

VERGİ ADALETİ ve VERGİ YÜKÜ KAVRAMLARI ÇERÇEVESİNDE SPORCULARIN ELDE ETTİKLERİ ÜCRET GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

TAXATION OF SPORTSMEN/SPORTWOMEN WAGES IN THE LIGHT
OF THE NOTIONS OF TAX FAIRNESS AND TAX BURDEN



Murat ALTINTAŞ*

ÖZ

Bu çalışmada sporcuların elde ettiği ücret gelirleri vergi adaleti ve vergi yükü açısından ele alınacaktır. Bu kapsamda öncelikle verginin tanımı ve fonksiyonları ile ücret gelirlerinin vergilendirilmesi esasları ortaya konulacaktır. Daha sonra vergi adaleti ve vergi yükü kavramları açıklanarak sporcuların elde ettiği ücret gelirleri örnekler yardımıyla bu kavramlar kapsamında değerlendirilerek çözüm önerileri sunulacaktır.

Anahtar Kelimeler: Ücret, GVK Geçici 72, Vergilemede Adalet, Vergi Yüğü, Amatör Spor

ABSTRACT

This study analyses soccer player wages in terms of tax fairness and tax burden. It, in this respect, further defines tax and its functions, and explores the principles of taxation of wages. It, later, defines tax fairness and tax burden, and analyses the taxation of these wages by giving examples, finally proposes potential solutions.

Keywords: Wage, Temporary Article 72 of ITL, tax fairness, tax burden, amateur sports

* Vergi Müfettiş Yardımcısı

GİRİŞ

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın resmi internet sitesinde yer alan verilere göre 2015, 2016 ve 2017 yıllarında tahakkuk eden merkezi yönetim gelirleri, bu gelirler içindeki vergi gelirleri ile vergi gelirleri içindeki gelir vergisi tutarları aşağıda tablo halinde gösterilmiştir. Bu verilerden anlaşılabileceği üzere kamu harcamalarının finansmanında kullanılan kamu gelirlerinin en temel finansman kaynağı vergilerdir ve vergi gelirleri içinde gelir vergisi önemli bir yer tutmaktadır.

Tablo 1: Genel Bütçe Tahsilatları

Yıl	2015	2016	2017
Tahakkuk Eden M.Y. G.	764.440.499	934.387.801	1.063.863.920
Vergi Gelirleri	549.259.835	652.160.685	760.214.267
Gelir Vergisi	127.590.572	153.114.849	176.456.195

Kaynak: http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_1.xls.htm (Erişim Tarihi: 27 Haziran 2018)

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 61'inci maddesi uyarınca sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler de ücret kapsamındadır. Makalemizde sporcuların elde ettikleri ücret gelirleri vergi adaleti ve vergi yükü kapsamında ele alınacak olup hem vergi adaletini sağlama hem de vergiler yoluyla sporun nasıl geliştirilebileceği yönünde çözüm önerileri sunulacaktır.

1- VERGİNİN TANIMI, ÖZELLİKLERİ ve FONKSİYONLARI

Türk Vergi Sistemi'nde verginin tanımı yapılmamış olmamakla birlikte T.C. Anayasası'nın 73'üncü maddesinde "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır." hükümleri ile verginin amacı, yükümlüsü ve nasıl toplanacağını ilkeleri belirtilmiştir.

Diğer taraftan vergi literatüründe bazı vergi tanımları yapılmış olup Prof. Dr. Abdurrahman AKDOĞAN' a göre vergi; kamusal hizmetlerin gerektirdiği giderler ile kamu borçları dolayısıyla ortaya çıkan yükleri karşılamak amacıyla, egemenlik gücüne göre, karşılıksız olarak, gerçek ve tüzel kişilerden alınan ve cebri niteliğe sahip para şeklindeki ödemelerdir.¹

Yukarıdaki Anayasa hükmü ve tanıma göre vergilerin özellikleri şunlardır:

- Vergi egemenlik gücüne dayanılarak alınır.
- Vergiler kanunilik ilkesi çerçevesinde alınır.
- Vergiler gönüllülük esasına göre değil cebri olarak alınır.
- Vergiler karşılıksız alınır.
- Vergiler ekonomik, mali, sosyal amaçlarla alınır.
- Vergi almada yükümlülerin ödeme gücü dikkate alınır.

¹ Abdurrahman Akdoğan, Kamu Maliyesi, Gazi Kitabevi, Ankara, Ekim 2014, s.121

Yine vergiler etkilediği taraflar, ekonomik göstergeler vb. durumlara göre bazı fonksiyonlar üstlenmiştir. Bunlar; devletlerin kamu hizmetlerini yerine getirebilmek amacıyla vergileri finansman kaynağı olarak kullanması (Mali Gelir Fonksiyonu), vergilerin konjonktürel dalgalanmaları önlemek ve iktisadi büyümeyi sağlamada bir araç olarak kullanılması (Ekonomik İstikrar Fonksiyonu) ve vergilerin gelir ve servetin yüksek gelir grupları ile düşük gelir grupları arasında düşük gelir grupları lehine dağıtılması amacıyla kullanılması (Sosyal Adalet Fonksiyonu)'dır.

