

PROFESYONEL FUTBOLCU GELİRLERİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ VE NİTELİK ANALİZİ¹

PROBLEM AND SOLUTION ANALYSIS OF LEGAL QUALITY
(WAGE, COMMERCIAL PROFITS, ETC.) OF PROFESSIONAL
FOOTBALL PLAYER REVENUES



Mehmet Emrah BİNİCİ*



Osman İMAMOĞLU**

ÖZ

Günümüzde profesyonel futbolcular gerek futbol oynama faaliyetlerinden gerek imaj haklarından gerek sosyal medya hesaplarından gerekse de reklam ve sponsorluk anlaşmalarından astronomik düzeyde gelirler elde etmektedirler. Profesyonel futbol kulüplerinin mücadele etmekte olduğu ulusal ve uluslararası müsabaka ve turnuvalar küresel düzeyde ilgi görmekte ve söz konusu bu ilgi sebebiyle de futbola ve hususi ile de futbolculara muazzam derecede bir sermaye akışı gerçekleştirilmektedir. Gerek birçok ülkede ve gerekse de Türkiye de bu muazzam gelirler hukuki nitelik olarak ücret olarak değerlendirilmekte ve bu şekilde vergilendirilmektedir. Lakin gelirleri ücret olarak nitelendirilemeyecek derecede yüksek olan profesyonel futbolcu kazançlarının hukuki nitelik açısından ücret olarak değeri-

ABSTRACT

Today, professional football players earn astronomical income from their football-playing activities, image rights, social media accounts, and advertising and sponsorship agreements. National and international competitions and tournaments in which professional football clubs are competing attract global attention and due to this interest, a tremendous amount of capital flows to football and especially to football players. In many countries in the world and in Turkey, these enormous incomes are considered as legal wages and taxed in this way. However, it is controversial to what extent it is a correct practice to evaluate professional footballer's earnings, whose incomes are too high to be described as wages, as wages in terms of legal qualification.

* Mali Hizmetler Daire Başkanı, Samsun Büyükşehir Belediyesi, E. Vergi Müfettişi, emrahbinici1528@hotmail.com, ORC-ID: 0000- 0003-2396-8914.

** Prof. Dr. Ondokuz Mayıs Üniversitesi, Yaşar Doğu Spor Bilimleri Fakültesi, Spor Yöneticiliği, osmani@omu.edu.tr, ORC-ID: 0000- 0001-6671-6042.

Binici, M. E., Imamoğlu, O. (Ekim 2021). Profesyonel Futbolcu Gelirlerinin Hukuki Niteliği ve Nitelik Analizi, *Vergi Raporu*, 265, (34-45).

¹ Bu makale "Profesyonel Futbol Kulüplerinin Hukuki Statüleri ve Vergisel Mükellefiyetleri ile İlgili Problemler ve Çözüm Analizleri" konulu Doktora Tez'inden türetilmiştir.

Makale Türü: Araştırma Makalesi

M.G.T.: 21.05.2021 / M.K.T.: 30.09.2021

dirmesinin ne derece doğru bir uygulama olduğu tartışmalıdır. Bu çalışmada profesyonel futbolcu gelirlerinin hukuki niteliğinin ücret olarak değerlendirilmesinin hatalı olduğu, bu gelirlerin ticari kazanç veya serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmesinin daha gerçekçi ve mantıklı bir yaklaşım olacağı sonucuna varılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Profesyonel Futbolcular, Hukuki Nitelik, Vergilendirme, Serbest Meslek Kazancı, Ticari Kazanç

JEL Sınıflandırma Kodları: K34, L96

GİRİŞ

Dünya genelinde olduğu gibi Türkiye’de de futbolcuların elde etmiş oldukları gelirler genel itibarı ile üst liglere çıktıkça oldukça yüksek miktarlara ulaşmaktadır. Bu gelirler futbol oynama faaliyeti, sosyal medya hesapları, imaj hakları, reklam ve sponsorluk gibi bilimum alanlardan müteşekkil olabilmektedir. Sözleşme süresi içinde futbolcunun bir başka takıma gitmesi halinde ayrıca kulüpler arasında transfer ödenmesi de söz konusu olmaktadır. Ayrıca profesyonel futbolcuların Türkiye Futbol Federasyonu tarafından hüküm altına alınan spesifik şartlar altında oynamak zorunda olmaları, futbolcu gelirlerinin ücret olarak nitelendirilemeyecek derecede yüksek ve bir çok neviden oluşması, futbolcuların mesleklerini belli bir yaşa kadar icra edebilmeleri gibi hususlar Gelir Vergisi Kanununun² 2’nci maddesinde yer verilen gelir unsurlarına yönelik kazanç ve iratların niteliksel tanımları ile birlikte değerlendirildiğinde; futbolcu gelirlerinin ücret olarak nitelendirilmesinin günümüz koşulları altında tekrar analiz edilmesi gerekmektedir.

Çalışmanın müteakip bölümlerinde profesyonel futbolcu gelirlerinin hukuki niteliği üzerinde durulacak olup ayrıca Dünya üzerinde mevcut

Keywords: Professional Football Players, Legal Qualification, Taxation, Self-Employment Earnings, Commercial Earnings.

JEL Classification Codes: K34, L96

uygulamalara da değinilecektir. Akabinde Türkiye’de ki mevcut uygulamalar, mevzuat hükümleri çerçevesinde derinlemesine analiz edilip akabinde ise sahada oluşan fiili durum ve gerçekçilikler ışığında nihai kanaat belirtilecektir.

