

E-SPOR FAALİYETLERİNİN GENEL ÇERÇEVESİ ve VERGİLENDİRİLMESİ

GENERAL CONCEPT OF E-SPORT FACILITIES AND TAXATION



Habip DEMİRHAN*

ÖZ

Günümüz dünyasında teknolojik ilerlemeye paralel olarak birçok faaliyet dijital ortamlarda gerçekleşmeye başlamıştır. Teknolojiden faydalanma birçok avantajı getirdiği gibi özellikle kamu sektörü açısından ortaya çıkan yeni hizmet sunum yöntemleri ve faaliyetlere yönelik adaptasyon süreçleri sancılı olabilmektedir. Son yıllarda ortaya çıkan dijital paraların, internet fenomenlerinin elde ettiği kazançların vergilendirilmesi sorunu ülkelerin vergi sistemleri için önem arz etmektedir. Bu faaliyetlerden biri de e-spor faaliyetleridir. Çalışmada e-spor faaliyetlerinin genel çerçevesi ve hangi faaliyet türlerinden vergilerin elde edilebileceğine yönelik teorik açıklama yapıldıktan sonra dünya üzerindeki uygulamalarla bu faaliyetlerin nasıl vergilendirildiğine yönelik örnekler verilmektedir. Ülke örnekleri çerçevesinde Türkiye’de e-spor faaliyetlerinden

ABSTRACT

In parallel with the technological progress in today’s world, many activities take place in digital environments. Although technological progress brings many advantages, new service delivery methods and adaptation processes for activities that are emerging in terms of public sector can be tough. Recently, the problem of taxing the gains of digital money and the Internet phenomena is important for countries’ tax systems. One of these activities is e-sports. The study aims to the general framework of e-sport activities and the theoretical explanation of taxation of activity types. For this reason, the study examines the best practices around the world. In conclusion, the paper offers recommendations for e-sport activities in Turkey in accordance with best practices around the world.

Keywords: Taxation, e-sport, e-government.

JEL Classification Codes: H2, H29, L83.

* Dr. Öğr. Üyesi, Hakkari Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dekan Yrd., habipdemirhan@hakkari.edu.tr, ORC-ID: 0000-0001-8621-0778.

Demirhan, H. . (Mayıs 2019). E-Spor Faaliyetlerinin Genel Çerçevesi ve Vergilendirilmesi, *Vergi Raporu*, 236, (108-122).

M.G.T.: 30.03.2019 / M.K.T.: 24.04.2019

elde edilen gelirin vergilendirilmesine yönelik öneriler sunulmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Vergileme, e-spor, e-devlet.

JEL Sınıflandırma Kodları: H2, H29, L83.

GİRİŞ

Bilgi ve iletişim teknolojilerinin gelişmesiyle birlikte birçok alanda yenilikler gözlemlenmeye başlandı. Söz konusu gelişmeler vergilendirilecek olan faaliyetlerin çeşitlenmesini beraberinde getirmiştir. Son yıllarda e-ticaretin gelişmesi, kripto paraların kullanılmaya başlaması bunun tipik örnekleridir. Devletler ve özelde vergi otoriteleri bu durumla başa çıkabilmek ve yenilikleri takip edebilmek için ciddi çaba sarf etmekte ve söz konusu bu durum uluslararası ticareti belirleyen anlaşmalara bile konu olmaktadır. Söz konusu alanlardan biri de e-spor faaliyetleridir. Teknolojik ilerlemenin etkilediği faaliyetlerden biri de spordur. Nitekim futbolda ciddi derecede teknolojiden faydalandığı görülmektedir. Gol çizgisi teknolojisi, video hakem sistemi (VAR) bunlardan bazılarıdır. Söz konusu ilerleme ile spor alanına yeni uygulamaların geldiği görülmektedir. Bu uygulamalara ek olarak teknolojik ilerlemenin yeni spor dallarının gelişmesine de katkı yaptığı aşikârdır. Bu dallardan biri de elektronik spor (espor¹)'dur.

Espor son yılların popüler faaliyetleri arasında yer edinmeye başladı. Bu alanda ulusal ve uluslararası bir dizi turnuvalar düzenlenmektedir. Düzenlenen resmi ve özel turnuvaların sayısı gün geçtikçe artmakta ve bu turnuvalar milyon dolarlara varan hasılatlara dönüşmektedir. Ni-

tekim tanınmış birçok uluslararası spor kulübü espor faaliyetleri alanında da kendi takımlarını kurmaya başlamıştır. Söz konusu faaliyetlere ciddi derecede sponsor gelirleri sağlanmaktadır. Bu alanda da diğer spor dallarında olduğu gibi takımlar, ligler, taraftar kitlesi formalar ve yıldız oyuncular bulunmakta² ve söz konusu oyuncular hareket etmemektedir.³ Söz konusu gelişmelerle birlikte, çeşitli ülkeler espor ile uğraşanları sporcu olarak kabul etmeye başlamış ve bunlara sporcu lisansı vermeye başlamıştır. Ülkemizde de 2014 yılında espor lisansı verilmeye başlanmıştır. Nitekim 2018 yılında da Gençlik ve Spor Bakanlığı'nın oluru ile Türkiye Espor Federasyonu kurularak kurumsal yapıya kavuşturulmuştur.

Söz konusu alanda faaliyet gösteren oyuncular, takımlar, takım sahipleri ciddi derecede gelir sağlamaya başlamıştır. Birçok ülke vergi sistemlerini bu alana entegre edecek şekilde revize etmeye başlamış ve faaliyetleri vergilendirmenin yollarını aramaya başlamıştır. Türkiye'de 2018 yılı itibarıyla federasyon bazında kurumsal kimliğe kavuşan esporun vergilendirilmesine yönelik düzenlemeler mevcut değildir.

Çalışmada e-spor faaliyetinin gelişimine ve söz konusu faaliyetlerin vergileme açısından taşıdığı öneme değinilerek Türkiye'de e-spor faaliyetlerinin vergilendirilebilmesine yönelik öneriler tartışılacaktır.

¹ Literatürde e-spor, eSpor vb. birçok kısaltması mevcut olmakla beraber Assocaited Press Stylebook tarafından son olarak espor olarak yazılışının doğru olduğu kanaatine varılmış ve bu kısaltma kabul görmeye başlamıştır. Bu sebeple çalışmada espor olarak kullanımına yer verilmiştir.

² Memduh KOCADAĞ, "Elektronik Spor Kariyeri ve Eğitim, Doğu Anadolu Sosyal Bilimler Dergisi". Cilt:1. Sayı:2. 2017. s. 50.

³ Seth E. JENNY ve diğerleri, Virtual(ly) Athletes: Where eSports Fit Within the Definition of "Sport", Quest. 69:1. s.1-18. 2017.

1- E-SPOR KAVRAMI

Espor için net bir tanım olmamakla beraber çevrimiçi oyunlar üzerine kurulu bir spor dalı olduğu söylenebilir.⁴ Esporu anlamak, endüstrinin görece yeni olması ve aynı zamanda kültür, teknoloji, spor ve iş dünyasını birbirine yakınlaştırması dolayısıyla karmaşıktır. Literatürde genel kabul görmüş bir espor tanımı bulunmamaktadır.⁵ Hokey, beyzbol ve futbol gibi geleneksel sporların aksine, eSpor çoklu platformların bir etkileşimidir. Aynı zamanda oyunla da eş anlamlı olan e-spor, bilişim, oyun, medya ve hepsinin bir araya getirilmiş hali olan bir spor etkinliğidir.⁶ Bir başka tanıma göre e-spor bilgi ve iletişim teknolojilerinden faydalanarak insanların zihinsel ve fiziksel kabiliyetlerini geliştirdikleri bir tür spor faaliyetidir.⁷ Espor “*sporun birincil yönlerinin elektronik sistemler tarafından kolaylaştırıldığı, oyuncuların ve takımların girdilerinin yanı sıra insan-bilgisayar ara yüzleri tarafından espor sisteminin çıktısına aracılık eden bir spor biçimi*” olarak da tanımlanmaktadır.⁸ Diğer bir tanıma göre de espor organize bir şekilde rekabete dayalı bilgisayar oyunu oynamak; bir ödüle ulaşmak için üçüncü kişiler tarafından düzenlenen bir faaliyet veya lig usulü çerçevesinde birbirlerinden farklı oyuncu ve takımların karşılaşmasıdır.⁹ Espor da geleneksel sportlardaki gibi yıldız oyunculara, hayran kitlelerine, formalara

ve dramatik geri dönüşleri olan bir spor türü olarak düşünülebilir.

