



**Konu:** Sporcuların “imaj haklarının” hukuki niteliği ile bu hakların devri ve kullanımından elde edilen gelirlerin vergilendirilmesine ilişkin bilgi notu

**Tarih:** 19.02.2026

## Giriş

Spor hukukunda nispeten yeni bir kavram olan ancak uygulama alanı hızla genişleyen, spor çevrelerinde genel olarak “imaj hakları” olarak tanımlanan haklar bütünü; hem hukuki niteliği, hem devir koşulları, hem de devirden doğan gelirlerin vergilendirilmesi açısından pek çok farklı alana temas eden, ilgi çekici bir alandır. Bu yazımız sporcuların imaj haklarının hukuki niteliğinin belirlenmesi, bu hakların devrine ilişkin sözleşmesel modeller ile imaj haklarının kullanımından veya devrinden elde edilen gelirlerin Türk vergi mevzuatı çerçevesinde nasıl nitelendirileceği ve vergilendirileceği hususlarına yönelik hukuki bir değerlendirme sunmak amacıyla hazırlanmıştır. Çalışma kapsamında, özellikle spor hukukunda uygulama alanı giderek genişleyen imaj hakkı kavramının, gerek özel hukuk, gerek vergi hukuku bakımından doğurduğu sonuçlar ele alınmakta; uygulamada sıklıkla karşılaşılan sözleşme yapıları ve bu yapıların vergisel yansımaları değerlendirmeye tabi tutulmaktadır.

Bu bilgi notunda yapılan değerlendirmeler, Türk hukuku ve Türk vergi mevzuatı esas alınarak hazırlanmış olup imaj haklarına ilişkin olarak Türk hukukunda henüz müstakil ve kapsamlı bir yasal düzenleme bulunmaması nedeniyle doktrin görüşleri, idari uygulamalar ve mevcut mevzuat hükümlerinin birlikte yorumlanması suretiyle oluşturulmuştur. Bu bağlamda imaj hakkının hukuki niteliğine ve vergisel sonuçlarına ilişkin değerlendirmelerin, somut olayın özelliklerine, taraflar arasındaki sözleşme hükümlerine ve fiili uygulamaya göre farklılık gösterebileceği önemle belirtilmelidir.

## İmaj Hakkı Kavramının Kapsamı ve Ekonomik Boyutu

İmaj hakkı, bir kişinin –özellikle sporcular bakımından– adının, görüntüsünün, sesinin, imzasının, lakabının, fiziksel görünümünün, karakteristik hareketlerinin, söylemlerinin ve kamuoyu nezdinde tanınmasını sağlayan sair kişisel unsurlarının, ticari ve ekonomik amaçlarla kullanılmasını konu alan ve bu kullanım üzerinde hak sahibine tasarruf etkisi

taniyan bir hak olarak ifade edilebilir. Bu hak, kişinin maddi varlığına değil, kişiliğine ve toplumsal algıdaki temsiline ilişkin unsurlar üzerinden ekonomik değer yaratılması imkânını ifade etmekte; bu yönüyle klasik anlamda bir malvarlığı hakkı olmamakla birlikte, ekonomik sonuçlar doğuran, devredilebilir ve lisanslanabilir bir nitelik arz etmektedir.

Sporcular günümüzde sadece yaptıkları sporla değil aynı zamanda görünüşleri, giyim stilleri, saç tarzları, oyun stilleri, hareketleri ile toplumda iz bırakmaktadır. Sporcular da haklı olarak bu etkiyi maddi bir kazançla dönüştürmek istemektedir. İşte sporcunun doğrudan yaptığı spor faaliyeti üzerinden değil de bu şekilde yarattığı etki üzerinden elde ettiği gelirler genel olarak “ımaj hakkı” kavramı ile açıklanmaktadır. Bir sporcunun fotoğraflarının, video çekimlerinin, illüstrasyonlarının özel olarak sporcu kimliğinin de kullanılarak bir markanın reklamlarında kullanılması, sporcunun reklam filmlerinde oynaması, sporcunun bir markanın reklam yüzü yapılması, sporcunun isminin, bir sözünün, bir hareketinin bir marka tarafından reklam amaçlı kullanılması “ımaj hakkı” kavramının görünüşlerine örnek olarak gösterilebilir.

Sporculara ilişkin ımaj hakkı, yalnızca klasik anlamda reklam ve tanıtım faaliyetleriyle sınırlı olmayıp, günümüzde çok daha geniş bir ekonomik ve ticari kullanım alanına sahiptir. Sporcuların isimleri, lakapları, görüntüleri, sesleri, imza niteliğindeki hareketleri, mimikleri, oyun stilleri ve hatta sosyal medya paylaşımları ekonomik değeri haiz unsurlar hâline gelmiş; bu unsurların ticari kullanımı başlı başına bir gelir kaynağı oluşturmuştur. Bu yönüyle ımaj hakkı, sporcunun sportif faaliyeti kapsamında sergilediği performanstan bağımsız olarak da ekonomik değer üretebilen bir hak niteliği kazanmıştır.

Özellikle dijitalleşme ve sosyal medya platformlarının yaygınlaşmasıyla birlikte ımaj haklarının kullanım alanları önemli ölçüde çeşitlenmiştir. Sporcuların sosyal medya hesapları üzerinden yürütülen tanıtım kampanyaları, dijital reklam içerikleri, çevrim içi yayınlar, video oyunları ve sanal platformlarda sporcu kimliğinin kullanılması, ımaj hakkının güncel görünüşleri arasında yer almaktadır. Bu kullanım biçimleri, çoğu zaman klasik sponsorluk veya reklam sözleşmelerinin sınırlarını aşmakta ve ımaj hakkının ticari değerinin süreklilik arz eden bir gelir unsuruna dönüşmesine yol açmaktadır.

İmaj hakkının ekonomik boyutunun bu şekilde genişlemesi, söz konusu hakkın hukuki ve vergisel açıdan nasıl nitelendirileceği sorusunu da daha karmaşık hâle getirmektedir. Zira sporcuların ımaj haklarından elde ettikleri gelirler, her zaman sportif faaliyet karşılığı elde edilen ücret ile birebir örtüşmemekte; kimi zaman sporcu ile kulüp arasındaki iş ilişkisi devam ederken, kimi zaman ise bu ilişkinin tamamen dışında, üçüncü kişilerle kurulan ticari ilişkiler çerçevesinde ortaya çıkmaktadır. Bu durum, ımaj haklarından elde edilen gelirin ücret, gayrimenkul sermaye iradı, ticari kazanç veya sair bir gelir unsuru olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği noktasında belirleyici olmaktadır.

İmaj hakkının ekonomik değerinin artmasıyla birlikte, sporcular bakımından bu hakkın korunması ve yönetilmesi de profesyonel bir faaliyet alanına dönüşmüştür. Uygulamada

sporcuların imaj haklarını bireysel olarak değil, menajerlik veya imaj yönetimi şirketleri aracılığıyla yönettikleri; bu şirketler üzerinden sponsorluk, reklam, lisans ve benzeri ticari sözleşmeler akdettikleri görülmektedir. Bu yapıların tercih edilmesinde, imaj haklarının etkin biçimde ticarileştirilmesi kadar, elde edilen gelirlerin vergisel sonuçlarının da belirleyici olduğu açıktır.

