

E-SPOR ve VERGİLENDİRİLMESİ

E-SPORTS AND ITS TAXATION



Sercan ÇİFTÇİ*

ÖZ

E-spor, internet üzerinden çevrimiçi (online) oynanan oyunların yaygınlaşması, mücadele ve rekabet duygularının oyunculara aşılması ile birlikte artık bir spor dalı olarak görülmektedir. Dijital dünyanın bu yeni spor branşı özellikle dünyada ve yeni yeni ülkemizde popülerliğini arttırmaktadır. Ekseriyetle genç yaştaki bireyler olmak üzere her yaşta insanın ilgi duyduğu bu yeni spor branşı pazar payını da büyütmektedir. Bu alanda ortaya çıkan profesyonel spor kulüpleri ve oyuncular, düzenlenen turnuvalar, milyonlarca kişinin canlı takip ettiği müsabakalar, kurulan federasyonlar sponsorların ve reklamcılarının da ilgisini çekmektedir. E-sporun gelişimi, e-spor kulüplerinin hukuki statüleri ve mükellefiyet durumları, stopaj yükümlülükleri, e-spor oyuncularının elde ettikleri gelirler çalışmanın konusunu oluşturmaktadır.

Anahtar Kelimeler: E-Spor, E-Sporcu, Çevrimiçi (Online) Oyunlar, E-Sporun Vergilendirilmesi

JEL Sınıflandırma Kodları: H20, H29, K34.

ABSTRACT

E-sports is now regarded as a type of sports as online games played over the Internet has become widespread, and sportsmen have had contest and competition motives while playing. This new sports event has risen its popularity particularly in the world, and very recently in our country. This new sports event, which has popularity among many people particularly among the young, has also increased its market share. The professional clubs and sportsmen in this area, tournaments, live events followed by millions of people, federations established attract sponsors' and advertisers' attention. This study deals with the development of e-sports, the legal and tax status of e-sports clubs, withholding tax responsibilities, and earnings derived by sportsmen.

Keywords: e-Sports, e-sportsman/e-sportswoman, online games, taxation of e-sports

JEL Classification Codes: H20, H29, K34

* Vergi Müfettiş Yardımcısı, Hazine ve Maliye Bakanlığı, sercan.ciftci@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0002-5627-6896
Çiftçi, S. (Mayıs 2019). E-Spor ve Vergilendirilmesi, *E-Makale*, (www.vergiraporu.com.tr).

GİRİŞ

İnternet ve teknoloji alanında yaşanan gelişmeler hayatın her alanında olduğu gibi sporun da içerisine gündün güne entegre olmaktadır. Bu etkileşim sonucunda “spor” kavramı sadece belirli branşların icra edildiği aktiviteler olmaktan çıkmış, daha geniş anlamıyla internetin ve teknolojinin de aktif olarak kullanıldığı sanal aktiviteleri de kapsar hale gelmiştir. Dolayısıyla günümüzde spor kavramı geniş anlamıyla yorumlanmakta ve bilgisayar üzerinden oynanan çeşitli oyunların icra edilmesi “E-spor” (elektronik spor) ve “E-sporcu” kavramlarını ortaya çıkarmaktadır. E-spor, eskimeye yüz tutan birçok spor branşının önüne geçeceği ve kendisine uluslararası birçok turnuvada da yer bulacağına benzemektedir.

Çalışmamızda e-sporun tanımlaması yapıldıktan sonra ülkemizde ve dünyadaki gelişimi istatistiki verilerle ortaya konulacak ve e-spor kulüpleri ile oyuncularının vergilendirilmesindeki önemli hususlara değinilecektir.

1- E-SPOR KAVRAMI

Elektronik Spor (E-spor) kavramı; sporun yeni formu olarak lanse edilen ve bilgisayar/konsol/mobil platformlar üzerinden, çevrimiçi veya çevrimdışı, bireysel ve/veya takım olarak oynanan rekabetçi çok oyunculu, dijital oyunların çeşitli modlarıyla oynanan bir alan olarak tanımlanabilmektedir.¹

Spor branşları arasında en bilindik olanları futbol ve basketbol denebilir. E-sporun daha iyi anlaşılması için bu spor dalları ile kıyaslama yapmak yerinde olacaktır. Nasıl ki bir futbol takımı, ulusal bir ligde mücadele eder, burada elde ettiği başarılarla uluslararası turnuvalara katılır ve başarı ödülleri elde ederse, e-spor için de aynı durum geçerli olacaktır. Bir futbol takımı maça

çıkmadan önce bireysel ve takım halinde antrenman yapıyor ise, e-spor oyuncuları da kulüplerinin “Gaming House” binalarında hem bilgisayar başında antrenman yapmakta hem de buralarda konaklamaktadırlar. Nasıl ki diğer spor dallarında takımlar hem kendi liglerinde hem de yurtdışındaki diğer liglerde yer alan iyi oyuncuları menajerler aracılığıyla transfer etmekte ise e-spor oyuncuları için de aynı durum geçerlidir. Bakıldığında ülkemizdeki takımların çoğunda yabancı uyruklu oyuncular oynamaktadır. Yine dikkat çeken bir başka benzerlik; bir spor müsabakası televizyondan ve stadyuma giderek canlı olarak takip edilebiliyor ise e-spor da hem televizyon ekranlarından hem de bizzat turnuvaların düzenlendiği alanlara gidilerek canlı olarak takip edilebilmektedir. Bahsettiğimiz bu özellikleri ve lisanslı kulüplerin bu alandaki yatırımları, turnuvalara katılımlar sonucu gittikçe yükselen parasal ödüllerin verilmesi, düzenlenen spor müsabakalarının milyonlarca seyirci tarafından izlenmesi, sponsorluk anlaşmalarının gittikçe artan meblağlarda yapıyor olması, bakıldığı zaman e-sporun diğer bilindik spor dallarından herhangi bir farkı olmadığını bize göstermektedir.