2- TÜRK VERGİ SİSTEMİ'NDE ÜCRETLERİN VERGİLENDİRİLMESİ ESASLARI

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 61'inci maddesinde ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler olarak tanımlanmış ve ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması mahiyetini değiştirmeyeceği belirtilmiştir. Aynı kanun maddesinde şu ödemelerin de ücret kapsamında değerlendirileceği söylenmiştir:

- 23'üncü maddenin 11 numaralı bendine göre istisna dışında kalan emeklilik, malüliyet, dul ve yetim aylıkları;
- Evvelce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatler;
- Türkiye Büyük Millet Meclisi, il genel meclisi ve belediye meclisi üyeleri ile özel kanunlarına veya idari kararlara göre kurulan daimi veya geçici bütün komisyonların üyelerine ve yukarıda sayılanlara benzeyen diğer kimselere bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler;
- Yönetim ve denetim kurulları başkanı ve üyeleriyle tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler;
- Bilirkişilere, resmî arabuluculara, eksperlere, spor hakemlerine ve her türlü yarışma jürisi üyelerine ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler;
- **Sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler.**
- Hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 63'üncü maddesinde gerçek ücretin ne olduğu, nasıl tespit edildiği ve aynı ücretlerin nasıl değerlendirildiği hususları düzenlenmiştir. Buna göre ücretin gerçek safi değeri işveren tarafından verilen para ve ayınlarla sağlanan menfaatler toplamından madde metninde yazılı indirimler yapıldıktan sonra kalan miktardır. Yapılacak indirimler ise şunlardır:

- 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 190'inci maddesi uyarınca yapılan kesintilerle, Ordu Yardımlaşma Kurumu ve benzeri kamu kurumları için yapılan kanuni kesintiler;
- Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20'nci maddesinde belirtilen sandıklara ödenen aidat ve primler;
- Sigortanın Türkiye'de kâin ve merkezi Türkiye'de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması şartıyla; ücretlinin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortası poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primlerin %50'si ile ölüm, kaza, sağlık, has-

talık, engellilik, işsizlik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primler (İndirim konusu yapılacak primler toplamı, ödendiği ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz. Bakanlar Kurulu bu bentte yer alan oranları yarisına kadar indirmeye, iki katına kadar artırmaya ve belirtilen haddi, asgari ücretin yıllık tutarının iki katını geçmemek üzere yeniden belirlemeye yetkilidir.

- Çalışanlar tarafından ilgili kanunlarına göre, sendikalara ödenen aidatlar (Şu kadar ki, aidatın ödendiğinin tevsik edilmesi şarttır.

Madde metnine göre yabancı para cinsinden ödenen ücretler ödeme gününün borsa rayiciyle Türk parasına çevrilecektir. Ayrıca aynı olarak verilen ücretler verildiği gün ve yerdeki ortalama perakende fiyatlarına göre; konut tedariki ve sair suretle sağlanan menfaatler, konutun emsal kirasına veya menfaatin emsal bedeline göre değerlendirilecektir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 64'üncü maddesinde diğer ücretler düzenlenmiş olup kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabı yanında çalışanlar, özel hizmetlerde çalışan şoförler; özel inşaat sahiplerinin ücretle çalıştırdığı inşaat işçileri, gayrimenkul sermaye iradı sahibi yanında çalışanlar; gerçek ücretlerinin tespitine imkân olmaması sebebiyle, Danıştay'ın müspet mütalaasıyla, Maliye Bakanlığınca bu kapsama alınanların safi ücretleri takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının %25'idir. Diğer ücretler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de bunlar beyannameye ithal edilmez.

Gerçek ücretlerin esas vergilendirme usulü tevkif usulüdür. Zira 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesine göre hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61'inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104'üncü maddelere göre tevkifat yapılacaktır. Söz konusu tevkifatın yapılmasında aynı kanunun 96'ıncı maddesi uyarınca safi ücret tutarları dikkate alınacaktır. Diğer taraftan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 86'ıncı maddesinde ücret gelirlerinin hangi durumlarda yıllık beyanname ile beyan edileceği düzenlemeleri mevcut olup çalışmamızın asıl konusu bu olmadığından detaya girilmeyecektir.

3- SPORCULARIN VERGİLENDİRİLMESİ ESASLARI

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 61'inci maddesinde sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatlerin ücret olduğu belirtilmiştir. Ücretlerin nasıl vergilendirileceğine çalışmanın bir önceki bölümünde yer verilmiştir. Bununla birlikte 4842 sayılı Kanunun 17'inci maddesiyle 24.04.2003 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen Geçici 64'üncü maddeyle 31.12.2007 tarihinde kadar sporculara ücret olarak yapılan ödemelerin gelir vergisinden istisna olduğu ve bu ödemeler üzerinden %15 oranında tevkifat yapılacağı hükmü getirilmiştir. Daha sonra 5766 sayılı Kanunun 8'inci maddesiyle 01.07.2008 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen Geçici 72'inci maddeyle sporcuların nasıl vergilendirileceği şu şekilde düzenlenmiştir:

"31/12/2017² tarihine kadar sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemelerden aşağıdaki oranlarda gelir vergisi tevkifatı yapılır.