Bu noktada özellikle vurgulanmalıdır ki, imaj hakkı kapsamında elde edilen gelirler ile sporcunun sportif performansı karşılığında elde ettiği gelirler arasında yapılan ayırım, her zaman sözleşmelerde kullanılan adlandırmalara göre değil, fiili durum ve ekonomik gerçeklik esas alınarak yapılmalıdır. Bir gelirin “imaj hakkı bedeli”, “reklam bedeli” veya benzeri adlarla nitelendirilmiş olması, bu gelirin otomatik olarak ücret dışı bir gelir unsuru olarak kabul edilmesi sonucunu doğurmaz. Aksine, gelirin hangi faaliyet karşılığında elde edildiği, taraflar arasındaki hukuki ilişkinin niteliği ve sporcunun bu faaliyet kapsamında bir hizmet sunup sunmadığı hususları birlikte değerlendirilmelidir.

İmaj hakkının ekonomik değerinin giderek artması, bu hakkın sportif faaliyetle bağlantısının zayıfladığı veya tamamen ortadan kalktığı durumların da ortaya çıkmasına yol açmaktadır. Örneğin, aktif sporculuk hayatı sona ermiş bir sporcunun imaj haklarının kullanımından gelir elde etmeye devam etmesi mümkündür. Bu tür durumlar, imaj hakkının sportif faaliyetten bağımsız, müstakil bir ekonomik değer taşıdığını açıkça ortaya koymakta; bu niteliğiyle imaj hakkının klasik ücret kavramı çerçevesinde değerlendirilmesini güçleştirmektedir.

İmaj hakkı kavramı yalnızca spor hukukunun değil, aynı zamanda borçlar hukuku, fikri mülkiyet hukuku ve vergi hukukunun kesişim noktasında yer alan, çok boyutlu bir hukuki ve ekonomik olgudur. Bu çok boyutlu yapı, imaj haklarına ilişkin sözleşmelerin hazırlanmasında ve bu sözleşmelerden doğan gelirlerin vergisel nitelendirilmesinde, genel ve soyut kabuller yerine somut olayın özelliklerine dayalı, dikkatli bir değerlendirme yapılmasını zorunlu kılmaktadır.

### **İmaj Hakkı Kavramının Hukuki Niteliği**

İmaj hakkının hukuki niteliğinin belirlenebilmesi için, bu hakkın hangi hukuki kategori veya kategoriler içerisinde değerlendirilmesi gerektiğinin tespiti önem arz etmektedir. İmaj hakkı kavramı geniş bir çerçevede kullanıldığı için hukuki nitelendirmesi de çeşitlilik arz etmektedir. Kavramın genel olarak kişilik hakları ile fikri ve sınai mülkiyet haklarının kesişim noktasında yer aldığı ifade edilebilir. İmaj hakkı kavramı bünyesinde hem kişilik haklarına ilişkin hem de fikri mülkiyet hakkına ilişkin öğeler barındırır. Sporcu “imaj hakkı” dâhilinde bir sözünü, lakabını veya bir hareketini marka olarak tescil ettirebilir. Böyle bir durumda “imaj hakkı” doğrudan fikri ve sınai mülkiyet kapsamında, marka hukuku altında değerlendirilebilecektir. Ancak aynı şey sporcuya ait imza bir hareketin yahut ses, yüz gibi kişisel unsurlar için söylenemez. Bu noktada sonuç olarak “imaj hakkının” sahibine ait kişilik hakkı ve fikri mülkiyet hakkı ile doğrudan ilişkili olduğunu

ancak kavramın her iki hak sınıfından da daha geniş bir çerçevede kullanıldığı, her kullanıma göre özel bir hukuki vasıflandırma yapılması gerekliliği belirtilebilir.

Türk hukuku açısından değerlendirildiğinde henüz “imaj haklarına” ilişkin ayrı bir yasal düzenleme bulunmadığını belirtmek isteriz. Dolayısıyla “imaj hakkı” adı altında belirtilen her hukuki konunun özel olarak incelenmesi ve yorumlanması gerekmektedir. Uygulamada sporcuların sıklıkla isimlerini, oluşturdukları logolarını, sloganlarını marka olarak tescil ettirerek bu şekilde korumak yönünde bir yöntem izledikleri görülmektedir. Yine benzer şekilde bu hakları ve tescil ettirdikleri markaları yaptıkları ticari sözleşmelerle devrettikleri yahut sınırlı bir kullanım izni vererek koruma altına aldıkları ve ticari kazanç sağladıkları görülmektedir. Ancak önemle ifade etmek gerekir ki imaj hakkı, fikir ve sınai mülkiyet hakkının sınırlarını aşan ve bu nispette marka hukukuna kıyasen farklılıklar içeren bir alandır. Fikri mülkiyet, eser sahibinin eseri üzerinde ekonomik ve manevi çıkarlarını korur. Ancak sporcunun imaj haklarına ilişkin hususları salt marka olarak tescil ettirdiğinde sınai mülkiyet hakkı olan markanın aynı manevi çıkarları koruduğu söylenemez. Bununla birlikte imaj hakkının kapsamı salt marka hakkı da değil fikri ve sınai hak kapsamında tasnif edilemeyecek görüntü, ses, ifade gibi unsurları da kapsamaktadır. Bu nedenle imaj haklarını salt fikri ve sınai mülkiyet alanına indirgemek hak sahibi açısından gerekli korumayı sağlayamayacaktır.

İmaj hakkı ile birlikte kişilik hakları ile malvarlığı hakları giderek birbirine yaklaşmakta, kişi kendi kişiliği üzerinden gelir elde etmeye başlamakta ve kişinin imajı ve imajı kapsamındaki unsurlar maddi varlığı olmayan malvarlığı unsuruna dönüşmektedir<sup>1</sup>.

İlk olarak, imaj hakkının kişilik hakları ile olan ilişkisi üzerinde durulmalıdır. Kişinin adı, görüntüsü, sesi, fiziksel görünümü ve kamuoyu nezdinde tanınmasını sağlayan kişisel unsurları, Medeni Kanun kapsamında kişilik hakkının uzantısı sayılır ve kişilik hakkının devamı niteliğinde koruma altındadır. Bu unsurların izinsiz kullanımı kural olarak kişilik hakkının ihlali niteliği taşımakta ve hukuka aykırılık teşkil etmektedir. Bu yönüyle imaj hakkı, temelinde kişilik hakkına dayanan ve kişiye sıkı sıkıya bağlı bir hak olarak ortaya çıkmaktadır. Ancak imaj hakkının yalnızca kişilik hakkı çerçevesinde ele alınması, bu hakkın ekonomik boyutunu ve ticari kullanımını açıklamakta yetersiz kalmaktadır.