Evde bireysel olarak ya da internet kafelerde birkaç arkadaşın bir araya gelerek oynadığı bilgisayar oyunları, bu alanda yaşanan gelişme ve profesyonelleşme ile birlikte artık ülke sınırlarını aşmış ve dünyada e-spor alanında uluslararası turnuvalar düzenlenir hale gelmiştir. Bir oyunun e-spor olarak tanımlanabilmesi için profesyonel e-spor liglerinde oynanıyor olması gerekmektedir. Örneğin, halı sahada oynanan bir futbol müsabakası nasıl ki profesyonel süper lig mücadelesi sayılmıyor ise, profesyonel lig harici oynanan e-spor karşılaşmaları da e-spor olarak adlandırılmayacaktır.² Her oyun da e-spor oyunu

¹ T.C. Gençlik ve Spor Bakanlığı Eğitim, Kültür ve Araştırma Genel Müdürlüğü Gençlik Araştırmaları Haber Bülteni (2018), “E-Spor Raporu”, Sayı:5, Sayfa:5, (<http://yayinlar.gsb.gov.tr/EserDetay/220/e-spor-raporu>). Erişim Tarihi: 01 Mart 2019.

² Ekrem ÖNCÜ, “E-spor ve Ekonomik Boyutu”. (<https://www.finansgundem.com/yazarlar/espore-ve-ekonomik-boyutu-yazisi/1297026>). Erişim tarihi: 01 Mart 2019.

olarak adlandırılmaz. Bir oyunun e-spor oyunu sayılabilmesi için, oyuna para harcayarak diğer oyuncuların önüne geçilememesi, dolayısıyla adil olması gerekmektedir. En bilinen çevrimiçi (online) e-spor oyunları; League of Legends, CS:GO, DOTA 2, PUBG, HearthStone, FIFA, Overwatch, Fortnite Battle Royal olarak sıralanabilir.³

E-spor için Gençlik ve Spor Bakanlığı bünyesinde "Türkiye E-Spor Federasyonu" kurulmuştur. Federasyonun kurulması ile birlikte bu alanda lisanslı kulüp ve oyuncular oluşturarak profesyonel bir zeminde bu sporun icra edilmesi amaçlanmaktadır. Ayrıca, düzenlenen turnuvalara katılım ancak verilen bu lisanslar sayesinde sağlanabilmektedir. Her turnuvanın oyun kuralları oyun firmaları ve turnuva organizatörleri tarafından ortaklaşa bir şekilde belirlenmektedir.

Bizim ülkemiz de dahil olmak üzere 45'den fazla ülkede ulusal e-spor federasyonları kurulmuştur. Bazı ülkelerin ise çeşitli oyunlarda e-spor milli takımları mevcuttur. 2022 Asya Oyunlarında e-spor alanında madalya branşı düzenlenecektir. Ayrıca ABD e-spor ile ilgilenen oyuncuları resmi atlet olarak kabul etmektedir. Tüm bu gelişmelere bakıldığında e-sporun daha yeni yeni hayatımıza girmeye başladığını, özellikle son 10 yıllık süreçte gelişimini artırdığını ve ilerleyen süreçte daha da etkisini arttıracığını görmekteyiz.

2- İSTATİSTİKLERLE E-SPOR

E-spor dijital çağın adından en çok söz ettiren gelişmelerinden biri olmaya aday olarak karşımıza çıkmaktadır. Oyun geliştiricileri, oyunseverler, takımlar, bireysel oyuncular, taraftar grupları

olarak bakıldığında şüphesiz çok büyük ve gündene büyüyen bir sektör bizleri karşılamaktadır. E-sporun izlenme oranlarının geleneksel spor dalları ile yarışması hatta birçok ülkede onları geride bırakması takımların, reklamcılarının ve diğer paydaşların ilgisini çekmektedir.⁴ Ülkemizde de Türkiye E-Spor Federasyonunun kurulması ile birlikte Fenerbahçe, Galatasaray, Beşiktaş gibi büyük spor kulüpleri e-spor takımlarını kurarak bu spor dalını destekleyen adımlar attılar.⁵

Giderek büyüyen ve adından söz ettiren bu yeni spor dalı üzerinde araştırmalar ve çalıştaylar yapılmıştır. Sektörün şimdiden ne kadar büyüdüğü ve bünyesinde barındırdığı potansiyeli ortaya koyma bakımından T.C. Gençlik ve Spor Bakanlığının "E-Spor Raporu" araştırması bulunmaktadır. Yine aynı zamanda Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu (BTK), Milli Eğitim Bakanlığı, Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı ve Gençlik ve Spor Bakanlığının katkıları ve desteği ile Uluslararası Çocuk ve Bilgi Güvenliği Haftası Etkinlikleri kapsamında "Dijital Oyunlar ve E-Spor Çalıştayı" düzenlenmiştir. Çalıştaya, e-spor dünyası, oyun geliştiricileri temsilcileri, BTK uzmanları ve Gençlik Spor Bakanlığı yetkililerinden oluşan 16 kişilik bir ekip katılmıştır. Çalıştayda e-spor temsilcileri olarak, takım sahipleri, e-spor yöneticileri, e-spor oyuncularının yanı sıra, konunun hukuki bağlamında katkı sağlamak adına avukatlar ve ilgili kamu personeli de yer almıştır.⁶ Sektörü daha iyi analiz etme bakımından bu bölümde Gençlik ve Spor Bakanlığının hazırlamış olduğu raporun istatistiki verileri kullanılmıştır.⁷

³ Cem TOKER, "Dünyada E-Spor". (<https://dijitalsporlar.com/makaleler/dunyada-espor>). Erişim tarihi: 01 Mart 2019.

⁴ Oğuzhan ARMAĞAN, "Dijital Çağın Yükselen Yıldızı E-Spor". Vergi Raporu Dergisi. Sayı:227. 2018. s. 98.

⁵ Bora KOÇYİĞİT, "Yüzyılın Yükselen Sportu E-Spor". (<https://digitalage.com.tr/yzuyilin-yukselen-sporu-e-spor/>). Erişim tarihi: 01 Mart 2019.