² 7063 sayılı Kanun'un 1'inci maddesiyle "31/12/2017" ibaresi "31/12/2019" şeklinde değiştirilmiştir.

a) Lig usulüne tabi spor dallarında;

1) En üst ligdekiler için %15,

2) En üst altı ligdekiler için %10,

3) Diğer liglerdeki için % 5,

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

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

(3) Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce yapılmış olan ücret ve ücret sayılan ödemelerin vergilendirilmesinde 31/12/2007 tarihinde yürürlükte olan hükümler uygulanır.

(4) Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda sporcularla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemeler ise şu şekildedir:

- Yüz ve daha aşağı sayıda işçi çalıştıran iş yerlerinde bir, yüzden fazla işçi çalıştıran iş yerlerinde iki, amatör sporcu çalıştıranların, her yıl millî müsabakalara iştirak ettiklerinin belgelenmesi ve bu amatör sporculara ödenen ücretler.(Asgari ücretin iki katını aşmamak kaydıyla) **(GVK Md. 23/15)**

- Spor yarışmalarına katılan amatör sporculara ödenen ödül ve ikramiyeler. **(GVK Md. 29/3)**

Sporcuların vergilendirilmesine yönelik olarak 267 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılan düzenlemeler şu şekildedir:

“Bu ödemeler nihai vergileme niteliğinde olduğundan ayrıca Gelir Vergisi Kanunu’nun 94’üncü madde kapsamında tevkifat yapılmayacak ve ücret gelirini elde edenler tarafından bu gelirleri için yıllık beyanname verilmeyecek, diğer gelirleri için beyanname verilmesi halinde de bu gelirler beyannameye dahil edilmeyecektir.

Sporcu ücretleri, nakit olarak ödenebildiği gibi ayın olarak da ödenebilmektedir.

Sporcu ücretlerine ilişkin ödemelerin nakit dışında örneğin gayrimenkul veya taşıt ve benzeri ayın şekilde yapılması halinde, Gelir Vergisi Kanunu’nun 63’üncü maddesinin son fıkrası uyarınca ücretin safi tutarı;

- Verilen ayınlar, verildiği gün ve yerdeki ortalama perakende fiyatlarına göre,
- Konut tedariki ve sair suretle sağlanan menfaatler ise, konutun emsal kirasına veya menfaatin emsal bedeline göre tespit edilmek suretiyle değerlendirilecek ve bu ödeme tutarları toplamı üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

Kanuna eklenen geçici 72’nci maddenin üçüncü fıkrasında yer alan “Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce yapılmış olan ücret ve ücret sayılan ödemelerin vergilendirilmesinde 31/12/2007 tarihinde yürürlükte olan hükümler uygulanır.” hükmü uyarınca, 01/01/2008 tarihinden geçici 72’nci maddenin yürürlüğe girdiği 1/7/2008 tarihine kadar sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemeler üzerinden, geçici 64’üncü maddedeki hükümler çerçevesinde %15 oranında tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilecektir.

Sporcuların vergilendirilmesi ile ilgili olarak Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilmiş olan özel-gelerden bir kısmı şu şekildedir:

