 4.253,40 TL⁴⁸⁷ olmaktadır. 2022 yılı temmuz ayında belirlenen asgari brüt ücret 6.471 TL olup bu aydan itibaren net gelir 5.500,35 TL olarak hesaplanacaktır.

Örnek 1; Asgari ücretli çalışan kimsenin Ocak, Nisan, Temmuz ve Ekim aylarında 3.000 TL ikramiye aldığı ve bunun haricinde başkaca gelirinin bulunmadığı varsayımı altında aylık net ele geçecek tutar aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

⁴⁸⁷ Asgari brüt ücret-(Asgari brüt ücret x SGK primleri)

Tablo 124. Ücret Gelirine İlişkin Gelir Vergisi Hesaplaması (Örnek 1) (2022)

Aylar	Brüt Ücret	Sigorta Primi ⁴⁸⁸ (b)	Matrah (c)	Kümülatif Matrah (d)	Hesaplanan GV (e)	
	(a)	(a)x%15	(a)-(b)		(d)xOran-(önceki ayların vergisi)	
Ocak	8.004	1.200,6	6.803,40	6.803,40	1.020,51	
Şubat	5.004	750,60	4.253,40	11.056,8	638,01	
Mart	5.004	750,60	4.253,40	15.310,2	638,01	
Nisan	8.004	1.200,6	6.803,40	22.113,6	1.020,51	
Mayıs	5.004	750,60	4.253,40	26.367	638,01	
Haziran	5.004	750,60	4.253,40	30.620,4	638,01	
Temmuz	9.471	1.420,7	8.050,3	38.670,7	1.540,9	
Ağustos	6.471	970,65	5.500,35	44.171	1.100	
Eylül	6.471	970,65	5.500,35	49.671,4	1.100	
Ekim	9.471	1.420,7	8.050,3	57.721,7	1.610,3	
Kasım	6.471	970,65	5.500,35	63.222	1.100	
Aralık	6.471	970,65	5.500,35	68.722,4	1.100	
Toplam	80.850	12.127	68.722,4	68.722,4	12.144,2	
	Asgari Ücretim Kümülatif Matrahı (f)	Asgari Ücretin Vergisi (g)	İstisna Matrah (h)	Kesilecek GV (ı)	Damga Vergisi (i)	Net Ücret (j)
		(f) x Oran- (önceki ayların vergisi)		(e)-(g)	((a-AÜ)x 0,00759)	(c)- (ı)-(i)
Ocak	4.253,40	638,01	4.253,40	382,6	22,7	6.398
Şubat	8.506,80	638,01	4.253,40	0	0	4.253,40
Mart	12.760,2	638,01	4.253,40	0	0	4.253,40
Nisan	17.013,6	638,01	4.253,40	382,6	22,7	6.398
Mayıs	21.267	638,01	4.253,40	0	0	4.253,40
Haziran	25.520,4	638,01	4.253,40	0	0	4.253,40
Temmuz	31.020,75	825,05	5.500,35	715,8	22,7	7.311,8
Ağustos	36.521,1	1.100	5.500,35	0	0	5.500,35
Eylül	42.021,45	1.100	5.500,35	0	0	5.500,35
Ekim	47.521,8	1.100	5.500,35	510,3	22,7	7.517,1
Kasım	53.022,15	1.100	5.500,35	0	0	5.500,35
Aralık	58.522,5	1.100	5.500,35	0	0	5.500,35
Toplam	58.522,5	10.153,1	58.522,5	1991	90,8	66.640

Kaynak: Türkiye’de ücret gelirlerinin vergilendirilmesine yönelik olan yasal metinler ile Gelir İdaresi Başkanlığı, 22.01.2022 tarihli, 31.732 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 319 Seri No.’lu Genel Tebliğ’den yararlanılarak tarafımdan oluşturulmuştur.

Örnek 2; Aylık brüt ücreti 10.000 TL olan ücretlinin başkaca geliri olmadığı ve sigorta primi dışında bir indirim bulunmadığı varsayımı altında ödeyeceği gelir vergisi ve net ücreti aşağıda yer alan tabloda gösterilmiştir.

⁴⁸⁸ Sigorta Primi, SSK işçi payı (%14) ve işsizlik sigortası primi (%1) toplamı (%15) olarak dikkate alınmıştır.

Tablo 125. Ücret Gelirine İlişkin Gelir Vergisi Hesaplaması (Örnek 2) (2022)

Aylar	Brüt Ücret (a)	Sigorta Primi (b)	Matrah (c)	Kümülatif Matrah (d)	Hesaplanan GV (e)	GV
	(a)	(a)x%15	(a)-(b)		(d)xOran-(önceki ayların vergisi)	
Ocak	10.000	1.500	8.500	8.500	1.275	
Şubat	10.000	1.500	8.500	17.000	1.275	
Mart	10.000	1.500	8.500	25.500	1.275	
Nisan	10.000	1.500	8.500	34.000	1.375	
Mayıs	10.000	1.500	8.500	42.500	1.700	
Haziran	10.000	1.500	8.500	51.000	1.700	
Temmuz	10.000	1.500	8.500	59.500	1.700	
Ağustos	10.000	1.500	8.500	68.000	1.700	
Eylül	10.000	1.500	8.500	76.500	2.155	
Ekim	10.000	1.500	8.500	85.000	2.295	
Kasım	10.000	1.500	8.500	93.500	2.295	
Aralık	10.000	1.500	8.500	102.000	2.295	
Toplam	120.000	18.000	102.000	102.000	21.040	
	Asgari Ücretim Kümülatif Matrahı (f)	Asgari Ücretin Vergisi (g)	İstisna Matrah (h)	Kesilecek GV (ı)	Damga Vergisi (i)	Net Ücret (j)
		(f) x Oran-(önceki ayların vergisi)		(e)-(g)	((a-AÜ)x 0,00759)	(c)-(ı)-(i)
Ocak	4.253,40	638,01	4.253,40	636,9	37,9	7.825,2
Şubat	8.506,80	638,01	4.253,40	636,9	37,9	7.825,2
Mart	12.760,2	638,01	4.253,40	636,9	37,9	7.825,2
Nisan	17.013,6	638,01	4.253,40	736,9	37,9	7.725,2
Mayıs	21.267	638,01	4.253,40	1.062	37,9	7.400,1
Haziran	25.520,4	638,01	4.253,40	1.062	37,9	7.400,1
Temmuz	31.020,75	825,05	5.500,35	874,95	26,8	7.598,2
Ağustos	36.521,1	1.100	5.500,35	600	26,8	7.873,2
Eylül	42.021,45	1.100	5.500,35	1.055	26,8	7.418,2
Ekim	47.521,8	1.100	5.500,35	1.195	26,8	7.278,2
Kasım	53.022,15	1.100	5.500,35	1.195	26,8	7.278,2
Aralık	58.522,5	1.100	5.500,35	1.195	26,8	7.278,2
Toplam	58.522,5	10.153,1	58.522,5	10.886,5	388	90.725,2

Kaynak: Türkiye’de ücret gelirlerinin vergilendirilmesine yönelik olan yasal metinler ile Gelir İdaresi Başkanlığı, 22.01.2022 tarihli, 31.732 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 319 Seri No.’lu Genel Tebliğ’den yararlanılarak tarafımdan oluşturulmuştur.

Verilen örneklerde görüldüğü üzere brüt gelir 2022 yılı için belirlenen beyan sınırını (880.000 TL) aşmadığından yapılan vergilendirme nihai olup, mükelleflerin ayrıca beyanname vermesine gerek bulunmamaktadır. Ücret geliri elde edenlerden tevkifata tabi olmayıp asgari ücretin yıllık gelir vergisi matrahını aşanlar ile GVK’nın 86. maddesinin 1/b bendinde belirlenen şartları sağlayanların yıllık gelir vergisi beyannamesi gerekmektedir.

Örnek 3; Aylık brüt ücreti 100.000 TL olan ücretlinin başkaca geliri bulunmadığı, indirim konusu yapabilecek kalemin olmadığı varsayımı altında yıl içinde hesaplanacak vergi ile beyanname verilmesi durumunda oluşacak sonuç aşağıda yer alan tabloda gösterilmiştir.

Tablo 126. Ücret Gelirine İlişkin Gelir Vergisi Hesaplaması (Örnek 3) (2022)

Aylar	Brüt Ücret	Sigorta Primi ⁴⁸⁹ (b)	Matrah (c)	Kümülatif Matrah (d)	Hesaplanan GV (e)	
	(a)	(a)x%15	(a)-(b)		(d)xOran-(önceki ayların vergisi)	
Ocak	100.000	5.629,5	94.370,5	94.370,5	18.980,04	
Şubat	100.000	5.629,5	94.370,5	188.741	25.480,04	
Mart	100.000	5.629,5	94.370,5	283.111,5	28.128,96	
Nisan	100.000	5.629,5	94.370,5	377.482	33.029,68	
Mayıs	100.000	5.629,5	94.370,5	471.852,5	33.029,68	
Haziran	100.000	5.629,5	94.370,5	566.223	33.029,68	
Temmuz	100.000	7.279,8	92.720,2	658.943,2	32.452,04	
Ağustos	100.000	7.279,8	92.720,2	751.663,4	32.452,14	
Eylül	100.000	7.279,8	92.720,2	844.383,6	32.452	
Ekim	100.000	7.279,8	92.720,2	937.103,8	35.307,26	
Kasım	100.000	7.279,8	92.720,2	1.029.824	37.088,08	
Aralık	100.000	7.279,8	92.720,2	1.122.544	37.088	
Toplam	1.200.000	77.456	1.122.544	1.122.544	378.517,6	
	Asgari Ücretim Kümülatif Matrahı (f)	Asgari Ücretin Vergisi (g)	İstisna Matrah (h)	Kesilecek GV (i)	Damga Vergisi (i)	Net Ücret (j)
		(f) xOran- (önceki ayların vergisii)		(e)-(g)	((a-AÜ)x 0,00759	(c)- (i)-(i)
Ocak	4.253,40	638,01	4.253,40	18.342,03	721	75.307,47
Şubat	8.506,80	638,01	4.253,40	24.842,03	721	68.807,47
Mart	12.760,2	638,01	4.253,40	27.490,25	721	66.159,25
Nisan	17.013,6	638,01	4.253,40	32.391,67	721	61.257,83
Mayıs	21.267	638,01	4.253,40	32.391,67	721	61.257,83
Haziran	25.520,4	638,01	4.253,40	32.391,67	721	61.257,83
Temmuz	31.020,75	825,05	5.500,35	31.627	709,8	60.383,40
Ağustos	36.521,1	1.100	5.500,35	31.352,14	709,8	60.658,26
Eylül	42.021,45	1.100	5.500,35	31.352	709,8	60.658,40
Ekim	47.521,8	1.100	5.500,35	34.207,26	709,8	57.803,14
Kasım	53.022,15	1.100	5.500,35	35.988,08	709,8	56.022,32
Aralık	58.522,5	1.100	5.500,35	35.988	709,8	56.022,40
Toplam	58.522,5	10.153,1	58.522,5	368.363,8	709,8	745.595,6

Kaynak: Türkiye’de ücret gelirlerinin vergilendirilmesine yönelik olan yasal metinler ile Gelir İdaresi Başkanlığı, 22.01.2022 tarihli, 31.732 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 319 Seri No.’lu Genel Tebliğ’den yararlanılarak tarafımdan oluşturulmuştur.

Yukarıda yer alan tabloda ücretlinin brüt 1.200.000 TL geliri olduğu ve bu durumun GVK 86/1-b’de belirtilen tek işverenden alınmış ve stopaja uğramış ücret gelirinin gelir vergisi tarifesinde yer alan dördüncü dilimi (880.000 TL) aştığından beyanname vermesi gerektir. Beyanname verilmesi halinde mükellef GVK 89. maddede belirtilen indirimlerden (varsa) yararlanabilmektedir.

Brüt Ücret	Sigorta Primi	Matrah	Hesaplanan Gelir Vergisi	Mahsup Edilecek Vergi	Ödenecek Gelir Vergisi
1.200.000	77.456	1.122.544	378.517,6	378.517,6	0,00

Gelir vergisi beyanamesi verilmesi halinde mahsup edilecek vergi, asgari ücretin vergi istisnasında önce hesaplanan vergi olacaktır.

⁴⁸⁹ Sigorta primine esas kazancın üst sınırı aylık asgari ücretin 7,5 katıdır.

3.4. Türkiye’de Futbolcuların Elde Ettiği Gelirlerin Vergilendirilmesine İlişkin Yasal Düzenlemeler

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 61 maddesi 6. bendi uyarınca “*Sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler*” ücret geliri sayılmaktadır. Profesyonel Futbolcuların Statüsü ve Transfer talimatında ücret⁴⁹⁰ “*Profesyonel futbolcunun sözleşmedeki edimleri karşılığı hak kazandığı para ve para ile ölçülebilir diğer değerleri*” olarak tanımlamış ve “*sözleşmede belirlenmesi zorunlu olan ve futbolcuya aylık asgari ücret tutarının altında olmamak kaydıyla ödenen tutardır*”. olarak belirtmiştir.

Futbolcuların elde ettiği transfer ücretleri, aylık ücretler, prim ödemeleri vb gelirler ücret geliri sayılmakta ve bu ödemeleri yapanlarda ödemeleri esnasında GVK geçici 72. maddede belirtildiği üzere 31.12.2023 tarihine kadar;

- Lig usulüne tabi spor dallarında;
- En üst ligdekiler için % 20
- 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 ise %5 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

Amatör futbolcular için ise ilgili kanununun 29/3 maddesine göre amatör sporculara yapılan *ikramiye ve ödülleri* gelir vergisinden istisna edilmiştir.

⁴⁹⁰ TFF, *Profesyonel Futbolcuların Statüsü ve Transfer Talimatı*, Ağustos 2016, s.3 ve s.11.

Tablo 127. Mevzuatta Profesyonel Futbolculara Yapılan Ödemelerin Yasal Kronolojik Seyri

Uygulama Tarihi	Kanun ile değişiklik	Ayrıcalık	Uygulama
01.01.1994'ten önce	-	Sporculara yapılan transfer ücretleri %15 stopaja tabidir	Sporculara yapılan diğer ödemelerde genel esaslar uygulanır.
01.01.1994-01.05.1994	3946 Sayılı Kanun	-	Sporcuların elde ettiği tüm kazançlar için genel esaslar uygulanır
01.05.1994-31.12.1998	3986 Sayılı Kanun	Sporculara transfer ücreti olarak yapılan ödemeler 31.12.2000 tarihine kadar gelir vergisinden müstesnadır. Bu ücretler üzerinden %15 oranında GV tevkifatı yapılır (geçici 40. md)	Sporculara yapılan diğer ödemelerde genel esaslar uygulanır.
01.01.1999-24.04.2003	4369 Sayılı Kanun	(geçici 40. md kaldırıldı) -	Sporcuların elde ettiği tüm kazançlar için genel esaslar uygulanır
24.03.2003-31.12.2007 (30.06.2008'e kadar uzatıldı)	4842 Sayılı Kanun ile eklenen geçici md.	Sporcuların elde ettiği tüm kazançlar gelir vergisinden müstesnadır. Bunlar üzerinden %15 oranında GV tevkifatı yapılır	-
01.07.2008-31-12-2017	5776 Sayılı kanun ile eklenen geçici md.	Mevcut durum	-
01.01.2018-31.12.2019		Mevcut Durum	
01.01.2020-31.12.2023	7194 Sayılı Kanun	Sporcuların elde ettiği tüm kazançlar gelir vergisinden müstesnadır. Bunlar üzerinden %20, %15 ve %10 oranında GV tevkifatı yapılır	Stopaja tabi gelirin brüt tutarı beyan sınırını aşıyorsa beyanname verilecektir.

Kaynak: Mehmet Yücel, "Sporculara yapılan ödemelerin Niteliği ve Vergilendirmesi", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Kasım 2015, Sayı:143'den tarafımca derlenmiş, 2020 sonrası uygulama tarafımdan eklenmiştir.

3.5. Futbolcuların Vergilendirilmesinde Mükellefiyet

Gerçek kişilerin elde ettikleri gelirler gelir vergisine tabi olmakla birlikte bu kimselerin yurt içinde ve /veya yurt dışında elde ettikleri gelirlerin hangilerinin Türkiye’de vergiye tabi tutulacağı bu kimselerin tam mükellef veya dar mükellef olarak değerlendirilmesi hususunda dikkate alınmaktadır.

GVK’nın 3. maddesinde Türkiye’de yerleşmiş olanlar tam mükellef sayılmış, yerleşme ölçütü ise 4. maddede açıklanmıştır. Bu maddeye göre “*ikametgâhı Türkiye’de olanlar veya Türkiye’de bir takvim yılı içerisinde devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar*” tam mükellef olup bu kimseler elde ettiği bütün gelirlerini Türkiye’de beyan edeceklerdir.

İlgili kanun maddeleri ile futbolcuların durumu değerlendirildiğinde, 4. maddedeki şartları sağlayan futbolcuların (Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olup olmaması önemli değil) tam mükellef sayılacağı açıktır. Ülke içerisinde spor faaliyeti içinde bulunan Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı bir futbolcunun tam mükellef olacağı kesin iken, spor faaliyetini yurt dışında gerçekleştiren Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı futbolcunun mükellefiyeti, ikametgâhı ve oturma süresi dikkate alınarak belirlenecektir. Başka bir ifadeyle yurt dışında yabancı futbolcu statüsündeki T.C. vatandaşı futbolcuların ikametgâhı Türkiye’de değil ise veya bir takvim yılı içerisinde altı aydan az Türkiye’de kalmış iseler bu kimseler tam mükellef değil, dar mükellef olarak değerlendirileceklerdir.

Türkiye’deki yabancı futbolcular açısından durumun değerlendirilmesi de yine GVK’nın 4. maddesi dikkate alınarak ortaya konulacaktır. Örneğin yabancı statülü bir futbolcunun ikametgâhı Türkiye’de değil ise veya altı aydan az bir süre ile ülkede bulunmuşsa, bu futbolcular dar mükellef sayılıp, yalnızca ülke içerisinde elde ettikleri gelirler üzerinden vergilendirilecektir. Tam mükellefiyet koşullarını sağlayan yabancı futbolcuların ise (ikametgâhı Türkiye’de bulunanlar veya bir takvim yılı içinde altı aydan fazla bulunması durumunda) elde ettiği gelirlerin tamamı Türkiye’de gelir vergisine tabi tutulacaktır.

3.6. Türkiye’de Futbolcuların Elde Ettiği Gelirler ve Vergilendirme Yöntemi

GVK’nın 61. maddesinde ücret tanımı yapılmış olup özel olarak ücret geliri sayılanlar arasında sporculara yapılan transfer ödemeleri ve her ne adla olursa olsun yapılan ödemeler ile sağlanan menfaatlerin ücret olarak değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir⁴⁹¹.

Futbolun popülerliği düşünüldüğünde futbol kulüplerinin yüksek rakamlarla futbolcu transferi gerçekleştirilmesi, transfer edilen futbolcuların gösterdiği performans ve başarı ile gelir yaratan bir ortam oluşması sağlanmaktadır.

Bu başlık altında futbolun ana unsuru olan futbolcuların gelirleri değerlendirilecek olup, futbolcu gelirlerinin vergi mevzuatımız karşısındaki durumu incelenecektir.

3.6.1. Türkiye’ de Futbolcular Tarafından Elde Edilen Gelirler

Sporcu gelirlerini başta transfer ücreti olmak üzere, primler, aylık ödemeler, sponsorluk gelirleri, üstün başarı gösterilmesi durumunda yapılan ödemeler, jübile gelirleri vb ödemeler oluşturmaktadır. Nitekim elde edilen gelirin ücret olarak değerlendirilmesi hususunda ödemeyi yapan kimselerin ise işveren olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

$$\text{Gelir} = \text{Nakit para} + \text{Menfaat} + \text{Ayın}$$

Futbolculara ödemeler nakit para olarak ödenebileceği gibi menfaat ve ayın olarak da gerçekleşebilmektedir. Bu başlık altında nakdi ödemeler, menfaatler ve ayınlar incelenmiştir.

3.6.1.1. Futbolculara Yapılan Nakdi Ödemeler

Futbolculara faaliyetleri neticesiyle kulüplerince kendilerine yapılan nakdi ödemeler net ücretlerinin (maaş) yanında transfer ve imza parası, prim ödemeleri olduğu gibi diğer kişi ve kurumlarca sponsorluk ödemeleri ve üstün başarı neticesiyle kendilerine yapılan ödemeleri kapsamaktadır. Bununla birlikte futbolcunun talebi ve uygun olması durumunda jübile maçının tüm geliri futbolcuya ait olmaktadır.

⁴⁹¹ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, m. 61.

3.6.1.1.1 Transfer Ücreti ve İmza Parası

TFF’ce yayınlanan talimatlarda transfer; futbolcunun yeni bir kulübe tescili⁴⁹², ilk defa sözleşme imzalamasını, var olan kulübünden başka bir kulüple sözleşme imzalamasını veya belirli süreliğine kulüp değiştirmesini ifade etmektedir⁴⁹³. Bu durumda futbolcuya yapılan ödemeler transfer ücreti olarak değerlendirilecektir.

Kavram kargaşasına neden olan durum transfer ücretini elde eden tarafın futbol kulübü mü yoksa futbolcu mu olduğudur. Buradan hareketle futbol kulübüne yapılmış bir ödeme varsa buna bonservis bedeli, futbolculara yapılmış ise transfer ücreti denilmesi yanlış bir tespit olmayacaktır⁴⁹⁴.

Günümüzde transfer ücreti yerine sıklıkla “imza parası” kullanılmaktadır. Tanımsal olarak sözleşmeyi imzalama karşılığında futbolcuya teşvik amaçlı yapılan ödemeler imza parası olarak ifade edilmektedir. Başka bir deyişle imza parası aynı zamanda transfer ücreti olarak değerlendirilebilir.

3.6.1.1.2. Aylık Ücret

Sporculara yapılan ödemeler GVK’nın 61. maddesinde belirtildiği üzere ücret geliri sayılmaktadır. PFTT’ de ücret⁴⁹⁵ “Profesyonel futbolcunun sözleşmedeki edimleri karşılığı hak kazandığı para ve para ile ölçülebilir diğer değerleri” ifade etmektedir. Talimatın 21. maddesinde de “Ücret, sözleşmede belirlenmesi zorunlu olan ve futbolcuya aylık asgari ücret tutarının altında olmamak kaydıyla ödenen tutardır.” denilmektedir.

Profesyonel Futbolcu Sözleşmesi incelendiğinde ödemeler ve özel hükümler başlığı altında net aylık ücret yer almaktadır. Futbolcunun maaşı süreli olarak belirlendiğinden (örneğin yarım sezonluk veya sezonluk şeklinde) ve bununla birlikte garanti ücret olarak değerlendirildiğinden futbolcunun sunduğu hizmete karşılık elde edeceği bu geliri futbolcunun ücreti (maaşı) olarak düşünmek yanlış olmayacaktır. Futbolculara sözleşmelerinde belirtilen tutarın bir kısmını peşin olarak ödenmesi de söz konusudur. Kalan kısım aylık olarak ödenebilmektedir.

⁴⁹² TFF, *Amatör Futbolcu Lisans ve Transfer Talimatı Ekim 2008*, madde 4.

⁴⁹³ TFF, *Profesyonel Futbolcuların Statüsü ve Transferleri Talimatı Ağustos 2016*, madde 2.

⁴⁹⁴ Yatkın, a.g.t., s. 68.

⁴⁹⁵ TFF, *Profesyonel Futbolcuların Statüsü ve Transferleri Talimatı Ağustos 2016*, madde 2.

3.6.1.1.3. Prim Ödemeleri

Futbol kulüpleri, kulüp başarısını ön planda tutarak futbolcuların sundukları hizmeti arttırmaya yönelik teşvik etmek ve onları motive etmek açısından futbolculara ek bir ödeme yapabilmektedirler⁴⁹⁶. Yapılan bu ödemelerin herhangi bir sözleşmede belirtilmesine gerek bulunmamaktadır. PFTT’de de prim ödemelerine ilişkin herhangi bir açıklama bulunmamaktadır.

Kulüpler farklı şartlar altında prim ödemesi yapabilirler. Örneğin; kulüp için önemli görülen müsabakalarda (şampiyonluk, derbi, kümede kalma vb) galip gelmesi durumunda, futbolcuların attığı gol başına veya seri galibiyet alınması durumunda vb hallerde sözleşmenin varlığına gerek olmaksızın vaat edilen ödemeler prim adı altında gerçekleştirilebilir. Yapılacak ödemeler hedefin gerçekleşmesinden sonra olabileceği gibi öncesinde⁴⁹⁷ de yapılabilir. Ayrıca Tahkim Kurulu futbolculara yapılacak prim ödemelerinin hedeflenen durumun gerçekleşmesinde futbolcuların performansının varlığına bağlamıştır⁴⁹⁸. Başka bir ifade ile prim ödemesine bağlanan şart futbolcunun etkisi olmadan gerçekleşmişse, kulüp açısından prim borcu doğmayacaktır⁴⁹⁹.

Futbolculara yapılan prim ödemelerinin hangi gelir unsuru içerisinde olduğu açık olarak belirtilmemesine rağmen GVK 61. madde göz önüne alındığında ve özel olarak ücret sayılan durumlarda her ne sair adla olursa olsun futbolculara yapılan ödemeler ücret kapsamında değerlendirildiğinden prim ödemelerinin ücret kapsamında değerlendirileceği açıktır.

İşveren dışında futbolculara prim verilebilirliği konusunda 6222 Sayılı Sporda Şiddet ve Düzensizliğin Önlenmesine Dair Kanun’da hükümler yer almaktadır. İlgili kanunun 11. maddesine göre “*Belirli bir spor müsabakasının sonucunu etkilemek amacıyla bir başkasına kazanç veya sair menfaat temin eden kişi, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve yirmibin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır*” denilmektedir. Ayrıca aynı maddenin devamında milli takımlara, milli futbolculara ve spor kulüplerince kendi oyuncularına ve teknik heyetlere yapılan ödemeler kapsamın dışında tutulduğu belirtilmiştir.

⁴⁹⁶ Zihni Kartal, “Sporcu Ücretleri”, *Vergi Dünyası*, Sayı:262, Haziran 2003, s.139.

⁴⁹⁷ TFF, Tahkim Kurulu Kararları, 22.11.2007 tarih, 2007/355 E., 2007/373 K., (<http://www.tff.org/Default.aspx?pageId=200&ftxtId=2710>), (19.12.2018).

⁴⁹⁸ 02.04.2009 tarih, 2009/110 E., 2009/199 K. Nolu Tahkim Kurulu Kararı;

⁴⁹⁹ Onur Aksoy, Profesyonel Futbolcunun İş Sözleşmesi, *Bahçeşehir Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, İstanbul, 2010, s. 38.