⁶ Uluslararası Çocuk ve Bilgi Güvenliği Etkinlikleri Dijital Oyunlar Çalıştayı. (10 Ekim 2017, Ankara). "Dijital Dünyada E-Spor Çalıştayı Sonuç Raporu", (<http://www.guvenliweb.org.tr/dosya/LwFcY.pdf>). Erişim tarihi: 01 Mart 2019.

⁷ T.C. Gençlik ve Spor Bakanlığı Eğitim, Kültür ve Araştırma Genel Müdürlüğü Gençlik Araştırmaları Haber Bülteni (2018). "E-Spor Raporu". Sayı:5. Sayfa: 30-48. (<http://yayinlar.gsb.gov.tr/EserDetay/220/e-spor-raporu>). Erişim tarihi: 01 Mart 2019.

Dünyada e-spor alanında başı çeken iki ülke Amerika Birleşik Devletleri ve Çin'dir. 2018 sonu itibariyle küresel e-spor gelirlerinin ABD'de 345 milyon dolar, Çin'de ise 164 milyon dolar olacağı öngörülmüştür. Dünya genelinde bu sporu izleyen taraftar sayısının 2018 sonunda 165 milyon, 2019 sonunda ise 380 milyon kişiye ulaşması düşünülmektedir.

Dünyaca ünlü markaların, e-spor endüstrisine 2021 yılı sonuna kadar 1.4 milyar dolarlık yatırım yapması beklenilmektedir. Bu rakam toplam e-spor gelirlerinin %84'ünü oluşturacaktır. 2017 yılında dünya genelinde 586 büyük e-spor etkinliği yapılmıştır. Bu etkinliklerden elde edilen bi-

let gelirleri bir önceki yıla göre %100'ü aşan bir oranda artış göstermiştir. E-sporun bilinirliğinin her geçen gün artması ile birlikte kendisine uluslararası alanda daha fazla izleyici bulması kaçınılmazdır. Yapılan bu e-spor etkinliklerinde dağıtılan toplam ödül tutarı 112 milyon dolar düzeyine ulaşmıştır. Örnek vermek gerekirse, 2017'de The League Of Legends (LOL) Dünya Şampiyonası, 49,5 milyon saatle Twitch'de en çok izlenen etkinlik olmuştur. Aynı zamanda 5,5 milyon dolarlık bilet geliri elde edilmiştir. Aşağıda yer alan tablo T.C. Gençlik ve Spor Bakanlığının E-Spor Raporu'ndan alınmıştır.

	2017	Önceki Yıla (2016) Göre Artış Oranı	2018	Önceki Yıla (2017) Göre Artış Oranı
Oyun Yayıncı Ücretleri	115.8 Milyon \$	%17,9	116.3 Milyon \$	%0,4
Medya Hakları	95.2 Milyon \$	%81,5	160.7 Milyon \$	%68,8
Reklam	155.3 Milyon \$	%21,0	173.8 Milyon \$	%11,9
Sponsorluk	266.3 Milyon \$	%57,7	359.4 Milyon \$	%34,9
Ürün ve Bilet	63.7 Milyon \$	%42,4	95.5 Milyon \$	%49,9
Toplam Gelirler	696 Milyon \$	%41,3	906 Milyon \$	%30,1

3- E-SPORUN ve E-SPORCULARIN VERGİLENDİRİLMESİ

E-spor kulüpleri katıldıkları lig ve turnuvalarda elde ettikleri başarılar sayesinde gelir elde etmektedirler. Ayrıca gittikçe bu spor dalının bilinirliğinin artması ile beraber sponsorluk gelirlerinin de artacağı söylenebilir. E-sporcuların ise kulüplerinden maaş ve transfer ücretleri kapsamında elde ettikleri gelirler de bulunmaktadır. Bu kapsamda e-spor kulüplerinin 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu kapsamında mükellefiyet durumları, stopaj yükümlülükleri, e-spor oyuncularının transfer edilmesi ve menajerlik ödemelerinin kapsamı, e-spor oyuncularının kulüplerinden elde ettikleri gelirlerin niteliği ve vergilendirilmesi konularına çalışmanın devamında değinilecektir. Öncelikle bir e-spor kulübü kurulabilmesi için gereken şartlar ve kulüplerin hukuki statüsü

açıklanacaktır. Ülkemizde ve dünyada futbolun yarattığı büyüme ve parasal etki göz önünde bulundurulduğunda özellikle futbola yönelik hüküm ve açıklamaların mevzuatımızda daha detaylı ele alınması da kaçınılmaz olmuştur. Dolayısıyla vergilendirme ile alakalı açıklık bulunmayan hususlarda futbol ve profesyonel futbol faaliyeti ile uğraşan spor kulüplerimiz için yapılan açıklamalar e-spor kulüpleri için de yorumlanacaktır.

3.1- E-Spor Kulüplerinin Hukuki Statüsü

Spor kulüpleri mevcut yasalara göre iki ayrı şekilde kurulabilmektedirler. Bunlar, Dernekler Yasasına göre kurulan dernek statüsündeki kulüpler ve Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulan şirket şeklindeki spor kulüpleridir. Ancak burada dikkat edilmesi gereken husus, spor kulüplerinin öncelikle dernek şeklinde kurulmaları gerektiği, daha sonradan profesyonel

takımlarını şirketlere devredebilmeleri veya kiralayabilmeleridir.⁸ Dolayısıyla vergilendirme bakımından derneklere yönelik yapılacak açıklamalar spor kulüplerini de kapsamaktadır.

Spor kulübü kurabilmek için önce 5253 sayılı Dernekler Yasası ve 31.03.2005 tarihli ve 25772 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Dernekler Yönetmeliğine uygun olarak Spor Kulübü Derneği kurmak gerekmektedir. Dernekler, 5253 sayılı Dernekler Kanunu’nun 2. maddesinin “Tanımlar” başlığı altında; *“Kazanç paylaşma dışında, kanunlarla yasaklanmamış belirli ve ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere, en az yedi gerçek veya tüzel kişinin, bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirmek suretiyle oluşturdukları tüzel kişiliğe sahip kişi topluluklarını ifade eder”* şeklinde tanımlanmıştır. Bir araya gelen bu kişilerin dernekleri ile ilgili bir tüzük hazırlamaları gerekmekte ve mevzuatta yer alan asgari hususlara bu tüzükte yer vermeleri gerekmektedir. Dernekler, kuruluş bildirimlerini ve eklerini merkezlerinin bulunduğu mahallin en büyük mülki amirliğine vererek tüzel kişilik kazanırlar.