- Kulübün 3. Ligde futbol oynadığı, futbolculara sözleşmeye dayalı olarak aylık ücret ve maç başı prim verildiği, belirtilerek, Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 72'nci maddesinde yapılan düzenleme sonucunda, lig durumları belirli olmayan futbolcuların ile Kulübünüzde çalışan antrenör, yardımcı antrenör, aşçı, saha görevlisi ve ofis elemanı gibi çalışanların gelir vergisi kesintileri ve asgari geçim indirimlerinin ne şekilde hesaplanacağı hususunda talep edilen özgelgeye " Gelir Vergisi Kanununun geçici 72'nci maddenin birinci fıkrasının (a) bendinin 3 numaralı alt bendinde yer alan kulübünüzün sporcularına yapacağı ücret ve ücret sayılan ödemeler üzerinden %5 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerektiği, ücretlinin medeni durumu dikkate alınarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 32'nci maddesi uyarınca hesaplanacak asgari geçim indiriminden faydalandırılması mümkün bulunduğu" şeklinde görüş bildirilmiştir.³
- Dernekçe bazı başarılı (Milli olmuş yada Tarihi Kırkpınar Güreşlerinde derece almış) sporculara beslenmelerine katkı amacıyla "Gıda Yardımı" ve antrenmanlara gelip gitmeleri için (dolmuş ücretleri) "Yol Yardımı" adıyla, aylık nakit ödeme yapıldığı, bu ödemelerin üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapıp yapılmayacağı ile söz konusu ödemelerin ne şekilde belgelendirilmesi gerektiği hususunda talep edilen özgelgeye "Söz konusu sporculara gıda ve yol yardımlarının ücret kapsamında yapılması halinde bu ödemelerin, Gelir Vergisi Kanununun Geçici 72'nci maddesine göre gelir vergisine tabi tutulması gerekir. Ayrıca, bu ödemeler yukarıda sayılan ve gelir vergisinden istisna edilen ödemeler kapsamına girmemesi nedeniyle, gelir vergisinden istisna edilmesi mümkün değildir." şeklinde görüş bildirilmiştir.⁴
- Türkiye 3. Liginde oynayan geliri federasyon ve kurum çalışanlarından temin edilen yardımlarla sağlanan voleybol takımının bulunduğu, takımın çoğunluğunu personelin oluşturduğu, dışarıdan transfer edilen sporcuların da bulunduğu belirtilerek, bu sporculara oynadıkları maç başına cüzi miktarda ücret ödendiği, bu ödenen ücretlerden herhangi bir vergi kesintisi yapıp yapılmayacağı ile yapıldığı takdirde hangi ad altında ve % kaç oranında kesinti yapılacağı konusunda talep edilen özgelgeye "Lig usulüne tabi sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemeler üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 72'nci maddesinde belirtilen oranlarda gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır. Bu ödemeler nihai vergileme niteliğinde olduğundan ayrıca Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü madde kapsamında tevkifat yapılmayacak ve ücret gelirini elde edenler tarafından bu gelirleri için yıllık beyanname verilmeyecek, diğer gelirleri için beyanname verilmesi halinde de bu gelirler beyannameye dahil edilmeyecektir." şeklinde görüş bildirilmiştir.⁵

4- VERGİ ADALETİ KAVRAMI

Aslında vergilemede adalet kavramını tanımlamadan önce adalet kavramının tanımı yapılmalıdır. Zira adalet kavramı, kişilere, toplumlara, değer yargılarına, inançlara, zamana göre farklılaşabilmektedir. Kavramın tanımlanmasında karşılaşılan bu belirsizlik, vergileme açısından izahına da sirayet etmiştir.⁶ Çok çeşitli zamanlarda çok çeşitli tanımlamalar yapılmış olmakla birlikte Geline nokta

³ Gelir İdaresi Başkanlığı 30.01.2015 tarih ve 46480499-120[2014/1481]-8 sayılı Özelgesi

⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı 19.07.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.22.15.01-2010/GVK:1-2/-18 sayılı Özelgesi

⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı 10.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.20.15.01-30-MUK-2011-73-142 sayılı Özelgesi

⁶ Hakan Bay, Ahmet İnneci, Vergi Adaleti Açısından Türkiye'de Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi, International Journal of Public Finance, Cilt 2, Sayı 2 , 2017, s. 206

itibariyle bir toplum içinde yer alan kişilerin vergi ödeme güçleri ölçüsünde vergi yüküne katılmaları vergilemede adalet ilkesi olarak ifade edilebilir.⁷

Öteden beri kamu ekonomisinde en önemli sorunlar arasında görülen vergilemede adalet kavramına ilişkin iki farklı ilke bulunmaktadır. Bu ilkelerden ilki yararlanma ilkesidir. Bu ilkeye göre vergilemede adalet sağlanması için kamu hizmetlerinden faydalanma ile ödenen vergi arasında bağlantı olmalıdır.⁸ Faydalanma ilkesine uygun vergilere bazı mahalli nitelikteki kamu mal ve hizmet finansmanı için kullanılmaktadır. Ancak faydalanma esasına dayalı vergileme tekniğini uygulayabilmek için bireylerin elde ettikleri faydanın ölçülebilir nitelikte olması ve kamu mal ve hizmetlerine yönelik gerçek tercihlerin açıklanması gerekmektedir.⁹ Vergilemede adalet kavramına ilişkin ikinci ilke ödeme gücü ilkesidir. T.C. Anayasası'nın 73'üncü maddesinde "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür." hükmü ile vücut bulan bu ilkeye göre az geliri olan fazla geliri olandan daha az vergi ödemelidir. Adam SMITH bu hususu Adalet İlkesi, Adolph WAGNER ise Ahlaki İlkeler başlığı altında tanımlamışlardır. Ödeme gücünün göstergeleri ise gelir, servet ve harcama olarak karşımıza çıkmaktadır. Ayrıca ödeme gücü ile ilgili iki kıstas vardır. Bunlar yatay adalet ve dikey adalettir. Yatay adalet gelir, servet ya da harcama olarak aynı durumda olanların eşit vergisel yükümlülüğe katlanması, dikey adalet ise gelir, servet ya da harcama olarak farklı durumlarda olanların farklı vergisel yükümlülüklere katlanmasıdır. Dikey adaletin sağlanması için kullanılan en belirgin araç artan oranlılıktır. Artan oranlılık vergi matrahı arttıkça matraha uygulanan vergi oranının da artırılmasıdır.