1- DÜNYA’DA PROFESYONEL FUTBOLCU GELİRLERİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ

Futbolcu kazançlarının niteliksel açıdan seyrine, Dünyada ki uygulamalar ışığında kısaca göz atıldığında ilk önemli sorun, futbol istihdamının yasama organları açısından nasıl ele alındığıdır. Birçok hukuk sisteminde genel istihdam hukuku futbol istihdam ilişkisini yönetmektedir. Örneğin Arjantin’de profesyonel futbolcular işçi statüsündedir ve genel istihdam yasalarının etkinliği ile futbolcular zorunlu korumaya sahip bir konumdadırlar. Birleşik Krallık gibi hükümetlerin genellikle yasal düzenleme yapmaktan kaçındığı ülkelerde bile İş Kanunu futbol istihdamını kapsamaktadır. Bununla birlikte bazı ülkeler için futbol istihdamına yönelik istihdam kanunu ya hariç tutulmuş ya da sınırlandırılmış veya şartlandırılmıştır. Örneğin, Çek Cumhuriyeti sisteminde profesyonel futbolcular İş Kanunun kapsamı dışında tutulmuştur. Slovakya’da İş Kanunu bağımlı

² 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 06.01.1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete

çalışmayı tanımlar. Genel prensipte Slovakya da pratikte İş Kanunu futbolcular için geçerli değildir. Aslında, Medeni Kanun veya Ticarete dayalı atipik sözleşmeler oyuncuların kulüpleri ile anlaşmalarını yönetmektedir. Hırvatistan Futbol Federasyonu Çek'ler gibi profesyonel oyuncuların serbest meslek sahibi olma şartlarını tanımlar. Uzak Doğu'ya gittiğinizde Japonya'da profesyonel futbolcular için İş Kanunu düzenlemeleri gibi özel kanunlar yoktur. Aslında, yasama organının yürürlüğe girmesiyle bile Japonya'nın 2011 Temel Spor Yasasında profesyonel sporcuların yasal statüsü ile ilgili olarak bu konuda herhangi bir düzenleme yoktur. Futbolcular genellikle Japon İş Kanunu kapsamında işçidirler. Genel olarak profesyonel bir futbolcu kulübün bir çalışan olarak nitelendirilebilir. Rusya'da Devlet, sporla birlikte önemli bir düzenleyici rol oynamaktadır. Rusya Çalışma Kanununa göre, profesyonel sporcuların istihdamı ile ilgili olarak İş hukukunda ayrı bir bölüm ve düzenleme bulunmaktadır. İtalya'da olağan hukuk, sporun özgüllüğünü dikkate alır ve ayrıca kamu istihdam hizmetine ilişkin kurallar ve sabit süreli sözleşmeler profesyonel sporcular için geçerli değildir. Portekiz'de futbolcular diğer çalışanlar ile aynı genel haklara tabidirler ancak özel bir şekilde çalıştıkları için özellikle futbolcuların statüsüne hitap eden yasal düzenlemeler mevcuttur. Örneğin diğer tüm çalışanların aksine, futbolcular transfer edilebilirler. İsviçre hukukunda, futbolcular için istihdamı düzenleyen özel yasal kaynaklar yoktur. İsviçre iş hukuku kuralları sporcuların iş sözleşmelerini kapsar. Bu hukuk sistemi daha liberal ve işçiler için nispeten daha az koruyucudur. İspanyol hukuk sistemi sporcuları işverenlerinin yönlendirmesi altında profesyonel olarak spor yapan "özel çalışanlar" olarak tanımlamaktadır. Aynı şekilde

Meksika'da, oyuncular İş Kanunu çerçevesinde bir özel istihdam kategorisine girmektedir. Meksika da İş kanunun "Profesyonel Sporcular" ile ilgili ayrı bir bölümü bulunmaktadır. Belçika'da profesyonel sporcular için Spor Profesyonelleri Yasası bulunmaktadır. Yasaya göre profesyonel sporcular kendilerini bir yarışma veya spor seyirci etkinliğine hazırlamak veya katılmak için belirli bir miktarı aşan ücret karşılığında başka bir kişinin sorumluluğu altında çalışabilmektedirler. Bu yasa yıllık brüt ücreti belirli bir eşğin üzerinde olan futbolcular için geçerlidir ve bu miktar Kraliyet Kararnamesi ile yıllık olarak belirlenir³. Profesyonel futbolcular Dünya genelinde ağırlıklı olarak İş Kanunları çerçevesine alınmış olup kazançları da doğal olarak hukuki niteliksel açıdan ücret şeklinde değerlendirilmektedir. Çekya, Slovakya gibi bazı ülkelerde ise profesyonel futbolcu kazançları hukuki nitelik olarak serbest meslek kazancı şeklinde değerlendirilmiştir.

Yukarıda görüldüğü üzere Dünya'da profesyonel futbolcu kazançlarının hukuki niteliği noktasında küresel bir uzlaşma bulunmamaktadır. Genel olarak ücret olarak biçiminde nitelendirilen futbolcu gelirleri bazı ülkeler de ise serbest meslek kazancı olarak nitelendirilmiştir.

2- TÜRKİYE'DE PROFESYONEL FUTBOLCU GELİRLERİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 2'nci maddesinde gelir unsurlarına yönelik kazanç ve iratlar; ticarî kazançlar, ziraî kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları ve diğer kazanç ve iratlar şeklinde tahdidi olarak sayılmıştır. Aynı Kanunun 37'nci maddesinde ticari kazanç; "*Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan ka-*

³ COLUCCI Michele ve HENDRICKX Frank. "Regulating Employment Relationships In Professional Football, A Comparative Analysis". European Sports Law and Policy Bulletin ISSUE 1-2014, Page 3-6. Sports Law And Policy Centre. (http://www.sportslawandpolicycentre.com/Bulletin_1_2014_TEASER.pdf). Erişim Tarihi: 12 Nisan 2021.