3.6.1.1.4. Jübile Geliri

Futbolcunun fiilen 10 yıl profesyonel futbol oynaması veya U-20 ve üstü milli takımlarda en az 40 defa milli takımda oynaması şartıyla⁵⁰⁰ futbolcunun yazılı talebi, kulübün uygunluk yazısı ile Federasyonun incelemesi ve onayıyla yalnızca bir defa kulüplerce organize edilecek müsabakanın⁵⁰¹ gelirleri futbolcunun jübile gelirini oluşturmaktadır.

3.6.1.1.5. Üstün Başarı Gösteren Sporculara Yapılan Ödemeler

Futbolculara ve futbol kulüplerine spor hizmetleri ve faaliyetleri neticesinde üstün başarı göstermeleri ve ülke tanıtımına katkı sağlamaları durumunda ilgili yönetmeliğe göre kendilerine ödül verilebilmektedir⁵⁰². Bahsi geçen ödüller ulusal ve uluslar arası müsabakalar için hem birçok branşın içinde yer alan organizasyonları (olimpiyat oyunları gibi) hem de tek bir branş üzerinde gerçekleşen organizasyonları (UEFA Şampiyonlar Ligi gibi) kapsamaktadır.

Tablo 128. Futbolculara ve Futbol Kulüplerine Verilebilecek Üstün Başarı Ödül Miktarları

Organizasyon	Başarı sıralaması	Cumhuriyet Altını (Max)
Dünya Şampiyonası veya Dünya Kupası (Sporcuların her birine)	Birinci	250 adet
	İkinci	190 adet
	Üçüncü	125 adet
Avrupa Şampiyonası (Sporcuların her birine)	Birinci	125 adet
	İkinci	100 adet
	Üçüncü	65 adet
Şampiyonlar Ligi (Spor Kulübüne)	Birinci	2500 adet
	Final oynayan	1875 adet
	Yarı Final oynayan	1250 adet
Şampiyonlar Ligi (Sporcuların her birine)	Şampiyon	65 adet
	Final oynayan	50 adet
	Yarı Final oynayan	35 adet
Avrupa Ligi (Spor Kulübüne)	Birinci	1250 adet
	Final oynayan	1000 adet
	Yarı Final oynayan	625 adet
Avrupa Ligi (Sporcuların her birine)	Şampiyon	50 adet
	Final oynayan	35 adet
	Yarı Final oynayan	25 adet

Kaynak: Spor Hizmet Ve Faaliyetlerinde Üstün Başarı Gösterenlerin Ödüllendirilmesi Hakkında Yönetmelik madde 16.

⁵⁰⁰ TFF, *Profesyonel Futbolcuların Jübile Talimatı*, madde 3, Haziran 2009, s. 2

⁵⁰¹ TFF, *Profesyonel Futbolcuların Jübile Talimatı*, madde 2, Haziran 2009, s. 2

⁵⁰² Spor Hizmet Ve Faaliyetlerinde Üstün Başarı Gösterenlerin Ödüllendirilmesi Hakkında Yönetmelik

Yukarıda yer alan tabloda TFF'nin uluslar arası faaliyetleri sonucu sporculara ve spor kulüplerine verilebilecek maksimum tutar belirtilmiştir. Yönetmelikte miktar cumhuriyet altını olarak gösterilmiş ve ödeminin buna karşılık gelecek olan⁵⁰³ TL cinsinden yapılması öngörülmüştür.

GVK'nın 29. maddesinde “*Teşvik İkramiye ve Mükâfatları*” başlığı altında belirlenen ikramiye ve mükafatlar gelir vergisinden müstesnadır. Konumuz açısından 3. bentte yer alan “*Spor yarışmalarına katılan amatör sporculara ödenen ödül ve ikramiyeler*” vergiden istisna edilmiştir. Görüldüğü üzere istisna uygulaması yalnızca amatör sporcuları kapsadığından profesyonel futbolcular bu gelirleri için vergiye tabi tutulacaktır. Dolayısıyla profesyonel futbolculara ücret kapsamında yapılan teşvik ikramiye ve ödüllerin GVK 94. madde de belirtilen kimseler tarafından gerçekleşmesi halinde tevkifat yapılması gerekmektedir.

3.6.1.1.6. Sponsorluk Gelirleri

Sponsorluk kişilerin kendisi dışında üçüncü kişilere destek sağlaması olarak tanımlanabilir. Destek; ücret, seyahat masrafları, giyim masrafları, medya teşvikleri, sağlık destekleri vb şekillerde karşımıza çıkabilmektedir. Bireysel futbolcu sponsorluğunda futbolcu olağan hayatına devam ederken sponsor tarafından kendisine nakdi (ödeme) veya ayni (ceket, ayakkabı, içecek vb) olarak destek sağlanmaktadır.

Futbol kulüplerine olduğu gibi futbolculara da farklı şekillerde sponsorluk yapılmaktadır. Futbolculara yapılacak sponsorlukta futbolcunun popülerliği, kişiliği, başarısı önemlilik arz eder. Ürünlerin veya markaların futbolcuya destek verilmesinde amaçlar futbolcunun özelliğinden yararlanarak tanınırlık, ürünün kullanımının yaygınlaşması ve belirlenen hedefe hızlı bir şekilde varılmasıdır. Futbolcuların spor faaliyetlerinin dışında sağlanan malzemeleri kullanması veya markaların reklamlarında yer alması ayni veya nakdi destek olarak karşılıklı bir ilişki haline dönüşmektedir. Bununla birlikte futbolcunun olumsuz olan (doping kullanımı, uyuşturucu kullanımı vb) davranışları sponsorların amaçlarını saptırabilir.

Futbol kulüplerinin yanında ferdi veya takım sporcularının da sponsorluk alabileceği 16.06.2004 tarihli resmi gazetede yayınlanan Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü Sponsorluk Yönetmeliği'nin 13. maddesinde belirtilmiş olup, ilgili

⁵⁰³ Ödüllerin ödenmesinde; ödüllerin hak edildiği müsabakanın yapıldığı yılın ilk iş günü Borsa İstanbul Kıymetli Madenler Piyasası'nda oluşan günlük ağırlıklı ortalama altın fiyatı esas alınır.

yönetmeliğin 8. maddesine göre taraflar arasından yazılı sözleşme yapılması gerekmektedir. Yapılan sözleşmenin hukuki niteliği tartışma konusu olup⁵⁰⁴, kanaatimizce futbolcularla yapılacak sözleşmenin hizmet sözleşmesi⁵⁰⁵ olarak değerlendirilerek sponsorun işveren olarak kabul edilmesi ve işverenlere yüklenen sorumlulukları yerine getirmesi gerekmektedir. Bu durum GVK 61/6' e göre “*Sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler*” ücret olarak kabul edilmesi ile paralellik gösterecektir.

Sponsor olunan futbolcu açısından sponsorluk bir gelir iken, sponsorluk harcaması yapan tarafından ise harcama niteliği taşımaktadır⁵⁰⁶. Sponsor kurum tarafından yapılan harcamaların sponsorluk veya reklam harcaması olup olmadığı vergilendirme açısından farklılıklar oluşturmaktadır. Yapılan harcama sebebiyle kar elde etme beklentisinin olup olmaması reklam ve sponsorluk harcamalarını birbirinden ayırmaktadır⁵⁰⁷. Örnek olarak, futbolcunun bonservis bedelini karşılayan bir kurum, bu futbolcuyu ürün veya şirket tanıtımında reklam yüzü olarak kullanması halinde bonservis bedelinden reklam faaliyetin ilişkin harcamalar ayrılabilir ve ayrılan kısım reklam gideri olarak dikkate alınabilir⁵⁰⁸.

3.6.1.2. Futbolculara Sağlanan Menfaatler ve Aynı Ödemeler

GVK'nın 61. maddesinde sporculara yapılan ödemeler ile menfaatlerin ücret olarak değerlendirileceği belirtilmiştir. Diğer bir ifade ile futbolcuların nakden elde ettiği transfer ücretleri, maaşları, primleri, sponsorluk gelirlerinin yanında geçmişte yapılmış veya gelecekte yapılacak olan hizmetler karşılığında sağladığı ayın ve menfaatler de (örneğin; spor kulüplerince futbolculara sağlanan ev, araba, ev eşyası, yiyecek, içecek, giyim gibi ihtiyaçları için yapılan ödemeler) gelir (ücret) olarak değerlendirilmelidir.

Maddenin devamında sağlanan ayın ve menfaatler için “*Hizmet erbabına verilen ayınlar, verildiği gün ve yerdeki ortalama perakende fiyatlarına göre; konut tedariki ve*

⁵⁰⁴ Hülya İmamoğlu, “ Spor Sponsorluğuna İlişkin Hukuki Düzenleme Üzerine Bir Değerlendirme”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.58, S.1, 2009, s.69.

⁵⁰⁵ “işçinin işverene bağımlı olarak belirli veya belirli olmayan süreyle işgörmeyi ve işverenin de ona zamana veya yapılan işe göre ücret ödemeyi üstlendiği sözleşme” (6098 sayılı Borçlar Kanunu md. 393)

⁵⁰⁶ Organ, a.g.e., s. 212.

⁵⁰⁷ İbrahim Demirparmak, “Spor Alanındaki Sponsorluk ve Reklam Harcamalarının Vergi Mevzuatı Açısından Değerlendirilmesi”, *Vergi Raporu*, Sayı:197, Şubat, 2016, s. 46.

⁵⁰⁸ Fatih Çınar, “Sportif Faaliyetlerin ve Sporcu Gelirlerinin Vergilendirilmesinin Değerlendirilmesi” *Vergi Raporu*, Sayı:160, Ocak 2013, s. 42.

sair suretle sağlanan menfaatler, konutun emsal kirasına veya menfaatin emsal bedeline göre değerlenir” denilmektedir.

3.6.2. Futbolcuların Elde Ettiği Gelirlerin Vergilendirilmesi

GVK’da sporculara yapılan her türlü ödemeler ile sağlanan menfaatlerin ücret olarak değerlendirileceği açık olarak belirtilmiştir. Futbolcuların futbol kulüpleri ile yaptığı sözleşmelerde (aylık asgari ücret tutarının altında olmaması şartıyla) hizmetin karşılığı sonucu hak ettiği para veya para ile ölçülebilen değerler ücrettir. Bunun yanında futbolcuların elde ettiği transfer ücretleri, prim ödemeleri vb gelirler ücret geliri sayılmaktadır. Bu bağlamda futbol kulüplerinin birinci işveren, futbol kulüpleri dışında ödeme yapan kişiler veya kurumların ise sonraki işverenler olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Ücret gelirlerinde tahsil esası geçerlidir. Başka bir ifadeyle futbolcuya yapılan ödemeler esnasında vergilendirme yapılacaktır. Örneğin futbolcuların sözleşmelerinde ileriki sezonlara ait net ücret belirlenmiş ise sözleşmede belirlenen toplam ücret değil ilgili yıla veya aya ait ücret dikkate alınacaktır. Ancak ileriki sezon ödemeleri tek bir seferde yapılmış ise vergilendirme futbolcuya ödenen tutar üzerinden gerçekleştirilecektir.

Profesyonel ve amatör ayrımı dikkate alınmaksızın belirtilen liglerde yer alan futbolculara ödemeleri yapanlar ödemeleri esnasında GVK geçici 72. maddede belirtildiği üzere vergi tevkifatı yapacaktır. Ancak gerek FİFA Oyuncu Statüsü ve Transfer Talimatı’nda gerekse de PFTT’de futbolcuların amatör sayılabilmesi için kulüpler ile arasında bir sözleşme bulunmaması ve maddi bir amaç gütmemesi gerekmektedir. Buradan amatör kabul edilen bir futbolcunun gelir vergisinin dışında bırakıldığı anlaşılmaktadır. Bunun haricinde futbolcunun kazancına uygulanacak vergi oranı faaliyetini gerçekleştirdiği lig dikkate alınarak belirlenmektedir.

Geçmişten günümüze futbolcuların gelirlerinin vergilendirilmesinde değişiklikler yaşanmıştır bu başlık altında yapılan değişiklikler ve uygulamalarından bahsedilecek ve mevcut durum üzerinde durulacaktır.

3.6.2.1. Futbolcu Gelirleri için Vergilendirmede Yöntemi

Sporculara (futbolculara) yönelik vergilendirme yöntemi GVK'da yer almaktadır. İlgili kanuna diğer kanunlarca (3946 sayılı, 3986 sayılı, 4369 sayılı, 4842 sayılı, 5766 sayılı, 7063 sayılı ve 7194 sayılı) geçici madde eklenmek suretiyle vergilendirme yöntemi bir takım değişikliklere uğramıştır.

01.01.1994'ten önce futbolcuların elde ettiği gelirler ücret gelirleri için uygulanacak genel esaslara tabidir. Ancak sadece transfer ücretleri vergiden istisna edilmiştir. Buna rağmen transfer ücreti üzerinden yapılacak %15'lik stopaj istisnayı kısmi istisna şekline dönüştürmekteydi. 3946 sayılı kanun ile 01.01.1994 ve 31.04.1994 tarihleri arasında transfer ücretine uygulanan istisna kaldırılmış, sporcunun elde ettiği tüm kazançlar genel esaslara göre vergilendirilmiştir. Mayıs 1995'ten itibaren geçici madde 40 ile bir önceki uygulamaya geri dönmüş, 1999 yılında geçici madde kaldırılarak sporcu gelirleri genel esaslara tabi tutulmuş ve Mart 2003'ten itibaren günümüzde mevcut durumda olan sporculara yönelik özel vergilendirme rejimi iki farklı şekilde uygulanmaktadır.

3.6.2.1.1. Sözleşmelerini 1 Kasım 2019 Tarihinden Önce İmzalamış Olan Futbolcuların Gelirlerinin Vergilendirilmesi

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 61 maddesi 6. bendi uyarınca "*Sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler*" ücret geliri sayılmaktadır.

Futbolcuların elde ettiği transfer ücretleri, aylık ücretler, prim ödemeleri vb gelirler ücret geliri sayılmakta ve bu ödemeleri yapanlarda ödemeleri esnasında GVK geçici 72. maddenin değişiklik öncesinde belirtildiği üzere 31.12.2019 tarihine kadar;

- Lig usulüne tabi spor dallarında⁵⁰⁹;
- 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 ise %5 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

⁵⁰⁹ Futbol federasyonunca organize edilen ligler (Süper Lig, I. II ve III. Lig)

Yukarıda belirtilen geçici madde de yapılan değişiklik ile sözleşmesini 1 Kasım 2019 tarihinden önce yapan futbolcuların⁵¹⁰ gelirleri üzerinden %15, %10 veya %5 (lige göre değişen oranlar ile) stopaj yapılacaktır. Futbolcu elde ettiği bu gelirleri için beyanname vermeyecek, başkaca gelirleri sebebiyle beyanname vermek zorunda ise de bu gelirlerini beyannameye dahil etmeyecektir.

Örneğin⁵¹¹; en üst seviye futbol liginde yer alan Spor Kulübü, futbolcu Bay A ile 10.09.2019 tarihinde 3 yıllık sözleşme imzalamış olsun. Bu durumda Bay A'ya yapılacak ücret ödemeleri üzerinden sözleşmenin 01.11.2019 tarihinden önce akdedilmesi sebebiyle %15'lik oran ile tevkifat yapılacak, futbolcunun beyan zorunluluğu bulunmadığından gelir vergisi tevkifatı nihai vergi olacaktır.

3.6.2.1.2. Sözleşmelerini 1 Kasım 2019 Tarihinden Sonra İmzalamış Olan Futbolcuların Gelirlerinin Vergilendirilmesi

Futbolcu sözleşmelerinin 1 Kasım 2019 tarihinden sonra yapılması durumunda futbolculara yapılan ödemeler esnasında GVK geçici 72. maddede belirtildiği üzere 31.12.2023 tarihine kadar;

- Lig usulüne tabi spor dallarında;
- En üst ligdekiler için % 20
- 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 ise %5 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

Geçici maddede yapılan değişikliklerle en üst ligde oynayan futbolculara yapılan ödemelerde tutarına bakılmaksızın %20 oranında stopaj yapılacaktır. Alt liglere ilişkin %10 ve %5'lik oranlarda değişiklik yapılmamıştır. Bir diğer önemli değişiklik ise futbolcuların beyanname verip vermeyeceği sorunudur. Değişiklik yapılmış hükme göre *“Bu ödemeler üzerinden 94 üncü madde kapsamında ayrıca tevkifat yapılmaz. Bu madde kapsamındaki gelirler toplamının, 103 üncü maddede yazılı tarifinin dördüncü diliminde yer alan tutarı aşması hâlinde, bu gelirler yıllık beyannameyle beyan edilir.*

⁵¹⁰ 1 Kasım 2019 tarihinden önce imzalanmış olan sözleşmelerde 1 Kasım 2019 tarihinden sonra yenileme ya da ücreti etkileyecek değişiklikler yapılması durumunda bu hükümler uygulanamayacaktır.

⁵¹¹ Gelir İdaresi Başkanlığı, 27.05.2020 tarihli 31.137 sayılı Resmî Gazete'de yayınlanan 311. Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği, madde 31, Örnek 3.

Yıllık beyanname verilmesi durumunda, beyan edilen bu gelirler üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, tevkifat yapmakla sorumlu olanlarca vergi dairesine ödenmiş olması şartıyla, bu Kanuna göre kesilen vergiler mahsup edilir.”

Örneğin⁵¹²; En üst seviye futbol liginde bulunan A futbol kulübü ile futbolcu Bay B 10.09.2019 tarihinde 3 yıllık, futbolcu Bay C ise 15.01.2020 tarihinde 5 yıllık sözleşme imzalamış olsun. Futbol Kulübü 2020 yılına ilişkin her iki futbolcuya da 1.000.000 TL’lik ödeme yapmış ve bu ödemeler üzerinden GVK’nın geçici 72. maddesi uyarınca gelir vergisi tevkifatı gerçekleştirmiş ve yapılan tevkifatları vergi dairesine yatırmıştır.

A Futbol Kulübü, futbolcu B’nin sözleşmesi 01.11.2019 tarihinden önce imzalandığından 2020 yılı için %15’lik oranı uygulayacaktır. Futbolcu B bu geliri için beyanname de vermeyecektir. Futbolcu C için ise sözleşmesi 01.11.2019’den sonra imzalandığından futbol kulübü oranı %20 olarak uygulayacak, bununla birlikte ilgili yılın gelir vergisi tarifesinde yer alan dördüncü dilimi (2020 yılı için 600.000 TL) aştığından futbolcu C bu gelirini yıllık gelir vergisi beyanname ile beyan etmek zorundadır. Yıl içinde kesintiye uğrayan vergiler ödenmiş olması sebebiyle beyan üzerine hesaplanan vergiden mahsup edilebilecektir.

3.6.2.2. Futbolcu Gelirlerinde İstisna

Futbolcuların her ne adla olursa olsun elde ettiği gelirler ücret geliri olarak değerlendirilmekte ve bu gelirlere ücret gelirlerin vergilendirilmesinde yer alan esaslar uygulanmaktadır. Gelir vergisi kanununda ücretlilere yönelik uygulanan istisnaların neler olduğu belirtilmiş olup, bu başlık altında futbolculara yapılan ödemelerin hangilerinin istisna kapsamında olduğu üzerinde durulacaktır.

a) *İşveren tarafından hizmet erbabına yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatler*⁵¹³: İşverenlerce işyerlerinde yemek verilmemesi durumunda 2021 yılı için günlük 25 TL’yi aşmamak⁵¹⁴ ve yapılacak ödemenin muhatabının yemek hizmeti veren mükellef olması şartıyla yapılan ödeme ücretten istisna edilmiştir. Şayet 25 TL’yi aşan tutar varsa aşan kısım ücret olarak değerlendirilir ve vergilendirilir.

⁵¹² 311. Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği, madde 31, Örnek 3

⁵¹³ GVK m. 23/8

⁵¹⁴ 2022 yılı için 51 TL

b) *İşveren tarafından hizmet erbabının iş yerine gidip gelmesini sağlamak maksadıyla yapılan taşıma giderleri*⁵¹⁵: İşverenlerce taşıma hizmeti sağlanmadığı durumda 2021 yılı için günlük 13 TL'yi aşmamak⁵¹⁶ ve belirlenmiş ödeme araçlarıyla temin edilen ödemeler ücretten istisna edilmiştir. Bu tutarı aşan ödemelerin veya menfaatlerin ücret olarak değerlendirilmesi ve vergilendirilmesi gerekmektedir.

c) *Amatör Sporculara ödenen ücretler*⁵¹⁷: Milli müsabakalara katılması ve bu durumun belgelendirilmesi şartıyla yüz ve daha az sayıda işçi çalıştıranlar için bir, yüzden fazla işçi çalıştıranlar için iki amatör sporcuya ödenen ücretler (asgari ücretin iki katını aşmamak kaydıyla) gelir vergisinden istisna edilmiştir.

d) *Evlilik ve doğum sebebi ile hizmet erbabına yapılan yardımlar*⁵¹⁸: Yapılacak yardım hizmet erbabının iki aylığını ya da buna denk gelen gündeliklerinin tutarına uygulanmaktadır.

e) *Demirbaş olarak verilen giyim eşyaları*⁵¹⁹: Geri verilmek suretiyle hizmet erbaplarına verilen giyim eşyaları ücret olarak değerlendirilmeyecektir.

f) *Amatör Sporculara ödenen ödüller ve ikramiyeler*⁵²⁰: Hangi kurum ve kuruluş tarafından yapıldığının önemi olmaksızın sporcunun amatör olması şartıyla müsabakalar sonucunda aldığı ödül veya ikramiyeler vergiden istisna edilmiştir.

g) *Asgari ücret istisnası*⁵²¹: 1.1.2022'den itibaren uygulanmak üzere hizmet erbabının, ödemenin yapıldığı ayda geçerli olan asgari ücretin aylık brüt tutarından işçi sosyal güvenlik kurumu primi ve işsizlik sigorta primi düşüldükten sonra kalan tutarına isabet eden ücretleri vergiden istisna edilmiştir.

3.6.2.3. Futbolcu Gelirlerinde İndirimler

a) Gayri Safi Hasılatın Yapılacak İndirimler

Gelirin unsurlarından biri olan ücrette tevkifat, diğerlerinden farklı olarak gayrisafi tutardan değil gayri safi tutardan indirimler düşüldükten sonra ortaya çıkan safi tutara uygulanmaktadır. GVK 63. maddede bu indirimlerin neler olduğu hüküm altına alınmıştır. Buna göre; “*emekli aidatları ve sosyal sigorta primleri, sosyal güvenlik*

⁵¹⁵ GVK m. 23/10

⁵¹⁶ 2022 yılı için 17 TL

⁵¹⁷ GVK m. 23/15

⁵¹⁸ GVK m. 25/5

⁵¹⁹ GVK m. 27/2

⁵²⁰ GVK m. 29/3

⁵²¹ GVK m. 23/18

destek primleri, hayat veya şahıs sigorta primleri, OYAK veya benzeri diğer kamu kurumlarınca yapılan kesintiler, sendikalara ödenen aidatlar, engellilik indirimi” safi tutara ulaşmak için yapılabilecek indirimlerdir.

Futbolcu ücretlerinin vergilendirilmesi brüt ücret tutarından yukarıda bahsedilen indirimlerin düşülmesinden sonra kalan safi tutara %15 (1 Kasım 2019’dan önce) veya %20 (1 Kasım 2019’dan sonra) olan stopaj oranlarının uygulanması şeklinde olmaktadır. Futbolcu sözleşmelerinde ücretler genellikle net tutar olarak belirlendiğinden brüt tutara ulaşmak için bu indirimlerin ilave edilmesi gerekecektir.

b) Yıllık Beyanname Verilmesi Durumunda Yapılabilecek İndirimler

Ücret gelirlerini beyan etmek zorunda olanlar GVK ‘nın 89. maddesi ve diğer kanunlarda belirtilen indirimleri düşebilmektedir. Aşağıda sayılan indirimlerin yapılabilmesi için beyana tabi gelirin olması ve varsa indirimler için gerekli olan şartların sağlanması gerekmektedir.

ba) Hayat veya Şahıs Sigorta Primleri: Beyan edilen gelirin %15’ini ve asgari ücretin yıllık tutarını aşmamak şartıyla (Bu şartın tespitinde işverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları ile 63 üncü maddenin birinci fıkrasının (3) numaralı bendi ve bu bent kapsamında indirim konusu yapılacak prim ödemelerinin toplam tutarı birlikte dikkate alınır.) mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortalarına ödenen primlerin %50’si ile ölüm, kaza, hastalık, sağlık, engellilik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta primleri beyan edilen gelirden indirilebilmektedir.

bb) Eğitim ve Sağlık Harcamaları: Beyan edilen gelirin % 10’unu aşmaması, Türkiye’de yapılması ve gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olarak yapılan eğitim ve sağlık harcamaları beyan edilen gelirden indirilebilmektedir.

bc) Engellilik indirimi; GVK 31. maddede düzenlenmiştir. Buna göre çalışma gücünün bir kısmını kaybetmiş hizmet erbablarının aylık brüt ücretlerinden kanunca belirlenmiş tutarda indirim yapılmaktadır. Tutarlar 2021 yılı için 1.500 TL (I. derecede), 860 TL (II. derecede) ve 380 TL (III. derecede)

şeklindedir⁵²². Yıl içinde indirim konusu yapılan engellilik indirimi tutarı beyanname verildiği durumda dikkate alınmamaktadır. (Bu indirimden bakmakla yükümlü olduğu engelli kişi bulunan ücret geliri elde edenler de yararlanabilmektedir.)

bd) Bağış ve Yardımlar (Sınırlı / Sınırsız): Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler ile kamu yararına çalışan dernekler ve Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yıllık toplamı beyan edilecek gelirin % 5'ini (kalkınmada öncelikli yöreler için % 10'unu) aşmamak üzere, makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımlar beyan edilen gelirden indirilebilmektedir.

Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve iyileştirme merkezi ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin ve Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezleri ile gençlik ve izcilik kamplarının inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımların *tamamı* beyan edilen gelirden indirilebilmektedir.

Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedelinin *tamamı* indirilebilmektedir.

Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler, kamu yararına çalışan dernekler, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve bilimsel araştırma faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan ya da Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen veya desteklenmesi uygun görülen çalışmalara ilişkin harcamalar ile bu amaçla

⁵²² Tutarlar 2022 yılı için 2000 TL (I. derecede), 1170 TL (II. derecede) ve 500 TL (III. derecede) şeklindedir. Ampute Futbol Liglerinde yer alan futbolcular indirimden faydalanmaktadır.

yapılan her türlü bağış ve yardımların *tamamı* beyan edilen gelirden indirilmesi mümkündür.

bd) Sponsorluk Harcamaları: 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 17.6.1992 tarihli ve 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının; *amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50'si* indirim konusu yapılabilmektedir.

be) Cumhurbaşkanınca başlatılan yardım kampanyalarına bağışlar: Cumhurbaşkanınca başlatılan yardım kampanyalarına makbuz karşılığı yapılan ayni ve nakdî bağışların *tamamı* indirim konusu yapılabilir.

bf) İktisadi işletmeleri hariç, Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış ve yardımlar: İktisadi işletmeleri hariç, Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış ve yardımların *tamamı* beyan edilen gelirden indirilebilmektedir.

bg) Diğer Kanunlara göre indirilebilecek giderler:

Aşağıda belirtilen bağışlar ve yardımların *tamamı* indirim konusu yapılabilmektedir.

- Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonu ile Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Vakıflarına yapılan bağışlar,

- Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumuna yapılan bağışlar ve yardımlar,

- Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumuna yapılan bağışlar,

- Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumuna yapılan bağışlar,

- Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfına yapılan bağışlar,

- Milli Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Seferberlik Kanunu kapsamında kurulan ormanlarda ağaçlandırma, bakım ve koruma masraflarının *tamamı*,

- İlköğretim ve Eğitim Kanunu uyarınca yapılan bağışlar,

- Üniversitelere, yüksek teknoloji enstitüleri ile gelirlerinin en az dörtte üçünü münhasıran Devlet üniversitelerinin faaliyetlerinin devam ettirilmesi ve desteklenmesini amaç edinmek üzere kurulan ve fiilen bu çerçevede faaliyette bulunan vakıflardan Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınanlara makbuz karşılığında yapılan bağışlar,

- 7174 sayılı Kapadokya Alanı Hakkında Kanun kapsamında kurulan idareye yapılan her türlü nakdî ve ayni bağış ve yardımlar ile sponsorluk harcamaları.

3.7. Türkiye’de Futbolcuların Elde Ettiği Gelirlerin Vergilendirilmesine İlişkin Örnekler

Futbolcuların elde ettiği gelirlerin (ücret) vergilendirilme yöntemi daha önceki başlıklarda bahsedilmişti. Bu başlık altında ise teorik olarak anlatılan durumun uygulamada ne şekilde yansıdığı ve gelirin beyan edilip edilmediği şeklinde iki ayrı sınıflandırma ile rakamsal örnekler çerçevesinde açıklanmaya çalışılacaktır.

3.7.1. Beyan Edilmeyecek Durumlar

GVK’nın 86. maddesinde “*Gelirin toplanması ve beyanı*” başlığı adı altında ücret gelirlerinin beyan edilip edilmeyeceği “*Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş 103 üncü maddede yazılı tarifinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan ücretler (birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birinciden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103 üncü maddede yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı ve birinci işverenden alınan dâhil ücret gelirleri toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri dâhil)*” hükmü ile ortaya konulmuştur.

İlgili hükme göre beyanname verilmeyecek durumlar aşağıdaki gibidir;

a) Stopaja maruz kalmış tek işverenden alınan ücretler 2022 yılı için 880.000 TL’yi aşmıyorsa bu gelirler için beyanname verilmeyecek, başkaca gelirleri var ise de bu geliri beyannameye dâhil edilmeyecektir.

b) Stopaja maruz kalmış birden fazla işveren/lerden gelir elde edilmesi durumunda,

ba) Birinci hariç olmak üzere sonraki işverenlerden elde edilen gelirleri toplamı 2022 yılı için 70.000 TL'yi aşmıyorsa bu gelirleri için beyanname verilmeyecektir.

bb) Birinci işverende dahil ücret gelirleri toplamı 880.000 TL'yi aşmıyorsa beyanname verilmeyecektir.

Örneğin (a); 2022 yılı için en üst ligde oynayan futbolcu, A Futbol kulübü ile yıllık net 400.000 TL'ye sözleşme imzalamış olduğu durumda başkaca geliri de yoksa elde ettiği bu gelirini beyan etmeyecektir. Burada dikkat edilmesi gereken konu beyan sınırının neye göre tespit edileceğidir⁵²³. Verilen örnek için brüt tutar (400.000/0.80) 500.000 TL olacaktır. Dolayısıyla futbolcuya yapılan ödemeden kesilen 100.000 TL nihai vergidir.

Bir futbolcunun hizmet sunduğu futbol kulübünden elde ettiği gelir dışında başka işverenleri de olabilir. Örneğin (ba) En üst ligin alt ligindeki futbol kulübünde oynayan futbolcu bu kulüpten yıllık brüt 250.000 TL, bunun yanı sıra bir içecek firmasının reklamında oynamış ve brüt 35.000 TL gelir elde etmiş olsun. Birden fazla işverenin varlığı halinde ikinci işverenden elde edilen gelir (brüt) 70.000 TL'yi aşmadığından futbolcu ücret gelirlerini beyan etmeyecektir. Futbolcunun (bb) toplam gelirine bakıldığında 880.000 TL'yi aşmadığından beyanname verilmeyecektir.

Kasım 2019'dan önce sözleşme imzalamış futbolcular ise tutarı ne olursa olsun beyanname vermeyecek ve yapılan ödemeler üzerinden kesilen vergi (stopaj %15) nihai vergi olacaktır.

Asgari ücret elde eden futbolcunun gelir vergisi asgari ücrete uygulanan istisna sebebiyle ortaya çıkmayacak olup, bu kimseler için sadece sigorta prim kesintileri yapılacağından net ele geçecek tutar aylık 5.500,35 TL olacaktır.

Asgari ücretin üzerinde gelir elde eden ancak beyanname vermesi gerek olmayan duruma ilişkin örnek aşağıdaki tabloda sunulmuştur. Futbolcunun en üst ligde oynadığı yıllık brüt ücreti 600.000 TL dışında başkaca gelirinin olmadığı varsayılmıştır.

⁵²³ GİB'in yayınladığı "Ücret Geliri Elde Edenler İçin Vergi Rehberi"nde Gayri Safi ücretten GVK 63. maddesinde belirtilen indirimlerin yapılmasından sonra gerçek safi ücrete ulaşılması ve bu tutardan da varsa engellilik indiriminin düşülmesini belirtilerek, bulunan matrahın beyan sınırının tespitinde kullanılması gerektiği ifade edilmiştir. s.22.

Tablo 129. Beyan Edilmeyecek Olan Futbolcu Gelirine Ait Örnek

Brüt Ücret	600.000	
Sosyal Güvenlik Katkı Payı ⁵²⁴	77.456 (max)	
<i>SGK Primi (%14)</i>		84.000
<i>İşsizlik Sigortası Primi (%1)</i>		6.000
Matrah	522.544	
<i>Brüt Ücret- SGK Payı</i>		600.000-77.456
Hesaplanan Gelir Vergisi	104.508,8	
<i>Matrah x Oran</i>		522.544 x %20
Asgari Ücretin Vergisi ⁵²⁵	10.153	
Kesilecek Gelir Vergisi	94.355,8	
<i>Hesaplanan GV – AÜ Vergisi</i>		104.508,8-10.153

Kaynak: Türkiye’de ücret gelirlerinin vergilendirilmesine yönelik olan yasal metinlerden yararlanılarak tarafımdan oluşturulmuştur.

Tabloda görüldüğü üzere yıllık brüt geliri 600.000 TL olan futbolcunun yıl boyunca kesilecek gelir vergisi toplamı 94.355 TL olarak hesaplanmıştır. Aynı durumlarda ücretlilerden kesilecek gelir vergisi yaklaşık 156.400 TL’dir. Beyanname verilmediği bu durumda futbolcu diğer ücretliler karşısında yaklaşık 62.000 TL kazanç sağlamaktadır.

3.7.2. Beyan Edilecek Durumlar

7194 Sayılı Kanun ile futbolcularında beyanname vereceği hüküm altına alınmıştır. 1 Kasım 2019 tarihinden sonra sözleşme imzalayan futbolcunun elde ettiği gelirlerinin kanunda belirtilen hadleri aşması durumunda beyanname vermesi gerekmektedir. Böylece kendisine yapılan ödemeler esnasında kesilen stopajları hesaplanan vergiden mahsup edebilecektir.

Örneğin 2022 yılı için futbolcu en üst ligde yer alan futbol kulübü ile yıllık brüt 1.200.000 TL anlaşmış ve kendisine bu yönde ödeme yapılmış ise futbolcu bu gelirini (880.000 TL’yi aştığından) beyan edecektir. Beyanname vermesi durumunda (varsa) bu gelirden indirimler yapabilecektir.

⁵²⁴ Sigorta primine esas kazancın üst sınırı aylık asgari ücretin 7,5 katıdır.

⁵²⁵ Ocak ve Temmuz aylarında belirlenen asgari ücretten prim kesintileri düşüldükten sonra kalan kısma tarife uygulanarak hesaplanmıştır.

Tablo 130. Tek İşverenden Elde Edilen Futbolcu Gelirine Ait Örnek

Brüt Tutar	1.200.000 TL
Sosyal Güvenlik Katkı Payı ⁵²⁶	77.456 (max)
<i>SGK Primi (%14)</i>	84.000
<i>İşsizlik Sigortası Primi (%1)</i>	6.000
Matrah	1.122.544
<i>Brüt Ücret- SGK Payı</i>	1.200.000-77.456
Hesaplanan Gelir Vergisi	224.508,8
<i>Matrah x Oran</i>	1.122.544 x %20
Asgari Ücretin Vergisi ⁵²⁷	10.153
Kesilecek Gelir Vergisi	214.355,8
<i>Hesaplanan GV – AÜ'nün Vergisi</i>	224.508,8-10.153

Kaynak: Türkiye’de ücret gelirlerinin vergilendirilmesine yönelik olan yasal metinlerden yararlanılarak tarafımdan oluşturulmuştur.

Futbolcunun bağlı olduğu kulüpçe yıl içerisinde kesilecek toplam gelir vergisi 214.355,8 TL’dir. Benzer şartlarda bir ücretli için kesilecek gelir vergisi ise 368.517,6 TL olmakta futbolcunun kesilen gelir vergisi ile arada 154.008,8 TL fark bulunmaktadır. Görülmektedir ki futbolculara yönelik özel vergilendirme rejimi tutarın yükselmesi ile ücretliler arasında adaleti bozmaktadır. Ancak getirilen düzenlemeyle futbolculara da beyanname verme zorunluluğu getirilmiş ve adaletsizliğin giderilmesi sağlanmak istenmiştir. Örnekte görüldüğü üzere futbolcu beyan sınırını aştığından beyanname vermek zorundadır. Beyan durumu aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Brüt Ücret	Sigorta Primi	Matrah	Hesaplanan Gelir Vergisi	Mahsup Edilecek Vergi	Ödenecek Gelir Vergisi
1.200.000	77.456	1.122.544	378.517,6	224.508,8	154.008,8

Futbolcunun beyanı ile birlikte ücretliler arasında adaletsizliğin giderildiği görülmektedir. Ancak beyanname verilmeyen hallerde bu durum devam etmektedir. Beyanname verilmesi halinde indirim konusu yapılabilecek kalemler bulunmaktadır. Örneğe ilave olarak futbolcunun şahıs sigortası için aylık 1000 TL prim ödediği ve çocuğu için 50.000 TL eğitim harcaması yaptığı varsayımında bulunulmuştur.

⁵²⁶ Sigorta primine esas kazancın üst sınırı aylık asgari ücretin 7,5 katıdır.

⁵²⁷ Ocak ve Temmuz aylarında belirlenen asgari ücretten prim kesintileri düşüldükten sonra kalan kısma tarife uygulanarak hesaplanmıştır.

Tablo 131. Beyan Edilen Futbolcu Gelirine Ait Örnek

Brüt Tutar	1.200.000 TL
Sosyal Güvenlik Katkı Payı ⁵²⁸	77.456 (max)
<i>SGK Primi (%14)</i>	84.000
<i>İşsizlik Sigortası Primi (%1)</i>	6.000
Beyana Tabi Gelir	1.122.544
<i>Brüt Ücret- SGK Payı</i>	1.200.000-77.456
İndirimler (-)	62.000 TL
<i>Şahıs Sigorta Primi</i> ⁵²⁹	12.000 TL
<i>Eğitim Sağlık Harcamaları</i> ⁵³⁰	50.000 TL
Matrah	1.060.544
<i>Beyana Tabi Gelir-İndirimler</i>	1.122.544-62.000
Hesaplanan Gelir Vergisi	353.717,6
<i>Matrah x Oran</i>	880.000 TL'si için 281.500 fazlası için (180.544 x %40)72.217,6
Ödenecek Gelir Vergisi	129.208,8
<i>Hesaplanan GV-Mahsup Edilecek GV</i>	353.717,6-224.508,8

Kaynak: Türkiye’de ücret gelirlerinin vergilendirilmesine yönelik olan yasal metinlerden yararlanılarak tarafımdan oluşturulmuştur.

Ücret geliri elde edenler için beyanname verilmesi matrahın tespitinde indirim konusu yapılabilecek kalemlerin varlığı sebebiyle matrahı azaltmakta bunun sonucu olarak da ödenecek vergi de azalmaktadır. Beyanname vermeyenler için böyle bir durumun söz konusu olmayacağı açıktır.

Futbolcunun birden fazla işvereni varsa ve bunlar dolayısıyla elde ettiği kazanç toplamı 880.000 TL’yi aşıyorsa gelirlerini topluca beyan edecektir. Örneğin bağlı olduğu futbol kulübünden net 800.000 TL ve ayrıca milli futbolcu olmasından dolayı kazanılan maç için yıllık 50.000 TL net prim almış olsun. Futbolcunun brüt toplam geliri $[(800.000/0,80) + (50.000/0,95) =]$ 1.052.630 TL olacağından futbolcu bu gelirlerini beyan edecektir.

Futbolcunun bir takvim yılı içinde birden fazla kulübe transferi mümkün olabilmektedir. Bu durumda işverenleri transferi gerçekleştiren futbol kulüpleri olacaktır. Futbolcunun A futbol kulübünde 31 Temmuz 2022’de sözleşmesinin sonra erdiği 1 Ağustos 2022’de B futbol kulübüne transfer olduğu, A futbol kulübünde aylık brüt 100.000 TL, B kulübünde ise aylık brüt 150.000 TL olduğu varsayalım. Bu durumda işverenlerce kesilecek gelir vergisi aşağıdaki şekilde olacaktır.

⁵²⁸ Sigorta primine esas kazancın üst sınırı aylık asgari ücretin 7,5 katıdır.

⁵²⁹ Safi tutarın tespitinde indirilmemiş olması ve beyan edilen gelirin %15’ini ve asgari ücretin yıllık tutarını aşmamak şartıyla tamamı indirilebilir.

⁵³⁰ Türkiye’de yapılan ve belgelendirilen eğitim ve sağlık harcamalarının beyan edilen gelirin %10’unu aşmaması şartıyla tamamı indirilebilir.

Tablo 132. Birden Fazla İşverenden Elde Edilen Futbolcu Gelirine Ait Örnek

	I. İşveren (A)	II. İşveren (B)
Brüt Tutar	700.000 TL <i>100.000 x 7</i>	750.000 TL <i>150.000 x 5</i>
Sosyal Güvenlik Katkı Payı ⁵³¹ <i>SGK Primi (%14)</i> <i>İşsizlik Sigortası Primi (%1)</i>	41.056,80 (max) <i>119.000</i> <i>7.000</i>	36.399 (max) <i>105.000</i> <i>7.500</i>
Matrah <i>Brüt Ücret- SGK Payı</i>	685.943,2 <i>700.000-41.056,8</i>	713.601 <i>750.000-36.399</i>
Hesaplanan Gelir Vergisi <i>Matrah x Oran</i>	137.188,64 <i>685.943,2 x %20</i>	142.720,2 <i>713.601 x %20</i>
Asgari Ücretin Vergisi ⁵³²	4.653,11	5.500
Kesilecek Gelir Vergisi <i>Hesaplanan GV – AÜ'nün Vergisi</i>	132.535,53 <i>137.188,64-4.653,11</i>	137.220,2 <i>142.720,2-5.500</i>

Kaynak: Türkiye’de ücret gelirlerinin vergilendirilmesine yönelik olan yasal metinlerden yararlanılarak tarafımdan oluşturulmuştur.

Ücret gelirlerinde işverenler arasında birinci işveren olarak belirlenmesi mükellefin tercihine bırakılmıştır. Örnekte görüldüğü üzere birinci işverenden elde edilen gelir (brüt ücretten GVK 63’teki indirimler ve engellilik indirim sonrasındaki gelir) 685.943,2 olduğundan beyanname verilmeyecek gibi görünse de ikinci işverenden elde edilen gelir 70.000 TL’lik beyan sınırını aştığından ücret geliri topluca beyan edilmelidir. Beyan durumu aşağıdaki gösterildiği gibi olacaktır.

	Brüt Ücret	Sigorta Primi	Matrah	Hesaplanan Gelir Vergisi	Mahsup Edilecek Vergi	Ödenecek Gelir Vergisi
A	700.000	41.056,80	685.843,2		137.188,64	
B	750.000	36.399	713.601		142.720,2	
Toplam	1.450.000	77.456	1.399.444	489.277,60	279.908,84	209.368,76

Futbocu gelirlerini topluca beyan edeceğinden I. işveren ve II. işveren brüt ücret geliri ile sigorta primi toplanarak 1.399.444 TL matraha ulaşılmıştır. 489.277,60 TL hesaplanan gelir vergisi asgari ücrete uygulanan istisna öncesinde yıl için mahsup edilecek vergi 279.908,84 TL olduğundan futbolcu 2022 yılı gelirleri için 209.368,76 TL gelir vergisi ödeyecektir. Bunun yanında matrah tespitinde indirim konusu söz konusu ise ödenecek gelir vergisi daha düşük çıkacaktır. Diğer yandan bu futbolcunun 2019 yılından önce sözleşme yapılmış olması halinde 279.908,84 TL nihai vergi olacak, beyanname vermesine gerek kalmayacak ve ilave vergi de hesaplanmayacaktır.

⁵³¹ Sigorta primine esas kazancın üst sınırı aylık asgari ücretin 7,5 katıdır.

⁵³² Ocak ve Temmuz aylarında belirlenen asgari ücretten prim kesintileri düşüldükten sonra kalan kısma tarife uygulanarak hesaplanmıştır.

3.8. Futbolcu Gelirlerinin Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi

Futbolcuların sportif faaliyetleri sebebiyle elde etmiş oldukları gelirlerin yüksek meblağlarda olması, özellikle de sporcuların gelirlerinin ücret olarak değerlendirilmesi sebebiyle diğer gelir unsurları karşısında avantajlı bir vergilendirme rejimi uygulamasıyla birçok yönden eleştiri almaktadır. Bu başlık altında bazı vergilendirme ilkeleri ışığında getirilen eleştiriler incelenmektedir.

3.8.1. Açıklık İlkesi Açısından

Açıklık ilkesi vergi kanunlarının ve bu kanunların uygulanmasının herkes tarafından anlaşılabilir olmasını ifade etmektedir⁵³³. Başka bir ifadeyle açıklık ilkesi, vergi kanunlarında yer alan mükellef, matrah, oran, ödenecek vergi, ödeme şekli ve zamanı gibi unsurları ve vergilendirmeye ilişkin idareyi ilgilendiren konuları kapsamaktadır. Yalnızca vergi kanunlarının açık ve anlaşılır olması tek başına yeterli olmamakta bununla birlikte uygulamaya yönelik tebliğ, yönetmelik, genelge vb. kaynaklarında açık ve anlaşılır olması gerekmektedir⁵³⁴. Bir konuya ilişkin mevzuatın dağınık olması veyahut benzer konuda birden fazla uygulamanın veya özel uygulamanın bulunması vergilemede açıklık ilkesinden uzaklaşıldığını gösterir.

Futbol sektörüne yönelik vergi uygulamalarının vergi mevzuatı içinde bulunmasının yanında başkaca kanunlarda da bulunması (5253 sayılı Dernekler Kanunu, 5894 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun, 3289 sayılı Gençlik ve Spor Hizmetleri Kanunu, 7405 sayılı Spor Kulüpleri ve Spor Federasyonları Kanunu) dağınık bir yapıyı göstermektedir. Her ne kadar 7405 sayılı kanun ile spor kulüplerinin şirketleşmesine yönelik uygulamalara açıklık getirilmişse de vergileme açısından bir hüküm yer almamaktadır. Bu durumda futbol kulüplerinin dernek olarak kurulmasında ve anonim şirket olarak kurulması veya anonim şirkete dönüşmesi durumunda vergi kanunları karşısındaki durumları değişiklik gösterecektir.

Futbolcuların elde ettiği gelirler açısından GVK'nın 61. maddesinde özellikle ücret geliri sayılanlar arasında sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan her türlü ödeme ve sağlanan menfaatlerin ücret geliri olduğu belirtilmiştir. Ancak ilgili

⁵³³ Abdurrahman Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2009, s. 213.

⁵³⁴ Fatih Saraçoğlu, Haydar Ejder, "Kamu Mali Yönetiminin Açıklık ve Samimilik İlkeleri Açısından Analizi", İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, Sayı: 27, s. 41.

kanunun geçici 72. maddesi ile sporculara yapılan ödemelerde sabit oranla tevkifat yapılacağı hükme bağlanmıştır. Başka ifadeyle ücret gelirin vergilendirilmesinde futbolcular açısından özel bir uygulama bulunmaktadır. Geçici 91. madde ile bu özel uygulamanın yalnızca 1 Kasım 2019 yılından önce sözleşme imzalamış sporcular için uygulanacağı dolayısıyla bu tarihten sonraki sözleşmelerde ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde 2022 yılı için yıllık gelirin 880.000 TL'yi aşması halinde beyanname verilmesi gerekmektedir. Açıklık ilkesi açısından bahsi geçen futbolcuların elde ettiği gelirlerin vergilendirilmesi anlaşılabilir gözükse de birden fazla uygulamanın varlığı ve geçici maddelerle süresi uzatılan uygulamanın ücret geliri elde eden futbolcuların vergilendirilmesi konusunda karmaşık görünen bir duruma sebebiyet verdiği söylenebilir. Bununla birlikte beyanname verme sınırını aşan futbolcuların (her ücretlinin), yükümlülüklerini yerine getirmesi açısından vergisel anlamda (giderlerin tespiti, stopajların mahsubu vb hususlarda) destek alması gerekmektedir. Şöyle ki yerli ve yabancı futbolcuların vergi bilincinin arttırılarak vergi sistemine uyumu ve farklı uygulamalar sebebiyle gelir vergisi karşısındaki durumlarını anlamaları sağlanmalıdır. Dolayısıyla mali danışmanlık hizmetleriyle futbolcular açısından mevcut vergi hükümleri daha açık ve anlaşılır bir hale getirilebilecektir.

Futbolcuların yüksek kazançlar sağlamaları futbolcunun ücretli olarak değerlendirilmemesi tartışmasını ortaya çıkarmıştır. Ancak çalışmada incelenen birçok ülkede futbolcular ya doğrudan iş kanunlarında yer verilmiş ya da özel kanunlarla işçi olarak değerlendirilmiştir. Ülkemizde ise iş kanununda yer almayan futbolcuların kulüpleriyle aralarında yaptığı sözleşmelerin Borçlar Kanunu'na göre hizmet sözleşmesi olarak değerlendirilmesi, GVK 61/3'te belirtilen sporcuların elde ettiği gelirlerin ücret olarak değerlendirilmesi gerektiği hükmü ile uyum göstermektedir. Benzer bir durum sponsorluk sözleşmelerinde de geçerlidir. Her ne kadar vergi kanunlarında ve tebliğlerde futbolcu gelirleri ücret olarak belirtilse de gerek sözleşmelerin gerekse gelirlerin mahiyeti konusunda tartışmalar bulunmaktadır.

3.8.2. Adalet İlkesi Açısından

Vergilendirmede adaletin sağlanması adil bir vergi sistemiyle oluşturulabilir. Adil bir vergi sisteminde amaç vergi yükünün adil bir biçimde dağıtılmasıdır⁵³⁵. Tarihsel süreçte adil vergi sisteminin oluşturulması açısından pek çok yaklaşım bulunmakla beraber fayda yaklaşımı ve ödeme gücü yaklaşımı olarak temel iki

⁵³⁵ Halil Nadaroğlu, *Kamu Maliyesi Teorisi*, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1989, s. 301.

yaklaşımından söz edilmektedir. Fayda yaklaşımı kamu hizmetlerinden yararlanan kimselerin, yararlandıkları nispette vergi ödemesi neticesinde kamu hizmetlerinin finansmanına katılmalarını, ödeme gücü yaklaşımı ise kişilerin gelir, servet ve harcamalar gibi kriterleri dikkate alınarak vergilendirilmesi gerektiğini ifade etmektedir. Ödeme gücü yaklaşımına göre vergilemede adaletin sağlanmasına yönelik olarak, ekonomik ve sosyal farklılıklar bulunan kimselerden farklı miktarlarda vergi alınması, muafiyet ve istisnalar, gelirin kaynağı ve kişisel durumların dikkate alınarak vergilendirme yapılması gibi uygulamalar kullanılarak vergilemede adalet sağlanmaya çalışılmaktadır⁵³⁶.

Ödeme gücü dikkate alınarak emek gelirlerinin (futbolcu gelirlerinin) vergilendirmesi hususunda ayırma ilkesi gereğince emeğin sermayeden daha az vergiye tabi olduğu görülmektedir. Ancak ücret gelirleri içinde futbolcu gelirlerine farklı bir rejim uygulanması adaletin bozulduğunu göstermektedir. Şöyle ki 2022 yılı için en üst seviye ligde oynayan futbolculara 880.000 TL'ye kadar uygulanacak vergi oranı (sabit oran) %20'dir. Önceki başlıklarda da görüldüğü üzere 880.000 TL'ye kadar gelir elde eden futbolcu beyanname vermemekte ve gelirinden yapılacak %20'lik stopaj nihai vergi haline dönüşmektedir. Ancak genel uygulamada ücret gelirinin vergilendirilmesinde uygulanacak stopaj oranı artan oranlı olmakta ve 880.000 TL'ye kadar oran %35'e yükselmektedir. Futbolculara yapılan ödemeler üzerinden gerçekleştirilecek gelir vergisi stopajı ile ödenen vergi, normal ücretlinin ödeyeceği vergiden daha düşüktür. Başka bir ifadeyle futbolcular açısından 880.000'e kadar elde edilen ücret gelirleri sabit oranlı bir yapıda gözükmekte ve ücret gelirleri kendi içinde adaletsiz bir şekilde vergilendirilmektedir. Bunun yanında futbolcu sözleşmelerinin net ücret üzerinden yapılması sonucu futbolcular adına kesinti yapılacak vergi, futbol kulübü üzerinde kalmaktadır. Belirli koşullar altında muhtasar ve prim hizmet beyannamesi ile ödenen vergiler futbol kulübüne iade edilebilir⁵³⁷. Bu uygulama ile de

⁵³⁶ Ahmet Burçin Yereli, Ahmet Yılmaz Ata, "Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açısından Değerlendirilmesi", *Maliye Dergisi*, Sayı: 161, Aralık 2011, s.24.