Son yıllarda popüler olan ve üzerinden ciddi kazançlar sağlanan espor faaliyetleri;¹⁰

- DOTA 2
- Counter Strike: Global Offensive
- League of Legends
- Starcraft IIv
- Fortnite

Bunlardan DOTA 2 ve League of Legends çok oyunculu çevrimiçi savaş alanı video oyun türü iken, Counter Strike: GB birinci şahıs nişancı, Starcraft ise gerçek zamanlı strateji türünde video oyunlarıdır. Bunların dışında diğer popüler bir tür de spor oyunları olan FIFA, NBA2K vb. oyunlardır.

Görüldüğü üzere esporun birden fazla türü bulunmaktadır. Bu türlerin fazlalığı kesin bir tanım yapmayı zorlaştırmaktadır. Espor ekip çalışması, strateji, antrenman, saldırganlık ve planlı taktik manevraların tam anlamıyla yerine getirildiği üst düzey spor yarışmalarına atıfta bulunmaktadır.¹¹

Bütün bu tanımlardan hareketle esporun çevrimiçi ya da çevrimdışı bir şekilde bireysel ya da takım şeklinde hareket ederek fiziksel ve zihinsel becerilerin de desteğiyle elektronik ortamda rekabete dayalı ve genel olarak da bir ödüle ulaşmak için amatör ya da profesyonel oyuncu-

⁴ KOCADAĞ, 2017., s. 50.

⁵ Süleyman YÜKÇÜ ve Emre KAPLANOĞLU, e-SPOR ENDÜSTRİSİ, Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi, 17. ÜİK Özel Sayısı, 2018. s.534

⁶ Dal Yong JIN. ESports and television business in the digital economy. In D. Jin (ed.) Korea's online gaming empire (pp. 59–79). 2010. Cambridge, MA: MIT Press.

⁷ Michael G. WAGNER, On the Scientific Relevance of eSports, in International Conference on Internet Computing, 2006, s. 440.

⁸ Juho HAMARI ve Max SJÖBLOM, What is eSports and why do people watch it?. Internet research, 2017, Vol:27 Issue: 2, s. 212.

⁹ Newzoo, Global Esports Market Report-Fact Sheet, 2018, (https://newzoo.com/wp-content/uploads/2017/0.6/Flagship_reports_Esports_factsheet.pdf). Erişim tarihi: 02 Şubat 2019.

¹⁰ Sebastiaan van OVERBEEK ve Dick MOLENAAR, Esports and Taxation, in Global Sport Law and Taxation Report (pp.11-17), s. 11, December, 2018.

¹¹ Brett HUTCHINS, Computer gaming, media and e-Sport. In: TASA 2006 Conference Proceedings. 2006, s. 1.

lar tarafından oynanan bir spor türü olduğu ifade edilebilir.

1.1- E-Sporun Gelişimi

Teknolojinin baş döndürücü şekilde hızla değişimi ve dönüşümü hemen hemen her alanda olduğu üzere spor alanında da dönüşüme neden olmuştur. Son yıllarda geleneksel spor faaliyetlerini yürütenlerin bile espor ile ilgilendiği ve yakından takip ettikleri görülmektedir. Ülkemizde de üç büyük kulüp olan Beşiktaş ve Fenerbahçe'den sonra Galatasaray da espor takımını kurdu ve ikinci sezonun şampiyonu oldu.¹² Teknolojik cihazların fiyatlarının düşmesi ile birlikte, daha önce var olan atari salonları evlere, televizyon ekranlarına ve hatta cep telefonlarına taşınmıştır.¹³

Elektronik ortamda oynanan oyunların tarihi daha eskilere dayanmakla beraber bilinen ilk rekabete dayalı video oyun turnuvası 1972 yılında Stanford Üniversitesi Yapay Zekâ Laboratuvarında düzenlenen "Spacewar" adlı oyundur.¹⁴ 1980'li yıllara gelindiğinde atari salonları ile birlikte dijital oyunlar başlamış oldu. Atari salonları ile birlikte dijital anlamda bireysel ve rekabete dayalı oyun kültürü geliştirildi. Nitekim atari salonlarında tek kişilik oyunların yanı sıra çift kişi ile karşılıklı oynanan oyun türleri de mevcuttu. Bu oyun salonlarında oynanan oyunlar genel olarak bilgisayarlı bir makineye karşı seviye atlamaya ve bir önceki skoru geçmeye dayalı basit

bir puan takip mekanizmasına dayanmaktaydı.¹⁵ Söz konusu oyunlar daha sonra bilgisayar ortamına taşınmıştır. 1980'li yıllarda Amerika Birleşik Devletleri (ABD)'inde kurulan Ulusal Video Oyun Ekibi Amerika, Avrupa ve Asya olmak üzere dünya genelinde turlara çıkmaya başlaması espor tarihi açısından önemli bir yere sahiptir.¹⁶ Sonraki süreçte Arpanet, NSFNET gibi yerel ağlar ile bilgisayarlar birbirine bağlanmaya başlandı ve aynı bilgisayar ortamında çoklu şekilde oyun oynamaya başlanmıştır.¹⁷ 1990'lı yıllarda dünya çapında tek bir ağ ile bağlanan bilgisayarların ortamında oynanan oyunlarla tanışıldı. Bu gelişme sadece oyun türlerinin gelişimini beraberinde getirmekle kalmadı aynı zamanda mekânsal anlamda da değişim ve dönüşüme ön ayak oldu. Nitekim 1970'li yıllardan başlayarak o döneme kadar popüler hale gelen atari salonlarının yerini internet kafeler almaya başladı. Bu gelişme ile birlikte oyunlar artık yerel değil dünyanın herhangi bir yerindeki bireylerle oynanır hale geldi. 1980'li yıllarda dünya genelinde siyasal, sosyal ve ekonomik anlamda gelişmeye başlayan küreselleşme hareketleri oyun alanında da bu dönüşümü sağlamış ve artık internetin küresel hale gelmesi ile birlikte rekabete dayalı oyun kültürü giderek hız kazanmaya başladı. Bilgi ve iletişim teknolojilerindeki hızlı değişim ve dönüşüm ile birlikte 2000'li yıllardan itibaren internet üzerinden birden çoklu halde oynanabilen çevrimiçi

¹² (<https://www.galatasaray.org/haber/amator-subeler/esports/zula-super-lig-2-sezon-sampiyonu-galatasaray-espor/43125>). Erişim tarihi: 12 Ocak 2019.

¹³ Rüstem MUSTAFAOĞLU, e-Spor, Spor ve Fiziksel Aktivite, Ulusal Spor Bilimleri Dergisi, Cilt:2, Sayı:2, 2018. s. 85.

¹⁴ Chris BAKER, Stewart Brand Recalls First Spacewar Video Game Tournament. 2016.

¹⁵ Tyler Louis SNAVELY. History and Analysis of eSport Systems. PhD Thesis. Texas Üniversitesi. Amerika Birleşik Devletleri, 2014.

¹⁶ Mark Wolf. Encyclopedia of video games: the culture, technology, and art of gaming. ABC-CLIO, 2012. Greenwood. İngiltere.