Gençlik ve spor kulüplerinin kuruluşu 5253 sayılı Dernekler Yasasının 14. maddesinde açıklanmıştır. Buna göre; *“Derneklerden başvurmaları halinde; spor faaliyetine yönelik olanlar spor kulübü, boş zamanları değerlendirme faaliyetine yönelik olanlar gençlik kulübü ve her iki faaliyeti birlikte amaçlayanlar gençlik ve spor kulübü adını alır. Bu kulüpler, Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünce tutulacak kütüğe kayıt ve tescil edilir. Kulüplerin organları, bu organların görev ve yetkileri, kulüplerin Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünce de denetlenmesi ve bunlara yapılacak yardımların şekil ve şartları, üst kuruluş oluşturmada uyulacak esas ve usuller, gençlik ve spor faaliyetlerini yürüteceklerin nitelikleri ve bunlara uygulanacak disiplin işlemleri, kulüplerin kayıt ve*

tesciline ilişkin esaslar İçişleri Bakanlığının uygun görüşü üzerine Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün bağlı olduğu Bakanlıkça yürürlüğe konulacak yönetmelikte düzenlenir.”

3.2- Spor Kulüplerinin Vergilendirilmesi ile Alakalı Vergi Kanunlarında Yer Alan Düzenlemeler

3.2.1- Kurumlar Vergisi Yönünden Değerlendirme

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun (KVK) 1. maddesinde sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarının kurum kazançlarının kurumlar vergisine tabi olduğu hüküm altına alınmıştır. Bu şekliyle bakıldığında derneklerin kurumlar vergisi mükellefi olmadıkları ortaya çıkmaktadır.

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin “2.4. Dernek veya Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler” başlıklı bölümünde KVK’nın 1. maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendi hükmüne göre, dernek veya vakıflar (tüzel kişiliği itibarıyla) kurumlar vergisinin konusu dışında olup bunlara ait iktisadi işletmelerin kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmakta olduğu açıklanmıştır.

İktisadi işletmenin belirlenmesinde Kanunun 2. maddesinin beşinci fıkrasında belirlenen koşullar dikkate alınacak olup işletmelerin belirgin özellikleri bağlılık, devamlılık ve faaliyetin ticari, sınai veya zirai bir mahiyet arz etmesidir. Diğer bir anlatımla iktisadi işletmenin unsurları, ticari faaliyetin de temel özelliklerinden olan, bir organizasyona bağlı olarak piyasa ekonomisi içerisinde bedel karşılığı mal alım-satımı, imalatı ya da hizmet ifaları gibi faaliyetlerdir. Kanun, bu gibi halleri tek tek saymak yerine, dernek ya da vakıf tarafından piyasa ekonomisi içerisinde icra edilen tüm iktisadi faaliyetleri kapsama almıştır.

⁸ Yrd. Doç. Dr. Neslihan Karataş DURMUŞ. “Spor Kulüplerinin Vergilendirilmesi”, TAAD, 2016, Yıl: 7, Sayı: 27, s. 248

Devamlılık unsuru, bir hesap dönemi içinde aynı veya ayrı faaliyet alanlarında ticari mahiyet arz eden işlemlerin birden fazla yapılmasını ifade etmektedir. Aynı hesap döneminde tek işlem nedeniyle ticari faaliyetin devamlılık unsurunun oluştuğunu kabul etmek mümkün olmamakla birlikte, faaliyetin organizasyon gerektirmesi veya amacının ticari olması durumunda devamlılık unsurunun varlığı kabul edilir. Ticari organizasyon, sermaye tahsisi, işyeri açılması, personel istihdamı, ticaret siciline kaydolmak gibi unsur ve şartlardan tümü veya bir kısmı yerine getirilmek suretiyle belirli şekilde kurulmuş olacaktır. Bu takdirde bu organizasyon içinde bir takvim yılında veya iki veya üç yılda tek bir işlem yapılmış olsa dahi ticari faaliyetin varlığı kabul edilecektir.

KVK'nın "Muafiyetler" madde kenar başlıklı 4. maddesinde kimlerin kurumlar vergisinden muaf olduğu düzenlenmiştir. Söz konusu maddenin "j" bendinde "*Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü ile özerk spor federasyonlarına tescil edilmiş spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadî işletmeleri ile sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler*" vergiden muaf tutulmuşlardır. 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 Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (j) bendi kapsamında kurumlar vergisinden muafırlar. Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü ile özerk spor federasyonlarına tescil edilmiş spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadi işletme-

lerinin muafiyet hükmünden yararlanabilmesi için iktisadi işletmenin;

- Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü ve/veya özerk spor federasyonlarına tescil edilmiş olan spor kulüplerine ait olması,
- Faaliyetlerinin sadece idman ve spor faaliyetlerinden ibaret olması gerekmektedir.

Transfer ve bonservis gelirleri, saha reklam gelirleri, maç bileti satışları, sporcuların formlarına aldıkları reklamlar, maç yayın hakkının satılması faaliyetleri de idman ve spor faaliyeti kapsamında değerlendirilecektir. Örneğin; Türkiye Futbol Federasyonuna tescil edilmiş bir spor kulübünün, idman ve spor faaliyetlerine bağlı olarak maç bileti satışları, sporcuların formlarına aldıkları reklamlar, maç yayın hakkının satılması gibi faaliyetleri muafiyet kapsamında değerlendirilecektir. Ancak, kulübün söz konusu idman ve spor faaliyetlerinin yanı sıra forma, ayakkabı ve diğer malzeme satışı, otopark, benzin istasyonu, restoran, otel, büfe ve plaj işletmeciliği yapması durumunda, idman ve spor faaliyetleri dışındaki faaliyetler ayrı bir iktisadi işletme olarak kurumlar vergisine tabi tutulacaktır. Vergi idaresinin çeşitli zamanlarda vermiş olduğu özelgelerde de söz konusu muafiyet şartları açıklanmıştır.^{9,10} Yine verilen bir başka özelgede idman ve spor faaliyetlerinden ne anlaşılması gerektiği yönünde açıklamalar yapılmış, kulüp dernek binasına bedel karşılığında reklam panosu asma faaliyetinin idman ve spor faaliyeti kapsamında değerlendirilemeyeceği ve dolayısıyla KVK'nın 4/j maddesinde yer alan muafiyet hükmünden yararlanılamayacağı açıklanmıştır.¹¹