zançlar ticari kazançtır. Bu kanunun uygulanmasında, Gelir vergisi kanununun 37. maddesinde kazançlar ticari kazanç sayılır..” şeklinde, aynı Kanunun 52’nci maddesinde zirai kazanç; “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, avcılar ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılmasını ifade eder. Bazı nebat ve hayvan nevilerinde istihsalin doğrudan doğruya arazi üzerinde yapılmaması zirai faaliyetin mahiyetini değiştirmez... Kollektif şirketlerle adi veya eshamlı komandit şirketler zirai faaliyetle iştigal etseler dahi çiftçi sayılmazlar. Zirai faaliyetle iştigal eden kollektif şirketlerin ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortaklarının şirket kârından aldıkları paylar şahsi ticari kazanç hükmündedir.” şeklinde, aynı Kanunun 61’nci maddesinde ücret; “Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir...” şeklinde, aynı Kanunun 65’nci maddesinde serbest meslek kazancı; “Sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır...” şeklinde, aynı Kanunun 70’nci maddesinde gayrimenkul sermaye iradı; “Gelir vergisi kanununun 70. maddesinde yazılı mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradidir...” şeklinde, aynı Kanunun 75’nci maddesinde

menkul sermaye iradı; “Sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkül sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradidir..” şeklinde, aynı Kanunun 80’nci maddesinde diğer kazanç ve iratlar; “Gelir vergisi kanununun 80, mükerrer 80, 81, mükerrer 81 ve 82. maddesinde yazılan ve diğer geçen bölümlerin dışında kalan kazanç ve iratlar bu bölümdeki hükümlere göre vergiye tâbi gelire dâhildir...” şeklinde gelir unsurlarına yönelik kazanç ve iratların niteliksel yönlerine yönelik tanımlama ve açıklamalarda bulunulmuştur.

Gelir Vergisi Kanununun 61’nci maddesinin 6’ncı fıkrası⁴ ile sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatlerin ücret olarak nitelendirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Kanun koyucu hususi ile futbolcu ödemelerini ismen zikrederek emredici bir hükümle bu gelirlerin niteliğini ücret olarak neticelendirmiştir. Aynı Kanunun 61’nci maddesinde ücreti; işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler olarak tanımlamıştır.

3- PROFESYONEL FUTBOLCU GELİRLERİNİN HUKUKİ NİTELİKSEL ANALİZİ

Bir kulüple yazılı sözleşme yapmış olan ve kendisine futbol faaliyetleri kapsamında yaptığı harcamalardan daha fazla miktarda ödeme yapılan futbolcular profesyonel futbolcu olarak adlandırılmaktadır⁵. Türkiye Futbol Federasyonunun profesyonel futbolcular için nitelikselleştirdiği tanımdan da anlaşılacağı üzere Türkiye de futbolcunun profesyonel sayılması için iki şartın birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu

⁴ 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu Madde 61 “Bu kanunun uygulanmasında, aşağıda yazılı ödemeler de ücret sayılır... 6-Sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler.”

⁵ Türkiye Futbol Federasyonu. “Profesyonel Futbolcuların Statüsü ve Transfer Talimatı”. Ağustos 2016. Md. 3

kapsamda öncelikle futbolcu ile bir sözleşme tanzim edilmesi gerekmekte olup ayrıca sözleşmeye istinaden bir de sporcunun futbol harcamaları üzerinde bir para kazanılması gerekmektedir. Profesyonel futbolcular ile kulüpler arasında tanzim edilecek sözleşmelerin en fazla 5 yıl süreli olabileceği, taraflar, yetiştirme tazminatı ve sportif cezaya ilişkin hükümler saklı kalmak kaydıyla profesyonel futbolcu sözleşmesinden doğan uyuşmazlıkların çözümünde Uyuşmazlık Çözüm Kurulu'nun yetkisini kabul edilebileceği, sözleşme hükümlerinin yerine getirilmemesi sonucu transfer ve tescil dönemi boyunca transfer yasağı, para cezası verilebileceği gibi nevi şahsına münhasır birçok kaide Türkiye Futbol Federasyonu tarafından hüküm altına alınmıştır⁶. Ayrıca futbolcuların elde etmiş oldukları gelirler genel itibarı ile üst liglere çıktıkça oldukça yük-

sek miktarlara ulaşmaktadır. Sözleşme süresi içinde futbolcunun bir başka takıma gitmesi halinde ayrıca kulüpler arasında transfer ücreti ödenmesi de söz konusu olmaktadır. Örneğin süper ligde oynayan Radamel Falcao maç başı ve primler hariç yıllık 5 milyon Euro, Damagoj Vida maç başı ve primler hariç yıllık 3 milyon Euro, Abdülkadir Ömür maç başı ve primler hariç yıllık 391 bin Euro, Dorukhan Toköz maç başı ve primler hariç yıllık 600 bin Euro, Gökhan Gönül maç başı ve primler hariç yıllık 1 milyon 750 bin Euro, Oğuzhan Özyakup maç başı ve primler hariç yıllık 2 milyon Euro vb. miktarlarda gelir elde etmektedirler⁷. Ayrıca aşağıda tabloda gösterildiği üzere gerek Dünyada gerekse de Türkiye'de futbol kulüplerinin⁸ giderlerinin oldukça yüksek bir oranı futbolcu ücret giderlerinden oluştuğu görülmektedir.

⁶ Türkiye Futbol Federasyonu. "Profesyonel Futbolcuların Statüsü ve Transfer Talimatı". Ağustos 2016 Md. 19. 22. Mükerrer 22.

⁷ Sporx. Süper Lig'de Kim Ne Kadar Kazanıyor. (<https://www.sporx.com/futbol/ekstra/super-ligde-kim-ne-kadar-kazanıyorSXLQ28168SXQ>). Erişim Tarihi: 01 Mayıs 2021.

⁸ Tabloda yer alan örneklem profesyonel futbol kulüplerinin seçimi "Profesyonel Futbol Kulüplerinin Hukuki Statüleri ve Vergisel Mükellefiyetleri ile İlgili Problemler ve Çözüm Analizleri" konulu Doktora tez'inde ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Özetle; örneklem kulüplerin seçiminde kıta, hukuki statü ve başarı parametreleri göz önüne alınmıştır.