¹⁷ Brain MAGERKO ve diğerleri, AI Characters and Directors for Interactive Computer Games. The Journal of Advancement of Artificial Intelligence. Vol. 2. Issue. 2. 2000. s. 877-883.

oyun türleri başlamıştır.¹⁸ Söz konusu oyunlara olan ilgi giderek artmış ve küresel çapta ciddi derecede oyuncu sayısına ulaşıldığından rekabete dayalı oyunların yerini ödüllü turnuvalar almaya başlamıştır. Nitekim 1997 yılında İngiltere’de ilk ödüllü turnuva olan “Red Annihilation” turnuvası adı ile “Quake” düzenlenmiştir.¹⁹ Bu turnuva espor alanında düzenlenen ilk ödüllü turnuvadır. Bu turnuvayı müteakiben ilk büyük oyun liglerinden biri olan Cyberathlete Professional League kurularak ilk turnuvasını aynı yıl içerisinde yaptı. O dönemde Half-Life, Counter Strike gibi birinci şahıs nişancı türündeki oyunlar Amerika ve Avrupa’da tercih edilirken Asya’da Kore’liler tarafından geliştirilen MMORPG ve RTS oyun türlerini oynamaya tercih edilmekteydi.²⁰ 2000 yılında elektronik spor ligi kurulmasının yanı sıra, Güney Kore Spor, Turizm ve Kültür Bakanlığı, Bilgi ve İletişim Bakanlığı ile Samsung’un desteğiyle birlikte uluslararası espor organizasyonu olan Dünya Siber Oyunları kurulmuştur.²¹ Bu gelişmeden iki yıl sonra 2002 yılında ABD’nin New York kentinde Major League Gaming kurulmuştur. Major League Gaming aynı zamanda televizyon üzerinden 2006 yılında yayınlanan ilk turnuvayı gerçekleştirmesi açısından da önem arz etmektedir. İlk başlarda seyirci kitlesi düşük olsa da 2012 yılında gerçekleştirdiği bahar şampiyonasının seyirci kitlesi o yıl düzenlenen NBA All Star maçı gibi gerçek bir etkinliği geride bırakmayı başarmıştır. 2013 yılında Kore Espor Birliği kurulmuştur. 2008 yılında esporu gerçek bir spor

olarak tanıtılmasını sağlamak için yola çıkan Uluslararası Espor Federasyonu’nun merkezi de Güney Kore’de bulunmaktadır. Uluslararası Espor Federasyonu, 2016 yılında Uluslararası Olimpiyat Komitesi’ne mektup göndererek esporun tanınmasını talep etti. Uluslararası Espor Federasyonunun 48 üye ülkesinin 22’sinde espor Ulusal Olimpiyat Komiteleri tarafından tanınmaktadır. Çin’de 2022 yılında düzenlenecek olan Asya Oyunları’nda esporun resmi olarak madalyalarda yarışacağı Asya Olimpiyat Komitesi tarafından duyuruldu. Ayrıca Uluslararası Olimpiyat Komitesi 2024 yılında Fransa’nın Paris kentinde düzenlenecek olan Olimpiyat Oyunlarına esporun da dâhil edileceğini duyurmuş, madalyalarda yarışıp yarışmayacağı yönünde herhangi bir karar almamıştır.²²

Espor Türkiye’de de ciddi oranda rağbet görmektedir. Bu sebeple de 2014 yılında espor oyuncu lisansı verilmeye başlanmıştır. 2018 yılında da Gençlik ve Spor Bakanlığının oluru ile Türkiye Espor Federasyonu kurulmuştur.

1.2- E-Sporun Kapsamı

Bilgi ve iletişim teknolojilerindeki hızlı dönüşüm diğer alanlarda olduğu gibi spor alanında da yeni bir tür olan esporu ortaya çıkarmıştır. Geleneksel sporda olduğu gibi esporda da farklı dallar mevcuttur. Espor internet kullanılarak çevrimiçi (online) oynanabildiği gibi bazen de özel turnuvalarda çevrimdışı (offline) bir şekilde de oynanabilmektedir. Espor dünya genelinde en

¹⁸ Engin COŞKUN ve Mesude Canan ÖZTÜRK, Steam dünyası: dijital oyun bloglarına yönelik bir değerlendirme. Gümüşhane Üniversitesi İletişim Fakültesi Elektronik Dergisi, Cilt.4, Sayı.2.2016. s.680

¹⁹ Walther B. KAMPMANN, Playing and Gaming. The International Journal of Computer Game Research. Vol:3. Issue.1. 2003. (<http://www.gamestudies.org/0301/walther/>). Erişim tarihi: 19 Şubat 2019.

²⁰ WAGNER, 2006, s. 439.

²¹ Kalle JONASSON ve Jesper THIBORG. Electronic sport and its impact on future sport. Sport in Society, Vol.13. Issue.2. 2010. s. 287-299.

²² Joanne DIFRANCISCO-Donoghue ve Jerry R. BALENTINE. Collegiate eSport: Where Do We Fit In? Current sports medicine reports. Vol. 17. Issue.4. 2018. 117-118.

iyi oyuncuların birbirleriyle mücadele ettikleri ve giderek artan devasa bir espor seyirci kitlesinin olduğu bir endüstri haline dönüşmüş bulunmaktadır. Nitekim bu durum sponsorların da dikkatini çekmekte ve aynı zamanda bu oyunları geliştirenlerin büyük ödüllü turnuvalara ilgi duymalarını sağlamaktadır. Ödül miktarı arttıkça oyunlarına olan ilgi artmakta oyunun görünürlüğü sağlanmakta ve amatör kullanıcılara satışı artmaktadır.²³ Espor endüstrisi giderek arttıkça bu türe olan ilgi birçok kesimin dikkatini çekmektedir. Bu kayda değer ilgi espor alanında söz konusu türün bir spor olup olmayacağı tartışmasını da beraberinde getirmiştir. Rekabete dayalı video oyunlarının izlenme oranının giderek artması ve bu oyunların televizyon kanallarında bile verilmesinde espor terimi kullanılmakla beraber yasa koyucular ve düzenleyiciler tarafından bunun spor olarak tanınıp tanınmayacağı önem kazanmaktadır.²⁴ Esporun spor olarak görülmeceğini kabul edenlerin en büyük karşı çıkışı argümanı oyunların oyun sahipleri/yayıncıları tarafından kontrol edilebilmesi nedeniyle şeffaflığın eksik olmasıdır. Bundan dolayı yayıncılar istediklerinde kural koyabilir, değiştirebilir, takımları seçebilir ve kararlara ve doping kontrollerine karşı temyiz gibi normal spor yönetimi ve prosedürlerine izin veremeyebilirler. Eleştiren kesim, bir faaliyetin spor olmasını gerektiren bu eksik unsurlardan dolayı esporun spor olarak nitelendirilemeyeceğini ifade etmekte ve esporun spor değil sadece eğlence olduğunu savunmaktadır. Esporun spor olarak nitelendirilebileceğini ifade eden kesim ise, ge-

leneksel sporların çoğunda olduğu gibi, espor alanında da eğlence unsurlarının varlığını kabul etmekle beraber müsabaka, rekabet, skor/puanlama ve turnuva yapıları itibarıyla daha çok spor gibi göründüklerini ifade etmektedir. İzleyenlerin ve oynayanların esporu spor olarak kabul ettikleri kuşku götürmez bir gerçektir.²⁵

Nitekim espor okçuluktaki olduğu üzere belli bir reaksiyon zamanı, beysbolda olduğu gibi refleks hareketleri veya satrançta olduğu gibi düşünmeyi gerektiren bir olgudur.²⁶ Dolayısıyla da sanal ve siber atletler de esporcu olarak kabul görmektedir.²⁷ Gerek fiziksel gerekse de zihinsel olarak birçok spor dalının gerektirdiği çabaları kapsayan esporun kendine özgü ayırt edici özellikleri bulunmaktadır. Bunlar;²⁸

- Sanal veya bilgisayar ortamında oynanması
- Geleneksel sporun aksine yeni tesis ve ekipman bakımından büyük bir finansal kaynak gerektirmemesi
- Dünyanın herhangi bir noktasında bu sporu icra edebilmenin mümkün olabilirdiği
- Bireysel ve takım halinde müsabakaya açık olması
- Düşünsel ve fiziksel çabaları gerektirmesi
- Kendi doğasına özgü araç gereçlerinin olması

Farklı türlerde espor dalları mevcuttur. Yukarıda popüler olanlarına değinilmişti. Esporun kapsamı geniş olmakla beraber aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir.

