

TÜRKİYE’DE SPORCU ÜCRETLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

THE TAXATION OF ATHLETES WAGES IN TURKEY

Hakemli Makale

Dinçer ÇERİBAŞ*

İÇİNDEKİLER

GİRİŞ	556
I. SPORCU ÜCRETLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİNDE ÇİFTE	560
VERGİLENDİRME RİSKİ	560
II. TÜRKİYE’DE SPORCU ÜCRETLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİNİN KRONOLOJİK İNCELEMESİ	564
A. 01.07.2008 – 01.05.2018 TARİHLERİ ARASI	566
B. 01.05.2018 – 31.12.2019 TARİHLERİ ARASI	567
C. 01.01.2020 – 31.12.2023 TARİHLERİ ARASI	568
III. SPORCU ÜCRETLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİNİN ANAYASA’NIN 73 ÜNCÜ MADDESİ BAĞLAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ.....	571
SONUÇ	577

ÖZ

Vergi, kamu hizmetlerinin yürütülmesi için Devletin ihtiyaç duyduğu en temel gelir kaynağıdır. Verginin Anayasa ile belirlenen temel ilkeler doğrultusunda adaletli ve dengeli dağıtılması, vergi sisteminin en önemli amacıdır. Vergi gelirlerinin önemli bir bölümünü gelir üzerinden alınan vergiler oluşturmaktadır. Ücret gelirleri, Gelir Vergisi Kanunu kapsamında vergilendirilmekte ve sporun desteklenmesi amacıyla, sporcu ücretlerinin vergilendirilmesi konusunda istisnai düzenlemeler yer almaktadır. Türk vergi sistemine bakıldığında, sporcu ücretlerinin vergilendirilmesine ilişkin olarak farklı dönemlerde farklı vergilendirme usullerinin uygulandığı görülmektedir. Bununla birlikte diğer ülkelerin vergi uygulamalarıyla karşılaştırıldığında, Türkiye’de sporcu ücretlerine uygulanan gelir vergisi oranlarının oldukça düşük olduğu

DOI: 10.32957/hacettepehdf.761172

Makalenin Geliş Tarihi: 30.06.2020

Makalenin Kabul Tarihi: 24.08.2020

* Avukat. Gençlik ve Spor Bakanlığı Hukuk Hizmetleri Genel Müdürlüğü. E-posta: dincerceribas@gmail.com.

ORCID: 0000-0002-7901-9649

Bu çalışmada Araştırma ve Yayın Etiği İlkeleri’ne uyulmuştur.

ve bu konudaki istisnai düzenlemelerin vergi adaletinin sağlanmasında sorunlara yol açtığı tespit edilmiştir. Bu amaçla çalışmada sporcu ücretlerinin vergilendirilmesine ilişkin mevzuat değişiklikleri uygulama dönemleri itibarıyla incelenmiş ve temel vergilendirme ilkeleri ışığında, vergi adaletini zedeleyen uygulamaların giderilmesine yönelik olarak önerilerde bulunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Gelir vergisi, vergi adaleti, ücret gelirleri, sporcu ücretleri, sporcu ücretlerinin vergilendirilmesi.

ABSTRACT

Tax is basic source of income needed by the State for realization of public services. The most important purpose of the tax system is fair and balanced tax distribution in line with the provisions specified in Constitution. Taxes on income constitute a significant part of tax revenues. Wage is taxed under the Income Tax Law and there are exceptional regulations on the taxation of athlete wages to support sports. When the Turkish tax system is analyzed, it is seen that different taxation procedures are applied in different periods regarding the taxation of athlete wages. However, compared to the tax practices of other countries, it has been determined that the income tax rates applied to athlete's income in Turkey is quite low and that exceptional arrangements in this regard cause problems in ensuring tax justice. For this aim, in the study, legislative changes related to the taxation of athlete's wages were examined in terms of implementation periods and in the light of the basic taxation principles, suggestions were made to eliminate the practices that undermine the tax justice.

Keywords: Income tax, tax justice, wage income, athlete wages, taxation of athlete wages.

GİRİŞ

Vergi sistemimiz açısından kamu giderlerinin karşılanmasında önemli bir yeri olan vergi gelirlerini; vergi mevzuatımız açısından gelir, harcamalar ve servet üzerinden alınan vergiler olmak üzere üç ana kategoriye ayırmak mümkündür. Gelir üzerinden alınan vergiler ise gerçek kişilerin vergilendirildiği gelir vergisi ve tüzel kişilerin vergilendirildiği kurumlar vergisi olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı kayıtları esas alınarak Türkiye’de 2019 yılında elde edilen vergi gelirlerinin dağılımına bakıldığında gelir vergisi payının %25,36 olduğu, kurumlar vergisi payının

ise %10,68 olduğu görülmekte¹ ve tahsil edilen toplam vergi gelirleri içinde “gelir vergisi” oranının büyük bir paya sahip olduğu görülmektedir.