Tablo 1: Bazı Futbol Kulüplerinin Personel Gider Kalemleri Oransal Dağılım Verileri

Futbol Kulübü	Ülke	Tüzel Kişilik	Personel Gider Oranları	
			2018	2019
Palmeras ⁹	Brezilya	Dernek	34%	41%
Melbourne Victory ¹⁰	Avustralya	Şirket	47%	53%
Real Madrid ¹¹	İspanya	Dernek	57%	52%
Bayern München ¹²	Almanya	Dernek	49%	50%
Juventus ¹³	İtalya	Şirket	61%	66%
Beşiktaş ¹⁴	Türkiye	Şirket	61%	58%
Galatasaray ¹⁵	Türkiye	Şirket	54%	53%
Fenerbahçe ¹⁶	Türkiye	Şirket	56%	53%
Trabzonspor ¹⁷	Türkiye	Şirket	65%	62%
Sivasspor ¹⁸	Türkiye	Dernek	77%	85%
Alanyaspor ¹⁹	Türkiye	Dernek	77%	73%

⁹ Palmeras Futbol Kulübü. Demonstrações Financeiras Acompanhadas do Relatório dos Auditores Independentes 2019 s.7. (<https://www.palmeiras.com.br/pt-br/balanco-patrimonial/>). Erişim Tarihi: 18 Ocak 2021. (Diğer spor branşları tablodan ayrıştılarak alınmıştır)

¹⁰ Melbourne Victory Futbol Kulübü. Independence Declaration to The Director of Melbourne Victory Football Club Limited Financial Report 2019 s.14,26 (https://resources.melbournefc.com.au/aflc-melb/document/2019/12/16/392d79e2-bd8d-46b4-8db1-57f764504f4d/MFC_Financial-Report_2019_Digital.pdf). Erişim Tarihi: 19 Ocak 2021.

¹¹ Real Madrid Futbol Kulübü. Annual Report. 2019/2020 sy 33-40. (<https://www.realmadrid.com/StaticFiles/RealMadridOAS/pdf/InformeAnualRealMadrid2020.pdf>). Erişim Tarihi: 20 Ocak 2021.

¹² Bayer Münih Futbol Kulübü. Annual financial statement of FC Bayern München AG, s 2. (https://fcbayern.com/binaries/content/assets/downloads/homepage/jhv/en/2018_annual-financial-statement-of-fc-bayern-muenchen-ag.pdf?v=1543593926875). Erişim Tarihi 22 Ocak 2021.

¹³ Juventus Futbol Kulübü. "Annual Financial Report" 2019. s.10 (<https://www.juventus.com/en/club/investor-relations/statements/reports#season-2018-19>). Erişim Tarihi: 30 Nisan 2021.

¹⁴ Beşiktaş Futbol Kulübü. Beşiktaş Futbol Yatırımları Sanayi ve Ticaret A.Ş. Bağımsız Denetçi Raporu 2019. s 11. (https://bjk.com.tr/sirketlerimiz/futbol_as/finansal_tablolar). Erişim Tarihi: 01 Nisan 2021.

¹⁵ Galatasaray Futbol Kulübü. Galatasaray Sportif Sınai ve Ticari Yatırımlar A.Ş. Bağımsız Denetçi Raporu 2019, S, 6,50. (http://sportif.galatasaray.org/35_bagimsiz-denetim-raporlari.aspx). Erişim Tarihi 25 Ocak 2021.

¹⁶ Fenerbahçe Futbol Kulübü. Fenerbahçe Futbol A.Ş. Bağımsız Denetçi Raporu 2019, S. 7. (<https://www.kap.org.tr/tr/Bildirim/782210>). Erişim Tarihi: 26 Ocak 2021.

¹⁷ Trabzonspor Futbol Kulübü, Trabzonspor Sportif Yatırım ve Futbol İşletmeciliği Ticaret A.Ş. Bağımsız Denetçi Raporu 2019, S, 6,29. (<https://www.kap.org.tr/tr/sirket-bilgileri/ozet/1400-trabzonspor-sportif-yatirim-ve-futbol-isletmeciligi-ticaret-a-s>). Erişim Tarihi 27 Ocak 2021.

¹⁸ Sivasspor Futbol Kulübü. Alanyaspor Kulübü Derneği Ayrıntılı Finansal Durum Tablolarından (2018-2019) konsolide edilmiştir. (<https://www.sivasspor.org.tr/mali-tablolar/>). Erişim Tarihi: 30 Ocak 2021.

¹⁹ Alanyaspor Futbol Kulübü. Alanyaspor Kulübü Derneği Ayrıntılı Finansal Durum Tablolarından (2018-2019) konsolide edilmiştir. (<https://www.alanyaspor.org.tr/mali-tablolar>). Erişim Tarihi: 30 Ocak 2021.

Profesyonel futbol kulüplerinin diğer giderlerine nazaran futbolcu ücret giderleri oranı, Dünyanın önde gelen kulüplerinde %50-%60, Türkiye’de ise %60-%80 bantlarında seyretmektedir. Profesyonel futbol kulüplerinde futbolcu ücret giderleri oranının yüksek olması aynı zamanda profesyonel futbolcuların kazançlarının oldukça yüksek olduğu anlamına da gelmektedir.