- **Çok Oyunculu Çevrimiçi Savaş Arena:** Kısaca MOBA (Multiplayer Online Battle Arena) olarak ifade edilen bu türün en

²³ OVERBEEK ve MOLENAAR, 2018, s. 11.

²⁴ John T. HOLDEN ve Anastasios KABURAKIS, The Future is Now: Esports Policy Considerations and Potential Litigation, Journal of Legal Aspects of Sports, vol:27, 2017, s.47.

²⁵ OVERBEEK ve MOLENAAR,2018, s. 13.

²⁶ Yavru, K., Elektronik Sporlar, (www.clanexs.com/index.php.2006) Erişim tarihi: 04 Şubat 2019.

²⁷ Metin ARGAN ve diğerleri. Elektronik Spor: Türkiye'deki Siber Sporcuların Tutum ve Davranışları, Spor Yönetimi ve Bilgi Teknolojileri, Cilt: 1, Sayı:2, 2006, s.3.

²⁸ (www.worldgames.com). Erişim tarihi: 21 Şubat 2019.

önemli oyunları DOTA 2 ve League of Legends'dir. Bu oyunlarda normalde 4-5 oyuncudan oluşan iki takımın mücadelesine sahne olunur ve gerek oyuncular gerekse de izleyenler oyunu yukarıdan görüntüleyebilir. Her oyuncunun kendine has karakteri olan bu tür oyunlarda asıl amaç rakip takımın ana kampını imha etmektir. Bu oyunlarda, bir takımın en iyi oyununu oynatabilmesi doğru karakter kombinasyonunun seçimi ile alakalıdır. Turnuvalar arasındaki boşlukta oyuncular yalnız başına ya da takımla birlikte antrenman yapabilmektedir. Profesyonel takımların rakipleri izleyen ve buna göre strateji belirleyen, aynı zamanda takip için oyuncu seçen koçları bulunmaktadır.

- **Birinci Şahıs Nişancı:** Bu oyun türünün en popüler olanları Counter Strike: Global Offensive ve Overwatch'dır. Bu oyunlarda takımlar birincil şahıs bakış açısıyla birbirleriyle mücadele etmektedir. Counter Strike beşer oyuncudan iki takımla oynanan ve oyuncuların yarısının savunma yarısının da hücum yaptığı klasik bir birinci şahıs nişancı oyunudur. Overwatch ise her biri farklı yeteneklere sahip olan ve oyunda belirli bir rol oynayan doğru karakter kombinasyonunu seçmeye odaklanmaktadır. Her oyun turunda farklı hedeflere sahip dört harita bulunmaktadır.
- **Battle Royal Oyunları:** En yeni ve popüler olanları Fortnite, Playerunknown's Battlegrounds (PUGB) ve kısmen Call of Duty'dir. Rakipleri elemek için oyunlar tek tek veya iki ila dört oyunculu takımlarla oynanır. PUGB takımlarında antrenör olmakla beraber Fornite oyununda ise bu durum yaygın değildir.
- **Gerçek Zamanlı Stratejileri Oyunları:** Esport açısından en popüler olanı Starcraft

II oyunudur. Orijinal gerçek zamanlı strateji oyunları genellikle bireysel olarak oynanır ve bu sebeple de antrenöre ihtiyaç duyulmaz.

- **Sıra Bazlı Oyunlar:** esport alanında fazla yaygın olmamakla beraber en popülerleri Hearthstone oyunudur. Bu oyun bir iskambil destesiyle oynanmakta ve oyuncu çektiği kart ile hareketini tamamlamaktadır. Bu oyundaki hedef rakibin puanlarını sıfıra indirmek olmakla beraber bazen beraberlik şansının varlığından dolayı oyuncuların maçın sonucu üzerinde kontrolleri olmayabilmektedir.
- **Spor Bazlı Oyunlar:** Farklı türleri bulunmaktadır. Örneğin FIFA19 futbola dayalıdır. FIFA19 ve ona eşdeğer olan diğer türler, oyuncuların sporu sanal bir ortamda takım halinde veya kendi başlarına oynamalarına olanak tanımaktadır. Hollanda da Ulusal Futbol Liginde yer alan kulüpler benzer şekilde yapılandırılmış bir Ulusal e-futbol liginde kendilerini temsil eden e-oyunculara sahiptir. FIFA19 ile kulüpler gençlerin futbola olan ilgisini daha fazla arttırmak ve normal futbol maçları için stadyumlara çekmeye çalışmaktadır. Nitekim Avrupa Futbol Federasyonları Birliği olan UEFA e-şampiyonlar liginin başlatılacağını ve EURO 2020'de de esport turnuvasının düzenleneceğini açıkladı. Bu durum spor bazlı oyunlara olan ilginin önümüzdeki yıllarda daha da artacağı anlamına gelmektedir.

Bilindiği üzere Olimpiyat Oyunlarının sembolü mavi, kırmızı, sarı, yeşil ve siyah halkalardan oluşmaktadır. Dünya Siber Oyunlarının logosunda da ilk dört renkte halkalar siyah bir arka plana oturtulmuştur. Bunun yanı sıra oyuncu, gençlik festivali, siber oyun etkinliği ve esport gibi oyunları anlatan diğer sportif olmayan kelimeler kullanılmaktadır.²⁹ Görüldüğü üzere esportun türlerine de bakıldığında

sıra bazlı oyunlar hariç (beraberlik şansının varlığından dolayı) geri kalan türlerde genel itibariyle bir sonuca dayalı ve rekabete açık bir yapıda oldukları görülmektedir. Oyuncuların, takımların, antrenörlerin, ödülün ve mücadelenin varlığı esporu bir spor olarak düşünmeye itmektedir.

2- E-SPOR ve VERGİLEME

Espor son yıllarda geliri giderek artan bir

endüstri haline gelmektedir. Buradan sağlanan gelir devasa boyutlara ulaşmaktadır. Espor piyasasının birden fazla paydaşı bulunmaktadır. Bunlar; oyun üreticileri, takımlar, takıp sahipleri, antrenörler, organizatörler, seyirciler, sponsorlar ve bireysel oyunculardır.³⁰ Piyasa gelirleri de günden güne artmaktadır. Aşağıdaki tabloda yıllar itibariyle söz konusu piyasanın geliri görülmektedir.

Tablo 1: 2012-2020 Yılları Dünya Espor Piyasası Gelirleri (Milyar Dolar)

Yıllar	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Gelir	70.57	76.48	84.72	91.91	101.06	108.9	115.83	122.72	128.46

Kaynak: Newzoo. 2017 Global Games Market Report - Trends, Insights and Projections Toward 2020. 2017.

Tablodan görüldüğü üzere son 9 yılda neredeyse iki katına çıkan bir gelirden bahsedebiliriz. Böylesi bir endüstrinin ülkemiz nezdinde halen yasal düzenlemelerinin yapılmamış olması ve vergisel düzenlemelerinin olmaması büyük bir eksiklik olarak göze çarpmaktadır.

Vergi bilindiği üzere kamu hizmetlerinin karşılanması için gerçek ve tüze kişilerden yasalar çerçevesinde karşılıksız olarak toplanan maddi ve ayni değerlerdir. Vergi anayasamızda da yer almakla beraber ödeme gücüne göre herkesin yerine getirmesi gereken bir ödevdir. Nitekim Anayasamızın 73. Maddesinde de belirtildiği üzere vergileme yetkisi devlettir ve devlet egemenlik gücüne dayanarak kişilerden vergi alır. Doğrudan ya da dolaylı olarak verginin kaynağını oluşturan ekonomik unsura verginin konusu denir. Bu konu genel ve soyuttur. Bu sebeptendir ki verginin kavramları tanımlanmakla beraber verginin konusunu belirleyen genel bir tanıma

rastlanmamaktadır. Aksine her verginin konusu farklı olarak tanımlanmıştır. Vergi kanunlarına bakıldığında genel olarak söz konusu verginin konusu ilk maddelerde tanımlanmaktadır. Verginin konusu verginin temel öğelerinden olup, konusu olmayan bir verginin konulması mümkün olmamaktadır. Vergi kanunlarımıza baktığımızda genel olarak servet üzerinden, harcama üzerinden ve gelir üzerinden verginin alındığını görmekteyiz.