İmaj hakkının ikinci boyutu, fikri ve sınai mülkiyet hukuku ile olan ilişkisidir. Uygulamada sporcuların isimlerini, lakaplarını, sloganlarını veya belirli ibareleri marka olarak tescil ettirdikleri; bu suretle söz konusu unsurlar üzerinde sınai mülkiyet hakkı tesis ettikleri görülmektedir. Bu tür tesciller, imaj hakkı kapsamındaki bazı unsurların marka hakkı yoluyla korunmasına imkân tanımaktadır. Bununla birlikte, imaj hakkının tamamının fikri ve sınai mülkiyet hukuku kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Zira bir sporcunun yüzü, sesi, mimikleri, imza niteliğindeki hareketleri veya oyun stili gibi

---

<sup>1</sup> Nil Karabağ Bulut, **Medeni Kanunun 23. Maddesi Kapsamında Kişilik Hakkının Sözleşme Özgürlüğüne Etkisi**, 1. Bs., İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2014, s.284.

unsurlar, marka veya eser olarak tescil edilemeyen; buna rağmen yüksek ekonomik değere sahip olabilen kişisel unsurlardır.

Bu noktada, fikri mülkiyet hukukunun temel yaklaşımı ile imaj hakkının korunmak istenen menfaatleri arasındaki fark da ortaya çıkmaktadır. Fikri mülkiyet hukuku esas itibarıyla eser sahibinin veya hak sahibinin ekonomik ve manevi menfaatlerini, kanunda öngörülen sınırlı haklar çerçevesinde korumayı amaçlamaktadır. Oysa imaj hakkı, çoğu durumda sporcunun manevi kişilik değerlerinin korunması ile bu değerlerin ticari kullanımından doğan ekonomik menfaatlerin birlikte değerlendirilmesini gerektirmektedir. Bu nedenle, imaj hakkının yalnızca marka veya sair fikri mülkiyet hakları aracılığıyla korunması, hak sahibinin kişilik değerleri bakımından eksik bir koruma yaratabilmektedir.

Bu çerçevede imaj hakkı, ne tamamen kişilik hakkı ne de tamamen fikri ve sınai mülkiyet hakkı olarak nitelendirilebilecek bir hak türüdür. Doktrinde ve uygulamada giderek ağırlık kazanan yaklaşım, imaj hakkının *sui generis*, yani kendine özgü bir hak niteliği taşıdığı yönündedir. Bu *sui generis* yapı, imaj hakkının hem kişilik hakkına dayanan devredilemez ve vazgeçilemez yönlerini, hem de ekonomik değere sahip olması nedeniyle sözleşmeye konu edilebilen ve belirli sınırlar dâhilinde devredilebilen yönlerini birlikte barındırmaktadır.

İmaj hakkının bu karma niteliği, özellikle sözleşmeler yoluyla yapılan devir ve kullanım izinlerinde belirleyici olmaktadır. Zira imaj hakkı kapsamında yapılan sözleşmelerde bir yandan sporcunun kişilik haklarının korunması gözetilirken, diğer yandan bu hakların ticari kullanımından doğan ekonomik menfaatlerin taraflar arasında paylaşılması söz konusu olmaktadır. Bu durum, imaj hakkına ilişkin sözleşmelerin klasik anlamda yalnızca bir lisans sözleşmesi veya yalnızca bir hizmet sözleşmesi olarak nitelendirilmesini güçleştirmekte; söz konusu sözleşmelerin karma nitelikli sözleşmeler olarak değerlendirilmesini gerekli kılmaktadır.

İmaj hakkının hukuki niteliğine ilişkin bu belirsizlik ve çok katmanlı yapı, imaj haklarının devrine veya kullanımına ilişkin sözleşmelerin hazırlanmasında olduğu kadar, bu sözleşmelerden doğan gelirlerin vergisel açıdan nasıl nitelendirileceği konusunda da doğrudan etkili olmaktadır. İmaj hakkının hangi unsurlarının devredildiği, devrin kapsamı, süresi ve kullanım şekli, elde edilen gelirin hukuki ve vergisel mahiyetinin belirlenmesinde temel ölçütler arasında yer almaktadır.

### **İmaj Haklarının Devri**

İmaj hakkının kişilik hakları ile ekonomik değer yaratan malvarlığı unsurları arasında konumlanan karma yapısı, bu hakkın devrine ilişkin işlemlerin klasik hak devirlerinden farklı bir hassasiyetle ele alınmasını gerekli kılmaktadır. Her ne kadar imaj hakkı ekonomik sonuçlar doğuran ve belirli ölçüde devredilebilir bir nitelik arz etse de, bu

hakkın özünde kişilik hakkına dayanan unsurlar barındırması nedeniyle devrin kapsamı ve sınırları bakımından özel değerlendirmeler yapılması zorunludur.

İmaj hakkının devrinden söz edildiğinde, uygulamada çoğu zaman hakkın bütünüyle devrinden ziyade, belirli kullanım yetkilerinin, belirli bir süre ve kapsamlarla sınırlandırılarak karşı tarafa tanınması söz konusu olmaktadır. Uygulamada bu tür sınırlı ve parçalı devir modellerinin, yalnızca imaj hakkının hukuki niteliğinden kaynaklanan zorunluluklarla değil aynı zamanda söz konusu kullanımın vergisel açıdan ücret niteliğinden uzaklaştırılmasına yönelik tercihlerle de şekillendirilebildiği gözlemlenmektedir. Ancak devrin kapsamının şekli olarak daraltılması, fiili kullanımın bu sınırları aşması hâlinde, yapılan ayırımın vergisel açıdan geçerliliğini ortadan kaldıracaktır. Bu yönüyle imaj hakkı devirleri çoğunlukla tam hak devrinden ziyade, kullanım izni veya lisans verilmesi şeklinde tezahür etmektedir. Zira imaj hakkının kişilik hakkı ile olan sıkı bağlantısı nedeniyle, süresiz, sınırsız ve geri alınamaz şekilde devredilmesi, hukuken geçerliliği tartışmalı sonuçlar doğurabilecektir.

İmaj haklarının devri kural olarak herhangi bir sınıra tabi olmamakla birlikte ilgisinin doğrudan kişilik haklarına ilişkin olduğu için bu kişilik haklarının korunması için dikkatle düzenlenmesi gereken bir husustur. Uygulamada imaj haklarının devrine ilişkin sözleşmelerin, belirli bir süre boyunca belirli bir hak grubunun kullanımına izin verilmesi şeklinde yapıldığı görülmektedir. Bununla birlikte sponsorluk, reklam, *merchandising* gibi sözleşmelerle, belirli sayıdaki imaj hakkının, sınırları önceden belirlenmiş şekilde münhasıran kullanımına ilişkin olarak da yapılmaktadır. Bu noktada imaj hakkı sahibinin sporcu olduğu konusunda bir tereddüt bulunmamaktadır. İmaj hakkının kullanım devrine ilişkin sözleşmelerde de bu hakkın kullanımın yalnızca kulüplere değil sporcu yahut kulüp ile ticari ilişkide olan üçüncü kişilere de devri mümkündür. Örneğin bir sporcu kendisine ait bir sloganın kullanımını kulübüyle sözleşmesi devam ettiği müddetçe kulübüne devretmişken, imzasını bir ayakkabı firmasına devretmiş olabilir. Sporcunun kendisine ait imaj hakkının kullanımını ticari ilişki içerisinde olduğu üçüncü kişilere devrettiği sözleşmelere örnek olarak sponsorluk, reklam ve *merchandising* sözleşmeleri verilebilir.