Türkiye’de profesyonel futbol kulüplerinde oynayan futbolcuların Türkiye Futbol Federasyonu tarafından hüküm altına alınan şartlar dahilinde sözleşme imzalamak zorunda olmaları, bu sözleşmelerin süresinin en fazla beş yıl olarak sınırlandırılması, sözleşme bitiminden önce farklı bir takımda oynamak istemesi halinde transfer ücreti ödenmesi gerektiği gibi spesifik şartlar altında oynamak zorunda olmaları, futbolcu gelirlerinin ücret olarak nitelendirilemeyecek derecede yüksek olması, futbolcuların gelirlerinin futbol oynama bedelinin yanı sıra reklam kişisel sponsorluk vb. adlar altında bir çok neviden oluşması, futbolcuların bu mesleklerini belli bir yaşa kadar yapabilmeleri ve genç yaş denilebilecek 35-40’lı yaşlarında fiziken bu mesleği icra etmelerinin malulen emeklilik²⁰ şartlarını taşımadıkları halde mümkün olmadığı; Gelir Vergisi Kanununun 2’nci maddesinde yer verilen gelir unsurlarına yönelik kazanç ve iratların niteliksel tanımları ile birlikte değerlendirildiğinde futbolcu gelirlerinin ücret olarak nitelendirilmesinin günümüz koşulları altında tekrar değerlendirilip çözüme kavuşturulması gereken bir mevzu haline getirmiştir.

Türkiye’de 1961 yılında yasalaşan Gelir Vergisi Kanunu ile sporculara transfer ücreti veya

sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatlerin ücret olarak nitelendirilmesi gerektiği belirtilmiştir. 1960’lı yıllarda yasalaşan ve yasalastığı zamandan beri diğer birçok maddenin aksine değişikliğe uğramayan yasanın bu maddesi ile Kanun koyucu, emredici bir hükümle bu gelirlerin niteliğini o zamanki şartlar dâhilinde ücret olarak neticelendirmiştir. Aynı Kanun ücreti; *“işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler”* olarak tanımlamıştır. Fakat futbolcu-ücret kıstasları çerçevesinde bazı paradokslar bulunmaktadır. Örneğin profesyonel futbolcuya oynamakta olduğu kulübün emir ve talimat verme yetkisi, profesyonel futbolcunun millî takım kampı ve maçları sırasında belirlenen dönem için federasyona geçmektedir²¹. Yine ayrıca Türkiye deki futbol müsabakalarının günümüzdeki yapısal ve iktisadi boyutu 1960’lı yıllara nazaran oldukça ciddi bir biçimde değişkenlik göstermiştir. Mevzu hukuk kaidelerine göre futbolcuların kulüpleri ile sözleşme imzalamak zorunda olmaları, bu sözleşmelerin süresinin en fazla beş yıl olarak sınırlandırılması, sözleşme bitiminden önce farklı bir takımda oynamak istemesi halinde transfer ücreti ödenmesi gerektiği, sözleşme ücretinin belirlenmesinde futbolcunun yeteneklerinin dikkate alınması, sözleşmelerde yaşanılacak hukuki anlaşmazlıklarda İş Kanununa tabi olunmaması, futbolcu-kulüp- federasyon ilişkilerinde Uluslararası kuruluşların kararlarının bağlayıcı²² olduğu, futbolcu gelirlerinin ücret olarak nitelendirilemeyecek derecede yüksek

²⁰ Sigortalı bir şekilde çalışma hayatına başladıktan hemen sonra eskisi gibi verimli çalışmaya engel oluşturacak şekilde ortaya çıkan, herhangi bir hastalık veya herhangi bir kaza sonrası kişinin eski iş yapma gücünü kaybetmesinden ötürü sigorta sistemi tarafından ekonomik geleceğinin düzenli maaşla garanti altına alınmasını sağlayan emeklilik sistemi.

²¹ Faruk BAŞTÜRK. İş Hukukunda Profesyonel Futbolcu. İstanbul 2007. s.180.

²² FIFA. “Oyuncuların Statüsü ve Transferlerine İlişkin Yönetmelik” Ek 1.1)

“Federasyon tarafından talep edilen ve futbol kulübünün kendisinde kayıtlı olan futbolcuyu kulübü millî takımda göndermek zorundadır. Kulübü ile futbolcu arasında bu konuya ilişkin herhangi bir özel anlaşma yasaktır.” (<https://resources.fifa.com/image/upload/regulations-on-the-status-and-transfer-of-players-2018-2925437.pdf?cloudid=c83ynehmkp62h5vgwg9g>). Erişim Tarihi: 05 Şubat 2021.

olması, futbolcuların gelirlerinin futbol oynama bedelinin yanı sıra reklam kişisel sponsorluk vb. adlar altında birçok neviden oluşması, profesyonel bir futbolcunun günlük hayatının sıkı bir antrenman rutini gerektirdiği, sporcunun ağır ve sakatlıkla yaşamak zorunda kalabileceği, mesai saatlerinin rutinin dışında olduğu, milli takımlar tarafından davet edildiğinde iştirak etmesinin tercih hakkı değil zaruri olduğu²³, futbolcuların bu mesleklerini belli bir yaşa kadar yapabilmeleri, fiziken bu mesleği icra etmelerinin malulen emeklilik şartları oluşmadığı halde mümkün olmadığı vb. gibi futbolculara yönelik özellikli hususlar Gelir Vergisi Kanunundaki tanımlamalar analiz edildiğinde yasa koyucunun futbolcuların kazançlarının ücret olarak nitelendirmesi görüşü doğru olarak kabul edilememektedir.

Dünyada profesyonel futbolcuların kazançlarının niteliksel durumuna bakıldığında Brezilya'da futbolcular şirket açabilmekte ve bu şekilde vergilendirme işlemlerine devam edebilmektedirler. Brezilya'da futbolcular isterlerse de kulüp çalışanı olarak ücret çerçevesinde gelir vergisini ödeyebilmektedirler²⁴. İngiltere'de futbolcu kazançları ücret olarak değerlendirilmekle birlikte profesyonel futbolcuların elde ettikleri