⁵³⁷ 3289 Sayılı Gençlik ve Spor Hizmetleri Kanunu ek 12. maddesine göre "Gençlik ve Spor Bakanlığı, Türkiye Futbol Federasyonu ve bağımsız spor federasyonlarına tescil edilmiş olan ve Türkiye'de faaliyette bulunan spor kulüpleri ve sportif alanda faaliyette bulunan sermaye şirketleri tarafından sporculara ödenen ücretlerden tevkif edilerek ilgili vergi dairesine kanuni süresinde beyan edilen ve ödenen gelir vergisinden Gençlik ve Spor Bakanlığının talebi üzerine Hazine ve Maliye Bakanınca uygun görülen pay, Gençlik ve Spor Bakanlığı adına açılacak özel hesaba Hazine ve Maliye Bakanlığınca aktarılır.". 31.12.2020 tarihli ve 31351 sayılı resmi gazetede yayımlanan "Sporcu Ücretlerinden Tevkif Yoluyla Alınan Gelir Vergisi Üzerinden Belirlenen Payın Özel Hesaba Aktarılması, Kullanılması ve Denetimi Hakkında Yönetmelik" in 8(2). maddesine göre özel hesaba aktarılan payın %70'i amatör spor

futbolcuların vergi ödemediği söylenebilmektedir. Dolayısıyla futbolculara sağlanan avantajın futbolcular ile futbolcular dışında kalan ücretliler arasında adalet ilkesini bozduğu görülmektedir.

Çeşitli varsayımlar ile (bireylerin bekar olduğu giderinin bulunmadığı ve tek gelir unsuru elde ettiği (880.000) ve giderinin bulunduğu) hesaplanan gelir vergisi şu şekilde olacaktır; Futbolcu geliri için hesaplanan gelir vergisi 176.000 TL, ücretli için hesaplanan gelir vergisi 281.500 TL, ücret harici gelirler için hesaplanan gelir vergisi 287.900 TL, konut kira geliri için (götürü gider dikkate alınmıştır) hesaplanan gelir vergisi 232.474 TL'dir. Görülmektedir ki sporculara yönelik özel uygulama ile futbolculara vergisel avantaj sağlanmaktadır. Ancak 880.000 TL sonrası beyanname verilmesi sebebiyle avantajın ortadan kalkacağı unutulmamalıdır.

3.8.3. Eşitlik İlkesi Açısından

Eşitlik ilkesi ödeme gücü dikkate alınarak kişilerin kamu giderlerine katılması gerektiği bu sayede vergi yükünün adaletli olacağına başka bir ifadeyle adil bir vergi sistemine ulaşılması için ekonomik, sosyal ve ailevi durumları dikkate alınarak kişilerin benzerlikleri (yatay eşitlik) veya farklılıklarına (dikey eşitlik) göre vergilendirilmesi gerektiğini ifade eder⁵³⁸.

Yatay eşitlik benzer özelliklere sahip olanların aynı şekilde vergilendirilmesidir. Futbolcuların gelirlerin ücret geliri içinde yer aldığı dolayısıyla yatay eşitliğin sağlanması futbolcu dışındaki ücretlinin de aynı şekilde vergilendirilmesi gerekmektedir. Ancak sporculara yönelik özel vergilendirme rejimi uygulandığından yatay eşitliğin sağlanamadığı görülmektedir. Şöyle ki yıllık geliri 880.000 TL'ye kadar olan sporculardan sabit bir kesinti yapılırken, bunlar dışında kalan ücretlilerde kesinti için artan oranlı tarife kullanılmaktadır. Somut olarak 2022 yılı için brüt yıllık 880.000 TL gelir elde eden futbolcunun hesaplanan gelir vergisi 176.000 TL olurken, diğer ücretliler için hesaplanan gelir vergisi 281.500 TL olacaktır.

Dikey eşitlik farklı özelliklere sahip olanların farklı şekilde vergilendirilmesidir. Genel olarak ücret geliri elde edenlerin büyük bir kısmı tarifinin alt veya orta kısmında yer alan dilimler üzerinden vergilendirilmektedir. Gelir vergisi tarifesinin en üst

dallarında kullanılmak üzere işverenin özel hesabına, %30'u ise Gençlik ve Spor Bakanlığınca durumu uygun olan spor kulüpleri ve sermaye şirketlerine aktarılacaktır.

⁵³⁸ Mustafa Erkan Üyümez, *Yüksek Mahkemelerin Kararları Işığında Vergilemede Eşitlik İlkesi*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, No: 225, 2010, Eskişehir, s. 39.

dilimindeki oran %40'tır. Ücret geliri dışında diğer gelirler içinde artan oranlı tarife kullanılmakta bu durumda gelir düzeylerindeki farklılıklar sebebiyle uygulanacak oran ve hesaplanan vergi farklılaşmakta ve dikey adalet sağlanmaya çalışılmaktadır.

Kurumlar vergisinin oranı %23 olarak (bankalar ve finans kurumları için %25) uygulanmaktadır. Gerçek kişilerle oluşturulan ancak tüzel kişiliği bulunan kurumların kurumlar vergi mükellefi olması durumunda sabit oranlarla kurumlar vergisi ödemesi gerekmektedir. Dolayısıyla kurum kazancının vergilendirilmesiyle emek, ayrıma ilkesi gereğince korunacaktır. En üst ligde oynayan futbolcuların yüksek gelir elde etmesi ve beyan sınırını aşması sebebiyle beyanname verecek olması durumunda %40'luk vergi dilimine gireceği görülmektedir. Dolayısıyla ücret geliri elde eden futbolcunun bir kurumun kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden daha fazla vergi ödemesi gerekecektir. Görüldüğü üzere emek geliri, kurum kazancından (sermaye geliri) daha ağır vergi yükü altında kalmaktadır. Bu durumda dikey eşitlik sağlanamamaktadır. Başka bir ifadeyle aynı konunun vergilendirilmesi sebebiyle sabit oranlı Kurumlar vergisi ile ücret gelirlerine (konumuz gereği yüksek gelirli futbolcular) uygulanan artan oranlı tarife sebebiyle dikey adaletsizlik söz konusu olmaktadır.

3.8.4. Genellik İlkesi Açısından

Verginin genellik ilkesi bir kısım istisna ve muafiyet dışında dil, din, ırk ve cinsiyetine bakılmaksızın herkesin vergi mükellefi olmasını/olabilmesini ifade etmektedir⁵³⁹. Neumark, modern devletlerde herkesin kamu giderlerinin finansmanına katılması gerektiğini belirterek, muafiyet ve istisnalar gibi uygulamaların genellik ilkesini zedelemesinden dolayı sınırlı tutulması gerektiğini ifade etmiştir⁵⁴⁰.

Büyük bir sektöre dönüşen futbolda yer alan kişi ve kurumların genellik ilkesi gereğince kamu giderlerine katılması genellik ilkesinin gereğidir. Ancak bazı gerçek ve tüzel kişilere tanınan muafiyet ve istisna genellik ilkesini zedelemektedir. TFF'nin gelirlerinin vergi dışında tutulması, dernek olarak faaliyet gösteren futbol kulüplerine tanınan vergi avantajları, futbol kulüplerince gerçekleştirilen stopajları belirli şartlar dahilinde iade edilmesi, alt liglerde yer alan hakemlerin vergi dışında tutulması gibi uygulamalar sebebiyle genellik ilkesinden sapmalar mevcuttur⁵⁴¹.

⁵³⁹ Orhan Dikmen, *Maliye Dersleri Giriş ve Genel Vergi Teorisi*, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1973, s. 222.

⁵⁴⁰ Salih Turhan, *Vergi Teorisi ve Politikası*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998, s. 206.

⁵⁴¹ Şahin, a.g.e., s. 205.

Verginin genellik ilkesini zedeleyen muafiyet ve istisna uygulamaları vergi harcamaları olarak dikkate alınmaktadır. Her ne kadar futbolcuların gelirleri üzerinden özel vergilendirme rejimiyle sabit oranda bir vergi alınsa da diğer ücret gelirleri üzerinden artan oranlı bir tarife uygulanmaktadır. Başka bir ifadeyle 2022 yılı için sözleşmesi Kasım 2019'dan sonra yapılan futbolculardan 880.000 TL'ye kadar %20 oranından vergi kesintisi yapılmaktadır. Oysa diğer ücretlerde bu oran %35'e kadar yükselmektedir. Dolayısıyla aradaki fark vergi kaybına sebep olmaktadır. Bu kapsamda devlet kamu gelirinden vazgeçerek bir nevi vergi harcamasında bulunmuştur⁵⁴². Vergi harcamaları genel olarak muafiyet ve istisnalar olarak değerlendirilebilmekte ancak bahsi geçen vergi harcaması ayrıcalıklı vergi oranı uygulamasından kaynaklanmaktadır.

Tablo 133. Dört Futbol Kulübünün Yıllık Maaş Yükümlülükleri (2020)

	Euro Karşılığı	TL Karşılığı	Vergi Oranı (%15)	Vergi Oranı (Artan oran)
Beşiktaş	56.000.000	420.033.600	63.005.040	167.964.510
Galatasaray	49.500.000	371.279.700	55.691.955	148.462.950
Fenerbahçe	34.000.000	255.020.400	38.253.060	101.959.230
Trabzonspor	17.000.000	127.510.200	19.126.530	50.955.150
Toplam		1.173.843.900	176.076.585	469.341.840

Kaynak: 15.04.2020 tarihli Sabah Gazetesi'nden aktaran Serdar Şahin, *Futbol Ekonomisinin Vergilendirilmesi*, Nobel Yayın, Ankara, 2021, s.176.

Yukarıda yer alan tabloda görüldüğü üzere 2020 yılı için artan oranlı vergi tarifesiyle hesaplanacak gelir vergisi dört kulüp için 469.341.840 TL olması gerekirken %15'lik sabit oranla vergi 176.076.585 TL hesaplanmıştır. Başka bir ifadeyle özel vergilendirme rejimiyle devlet 283.265.255 TL'den vazgeçmiştir.

7194 sayılı Kanun ile futbolculara uygulanacak oran %20'ye yükseltilmiştir. Bununla birlikte 2022 yılı için 880.000 TL'yi aşan gelirler için beyanname verme zorunluluğu bulunmaktadır. Yeni uygulamalar ile yukarıda görülen tablodaki fark giderilmeye çalışılmıştır. Ancak her halükarda 880.000 TL'nin aşılması durumunda vergi oranı sabit kalmaktadır. Bununla birlikte futbolcuların vergiye ilişkin yükümlülüklerine yerine getirmekten kaçınması veya yapılan sözleşmelerin net ücret üzerinden yapılması sebebiyle hesaplanacak vergilerin kulüplerin üzerinde kalması, futbolcuların ücret geliri elde eden diğer kişilerle arasındaki vergi yükünü adaletsizleştirmektedir.

⁵⁴² Ersan Öz, Fatih Akçay, "Futbolcular Özelinde Sporcuların Vergilendirilmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:300, 2013, s. 49.

3.8.5. Kesinlik İlkesi Açısından

Hukuki güvenlik ilkesi soyut hukuk kurallarının devletçe önceden açık, anlaşılır, net ve kesin olarak belirlenmesi ve sürekli olarak veya keyfiyete bağlı değişiklikler yapılmadan istikrarlı olarak uygulanmasını ifade eder. Kesinlik ilkesi hukuki güvenlik ilkesinin oluşturulmasında önemli bir yere sahiptir. Nihayetinde hukukta kesinlik kişilerin eylemleri veya olaylara karşı meydana gelecek yaptırım ve sonuçları ve idarenin müdahale yetki ve sınırlarını öngörmesini sağlar⁵⁴³.

Vergi kanunlarında yer alan geçici maddeler ile kesinlik ilkesinde saplamalar görülmektedir. Örneğin futbolcu gelirlerinde uygulanan özel rejim geçici madde ile getirilmiş ve sürenin sona ermesi ile geçici maddenin kalkması beklenirken süre tekrardan uzatılmıştır.

Kesinlik ilkesini zedeleyen bir diğer durum bazı dönemlerde vergi afları veya yapılandırma adıyla çıkarılan kanunlardır. Mükellefler vergi affı beklentisi içerisinde tahakkuk etmiş veya edecek olan vergilerini ödemekten vazgeçebilmektedir. Dolayısıyla vergi aflarının sıklıkla çıkması kesinlik ilkesini zedelemektedir. Buna örnek olarak 9 Haziran 2021 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan 7326 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun ile hiç beyanname verilmemiş veya beyanname verilmiş olmasına rağmen eksik beyan edilmiş gelirler için matrah artırımı uygulaması 2016, 2017, 2018, 2019 ve 2020 yılları için uygulanmıştır. İlgili kanuna göre matrah artırımında asgari matrah 2020 yılı (ücretliler) için 42.500 TL (beyanname verilmiş ise beyan edilen tutarın %15’i ancak asgari matrahtan az olmaz), uygulanacak oran ise %20 (uyumlu mükellefler için oran %15) olarak belirlenmiştir. Uygulamadan yararlanacak mükelleflerin incelemeye tabi tutulmayacağı ve cezaya muhatap olmayacakları hüküm altına alınmıştır. Bunun yanında matrah artırımında bulunan mükellef ortaya çıkan verginin ilk taksitini zamanında ödemesi durumunda %10 indirim uygulanmaktadır. Futbolcular açısından sözleşme tarihi Kasım 2019’dan sonra olan futbolcular elde ettikleri ücret gelirinin belirlenen sınırı aşması durumunda beyanname vereceklerinden getirilen uygulamadan 2020 yılı kazançları için yararlanabilmektedir. Şöyle ki hiç beyanname vermemiş futbolcu 2020 yılı için matrah artırımı uygulamasından yararlandığında asgari matrah 42.500 TL olacak, buna bağlı hesaplanan vergi 8.500 TL hesaplanacaktır. 2020 yılı için

⁵⁴³ Coşkun Can Aktan, “Anayasal İktisat ve Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesi”, Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi, Cilt:9, Sayı:2, 2017, s. 101 ve 103.

Mart 2021'de beyannamesini vermiş ve vergisini ödemiş olan futbolcu için oran %15 olarak uygulanacaktır. Örneğin beyannamesinde vergi matrahı olarak 1.000.000 TL gösteren futbolcu %15 matrah artırım oranıyla arttırılan matrahı 150.000 olacak ve bunun üzerinden 22.500 TL gelir vergisi hesaplanacaktır.

Görüldüğü üzere vergi afları veya vergi affi benzeri kanunlar geçici olarak yürürlüğe girmekte ve mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini yerine getirme zorunluluğunun ve vergi bilincinin oluşması önünde sorun yaratmaktadır. Diğer bir bakışla mükellef ileride oluşabilecek söz konusu durumların varlığı sebebiyle beklenti içine girebilmektedir. Bu durumun kesinlik ilkesi açısından zedeleyici bir unsur olduğu anlaşılmaktadır.

SONUÇ

Rekabete dayalı fiziksel ve zihinsel aktivitelerin bütünü olarak tanımlanabilen spor, sadece bununla kalmayıp günümüzde toplumsal ve kültürel gelişmelere katkı sağlanması, uluslararası organizasyonlarla kültürlerin tanıtılması, insanların ortak bir paydada buluşması ve başlı başına bir ekonomi alanı oluşturmasıyla önemli bir unsur haline dönüşmüştür.

Sporun ekonomik bir alana dönüşmesinin en önemli sebebi teknolojiye yaşanan gelişmelerdir. Yazılı, görsel ve işitsel medyada sporcuların ve spor organizasyonlarının sıklıkla yer alması sporseverler ve taraftarlarca yalnızca faaliyetlerin gerçekleştiği anda değil sonrasında da canlılığını korumasını sağlamakta ve tüketici olarak değerlendirilen bu kimseleri devamlı olarak pazarın içinde tuttuğu görülmektedir. Bununla birlikte bilgisayar ve internet kullanımının artmasıyla tüketiciler (taraftarlar) medyanın kendilerine sunduklarının dışında bireysel olarak spor kulüplerini, sporcuları, sporla ilgili her ne varsa takip edebilmektedirler. Örneğin yoğun olarak kullanılan sosyal medya platformlarından Facebook üzerinden Real Madrid yaklaşık 112 milyon kişi, Barcelona yaklaşık 107 milyon kişi ve Galatasaray yaklaşık 12 milyon kişi tarafından takip edilmektedir. Önemle takip edilen sporculardan Cristiano Ronaldo'nun 151 milyon ve Lionel Messi'nin 105 milyona yakın takipçisi bulunmaktadır. Bu durumdan anlaşılacağı üzere dijitalleşmeyle futbolda taraftarlık algısı kulüp taraftarlığının yanında futbolcu taraftarlığının da artmasına sebep olmuştur.

Sporun sadece bedensel ve zihinsel aktiviteler olmadığı gerek sporla doğrudan veya dolaylı bağlantılı sektörler, gerekse de kitleleri maddi manevi peşinden sürükleyen önemli bir ekonomi haline geldiği görülmektedir. Bu bağlamda devletler, kişiler veya kuruluşlar spora ve sporcuya yatırım yapmaktadırlar.

Bir endüstri olarak sporda spor hizmeti sağlayanlar (spor kulüpleri, kurumlar), spor malları üretenler (tesis yapımı, kondisyon aletleri vb gibi), spor giyim üreticileri (forma, şort, ayakkabı vb gibi) ve diğerleri (yayıncı kuruluş, sponsorluk) arz kısmında yer almaktadır. Talep kısmını ise spora doğrudan veya dolaylı katılan sporseverler ve taraftarlar (tüketici) oluşturmaktadır. Spor milli gelire, istihdama, dış ticarete, turizme ve ekonomik büyümeye katkı sağlamaktadır. Arz ve talep ile endüstri olarak değerlendirilen sporun yarattığı katma değer ülkelerde önemli bir sektör haline dönüştüğünü göstermektedir. 2010 yılında İngiltere ekonomisine 20,3 milyar pound ile (%1,9) katkı yapan spor ekonomisi önemli sektörler içinde yer almıştır. AB'nin bu alanda hazırlamış olduğu raporlara göre AB ülkelerinde sporun GSYİH' deki payı %1

ila %2 civarında gerçekleşmiştir. Spor malzemeleri, lisanslı ürünler, sağlık ve fitness kulüpleri, spor etkinlikleri ve etkinlik dışı faaliyetlerin hesaba katıldığı bir durumda spor pazarının büyüklüğü 600 milyar dolar ila 700 milyar dolar arasında görülmektedir. Bu tutar küresel GSYİH' nin kabaca %1'ini oluşturmaktadır. Spor giyim, ekipman, lisanslı ürünlerin oluşturduğu pazar 310 milyar dolar, yoga dersleri, fitness kulüpleri, kişisel eğitim ve benzer içerikli spor kulüpleri pazarı 105 milyar dolar, ve diğer spor gelirleri (altyapı inşaatı, yiyecek içecek ve bahis gelirleri vb.) yaklaşık olarak 100 milyar ila 200 milyar dolar arasındadır. Yasa dışı bahsin başka bir ifadeyle lisansı olmayan veya lisansı olduğu ülke dışında lisansı kabul edilmeyen bahis oynatanların (özellikle internet üzerinden bahis siteleri) yarattığı kayıt dışılığın yasal bahis gelirlerinin iki katı olduğu tahmin edilmektedir. Bu durum gerek devlet gerekse spor kulüpleri açısından gelir kaybı yaratmaktadır.

2020 yılına ilişkin AB ülkelerinde sporda istihdam edilenlerin toplam istihdam içindeki payı ortalama %0,6 ila %0,7 civarında iken bu oran Türkiye'de %0,3 olarak görülmektedir. Bununla birlikte düzenlenecek olan veya düzenlenmiş spor organizasyonların istihdamı arttırdığı/arttıracağı yönünde beklentiler/gerçekleşmeler söz konusu olacak/olmuştur. Bu konuda yapılan çalışmaların büyük bir kısmında spor organizasyonlarının istihdam üzerinde pozitif bir etki yarattığı tespit edilmiştir.

Sporun ekonomik katkılarından biri de dış ticaret üzerinedir. Özellikle spor ürünlerinin ihracı ülkelere döviz girdisi sağlamaktadır. 2020 yılı için spor ürünlerinde Çin'in (16,1 milyar dolar), Tayvan'ın (2,4 milyar dolar), ABD'nin (1,6 milyar dolar), Almanya'nın (1,11 milyar dolar), Hollanda'nın (912 milyon dolar), İtalya'nın (848 milyon dolar), Fransa'nın (754 milyon dolar), Avusturya'nın (561 milyon dolar) ihracat gerçekleştirdiği görülmektedir. İthalatçı ülkeler ise; ABD (9 milyar dolar), Almanya (2,14 milyar dolar), Birleşik Krallık (1,45 milyar dolar), Japonya (1,44 milyar dolar) ve Kanada (1,33 milyar dolar) ve şeklindedir. 2020 yılında Türkiye'de spor ürünleri ihracatında 53,3 milyon dolar iken ithalat 105 milyon dolardır.

Döviz girdisi yaratan bir diğer unsur turizmdir. Spor turizmi, spor organizasyonları sebebiyle ülkeye gelen veya belirli bir organizasyon olmasa dahi şehrin kulübünü ziyaret eden yabancılar, bununla birlikte müsabaka hazırlıkları için yurt dışında düzenlenen kamplar olmakla birlikte genel bir tanımla doğrudan veya dolaylı sporla ilişkili tüm turistik ziyaretleri ifade etmektedir. Birleşmiş Milletler Dünya Turizm Örgütü'nün (UNWTO) 2016 yılına ait verilerine göre turizm gelirinin %10'unu (800

milyar dolar) spor turizmi oluşturmaktadır. 2030 yılına kadar dünya genelinde spor turizm gelirinin 1.803,7 milyar dolar olacağı tahmin edilmektedir.

Sporun ekonomik büyüme üzerinde çeşitli sebeplerle pozitif etkiler yaptığı görülmektedir. Özellikle sponsorluk harcamaları ve spor organizasyonlarının düzenlenmesi bu konuda önemli hususlardır. 2020 yılı için spor sponsorluğu harcaması 57 milyar dolar olarak gerçekleşmiştir. Dünya genelinde sektörlere göre sponsorluklar finansal hizmetler (6,92 milyar dolar), teknoloji (4,58 milyar dolar), otomotiv (2,67 milyar dolar), iletişim (2,55 milyar) sektöründe yoğunluktadır.

FIFA 2002 Dünya Kupası'na ev sahipliği yapan Japonya ve Güney Kore organizasyona 7,3 milyarlık harcama yapmış, yapılan bu harcamalar yaklaşık 600.000 kişiye istihdam yaratmış, Japonya'ya organizasyon sonrası 46 milyon dolar (ekonomiye katkısı 24,7 milyar dolar) ve Güney Kore'ye 140 milyon dolar (ülke ekonomisine 8.3 milyar dolar katkı) kalmıştır. 2006 yılında Almanya'ya da 92,2 milyon dolar kaldığı ifade edilmektedir. 2010 yılında Güney Afrika'da düzenlenen aynı organizasyonda altyapı ve stadyum inşaatları için yaklaşık 2 milyar dolar harcanmış (yoksulluk sınırı %40'a yakın olmasına rağmen), yapılan ek ilavelerle bu tutar 2,5 milyara ulaşmıştır. Güney Afrika'nın etkinlik sonucu 6,6 milyar gelir elde ettiği tahmin edilmiştir. 2016 yılında Brezilya'da gerçekleşen yaz olimpiyatları için yaklaşık 10,7 milyar Euro harcanmıştır. Brezilya ilgili dönemlerde iktisadi ve siyasi kriz içerisinde olmasına ve organizasyon için hazırlanan yeme, içme, barınma gibi koşulların yetersizliğine karşı organizasyon öncesi ve sonrasında işsizlik oranında (%9,4'ten %6,8'e) ve kişi başına düşen milli gelirden (Rio' da 415 Euro'dan 541 Euro'ya) iyileşmeler görülmüştür. Sporun ulusal ve uluslar arası önemi onun endüstriyel payını büyütmüş, bu pastadan pay almak isteyen (özellikle uluslararası organizasyonlar için) ülkeleri de uluslar arası organizasyonlarda ev sahibi olabilmek açısından rekabete sokmuştur. Bir başka ifadeyle bugün spor organizasyonları istihdam ve milli gelire etkisiyle çekici bir hale gelmiştir. Katar 2022 FIFA dünya Kupası için yapılan harcama 220 milyar dolar iken beklenen gelir 17 milyar dolar civarındadır. Yapılan bu harcama 2018'de Rusya'da düzenlenen Dünya Kupası için gerçekleştirilen harcamanın 15 katıdır.

Sporla profesyonelleşme birlikte ekonomik katkıların sağlandığı, bunun yanında sporun kendi başına bir ekonomi haline geldiği görülmüştür. Özellikle bu konuda son dönemlerde akademik çalışmaların arttığı görülmektedir. Bu ekonomi içinde en çok paya sahip spor dalının futbol olduğu dikkat çekmektedir. Bölgesel ve ulusal olarak

farklı spor dalları popüler olsa da (ABD’de NBA, Hindistan’da Kriket gibi) futbol dünya genelinde büyük bir izleyici kitlesine sahip bulunmaktadır.

Antik dönemlerde futbol benzeri oyunların farklı adlar ve farklı biçimlerde oynandığı görülmektedir. Ancak günümüz modern futbolunun temelleri 1848 yılında İngiltere’de Cambridge’de atılmıştır. Bu tarihin milat kabul edilmesinin ana sebebi, o dönemlerde futbolun farklı kurallarla oynanmasının sorun yaratması sebebiyle beş üniversitenin katılımıyla ortak kurallar belirlenmesidir. Bu şekliyle modern futbol Cambridge’den Londra’ya, İngiltere’den kuzey ülkelere (İskoçya, İrlanda, Galler) sonrasında tüm Avrupa’ya ve dünyanın diğer ülkelerine doğru yayılım göstermiştir.

Günümüzde futbol başlı başına bir ekonomik alan olarak değerlendirilmeye başlanmıştır. Esasen sporun ekonomiye sağladığı katkılar incelendiğinde futbola ilişkin düzenlenen organizasyonlar dikkate alınmaktadır. Bunun yanında yazılı, görsel, işitsel ve sosyal medya üzerinden spor algısının futbol temelli kurulduğu gözlemlenmektedir. Gazetelerde en çok yer alan spor branşının futbol olması, yayıncı kuruluşların futbol müsabakalarının yayın haklarını alma talepleri, müsabakalar sonrası ekranlarda seyredilen uzun futbol tartışma programları, sosyal medya üzerinden futbol kulüpleri ve futbolcuların takipçi sayıları, futbola ilişkin filmler, çizgi filmler, bilgisayar oyunları vb. şekillerle 7’den 77’ye herkes futbolla yaşamaktadır.