Geleneksel faaliyetlerin aksine teknolojik ilerleme ile birlikte gelir türlerinden değişimler meydana gelmiştir. Gerçek ve tüzel kişiler teknolojik ilerleme ile birlikte faaliyetlerini çeşitlendirmeye başlamıştır. Faaliyet çeşitliliği beraberinde vergi kanunlarında düzenlenmemiş yeni faaliyet türlerini beraberinde getirmektedir. Nitekim son yıllarda e-faaliyetlerin giderek artması bir dizi tartışmayı beraberinde getirmiştir. Örneğin internet fenomenlerinin elde ettikleri gelirler,

²⁹ JONASSON ve THIBORG, 2010, s. 289.

³⁰ YÜKÇÜ ve KAPLANOĞLU, 2018, s.537; Yuri SEO, Electronic sports: A new marketing landscape of the experience economy. Journal of Marketing Management, Vol:29. Issue: 13-14, ss. 1542-1560; T.C. Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı, Dijital Dünyada Rekabet, espor ve Topluluk Yönetimi Çalıştayı-Sonuç Raporu, Çocuk ve Bilgi Güvenliği Etkinlikleri Dijital Oyunlar Çalıştayları, 2017, s.7.

kripto paralarla yapılan alışverişler vergi alanında da tartışılmaya başlanmış ve bunların vergilendirilmesine yönelik çalışmalar yapılmıştır. Bu alanlardan biri de e-spor faaliyetleridir. Geleneksel spor faaliyetlerinden farklı olan espor faaliyetlerinin giderek yaygınlaşması ve bu alanda ciddi derecede gelirlerin sağlanması söz konusu faaliyetin vergilendirilmesine yönelik çalışmalara başlanmasını gerekli kılmıştır.

E-sporun vergilendirilmesine değinilmeden önce kanunlarımızda geleneksel sporların vergilendirilmesine değinilmesi konunun anlaşılabilirliği açısından önem arz etmektedir.

2.1- Türk Vergi Sisteminde Geneksel Spor Faaliyetlerinin Vergilendirilmesi

Türk vergi sisteminde sporcuların vergilendirilmesine yönelik yasal düzenlemeler tarihsel süreç içerisinde sürekli değişim göstermiştir. Konumuz açısından mevcut yasal düzenlemelere değinmek daha yerinde olacağından önceki değişiklikler burada zikredilmeyecektir. Hâlihazırda uygulanan kanun 2008 yılında 26898 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren ve 5766 sayılı "Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun"un 8. maddesi ile 01/07/2008 tarihinden itibaren Gelir Vergisi Kanununa eklenen geçici 72. madde ile ortaya çıkmıştır. Buna göre sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemeler tevkif yoluyla vergilendirilmekte ve söz konusu durum nihai vergileme olmaktadır. Bu durumun 2017 yılına kadar geçerli olması öngörülmüştü fakat 20 Aralık 2017 gün ve 39276 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 7063 sayılı "Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına

Dair Kanun ile bu süre 31/12/2019 yılına kadar uzatıldı. Buna göre, sporculara ödenen ücretler tevkifat yoluyla aşağıda belirtilen oranlar çerçevesinde vergilendirilecektir;

- 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.

Ayrıca amatör sporculara ödenen ikramiyeler ile verilen ödülleri G.V. K.'nin 29. maddesine göre istisna hükümlerinden faydalanırken profesyonel sporcular için kulüplerince verilecek ödül ve ikramiyeler genel hükümlere göre ücret olarak vergiye tabi tutulmaktadır.³¹

Bilindiği üzere gelir vergisi ülkemizde artan oranlı bir tarife yapısına sahiptir. Elde edilen gelire göre %15 en düşük gelir dilimi olacak şekilde %20, %27 ve en üst dilim de %35 olarak düzenlenmiştir. Spor müsabakalarından özellikle de futboldan sağlanan gelirin devasa boyutu göz önüne alındığında ve özellikle ücret gelirlerinde tek bir usulün belirlenememiş olması vergilemede adalet ilkesinin temin edilememesinin bazı ücretliler aleyhine sonuçlanmasını beraberinde getirmektedir.³²

Görüldüğü üzere sporcuların elde ettiği gelir ücret geliri sayılmaktadır. Bu gelir gerçek ücret kapsamında değerlendirildiğinden artan oranlı olarak vergilendirilmesi gerekirken bunlar için tek bir sabit oran belirlenmiştir. Diğer bölümde espor faaliyetleri de buna göre değerlendirilerek vergilendirilmesine yönelik öneriler sunulacaktır.

³¹ Gelir İdaresi Başkanlığı Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü'nün 28.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.41.15.01-G.V.K.-2011/11-53 sayılı Özelgesi.

³² Hakan BAY ve Ahmet İNNECİ, Vergi Adaleti Açısından Türkiye'de Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi, International Journal of Public Finance, Cilt:2, Sayı:2,2017. s. 197.

2.2- E-Spor Faaliyetlerinin Vergilendirilmesi

Espor faaliyetlerinin en önemli gelir kaynaklarından birisi, espor ile ilgili ürünlerin reklamı ve espor ile ilgili olmayan diğer mal ve hizmetlerin reklamından sağlanan gelirlerdir. Söz konusu reklamlara bilgisayar donanım ve yazılım üreticileri olan Sony Playstation, Microsoft Xbox, Asus bilgisayar vb. ilgi duyduğu gibi Mastercard, T-mobile gibi diğer büyük şirketler ilgi duyabilmektedir. Diğer bir gelir de para ödülüdür. Para ödülü ilk başlarda oyunun geliştiricisi tarafından oyunun tanıtılması ve daha fazla amatör kullanıcı ve izleyici çekmeye yönelik olarak finanse edilmekle beraber, artan popülerite ile birlikte elde edilen sponsorluk, reklam ve bilet satışları ile birlikte giderek artmaktadır. Bir diğer gelir kalemi oyun içinde yapılan oyuncu satışlarıdır. Ayrıca oyun içerisinde bağış yapma, izleyici olarak abone olma vb. seçeneklerle de gelir elde edilebilmektedir.

Esporun vergilendirilmesinde ciddi sorunlar mevcuttur. Oyunların büyük çoğunluğu oyunun yayımlayıcıları tarafından kontrol edildiğinden istedikleri anda kuralları değiştirme, yeni kurallar belirleme, takımları seçme ve normal spor prosedürlerine (kararlara ve doping kontrollerine karşı temyiz etme) izin vermeme gibi durumlar görülebilmektedir. Bazı araştırmacılar, bir faaliyetin spor olarak nitelendirilebileceği bu eksik unsurlardan dolayı esporu sadece eğlence olarak görmekteler. Kuşkusuz, diğer sporlarda olduğu gibi esporda da eğlence unsuru mevcuttur. Fakat rekabet unsurunun varlığı, puanlama sisteminin olması ve turnuva yapısından dolayı eSpor daha çok spor olarak görülmektedir. Nitekim oyuncular ve izleyiciler açısından da espor spor olarak kabul görmektedir.