5- VERGİ YÜKÜ KAVRAMI

Vergi yükü, ödenen verginin elde edilen gelire oranını ifade etmektedir. Vergi yükü, aslında ödenen vergi ile ödeme gücünün bir fonksiyonu olarak da tanımlanabilir. Yük, ödenen vergi ile doğru, ödeme gücü ile ters orantılı olarak değişmekte ve ödenen vergi arttıkça vergi yükü artmakta, ödeme gücü arttıkça da vergi yükü azalmaktadır.¹⁰ Vergi yükü kavramında objektif ve sübjektif vergi yükü kavramlarının bilinmesinde fayda vardır. Sübjektif vergi yükü, vergi yükümlülerinin ekonomik ve sosyal durumlarından dolayı vergi ödemeden kaynaklı hissettikleri baskıdır. Objektif vergi yükü ise ödenen vergiler ile elde edilen gelir arasındaki orantıdır. Vergi yükü hesaplamaları toplam veri yükü, bölgesel vergi yükü, sektörel vergi yükü, kişisel vergi yükü şeklinde yapılabilmektedir.

Vergi yükünün belirlenmesinde toplam yapılan ödemeleri toplam gelire oranlamak gerekir. Dolayısıyla, mükellefin doğrudan yaptığı ödemeler yanında dolaylı olarak yaptığı ödemeler de dikkate alınmalıdır.¹¹ Verginin gelire oranı olarak tanımlanabilecek olan vergi yükünün etkisi ölçülürken, sadece dolaysız ve dolaylı vergiler değil, parafiskal yükümlülükler içinde yer alan sosyal güvenlik ödemelerinin de dikkate alınması yükün etkisinin daha bütünsel ölçümünü sağlayabilecektir.¹²

⁷ Abdurrahman Akdoğan, Sadık Kırbaz, Açıklamalı Maliye ve Vergi Terimleri Sözlüğü, Birtik Yayıncılık, Ankara, 1986, s.193

⁸ Hülya Kirmanoğlu, Kamu Ekonomisi Analizi, Beta Yayınları, İstanbul, Ocak 2013, s.270

⁹ Nazan Susam, Kamu Maliyesi Temel Kavram ve Esaslar, Beta Yayınları, İstanbul 2015 s.239

¹⁰ Nazan Susam, Kamu Maliyesi Temel Kavram ve Esaslar, Beta Yayınları, İstanbul 2015 s.284

¹¹ Cemil Rakıcı, Tarık Vural, Asgari Ücret Üzerindeki Toplam Vergi Yükü ve Asgari Ücret Tutarının Anlamı, Ekonomi Bilimleri Dergisi, Cilt 3, No 2, 2011, s.63

¹² Ceyhan İnaltong, Vergi Yükü: Türkiye ve OECD Ülkeleri Karşılaştırması, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 369, 2012, s. 16

Vergi yükü kavramı ve hesaplamaları günümüzde hükümet ve vergi yükümlülerince vergi politikası tedbirlerini savunmak veya reddetmek, vergi yoluyla sektörler ve kişiler arasında gelir dağılımını daha eşit hale getirmek, ekonomide tam çalışmayı sağlayabilmek, uluslararası karşılaştırmalar yapmak, ekonomik ve politik bütünleşmeler ile ülkeler arası vergi uyumlaştırılmasına gidilmesi öncesinde karşılaştırma aracı olarak kullanılmaktadır. Bu itibarla vergi yükü hesaplarının bilinmesi önem kazanmaktadır.¹³

6- DEĞERLENDİRME ve ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Gelir ve servetin düşük gelir grupları ile yüksek gelir grupları arasında düşük gelir grupları lehinde dağıtılması vergilerin sosyal adalet fonksiyonudur. Diğer taraftan ülkemizde yaygın olmayan bazı spor dalları hariç tutulursa basında çıkan haberlerden de görüleceği üzere sporcular normal bir ücretlinin kazanamayacağı kadar gelir elde etmektedir. Bu kişilerin yüksek gelir grubunda olduğu konusunda toplumsal fikir birliği bulunmaktadır. Hal böyle iken normal bir çalışanın ücreti üzerinden alınan vergilerde artan oranlılık uygulanırken sporcuların elde ettiği ücret gelirleri üzerinden tek oranlı ve düşük oranda vergileme yapılmasının vergilerin sosyal adalet fonksiyonunu zedelediği aşîkârdır. Hatta ters düştüğü bile söylenebilir. Şöyle ki; ülkemizde milyonlarca normal ücretli bulunmakta ancak buna göre çok daha düşük sayıda sporcu bulunmaktadır. Bütçenin ademi tahsis ilkesi gereği tüm gelirler tek yerde toplanmakta ve yapılan kamu harcamalarından herkes eşit faydalanmaktadır. Dolayısıyla bütçeye daha az katkı yapan bir grubun daha fazla katkı yapan bir gruba imkânlardan eşit derecede faydalanmasının gelirin adaletli dağıtılmasına ters düşeceği açıktır.