1990’lı yıllardan itibaren medyanın büyük etkisiyle futbolun popülerliğinin artmasının yanında sermayenin de dikkatini bu yöne yoğunlaştığı görülmektedir. Özellikle 1992’de Premier Lig’in kurulmasıyla yüksek ücretlerle futbolcu transferleri gerçekleşmiştir. Futbol kulüplerinin önemli bir gelir kaynağını oluşturan transfer gelirleri 1995 yılından sonra azalmaya başlamıştır. Bunun nedeni 1995 yılından önce futbolcuların kulüpler ile sözleşmesi bitse dahi ilgili futbol kulübünün transfer ücreti talep etme hakkının saklı kalmasında kaynaklanmaktaydı. Nihayetinde 1995 yılında Bosman kuralları ile birlikte sözleşmesi sona eren futbolcular herhangi bir transfer ücreti olmadan diledikleri kulüplere geçme hakkına sahip olmuşlardır. Başka bir ifadeyle futbolcular transfer ücretini kendileri belirlemektedir. Günümüzde futbolcu gelirlerinin yüksek olmasının önemli bir kısmını transfer ücretleri oluşturmaktadır. Bunun yanında futbolculara yapılan sponsorluk harcamaları, futbolculara ödenen maaş ve primler ve futbolculara sağlanan menfaatler futbolcu gelirlerini oluşturmaktadır. Örneğin Cristiano Ronaldo’nun 2021 yılı tahmini geliri 120 milyon dolar iken bunun 70 milyon dolarını maaşı oluşturmaktadır.

Sporun asıl amacı bedensel ve zihinsel gelişime katkı sağlayarak sağlıklı bir birey olmak iken günümüzde bu durumun bir uğraşı haline dönüşmesiyle gelir getirici bir şekle bürünmüştür. Dikkat edilmesi gereken husus yapılan spor faaliyetinin amatör veya profesyonel olduğunun tespit edilmesidir. Bu doğrultuda FIFA Oyuncu Statüsü ve Transfer Talimatı'nda profesyonel ve amatör ayrımı yapılmıştır. Amatör sporcu, sporu maddi bir amaç gütmeksizin sadece hobi veya eğlenmek üzere yapan kimse olarak tanımlanmış, faaliyeti için yaptığı harcamaları haricinde başkaca bir ücret elde etmeyen ve kulüple yazılı bir sözleşmesi bulunmayan kimse olarak belirtilmiştir. Başka bir ifadeyle futbolcuların sözleşme yoluyla ve meslek edinmek suretiyle, faaliyetleri için gereksinimleri dışında (fazlası) gelir etmesi, futbolcuyu profesyonellik statüsüne sokacaktır. Gerek spor dallarının gerekse sporcuların amatörlük veya profesyonellik açısından tespiti vergi kanunları karşısındaki durumlarını değiştirmektedir. Günümüzde milyonlarca kişi futbol oynarken, profesyonel anlamda futbolcu sayısının 130.000'in üzerinde olduğu tahmin edilmektedir. Erkek profesyonel futbolcularının 10.694'ü Brezilya kökenlidir. Bu sayı Meksika'da 9.223, İngiltere'de 5.368, İspanya'da 5.335 ve Türkiye'de 3.693'tür.

Profesyonel futbolcuların elde ettikleri gelirlerin oldukça yüksek olması vergisel anlamda gelirlerinin hangi gelir unsuru içinde değerlendirilmesi gerektiği sorusuna cevap arattırmaktadır. İncelenen ülkelerle birlikte birçok ülkede futbolcuların iş kanunu içinde işçi olarak tanımlandığı ya da borçlar kanunu gibi kanunlarda ücretli olarak kabul edildiği görülmektedir. Vergi kanunlarında ise profesyonel futbolcuların elde ettikleri gelirlerin ücret olarak kabul edildiği ve bu başlık altında yer alan düzenlemeler çerçevesinde ücret gelirlerinin vergilendirildiği görülmektedir. Futbolcuların elde ettiği ücret gelirlerinin vergilendirilmesi ücretin ödenmesi sırasında kaynakta kesilmesi temeline dayandığı, beyanname verilmesi durumunda yapılan kesintilerin hesaplanan gelir vergisinden mahsup edildiği görülmektedir.

Dünyanın en değerli beş ligine sahip ülkelerde futbol oynayan bekar bir profesyonel futbolcunun brüt 1.000.000 Euro geliri olması durumunda vergi ve kesintiler sonrası eline geçecek net tutarlar incelenmektedir.

Tablo 134. Beş Büyük Futbol Ligine Sahip Ülkelerde Futbolcuların Vergilendirilmesi (2021)

Ülke	Brüt Gelir	Gelir Vergisi Matrahı	Kanuni vergi oranı ⁵⁴⁴	Hesaplanan Vergiler toplamı ⁵⁴⁵	Net Gelir
Almanya	1.000.000	985.798	%45	462.843	537.157
Fransa	1.000.000	796.752	%45	568.250	431.750
İngiltere	1.000.000	1.000.000	%45	456.325	543.675
İspanya	1.000.000	991.252	%43,5	430.228	569.772
İtalya	1.000.000	900.000	%43	502.925	497.075

Kaynak: Çalışma içinde geçen tablolardan yararlanılarak tarafımdan oluşturulmuştur.

Almanya’da ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde vergi sınıfları kullanılmaktadır. Yukarıdaki örnekte Vergi Sınıfı I’ e dahil olan futbolcu ele alınmıştır. Vergi sınıflarına göre yararlanılabilecek indirimler ve tutarlar farklılaşmaktadır. Vergi matrahına ulaşmak için gerekli indirimler ve sosyal güvenlik katkıları düşürülmüş ve kendine has formül ile artan oranlı olarak gelir vergisi hesaplanmıştır. Bunun yanında %5,5’lik dayanışma vergisi ve kesintiler toplamı ile toplam tutar 462.843 Euro olarak bulunmuştur. Başka bir ifade ile Almanya’da 1.000.000 Euro gelir elde eden futbolcunun eline geçecek tutarın 537.157 Euro olup, bu tutar brüt gelirin yaklaşık %54’üne tekabül etmektedir.

Tabloya göre beş büyük lige sahip ülkeler içinde en fazla vergi alan ülke Fransa olarak görülmektedir. Bunun en önemli bir nedeni belirli bir tutarın üzerinde gelir elde eden bekâr kimselere uygulanan ek gelir vergisidir. 1.000.000 Euro gelir elde eden bekar bir futbolcunun vergilendirilecek geliri sosyal güvenlik katkı payları düşürüldükten sonra bulunarak artan oranlı tarife uygulanmış ve beraberinde ek gelir vergisine de tabi olacağından toplam gelir vergisi yaklaşık 365.000 Euro olacaktır. Yapılan kesintiler de dahil edildiğinde futbolcunun eline geçecek tutar 431.750 Euro’dur. Yaklaşık %57’lik bir oranla ücret üzerinde vergi vb mali yükümlülükler gerçekleştirilmektedir. Bununla birlikte Fransa’da Monaka Prensiği’nde ikamet eden yabancı uyruklu futbolcular için gelir vergisi oranı % 0 olarak uygulanmaktadır.

Bugün dünyanın en değerli futbol ligine sahip olan İngiltere’de brüt 1.000.000 Pound elde eden futbolcunun gelir vergisi ilgili ülke mevzuatına göre hesaplanmıştır. Buna göre ücretli kişinin yararlanabileceği indirim konuları kısıtlı tutulduğu gibi ulusal sigorta uygulaması sebebiyle vergi matrahı yüksek olmaktadır. Yukarıdaki örnekte gelirin yüksek olması sebebiyle futbolcu kişisel ödenekten yararlanamamakta bunun

⁵⁴⁴ Artan oranlı gelir vergisi tarifesiinin en üst diliminde yer alan oran gösterilmiştir.

⁵⁴⁵ Kişisel Gelir vergisi ve varsa gelir üzerinden hesaplanan diğer vergiler ile sosyal güvenlik katkı payları toplamı dikkate alınmıştır.

yanında bekar olduğu varsayımı altında evlilik ödeneği de dikkate alınmamaktadır. Vergi matrahına uygulanan artan oranlı tarifeyle kişisel gelir vergisi 432.446 Pound olarak hesaplanmış, gelire bağlı olarak değişen oranlarla ulusal sigorta 23.878 Pound olarak bulunmuştur. Başka bir ifadeyle İngiltere'deki futbolcu gelirinin yaklaşık %46'sı vergi vb mali yükümlülüklerle kesintiye uğramaktadır.

İspanya'da 2010 yılına kadar futbolcuların vergilendirilmesine ilişkin farklı bir uygulama bulunmaktaydı. Bu uygulamaya göre yerli futbolcular genel esaslara göre vergiye tabi iken yabancı futbolculara %24 sabit bir vergi oranı uygulanmaktaydı. Bu uygulama gerek ülke içindeki yerli ve yabancı futbolcular arasında gerekse de diğer liglerdeki futbolcu vergilendirilmesi açısından eşitsizlik oluşturduğundan kaldırılmıştır. Günümüzde İspanya'da Ulusal gelir vergisi ve Bölgesel gelir vergisi olarak iki gelir vergisi elde edilen gelire artan oranlı olarak uygulanarak hesaplanmaktadır. Örnekte futbolcunun Madrid topluluğunda yer aldığı varsayılarak hesaplanmış olan ulusal gelir vergisi 220.450 Euro, bölgesel gelir vergisi 206.180 Euro olarak bulunmuştur. Bölgesel gelir vergisi açısından futbolcunun daha yüksek oranlara sahip Katalonya veya Endülüs topluluklarında olması sebebiyle daha fazla vergi ödeyeceği açıktır. Vergi ve kesintiler toplamıyla 1.000.000 Euro gelir elde eden futbolcunun varsayımlar altında eline geçecek tutar 569.772 olarak bulunmuştur. Bu tutar gelirinin yaklaşık %43'lük bir kısmının kesintiye uğradığını göstermektedir.

İtalya'da gelir vergisinde uygulama mevzuatta belirlenen genel esaslara göre gerçekleştirilmektedir. Bunun yanın İtalya'da uygulamada olan özel bir vergilendirme rejimi de bulunmaktadır. Bu rejime göre İtalya'da çalışmak isteyen kimselerin son iki vergilendirme döneminde İtalya'da vergi mükellefiyetlerinin bulunmaması ve İtalya'ya yerleşip iki vergilendirme dönemi boyunca mükellefiyetlerini taahhüt etmeleri durumunda, bu kimseler elde edecekleri istihdam gelirinin %50'sini beş yıl boyunca indirim konusu yapabilmektedirler. Başka bir ifadeyle İtalya'da son iki vergilendirme döneminde mükellef olmamaları, İtalya'da ikamet etmemeleri ve İtalya'ya döndükten sonra iki vergilendirme dönemi İtalya'da ikamet ederek mükellef olmayı taahhüt etmeleri gerekmektedir. Ulusal gelir vergisinin yanında düşük artan oranlılıkla bölgesel gelir vergisi bunlarla birlikte çok daha düşük bir oranla belediye gelir vergisi hesaplanmaktadır. Yukarıda yer alan tabloya göre bekâr olan ve özel vergi rejimi dışında kalan futbolcunun 1.000.000 Euro brüt gelire sahip olduğu ve indirim konusu bulunmadığı varsayılmıştır. Bununla birlikte brüt gelirinin 55.000 Euro'yu aşması sebebiyle çalışan indirimden yararlanmamaktadır. Sadece sosyal güvenlik katkı payının

indirilebilmesi sebebiyle vergi matrahı 900.000 Euro olacaktır. Hesaplanan vergiler toplamı 402.925 Euro (380.170 + 15.555 + 7.200)'dur. Kesintilerin de dahil edilmesiyle futbolcunun eline geçecek net tutar 497.075 Euro olacaktır. Başka bir ifadeyle yaklaşık olarak brüt gelirin yarısı vergi vb mali yükümlülükler gitmektedir.

Tablo 135. Bazı Ülkelerde Futbolcuların Vergilendirilmesi (2021)

Ülke	Brüt Gelir	Gelir Matrahı	Vergisi	Kanuni vergi oranı ⁵⁴⁶	Hesaplanan Vergiler toplamı ⁵⁴⁷	Net Gelir
ABD (Dolar)	1.000.000	987.450		%37	427.063	572.937
Arjantin (ARS)	110.475.000.000	110.472.986.786		%35	38.666.622.731	71.808.377.269
Brezilya (BRL)	6.000.000	5.974.221		%27,5	1.641.502	4.358.498
Çin (CNY)	7.510.000	7.367.408		%45	3.216.005	4.293.995
Hindistan (INR)	85.000.000	85.000.000		%30	52.494.000	32.506.000
Katar	-	-		-	-	-
Rusya (Ruble)	85.000.000	85.000.000		%15	12.650.000	72.350.000

Kaynak: Çalışma içinde geçen tablolardan yararlanılarak tarafımdan oluşturulmuştur.

Seçilmiş bazı ülkelerde futbolcuların elde ettiği gelirlerin vergilendirilmesinde benzer uygulamalar bulunmaktadır. Çalışmada ABD'de, Arjantin'de, Brezilya'da, Çin'de, Hindistan'da, Katar'da ve Rusya'da uygulanan gelir vergisi incelenmiş ve futbolcuların sözleşmelerinden kaynaklı gelirlerinin ücret geliri olarak değerlendirildiği tespit edilerek, bu gelir unsuru üzerinde durulmuştur. Vergilendirilmenin ulusal para olarak gerçekleştirilmesi sebebiyle 1.000.000 Euro karşılığı olarak 2021 yılı ortalama kur dikkate alınmıştır.

ABD'de Federal gelir vergisinin yanında eyaletler tarafından artan oranlı farklı vergi tarifelerinin bulunduğu eyalet gelir vergisi de mevcuttur. Çalışmada 1.000.000 dolar gelir elde eden, standart indirim dışında başkaca indirim konusu bulunmadığı ve New York'da ikamet ettiği varsayımı altında futbolcunun ödeyeceği gelir vergileri toplamı 396.508 dolardır (329.428 + 67.080). Tutara sosyal güvenlik katkıları da eklendiğinde futbolcunun gelirinin yaklaşık %43'ü vergi vb mali yükümlülükler gittiği, mali yükümlülükler sonrası brüt ücretin %57'sinin kendisine kaldığı görülmektedir.

Arjantin'de bir kişinin geliri yalnızca ücret gelirinden oluşuyorsa beyanname verme sınırını aştığı durumunda yıllık beyanname verilmektedir. Bu tutar 2021 yılı için

⁵⁴⁶ Artan oranlı gelir vergisi tarifesinin en üst diliminde yer alan oran gösterilmiştir.

⁵⁴⁷ Kişisel Gelir vergisi ve varsa gelir üzerinden hesaplanan diğer vergiler ile sosyal güvenlik katkı payları toplamı dikkate alınmıştır.

2.000.000 ARS olarak belirlenmiştir. Futbolcu gelirleri özelinde varsayımlar dâhilinde bu tutar aşılmış olacağından dönem içinde yapılan stopajlar hesaplanan vergiden mahsup edilecektir. Brüt geliri 110.475.000.000 ARS (1 milyon Euro) olan futbolcunun brüt gelirinden sosyal güvenlik katkı payları ve kazanılan gelir ödeneği düşülerek vergi matrahına (110.472.986.786 ARS) ulaşılmış, 9 dilimden oluşan artan oranlı tarife uygulanarak kişisel gelir vergisi (38.665.414.373 ARS) hesaplanmıştır. Kesintiler de dahil edildiğinde brüt gelirin yaklaşık %33'lük kısmı vergi vb mali yükümlülüklere gitmekte, net ele geçecek tutar 71.808.377.269 ARS olmaktadır.

Brezilya'da vergiye tabi tüm gelirleri toplamı beyan sınırını (28.559,70 BRL) aşıyorsa kişi yıllık beyanname vermek zorundadır. Aşmadığı durumda ise beyanname vermek mükellefin tercihine bırakılmıştır. Brezilya'da mevcut olan Pele Yasası olarak da bilinen yasa ile futbolcuların sair adlarla aldıkları gelir ücret olarak değerlendirilirken vergilendirmeye ilişkin hükümler bu kanunda yer almadığından futbolcuların elde etmiş oldukları gelirler için mevcut vergi mevzuatındaki hükümlerin uygulanması gerektiği anlaşılmaktadır. Yıllık brüt geliri 6.000.000 BRL (1.000.000 Euro) olan futbolcunun götürü gideri (brüt gelir x %20 ancak yıllık tutar 16.754,34 BRL'yi aşamaz) ve sosyal güvenlik katkı payları toplamı düşürüldüğünde vergilendirilebilir gelirin (matrahına) ulaşılmaktadır. Artan oranlı tarife ile hesaplanan gelir vergisi 1.632.478 BRL olacaktır. Net eline geçecek tutar ise 4.358.497 BRL'dir. Brezilya'da 1.000.000 Euro gelir elde eden futbolcunun yaklaşık kazancının %28'ini vergi vb şekilde ödediği görülmektedir.

Çin'de profesyonel olarak faaliyet gösteren futbolcuların kulübe bağlılığı ve hizmeti karşılığında kendisine ödeme yapıldığından hareketle, futbolcuların elde etmiş oldukları bu gelirlerin istihdamdan kaynaklı gelir (ücret) olduğu anlaşılmaktadır. Ücretlilere yapılan ödemeler esnasında stopaj yoluyla gelir vergisi kesintisi yapılmaktadır. Yıllık kazanç 60.000 CNY'nin üzerinde olduğu durumda beyanname verilmesi gerekmektedir. Varsayımlar altında brüt geliri 7.510.000 CNY (1.000.000 Euro) olan futbolcunun beyanname vermesi gerekmektedir. Futbolcunun hesaplanan gelir vergisi vergi matrahına artan oranlı tarife uygulanarak bulunmaktadır. Örneğe göre futbolcuya ait 3.133.413 CNY gelir vergisi hesaplanmıştır. Hesaplanan gelir vergisine 82.592 CNY'lik kesinti de dahil edildiğinde oluşan tutar brüt gelirin yaklaşık %41'ine denk gelmektedir. Vergi vb mali yükümlülükler haricinde futbolcunun eline geçecek net tutar 4.293.995 olacaktır. Çin'de faaliyet gösteren futbolculara yapılan yüksek ücret ve transfer ödemeleri için Federasyon'ca alınan tedbirler dikkat çekici bir husus

oluşturmaktadır. Özellikle yabancı oyuncu transferlerinde tutarın 6,25 milyon Euro'yu geçmesi durumunda kulüplere transfere yapılan ödeme tutarında bir mali yükümlülük getirilmiştir. Dolayısıyla Çin hem yerli futbolcu korumak hem de ağır mali sorunlar yaşayan futbol kulüplerin transfer harcamalarına kısıt koymuş bulunmaktadır.

Hindistan'da vergiye tabi olan gelire artan oranlı vergi tarifesi uygulanarak gelir vergisi hesaplanmaktadır. Hindistan'da iki farklı tarife uygulanmaktadır. Bunlardan biri eski tarifede 4 dilim, diğeri yeni vergileme rejiminde 7 dilim yer almaktadır. Mükellefler uygulanacak tarifeyi kendileri belirlemektedir. Ancak yeni tarifeyi seçenler için kesinti ve indirim uygulanmamaktadır. Bununla birlikte gelir vergisine ek olarak kazancı 5.000.000 INR'den fazla olanlar için Ek Gelir Vergisi, kendine özel artan oranlı bir tarifeyle hesaplanmaktadır. Hindistan'da faaliyet gösteren futbolcuların gelir vergisine tabi olduğu ve sözleşme kanunu kapsamında değerlendirilerek elde ettiği gelirlerinin ücret geliri olarak dikkate alınması gerektiği anlaşılmaktadır. Varsayımlar altında futbolcunun yeni vergilendirme rejimini tercih ettiği kabul edilerek yıllık brüt kazancı 85.000.000 INR (1.000.000 Euro) olması sebebiyle, başkaca indirimi bulunmadığından matrahı 85.000.000 INR olacaktır. Uygulanacak tarifeyle hesaplanan gelir vergisi 25.237.500 INR, bunun yanında ek gelir vergisi 31.450.000 olarak hesaplanmış, ancak ek gelir vergisi hesaplanan gelir vergisini aşamayacağından 25.237.500 INR olarak tespit edilmiştir. Dolayısıyla toplam gelir vergisi 50.475.000 INR'dir. Bunların yanında Eğitim ve Sağlık vergisi de (Toplam GV x %4) 2.019.000 olarak bulunmuştur. Tüm bu vergilerin dışında futbolcunun eline geçecek tutar 32.506.000 INR olacaktır. Başka bir ifadeyle futbolcu gelirinin %61'lik kısmı vergilere gitmektedir. Bu durum uygulamada olan ek gelir vergisi ile açıklanabilir.

Katar literatürde vergi cenneti olarak geçen ülkelerden biridir. Kısmen vergiye tabi gelir bulursa da elde edilen gelirlerin büyük bir bölümü verginin dışında bırakılmıştır. Özellikle ücret, maaş, ödenek vb. gelirlerin tamamı verginin dışında bırakılacağı bununla birlikte başkaca diğer kesintilerin yapılması gerekmeyeceği ilgili ülke vergi mevzuatında belirtilmiştir. Anlaşılmaktadır ki sözleşmeye bağlı olarak belirlenen brüt ücret çalışana olduğu gibi aktarılacaktır. Bu kapsamda futbolcuların elde ettiği gelirler üzerinde herhangi bir gelir vergisi bulunmamaktadır.

Rusya Federasyonu İş Kanunu'nda açıkça profesyonel futbolculara atıf yapılmaktadır. Dolayısıyla futbolcular işçi kabul edilmekte ve kulüplerince kendilerine yapılan ödemeler de ücret olarak değerlendirilmektedir. Rus gelir vergisi sisteminde %13'lük tek oranlılık uygulanmaktadır. Bu durum Rusya'yı vergi cenneti bir ülke haline

getirmiştir. Futbolcular açısından da bu durum geçerlidir. Son dönemde yürürlüğe giren uygulamayla 5.000.000 Ruble'yi aşanlar için %15'lik bir oran getirilmiş ve tarifeye nispeten artan oranlılık sağlanmıştır. Varsayımlarımız altında 85.000.000 Ruble (1.000.000 Euro) brüt geliri olan futbolcunun (işverence ücret geliri elde edenlerin maaşları üzerinden hesaplanacak zorunlu emeklilik sigortası, zorunlu sağlık sigortası gibi katkı payları çalışanın maaşından kesinti yapılmadığından matrah brüt gelirdir) hesaplanan gelir vergisi 12.650.000 Ruble ve eline geçecek net yıllık tutar 72.350.000 Ruble olacaktır. Başka bir ifadeyle vergiler futbolcunun gelirinin yaklaşık olarak %14'lük kısmını oluşturmaktadır.

Ülkemizde futbolcuların elde ettiği gelir üzerinden %20'lik sabit oranlı vergi uygulanmaktadır. Kasım 2019'dan önce sözleşme imzalayan futbolcular açısından bu oran %15'tir. Bununla birlikte tek işverenden elde edilen ücret beyan sınırını aştığı durumda mükellefin beyanname vermesi gerekecektir. Bu durumda futbolcunun geliri 2021 yılı için 650.000 TL'yi (2022 yılı için 880.000 TL'yi) aşıyorsa beyanname verecek yıl içerisinde geliri üzerinden yapılan stopajlar mahsup edilerek ödenecek gelir vergisi hesaplanacaktır.

Türkiye'de ücret gelirinin vergilendirilmesi esas olarak tevkifat yolu ile gerçekleşmektedir. Bazı özel durumlar hariç olarak tevkifatta artan oranlı tarife kullanılmaktadır. Kastedilen özel durumlardan biri de 2003 yılında yürürlüğe giren geçici madde ile sporcular özel bir vergilendirme rejimi kapsamına alınmasıdır. Bu geçici madde ile sporculara yapılan ödemeler üzerinden sabit oranlı vergi uygulanmaktadır. Geçici maddede belirlenen sürenin dolması sebebiyle çıkarılan yeni kanunlarla süre uzatılmıştır. Nihayetinde 7194 Sayılı kanun ile en üst seviye liglerde yer alan futbolculara yapılan ödemeler için oran arttırılmış (diğer alt liglere ilişkin oran değiştirilmemiş), beyanname verme ödevi getirilmiş (şart sağlandığında) ve bu durumun 2023 yılının sonuna kadar geçerli olacağı hüküm altına alınmıştır.

En üst seviye ligde profesyonel olarak faaliyet gösteren futbolcuların elde etmiş oldukları gelirlerin normal bir ücretliden daha yüksek olduğu sıklıkla gündeme gelmektedir. Özellikle bazı futbol kulüplerince futbolculara astronomik ödemeler yapılmaktadır. Futbolcuların hem diğer ücret geliri elde edenlerden yüksek gelirinin olması hem de %20'lik sabit bir vergi uygulamasının bulunması sıklıkla eleştirilmektedir. Örneğin 2022 yılı için asgari ücretin 10 katı gelir elde eden bir ücretlinin (64.710 TL) yıllık brüt geliri 776.520 TL olsun. Yıl boyunca mükellefin hesaplanan gelir vergisi toplamı yaklaşık 258.000 TL olmaktadır. Aynı geliri elde eden

futbolcu için sabit oran uygulanacak bu durumda hesaplanan gelir vergisi 155.304 TL olacaktır. Bu örnekte görüldüğü üzere bu uygulama ile yaklaşık 102.696 TL'lik gelir vergisinden vazgeçilmektedir.

Tablo 136. Dört Futbol Kulübünün Yıllık Maaş Yükümlülükleri (2021)

Kulüp	Maaş Toplamı	Sabit Vergi Oranı (%20)	Artan Oranlı Tarife	Fark
Galatasaray	394.793.282	78.958.656	157.864.702	81.906.046
Beşiktaş	526.009.453	105.201.890	210.351.171	105.149.281
Fenerbahçe	446.910.745	89.382.149	178.711.688	89.329.539
Trabzonspor	404.061.044	80.812.208	161.571.807	80.759.599

Kaynak: Futbol kulüplerine ait finansal tablolardan yararlanılarak tarafımdan oluşturulmuştur.

2021 yılına ilişkin olarak futbolcuların kulüplerince kendilerine ödenecek yıllık maaşlarının toplamı yukarıdaki tabloda verilmiş, bununla birlikte sözleşmelerinin Kasım 2019'dan sonra yapıldığı dikkate alınarak %20'lik kesinti uygulanmıştır. Tablodan da anlaşılacağı üzere aynı tutarda ücret geliri elde eden mükellefler ile futbolcuların ödeyeceği vergi tutarları neredeyse yarı yarıyadır. Başka bir ifadeyle sporcunun desteklenmesi amacıyla mevcut olan uygulama ile devlet vergi alacağının yarısından vazgeçmektedir.

Esasen en üst seviye ligdekiler için uygulanan vergi oranının %15'den %20'ye çıkarılması bununla birlikte kazancın belirli bir tutarı sonucu beyanname verilmesi gerekliliği yüksek gelir elde eden futbolculara yukarıda oluşan olumsuz ve adil olmayan tablonun görüntüsünü kısmen veya tamamen giderilmesine yönelik olduğu söylenebilir.