Espor ile ilgili ilk vergisel değerlendirmemiz, söz konusu dalın bahis olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceğidir. Bunun için de esporda şans faktörünün mü yoksa becerinin mi daha ağır bir unsur olup olmadığı tespit edilmelidir. Poker oyunu konusunda vergi mahkemelerinde bile birçok tartışma yürütülmüştür. Bazı uzmanlar kişisel becerinin şans unsurundan daha ağır olduğunu kabul etmelerine rağmen vergi mahkemelerince poker bir şans oyunu olarak kabul edilmiştir. Bu sebeple de şans oyunları vergisine tabi tutulmaktadır. Söz konusu bu durum birçok ülkedeki vergi dairesini çevrimiçi oyunlarında da bir şans oyunları olarak kategorize edilmesi gerektiği fikrine götürmektedir. Fakat bu sonuca ulaşmak oldukça basite kaçmak ve spor oyunları hakkında fazla fikre sahip olmamak anlamına gelmektedir. Bir önceki bölümde oynanan oyunların özellikleri dikkate alındığında sadece "Hearthstone" oyununun kartlarla oynandığı ve beraberlik şansının olduğu bir oyun olduğu ifade edilmişti. Diğer oyunların büyük çoğunluğunda diğer spor dallarında olduğu gibi oyuncuların, antrenörlerin varlığı ve bunların kabiliyetlerinin ön plana çıkması birer spor dalı olarak görülmesi gerektiğini bize göstermektedir. Söz konusu bu oyunlardaki şans faktörü ancak diğer geleneksel spor dallarındaki şans faktörü kadardır denilebilir.³³ Eğer espor oyunları şans oyunu olarak vergilendirilecek olursa hâlihazırda var olan şans oyunları vergisinde müşterek bahis kapsamında değerlendirilecek ve %10 oranından bir vergiye tabi tutulması gerekecektir. Bu durumda turnuvayı düzenleyenler açısından giderlerin hiçbiri indirim konusu yapılamayacaktır. Bunun dışında normalde şans oyunları vergisi basit bir şekilde vergilendirilmez. Fakat espor oyunlarında birden çok ülke işin içine girmekte ve bu durumda herhangi bir ülkede verilecek olan vergi de eğer

³³ OVERBEEK ve MOLENAAR, 2018, s.14.

söz konusu faaliyet şans oyunları vergisi olarak değerlendirilirse yine indirim konusu yapılamayacaktır.

Esporun şans oyunları olarak görülmesi ve bu şekilde vergilendirmeye tabi tutulması bu faaliyetleri basite indirgemek olur. Espor faaliyetleri bireysel, takımlar halinde oynanan ve devasa şirketlerin organizatör ya da sponsor oldukları faaliyetlerdir. Bu sebeple de söz konusu durumun gelir ve kurumlar vergisi açısından değerlendirilmesi daha uygun olacaktır. Bunun için de esporculara takımlar ya da organizatörler tarafından yapılan ödemelerde, ilişkinin yasal statüsü önem kazanmaktadır. Eğer oyuncular takımın talimatlarını yerine getirmek zorundalar ise oyuncular belli bir işverene bağlı olacaklarından bunların kazandığı ücret geliri sayılacaktır. Oyunlara hazırlanma sürecinde yalnız başlarına çalışmaları ve oyunlarda gösterdikleri yeteneklerine bağlı performanslarından dolayı serbest meslek çalışanı olarak görülebilirler mi?³⁴ Söz konusu bu ayırım sadece vergileme açısından değil aynı zamanda iş hukuku, sosyal güvenlik, çalışma izinleri ve diğer yasal alanlar için önem arz etmektedir.

Özellikle oyuncuların birlikte oynaması ve oyuncuları seçmek için koçların kullanılması, rakiplerin gözlemlenmesi ve takım stratejisi oluşturulması, oyuncuların çalışan sayılması ihtimalinin daha da arttıran unsurlardır. Bu durumda takım tarafından ücretlerden tevkifat usulü çerçevesinde kesintinin yapılması gerekmektedir. Bunun yanı sıra sosyal güvenlik primlerinin ödenmesi gerekliliği doğmaktadır. Ayrıca oyuncuların kazancı ücret geliri sayılacağından haliyle bu gelirden yapılan giderlerin/harcamaların düşülmesi de ortadan kalkacaktır. Bireysel oynanan oyunlarda ise kişi bir işyerine bağlı

olarak çalışmadığından serbest çalışan olarak değerlendirilecek ve dolayısıyla da elde ettiği kazanç serbest meslek kazancı olarak vergilendirilecektir. Bunlar kendi gelirlerini beyan edecek ve ayrıca sigortalarını kendileri yatıracaktır.

Espor uluslararası alanda oynanmaktadır. Bu durum da çifte vergileme konusunu gündeme getirmektedir. Bilindiği üzere hemen hemen bütün ülkelerde kendi ülkesinde ikamet edenler dünya geneli üzerinden elde ettikleri gelir üzerinden vergilendirilir. Ayrıca ikamet etmeyenler bazı ülkelerde tevkifat yoluyla vergiye tabi tutulmaktadır. Ülkemizde de durum aynıdır. Türkiye’de yerleşik olanlar kazandıkları tüm gelir üzerinden vergilendirilirken yerleşik olmayanlar ise dar mükellef olarak kabul edilir ve elde ettikleri gelir üzerinden tevkifat yapılır. Dünya genelinde bu durum uygulandığında çifte vergileme konusu ortaya çıkmaktadır. Bu sebeple ülkeler arasında çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları yapılmaktadır.

OECD Model Vergi Anlaşması’nda da çifte vergilemeyi önlemeye yönelik düzenlemeler mevcuttur. Bu anlaşmanın 7.maddesi ticari kazançları, 12.maddesi gayri maddi hak bedellerini, 15.maddesi ücretlileri, 17.maddesi de sanatçıların ve sporcuların vergilendirilmesine yönelik düzenlemeleri içermektedir. Bu madde ile uluslararası alanda performans gösteren sanatçıların ve sporcuların vergilendirilmesinde yaşanan güçlükler önlenmeye çalışılmıştır.³⁵ Buna göre 1977 yılında eklenen ikinci paragraf ile sanatçı ve sporcuların kendisi değil de performans geliri başka bir kişi alırsa kaynak ülkesi bu geliri vergilendirebilme hakkına sahip olacaktır. Bu anlaşma hükümlerine dayanarak esporun da bu kapsamda değerlendirilebileceği söylenebilir. Böylelikle çifte vergilemenin de önüne geçilmiş olacaktır.

Bundan hareketle Türkiye’de ikamet eden espor oyuncuları dünya genelinde elde ettikle-

³⁴ OVERBEEK ve MOLENAAR, 2018, s.14.

³⁵ Ersan ÖZ ve Fatih AKÇAY, “Futbolcular Üzeline Sporcuların Vergilendirilmesi”. Vergi Sorunları Dergisi. Sayı:300. 2013. s.11.

ri gelir üzerinden vergilendirilmelidir. Bu gelir sözleşmelerden elde edilen geliri ve sponsorluk anlaşmalarını kapsamalıdır. Yerleşik olmayanlar ise Türkiye’de yapılan turnuvalar üzerinden elde ettikleri gelir üzerinden vergiye tabi tutulmalıdır. Turnuvanın yeri aynı zamanda turnuva ödülünün hangi ülkenin vergi yasaları çerçevesinde değerlendirilmesi gerektiğini gösterir. Örneğin 2014 yılında yapılan Uluslararası DOTA 2 Turnuvası ABD’de yapıldı. Söz konusu turnuvada 10.9 milyon dolarlık bir ödül havuzu bulunmaktaydı. Bu sebeple ödül havuzundan faydalananlar, ABD vatandaşı olmayanlar bile, bu kazançlarından dolayı ABD federal gelir vergisine tabi tutuldular. Nitekim organizatörler para ödülü dağıtımını ülkelerin yasal düzenlemelerini göz önüne alarak yapmaktadır. Örneğin Dreamhack kendisinden kazanılan para ödülünü İsveç yasaları çerçevesinde stopaj usulüyle vergiye tabi tutmaktadır. Dolayısıyla ödül kişiye ödenmeden vergisi kesilmiş olmaktadır. Diğer bir örnek de Professional Gamer League’dir. Bu şirketin yaptığı “Open-Bucharest” ve “Legends of the Rift” turnuvalarına katılanların elde ettikleri para ödüllerinin mutlak kendi adlarına olan hesaplara gönderilebileceğini şart koşmaktadır.³⁶ Bu nedenle oyuncular herhangi bir turnuvanın ödül havuzunun ödeme politikalarını incelemekte ve kazançlarının yarışmadan önce nasıl vergilendirileceği hakkında bilgi sahibi olmaktadır.