kazanç tutarlarının ücret olarak değerlendirilmeyecek düzeyde olduğu yönünde hukukçuların görüşleri mevcuttur²⁵. Yine Fransa'da futbolcular ücret olarak vergilendirilmenin yanı sıra diğer faaliyetlerini serbest meslek kazancı olarak vergilendirebilmektedirler²⁶. Burada Türkiye'nin de arasında olduğu gibi birçok devletin futbolcu kazançlarını ücret olarak vergilendirme tercihinin sebebi daha çok vergi kazancı elde etme sebebinden kaynaklanmaktadır. Eğer futbolcuların elde etmiş olduğu gelirler ticari kazanç olarak değerlendirilip vergilendirildiğinde (şirket olarak (kurumlar vergisi mükellefi)) yaklaşık olarak yarı yarıya bir vergi kaybı söz konusu olabilmektedir. Tabi burada profesyonel futbolcu gelirleri ticari kazanç açısından gerçek kişi mükellef olarak değerlendirildiğinde ise yine Gelir Vergisi Kanunu uyarınca gerçek kişi mükelleflere uygulanan artan oranlı vergi uygulaması sebebiyle vergi kaybı yaşanmayacaktır. Dünya genelinde ortalama Kurumlar vergisi oranı %26²⁷ civarlarında olup bu oran Türkiye'de %22²⁸, birçok ülkede gelir vergisi oranları ise %56'lar²⁹ seviyesinde seyretmektedir. Yani ülkeler ücret olarak nitelendirilmesine rağmen esasında ticari nitelikte olan futbolcu gelirlerini şirket şeklinde vergilendirmeyi tercih

²³ Türkiye Futbol Federasyonu. "Futbol Disiplin Talimatı" md 51" *Yayın yolu ile veya yazılı tebligata rağmen haklı bir sebebi olmaksızın resmi veya özel milli müsabakalara veya hazırlık çalışmalarına katılmayan veya geç katılan veya çalışma ve müsabaka yerini terk eden futbolcular 2 aydan 1 yıla kadar müsabakalardan men cezası ile cezalandırılır*"

²⁴ Muhasebe Finansman. Kulüpler ve Futbolcularda Vergisel Zorluklar. (https://www.jornaldocomercio.com/_conteudo/cadernos/jc_contabilidade/2018/07/637305-clubes-e-jogadores-de-futebol-ainda-tem-dificuldades-tributarias.html). Erişim Tarihi: 14 Aralık 2020.

²⁵ Oliver McCANN. Oyuncu Gücü, Futbolcu Gerçekten Çalışan mıdır?. (<http://www.taylors.co.uk/news/newsitem059.htm>). Erişim Tarihi: 14 Aralık 2020.

²⁶ Futbolcunun Vergileri- Ne Kadar Öderler, Maaşsız Meslekler Rejimi. (<https://www.l-expert-comptable.com/a/532233-les-impots-d-un-joueur-de-football-combien-payent-ils.html>). Erişim Tarihi: 14 Aralık 2020.

²⁷ Elke ASEN. Dünya Genelinde Kurumlar Vergisi Oranları. (<https://vergipedia.com/degerlendirme/dunya-genelindeki-kurumsal-vergi-oranlari/#::~:~:text=Ortalama%20kurumlar%20vergisi%20oran%C4%B1%20ise%20%26%2C53't%C3%BCr>). Erişim Tarihi: 14 Aralık 2020.

²⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı. Gelir Vergisi Oranları. (https://gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Yararli_Bilgiler/KV_Oranlari.html). Erişim Tarihi 14 Aralık 2020.

²⁹ Jakop LUNDBERG. Yüksek Gelirlerin Vergilendirilmesi. (<https://taxfoundation.org/taxing-high-income-2019/#::~:~:text=The%20full%20country%20ranking%20is,all%20countries%20is%2056%20percent>). Erişim Tarihi: 14 Aralık 2020.

ettiklerinde vergi kaybı oldukça ciddi düzeyde olacaktır. Gelir Vergisi Kanunu'na göre, gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir. Gelir vergisine tabi gelir unsurları; ticarî kazanç, ziraî kazanç, ücret, serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ve diğer kazanç ve iratlardan oluşmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu kazanç ve iratların niteliksel neveleri analiz edildiğinde futbolcu kazançlarının oldukça yüksek düzeyde olması ve vergilendirmede adaletilkesi gereğince Gelir Vergisi Kanununda yer alan kazanç unsurlarından "serbest meslek kazancı" olarak nitelendirilmesi mevzu hukuk kaideleri gereğince daha doğru olabileceği düşünülmektedir. Bu şekilde hem devletlerin vergi kaybı olmayacak hem de futbolcuların kazançları daha doğru ve gerçekçi bir şekilde nitelendirilecektir.