İmaj hakkının devrine ilişkin sözleşmelerde en kritik hususlardan biri, devrin kapsamının açık ve belirli şekilde tanımlanmasıdır. Bu kapsamın belirlenmesinde, yalnızca sözleşmesel ifadelerin değil, imaj hakkının fiilen hangi şekilde ve ne ölçüde kullanıldığının da dikkate alınması gerekmektedir. Aksi hâlde, sözleşmede öngörülen sınırlı bir kullanım izninin uygulamada geniş kapsamlı ve sürekli bir kullanım hâlini alması durumunda, yapılan sözleşmesel ayrımların vergi hukuku bakımından hüküm ifade etmemesi söz konusu olabilecektir. Hangi imaj unsurlarının (isim, görüntü, ses, hareket, slogan vb.) devre konu olduğu, bu unsurların hangi mecralarda, hangi amaçlarla ve ne şekilde kullanılacağı, devrin süresi ve coğrafi sınırları sözleşmede açıkça düzenlenmediği takdirde, hem taraflar arasında uyuşmazlıklara hem de kişilik hakkı ihlali iddialarına zemin hazırlayabilecektir. Bu belirsizlik, özellikle imaj hakkının ticari kullanımının yaygınlaştığı ve çoklu platformlarda gerçekleştiği günümüz uygulamalarında daha da belirgin hâle gelmektedir.

Devrin hukuki sınırlarının belirlenmesi bakımından bir diğer önemli husus, imaj hakkı sahibinin kişilik değerlerinin korunmasıdır. İmaj hakkının ticari kullanımının, sporcunun itibarını zedeleyici, onurunu veya saygınlığını ihlal edici nitelikte olmaması gerekmektedir. Bu nedenle imaj hakkı devir sözleşmelerinde, kullanımın içeriğine ve bağlamına ilişkin onay mekanizmalarının öngörülmesi, hakkın kötüye kullanılmasını önleyici hükümler getirilmesi önem taşımaktadır. Aksi hâlde, ekonomik menfaat elde edilmesi amacıyla yapılan bir devir, kişilik hakkının ihlali sonucunu doğurabilecek ve geçersiz bir devirden bahsedilebilecektir.

İmaj haklarının kullanımının devri uygulamada sıklıkla sporcu ile kulüp arasında akdedilen transfer sözleşmelerinin içeriğinde karşımıza çıkmaktadır. Transfer sözleşmelerine konan hükümlerle sporcular imaj haklarından belirli kısımları kulüplerine devir etmekte veya belli hakların kullanımı kulüplerin onayına bırakılmakta, bu suretle kulüpler oyuncuların imaj hakları üzerinde söz sahibi olabilmektedir. Kulüp, kendi bünyesinde olduğu müddetçe sporcunun kimi imaj hakkı değerlerinden faydalanmak istemekte ve gerek sporcu ile akdettiği transfer sözleşmelerine eklediği maddelerle gerekse ayrıca yaptığı sözleşmelerle imaj hakkına ilişkin kimi değerlerin bonservisini elinde bulundurduğu müddetçe kullanım hakkına sahip olmaktadır. Bilindiği üzere federasyonlar sporcu transferlerine ilişkin tek tip sözleşme uygulamasını takip etmektedir. Bu tek tip sözleşmelerde imaj hakkına ilişkin herhangi bir düzenleme yer almamaktadır. Bu sebeple imaj haklarının devrine, kullanımına yönelik sözleşmeler transfer sözleşmelerine yapılan ek düzenlemelerle hukuki zemine oturtulmaya çalışılmaktadır.

İmaj hakkının kullanımının devrine ilişkin sözleşmeler hakkın fikri mülkiyete yaklaştığı nispetle bu alandaki lisans sözleşmelerine benzemektedir<sup>2</sup>. Ancak yine uygulamada görüldüğü üzere imaj hakkının kullanımının devrine ilişkin sözleşmeler her zaman için söz konusu imaj hakkının doğrudan kullanımına yönelik olmayıp bununla birlikte çeşitli sponsorluk etkinliklerine katılmak gibi edimler de içermektedir. Bu açıdan yaklaşıldığında sözleşmenin hizmet sözleşmesine yaklaştığı da ifade edilebilir. Hakkın kendisi gibi imaj haklarının devrine ilişkin sözleşmelerin de lisans ve hizmet sözleşmesine ilişkin unsurları içeren karma nitelikli bir sözleşme olduğu ifade edilebilir<sup>3</sup>.

İmaj hakkının devrinin hukuki sonuçları yalnızca özel hukuk ilişkileriyle sınırlı kalmamakta, aynı zamanda vergi hukuku bakımından da belirleyici olmaktadır. Esasen bir sporcunun oyunculuktan gelen ücret geliri de imaj hakkının kullanımından doğan gelir de gelir vergisine tabidir. Ücret geliri özel düzenlemeye tabiyken, imaj hakkından elde edilen gelir gayrimaddi hak bedeli adı altında vergilendirilebilmektedir. Ancak ücret geliri hem federasyonların tek tip sözleşmeleri ile hem de sosyal güvenlik sigortası kapsamında pek çok resmi kuruma bildirilirken, imaj hakkından elde edilen gelirlerin beyan edilmesi

<sup>2</sup> Alara Efsun Yazıcıoğlu, “Sporcuların İmaj Haklarının Vergisel Boyutu, **Vergi Dünyası**, Yıl: 43, Sayı: 511, Mart 2024, s. 5.

<sup>3</sup> A.e., s. 5.

vergi mükelleflerinin beyan ödevlerini yerine getirmesine bağlı olduğundan uygulamada bu gelirlerin vergiden kaçınmak adına farklı şekillerde edinildiği görülmektedir. Özellikle yabancı sporcular imaj hakkı gelirleri için şirketler kurmakta, bazı durumlarda ise sadece elde edilen gelirin vergisinin ödenmemesi için bu gelirler yine yabancı ülkelerde, hatta bazen *off-shore* tabir edilen hiç veya çok az vergi yükümlülüğü bulunan ülkelerde kurulmuş olan menajerlik veya danışmanlık şirketlerinde toplanmaktadır.

İmaj haklarının bu şekilde devri hukuken mümkün olsa da eğer devir işlemi sadece vergiden kaçınmak için yapılıyorsa, elde edilen gelir gerçek anlamda bir imaj hakkı geliri değilse, sadece ücret gelirinin vergisinden kaçınmak için gelir bu şekilde gösterilmeye çalışılıyorsa yapılan işlemin geçerliliğinin vergi mevzuatı çerçevesinde de incelenmesi gerekmektedir. Böyle bir sonuca varılması durumunda ise işlem hukuken iptal edilmese bile vergi ziyana sebep olan işlem yokmuş gibi sayılarak elde edilen gelirin vergilendirilmesi yoluna gidilebilir.