Devletin en önemli finansman kaynaklarından biri olan gelir vergisi, izlenen mali politikalar doğrultusunda zaman içinde değişime uğramıştır². Spor kulüplerinin yıllık bütçelerinin büyük bir bölümünü oluşturan sporcu ücretlerine ilişkin vergilendirme usulleri de zaman içinde değişmiş ve bu ücretlerin vergilendirilmesinde çeşitli tarihlere önemli yasal değişiklikler yapılmıştır. Bununla birlikte toplumun spora olan ilgisinin artması sonucunda medyada spora daha fazla yer verilmesi, elde edilen yayın, reklam ve sponsorluk gelirlerinde artış sağlanması, yeni stadyumlar ve yükselen bilet fiyatları ile birlikte stadyum gelirlerinin yükselmesi neticesinde spor kulüplerinin ve sporcuların gelirleri de doğru orantılı olarak artmış ve özellikle profesyonel sporcu gelirleri dünya genelinde yüksek seviyelere ulaşmıştır³. Sporcu ücretlerinin yüksek seviyelere ulaşması ile birlikte bu gelirlerin vergilendirilmesi konusu daha da önem kazanmıştır.

Devletler, çeşitli yöntemlerle sporu desteklemektedir. Bu destekler genellikle aynı veya nakdi yardım, başarılı sporculara ödül verilmesi, sponsorluk ve reklam yatırımlarının teşvik edilmesi, vergi istisnaları tanınması veya düşük bedelle ya da bedelsiz olarak stadyum ve benzeri spor tesislerinin tahsis edilmesi şeklinde gerçekleşmektedir⁴. Bu desteklerin bir sonucu olarak bazı spor kulüpleri rakiplerine göre mali açıdan daha fazla avantaj sağlamaktadır. Bu mali avantajların özel bir örneği de sporcu ücretlerine uygulanan gelir vergisi istisnası olarak karşımıza çıkmaktadır. Ülkemizde de sporun geliştirilmesi için bu ve benzeri şekilde çeşitli destek ve teşvik yöntemleri uygulanmakta olup bu amaçla sporcu ücretlerinin vergilendirilmesine ilişkin

1 GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI, **Tablo 47: 2019 Yılı Merkezi Yönetim Gelirleri**, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_47.xls.htm,

(erişim tarihi :25.05.2020)

2 BİRİNCİ, Nagihan/ AKYAZI, Haydar, “Düz ve Artan Oranlı Kişisel Gelir Vergisi Tarifelerinin Ekonomik Etkileri”, **International Journal of Economic and Social Research**, Yıl: 2017, Cilt: 13, Sayı: 1, s. 46.

3 FRATTO, Kara, “The Taxation of Professional U.S. Athletes in Both the United States and Canada”, **Sports Lawyers Journal**, Yıl: 2007, Cilt: 14, s. 29.

4 DIETL, Helmut/ LANG, Markus/ NESSELER, Cornel, “The Impact of Government Subsidies in Professional Team Sports Leagues”, **International Journal of Sports Finance**, Yıl: 2017, Cilt: 23, Sayı: 1, s. 49.

olarak 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda⁵ (GVK) istisnai düzenlemelere yer verilmiştir.

Sporcu ücretlerinin vergilendirilmesine ilişkin literatür incelendiğinde, uluslararası çalışmalarda konunun daha çok sporcuların geçimlerini sürdürebilmeleri noktasında vergilendirmeye ilişkin yaşadıkları kaygı ve sorunlar ile çifte vergilendirme riski yönünden ele alındığı görülmekte iken; ulusal çalışmalarda konunun daha çok sporcu ücretlerinin vergilendirilmesi konusunda uygulanan istisnai düzenlemelerin vergi adaletine olan etkileri yönünden ele alındığı görülmektedir.

Uluslararası çalışmalarda, verginin profesyonel sporcuların takımlarını ve yaşayacakları yeri belirlemelerine etkisinin olduğu⁶, sporcuların yaşadığı bölge sınırlarına göre farklı şekillerde vergilendirilmesinin haksız rekabete neden olduğu belirtilmiştir⁷. Bununla birlikte devletlerin kendi vergi kurallarını uygulamak istemesi nedeniyle çifte vergilendirme riskinin arttığı⁸ ve uluslararası anlaşmalarla ülkesi dışında gelir elde eden sporcular açısından çifte vergilendirme riskinin önlenmeye çalışıldığı ifade edilmiştir⁹.