Serbest meslek kazancı Gelir Vergisi Kanunun 65'nci maddesinde *"Sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır..."* şeklinde tanımlanmıştır. Serbest meslek faaliyetinin bir işverene tabi olarak yapılması halinde ise elde edilen gelir ücret geliri olacağı vurgulanmıştır. Dolayısı ile futbolcuların kulüpleri ile yapmış olduğu sözleşmeler sonucu vermiş oldukları hizmetin işveren-işçi statüsünde yapılıp yapılmadığının doğru analiz edilmesi gerekmektedir. Futbolcuyu kulübü ile bağlayan tek unsur Türkiye Futbol Federasyonunca zarurete bağlanan ve hizmetin ifa edilmesi için gerçekleştirilen sözleşmedir. Türk Borçlar Kanunu'nun³⁰ 393. maddesinin birinci fıkrasına göre; *"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" denilmektedir. Tanımdan da anlaşılacağı üzere işçi-işveren arasındaki hizmet sözleşmesi ile futbolcuya iş görme sorumluluğu yüklenmektedir. Lakin futbol gibi özellikli hususların ve kaidelerin yer aldığı, futbolcuların hizmet gördüğü kulübün haricinde de görev üstlenebileceği (milli takım), yürürlükte ve bağlayıcı olan Borçlar Kanunu tanımından anlaşılan "iş görme" kriterinin futbolcular için geçerli olamayacağı düşünülmektedir. Çünkü kulüp ve futbolcu açısından futbol oyunun doğası gereği "iş görme" kriteri; düzenli takımda oynayıp oynamayacağı, sarı veya kırmızı kart görüp görmeyeceği, minimum ve maksimum gol veya gol sayısı performansı sergileyip sergilemeyeceği gibi spesifik unsurların futbol oyunu kapsamında tanımlanamayacağı sarihtir. İş Kanunu'nun³¹ 4. maddesinin birinci fıkrasının (g) bendinde sporcular hakkında İş Kanunu hükümlerinin uygulanmayacağı açıkça ifade edilmiştir. Futbolcular için özel nitelikte olan İş Kanunu uygulanamayacağı için genel kanun hükmünde olan ve Türkiye Futbol Federasyonu ile uluslararası kuruluşların belirttiği kaideler dışında Borçlar Kanununun uygulanması gerekmektedir. Borçlar Kanunun "iş görme" kriterinin ise futbol oyunun doğası gereği uygulanması oldukça zordur ve bu Kanun kapsamında da futbolcuların kazançlarını ücret olarak nitelendirilmesi görüşü çıkmaza girmektedir. Ayrıca futbolcuların kulüpler ile sözleşme imzalaması ve kulüpten ücret alması nedeni ile bir hizmet akdinin oluşması nedeni ile futbolcuların kulüp çalışanı olarak değerlendirilip kazançlarının ücret olarak nitelendirilmesi hatalıdır. Esasında sözleşme ve ücret akdi olan birçok hizmet sözleşmesi olup bu sözleşme gereğince elde edilen kazançlar ücret olarak nitelendirilmemektedir.

³⁰ 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu, 04.02.2011 tarih ve 27836 sayılı Resmi Gazete

³¹ 4857 sayılı İş Kanunu, 10.06.2003 tarih ve 25134 sayılı Resmi Gazete

SONUÇ

Profesyonel futbolcular gibi şahsi yetenek, mesleki bilgi ve ihtisasa dayanan ve işveren ile arasında hizmet akdi bulunan yeminli mali müşavir, avukat, menajer, konser veren müzik sanatçıları gibi birçok “serbest meslek erbabı” bulunmaktadır. Netice itibarı ile Türkiye’de futbolcuların elde etmiş oldukları gelirlerin ücret olarak değil de serbest meslek kazancı olarak vergilendirilmesi hem ülke vergi kaybı açısından olumsuz bir tablo oluşturmayacak³² hem de futbolcuların ve kulüplerin resmi işlemleri basite indirgenecek, futbolcuların futbol haricinde birçok neviden kazanmış olduğu gelirler faturalandırılma mekanizması sayesinde kayıt altına alınıp daha kolay ve zahmetsiz vergilendirilecektir. Bu şekilde futbolcuların mesleki faaliyeti ve bu mesleki faaliyet sonucu elde etmiş olduğu gelirler futbolun doğasına daha uygun bir yasal zeminde gelişim gösterecektir. Ayrıca kulüpler üzerinde baskı haline gelen şirketleşme olgusu, olması gereken daha doğru yöne doğru, yani futbolcular üzerine kanallı olacaktır.

Ayrıca profesyonel futbol kulüpleri ve profesyonel futbolcular, futbolun doğası gereği birçok ülke çapında ve birbirleri ile oldukça sık düzeyde transfer işlemleri gerçekleştirmektedirler. Futbolcular da bu sık değişimden kaynaklanan farklı ülke yasal düzenlemelerine maruz kalmakta olup vergi mevzuatının ülkeler arası uygulama farklılıkları sonucu sorunlar yaşamaktadırlar³³. Futbolcular üzerinde bu karmaşanın engellenmesi adına en azından ülkeler arası uyum birliğinin sağlanması için bağlı olunan kıta federasyonları (UEFA vb.) kapsamında tüm ülkeleri bağlayıcı ve eşit hukuki nitelikte ve düzeyde vergisel düzenlemeler yapılmalıdır. Oluşturulacak sistem; futbolcuların ya serbest meslek kazancı üzerin-

den ya da şirket olarak ticari kazanç üzerinden vergilendirilmesini sağlayacak hukuki düzenlemelerin yasal zemine oturtulması ve ücret uygulamasından vazgeçilmesi şeklinde olması gerektiği düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu, 04.02.2011 tarih ve 27836 sayılı Resmi Gazete.
- 4857 sayılı İş Kanunu, 10.06.2003 tarih ve 25134 sayılı Resmi Gazete.
- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 06.01.1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete.
- Alanyaspor Futbol Kulübü. Alanyaspor Kulübü Derneği Ayrıntılı Finansal Durum Tablolarından (2018-2019) konsolide edilmiştir. (<https://www.alanyaspor.org.tr/mali-tablolar>). Erişim Tarihi 30 Ocak 2021.
- ASEN, E. (2020). Dünya Geneline Kurumlar Vergisi Oranları. (<https://vergipedia.com/degerlendirme/dunya-geneline-ki-kurumsal-vergi-oranlari/#:~:text=Ortalama%20kurumlar%20vergisi%20oran%-C4%B1%20ise%20%26%2C53't%C3%BCr>). Erişim Tarihi 14 Aralık 2020.
- BAŞTÜRK, F. (2007). İş Hukukunda Profesyonel Futbolcu. İstanbul 2007. s.180.
- Bayer Münih Futbol Kulübü. Annual financial statement of FC Bayern München AG. (https://fcbayern.com/binaries/content/assets/downloads/homepage/jhv/en/2018_annual-financial-statement-of-fc-bayern-muenchen-ag.pdf?v=1543593926875). Erişim Tarihi: 22 Ocak 2021.
- Beşiktaş Futbol Kulübü. Beşiktaş Futbol Yatırımları Sanayi ve Ticaret A.Ş. Bağımsız Denetçi Raporu 2019. s 11. (<https://bjk>.

³² Serbest meslek kazançları Gelir Vergisi Kanununa tabi olup ücret gibi artan oranlı vergilendirmektedir.