Bu bağlamda özellikle sporcu ile kulüp arasında yapılan sözleşmelerde, imaj hakkına ilişkin bedellerin sportif faaliyet karşılığı ödenen ücretlerden ayrıştırılması ve imaj hakkı devri adı altında ayrıca düzenlenmesi, tek başına vergisel sonuçları değiştiren bir unsur olarak kabul edilmemelidir. Vergi hukukunun temel ilkeleri uyarınca, imaj hakkının devrine ilişkin işlemlerde de vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti esas alınacak; sözleşme ile öngörülen şekli ayrımlar, ekonomik gerçeklik ile örtüşmediği ölçüde dikkate alınmayabilecektir.

İmaj hakkının devri, yalnızca taraflar arasında ekonomik bir menfaat paylaşımı aracı değil; aynı zamanda kişilik haklarının korunması, sözleşme özgürlüğünün sınırları ve vergisel yükümlülüklerin doğru şekilde belirlenmesi bakımından dikkatle ele alınması gereken bir hukuki işlemdir. Bu nedenle imaj haklarına ilişkin devir ve kullanım sözleşmelerinin, genel geçer şablonlar yerine somut olayın özellikleri dikkate alınarak ve çok boyutlu bir değerlendirme ile ele alınması büyük önem taşımaktadır.

### **İmaj Hakkının Devri ve Kullanımına İlişkin Sözleşmelerinin Temel Unsurları**

İmaj haklarının devrine veya kullanımına ilişkin sözleşmelerin hukuki ve vergisel sonuçları, büyük ölçüde bu sözleşmelerin içeriğinde yer alan hükümlere ve taraflarca üstlenilen edimlerin niteliğine bağlıdır. Bu nedenle, imaj hakkına ilişkin sözleşmelerin hazırlanmasında, genel ve standart ifadeler yerine somut olayın özelliklerini yansıtan açık ve detaylı düzenlemelere yer verilmesi büyük önem taşımaktadır.

Öncelikle sözleşmede devre veya kullanım iznine konu olan imaj unsurlarının açık ve tereddüde yer vermeyecek şekilde tanımlanması gerekmektedir. Sporcunun adı, lakabı, imzası, görüntüsü, sesi, imza niteliğindeki hareketleri, sosyal medya paylaşımları veya belirli görsel ve işitsel unsurların hangilerinin sözleşme kapsamında olduğu açıkça belirlenmediği takdirde, hem taraflar arasında uyuşmazlıklar ortaya çıkabilecek hem de kişilik hakkı ihlali iddiaları gündeme gelebilecektir.

Sözleşmelerde ayrıca, imaj hakkının hangi amaçlarla ve hangi mecralarda kullanılabileceği hususu ayrıntılı olarak düzenlenmelidir. Televizyon reklamları, dijital platformlar, sosyal medya, basılı mecralar, açık hava reklamları veya *merchandising* faaliyetleri gibi kullanım alanlarının kapsamı, sözleşmede açıkça belirtilmediği sürece devrin sınırlarının belirsizleşmesi söz konusu olabilecektir. Özellikle dijital mecralarda yapılan kullanımların coğrafi sınırlarının fiilen ortadan kalktığı dikkate alındığında, kullanımın ülkesel veya bölgesel sınırlarının sözleşmede açıkça kararlaştırılması önem arz etmektedir.

İmaj hakkı devir ve lisans sözleşmelerinde sürenin belirlenmesi de kritik bir unsurdur. Süresiz veya aşırı uzun süreli devirler imaj hakkının kişilik hakkı ile olan sıkı bağlantısı nedeniyle hukuken tartışmalı sonuçlar doğurabilecektir. Bu nedenle kullanım süresinin belirli olması sözleşme süresinin sona ermesiyle birlikte imaj hakkının kullanımının ne şekilde sonlandırılacağı ve mevcut içeriklerin akıbetinin ne olacağı hususlarının da sözleşmede düzenlenmesi gerekmektedir.

Bir diğer önemli husus, imaj hakkının kullanımına ilişkin münhasırlık ve rekabet etmeme hükümleridir. Sporcunun aynı veya benzer imaj unsurlarını rakip markalar lehine kullanıp kullanamayacağı, belirli ürün veya hizmet kategorileri bakımından münhasırlık tanınıp tanınmadığı ve bu kapsamda sporcunun faaliyetlerinin ne ölçüde sınırlandırıldığı açıkça belirlenmelidir. Aksi hâlde, hem sözleşmenin ifası sırasında hem de vergisel değerlendirmelerde belirsizlikler ortaya çıkabilecektir.

İmaj hakkı devir sözleşmelerinde, sporcunun kişilik değerlerinin korunmasına yönelik hükümlere de yer verilmesi gerekmektedir. İmaj hakkının kullanımının, sporcunun itibarını zedeleyici, sporcu kimliğine zarar verici, onurunu veya saygınlığını ihlal edici nitelikte olmaması; bu kapsamda reklam içeriğinin veya kullanım biçiminin sporcunun onayına tabi tutulması gibi mekanizmaların öngörülmesi, kişilik hakkı ihlallerinin önlenmesi bakımından önem taşımaktadır. Yine sözleşmenin spor hukukunun genel kaidelerini de ihlal etmemesi, sportmenliğe, sporun rekabetçi ruhuna aykırı koşulların sözleşme içeriğinde bulunmaması gerekir. Örneğin bir oyuncunun doğrudan rakip başka bir Kulüple imaj haklarına ilişkin bir sözleşme imzalamaması gerekir. Yine imaj hakkına ilişkin bir sözleşmede oyuncunun performansını veya rekabetçi pozisyonunu olumsuz anlamda etkileyebilecek bir maddenin bulunmaması gerekir.

Sözleşmelerde devredilecek ve/veya lisanslandırılacak hakkın belirlenmesi kadar, bu edim karşılığında verilecek ivazın (karşılığın) belirlenmesi de önem arz etmektedir. Bu belirleme yapılırken yalnızca vergisel avantajların esas alınması, gelirin gerçek mahiyetinin göz ardı edilmesine ve yapılan belirlemenin vergi hukuku bakımından geçerliliğinin tartışmalı hâle gelmesine yol açabilecektir. Ücret ödeme hükümlerinin, taraflar arasındaki fiili edimlerle uyumlu olmaması durumunda, söz konusu ücretlerin vasıflandırmasının vergi idaresi tarafından yeniden yapılması riski her zaman mevcuttur. Sabit bedel, performansa bağlı bedel, kullanım sayısına göre bedel veya gayri maddi hak bedeli esaslı ödeme modellerinden hangisinin benimsendiği, bu ödemenin hangi edim karşılığında yapıldığı ve ödemenin süreklilik arz edip etmediği hususları, elde edilen

gelirin vergisel niteliğinin tespitinde belirleyici olacaktır. Bu nedenle ücretlendirme hükümlerinin açık, şeffaf ve fiili uygulama ile uyumlu şekilde düzenlenmesi gerekmektedir.