Sporcuların vergilendirilmesinin az kazananlardan az, çok kazananlardan çok vergi alınması gibi genel bir tanımla ifade edilebilecek olan ve Anayasamızda da bu ilkenin esas alındığı vergilendirmede adalet ilkesine ters düştüğü açıktır. Her ne kadar sporcular hayatlarının belirli bir döneminde çalışma imkânı bulsalar da bu dönemde diğer çalışanların hayat boyu elde ettikleri gelirden daha fazla gelir etmektedirler. Tartışmasız Türk Vergi Sistemi'nde vergi adaletini sağlayan düzenlemeler mevcuttur. Ancak sporcular özelinde konuyu değerlendirdiğimizde bu ilke uygulanmamaktadır. Örneğin bu noktada vergi harcaması kavramına ve ülkemizdeki uygulamalara değinmekte fayda vardır. Vergi harcaması, devletin ekonomik ve sosyal sebeplerle vergi sistemi içinde istisna, muafiyet, vergi indirimi, mahsuplar, vergi kolaylığı, vergi erteleme gibi uygulamalar ile tahsil etmesi gereken gelirden vazgeçmesidir.¹⁴ Bu kapsamda Gelir Vergisi Kanunu Geçici 72'inci maddesinde yer alan düzenleme, sadece ücretliler içerisinde yer alan sporculara yönelik olduğundan ve vergi tarifesi dışında düşük oranlarda vergi kesintisi yapıldığından vergi harcaması niteliği taşımaktadır. Aşağıda Maliye Bakanlığı 2017 Vergi Harcaması Raporu'nda yer alan Gelir Vergisi Uygulamasındaki Vergi Harcamaları Listesi'ndeki bazı uygulamalara ilişkin bilgiler verilmiştir. Söz konusu raporda belirtildiği üzere 2016 yılı gerçekleşen rakamlar diğer yıllar ise tahmin edilen rakamlardır.

¹³ İsmail Türk, Maliye Politikası, Turhan Kitapevi, Ankara 1998, s.66-67

¹⁴ T.C. Maliye Bakanlığı Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü Vergi Harcaması Raporu 2017

Tablo 2: Gelir Vergisi Uygulamasındaki Vergi Harcamaları Listesi

Madde No	Açıklama	Gerçekleşen (Bin TL)		Tahmin (Bin TL)			Tahmin Kalitesi
		2016	2017	2018	2019	2020	
23/15	Amatör Sporcu Ücretleri	2.883	3.355	3.808	4.279	4.776	Yaklaşık
29/3	Amatör Sporculara Verilen Ödül ve İkramiyeler	2.404	2.797	3.176	3.568	3.983	Çok İyi
31	Engellilik İndirimi	36.980	46.842	53.175	59.747	66.689	Çok İyi
Geçici 72	Sporculara Yapılan Ücret Ödemeleri	222.696	259.143	294.194	330.527	368.931	İyi

Kaynak: T.C. Maliye Bakanlığı Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü Vergi Harcaması Raporu 2017

Tabloda sporculara yapılan ücret ödemeleri dışındaki verilere, sporculara devlet tarafından sporculara yapılan vergi harcamasının büyüklüğünü kıyas yoluyla göstermek amacıyla yer verilmiştir.

Sporcuların vergilendirilmesinin vergi yükü kavramı kapsamında değerlendirilmesi durumunda ise sporcuların daha az vergi yüküne katlandığı görülecektir. Hatta bu konu subjektif vergi yükü kapsamında değerlendirildiğinde sporcular dışındaki ücretlilerin katlandığı vergi yükünün çok daha fazla olduğu sonucuna varılabilir. Çünkü geliri düşük olan bir yükümlünün vergi ve diğer ödemeler karşısında hissedeceği baskı her ne kadar ödemiş olduğu tutarlar parasal olarak daha az olsa dahi daha fazla olacaktır. Konuyu bir örnek yardımıyla açıklamak gerekirse:

Örnek: Senede tek seferde net 100.000,00-TL ücret geliri elde eden ve ikisi de bekâr olan mühendis Ayşe Hanım ile en üst ligde bulunan bir spor kulübü bünyesindeki futbolcunun 2017 takvim yılında net ücrete göre katlandıkları vergi yükleri şu şekilde olacaktır. (Vergi yükünün hesaplanmasında sosyal güvenlik primleri ile asgari geçim indirimi ihmal edilmiştir.)

Ücretli		Ayşe Hanım		Futbolcu		
Dönem	Gelir	Hesaplanan Gelir Vergisi	Vergi Yükü	Gelir	Hesaplanan Gelir Vergisi	Vergi Yükü
2017	100.000,00	24.250,00	%24,25	100.000,00	15.000,00	%15

Diğer taraftan yukarıdaki vergi yükü hesaplaması yalnızca gelir vergisi baz alınarak ve eşit gelir elde edildiği varsayımıyla yapılmıştır. Sporcuların normal bir ücretliden daha fazla kazandığı gerçeği göz önünde bulundurulduğunda ve vergi yükü hesaplamasına yükümlülerin katlandıkları dolaylı vergileri de kattığımızda makas daha da açılacaktır.