Sonuç olarak; Türkiye E-Spor Federasyonunun (TESFED) e-spor kulübü kurmak için belirlenmiş olduğu kriterleri de incelediğimizde,¹² e-spor

⁹ T.C. Afyonkarahisar Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü'nün 26.05.2014 Tarih ve 63611781-125[2-2013/9]-15 Sayılı Özelgesi.

¹⁰ T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı Muğla Vergi Dairesi Başkanlığının 09.06.2012 Tarih ve 96620903-48.15.01/1-91 Sayılı Özelgesi.

¹¹ T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 12.09.2012 Tarih ve 38418978-2011-KVK-2-1-922 Sayılı Özelgesi.

¹² E-Spor Kulübü Kurulumu İçin TEFED'in Resmi Sitesinde Belirlenen Şartlar ve Örnek Dernek Tüzüğü (<http://tesfed.gov.tr/PublicFederasyon/Edit/images/FEDERASYON/105/Spor%20Kul%3BCb%3BC%20Nas%4%B1%20Kurulur.pdf>).

Erişim tarihi: 01 Mart 2019.

kulüplerinin kurulum şekli bakımından diğer spor branşlarında faaliyet gösteren spor kulüplerinden herhangi bir farkı olmadığını görmekteyiz. Dolayısıyla KVK açısından spor kulüplerinin vergilendirilmesi ile alakalı yapılan açıklamalar e-spor kulüpleri için de geçerli olacaktır. Dernek olarak kurulan e-spor kulüplerinin kurumlar vergisi mükellefi olmadıkları, ancak bunlar nezdinde bir iktisadi işletme olduğu durumlarda vergiye muhatap tutulacakları tabiidir. İktisadi işletme olduğu durumlarda, bu işletmenin satmış olduğu mal veya hizmet karşılığında aldığı bedelin sadece maliyetleri karşılıyor olması veya kar elde edilmemesi veyahut da karın kuruluş amacına tahsis edilmiş olması bu yapıların iktisadi işletme olma vasfını değiştirmeyecektir. Kurumlar vergisi açısından belirlenen muafiyet şartlarına uyulduğu takdirde elde edilen kurum kazancı kurumlar vergisinden muaf tutulabilecektir.

3.2.2- Kurumlar Vergisi Tevkifat Yükümlülüğü Açısından Değerlendirme

5520 sayılı KVK'nın 15 ve 30. maddeleri tam ve dar mükellefiyet esasında vergi kesintilerinin nasıl yapılacağını açıklamaktadır. "Vergi Kesintisi" madde kenar başlıklı 15. maddesinin birinci fıkrasına göre; kamu idare ve kuruluşları, iktisadî kamu kuruluşları, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, ziraî kazançlarını bilânço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler kurumlara avanslar da dâhil olmak üzere nakden veya hesaben yaptıkları maddenin devamında sayılan ödemeler üzerinden istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben % 15 oranında ke-

sinti yapmak zorundadırlar. Bu kapsamda e-spor kulüplerinin tevkifat yükümlülüklerinin olduğu tabiidir. İstihkak sahiplerine yapılan ödemeler üzerinden sorumlu sıfatıyla yapılan kesintiler muhtasar beyanname ile beyan edilecektir.

E-spor alanında faaliyet gösteren profesyonel kulüplere bakıldığında, çeşitli milletlerden oyuncuları gerektiğinde transfer ettikleri görülmektedir. Nasıl ki diğer spor branşlarında yurtdışındaki iyi oyuncular kulüplerin bütçeleri doğrultusunda transfer edilmekte ise, e-spor kulüpleri de gerektiğinde yabancı uyruklu kişileri kendi takımlarına transfer etmektedirler. Bonservis bedeli, bir sporcunun transfer edilmesi karşılığında ödenen bedeldir. Eğer bu sporcu halihazırda başka bir kulüpte oynamakta ise, satın alınan şey söz konusu sporcunun oynatılma hakkıdır. Dolayısıyla satışa konu olan şey aslında bir gayrimaddi hak¹³.

Yabancı ülke mukimi e-spor kulüplerinin Türkiye'de kanuni merkezi ya da iş merkezleri bulunmadığından bu tür spor kulüpleri dar mükellef kurum sayılmaktadırlar. 5520 sayılı KVK'nın 30. maddesinin 2. fıkrasında da "*ticarî veya ziraî kazanca dâhil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlikî karşılığında dar mükellef kurumlara nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı*" hükme bağlanmıştır. Söz konusu maddeye göre yapılacak vergi kesintisi %20 olarak belirlenmiştir. Ancak transfer ile alakalı yapılacak vergi kesintisinde dikkat edilmesi gereken husus, iki ülke arasında imzalanmış çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları varsa bu anlaşmalar kapsamında belirlenen oranlar üzerinden tevkifat yapılacağıdır.

¹³ Zübeyir BAKMAZ, "Futbol Kulüplerimizin Yabancı Spor Kulüplerinden Futbolcu Transferindeki Vergisel Sorumlulukları", Vergi Raporu Dergisi, Sayı: 185, 2015, s. 63

3.2.3- Katma Değer Vergisi Yönünden Değerlendirme

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun (KDVK) 1. maddesinde verginin konusunu teşkil eden işlemler sıralanmıştır. Buna göre, Türkiye’de yapılan aşağıdaki işlemler KDV’ye tabidir.;

- 1) Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler,
- 2) Her türlü mal ve hizmet ithalatı,
- 3) Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler.