Bu itibarla, imaj haklarına ilişkin sözleşmelerin, yalnızca sözleşmesel serbesti çerçevesinde değil; aynı zamanda vergi hukukunun ekonomik yaklaşım ilkesi, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin esas alınması ve muvazaaya ilişkin değerlendirmeler ışığında ele alınması gerekmektedir. Aksi yönde kurgulanan yapıların, kısa vadede vergisel avantaj sağlasa dahi, uzun vadede ciddi vergisel ve hukuki riskler barındırdığı göz ardı edilmemelidir.

İmaj hakkı devir ve kullanım sözleşmelerinde, sözleşmenin ihlali hâlinde uygulanacak yaptırımlar, cezai şartlar, sözleşmenin feshi ve uyuşmazlık çözüm yöntemleri gibi genel hükümlerin de imaj hakkının özel niteliği dikkate alınarak düzenlenmesi gerekmektedir. İmaj hakkının yanlış veya izinsiz kullanımı hâlinde doğabilecek itibar kaybının telafisinin güç olduğu dikkate alındığında, bu tür hükümlerin caydırıcı ve koruyucu nitelikte olması büyük önem taşımaktadır.

### **Uygulamada İmaj Haklarının Devrine İlişkin Karşılaşılan Vergi Sorunları**

Uygulamada sıklıkla karşılaşılan yöntemlerden biri, sporcu ile kulüp arasında akdedilen iş veya transfer sözleşmesi kapsamında, sporcunun sportif faaliyetleri karşılığında hak kazandığı toplam bedelin bir kısmının “imaj hakkı bedeli” veya benzeri adlar altında ayrıştırılmasıdır. Çoğu durumda bu ayrıştırma, ana sözleşmeye eklenen bir protokol veya yan sözleşme aracılığıyla gerçekleştirilmektedir. Bu tür yapılandırmalarda vergisel açıdan belirleyici olan husus, sporcunun imaj hakkı kapsamında kulübe sunduğu edimlerin, sportif faaliyetten bağımsız bir ekonomik değer yaratıp yaratmadığıdır. Sporcu tarafından imaj hakkına ilişkin bağımsız bir kullanım izni veya ayrı bir edim sunulmadığı hâllerde, söz konusu ödemenin ücret niteliğini koruduğu kabul edilmekte ve sözleşmesel adlandırmaların vergisel sonucu tek başına değiştirmedeği değerlendirilmektedir.

Bir diğer uygulama biçimi, sporcu ile kulüp arasında iş veya transfer sözleşmesinden bağımsız olarak ayrıca bir imaj hakkı kullanım veya devir sözleşmesi akdedilmesidir. Bu tür sözleşmeler kapsamında, kulübe belirli imaj unsurlarını kullanma hakkı tanınmakta ve bu kullanım karşılığında sporcuya ayrıca bir bedel ödenmektedir. Ancak bu yapılandırmanın vergisel sonucu, sözleşmenin başlığına veya taraflarca yapılan nitelendirmeye değil, sözleşmenin fiili içeriğine bağlıdır. İmaj hakkının kullanımının sportif faaliyetle iç içe geçtiği ve bu faaliyetlerden ayrıştırılamadığı durumlarda, ayrıca bir sözleşme yapılmış olması, elde edilen gelirin ücret niteliğinden çıktığı anlamına gelmemektedir.

Uygulamada karşılaşılan bir başka model, sporcuların imaj haklarını bir menajerlik veya imaj yönetimi şirketine devretmeleri ve kulüp ile yapılan imaj hakkı sözleşmesinin bu şirket aracılığıyla kurulmasıdır. Bu durumda, kulüp tarafından yapılan ödemeler

doğrudan sporcuya değil, söz konusu şirkete ödenmektedir. Sporcunun imaj haklarını bu şekilde kurumsal yapılar üzerinden değerlendirmesi onun en doğal hakkıdır. Ancak bu yapılanma gerçekte imaj haklarının kullanılması için değil de sadece vergiden kaçınmak için yapılmış ise burada da vergi otoritesinin taraflar arasındaki gerçek ilişkiyi tespit ederek vergilendirmeyi bu gerçek ilişkiye göre yapması hukuken mümkündür.

Sporcuların imaj haklarını devretmeksizin, sponsorluk, reklam veya iş birliği faaliyetleri kapsamında belirli tanıtım edimlerini yerine getirmeleri suretiyle gelir elde ettikleri uygulamalar da yaygın olarak görülmektedir. Bu tür durumlarda çoğu zaman belirli bir imaj hakkının devrinden ziyade, sporcunun tanıtım faaliyetlerine katılması, reklam çekimlerinde yer alması veya belirli içerikleri üretmesi söz konusu olmaktadır. Aynı şekilde burada da gerçek bir tanıtım faaliyetinden bahsediliyorsa sporcu elbette bu şekilde sözleşmeler akdedebilir fakat yine aynı şekilde burada yapılan sözleşmenin amacı vergiden kaçınmak ise vergi otoritesinin vergilendirmeyi gerçek ilişkiye göre yapması mümkündür.

Yukarıda belirtilen tüm uygulama modellerinde ortak nokta, imaj haklarına ilişkin yapılandırmaların vergisel sonuçlarının sözleşmesel adlandırmalardan ziyade fiili durum ve ekonomik gerçeklik esas alınarak belirlenmesidir. Bu nedenle, imaj haklarının devri veya kullanımına ilişkin her bir işlem bakımından, taraflar arasındaki sözleşmelerin içeriği, fiili uygulama ve sunulan edimlerin niteliği birlikte değerlendirilmelidir. Sadece vergisel avantaj sağlama amacıyla oluşturulan ve ekonomik gerçeklik ile örtüşmeyen düzenlemelerin, kısa vadede avantaj sağlıyor gibi görüneceği ancak uzun vadede ciddi vergisel ve hukuki riskler doğurabileceği göz önünde bulundurulmalıdır.

### **İmaj Haklarından Elde Edilen Gelirin Niteliği ve Vergilendirilmesi**

İmaj haklarının devri veya kullanımından elde edilen gelirlerin vergisel niteliği, gelir unsurlarının hukuki sınıflandırılması esas alınarak incelenecektir. İmaj hakkından kaynaklanan gelirlerin, her durumda tek tip bir gelir unsuru olarak değerlendirilmesi mümkün olmayıp, taraflar arasındaki hukuki ilişkinin niteliği, sunulan edimin kapsamı ve fiili uygulama dikkate alınarak ücret, gayri maddi hak bedeli veya ticari kazanç olarak farklı şekillerde nitelendirilebileceği göz önünde bulundurulmalıdır. Sporcu ile bağlı olduğu kulüp arasındaki iş sözleşmesi gereği kulüp sporcunun birtakım imaj haklarını kullanabilir ve böylelikle sözleşme uyarınca sporcunun ücretinin bir kısmı imaj haklarının kullanım bedeli olarak ödenebilir. Bu anlamda sporcuların hak kazandıkları ücretin gelir vergisine tabi olduğu ilk aşamada ifade edilebilir.