Konunun bir diğer boyutu da, bir tarafta çok zor şartlar altında spor hayatını idame ettirme gayreti içinde olan ve ilgili olduğu branşta ülkemizin bayrağını katıldığı müsabakalarda dalgalandıran sporcuların varlığı diğer tarafta ise aldıkları yüksek tutarlı ücretlere rağmen ödeme gücü ile orantısız vergi ödeyen sporcuların varlığıdır. Bu durum hem vergi adaletinin sağlanamaması suretiyle devlete olan güveni zedelemekte hem de sporun ve sporcunun gelişmesini engellemektedir.

Sporcuların vergilendirilmesinin esasları ve vergiler yoluyla sporun geliştirilmesi hususundaki çözüm önerilerimiz ise şunlardır:

İlk aşamada spor dallarında amatör ve profesyonel ayrımının net olarak düzenlenmesi, geliştirilmesi gereken spor dallarının belirlenmesi, bölgelere göre en uygun spor dallarının belirlenmesi gerekmektedir. Burada 3289 sayılı Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un Ek 12'inci maddesi ile ilgili esasları belirlemek amacıyla çıkarılan 13.06.2018 tarih ve 30450 sayılı Sporcu Ücretlerinden Tevkif Yoluyla Alınan Gelir Vergisinin İadesi Hakkında Yönetmelik hükümlerine bakılabilir. Söz konusu yönetmeliğin tanımlar başlıklı 4'üncü maddesinde amatör spor dalı "5/5/2009 tarihli ve 5894 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun hükümlerine göre Türkiye Futbol Federasyonunca düzenlenen süper lig, birinci lig, ikinci lig ve üçüncü lig dışındaki futbol ligleri ile 3289 sayılı Kanun kapsamında kurulan spor federasyonlarının bünyesinde yer alan profesyonel şube dışındaki spor dalları" olarak ve profesyonel spor dalı "Türkiye Futbol Federasyonunca düzenlenen süper lig, birinci lig, ikinci lig ve üçüncü lig ile 3289 sayılı Kanun kapsamında kurulan spor federasyonlarının bünyesinde yer alan profesyonel şubeleri" olarak tanımlanmıştır. Diğer taraftan yapılan bu tanımlamaların da yeterli olmadığı kanaatindeyiz. Zira söz konusu yönetmelikte futbol dışındaki tüm spor dalları amatör olarak kabul edilmiş olmasına rağmen örneğin basketbol ve voleybolda da yüksek ücretler kazanılmaktadır. Dolayısıyla ilerde de açıklayacağımız vergisel çözüm önerileri için daha detaylı bir belirlemeye ihtiyaç duyulacaktır.

İkinci aşamada amatör ve profesyonel spor dallarında faaliyette bulunan sporcuların nasıl vergilendirileceği sorusuna cevap verilmelidir. Bu sorunsala verilecek iki çözüm önerimiz vardır. Birincisi profesyonel spor dallarında artan oranlılığın Gelir Vergisi Kanunu'nun 103'üncü maddesinde yazılı olduğu şekilde uygulanması, amatör spor dallarında ise oranların daha düşük uygulanmasıdır. İkincisi ise profesyonel spor dallarında yine artan oranlılığın Gelir Vergisi Kanunu'nun 103'üncü maddesinde yazılı olduğu şekilde uygulanması, amatör spor dallarında ise oranların aynı olmasına karşılık vergi dilimlerinin daha açık olarak belirlenmesidir. Bu aşamada yine de vergi adaletinin tam olarak yerine getirilmediği düşünülebilir. Ancak halihazırdaki düzenleme göz önüne alındığında ve bir sonraki paragrafta belirtildiği üzere amacın vergi adaletini optimal düzeye çekerek sağlanan vergi gelirleri yolu ile insanların küçük yaşlardan itibaren sporla iç içe bir hayat sürmeleri, yetenekli gençlerin çok daha iyi şartlarda spor hayatlarını idame ettirmeleri ve amatör spor dallarını korumak olduğu düşünüldüğünde sunulan önerinin amaca hizmet ettiği görülecektir.