³³ Vergi Kaçırma Suçları Kanunu. Yeşil Sahalarda Vergi Kaçırma (<https://www.cnnturk.com/spor/futbol/vergi-kacirmakla-suclanan-futbolcular>). Erişim Tarihi: 14 Aralık 2020.

- com.tr/sirketlerimiz/futbol_as/finansal_tablolar). Erişim Tarihi: 01 Nisan 2021.
- COLUCCI, M., HENDRICKX, F. (2014). "Regulating Employment Relationships In Professional Football, A Comparative Analysis". European Sports Law and Policy Bulletin ISSUE 1-2014, Page 3-6. Sports Law And Policy Centre. (http://www.sports-lawandpolicycentre.com/Bulletin_1_2014_TEASER.pdf). Erişim Tarihi: 12 Nisan 2021.
 - Fenerbahçe Futbol Kulübü. Fenerbahçe Futbol A.Ş. Bağımsız Denetçi Raporu 2019. (<https://www.kap.org.tr/tr/Bildirim/782210>). Erişim Tarihi 26 Ocak 2021.
 - FIFA. "Oyuncuların Statüsü ve Transferlerine İlişkin Yönetmelik" Ek 1.1. (<https://resources.fifa.com/image/upload/regulations-on-the-status-and-transfer-of-players-2018-2925437.pdf?cloudid=c83ynehmkp62h5vgwg9g>). Erişim Tarihi: 05 Şubat 2021.
 - Futbolcunun Vergileri- Ne Kadar Öderler, Maaşsız Meslekler Rejimi. (<https://www.l-expert-comptable.com/a/532233-les-impots-d-un-joueur-de-football-combien-payent-ils.html>). Erişim Tarihi: 14 Aralık 2020.
 - Galatasaray Futbol Kulübü. Galatasaray Sportif Sınai ve Ticari Yatırımlar A.Ş. Bağımsız Denetçi Raporu 2019. (http://sportif.galatasaray.org/35_bagimsiz-denetim-raporlari.aspx). Erişim Tarihi 25 Ocak 2021.
 - Gelir İdaresi Başkanlığı. Gelir Vergisi Oranları. (https://gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Yararli_Bilgiler/KV_Oranlari.html). Erişim Tarihi 14 Aralık 2020.
 - Juventus Futbol Kulübü. "Annual Financial Report" 2019. (<https://www.juventus.com/en/club/investor-relations/statements/reports#season-2018-19>). Erişim Tarihi 30 Nisan 2021.
 - LUNDBERG, J. Yüksek Gelirlerin Vergilendirilmesi. (<https://taxfoundation.org/taxing-high-income-2019/#:~:text=The%20full%20country%20ranking%20is,all%20countries%20is%2056%20percent>). Erişim Tarihi 14 Aralık 2020.
 - McCANN, O. Oyuncu Gücü, Futbolcu Gerçekten Çalışan mıdır?. (<http://www.taylors.co.uk/news/newsitem059.htm>). Erişim Tarihi: 14 Aralık 2020.
 - Melbourne Victory Futbol Kulübü. Independence Declaration to The Director of Melbourne Victory Football Club Limited Financial Report 2019. (https://resources.melbournefc.com.au/aflc-melb/document/2019/12/16/392d79e2-bd8d-46b4-8db1-57f764504f4d/MFC_Financial-Report_2019_Digital.pdf). Erişim Tarihi: 19 Ocak 2021.
 - Palmeras Futbol Kulübü. Demonstrações Financeiras Acompanhadas do Relatório dos Auditores Independentes 2019. (<https://www.palmeiras.com.br/pt-br/balanco-patrimonial/>). Erişim Tarihi: 18 Ocak 2021.
 - Real Madrid Futbol Kulübü, Annual Report. 2019/2020. (<https://www.realmadrid.com/StaticFiles/RealMadridOAS/pdf/InformeAnualRealMadrid2020.pdf>). Erişim Tarihi: 20 Ocak 2021.
 - Sporx. Süper Lig'de Kim Ne Kadar Kazanıyor?. (<https://www.sporx.com/futbol/ekstra/super-ligde-kim-ne-kadar-kazaniyor-SXGLQ28168SXQ>). Erişim Tarihi: 01 Mayıs 2021.
 - Sivasspor Futbol Kulübü. Alanyaspor Kulübü Derneği Ayrıntılı Finansal Durum Tablolarından (2018-2019) konsolide edilmiştir. (<https://www.sivasspor.org.tr/mali-tablo-lar/>). Erişim Tarihi: 30 Ocak 2021.
 - Türkiye Futbol Federasyonu. "Profesyonel Futbolcuların Statüsü ve Transfer Talimatı". Ağustos 2016.

- Trabzonspor Futbol Kulübü. Trabzonspor Sportif Yatırım ve Futbol İşletmeciliği Ticaret A.Ş. Bağımsız Denetçi Raporu 2019. (<https://www.kap.org.tr/tr/sirket-bilgileri/ozet/1400-trabzonspor-sportif-yatirim-ve-futbol-isletmeciligi-ticaret-a-s>). Erişim Tarihi: 27 Ocak 2021.
- Türkiye Futbol Federasyonu. “Futbol Disiplin Talimatı” md 51
- Muhasebe Finansman, Kulüpler ve Futbolcularda Vergisel Zorluklar (https://www.jornaldocomercio.com/_conteudo/cader-nos/jc_contabilidade/2018/07/637305-c-lub-es-e-jogadores-de-fute-bol-ainda-tem-dificuldades-tributarias.html). Erişim Tarihi: 14 Aralık 2020.
- Vergi Kaçırmakla Suçlanan Futbolcular. Yeşil Sahalarda Vergi Kaçırma. (<https://www.cnntrk.com/spor/futbol/vergi-kacirmak-la-suclanan-futbolcular>). Erişim Tarihi: 14 Aralık 2020.