3065 sayılı KDV Kanununun 1/3 maddesinde yer alan diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetleri neler olduğu, (a) ila (h) bentleri arasında sıralanmıştır. Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin I.A.1.3. bölümünde açıklandığı üzere, 3065 sayılı Kanunun 1/3 üncü maddesinde sayılan işlemler ((g) bendi hariç), ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılmasalar bile verginin konusuna girerler. Buna göre (g) bendinin KDV’nin konusuna girip girmediğinin tespitinde faaliyetin ticari nitelikte olup olmamasının önemi vardır. Kanunun 1/3-g bendine göre “Genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticarî, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri,” KDV’nin konusuna girmektedir. Bu maddelerde hükme bağlandığı üzere dernekler ile kamu idare ve müesseselerinin faaliyetleri doğrudan KDV’nin konusuna alınmamış, bu kuruluşlara ait veya tabi olan müesseselerin yukarıda belirtilen nitelikteki teslim ve

hizmetlerinin vergiye tabi olduğu belirlenmiştir. Bu belirleme gereği yukarıda belirtilen idman ve spor müesseselerine sahip dernekler ile kamu idare ve müesseseleri, bu statüleri ile verginin mükellefi olmayıp, yalnızca bu müesseselere ait veya tabi olan iktisadi işletmeleri nedeni ile mükelleftirler.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin I.B.12. bölümünde “Profesyonel Futbol Faaliyetleri” başlığı altında spor kulüplerine genel bir açıklama yapılmış, daha sonradan amatör-profesyonel spor dalı ayrımına gidilmiştir. Ancak şunu belirtmekte fayda var ki, tebliğin açıklamaları daha çok futbol kulüplerinin faaliyetlerine yöneliktir. Spor kulübü dernekleri, amatör ve profesyonel spor faaliyetleri yanında çeşitli alanlarda faaliyet gösteren müesseselere sahiptirler. Bir iktisadi işletme niteliğinde olan profesyonel futbol şubeleri ile sosyal tesis, lokal, otopark, spor okulları ve kursları, spor sahaları, sağlık merkezleri, plaj tesisleri ve benzeri iktisadi işletmelerin teslim ve hizmetleri, yapılan açıklamalar çerçevesinde KDV’nin konusuna girmektedir. Buna göre maç hasılatları, spor toto-loto ve iddaa isim hakkı gelirleri, spor malzemesi ve hediyelik eşya satışı, yayın hakkı gelirleri, reklam gelirleri KDV Kanununun 1/3-g maddesi kapsamında konuya girecektir. Burada “profesyonel” spor kulüpleri olarak vurgulanan faaliyetler amatör spor kulüpleri tarafından yapıldığı takdirde KDV’nin konusuna giremeyecektir. Konu hakkında verilen bir özelgede¹⁴ “... Gençlik ve Spor Kulübü, bilardo, güreş, hentbol, işitme engelliler, masa tenisi, satranç, taekwon-do, voleybol branşlarında faaliyetlerini sürdürmekte olup, profesyonel bir branşı bulunmamaktadır. Bu nedenle ... Gençlik ve Spor Kulübü profesyonel spor kulübü değildir. Bu nedenle, spor kulübü olarak faaliyet gösteren Derneğinizin, dernek ge-

¹⁴ T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 27.08.2012 Tarih ve B.07.1.GİB.4.06.18.02-32229-7761-862 Sayılı Özelgesi

lirlerini artırmak ve spor faaliyetlerini geliştirmek için Başbakanlık Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü bünyesindeki iddaa oyunlarından alacağı "isim hakkı" için **amatör spor kulübü** sayılması habesiyle 55 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'ne göre değerlendirildiğinde adına katma değer vergisi mükellefiyeti tesis ettirilmesine gerek bulunmamaktadır.

Diğer taraftan isim hakkı gelirleri 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1 inci maddesine göre katma değer vergisine tabi olup, Derneğin amatör spor kulübü olması nedeniyle bu gelirlerinden dolayı mükellefiyet tesis edilmeyeceğinden bahse konu vergilerin aynı Kanunun 9 uncu maddesinin sorumluluk uygulaması kapsamında Spor Toto Teşkilatı tarafından beyan edilmesi gerekmektedir." açıklamaları yapılmıştır.

Amatör – profesyonel spor dallarının tanımlanması bakımından 3289 sayılı Gençlik ve Spor Hizmetleri Kanununun¹⁵ 24. maddesinde "Profesyonel dallar, Gençlik ve Spor Bakanlığı tarafından tespit olunur. Profesyonel spor dallarının teşkili, ilgili federasyonları ile bağlantıları, idaresi tüzükle düzenlenir. Spor kulüpleri, profesyonel takımlarını, Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kuracakları veya kurulmuş olan şirketlere devredebilirler veya profesyonel futbol takımlarını kiraya verebilirler." açıklamaları yapılmıştır. Türkiye Futbol Federasyonunun çıkarmış olduğu "Profesyonel Futbolcuların Statüsü ve Transferlerinin Talimatı"¹⁶ isimli talimatta profesyonel futbolcu; "Bir kulüple yazılı sözleşme yapmış olan ve kendisine futbol faaliyetleri kapsamında yaptığı harcamalardan daha fazla miktarda ödeme yapılan futbolcudur." şeklinde tanımlanmıştır. Amatör futbolcu ise; "Madde 3'de profesyonel futbolcu olarak tanımlanan kişiler dışında kalan

tüm futbolculardır." şeklinde açıklanmıştır. Şu anda ülkemizde profesyonel spor dalı olarak belirlenen tek spor dalı futboldur. Bunun dışındaki diğer sporlar amatör olarak adlandırılmaktadır. Dolayısıyla e-spor dalı da amatör spor olarak tanımlanmaktadır. Vergi idaresinin vermiş olduğu özelgeyi de dikkate aldığımızda KDV Genel Uygulama Tebliğinde yer alan profesyonel futbol kulüpleri açısından yapılan açıklamaların amatör spor dalları ve dolayısıyla e-spor için de geçerli olmayacağı yorumu yapılabilecektir.