Türkiye'de futbolcuların vergi ödemediği eleştirisi, futbolcunun gelir vergisinin işveren olan futbol kulübünün üstlenmesinden kaynaklanmaktadır. Şöyle ki futbolcular sözleşmeleri üzerinde net tutarlar dikkate alınarak ücretlerini belirlemektedir. Dolayısıyla ücret dışında tüm vergisel yükümlülük kulüpler üzerinde kalmaktadır. Her ne kadar beyanname verme zorunluluğu bulunsa da futbolcuların bu konuda yeterli bilgiye sahip olmamaları veyahut durumdan habersiz olmaları sebebiyle yükümlülüklerini yerine getirmedikleri futbolcularla yapılan görüşmelerden anlaşılmaktadır. Bireysel olarak veya kulüp tarafından futbolculara mali danışmanlık hizmetleri sunulması vergi bilincini arttıracaktır. Bununla birlikte sözleşmelerin net ücret üzerinden değil brüt ücret üzerinden gerçekleşmesi futbolcunun ödeyeceği vergiyi bilmesi açısından önem arz etmektedir. Böylece futbol kulübü verginin asıl mükellefiymiş gibi algılanmasından kurtulabilecektir.

Futbolcuların faaliyetleri sonucu kendilerine kulüplerince ödenen para vb ödemelerin incelenen ülkelerin hepsinde ücret olarak değerlendirildiği tespit edilmiş ve bu yöndeki vergisel durumları incelenmiştir. İlgili ülkelerde ücret gelirlerinin stopaj yoluyla vergiye tabi olduğu yapılan stopajların Rusya ve Türkiye hariç olmak üzere artan oranlı tarife kullanılarak gerçekleştirildiği görülmektedir. Aynı zamanda futbolcuların ücret gelirleri için Almanya’da, Fransa’da, İngiltere’de, İspanya’da, İtalya’da, ABD’de, Hindistan’da yıllık gelir vergisi beyanname verme zorunluluğu varken, Arjantin’de sadece ücret geliri varsa ve bu tutar 2.000.000 ARS’yi aşıyorsa, Brezilya’da ücret dahil başkaca vergiye tabi geliri varsa ve bu tutar 28.559,70 BRL’yi aşıyorsa, Çin’de kapsamlı geliri (ücret, serbest meslek kazancı, ticari kazanç) 60.000 CNY’yi aşıyorsa, Rusya’da mükellef vergilendirmede bir hata yapıldığını düşünüyor veya vergi iadesi alacaksa, Türkiye’de ücret geliri varsa ve bu tutar 2022 yılı için 880.000 TL’yi aşıyorsa beyanname vermek zorundadırlar. Katar’da ise gelir vergisinden muaf kesim içinde olan futbolcular için beyanname verme yükümlülüğü bulunmamaktadır. Beyanname verilip verilmediğinin önemi verginin mükellef tarafından doğru şekilde tespitini sağlamaktadır. Nitekim belirli şartlar dahilinde beyanname verme zorunluluğu olan Brezilya ve Çin’de beyan sınırı tutar, ülkelerin artan oranlı tarifelerinin ikinci dilim aralığına denk geldiği görülmektedir. Dolayısıyla ücret geliri elde edenlerin beyan yoluyla vergilendirilmesinde artış sağlanmaktadır. Türkiye’de dördüncü dilime denk gelen bu durum ücretlilerin gelir vergisinin kaynaktan kesinti ile nihai vergiye dönüşmesine yol açmaktadır. Beyanname vermenin yaygınlık kazanması açısından ücretliler için kademeli olarak beyan sınırının daha alt dilimlere çekilmesi, bununla birlikte ücretliler (futbolcular) açısından vergi bilinci oluşturularak adaletli bir vergi yapısına ulaşılması düşünülmelidir.

İncelenen ülkelerde kulüplerce gerçekleştirilecek tevkifat oranının artan oranlı gelir vergisi tarifesi dikkate alınarak belirlendiği, Ancak Rusya’da (%13) ve Türkiye’de (%20) sabit oranlı bir uygulama olduğu görülmektedir. Futbolculara yönelik özel uygulamaların olduğu ülkeler de bulunmaktadır. Örneğin İtalya’da çalışmak isteyen kişiler son iki vergilendirme döneminde İtalya’da vergi mükellefiyetlerinin bulunmaması ve İtalya’ya yerleşip iki vergilendirme dönemi boyunca mükellefiyetlerini taahhüt etmeleri durumunda elde edecekleri istihdam gelirinin %50’sini beş yıl boyunca indirim konusu yapabilmektedirler. Fransa’da ise prenslik olan Monako’da yabancı uyruklu futbolcu gelirleri için %0’lık vergi oranı uygulanmaktadır. Katar’da ise ücret

gelirinin gelir vergisinden muaf olması futbolcuların ödediği vergi bulunmamaktadır. Vergi oranlarının düşük tutulmasının amacının yabancı futbolcuyu (özellikle popüler olan) ülkeye çekerek, futbol kalitesinin yükseltilmesi beraberinde başarılar kazanılarak ulusal liglerin izleyici, takipçi ve destekçilerin çoğaltılarak, ekonomiye dönüşen futbolda payın artırılması olduğu düşünülebilir. Ancak Avrupa'nın en değerli beş ligine bakıldığında futbolculara yönelik vergi uygulamalarının genel vergi uygulamaları olduğu görülmektedir. Hatta bugün Fransa'da yüksek vergi oranlarına rağmen PSG takımında birçok yüksek değerli ve popüler futbolcu bulunmaktadır. Bunun yanında yüksek ücretli futbolcular futbol kulüplerine ciddi boyutta mali külfet oluşturmaktadır. Nitekim Çin'deki uygulama ile yabancı futbolcuyu çekmek yerine yerli futbolculara ağırlık verilerek futbolun kalitesi arttırmak istenmektedir. Çin'de özellikle yabancı oyuncu transferlerinde tutarın 6,25 milyon Euro'yu geçmesi durumunda kulüplere transfere yapılan ödeme tutarında bir mali yükümlülük bulunmaktadır. Dolayısıyla kulüplerin yüksek ücretlerle futbolcu getirmeleri engellenmeye çalışılmıştır. Anlaşılmaktadır ki her iki durumda da vergi önemli bir araç olarak görülmekte ve kullanılmaktadır.

Futbolcuların elde ettiği gelirlerin vergilendirilmesi açısından en yüksek gelir vergisi Hindistan'da hesaplanmıştır. Hindistan'da uygulanmakta olan ek gelir vergisi ile yüksek kazancı bulunan kimselerden ciddi miktarlarda gelir vergisi hesaplanmaktadır. Çalışmada görüldüğü üzere Hindistan'daki futbolcunun gelirinin %61'lik kısmı vergiye gitmektedir. Ek gelir vergisi ayrıca Fransa'da (artan oranlı tarife ile %3 ve %4) ve Rusya'da (5.000.000 rubleyi aşan kısım için %15) uygulanmaktadır.

Vergi oranları kıyaslandığında Türkiye'nin futbolcular için vergi cenneti olduğu söylenebilir. Ancak son düzenlemelerle geliri beyan sınırını aşanlar için olması gereken genel esaslarla vergi hesaplanacak ve varsa iade veya ödeme gerçekleşecektir. Çalışmada incelenen ülkelerin gelir vergisi tarifelerinin en üst dilimine ait oran ile kesinti sonrası net ellerine geçecek tutarın oranı farklılaşmaktadır. Birçok çalışmada ülkelerin vergi tarifeleri verilerek futbolcuların gelir vergisi karşısında durumu ortaya konulmuştur. Bu çalışmada ise hem gelir vergisi hem yapılabilecek indirimler (standart indirimler) hem de sosyal güvenlik katkı payları incelenerek çeşitli varsayımlar altında ellerine geçecek net tutar tespit edilmeye çalışılmıştır. Bütün bunlar dahilinde vergi oranları ve toplam kesinti oranı şu şekildedir; Almanya %45, %46,2; Fransa %45, %56; İngiltere %45, %45,6; İspanya %43,5, %43; İtalya %43, %50,2; ABD %37, %42;

Arjantin %35, %35; Brezilya %27,5, %27,3; Çin %45, %42,8; Hindistan %30, %61,7; Rusya %13, %14,8. Türkiye’de ise sözleşmeyi Kasım 2019 önce imzalayanlar için %15, Kasım 2019’dan sonra imzalayanlar için %20’dir (beyanname verilmesi halinde %40). Vergi tarifesinin yüksekliği, sosyal güvenlik katkı paylarındaki değişim, gelir vergisinin yanında ek gelir vergisi uygulamaları veya farklı vergilerin varlığı sebebiyle net ele geçecek tutarı yalnızca vergi oranına dikkate alarak tespit etmek doğru olmayacaktır. Görülmektedir ki Avrupa’da futbolcular yüksek vergi miktarları ile karşılaşmaktadır. Bu durum futbolcular açısından Avrupa’da futbol oynama arzusunu değiştirmemektedir. Bununla birlikte yaşça ilerlemiş, fiziksel gücü zayıflamış futbolcuların son zamanlarında para biriktirme düşüncesiyle ücretin yüksek, verginin düşük olduğu veya hiç olmadığı ülkelere ait liglerde yer aldıkları görülmektedir.

Ülkemizde ücret gelirinin beyanına ilişkin yeni düzenleme ile kazancı beyan sınırını aşan futbolcuların beyanname vereceği, özel vergilendirme rejiminden kaynaklı olarak ödenmeyen vergiyi beyan yoluyla ödeyeceği anlaşılmaktadır. Ancak geçmişten gelen anlayış ile net ücret üzerinden yapılan sözleşmeler sebebiyle bütün verginin kulüp üzerinde kalması, maliyeti arttırmasına ve futbol kulübünün mali açıdan zayıflamasına sebep olabilecektir. Dolayısıyla kulüplerin gelir kaynaklarında giderlerine bağlı olarak artışlar yaşanmasına ve doğrudan veya dolaylı olarak devletten destekler beklemesi söz konusu olabilecektir. Bununla birlikte gelir gider dengesini korumak açısından kulüplerin kontrollü bir harcama politikasına girebileceği de düşünülebilmektedir. Aynı zamanda vergi oranı nedeniyle ülkeye gelmeyen yabancı futbolcular yerine yerli futbolculara yönelmesi, altyapıya önem verilmesi ön planda olabilecektir.

Futbolculara yönelik geçici olarak getirilen özel vergilendirme rejiminin bazı vergilendirme ilkeleri açısından değerlendirilmesi çalışmada sunulmuştur. Futbolcuların elde ettikleri gelirlerin özellikle adalet ve eşitlik ilkeleri açısından gerek ücret gelirleri gerekse de diğer gelir unsurları karşısında avantajlı durumda olduğu görülmektedir.

Vergilendirmede yatay eşitliğe ilişkin olarak futbolcuların gelirlerin ücret geliri içinde yer aldığı dolayısıyla yatay eşitliğin sağlanması açısından ücret gelirin e sahip kimselerin aynı şekilde vergilendirilmesi gerektiği düşünülmektedir. Ancak sporcuların özel vergilendirme rejimi kapsamında olması sebebiyle yatay eşitliğin sağlanamadığı görülmektedir. Yıllık geliri 880.000 TL’ye kadar olan sporculardan sabit bir kesinti yapılırken, bunlar dışında kalan ücretlilerde kesinti için artan oranlı tarife kullanılmaktadır. Somut olarak 2022 yılı için brüt yıllık 880.000 TL gelir elde eden

futbolcunun hesaplanan gelir vergisi 176.000 TL olurken, diğer ücretliler için hesaplanan gelir vergisi 281.500 TL olacaktır. Nihayetinde bütün bu eleştiriler çerçevesinde GVK'nın geçici 72. maddesi ile 31.12.2023 tarihinden sonra özel rejimin uygulamadan kalkacak olması bahsi geçen olumsuz durumu ortadan kaldıracaktır.

KAYNAKLAR

- Agenzia delle Entrate (İtalya Gelir İdaresi Başkanlığı) Resmi İnternet Sitesi, “Regime forfetario (le regole 2020) - Che cos'è”, (www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/regime-forfetario-le-regole-2020-/info-gen-regime-forfetario-le-regole-2020-) (06.08.2021)
- Agenzia delle Entrate (İtalya Gelir İdaresi Başkanlığı) Resmi İnternet Sitesi, “Paying Personal Income Tax”, (www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/english/paying-personal-income-tax) (21.11.2021)
- Ağar S., (2012). “Sporun Vergilendirilmesi”, *Ankara Barosu Spor Hukuku Kurulu Av. Atilla Elmas Armağanı*.
- Akbaş E., (2012). *Türkiye’de Sosyal Medyada Futbol Taraftarlarının Erkeklik Söylemleri*, İstanbul Bilgi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Akdoğan A., (2009). *Kamu Maliyesi*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Aksoy O., (2010). *Profesyonel Futbolcunun İş Sözleşmesi*, Bahçeşehir Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Aksümer E., (Eylül 2014). “Fransız Vergi Sistemine Genel Bakış”, *Vergi Raporu*, Sayı:180, ss. 63-70.
- Akşar T., (2005). *Endüstriyel Futbol*, Literatür: İstanbul.
- Akşar T., “İddaa’nın spora katkısı” <https://t24.com.tr/yazarlar/tugrul-aksar/iddaanin-spora-katki-iddiasi,20959> (05.05.2020)
- Akşar T., (2007), “Avrupa’da, Dünya’da ve Türkiye’de Futbolda Sponsorluk”, <http://www.futbolekonomi.com/index.php/haberler-makaleler/mali/110-tugrul-aksar/1832-avrupada-duenyada-ve-tuerkiyede-futbolda-sponsorluk.html> (02.02.2017)
- Aktan C. Can, (2002). *Yoksullukla Mücadele Stratejileri*, Hak İş Konfederasyonu Yayınları, Ankara.
- Aktan C. Can, (2017). “Anayasal İktisat ve Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesi”, *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, Cilt:9, Sayı:2, ss. 101-116.
- Aktifbank, *Ekolig, Futbol Ekonomisi Raporu* (<https://www.aktifbank.com.tr/api/uploads/20220615134745210.pdf>) (14.12.2021)
- Aktifbank, *Ekolig, Covid-19 Öncesinde / Sonrasında Futbol Ekonomisi* (<https://www.aktifbank.com.tr/api/uploads/20220615134613210.pdf>) (05.09.2022)
- Allaway R., (1996). “Soccer in the Unied States, 1900-1920”, (soccerhistoryusa.org/ASHA/century.html) (21.12.2021)
- Alpar R., (1994). *Yüzme ve Su Topu Antrenmanlarının Temelleri*, Başbakanlık GSGM Yüzme Atlama-Sutopu Federasyonu, Ankara.
- Anadolu Ajansı, (2018). “Dünya Kupası’nda ilk galibiyet Rus ekonomisinden”, (<https://www.aa.com.tr/tr/dunya/dunya-kupasinda-ilk-galibiyet-rus-ekonomisinden/1173555>) (12.12.2019)

- Anderson E., (2012). “Waukesha: Birthplace of U.S. Soccer?”, www.wisconsinoccercentral.com/news_article/show/257454-waukesha-birthplace-of-us-soccer- (21.11.2021)
- Andreff W., (2008). “Globalization of The Sport Economy” *Rivista Di Diritto ED Economia Dello Sport, Vol:4, Fasc: 3.*
- Aren S., (2008). *İstihdam, Para ve İktisadi Politika*, İmge Kitabevi, Ankara.
- Arık B., (2004). *Top Ekranında*, Salyangoz Yayınları, İstanbul.
- Arıkan Z., Önkan Ö., (2020). “Hindistan Vergi Sistemi”, *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi, 9 (3)*, ss. 2465-2491.
- Arjantin Futbol Federasyonu (AFA) Resmi İnternet sitesi (www.afa.com.ar/es/pages/historia) (12.12.2021)
- Atalay B., (1985). *Divanü Lûgat-it-Türk Tercümesi. 4 Cilt.* Ankara.
- Atasoy B., KUTER Füsün Ö. (2005). “Küreselleşme ve Spor”, *Eğitim Fakültesi Dergisi, XVIII (1)*. ss. 11-22.
- Aybers A., (2015). “FİFA Oyuncuların Statü ve Transferi Talimatı Madde 17/4 Çerçevesinde Transfer Yasağı”, *Ankara Barosu Spor Hukuku Kurulu Avukat Akın Ataksoy Armağanı, Editör: Tacar Çağlar*, Ankara Barosu, ss. 3-26.
- Aybey S., (2010). *Futbol Karşılaşmalarına İlişkin Yayın Haklarının Hukuki Niteliği*, Kadir Has Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Badenhausen K., (2020), “The World’s Most Teams Valuable Sports Teams 2020”, <https://www.forbes.com/sites/kurtbadenhausen/2020/07/31/the-worlds-most-valuable-sports-teams-2020/?sh=5d168f6e3c74> (20.06.2021)
- Bahçe A. Burhan ve Bahçe E., (2020). “Rusya Federasyonu Vergi Sistemi” *Vergi Sistemleri ve Seçilmiş Ülke Örnekleri, Editörler: Ahmet Tekin, Ersin Nail Sağdıç*, IJOPEC Publication, London, ss.415-447
- Bakkalcı Ahmet C., (2008). *Küreselleşme, Bölgesel Entegrasyonlar, Ülkeler üstü Kurumlar, Entegrasyon Teorisi ve Avrupa Birliği*, Ankara, Nobel Kitapevi.
- Baş M., (2008). “Spor Sponsorluğu ve Spor Federasyonlarının Sponsorluğa Bakış Üzerine Bir Araştırma”, *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 10/3*, ss. 111-124.
- Başaran M., “Vergi Kanunları Bakımından Oyuncu Transfer Yöntemleri”, <http://www.futbolekonomi.com/index.php/haberler-makaleler/hukuk/172-murat-baaran/2564-vergi-kanunlar-bakimndan-oyuncu-transfer-yoentemleri.html>, (2.2.2017)
- Batman O., Eraslan İ. Hakkı, (2007). “Spor Turizmi”, *Sürdürülebilir Rekabet Avantajı Elde Etmede Turizm Sektörü: Sektörel Stratejiler ve Uygulamalar Melih Bulu ve Hakkı Eraslan (Ed.)*, Uluslararası Rekabet Araştırmaları Kurumu Derneği (URAK) Yayınları, Yayın No: 2007/1, İstanbul, ss: 197-220.
- Battal Sinem P., (2007). *Futbol Liglerinde Rekabet ve Türkiye 1. Futbol Liginde Rekabetçi Denge Analizi*, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Denizli.

- Baumann R. vd (2012). "Employment Effects of the 2002 Winter Olympics in Salt Lake City, Utah", *Journal of Economics and Statistics Vol: 232, Issue:3*, ss. 308-317
- Bektaş F., vd, (2012). "Yeni Bir Spor Disiplini Olarak Raft-Oryantiring Organizasyonunun İncelenmesi", *Selçuk Üniversitesi Beden Eğitimi ve Spor Bilim Dergisi, 14(2)*, ss. 249-252.
- Beşiktaş Futbol Yatırımları Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi Finansal Tablolar (https://bjk.com.tr/sirketlerimiz/futbol_as/finansal_tablolar) (29.11.2022)
- Bıyan, Ö. ve Yılmaz G., (2012). "Ücretlerin Vergilendirilmesine İlişkin Karşılaştırmalı Bir Öneri: Beyanname Yükümlülüğü", *Maliye Dergisi, Sayı:162*, Ocak-Haziran, ss. 184-218.
- Boztepe E. ve Atalay A., (July 2020). "E-Spor Endüstrisi ve Ekonomik Çıktıları Üzerine Bir Değerlendirme", *Journal of Accounting Finance and Auditing Studies, 6(3)*, ss. 19-35.
- Brondolo J. ve Zang Z., (Mart 2016). "Tax Administration Reform in China: Achievements, Challenges and Reform Priorities", *IMF Working Paper 16/68*.
- Brown M. D., Lanci G., (2016). "Football and Urban Expansion in Sao Paulo, Brazil, 1880-1920", *Sport in History 36 (2)*, ss. 162- 189.
- Bundesministerium der Finanzen (Almanya Federal Maliye Bakanlığı) Resmi İnternet Sitesi, (<https://esth.bundesfinanzministerium.de/esth/2021/A-Einkommensteuergesetz/IV-Tarif/Paragraf-32a/inhalt.html>) (06.06.2021)
- Bürgerliches Gesetzbuch, (Alman Medeni Kanunu)
- Büyükbaykal Güven N. (2004). *Geçmişten Günümüze Türkiye'de Yazılı Spor Basınında Futbol'un Yeri ve Önemi*, İstanbul Üniversitesi İletişim Fakültesi Yayınları, İstanbul.
- Büyükbaykal Güven N., *Spor Basını*, İstanbul Üniversitesi, Gazetecilik Bölümü Ders Notları
- Cenikli A., vd., (Ocak 2017). "Modern Futbolun Tarihi", *Diyalektolog*, ss.51-61
- Cerrahoğlu N., (2016). "Spor Ekonomisi Bilim Dalının Gelişim Analizi", *Yönetim Bilimleri Dergisi, Cilt:14, Sayı:27*, ss. 309-329.
- Ceteri Jose L., (2021). "Impuestos 2021; cual es el cronograma de los vencimientos impositivos", *El Cronista*, (<https://www.cronista.com/columnistas/Cual-es-el-cronograma-de-los-vencimientos-impositivos-2021-20210102-0001.html>) (02.02.2021).
- CIES Football Observatory Monthly Report Issue No:9, November 2015, [http://www.football-observatory.com/IMG/sites/mr/mr09/en/\(1/8/2016](http://www.football-observatory.com/IMG/sites/mr/mr09/en/(1/8/2016)
- Code geneal des impots (Fransız Vergi Kanunu)
- Comm J. ve Robbins A., (2010). *Twitter Power, How to Dominate Your Market One Tweet at a Time*, John Wily & Sons Inc.
- Commentary on the Regulations for the Status and Transfer of Players, http://resources.fifa.com/mm/document/affederation/administration/51/56/07/transfer_commentary_06_en_1843.pdf (01.01.2017)

- Council of Europe (2001). Recommendation No. R (92) 13 Rev. of The Committee of Ministers to Member States on The Revised European Sports Charter, [https://www.coe.int/t/dg4/epas/resources/texts/Rec\(92\)13rev_en.pdf](https://www.coe.int/t/dg4/epas/resources/texts/Rec(92)13rev_en.pdf) (30.09.2015)
- Covell D. (2008). "The Lowell Spinners and the Yankee Elimination Project: A Case Study Consideration of Linking Community Relations and Sponsorship", *Sport Marketing Quarterly*, Vol:17, Issue:2.
- Crawford S., (2013). *A History of Soccer in Louisiana: 1858-2013*, CreateSpace Independent Publishing Platform; 1st edition, California.
- Cutler M., (2020). "Sponsorship Spend To Fall \$17.2bn; Financial Services By \$5.7bn" <https://twocircles.com/gb-en/articles/projections-sponsorship-spend-to-fall-17-2bn/> (18.05.2020)
- Çevikel T., (2007). "İnternette Spor Medyası, Spor Siteleri Üzerine Bir Değerlendirme", *XII. Türkiye İnternet Konferansı*, Ankara, ss. 39-45.
- Çınar F., (Ocak 2013). "Sportif Faaliyetlerin ve Sporcu Gelirlerinin Vergilendirilmesinin Değerlendirilmesi" *Vergi Raporu*, Sayı:160, ss. 35-45.
- Çolakoğlu T., Peçenek A., (2020). "Olimpiyat Oyunlarının Ülke Ekonomilerine Etkileri ve Ekonomik Olarak Karşılaştırılması", *Gazi Beden Eğitimi ve Spor Bilimleri Dergisi*, 25 (1), ss. 1-11.
- Daniel L., "Die Ausgliederung einer Lizenzspielerabteilung in eine GmbH & Co KGaA", http://sportrecht.org/cms/upload/seminararbeiten/Latta-Ausgliederung_einer_Lizenzspielerabteilung.pdf (21.11.2021)
- Decreto No: 9.580, De 22 De Novembro De 2018 (22 Kasım 2018 tarihli ve 9.580 Sayılı Kararname) (Brezilya)
- Deloitte (2015). *Türkiye Spor Bahsi Pazarı - Yasadışı Bahsin Etkisi*. (<https://docplayer.biz.tr/17356389-Turkiye-spor-bahsi-pazari-yasadisi-bahsin-etkisi.html>) (13.07.2017)
- Deloitte, (2021). *Annual Review of Football Finance*. (<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/uk/Documents/sports-business-group/deloitte-uk-annual-review-of-football-finance-2021.pdf>) (12.01.2022)
- Deloitte (2022), *Football Money League*, (<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/uk/Documents/sports-business-group/deloitte-uk-dfml22.pdf>) (04.05.2022)
- Demir İ. Cemil, (2008). "ABD Vergi Sistemi ve Gelir İdaresi" *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi*, C:X, S:I, ss.275-297.
- Demirparmak İ., (Şubat 2016). "Spor Alanındaki Sponsorluk ve Reklam Harcamalarının Vergi Mevzuatı Açısından Değerlendirilmesi", *Vergi Raporu*, Sayı:197, ss. 43-54.
- Deutscher Fussball-Bund (Almanya Futbol Federasyonu), (2020), Mitglieder-Statistik. (https://www.dfb.de/fileadmin/_dfbdam/223584-Mitgliederstatistik.pdf) (06.08.2021)
- Devecioğlu S., (Temmuz 2004). "Sporun Ekonomik Boyutu", *Standart Ekonomik ve Teknik Dergi T.S.E*, Yıl 43, Sayı 511, ss. 63-70.