Espor alanında “Clouds 9”, “Immortals”, “Fnatic” ve “Optic Gaming” gibi popüler organizasyonlar kişilerle sözleşme imzalamakta ve bunlara haftalık, aylık maaşlar vermektedir. Bu organizasyonlar kendi buldukları ülkelerde vergi kesintisi yapmaktadırlar.³⁷ Fakat bu takımlarda farklı ülkelere oyuncular bulunmaktadır. Türk esporcuların yabancı ülkelerin takımların-

da turnuvalara katılanlar mevcuttur. Bu durum normal spor faaliyetlerinde olduğu gibi değerlendirilebilir. Örneğin futbolcularımızdan birçoğu yurtdışına transfer olmaktadır ve bu transfer sonrasında Türkiye’de para kazanmadığından dar mükellef olarak bile değerlendirilmemektedir.³⁸ Bu açıdan bakıldığında esporcuların yabancı takımlarda elde ettikleri ücretler bu kapsamda değerlendirilebilir.

Espor ile ilgili diğer bir gelir de Youtube, Twitch, Facebook Live vb. çeşitli yayın platformlarından canlı yayın içeriği dolayısıyla sağlanan kazançlardır. Canlı yayın gelirleri önemli kazançlardan biridir. Bazı oyunlar ayda binlerce dolar gelir getirirken bazıları da yılda milyon dolara varan canlı yayın geliri elde etmektedir. Canlı yayın akışından elde edilen gelir de bir oyuncunun turnuvaya katılımından elde ettiği gelire benzer şekilde vergiye tabi tutulmalıdır. Nitekim Youtube, Twitch kendi canlı yayın akışlarından elde edilen geliri belgelemektedir. Oyun izleme esnasında izleyenler tarafından bağış ve yardım adı altında ödemeler gerçekleştirilmektedir. Vergisel anlamda bunlar bağış ve yardım olarak kabul görmeyip bunların da vergilendirilmesi gerekmektedir.

2.2.1- ABD’de E-Sporun Vergilendirilmesi

ABD’de espor oyuncuları profesyonel atlet (sporcu) olarak değerlendirilmektedir. Ülkede kendi ülkelerinin dışında performans gösteren ve ABD’de ikamet etmeyenlere yönelik vergi düzenlemeleri (jock tax regulations) mevcuttur. Bu çerçevede ABD’de ikamet etmeyen ve ABD’de ikamet etmeyenler ülkede buldukları günler içerisinde gelir sağlayanlar bu düzenleme çerçevesinde vergilendirilmektedir. Örneğin New York’ta profesyonel bir takımın üyesi olarak gelenler şehirde geçirdikleri gün sayısına bağlı ola-

³⁶ (<https://esportsinsider.com/2017/10/esports-tax-law-considerations-professional-gamers/>). Erişim tarihi: 02.Mart 2019.

³⁷ (<https://esportsinsider.com/2017/10/esports-tax-law-considerations-professional-gamers/>). Erişim tarihi: 02 Mart 2019.

³⁸ ÖZ ve AKÇAY, 2013, s.46.

rak gelirlerini paylaşmak zorundadırlar. Eyaletler arası farklılıklar da mevcuttur. Örneğin Kaliforniya'da esporcular sadece turnuvalarda bulunmalarından dolayı elde ettikleri gelir üzerinden değil aynı zamanda sponsor gelirleri sağladıklarında da vergilendirilmektedir.³⁹ ABD Gelir İdaresi Başkanlığı (Internal Revenue Service) yasalarına göre ülkede bağımsız bireysel hizmetlerde bulunan yabancı bir atlet veya sanatçı iseniz, ABD kaynaklı elde ettiğiniz gelir üzerinden vergilendirilmeye tabi tutulursunuz. Bu durum mal alım satımını, telif, performans, sponsorluk vb. gelirlerin tümünü içermektedir.⁴⁰ Sonuç olarak ABD'de bulunduğunuzda sağladığınız gelir üzerinden Federal Gelir Vergisi Beyannamesi vermek durumundasınız. Esporcular da bu kapsamda değerlendirilmekte ve burada elde ettikleri gelirler (maaş, ödül, sponsorluk, yayın geliri vb) üzerinden vergiye tabi tutulmaktadır.

2.2.2- İngiltere'de E-Sporun Vergilendirilmesi

İngiltere'de elektronik oyunlar spor olarak kabul edilmemektedir. Bu tür faaliyetler satranç ve briç ile aynı kategoride kabul edilmekte ve oyun (game) olarak kabul edilmektedir.⁴¹ Bu yüzden de oyun vergisine tabi tutulmaktadır. Aslında İngiltere Briç Federasyonu Briçin spor olduğunu kabul etmekte fakat İngiltere Spor Federasyonu ve İngiltere Gelir ve Gümrük İdaresi Başkanlığı (HMRC) bunu kabul etmemekte, briçi oyun olarak kabul etmektedir. Briç oynayanlar turnuvalara katılım ücreti üzerinden KDV'ye tabi tutulmaktadır.⁴² Espor da bu durumla aynı de-

ğerlendirildiğinden, bu faaliyetlere katılanlardan da turnuvaya katılım ücreti üzerinden KDV alınmaktadır. Örneğin Wembley'de bir espor etkinliği düzenlenecekse ev sahibi olan ekip KDV için başvuru yapmalı ve satılan bilet bedellerinden KDV kesilmelidir.

Son yıllarda satranç ve briç federasyonlarının söz konusu dalların spor olarak değerlendirilmesi gerektiğine yönelik girişimleri bulunmaktadır. Bu durum kabul görürse muhtemelen espor da ileri ki yıllarda spor kategorisinde değerlendirilmeye açık olacaktır.

SONUÇ

Bilgi ve iletişim teknolojilerindeki hızlı değişim ve dönüşüm hemen hemen her alanda yeniliklerin ortaya çıkmasını sağlamaktadır. Kamusal mal ve hizmetler bile artık e-devlet, e-oylama, e-katılım vb. mekanizmalar çerçevesinde sunulmaktadır. Elektronik/dijital çağ günümüz dünyasında farklı faaliyet alanlarının ortaya çıkmasını da beraberinde getirmektedir. Bunlardan biri de espordur. Espor son yıllarda giderek artan bir popüleriteye sahip olmakla beraber ekonomik anlamda bir endüstri haline gelmiştir. Bu durumda elde edilen kazançların vergisel boyutunun düşünülmesi gerektiği açıktır. Literatürde esporun şans oyunu olarak görülmesi gerektiğine yönelik tezler olmasına karşın ülkelerde vergi otoriteleri tarafından büyük bir çoğunlukla espor oyun olarak kabul edilmekte ve buna göre vergisel düzenlemeler yapılmaktadır. Kişi eğer bir takıma bağlı olarak çalışıyorsa ücret geliri üzerinden tevkifat yoluyla vergilendirme yapılırken, bağım-

³⁹ (<https://dotesports.com/business/news/jock-taxes-us-esports-4647>). Erişim tarihi: 05 Mart 2019.

⁴⁰ (<https://www.irs.gov/individuals/international-taxpayers/taxation-of-foreign-athletes-and-entertainers>). Erişim tarihi: 10 Mart 2019.

⁴¹ BRITISH ESPORTS ASSOCIATIONS, Esports: The World of competitive gaming, An Overview, October 2017. (<https://www.britisheports.org/assets/WhatisesportsPDFOCT17V2pdf1.pdf>). Erişim tarihi: 11 Mart 2019.