Bu tür durumlarda, imaj hakkı bedeli adı altında yapılan ödemelerin, sporcunun sportif faaliyetleri kapsamında işverene tabi olarak sunduğu emeğin karşılığı niteliğinde olması hâlinde, söz konusu ödemelerin ücret olarak vergilendirilmesi gerektiği kabul edilmektedir. İmaj hakkına ilişkin bedelin sözleşmede ayrıca düzenlenmiş veya farklı bir ad altında ödenmiş olması, tek başına bu ödemenin ücret niteliğini ortadan kaldırmamaktadır.

Bununla birlikte bir diğer ihtimal de sporcu ile kulübü yahut sporcunun imaj haklarını elinde bulunduran üçüncü taraflar ile kulüp arasında haricen bir imaj hakkı sözleşmesi akdedilmesidir. Bu ihtimalde sporcu ile kulübü arasındaki iş sözleşmesinden doğan ücret ile sporcunun imaj hakkının devrine ilişkin sözleşme karşılığında hak kazandığı ücret farklı olacaktır. Bu durumda imaj hakkının devrine ilişkin olarak sözleşmenin niteliği de göz önünde bulundurulurken gayri maddi hak bedeli, hizmet bedeli gibi nitelendirilebilir.

Türk vergi hukuku açısından değerlendirildiğinde ücret kavramı Gelir Vergisi Kanunu 61'inci maddede yer almaktadır. Hizmet akdinden doğan, bağımlı emeğin sonucunda ortaya çıkan kazançlar GVK kapsamında ücret olarak değerlendirilmektedir. Ücret kavramı bir işverene tabi çalışmayla birbirine sıkı sıkıya bağlıdır. Bununla beraber işverene tabiiyet koşulunu sağlamayan ve sınırlı şekilde sayılmış kimi ödemeler de GVK m.61/3'te ücret kapsamında değerlendirilmiştir. *"Sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler"* de bu sınırlı şekilde sayılan istisnalar arasındadır. Kanundaki açık düzenleme ile sporcuların elde etmiş oldukları gelirlerin GVK kapsamında ücret olarak nitelendirildiği ve Gelir Vergisine tabi oldukları noktasında bir uyumsuzluk bulunmamaktadır. Bu husus ayrıca 27 Mayıs 2020 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 311 seri no'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin 31. Maddesinde de açıkça düzenlenmiştir: *"İşverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler ücret kapsamında vergilendirilmekte olup; sporculara, bu faaliyetlerine ilişkin olarak aylık ücret, başarı primi, maç başı ücreti, **imza parası, imaj hakkı ve sair adlarla yapılan ödemeler** ve taşınmaz veya taşıt verilmesi, konut tedariki ve sair suretle sağlanan menfaatler de ücret kapsamında vergilendirilmektedir."* Anılan Tebliğ düzenlemesi, sporculara imaj hakkı adı altında yapılan ödemelerin, kural olarak sportif faaliyetlerle bağlantılı olması hâlinde ücret kapsamında değerlendirilmesi yönünde güçlü bir idari yaklaşımı ortaya koymaktadır. Bununla birlikte, her somut olayda, ödemenin hangi edim karşılığında yapıldığının ve sporcunun bu kapsamda işverene tabi bir hizmet sunup sunmadığının ayrıca değerlendirilmesi gerekmektedir. İlgili maddeye göre, sporculara bağlı oldukları spor kulübü tarafından sportif faaliyetlerine ilişkin olarak aylık ücret, başarı primi, maç başı ücreti, imza parası, *imaj hakkı* ve sair adlarla yapılan ödemeler ücret kapsamında vergilendirilmektedir. Bununla birlikte sporcuların imaj haklarının kullanımını ticari ilişki içinde buldukları üçüncü kişilere devrettikleri ihtimalde elde edecekleri ücretin GVK m.61 kapsamında ücret değil m. 70/5 kapsamında gayrimenkul sermaye iradı ile benzerlik gösterdiği görüşü de mevcuttur<sup>4</sup>. Gayri maddi hak bedeli kapsamında bir nitelendirmeye gidilebilmesi için, imaj hakkına konu kullanımın sportif faaliyetten ayrıştırılabilir nitelikte olması, belirli bir süre ve kapsamla sınırlandırılmış bir hak devrinin veya kullanım izninin bulunması ve sporcunun bu kullanım karşılığında bağımsız bir ekonomik değer elde etmesi gerekmektedir. Aksi hâlde, yapılan ödemelerin ücret olarak yeniden nitelendirilmesi riski her zaman mevcuttur. GVK Md. 70(5)'te belirtildiği üzere marka, ticaret unvanı, ses ve görüntü bantları üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı *gibi haklar* gayrimenkul sermaye iradı olarak

<sup>4</sup> Yazıcıoğlu, s. 14.

nitelendirilmektedir. Çalışmanın önceki bölümünde bahsedildiği üzere imaj hakları genellikle yasal olarak bir fikri mülkiyet hakkı teşkil etmemekle beraber, bu haklarla benzerlik göstermektedir. Bu benzerlik nispetiyle de bu gayri maddi hakların devri sonucunda elde edilen kazancın gayri menkul sermaye iradı olarak nitelendirilmesinin daha uygun olduğuna ilişkin görüşler de mevcuttur<sup>5</sup>. Nitekim bu görüşü destekler nitelikte Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yürütülen bazı vergi incelemelerinde sporcuların menajerlerine yapılan imaj hakkı kullanım bedelinin gayrimenkul sermaye iradı olarak nitelendirdiği de görülmektedir<sup>6</sup>. Bununla birlikte, imaj haklarının bir menajerlik veya imaj yönetimi şirketi aracılığıyla kullandırılması, tek başına elde edilen gelirin ücret niteliğini ortadan kaldıran bir unsur olarak değerlendirilmemektedir. Vergisel açıdan belirleyici olan, söz konusu şirketin gerçek bir organizasyon ve ekonomik faaliyet yürütüp yürütmediği, imaj haklarının şirkete fiilen devredilip devredilmediği ve yapılan ödemenin gerçekte kimin emeği karşılığında yapıldığıdır. Ücret olarak nitelendirilmeleri nedeniyle sporcu tarafından yapılan imaj hakkı kullanım devirleri katma değer vergisine (KDV) tâbi olmayacaktır. Ancak imaj hakkına ilişkin işlemlerin ücret kapsamında değerlendirilemediği hâllerde, özellikle üçüncü kişiler veya şirketler aracılığıyla gerçekleştirilen devir ve kullanım işlemleri bakımından katma değer vergisi yükümlülüğünün yeniden gündeme gelmesi mümkündür. Bu nedenle, gelir unsurunun hatalı nitelendirilmesi, yalnızca gelir vergisi değil, katma değer vergisi bakımından da ilave riskler doğurabilecektir. Bilindiği üzere, ücretler KDV'nin konusunu teşkil eden işlemler arasında yer almamaktadır.