3.2.4- Katma Değer Vergisi Tevkifat Yükümlülüğü Açısından Değerlendirme

3065 sayılı Kanunun 9. maddesinde "Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir. Şu kadar ki Türkiye'de ikametgâhı, işyeri kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından katma değer vergisi mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin katma değer vergisi, bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödenir. Maliye Bakanlığı elektronik ortamda sunulan hizmetlerin kapsamı ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir." demek suretiyle ödemeyi yapanlarca KDV tevkifatı yapılması zorunlu kılınmıştır. KDV Genel Uygulama Tebliğinin C.2.1.2.1. bölümünde açıklandığı üzere, KDV'nin sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi için hizmetten Türkiye'de faydalanan muhatabın KDV mükellefi olması şart değildir. KDV mükellefiyeti bulunmayanlar da söz konusu hizmetler nedeniyle KDV tevkifatı yap-

¹⁵ 02.07.2018 Tarih ve 703 Sayılı KHK İle Değişmeden Önceki İsmi "Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun"dur

¹⁶ Türkiye Futbol Federasyonu (TFF) Tarafından Ağustos 2016 Tarihinde Yayımlanmıştır. (<http://tff.org/Resources/TFF/Documents/TALIMATLAR/Profesyonel-Futbolcularin-Statusu-ve-Transferleri-Talimatı.pdf>). Erişim tarihi: 01 Mart 2019.

rak 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan etmek ve ödemek zorundadır.

E-sporun giderek gelişmesi ve bu alanda faaliyet gösteren e-spor kulüplerinin bütçelerinin de giderek artması ile beraber yurtdışından oyuncu transferlerinin yapılacağı ve bu kapsamda menajerlik hizmetlerinin alınacağı da tabiidir. 3065 sayılı KDV Kanununun 6. maddesinde işlemin Türkiye’de yapılmış sayılması için hizmetin Türkiye’de yapılması veya hizmetten Türkiye’de faydalanılması şart koşulmuştur. Transfer ve menajerlik hizmeti alımları Türkiye’de yararlanan bir hizmet sayıldığı için söz konusu işlemler KDV’ye tabi olacaktır. Bu durumda KDV’nin mükellefi yurt dışındaki spor kulübü veya menajerlik hizmeti veren kişi olmasına rağmen, bunların Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmadığı için, Türkiye’de ilgili hizmetlerden yararlanan e-spor kulübü sorumlu sıfatıyla %18 oranında KDV tevkifatı yapmak zorundadır.

3.2.5- E-Sporcuların Elde Ettikleri Gelirlerin Gelir Vergisi Kanunu Yönünden Değerlendirilmesi

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun (GVK) 61. maddesinde ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler olarak tanımlanmıştır. 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. Kanunun uygulamasında hangi ödemelerin ücret sayılacağı da maddenin devamında açıklanmıştır. Buna göre “... 2. Evvelce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatler;... 6. Sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan

ödemeler ve sağlanan menfaatler....” de ücret sayılacaktır.

Makalede detaylı anlatıldığı üzere e-sporcu olabilmek için Gençlik ve Spor Bakanlığında lisans alınması gerekmektedir. Lisanslı profesyonel e-spor oyuncuları kulüplerinden çalışmalarının karşılığı olarak maaş almaktadırlar. Bu doğrultuda e-spor oyuncularının elde ettikleri gelirler GVK kapsamında ücret olarak değerlendirilecektir. GVK’nın 94. maddesi vergi tevkifatı müessesesini düzenlemiştir. Tevkifat yapmak zorunda olan kişi, kurum ve kuruluşlar 94. maddenin ilk fıkrasında sıralanmıştır. Bu kapsamda spor kulüpleri ve iktisadi işletmeleri madde kapsamında gerçekleştirdikleri ödemeleri (avans olarak ödenenler dâhil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar. GVK 94/1-1. maddede “1- Hizmet erbabına ödenen ücretler,...” tevkifat yükümlülüğü kapsamına sokulmuştur. Burada ücret kapsamına yukarıda değinildiği üzere, transfer ücreti, maaş, prim vb. ödemeler girmektedir. Ücreti ödeyenin hukuki statüsü vergilendirmeyi etkilemeyecektir. 94. maddenin ilk fıkrasında tevkifat yükümlülüğü olan kişi ve kurumlar her halukarda 94. maddeye göre ücret ödemeleri üzerinden tevkifat yapacaklardır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa 5766 sayılı Kanunun 8. maddesi ile 01.07.2008 tarihinden geçerli olmak üzere Geçici 72. madde eklenmiştir. Buna göre;

“31/12/2019 tarihine kadar sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemelerden aşağıdaki oranlarda gelir vergisi tevkifatı yapılır.

a) *Lig usulüne tabi spor dallarında;*

- 1) *En üst ligdekiler için % 15,*
- 2) *En üst altı ligdekiler için % 10,*
- 3) *Diğer liglerdeki için % 5,*

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

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

Madde hükmünden açıkça anlaşılacağı üzere, sporculara yapılan ücret ödemelerinin vergilendirilmesinde 94. maddeye göre tevkifat yapılmayacak, dolayısıyla sadece Geçici 72. Madde hükümleri geçerli olacaktır. Bu kapsamda GVK'nın Geçici 72/1-b maddesi kapsamında e-spor oyuncularına kulüpleri tarafından yapılacak ücret ödemeleri üzerinden %5 gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Son olarak, GVK'nın “Teşvik İkramiye ve Mükâfatlarda İstisna”yı düzenleyen 29. maddesinin 3. bendine göre, spor yarışmalarına katılan amatör sporculara ödenen ödül ve ikramiyeler; 4. bendi uyarınca da, spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretler gelir vergisinden istisna edilmiştir. Detaylı olarak açıklandığı üzere, e-spor oyuncusu olabilmek için mevzuatta yer alan şartların sağlanması ve lisans alınması gerekmektedir. Dolayısıyla lisanslı e-spor oyuncuları profesyonel sporcu olarak adlandırılacaklardır. GVK'nın 29. maddesindeki istisna ise amatör sporculara yönelik düzenlenmiştir. Bu kapsamda profesyonel olarak bu sporla ilgilenen kişilerin aldıkları ücretler 29. maddede yazılı istisnadan yararlanamayacaktır.¹⁷