Üçüncü aşamada T.C. Anayasası'nın 58 ve 59'uncu maddelerinde de belirtildiği üzere devletin sporu ve sporcuyla geliştirmeyi görev addetmesine bağlı olarak sporcu ücretlerinden elde edilen vergi gelirlerinin amatör spor dallarının geliştirilmesine, okullarda ilköğretim çağlarından başlamak üzere öğrencilerin birer spor dalına kanalize edilmesine veya sakatlanan ve bir daha spor yapamayacak olan sporcuların tedavi, rehabilite masraflarının karşılanması ya da başka bir alanda istihdam edilmesine aktarılmasıdır. Aslında 3289 sayılı Kanunun Ek 12'inci maddesiyle bahsettiğimiz bu teşviklere benzer bir uygulama getirilmiştir. Ancak Sporcu Ücretlerinden Tevkif Yoluyla Alınan Gelir Vergisinin İadesi Hakkında Yönetmelik'te de belirtildiği üzere verilen teşvik, tevkif edilen vergilerin ilgili işverenlere iade edilmesi ve işveren tarafından özel bir hesaba alınan bu tutarların amatör spor dallarında sportif faaliyet gösteren sporculara, bunların çalıştırıcılarına ve diğer spor elemanlarına yapılan ücret ve ücret sayılan brüt ödemeler ile amatör spor dallarındaki sporcu, çalıştırıcı ve diğer spor elemanlarının, sportif faaliyetlerine ilişkin işe, ibate, seyahat, sağlık, eğitim-öğretim harcamaları ile amatör spor dallarına ilişkin hazırlık kampları, müsabaka, malzeme ve ekipman, vize, lisans, tescil ve katılım harcamaları için kullanılması şeklinde düzenlenmiştir. Yani teşvik devlet denetimi altında

yine işverenler eliyle yapılmaktadır. Bizim sunduğumuz öneri ise söz konusu teşviklerin devlet eliyle yürütülmesine ve çok daha kapsamlı bir şekilde uygulanmasına dayanmaktadır.

SONUÇ

Çalışmada sporcuların vergilendirilmesi esasları, vergilemede adalet ilkesi ve vergi yükü kapsamında değerlendirilmiş, vergilemede adalet ilkesinin nasıl optimal düzeye çekilebileceği ve bu suretle sağlanan vergi gelirleri ile sporun nasıl geliştirilebileceği hususunda çözüm önerileri sunulmuştur. Sporcular diğer ücret geliri sahiplerine göre daha düşük vergi yüküne katlanmakta, sporcuların vergilendirilmesi esasları vergilemede adalet ilkesi ile de bağdaşmamaktadır. Dolayısıyla sporcuların vergilendirilmesi konusunda yeni düzenlemelere ihtiyaç vardır. Diğer taraftan sunduğumuz öneriler ve yaptığımız eleştiriler herhangi bir gruba yönelik olmayıp, yapılan eleştiriler ve sunulan öneriler ile tüm gelir gruplarının devlete ve vergi idaresine olan güveninin artırılmasının, gençlerin sporla iç içe yetişmelerinin sağlanmasının, ülkemizin sporun her dalında dünya çapındaki müsabakalarda başarılı olmasının amaçlandığı unutulmamalıdır.

KAYNAKÇA

- AKDOĞAN, A. Kamu Maliyesi, Gazi Kitapevi, Ankara, Ekim 2014
- AKDOĞAN, A., KIRBAŞ, S. Açıklamalı Maliye ve Vergi Terimleri Sözlüğü, Birlik Yayıncılık, Ankara, 1986
- BAY, H., İNNECİ, A. Vergi Adaleti Açısından Türkiye'de Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi, International Journal of Public Finance, Cilt 2, Sayı 2 , 2017
- Gelir İdaresi Başkanlığı 30.01.2015 tarih ve 46480499-120[2014/1481]-8 Sayılı Özelgesi
- Gelir İdaresi Başkanlığı 19.07.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.22.15.01-2010/GVK:1-2/-18 sayılı Özelgesi
- Gelir İdaresi Başkanlığı 10.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.20.15.01-30-MUK-2011-73-142 sayılı Özelgesi
- İNALTONG, C. Vergi Yükü: Türkiye ve OECD Ülkeleri Karşılaştırması, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 369, 2012
- KİRMANOĞLU, H. Kamu Ekonomisi Analizi, Beta Yayınları, İstanbul, Ocak 2013
- Maliye Bakanlığı ve Gençlik ve Spor Bakanlığı (13.06.2018). Sporcu Ücretlerinden Tevkif Yoluyla Alınan Gelir Vergisinin İadesi Hakkında Yönetmelik. Ankara: R.G. (30450 sayılı)
- Maliye Bakanlığı (24/06/2008) 267 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği. Ankara: RG. (26916 sayılı)
- RAKICI, C., VURAL, T. Asgari Ücret Üzerindeki Toplam Vergi Yükü ve Asgari Ücret Tutarının Anlamı, Ekonomi Bilimleri Dergisi, Cilt 3, No 2, 2011
- SUSAM, N. Kamu Maliyesi Temel Kavram ve Esaslar, Beta Yayınları, İstanbul 2015
- T.C. Yasalar (09.11.1982). 2709 sayılı T.C. Anayasası. Ankara: RG. (17863 sayılı)
- T.C. Yasalar (06.01.1961). 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu. Ankara: RG. (10700 sayılı)
- T.C. Yasalar (21/5/1986). 3289 sayılı Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun. Ankara: RG. (19120 sayılı)
- T.C. Maliye Bakanlığı Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü Vergi Harcaması Raporu 2017
- TÜRK, İ. Maliye Politikası, Turhan Kitapevi, Ankara 1998
- http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_1.xls.htm