Ulusal çalışmalarda ise sporcu ücretlerinin vergilendirilmesine ilişkin ülkemiz ve diğer ülkelerin uygulamaları karşılaştırıldığında, Türkiye'de uygulanan gelir vergisi oranlarının diğer ülkelere nazaran çok düşük seviyelerde olduğu ve Devletin sporu teşvik etme amacından uzaklaşarak özellikle profesyonel futbolcular açısından Türkiye'nin adeta bir vergi cenneti haline geldiği belirtilmiştir¹⁰. Ayrıca diğer çalışanlar, %35'e varan oranlarla vergilendirilirken yüksek gelirli sporcuların farklı bir rejime tabi olarak

5 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Kanun: RG. 06.01.1961, S. 10700.

6 FRATTO, 2007, s. 29.

7 TUTKA, P. Michael/ WILLIAMS, Dylan, "The Expensive Truth: The Possible Tax Implications Related to Scholarship and Cost of Attendance Payments for Athletes", **Journal of Legal Aspects of Sport**, Yıl: 2017, Cilt: 27, Sayı: 2, s. 158.

8 AKERS, Matthew, "A Race to the Bottom? International Income Tax Regimes' Impact on the Movement of Athletic Talent", **University of Denver Sports and Entertainment Law Journal**, Yıl: 2015, Cilt: 17, s. 12.

9 WILLIAMSON, Crystal, "Taxation of Income on Professional Team Athletes", A Senior Thesis, Liberty University, 2017.

10 ÖZ, Ersan / AKÇAY, Fatih, "Futbolcular Özelinde Sporcuların Vergilendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl: 2013, Sayı: 300, s. 19.

vergilendirilmesinin vergi eşitliği ilkesini zedelediği ifade edilmiştir¹¹. Öte yandan GVK'daki sporcu ücretlerinin vergilendirilmesine ilişkin düzenlemelerin dikey vergi adaleti açısından büyük bir adaletsizlik yarattığı¹², yüksek gelirli sporcuların ücretlerine düşük oranda gelir vergisi uygulanmasının gelir dağılımını bozmakta olduğu belirtilerek¹³ konunun, vergi adaletinin sağlanmasında yaşanan sorunlar açısından ele alındığı görülmektedir.

Görüldüğü gibi, Türk vergi sisteminde sporcu ücretlerinin vergilendirilmesini inceleyen pek çok önemli ulusal çalışma bulunmaktadır. Bu çalışmalar genel olarak değerlendirildiğinde; Türk vergi sistemindeki sporcu ücretlerinin vergilendirilme usulünün, Anayasa'da yer alan temel vergilendirme ilkeleri ile bağdaşmadığı, diğer ülkelerin bu konudaki uygulamaları ile karşılaştırıldığında, Türkiye'de sporcu ücretlerinin çok düşük seviyede vergilendirildiği, sporcu ücretleri için istisnai olarak uygulanan vergilendirme yöntemlerinin vergi adaleti ve vergi eşitliği yönünden büyük bir adaletsizliğe sebep olduğunun vurgulandığı görülmektedir. Ancak bu alanda, amatör spor dallarının desteklenmesi amacıyla 01.05.2018 tarihinde uygulanmak üzere yürürlüğe konulan 3289 sayılı Kanunun ek 12 nci maddesinin uygulanması ile 31.12.2019 tarihine kadar uygulanan vergilendirme sistemi ve 01.01.2020 tarihinden itibaren elde edilen sporcu ücretlerine uygulanmak üzere yürürlüğe giren yasal değişiklikleri uygulanma dönemleri ile birlikte kapsamlı olarak açıklayan bir çalışma bulunmamaktadır.

Bu çalışmada, sporcu ücretlerinin vergilendirilmesine ilişkin olarak sporcuların karşılaşılabileceği vergilendirme sorunları ile Türk vergi sistemindeki uygulamalar yürürlük dönemleri itibarıyla incelenerek diğer ülkelerin bu konudaki uygulamaları ile karşılaştırma yapılmış ve Türkiye'de sporcu ücretlerinin vergilendirilmesi, vergi adaleti açısından değerlendirilerek literatüre katkı sağlanması amaçlanmıştır. Bu doğrultuda çalışmanın birinci bölümünde, ülkesi dışında faaliyetlerini sürdüren sporcuların

11 YILMAZ, Altan, "Türk Vergi Sisteminde Ücret Gelirlerinin Vergilendirme Usullerinin Ücretliler Açısından Sonuçları", **Maliye Uzmanları Derneği Uzman Bakış Dergisi**, Yıl: 2013, Sayı: 1, s. 33.