SONUÇ

Ülkemizde sporun ve sporcuların vergilendirilmesi, spor kulüplerinin vergilendirme ile alakalı yükümlülükleri pek fazla bilinmemektedir. Bu bilinmezliğin ortasında e-spor gibi daha yeni yeni adını duyar olduğumuz bu spor branşının vergilendirilmesi de karışık bir hal alabilmektedir. Dernek şeklinde kurulan spor kulüplerinin

kurumlar vergisi mükellefiyetleri olmamasına rağmen, dernek bünyesinde oluşan iktisadi işletmelerin kurumlar vergisi mükellefi oldukları açıktır. Ancak bu iktisadi işletme idman ve spor faaliyetlerinde bulunuyor ve tebliğdeki kapsam içinde kalıyorsa kurumlar vergisinin 4. maddesi kapsamında vergiden muaf tutulabileceklerdir. Muafiyet şartları sağlansa dahi, kurumlar vergisi ve katma değer vergisi açısından tevkifat yükümlülükleri olduğu tabiidir. Aynı zamanda kurumlar vergisinden muaf olan bir spor kulübünün KDV Kanunu bakımından mükellef sayılabilmesi de mümkündür.

E-sporla ilgilenen profesyonel sporcuların takımlarından elde ettiği ücret gelirleri ise GVK kapsamında vergilendirilecek, söz konusu Kanunun Geçici 72. maddesi kapsamında tevkifat yapılacaktır. Yine aynı maddeye göre Kanunun 94. maddesi uyarınca bir tevkifat söz konusu olmayacaktır.

E-spor federasyonunun kurulması, bu sporun bilinirliğinin artırılması için yapılan araştırmalar, düzenlenen çalıştaylar ve raporlar şüphesiz ki sporun gelişimi açısından olumlu etki sağlayacaktır. Vergi idaresinin de bu aşamada; bu sporla ilgilenen özellikle genç kesimin kafasında oluşabilecek bir takım endişe ve soru işaretlerini giderme adına vergilendirme ile alakalı önemli hususları açıklayan düzenlemeler yapması yerinde olacaktır. Yine bu branşda yer alan kulüplerin elde ettiği sponsorluk, reklam, ulusal/uluslararası turnuva gelirleri bakımından araştırma yapılması, kayıtdışılığın önüne geçme bakımından önemlidir.

KAYNAKÇA

- ARMAĞAN, O. (2018). “Dijital Çağın Yükselen Yıldızı E-Spor”. Vergi Raporu Dergisi. Sayı:227. s. 98.

¹⁷ Ersan ÖZ, Fatih AKÇAY, “Futbolcular Özelinde Sporcuların Vergilendirilmesi”. Vergi Sorunları Dergisi. Sayı:300. s. 35-54.

- BAKMAZ, Z. (2015). "Futbol Kulüplerimizin Yabancı Spor Kulüplerinden Futbolcu Transferindeki Vergisel Sorumlulukları". Vergi Raporu Dergisi. Sayı: 185. s. 63.
- DURMUŞ, N. K. (2016). "Spor Kulüplerinin Vergilendirilmesi". TAAD. Yıl: 7. Sayı: 27. s. 248.
- KOÇYİĞİT, B. "Yüzyılın Yükselen Sportif E-Spor". (<https://digitalage.com.tr/yuzyilin-yukselen-sporu-e-spor/>). Erişim tarihi: 01 Mart 2019.
- ÖNCÜ, E. "E-spor ve Ekonomik Boyutu". (<https://www.finansgundem.com/yazarlar/espore-ve-ekonomik-boyutu-yazisi/1297026>). Erişim tarihi: 01 Mart 2019.
- ÖZ, E. , AKÇAY, F. "Futbolcular Özelinde Sporcuların Vergilendirilmesi". Vergi Sorunları Dergisi. Sayı:300. s. 35-54.
- TOKER, C. "Dünyada E-Spor". (<https://dijitalsporlar.com/makaleler/dunyada-espore>). Erişim tarihi: 01 Mart 2019.
- T.C. Afyonkarahisar Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü'nün 26.05.2014 Tarih ve 63611781-125[2-2013/9]-15 Sayılı Özelgesi
- T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı Muğla Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 09.06.2012 Tarih ve 96620903-48.15.01/1-91 Sayılı Özelgesi
- T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 12.09.2012 Tarih ve 38418978-2011-KVK-2-1-922 Sayılı Özelgesi
- T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 27.08.2012 Tarih ve B.07.1.GİB.4.06.18.02-32229-7761-862 Sayılı Özelgesi
- T.C. Gençlik ve Spor Bakanlığı Eğitim, Kültür ve Araştırma Genel Müdürlüğü Gençlik Araştırmaları Haber Bülteni (2018). "E-Spor Raporu". Sayı:5. (<http://yayinlar.gsb.gov.tr/EserDetay/220/e-spor-raporu>). Erişim tarihi: 01 Mart 2019.
- TESFED'in Resmi Sitesinde Belirlenen Şartlar ve Örnek Dernek Tüzüğü (<http://tesfed.gov.tr/PublicFederasyon/Edit/images/FEDERASYON/105/Spor%20Kul%C3%BCb%C3%BC%20Nas%C4%B1l%20Kurulur.pdf>). Erişim tarihi: 01 Mart 2019.
- Türkiye Futbol Federasyonu (TFF) Profesyonel Futbolcuların Statüsü ve Transferleri Talimatı (<http://tff.org/Resources/TFF/Documents/TALIMATLAR/Profesyonel-Futbolcularin-Statusu-ve-Transferleri-Talimati.pdf>). Erişim tarihi: 01 Mart 2019.
- Uluslararası Çocuk ve Bilgi Güvenliği Etkinlikleri Dijital Oyunlar Çalıştayları, (10 Ekim 2017, Ankara). "Dijital Dünyada E-Spor Çalıştayı Sonuç Raporu". (<http://www.guvenliweb.org.tr/dosya/LwFcY.pdf>). Erişim tarihi: 01 Mart 2019.