- Devecioğlu S., “Futbol Turizmi” <http://www.futbolekonomi.com/index.php/haberler-makaleler/ekonomi/109-seahattin-devecioglu/526-futbol-turizmi.html> (1/8/2016)
- Devecioğlu S., “İspanya’da Futbol Endüstrisi”, <http://www.ekospor.com/ispanyafutbolendustrisi/> (06.07.2021)
- Dey S., (2021). India has become a huge football market, thanks to ISL: Qatar 2022 CEO Al-Khater, <https://sportstar.thehindu.com/football/india-has-become-a-huge-football-market-isl-indian-super-league-qatar-2022-nasser-al-khater-football-news/article37826346.ece> (22.03.2022)
- Dikmen O., (1973). *Maliye Dersleri Giriş ve Genel Vergi Teorisi*, Fakülteler Matbaası, İstanbul.
- Dinler Z., (2014). *İktisada Giriş, 20. Basım*, Ekin Yayıncılık, Bursa.
- Dünya Su Altı Federasyonu, (Temmuz 2021). *Uluslar arası Sualtı Hokeyi Kuralları, Cilt 2(2)*.
- EGBA, https://www.egba.eu/eu-market/#_ftn2 (02.02.2019)
- Einkommensteuergesetz, (Alman Gelir Vergisi Kanunu).
- Ekinci F., (2015). “Gelir Vergisi Tarifesi: Almanya ve Türkiye Uygulamasının Karşılaştırılması”, *Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı 32*, ss. 191-200.
- Ekmekçi A. Dağlı, Ekmekçi R. ve İrmış A., (2013). “Küreselleşme ve Spor Endüstrisi”, *Pamukkale Journal of Sport Sciences, Vol.4, No.1*, ss. 91-117
- Erdoğan İ., (2008). “Futbol ve Futbolu İnceleme Üzerine”, *İletişim Kuram ve Araştırma Dergisi, Sayı: 26*, ss.1-58.
- Erdoğan N. ve Bora T., (2015). “Dur Tarih, Vur Türkiye, *Futbol ve Kültürü, Der. Horak Roman, Reiter Wolfgang*, Bora Tanıl, İletişim Yayınları.
- Etcı H., Karagöl V., (Bahar 2019). “Türkiye’de İstihdam ve İşsizlik”, *Munzur Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Yıl:7, Cilt:7, Sayı:14*, ss.58-75
- European Commission (2012). *Study on The Contribution of Sport to Economic Growth and Employment in the EU*.
- European Commission Research Report (Nisan 2018) *Study of The Economic Impact of Sport through Sport Satellite Accounts*
- Eurostat, (https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Employment_in_sport#Employment_in_sport_as_a_share_of_total_employment) (05.05.2021)
- Evans D., (2008). *Social Media Marketing An Hour A Day*, Wiley Publishing, İndiana.
- Fenerbahçe Futbol Anonim Şirketi Finansal Tabloları, (<https://e-sirket.mkk.com.tr/esir/Dashboard.jsp#/belge-goruntuleme/10164>) (20.11.2022)
- FIFA, *Global Transfer Report 2021*, (<https://digitalhub.fifa.com/m/2b542d3b011270f/original/FIFA-Global-Transfer-Report-2021-2022-indd.pdf>) (06.08.2022)
- FIFA, *Professional Football Report 2019*, (<https://digitalhub.fifa.com/m/a59132e138824c1c/original/jlr5corccbsef4n4brde.pdf>) (13.12.2021)

- Fischer T., (2020). “ La Nueva Historia Del Futbol. El Ejemplo Del Brasil” *Iberoamericana*, XX, 74, ss. 263-278
- FIVB, *Plaj Voleybolu Oyun Kuralları 2017-2020*. (https://www.tvf.org.tr/_dosyalar/MHGK_Belgeler/2017-2020_resmi_voleybol_oyun_kurallari.pdf) (21.11.2021)
- Fişek K., (1998). *Devlet Politikası ve Toplumsal Yapıyla İlişkileri Açısından Dünyada ve Türkiye’de Spor Yönetimi*, Bağırhan Yayinevi, Ankara.
- FORBES, (2022). “Highest –Paid Athletes” (<https://www.forbes.com/athletes/>) (20.06.2022)
- FORBES, (2021). “Sports Money: 2021 NFL Valuations”, (<https://www.forbes.com/nfl-valuations/list/#tab:overall>) (20.06.2021)
- FORBES, (2021), “The Business Of Basketball”, (<https://www.forbes.com/nba-valuations/list/>) (20.06.2021)
- Fransa Kamu Hizmetleri Resmi İnternet Sitesi, Gelir Vergisi ve Vergi Hesaplaması, (<https://www.service-public.fr/particuliers/vosdroits/F34328>) (20.11.2021)
- Galatasaray Sportif Sınâi ve Ticari Yatırımlar Anonim Şirketi Finansal Tablolar (http://sportif.galatasaray.org/35_bagimsiz-denetim-raporlari.aspx) (23.11.2022)
- Genç Ali D., (1998). *Spor Hukuku*, Alfa Yayın Dağıtım, İstanbul.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, (Şubat 2022), *Ücret Geliri Elde Edenler İçin Vergi Rehberi*, Yayın No:424.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, 30.04.2012 tarihli, B.07.1.GİB.4.06.16.01-125[8-12/3]-508 sayılı özelge
- Gelir İdaresi Başkanlığı, 22.01.2022 tarihli, 31.732 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 319 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- Gelir İdaresi Başkanlığı, 27.05.2020 tarihli, 31.137 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 311. Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- Gibson Heather J., (1998). “Sport Tourism: A Critical Analysis Of Reserach”, *Sport Management Review*, Vol. 1, Issue 1, pp 45-76.
- Goldblatt D., (2007). *The Ball is Round: A Global History of Football*, Penguin Books, London.
- GOV.UK (Birleşik Krallık Kamu Hizmetleri Bilgilendirme Web Sitesi), “Renting out your property”, <https://www.gov.uk/renting-out-a-property/paying-tax> (06.06.2021)
- GOV.UK (Birleşik Krallık Kamu Hizmetleri Bilgilendirme Web Sitesi), “Tax on savings interest”, <https://www.gov.uk/apply-tax-free-interest-on-savings> (06.06.2021)
- GOV.UK (Birleşik Krallık Kamu Hizmetleri Bilgilendirme Web Sitesi), “Tax on Dividends”, <https://www.gov.uk/tax-on-dividends> (06.06.2021)
- GOV.UK (Birleşik Krallık Kamu Hizmetleri Bilgilendirme Web Sitesi), “Income Tax rates and Personal Allowances”, <https://www.gov.uk/income-tax-rates> (21.11.2021)

- Guide to Business in Spain 2020, (www.guidetobusinessinspain.com/en/3-tax-system/3-2-2personal-income-tax/) (05.08.2021)
- Güler L. ve Demir V., (Ocak 1995), “Spor ve Medya İlişkisi ve Türkiye’de Spor Medyası”, *Marmara İletişim Dergisi*, Sayı:9, ss. 285-306
- Gündoğdu C. vd., (2011). “Malatya’daki Amatör Futbolcuların Futbola Yönelmelerinde Medyanın Etkisi İle İlgili Görüşleri”, *e-Journal of Nem World Sciences Academy*, Vol: 6, No:1, ss. 73-80
- Gündoğdu C. ve Devecioğlu S., (2008). “Spor Hizmetlerinin Genel Ekonomi Çerçevesinde Görünümü”, *Doğu Anadolu Bölgesi Araştırmaları*, ss. 117-124
- Gwinner K., Swanson Scott R. (2003). “A Model Of Fan Identification: Antecedents And Sponsorship Outcomes”, *Journal Of Services Marketing*. 17 (3), ss.275–294
- Hacıköylü C., (2001), *Türkiye’de Profesyonel Spor Kulüplerinin ve Sporcuların Vergilendirilmesi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- Hazar A., (2007). *Spor ve Turizm*, Detay Yayıncılık, Ankara.
- Helal R. ve Gordon C., (2001). “The Crisis of Brazilian Football: Perspectives for The Twenty-First Center”, *International Journal Of The History of Sport*, ss. 139-158.
- Hindistan Gelir Vergisi Departmanı Resmi İnternet Sitesi, (<https://www.incometax.gov.in/iec/foportal/help/individual/return-applicable-1>) (16.02.2021)
- Hotchkiss Julie L. vd, (2002). Impact of the 1996 Summer Olympic Games on employment and wages in Georgia. *Southern Economic Journal*, 69(3), ss 691-704.
- Hunt M., (2018). “The Surprising History of Russian Football”, (<https://www.themoscowtimes.com/2018/07/06/the-surprising-history-of-russian-football-a62152>) (12.03.2022)
- Income Tax Act, 1961, Indian (Hindistan Gelir Vergisi Kanunu (1961))
- Individual Income Tax Law of the People's Republic of China (Çin Halk Cumhuriyeti Bireysel Gelir Vergisi Kanunu (2018’de revize edilmiş şekliyle))
- Internal Revenue Code (Title:26) (Amerikan İç Gelir Kanunu)
- IRS (ABD İç Gelir Servisi) Resmi İnternet Sitesi, Tax Withholding and Estimated Tax, (https://www.irs.gov/publications/p505#en_US_2019_publink1000194430) (21.12.2021)
- IRS (ABD İç Gelir Servisi) Resmi İnternet Sitesi, IRS Provides Tax Inflation Adjustments For Tax Year 2021 (<https://www.irs.gov/newsroom/irs-provides-tax-inflation-adjustments-for-tax-year-2021#:~:text=32%25%20for%20incomes%20over%20%24164%2C925,for%20married%20couples%20filing%20jointly>) (21.12.2021)
- International Labor Organization (ILO), (<https://www.ilo.org/wesodata/definitions-and-metadata/>) (05.05.2021)
- ITA (Income Tax Act), 2007 (İngiltere Gelir Vergisi Kanunu)

- ITEPA (Income Tax (Earnings and Pensions) Act) 2003 (İngiltere Ücret gelirleri için Gelir Vergisi Kanunu)
- ITTOIA (Income Tax (Trading and Other Income) Act) 2005 (İngiltere Ticari ve Diğer Gelirler İçin Gelir Vergisi Kanunu)
- İmamoğlu H., (2009) “ Spor Sponsorluğuna İlişkin Hukuki Düzenleme Üzerine Bir Değerlendirme”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.58. S.1, ss. 63-93.
- Jasmand S. ve Wolfgang M., (2007). “Regional Income and Employment Effects of the 1972 Munich Olympic Summer Games” IASE/NAASE Working Paper Series, Paper No. 07-12.
- Kahraman A., (1995). *Osmanlı Devletinde Spor*, Kültür Bakanlığı, Ankara.
- Karademir T., Devocioğlu S. ve Özmaden M. (2010). “Sektör Kavramları İçerisinde Bulunan Spor Sponsorluğuna Bir Bakış”, *Niğde Üniversitesi Beden Eğitimi ve Spor Bilimleri Dergisi*, Cilt. 4, Sayı 1, ss. 77-87.
- Kartal Z., (Haziran 2003). “Sporcu Ücretleri”, *Vergi Dünyası*, Sayı:262, ss. 138-145.
- Kasımatı E., (2006). *Macroeconomic and Financial Analysis of Mega-Events: Evidence from Greece (Doctoral Dissertation, University of Bath)*.
- Katar Futbol Federasyonu Resmi İnternet Sitesi (<https://www.qfa.qa/football-history-in-qatar/>) (22.03.2022)
- Kaya Ahmet Y., (1996). *Dünyada ve Türkiye’de Basının Gelişimi ile Türk Basınının Spor Haber Öğeleri Açısından İncelenmesi*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü), Eskişehir.
- Kaya Ahmet Y., (2002). “Dünyada ve Türkiye’de Basının Gelişimi ile Türk Basınında Sporun Haber Öğeleri Açısından İncelenmesi”, *Selçuk İletişim*, 2, 3, ss. 161-167.
- Kaya Ahmet. Y., (2002), “Spor Basını Konuları, Konuların Seçim Süreci ve Seçim Ölçütleri”, *İstanbul Üniversitesi İletişim Fakültesi Dergisi*, XIV, ss. 171-192
- Kaya M., (2014). *Ankarada Performans Sporunu Yapan Yüzme Sporcularının Yüzmeye Başlama Nedenleri ve Beklentileri*, Fırat Üniversitesi Sağlık Bilimleri Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Elazığ.
- KEARNEY, Winning In The Business of Sports, (<https://www.es.kearney.com/communications-media-technology/article?/a/winning-in-the-business-of-sports>) (05.05.2021)
- Kepenek Y. ve Yentürk N., (2000). *Türkiye Ekonomisi*, Remzi Kitabevi, 11. Basım, İstanbul.
- Kerrigan C., (2005). *Teachers and Football, Schoolboy associationfootball in England, 1885-1915*, RoutledgeFalmer, New York.
- Kılıç Ali M. ve Domaç A., (2014). “Sosyal Medya Üzerinden Televizyon Reyting Ölçümlerinin Analizi: Twitter Örneği”, *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Yıl: 2, Sayı:5, ss. 414-430.
- Kırık A. Murat (2013). “Gelişen Web Teknolojileri ve Sosyal Medya Bağımlılığı, Sosyal Medya Araştırmaları I”, *Sosyalleşen Birey (Editör: Ali Büyükaslan ve Ali Murat Kırık)*, Çizgi Kitabevi, Konya, ss. 69-101.

- Kıssoudı, P. (2008). "Sport, Politics and International Relations in the Twentieth Century", *The International Journal of the History of Sport, Volume 25, Issue 13*, ss. 1689-1706
- Kleven, H., Landais C. ve Saez E. (Revised May 2012); "Taxation and International Migration of Superstars: Evidence from the European Football Market", *NBER Working Paper No. 16545*.
- Klose A. (2015). "Televizyon Futbolu" *Futbol ve Kültürü*, Der. Horak Roman, Reiter Wolfgang, Bora Tanıl, İletişim Yayınları.
- Köstler B., (2022). "Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung steueroptimiert", (<https://www.steuern.de/einkuenfte-vermietung-verpachtung.html>) (03.06.2022)
- KPMG, (2020). "Formadan milyon Euroolar yağıyor" (<https://home.kpmg/tr/tr/home/medya/press-releases/2020/07/formadan-milyon-euroolar-yagiyor.html>) (24.08.2020)
- KPMG, (2021). "United Kingdom – Taxation of international executives" <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2011/12/united-kingdom-income-tax.html> (13.11.2021)
- KPMG, (2021). "Spain – Taxation of international executives" <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2021/06/spain-taxation-of-international-executives.html> (06.08.2021)
- KPMG, (2021). "Italy – Taxation of international executives" <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2021/07/italy-taxation-of-international-executives.html> (08.12.2021)
- KPMG, (2021). "Thinking Beyond Borders for Argentina", <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2021/06/argentina-thinking-beyond-borders.html> (22.12.2021)
- KPMG, (2021). "Thinking Beyond Borders for China", <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2021/05/china-thinking-beyond-borders.html> (16.12.2021).
- Kuntz M., (2007). "Big Count", *FIFA Magazine*, ss.10-15..
- Kutluay F. vd., (2015). "Spor Sektörünün Mikro ve Makro Ekonomik Etkilerinin Analizi", *Route Educational and Social Science Journal Vol. 2(3)*, ss. 311-333.
- Kuyucu M., (Aralık 2014). "Futbol Endüstrisinde Sosyal Medya Pazarlama Uygulamaları", *ASOS Journal, Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi, Yıl: 2, Sayı:7*, ss. 161-175.
- Küçükgüngör E., (1999). "Türk Hukukunda Sporcuların Hukuki Durumu", *Ankara Barosu Dergisi, S:1*, s.39-52.
- Labor Code Of The Russian Federation of 31 December 2001 No:197 (31 Aralık 2001 tarihli 197 sayılı Rusya Federasyonu İş Kanunu)
- Lei No. 9.615 De 24 De Março De 1998 (24 mart 1998 tarihli 9.615 sayılı Kanun) (Brezilya)
- Ley no. 20.160 Estatuto Del Jugador De Futbol Profesional (1973) Arjantin Profesyonel Futbolcu Statüsü, 20160 Sayılı Kanun

- Ley no. 20.628 Impuesto a Las Ganancias (1973), (20.628 No.lu Arjantin Gelir Vergisi Kanunu)
- Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (İspanya Kişisel Gelir Vergisi Konsolide Mevzuat)
- Lewis R., “Death in The ‘Peaceful Valley’: The Demise Of Darwen Football Club, 1885-1899”, s. 166. (<https://www.hslc.org.uk/wp-content/uploads/2017/05/145-8-Lewis.pdf> (22.05.2022))
- Li M., Hofacre S. ve Mahony D., (2001). *Economics of Sport*, Fitness Information Technology Inc,
- Lohnsteuer-Durchführungsverordnung, (Alman Gelir Vergisi Uygulama Yönetmeliği)
- Lombardo Michael P., (2012). “On the Evolution of Sport”, *Evolutionary Psychology*, – Volume 10(1).
- Main S., (1995). “History of Russian Football: an introduction”, (<https://www.hep.lu.se/staff/smirnova/archive/rfhist.html>) (12.03.2022)
- Majumdar R., (2019), “The History of German Football”, (<https://www.chaseyoursport.com/Football/The-History-of-German-Football/615>) (12.11.2020)
- Matheson V., (2006). “Mega-Events: The Effect of the World’s Biggest Sporting Events on Local, Regional, and National Economies”, *Economics Department Working Papers. Paper 68*.
- Mayfield A., “What’s Social Media?, iCrossing”, http://www.icrossing.com/uk/sites/default/files_uk/insight_pdf_files/What%20is%20Social%20Media_iCrossing_ebook.pdf
- Mckelvey S. ve Grady J., (2008). “Sponsorship Program Protection Strategies for Special Sport Events: Are Event Organizers Outmaneuvering Ambush Marketers?”, *Journal of Sport Management*, 22, ss, 550-586.
- Merola A., (2022). “Italian Tax Breaks for Football Players and Athletes”, <https://www.itaxa.it/blog/en/2020/02/italian-tax-breaks-for-football-players-and-athletes/> (06.08.2022)
- Ministere De L’conomie, (2016). *Overview of The French Tax System*. (https://www.impots.gouv.fr/sites/default/files/media/1_metier/5_international/french_tax_system.pdf) (29.03.2021)
- Ministerio de Economia Argentina, (2021). *Tributos Vigentes En La Republica Argentina A Nivel Nacional*, (https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/tributos_vigentes_al_30-06-2021.pdf) (21.12.2021)
- Ministerio de Economia Brasil, (Brezilya Ekonomi Bakanlığı) Resmi İnternet Sitesi, (<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/meu-imposto-de-renda/preenchimento/obrigatoriedade>) (21.12.2021)
- Ministerio de Economia Brasil, (Brezilya Ekonomi Bakanlığı) Resmi İnternet Sitesi (<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica>) (24.11.2021)
- Mullin B., Hardy S., ve Sutton W., (2000). *Sport Marketing*, Human Kinetics, USA.
- Muratoğlu Y., (2011). “Büyüme ve İstihdam Arasındaki İlişki”, *International*

Conference On Eurasian Economies, ss.167-173.

- Nadaroğlu H., (1989), *Kamu Maliyesi Teorisi*, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul.
- Newman Joshua I., Xue H. ve Pu H., (2017). “A Back-Pass to Mao? Regulating (Post-) Post-Socialist Football in China” *Chinese Football Dream*, (Editör: Jonathan Sullivan) Chinese Soccer Observatory, ss. 43-48.
- OEC: The Observatory of Economic Compexity (<https://oec.world/en/profile/hs/sports-equipment>) (12.03.2021)
- OEC: The Observatory of Economic Compexity (<http://atlas.media.mit.edu/en/profile/sitc/8947/>) (18.04.2017)
- Oga J., (1998). “Business Fluctation and The Sport Industry from 1986 to 1993”, *Jorunal of Sport Marketing, Vol:11, No:1*. ss. 63-75.
- Oliva F., Redditi di Capitale: definizione e tassazione, (<https://www.informazionefiscale.it/redditi-di-capitale-definizione-tassazione-rendite-dividendi>) (06.08.2021)
- Ongan S., (2007). “Futbol Ekonomisi: Hedef 2016 Avrupa Şampiyonası”, *Sosyal Bilimler Dergisi* (2), ss. 107-113.
- Organ İ., (2020). “Gelir Vergisi Açısından Vergi Planlaması Sponsorluk Harcaması Özelinde Bir Değerlendirme”, *Vergi Planlaması Teori ve Uygulama*, Editör: Neslihan Coşkun Karadağ, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, ss. 195-228.
- Öz E. ve Akçay F., (2013). “Futbolcular Özelinde Sporcuların Vergilendirilmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:300*, ss.35-54.
- Özbilen Ş., (1998). *Maliye Politikası*, Ezgi Kitabevi, Bursa.
- Özdiñç Ö., (2020). “Spor Turizmi”, *Sporun Kavramsal Temelleri-3 (Multidisipliner Bakış)*, Editörler: Gökmen Özen, Mustafa Deniz Dindar, Efe Akademi Yayınevi, İstanbul, ss. 343-357.
- Özkök H., (2019). “KATAR Spora ve Futbola Ne KATAR?”, <https://www.futbolekonomi.com/index.php/haberler-makaleler/genel/180-hueseyin-ozkok/4675-spora-ve-futbola-qkatarq-etkisi.html> (12.03.2022).
- Özsoy S., (Mart 2011). “Spor Gazetelerinin Başlıklarında Militarist ve Şiddet İçerikli Metaforlar”, *Gümüşhane Üniversitesi İletişim Fakültesi Elektronik Dergisi, Sayı: 1*, ss.88-114.
- Özsoy S., Sadık R. ve Boz H., (Mart 2013). “Spor Dalı Çeşitliliği Bakımından Türkiye’deki Spor Gazetelerinin Avrupa’daki Spor Gazeteleri İle Karşılaştırılması”, *Gümüşhane Üniversitesi İletişim Fakültesi Elektronik Dergisi, Cilt:2, Sayı:1*, ss.133-149.
- Parks J. vd, (1998). *Contemporary Sport Management*, Human Kinetics, USA.
- Parmak B., (Eylül 2019). “Su Sporları”, *Yıldız Takımı*, ss.20-23.
- Pogorletskiy A. ve Söllner F., (2002). “The Russian Tex Reform”, *Intereconomics*, ss.156-161.
- Pyta W., (2006). “German football: a cultural history”, *German Football*, Editörler: Alan Tomlinson, Christopher Young, Routledge Taylor & Francis Group.

- Ramazanoğlu F. vd, (2008). Sporun Toplumsal Boyutlarının Değerlendirilmesi, *Doğu Anadolu Bölgesi Araştırmaları*, ss.153-157
- Rusya Federal Vergi İdaresi Resmi İnternet Sitesi (<https://www.nalog.gov.ru/eng/individuals/nalog/ndfl/>) (22.03.2022)
- Rusya Futbol Birliği (RFU) Resmi İnternet Sitesi, (<https://rfs.ru/trophies/rfs>) (12.03.2022)
- Saatçioğlu C., (2013). *Spor Ekonomisi*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Sağdıç E. Nail ve Yıldız F., (2020). “Amerikan Vergi Sistemi”, *Vergi Sistemleri ve Seçilmiş Ülke Örnekleri*, Editörler: Ahmet Tekin, Ersin Nail Sağdıç, IJOPEC Publication, London.
- Sandalcı İ., (2020). “Fransız Vergi Sistemi”, *Vergi Sistemleri Seçilmiş Ülke Örnekleri*, Editörler: Ahmet Tekin, Ersin Nail Sağdıç, IJOPEC Publication, 2020, ss. 163-182.
- Saraçoğlu F. ve Ejder H., (2002). ”Kamu Mali Yönetiminin Açıklık ve Samimilik İlkeleri Açısından Analizi”, *İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, Sayı: 27, ss. 39-53.
- Seaman B. Alan (Mayıs 2003). “Cultural and Sport Economics: Conceptual Twins?”, *Journal of Cultural Economics*, 27, 2, ss. 81-126.
- Shank M., (2005). *Sport Marketing - A Strategic Perspective, Third Edition*, Pearson Education Inc. , USA.
- Soygüden A., (Ekim 2016). “Profesyonel Futbol Kulüplerinin Gelir Kaynaklarının İncelenmesi”, *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9(4), ss. 21-35.
- Spor Hizmet Ve Faaliyetlerinde Üstün Başarı Gösterenlerin Ödüllendirilmesi Hakkında Yönetmelik
- Sporcu Ücretlerinden Tevkif Yoluyla Alınan Gelir Vergisi Üzerinden Belirlenen Payın Özel Hesaba Aktarılması, Kullanılması ve Denetimi Hakkında Yönetmelik
- Sport England (2013), *Economic Value of Sport in England*. (<https://sportengland-production-files.s3.eu-west-2.amazonaws.com/s3fs-public/economic-value-of-sport.pdf>) (15.05.2016)
- Statista, (2022). Global sponsorship spending by region from 2009 to 2018. (<https://www.statista.com/statistics/196898/global-sponsorship-spending-by-region-since-2009>) (22.08.2022)
- Statista, (2022). Size of sports sponsorship market worldwide in 2021 and 2030. (<https://www.statista.com/statistics/269784/revenue-from-sports-sponsorship-worldwide-by-region/>) (22.08.2022)
- Statista, (2022). Sports sponsorship spending worldwide in 2020, by sector (<https://www.statista.com/statistics/269785/sports-sponsorship-deals-worldwide-by-industry-sector-in-2009/>) (22.08.2022)
- Statista, (2021). Major League Baseball franchise value in the United States in 2022, by team, <https://www.statista.com/statistics/193637/franchise-value-of-major-league-baseball-teams-in-2010/> (12.08.2021)

- Statista, (2022). eSports market revenue worldwide from 2020 to 2025, (<https://www.statista.com/statistics/490522/global-esports-market-revenue/>) (22.09.2022)
- Statista, (2022). Number of men's professional soccer players worldwide in 2021, by country of origin, <https://www.statista.com/statistics/1283927/number-pro-soccer-players-by-country/#statisticContainer> (10.06.2022)
- Statista, (2021). Average annual salary of players in the Bundesliga in Germany <https://www.statista.com/statistics/675490/average-bundesliga-salary-by-team/> (12.12.2021)
- Statista, (2021). Average annual salary of players in Ligue 1 in France, <https://www.statista.com/statistics/675528/average-ligue-1-salary-by-team/> (06.12.2021)
- Statista, (2022). Receipts of FIFA outgoing transfers from selected Latin American countries in 2020 and 2021, <https://www.statista.com/statistics/817391/fifa-transfer-revenue-latin-america-country/> (22.02.2022)
- Stemmler T., (1998). *Futbolun Kısa Tarihi*, (Çev. Necati Aça), Dost Kitabevi, Ankara.
- Stride C. ve Vandenberg L., (2018). "The art of face-saving and culture-changing: sculpting Chinese football's past, present and future", *Sport in Society*. 803-828.
- Şahan H. vd., (2008). "Spor-Medya İlişkilerinde İletişim Teknolojilerinin Rolü", *Niğde Üniversitesi Beden Eğitimi ve Spor Bilimleri Dergisi*, Cilt:2, Sayı:2, ss.155-164.
- Şahin H., (1997). *Türkiye Ekonomisi*, Ezgi Kitabevi, Bursa.
- Şahin S., (2021). *Futbol Ekonomisinin Vergilendirilmesi*, Nobel Yayın, Ankara.
- Şeker M., ve Gölcü A., (Kış-Bahar, 2008). "Futbolun Televizyonda Yeniden Üretimi", *İletişim Kuram ve Araştırma Dergisi*, Sayı 26, ss. 115-134.
- Şenyüz D., vd. (2012). *Türk Vergi Sistemi*, 7.Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- Tafa R., (2020). "The MotoGP Audience: Who and Where Are The Fans" <https://rtrsports.com/en/blog/motogp-audience-fans/> (13.05.2022)
- Talimciler A., (2008). "Futbol değil iş: Endüstriyel Futbol", *İletişim Kuram ve Araştırma Dergisi*, Sayı: 26, ss 89-114
- Talimciler A., (Ocak 1999). "Türkiye'de Futbol Medyası", *Birikim Dergisi*, Sayı:117, (http://www.birikimdergisi.com/birikim-yazi/5335/turkiye-futbol-medyasi#.Vwimt_mLTDe)
- Taş İ. vd., (2013). "Avrupa Birliği Örneğinde Uluslar arası Spor Politikasının Gelişimi: Ekonomik, Sosyal ve Siyasal Boyut", *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi*, C.4, S.9, ss.136-151
- Tax Code Of The Russian Federation of 5 August 2000, No.117 (5 Ağustos 2000 tarihli 117 sayılı Rusya Federasyonu Gelir Vergisi Kanunu)
- Tazegül Ü., (2017). "Farklı Toplumlarda Polo Sporunu", *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırma Dergisi Cilt:6, Sayı:3*, ss. 2150-2161.
- Tazegül Ü., (2017). "Farklı Toplumlarda Futbolun Tarihi", *Akademik Bakış Dergisi*, Sayı:64, ss. 178-187.