Öte yandan sporcuların elde etmiş oldukları kimi kazançların ivazsız intikal olarak nitelendirilebileceği yönünde görüşler de bulunmaktadır<sup>7</sup>. Sporculara yapılan ödemelerin ivazsız intikal kapsamında değerlendirilmesi, uygulamada istisnai nitelikte olup, vergi idaresi nezdinde yüksek risk barındıran bir nitelendirme olarak kabul edilmektedir. Bu tür yapılandırmaların değerlendirilmesinde, Vergi Usul Kanunu'nun 3/B maddesinde düzenlenen ekonomik yaklaşım ilkesi büyük önem taşımaktadır. Örneğin sporcuların ücretlerinin tamamını yahut bir bölümünü kulüpten değil de doğrudan kulüp başkanından aldığı bir ihtimalde ivazsız intikal söz konusu olacak ve elde edilen gelirin vergisel boyutu değişmiş olacaktır<sup>8</sup>. Veraset ve intikal vergisi oranlarının gelir vergisine oranla daha düşük olduğu için uygulamada böyle bir yöntem izlenerek vergiden kaçınma olayları yaşandığı bilinmektedir<sup>9</sup>.

---

<sup>5</sup>A.e., s. 14.

<sup>6</sup> Recep Çetin, **Tüm Yönleriyle Türkiye'de Sporun Vergilendirilmesi: Kanun, Yargı Kararları, Özelgeler**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2023, s.352.

<sup>7</sup> Yazıcıoğlu, s. 15.

<sup>8</sup> Bkz. Onur Özdoğan, **Türkiye'de Sporun Vergilendirilmesi**, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2011, s. 51-55; Canatay Hacıköylü, **Türkiye'de Profesyonel Spor Kulüplerinin ve Sporcuların Vergilendirilmesi**, Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir, s. 86-88.

<sup>9</sup> Efsun, s. 13.

Bu ihtimalde ivazsız intikal olarak nitelendirmenin doğru olmayacağı görüşü de savunulmaktadır. Sporcunun alması gereken ödemeyi asıl işvereninden değil de bir başka kişiden almış olması durumu Vergi Usul Kanununun 3/B maddesindeki ekonomik yaklaşım ilkesi uyarınca değerlendirilmeli ve vergiyi doğuran olay ile bu olayın gerçek mahiyeti esas alınmalıdır. Böylesi bir yaklaşımla da kulüp yöneticisi tarafından yapılan ödemenin karşılıksız olmadığı ödemenin sportif performans karşılığında yapıldığı açıktır. Bu durumda da ivazsız intikalden değil ücretten söz etmek daha doğru olacaktır.

Bir diğer ihtimal de sporcunun imaj haklarını yahut buna dayanarak oluşturduğu kişisel markasını, kendisi yahut kendi şirketi üzerinden kira, lisans gibi yollarla devrinden gelir elde etmesidir. Bu durumda sporcunun elde edeceği gelir bir hakkın ticari kullanımından elde edileceğinden, ücret değil gayri maddi hak bedeli olarak nitelendirilir ve bu doğrultuda stopaj yükümlülüğü doğar. Ancak sporcu herhangi bir lisans ilişkisi kurmaksızın da uzun vadeli sponsorluk, reklam, işbirliği faaliyetleri yürütebilir. Bu durumda bir hak kiralamasından söz edilemeyeceği için elde edilen gelir ticari gelir olarak nitelendirilip bu şekilde vergilendirilecek ve stopaj değil beyanname söz konusu olacaktır. Gayri maddi hak bedeli ile ticari gelir arasındaki ayrımı belirleyebilmek için sporcunun kendi imajı üzerindeki hakların belirli bir süre için devir mi edildiği yoksa hak devri olmaksızın yalnızca belirli bir süreyle sporcunun tanıtım gücünden mi yararlanıldığına tespiti belirleyici olacaktır.

Sonuç olarak, imaj haklarının devri veya kullanımından elde edilen gelirlerin vergisel niteliği, sözleşmelerde kullanılan kavram ve adlandırmalardan ziyade, taraflar arasındaki ilişkinin gerçek mahiyeti ve fiili uygulama esas alınarak belirlenmelidir. Vergisel avantaj sağlama amacıyla oluşturulan ve ekonomik gerçeklik ile örtüşmeyen düzenlemelerin, sporcu için kısa vadede avantaj sağlıyormuş gibi görünse dahi, uzun vadede ciddi vergisel uyumsuzluklara yol açabileceği göz önünde bulundurulmalıdır.

## **Sonuç ve Öneriler**

Sporcuların “imaj hakkı”, ekonomik olarak her geçen gün büyüyen global spor endüstrisinin tamamlayıcı bir parçasıdır. Bu hak sporcuların ekonomik refahı için önemli olduğu gibi gençlerin spora özendirilmesi açısından da kuvvetli bir araçtır. Bu hakkın korunması, hakkın çeşitli şekillerde devredilmesi ve hak üzerinden gelir elde edilmesi hukuken mümkündür. Bununla birlikte imaj hakkının oldukça subjektif olan değeri de bu kavramı çeşitli suistimallere açık hale getirmektedir. Sporcular üzerinde artan vergi yükü sebebiyle son dönemde bu suistimallerin arttığı ve ücret gelirlerinin vergiden kaçınmak amacıyla farklı isimler altında tanımlandığı gözlenmektedir. İmaj Hakkı da bu kapsamda sığınılan bir liman olmuştur. Fakat imaj hakkı gerçek bağlamından kopartılarak sadece bu amaç için kullanıldığında hukuken istenen sonuç doğmayacaktır. İmaj hakkı gelirin vergisel olarak da imaj hakkı geliri olarak değerlendirilebilmesi için bu gelirin gerçekten de sporcunun imaj hakkı çerçevesinde tanımlanan hakları üzerinden elde edilmesi gerekmektedir. Vergi mevzuatımızda belirleyici olan, sözleşmede kullanılan

adlandırmalar değil; taraflar arasındaki ilişkinin gerçek mahiyeti ve fiili uygulamadır. Bu çerçevede imaj hakkından söz edilebilmesi ve ilgili gelirin vergisel olarak da imaj hakkı geliri sayılabilmesi için, ödemenin gerçekten sporcunun imajına ilişkin unsurların bağımsız bir kullanımına dayanması; bu kullanımın sportif faaliyetten ayrıştırılabilir bir edim olarak somutlaştırılması ve sözleşme-ödeme-uygulama üçlüsünün birbiriyle tutarlı olması gerekir. Aksi durumda gerçek anlamda bir imaj hakkından ve bu hak üzerinden elde edilen bir gelirden bahsedilemeyecektir.

**Saygılarımızla,**

**Dr. Levent Bıçakcı Hukuk Bürosu**  
**Av. Hayrettin Can BIÇAKCI – Av. İrem SAVAŞ – Av. Denizcan YEŞİLYURT**