⁴² Susann CATTELL, Is Bridge a sport for VAT purposes?, 10 September 2015, (<https://www.icas.com/ca-today-news/is-bridge-a-sport-for-vat-purposes>). Erişim tarihi: 16 Mart 2019.

sız şekilde hareket eden biriyse serbest meslek kazancı üzerinden vergilendirilmektedir. Ülkemizde buna yönelik kanuni düzenlemeler mevcut değildir. Bu alanda öncelikli olarak yasal düzenlemelerin yapılması aciliyet arz etmektedir. Yasal düzenlemeler çerçevesinde vergisel boyutun da düzenlenmesi gerekmektedir. Geleneksel spor alanında olduğu gibi espor alanında da vergisel düzenlemelerin yapılması ve ücret gelirleri üzerinden elde edilen gelirin stopaja tabi tutulması gerekmektedir. Oyuncuların kazançlarının yanı sıra, turnuvalardan elde edilen ödüller, ikramiyeler, canlı yayın gelirleri vb. alanlarında dikkate alınması elzemdir. 2020 yılı itibarıyla 130 milyar doları aşacağı öngörülen böylesi bir endüstrinin yasal temellerinin olmaması büyük bir eksikliklerdir. Örneğin ABD’de esporcular profesyonel atlet olarak kabul edilirken İngiltere’de espor, satranç ve briç gibi oyun olarak kabul edilmektedir ve vergilendirme buna göre yapılmaktadır. Atılması gereken birinci adım espor ile ilgili kanuni düzenlemenin yapılması ve daha sonrasında espor piyasasının paydaşları olan, esporcular, takımlar, menajerler, sponsorlar, organizatörler, yayıncılar vb. göz önüne alınarak vergisel boyutunun ele alınması gerekmektedir. Yasal düzenlemeler ile birlikte espor alanında yapılacak teşviklerle de söz konusu turnuvaların ülkemizde düzenlenmesinin önü açılacak ve buradan sağlanan gelirlerin vergilendirilmesinin yanı sıra çarpan etkisi olarak ekonomik anlamda bir getiri de sağlanmış olacaktır.

KAYNAKÇA

- ARGAN, M., ÖZER, A., AKIN E. (2006). Elektronik Spor: Türkiye’deki Siber Sporcuların Tutum ve Davranışları, Spor Yönetimi ve Bilgi Teknolojileri, Cilt: 1, Sayı:2. s.1-11
- BAKER, C. (2016). Stewart Brand Recalls First Spacewar Video Game Tournament. Rolling Stone.
- BAY, H. ve İNNECİ, A. (2017). Vergi Adaleti Açısından Türkiye’de Ücret Gelirlerinin

Vergilendirilmesi, International Journal of Public Finance. Cilt:2. Sayı:2.s.196-219).

- BRITISH ESPORTS ASSOCIATIONS (2017). Esports: The World of competitive gaming, An Overview, (<https://www.britishesports.org/assets/WhatisesportsPDFOCT17V2pdf1.pdf>) Erişim tarihi: 11 Mart 2019.
- CATTELL, S. (2015). Is Bridge a sport for VAT purposes?, 10 September 2015, <https://www.icas.com/ca-today-news/is-bridge-a-sport-for-vat-purposes>) Erişim tarihi 16 Mart 2019.
- COŞKUN, E. ve ÖZTÜRK, M. C. (2016). Steam dünyası: dijital oyun bloglarına yönelik bir değerlendirme. Gümüşhane Üniversitesi İletişim Fakültesi Elektronik Dergisi, Cilt:4, Sayı:2. s. 678-702.
- DIFRANCISCO-DONOGHUE, J. ve BALENTINE, J. R. (2018). Collegiate eSport: Where Do We Fit in?. Current sports medicine reports. Vol:17. Issue:4. s.117-118.
- GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI (2012). Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü’nün 28.02.2012 tarih ve B.07.1.Gİ-B.4.41.15.01-G.V.K.-2011/11-53 sayılı Özelgesi.
- HAMARI, J. ve SJÖBLOM, M. (2017). Max SJÖBLOM, What is eSports and why do people watch it?. Internet research. Vol:27. Issue: 2. s.211-232.
- HOLDEN, J.T. ve KABURAKIS, A. (2017). The Future is Now: Esports Policy Considerations and Potential Litigation, Journal of Legal Aspects of Sports, Vol:27.s.46-78.
- HUTCHINS, B. (2006). Computer gaming, media and e-Sport. In: TASA 2006 Conference Proceedings. 2006. s. 1-9.
- JENNY, S. E., MANNING R.D., KEIPER, M.C., ve OLRICH, T.W. (2017). Virtual(ly) Athletes: Where eSports Fit Within the Definition of “Sport”, Quest. Vol: 69. Issue:1. s. 1-18.

- JIN, D. (2010). "ESports and television business in the digital economy". In D. Jin (ed.), Korea's online gaming empire (pp. 59-79). Cambridge, MA: MIT Press.
- JONASSON, K ve THIBORG, J. (2010). "Electronic sport and its impact on future sport". Sport in Society. Vol:13. Issue:2. s.287-299.
- KAMPMANN, B.W. (2003). "Playing and Gaming. The International Journal of Computer Game Research". Vol:3. Issue:1. (<http://www.gamestudies.org/0301/walther/>). Erişim tarihi: 19 Şubat 2019.
- KOCADAĞ, M. (2017). "Elektronik Spor Karrieri ve Eğitim". Doğu Anadolu Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt:1, Sayı:2. s. 49-63.
- MAGERKO, B., LAIRD, J.E., MAZIN, A., ALEX, K. ve DEVVAN S. (2000). "AI Characters and Directors for Interactive Computer Games". Journal of Advancement of Artificial Intelligence. Vol:2. Issue:2. s.877-883.
- MUSTAFAOĞLU, R. (2018). "e-Spor, Spor ve Fiziksel Aktivite". Ulusal Spor Bilimleri Dergisi. Cilt:2, Sayı:2. ss.84-96.
- Newzoo, Global Esports Market Report-Fact Sheet, 2018, (https://newzoo.com/wp-content/uploads/2017/06/Flagship_reports_Esports_factsheet.pdf). Erişim tarihi: 02 Şubat 2019.
- OVERBEEK V. S. ve MOLENAAR, D. (2018). "Esports and Taxation", in Global Sport Law and Taxation Report. s.11-17.
- ÖZ, E. Ve AKÇAY F. (2013). "Futbolcular Özelinde Sporcuların Vergilendirilmesi". Vergi Sorunları Dergisi. Sayı:300.s. 35-54.
- SEO, Y. (2013). "Electronic sports: A new marketing landscape of the experience economy". Journal of Marketing Management, Vol:29. Issue: 13-14, s. 1542-1560.
- SNAVELY T. L. (2014). "History and Analysis of eSport Systems". Yüksek Lisans Tezi. ABD: Texas Üniversitesi.
- T.C. Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı (2017). "Dijital Dünyada Rekabet, espor ve Topluluk Yönetimi Çalıştayı-Sonuç Raporu". Çocuk ve Bilgi Güvenliği Etkinlikleri Dijital Oyunlar Çalıştayları.
- WAGNER, M.G. (2006). "On the Scientific Relevance of eSports, in International Conference on Internet Computing", s.437-442.
- WOLF, M. (Ed.) (2012). "Encyclopedia of video games: the culture, technology, and art of gaming". ABC-CLIO, 2012. Greenwood. İngiltere..
- YAVRU, K (2006). "Elektronik Sporlar". (www.clanexs.com/index.php). Erişim tarihi: 04 Şubat 2019.
- YÜKÇÜ, S. ve KAPLANOĞLU, E. (2018). "e-SPOR ENDÜSTRİSİ". Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi. 17.ÜİK Özel Sayısı. s. 533-550.
- (<https://www.galatasaray.org/haber/amatör-subeler/esports/zula-super-lig-2-sezon-sampiyonu-galatasaray-espor/43125>). Erişim tarihi: 12 Ocak 2019.
- (www.worldgames.com). Erişim tarihi: 21 Şubat 2019.
- (<https://esportsinsider.com/2017/10/esports-tax-law-considerations-professional-gamers/>). Erişim tarihi: 02. Mart 2019.
- (<https://esportsinsider.com/2017/10/esports-tax-law-considerations-professional-gamers/>). Erişim Tarihi: 02 Mart 2019.
- (<https://dotesports.com/business/news/jock-taxes-us-esports-4647>). Erişim tarihi: 05 Mart 2019.
- (<https://www.irs.gov/individuals/international-taxpayers/taxation-of-foreign-athletes-and-entertainers>). Erişim tarihi: 10 Mart 2019.