- Tekin A. ve Tekin G., (Haziran 2014). “Antik Yunan Dönemi: Spor ve Antik Yunan Olimpiyatları”, *Tarih Okulu Dergisi*, Yıl:7, Sayı:XVIII, ss.121-140
- Tekin A. ve Demirkol İ. Cihan, (2020). “Çin Halk Cumhuriyeti Vergi Sistemi”, *Vergi Sistemleri: Seçilmiş Ülke Örnekleri*, (Editörler: Ahmet Tekin, Ersin Nail Sağdıç), IJOPEC Publication, London, ss. 127-162.
- TFF, (<https://www.tff.org/default.aspx?pageId=1576>) (20.09.2022)
- TFF, *Türk Futbol Tarihi 1904-1991, 1. Cilt*, TFF Yayınları, s.7.
- TFF, (Ekim 2008). *Amatör Futbolcu Lisans ve Transfer Talimatı*.
- TFF, (Ağustos 2016). *Profesyonel Futbolcuların Statüsü ve Transferleri Talimatı*.
- TFF, (Ağustos 2016). *Yayın Talimatı*.
- TFF, (Haziran 2009). *Profesyonel Futbolcuların Jübile Talimatı*.
- TFF, Tahkim Kurulu Kararı, 22.11.2007 tarih, 2007/355 E., 2007/373 K., Nolu
- TFF, Tahkim Kurulu Kararı, 02.04.2009 tarih, 2009/110 E., 2009/199 K. Nolu
- TİAK (Televizyon İzleme Araştırmaları Komitesi) Aylık Raporlar.
- Tien C., Lo H. ve Lin H., (2011). “The Economic Benefits of Mega Events: A Myth or a Reality? A Longitudinal Study on the Olympic Games”, *Journal of Sport Management*, 25(1), ss. 11-23.
- Tosuner M. ve Arıkan Z., (Şubat 2019). *Türk Vergi Sistemi*, Maliye Bölümü Masaüstü Yayıncılık Birimi, Kanyılmaz Matbaası, İzmir.
- Trabzonspor Sportif Yatırım ve Futbol İşletmeciliği Ticaret Anonim Şirketi Finansal Tabloları (<https://www.trabzonspor.org.tr/tr/yatirimci-iliskileri/sportif-as-sirket-bilgileri/finansal-raporlar>) (23.11.2022)
- Transfermarkt, (2021). Avrupa Ligleri ve Kupa Müsabakaları (www.transfermarkt.com.tr/wettbewerb/europa) (22.03.2022)
- Transfermarkt, (2021). Sezona Göre Ulusal Ligler ve Kupa Müsabakaları (Almanya), <https://www.transfermarkt.com.tr/wettbewerb/national/wettbewerb/40> (12.10.2021)
- Transfermarkt, Bundesliga 21/22, www.transfermarkt.com.tr/bundesliga/startseite/wettbewerb/L1 (12.10.2021)
- Transfermarkt, (2021). Sezona Göre Ulusal Ligler ve Kupa Müsabakaları (Fransa), <https://www.transfermarkt.com.tr/wettbewerb/national/wettbewerb/50> (06.11.2021)
- Transfermarkt, Ligue 1 21/22, www.transfermarkt.com.tr/ligue-1/startseite/wettbewerb/FR1 (06.11.2021)
- Transfermarkt, (2021), Sezona Göre Ulusal Ligler ve Kupa Müsabakaları (İngiltere), <https://www.transfermarkt.com.tr/wettbewerb/national/wettbewerb/189> (13.11.2021)
- Transfermarkt, Premier League 21/22, <https://www.transfermarkt.com.tr/premier-league/startseite/wettbewerb/GB1> (13.11.2021)
- Transfermarkt, (2021). Sezona Göre Ulusal Ligler ve Kupa Müsabakaları (İspanya), www.transfermarkt.com.tr/wettbewerb/national/wettbewerb/157 (20.11.2021)

Transfermarkt, La Liga 21/22 www.transfermarkt.com.tr/laliga/startseite/wettbewerb/ES1 (20.11.2021)

Transfermarkt, (2021). Sezona Göre Ulusal Ligler ve Kupa Müsabakaları (İtalya), <https://www.transfermarkt.com.tr/wettbewerb/national/wettbewerb/75> (08.12.2021)

Transfermarkt, Serie A 21/22, www.transfermarkt.com.tr/serie-a/startseite/wettbewerb/IT1 (08.12.2021)

Transfermarkt, (2021). Sezona Göre Ulusal Ligler ve Kupa Müsabakaları (ABD), <https://www.transfermarkt.com.tr/wettbewerb/national/wettbewerb/75> (25.10.2021)

Transfermarkt, Major League Soccer 2021, www.transfermarkt.com.tr/major-league-soccer/startseite/wettbewerb/MLS1 (25.10.2021)

Transfermarkt, (2021). Sezona Göre Ulusal Ligler ve Kupa Müsabakaları (Arjantin) <https://www.transfermarkt.com.tr/wettbewerb/national/wettbewerb/9> (21.12.2021)

Transfermarkt, Superliga 2021, https://www.transfermarkt.com.tr/superliga/startseite/wettbewerb/AR1N/plus/?saison_id=2020 (21.12.2021)

Transfermarkt, (2021). Sezona Göre Ulusal Ligler ve Kupa Müsabakaları (Brezilya), www.transfermarkt.com.tr/wettbewerb/national/wettbewerb/26 (24.12.2021)

Transfermarkt, Serie A 2021, <https://www.transfermarkt.com.tr/campeonato-brasileiro-serie-a/startseite/wettbewerb/BRA1> (24.11.2021)

Transfermarkt, (2021). Sezona Göre Ulusal Ligler ve Kupa Müsabakaları (Çin) <https://www.transfermarkt.com.tr/wettbewerb/national/wettbewerb/34> (16.02.2022)

Transfermarkt, Super League 2021, <https://www.transfermarkt.com.tr/chinese-super-league/startseite/wettbewerb/CSL> (16.02.2022)

Transfermarkt, En Yüksek Transfer Rakamları (Çin), www.transfermarkt.com.tr/chinese-super-league/transferrekorde/wettbewerb/CSL (21.02.2022)

Transfermarkt, (2021). Sezona Göre Ulusal Ligler ve Kupa Müsabakaları (Hindistan) www.transfermarkt.com.tr/wettbewerb/national/wettbewerb/67 (16.02.2022)

Transfermarkt, Indian Super League 21/22, <https://www.transfermarkt.com.tr/indian-super-league/startseite/wettbewerb/IND1> (16.02.2022)

Transfermarkt, (2021). Sezona Göre Ulusal Ligler ve Kupa Müsabakaları (Katar), <https://www.transfermarkt.com.tr/wettbewerb/national/wettbewerb/137> (22.03.2022)

Transfermarkt, Qatar Stars League 21/22, <https://www.transfermarkt.com.tr/qatar-stars-league/startseite/wettbewerb/QSL> (22.03.2022)

Transfermarkt, En Yüksek Transfer Rakamları (Katar), <https://www.transfermarkt.com.tr/qatar-stars-league/transferrekorde/wettbewerb/QSL> (12.03.2022)

Transfermarkt, (2021). Sezona Göre Ulusal Ligler ve Kupa Müsabakaları (Rusya), <https://www.transfermarkt.com.tr/wettbewerb/national/wettbewerb/141> (12.03.2022)

- Transfermarkt, (2022). Sezona Göre Ulusal Ligler ve Kupa Müsabakaları (Türkiye), <https://www.transfermarkt.com.tr/wettbewerb/national/wettbewerb/174> (22.09.2022)
- Transfermarkt, Süper Lig 22/23, https://www.transfermarkt.com.tr/superlig/startseite/wettbewerb/TR1/plus/?saison_id=2022 (22.09.2022)
- Transfermarkt, (2022). Transfer Gelir ve Giderleri (Türkiye), <https://www.transfermarkt.com.tr/superlig/einnahmenausgaben/wettbewerb/TR1> (03.11.2022)
- Transfermarkt, (2022), En Yüksek Transfer Rakamları, https://www.transfermarkt.com.tr/superlig/transferrekorde/wettbewerb/TR1/plus//galerie/0?saison_id=2022&land_id=alle&ausrichtung=alle&spielerposition_id=alle&altersklasse=alle&leihe=&w_s=&zuab=0 (03.11.2022)
- Turhan S., (1998). *Vergi Teorisi ve Politikası*, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- TÜİK, (<https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Annual-Gross-Domestic-Product-2019-33671>) (05.05.2021)
- TÜİK, (<https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Yillik-Gayrisafi-Yurt-Ici-Hasila-2020-37184>) (02.02.2022)
- TÜİK, (<https://www.tuik.gov.tr/>) (05.05.2019)
- Türk Dil Kurumu, Büyük Türkçe Sözlük.
- Türk İ., (2003). *Maliye Politikası*, Turhan Kitapevi, Ankara.
- Türkiye Atletizm Federasyonu, *Atletizm Teknik Kuralları 2018-2019* (https://www.taf.org.tr/wp-content/uploads/2019/01/2019_AtletizmTeknikKurallar.pdf) (10.11.2020)
- Türkiye Badminton Federasyonu Resmi İnternet Sitesi. (<https://badminton.gov.tr/>) (21.11.2021)
- Türkiye Basketbol Federasyonu, (2018). *Basketbol Oyun Kuralları*. (https://www.tbf.org.tr/sitefiny-tbf-media/dokuman/CEB8657240134392B8D1120A22C71FE3_basketbol-oyun-kurallari-2020.pdf) (09.08.2021)
- Türkiye Beyzbol Federasyonu Resmi İnternet Sitesi (<https://beyzbol.gov.tr/>) (20.11.2021).
- Türkiye Buz Hokeyi Federasyonu Resmi İnternet Sitesi (<https://www.tbhf.org.tr/>)
- Türkiye Futbol Federasyonu (TFF) Resmi İnternet Sitesi, (www.tff.org) (03.02.2021)
- Türkiye Golf Federasyonu, (2005). *Yeni Başlayanlar İçin Golf*, Muka Matbaacılık, İstanbul.
- Türkiye Güreş Federasyonu Resmi İnternet Sitesi (<https://tgf.gov.tr/>) (18.11.2021)
- Türkiye Kano Federasyonu Resmi İnternet Sitesi, (<http://www.turkaf.org.tr/>) (22.09.2022)
- Türkiye Milli Olimpiyat Komitesi Resmi İnternet Sitesi (<https://www.olimpiyatkomitesi.org.tr/>) (21.11.2021)
- Türkiye Ragbi Federasyonu Resmi İnternet Sitesi (<https://trf.gov.tr/>) (12.08.2021).

- Türkiye Tenis Federasyonu, (2020). *Tenis Kuralları*. (https://www.ttf.org.tr/images/dokumanlar/2020_TTF_TENiS_KURALLARI.pdf) (12.12.2021)
- Türklü M. Emin, (2016). “Tanzimat Döneminde Ancemaatin Vergi Uygulaması ve Yaşanan Usulsüzlükler Üzerine Bazı Şikayetler (1841-1865)”, *Current Research in Social Sciences, Cilt:2, Sayı: 3*, ss.130-142
- TÜRMOB, *İngiltere Katma Değer Vergisinin Genel Özellikleri*, TÜRMOB Yayınları-495.
- TÜRSAB, (Ocak 2002). “150 milyar dolarlık bir Pazar: Spor Turizmi”. (http://www.tursab.org.tr/dosya/1025/02ocspor_1025_1941484.pdf) (22.03.2016)
- TÜRSAB, *Spor Turizmi Raporu*, (http://www.tursab.org.tr/dosya/12195/tursab-spor-turizmi-raporu_12195_5670173.pdf) (22.03.2016)
- T.C. Gençlik ve Spor Bakanlığı, (<http://sgm.gsb.gov.tr>) (22.03.2019)
- T.C. Gençlik ve Spor Bakanlığı, (2019). Türkiye Spor Turizmi Çalıştay Bilgi Notları, (<https://turkiyesporturizmicalistayi.gsb.gov.tr/Sayfalar/3500/3489/i-classfas-fa-question-circle-i-bilgi-notlari.aspx>) (12.11.2020)
- T.C. Kalkınma Bakanlığı, (2014). Spor, Özel İhtisas Komisyonu, Onuncu Kalkınma Planı 2014-2018, Ankara.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Spor Toto Teşkilat Başkanlığı Denetim Raporu 2015*.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Spor Toto Teşkilat Başkanlığı Denetim Raporu 2016*.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Spor Toto Teşkilat Başkanlığı Denetim Raporu 2017*.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Spor Toto Teşkilat Başkanlığı Denetim Raporu 2018*.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Spor Toto Teşkilat Başkanlığı Denetim Raporu 2019*.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Spor Toto Teşkilat Başkanlığı Denetim Raporu 2020*.
- T.C. Ticaret Bakanlığı, Dış Temsilcilikler ve Uluslar arası Etkinlikler Genel Müdürlüğü, *İspanya Pazar Bilgileri*.
- T.C Ticaret Bakanlığı, Dış Temsilcilikler ve Uluslar arası Etkinlikler Genel Müdürlüğü, (2021), *Arjantin Pazar Bilgileri*.
- Ubay B. (Ağustos 2013). “İngiltere Gelir Vergisi Sistemi”, *Vergi Raporu, Sayı: 167*, ss. 107-119.
- Ubay B., (Şubat 2014). “İspanya Gelir Vergisi Sistemi”, *Vergi Raporu, Sayı:103*, ss. 117-128
- Ubay B., (Haziran 2013). “İtalya Gelir Vergisi Sistemi”, *Vergi Raporu, Sayı:165*, ss. 68-77
- UEFA, *Finançal Report 2020/21*, (https://editorial.uefa.com/resources/0275-151e1a55c231-ef1c32b881dc-1000/en_ln_uefa_financial_report_2020-2021.pdf) (12.11.2022)
- Uğraş A. ve Savaş S., (2005). “Bilkent Üniversitesi Amerikan Futbol Takımının Fiziksel ve Fizyolojik Özellikleri”, *Gazi Üniversitesi Kırşehir Eğitim Fakültesi, Cilt 6, Sayı 1*, ss. 77-86.

- Uluslararası Atletizm Federasyonu resmi sitesi (<https://www.worldathletics.org>)
- Uluslararası Güreş Federasyonları Birliği, (2011). *Uluslararası Güreş Kuralları*. (Çeviren; İbrahim Cicioğlu ve Ender Büyükerşen), Ankara.
- Uluslararası Hentbol Oyun Kuralları, 2010. (<https://www.thf.org.tr/lib/uploads/407a9e033936374i.pdf>) (13.12.2020)
- Uluslararası Voleybol Federasyonu (FIVB), *Voleybol Oyun Kuralları 2017-2020*, (https://www.tvf.org.tr/_dosyalar/MHGK_Belgeler/2017-2020_resmi_voleybol_oyun_kurallari.pdf) (10.10.2021)
- Ulusoy A. (2016). *Maliye Politikası*, Umuttepe Yayınları, İstanbul
- United Nations, (2003). Inter-Agency Task Force on Sportfor Development and Peace, *Sportfor Development and Peace: Towards Achieving the Millennium Development Goals*.
- Uygun O., (2002). *Federal Devlet*, İtalik Yayınları, 2. Basım, Ankara.
- Üyümez M. Erkan, (2010). *Yüksek Mahkemelerin Kararları Işığında Vergilemede Eşitlik İlkesi*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, No: 225, Eskişehir.
- WARC Data, (Ocak 2020). *Global Ad Trends*. (https://content.warc.com/rs/809-PJV-078/images/WARC_Global_Ad_Trends_Sports_Sponsorship_SAMPLE.pdf) (21.12.2021)
- Won K. vd., (2010). “On Social Web Sites”, *Information System, Vol:35, Issue:2*, ss.215-236.
- Yatkın, M. Cüneyt (2006); *Türkiye’de Sporcuların Vergilendirilmesi*, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Yavaş Ö., (2005). *Sporun Ekonomi İçindeki Yeri ve Spor Pazarlama: Üç Büyük Spor Kulübünde Uygulamalı Bir Araştırma*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne.
- Yereli A. Burçin, Ata A. Yılmaz, (Aralık 2011). “Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açısından Değerlendirilmesi”, *Maliye Dergisi, Sayı:161*, ss. 21-32.
- Yılmaz İ., (2021). *Osmanlı’dan Cumhuriyet’e Futbol*, Gece Kitaplığı, Ankara.
- Yılmaz K. ve Horzum B., (2005). “Küreselleşme, Bilgi Teknolojileri ve Üniversite”, *İnönü Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi, cilt:6, sayı:10* s.103-121
- Yılmaz S., (2009). *Sporun Topluma Yaygınlaştırılmasında Medyanın Etkisi (Taekkwondo Örneği)*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, Sağlık Bilimleri Enstitüsü, Ankara.
- Yılmaz Y., (Haziran 2019). “Alman Vergi Sistemi ve Vergi Denetimine Genel Bir Bakış”, *Vergi Raporu, Sayı: 237*, ss. 11-27.
- Yılmaz Y., (Mart 2020). “Çin’in Gelişen Ekonomisi ve Vergi Sistemi”, *Vergi Raporu, 246*, ss. 38-55.
- Yücel M., (Kasım 2015). “Sporculara yapılan ödemelerin Niteliği ve Vergilendirmesi”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı:143*.
- Zauhar J., (2004). “Historical Perspectives of Sports Tourism” *Journal of Sport Tourism 9 (1)*, ss. 5-101

- Zion Market Research, (2019). Global Sports Betting Market Size & Share Will Reach USD 155.49 Billion By 2024, (<https://www.globenewswire.com/news-release/2019/08/29/1908388/0/en/Global-Sports-Betting-Market-Size-Share-Will-Reach-USD-155-49-Billion-By-2024-Zion-Market-Research.html>) (29.09.2019)
- WEB_1, <http://www.haberler.com/spor-toto-teskilat-baskani-kasapoglu-illegal-bahis-8046049-haberi/> (03.05.2020)
- WEB_2, <https://www.turizmaktuel.com/haber/turizmde-resmen-ucuza-gidiyoruz> (05.05.2021)
- WEB_3, <https://www.fcbarcelona.com/en/news/814066/fc-barcelona-museum-preparing-for-30-millionth-visitor> (02.12.2019)
- WEB_4, <https://stats.oecd.org/index.aspx?queryid=350#> (28.06.2022)
- WEB_5, <https://swimswam.com/sarah-sjostrom-tops-isl-season-prize-money-list-with-139-7k-earnings/> (20.06.2021)
- WEB_6, <https://www.wealthygenius.com/magnus-carlsen-net-worth/> (20.06.2022)
- WEB_7, <https://cyclingmagazine.ca/sections/news/lequipe-publishes-list-of-highest-paid-male-cyclists-in-the-peloton/> (20.06.2021)
- WEB_8, <https://www.sportekz.com/list/highest-paid-handball-players/> (20.06.2021)
- WEB_9, <https://databases.usatoday.com/mlb-salaries/> (16.08.2021)
- WEB_10, <https://www.zerotackle.com/rugby-league/players/highest-paid-players/> (12.08.2021)
- WEB_11, <https://proiest.com/pro-volleyball-players-salary/> (14.08.2022)
- WEB_12, <https://www.trendr.net/10369/highest-paid-most-successful-volleyball-player-female-professional-famous-richest/#forward> (14.08.2022)
- WEB_13, <https://www.celebritynetworth.com/richest-athletes/richest-golfers/tiger-woods-net-worth/> (21.11.2021)
- WEB_14, <http://www.bvbinfo.com/leader.asp> (21.11.2022)
- WEB_15, www.sportekz.com/money/yuzuru-hanyu-net-worth (13.12.2022)
- WEB_16, <https://www.spotrac.com/nhl/rankings/cash/> (21.11.2021)
- WEB_17, <https://www.tsn.ca/2017-18-wct-money-list-1.838171> (21.11.2021)
- WEB_18, www.sportingfree.com/badminton/highest-paid-badminton-players/ (02.07.2022)
- WEB_19, <https://playersbio.com/famous-polo-athletes/> (21.11.2022)
- WEB_20, www.sportekz.com/list/highest-paid-cricketers-2020/ (21.11.2021)
- WEB_21, <https://tr.motorsport.com/f1/news/f1-2021-rakamlarini-aciklandi-abu-dhabi-gpyi-1087-milyon-tv-izleyicisi-takip-etti> (21.05.2022)
- WEB_22, <https://racingnews365.com/revealed-2022-f1-driver-salaries> (13.05.2022)
- WEB_23, <https://www.sportekz.com/motogp/riders-salaries/> (13.05.2022)
- WEB_24, http://www.underwaterfootball.com/the_official_rules.html (22.09.2022)

WEB_25, <https://www.esportsearnings.com/players/highest-earnings-last-365-days> (22.09.2022)

WEB_26, www.cam.ac.uk/news/football-association-tribute-to-the-cambridge-rules (21.11.2021)

WEB_27, <http://www.fanatik.com.tr/2016/10/08/besiktasli-yoneticiden-mujde-3-yildizli-formalar-mart-ta-hazir-1256332> (02.02.2017)

WEB_28, <http://www.hurriyet.com.tr/20-milyon-tl-kar-40103151> (02.02.2017)

WEB_29, https://tr.wikipedia.org/wiki/Alman_futbolunda_lig_sistemi (12.10.2021)

WEB_30, <https://vasistdas.de/almanyada-gelir-vergisi/> (03.04.2021)

WEB_31, <https://www.steuerklassen.com/steuerklasse-4/> (03.04.2021)

WEB_32, <https://www.steuerklassen.com/#steuerklassen-aendern> (03.04.2021)

WEB_33, https://tr.wikipedia.org/wiki/Frans%C4%B1z_futbolunda_lig_sistemi (06.06.2021)

WEB_34, <https://www.salarysport.com/football/player/> (06.11.2021)

WEB_35, https://www.cleiss.fr/docs/regimes/regime_france/an_a2.html (10.11.2022)

WEB_36, <https://gardetto-monaco-lawyers.com/taxation/> (20.01.2020)

WEB_37, <https://www.britannica.com/sports/football-soccer> (21.08.2020)

WEB_38, <https://www.cambridgerules1848.com/about/> (22.08.2020)

WEB_39, https://tr.wikipedia.org/wiki/%C4%B0ngiliz_futbolunda_lig_sistemi (13.08.2021)

WEB_40, <https://www.spotracc.com/epl/rankings/> (13.11.2021)

WEB_41, [http://www1.lexisnexis.co.uk/taxtutor/public/business/2a_business_tax/2a10-01\(F\).pdf](http://www1.lexisnexis.co.uk/taxtutor/public/business/2a_business_tax/2a10-01(F).pdf) (06.06.2021)

WEB_42, <https://soccerprime.com/la-liga-player-salaries/> (20.11.2021)

WEB_43, <https://soccerprime.com/serie-a-player-salaries-all-teams/> (08.12.2021)

WEB_44, www.oecd-ilibrary.org/sites/4d0e258a-n/index.html?itemId=/content/component/4d0e258a-en (08.12.2021)

WEB_45, <https://taxsummaries.pwc.com/italy/individual/income-determination> (06.08.2021)

WEB_46, <https://taxsummaries.pwc.com/italy/individual/deductions> (06.08.2021)

WEB_47, https://tr.wikipedia.org/wiki/ABD_futbolunda_lig_sistemi (21.12.2021)

WEB_48, https://en.wikipedia.org/wiki/United_States_soccer_league_system (21.12.2021)

WEB_49, <https://mlsplayers.org/resources/salary-guide> (25.10.2021)

WEB_50, <https://salarysport.com/tr/football/super-liga> (21.12.2021)

WEB_51, <https://taxsummaries.pwc.com/argentina/individual/deductions> (21.12.2021)

WEB_52, https://tr.wikipedia.org/wiki/Brezilya_futbolunda_lig_sistemi (24.12.2021)

WEB_53, <https://salarysport.com/tr/football/brasileirao> (24.11.2021)

- WEB_54, <http://web.archive.org/web/20070701210540/http://www.fifa.com/classicfootball/history/ game/historygame2.html> (13.02.2022)
- WEB_55, https://tr.wikipedia.org/wiki/%C3%87in_futbolunda_lig_sistemi (16.02.2022)
- WEB_56, <https://taxsummaries.pwc.com/peoples-republic-of-china/individual/residence> (21.02.2022)
- WEB_57, <https://taxsummaries.pwc.com/peoples-republic-of-china/individual/income-determination> (21.02.2022)
- WEB_58, <https://taxsummaries.pwc.com/peoples-republic-of-china/individual/taxes-on-personal-income> (16.02.2022)
- WEB_59, <https://taxsummaries.pwc.com/india/individual/deductions> (22.02.2022)
- WEB_60, <https://taxsummaries.pwc.com/india/individual/taxes-on-personal-income> (22.02.2022)
- WEB_61, https://en.wikipedia.org/wiki/Football_in_Qatar (22.03.2022)
- WEB_62, <https://www.dunya.com/ekonomi/devasa-yatirimlar-ve-tartismalarla-fifa-dunya-kupasi-basladi-haberi-674678> (23.11.2022)
- WEB_63, https://tr.wikipedia.org/wiki/Rus_futbolunda_lig_sistemi (12.03.2022)
- WEB_64, <https://rusoutsourcing.com/blog/articles-group/payroll-related-taxation-and-obligatory-reports> (22.03.2022)
- WEB_65, <https://cms.law/en/rus/publication/doing-business-in-russia/tax-system/taxation-of-individuals> (22.03.2022)
- WEB_66, https://tr.wikipedia.org/wiki/T%C3%BCrk_futbolunda_lig_sistemi (22.09.2022)
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 2018 tarihli 24 Sayılı Katar Gelir Vergisi Kanunu
- 3289 Sayılı Gençlik ve Spor Hizmetleri Kanunu
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 5602 Sayılı Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon Ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanun
- 6098 sayılı Borçlar Kanunu