12 YENİÇERİ, Harun, "Ücret Gelirlerinin Vergilendirme Usulleri ve Vergi Adaleti", **Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Yıl: 2014, Cilt: 6, Sayı: 2, s. 83.

13 ARIKAN, Zeynep, "Taxation of Athletes in Turkey", *Recent Researches on Social Sciences*, (Ed: R. Dorczak, H. Arslan ve R. Musialik), **Monographs and Studies of the Jagiellonian University Institute of Public Affairs**, Yıl: 2018, s. 507.

karşılaşabileceği sorun olan, çifte vergilendirme riski ele alınmıştır. İkinci bölümde ise Türkiye’de sporcu ücretlerinin vergilendirilmesi, uygulama dönemleri itibarıyla incelenmiştir. Üçüncü bölümde Türkiye’deki uygulamalar değerlendirilmiş ve diğer ülkelerin bu konudaki uygulamaları ile karşılaştırma yapılarak, vergi adaleti bağlamında inceleme yapılmıştır. Son olarak ikinci ve üçüncü bölümde sunulan bilgi ve değerlendirmelerden yararlanılarak sonuç bölümüne yer verilmiştir.

I. SPORCU ÜCRETLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİNDE ÇİFTE VERGİLENDİRME RİSKİ

Bilindiği üzere, devlet egemenliğinin içindeki yetkiler arasında yer alan vergilendirme yetkisi, ülke sınırları içerisinde kullanılmaktadır. Ancak ülkeler arasındaki mal, sermaye ve emeğe dayalı ekonomik ilişkilerin yoğunlaşmasına bağlı olarak yaşanan vergilendirme yetkilerinin çakışması ile birlikte çifte vergilendirme sorunları yaşanmaktadır¹⁴.

Devletlerin vergilendirme yetkilerini kullanmasından kaynaklanan¹⁵ çifte vergilendirme sorunu, bir vergi dönemi içinde aynı gelir türü üzerinden aynı mahiyette birden fazla vergi tahsil edilmek istenilmesi ile ortaya çıkmaktadır. Devletler, yaşanan bu sorunları giderebilmek adına kendi iradeleri ile vergilendirme yetkilerini, kanunlarla ya da uluslararası anlaşmalarla sınırlandırmaktadır¹⁶.

Çifte vergilendirmeyi önleyebilmek için kullanılan en etkili metodun devletler arasında gerçekleştirilen çifte vergilendirmeyi önleme (ÇVÖ) anlaşmalarının olduğunu belirtmek mümkündür. İki taraflı ya da çok taraflı olarak yapılabilen bu anlaşmaların imzalanmasıyla, devletler vergilendirme yetkilerini karşılıklı olarak sınırlamaktadır¹⁷. Bu

14 BERKAY, Ferhan / ARMAĞAN, Ramazan, “Vergilemenin Uluslararası Boyutlarından Çifte Vergilendirme Sorunsalının Türk Vergi Sistemine Etkisi”, **Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi**, Yıl: 2011, Cilt: 3, Sayı: 5, s. 89.

15 ERKİN, Gözde, “Türk Hukuku’nda Vergilendirme Yetkisi”, **Yaşar Üniversitesi Dergisi**, Yıl: 2015, Cilt: 11, Sayı: 44, s. 1143.

16 ÖNCEL, Mualla/ ÇAĞAN, Nami/ KUMRULU, vd., **Vergi Hukuku**, 28. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2019. s. 65.

17 ÖNCEL/ ÇAĞAN/ KUMRULU/ vd., **2019**, s. 69.

anlaşmalar yoluyla çifte vergilendirme ya tamamen ortadan kaldırılmakta ya da sınırlı vergilendirme yetkisi ile sorun çözümlenmeye çalışılmaktadır¹⁸. Bazı vergilendirme ilişkilerinde ise karşılıklı muafiyetler tanınmaktadır.

ÇVÖ anlaşmalarının, rekabet düzeyi üzerinde de önemli etkileri bulunmaktadır. Örneğin, Türkiye ve Almanya arasında ÇVÖ anlaşması yapıldığını ama Türkiye ve Polonya arasında ÇVÖ anlaşması yapılmadığını düşünelim. Bu durumda, Türkiye ve Almanya'da faaliyet sürdüren bir firma ÇVÖ anlaşması sayesinde çifte vergi ödemekten kurtulabilecek iken Türkiye ve Polonya'da faaliyet sürdüren bir firma çifte vergi ödemek zorunda kalabilecektir¹⁹. Bunun sonucunda ise rekabet açısından mükellefler arasında eşit olmayan bir durum ortaya çıkacaktır. Bu bağlamda ÇVÖ anlaşması, yabancı bir firmanın faaliyet yürütmekte olduğu ülkedeki kişilerle aynı vergilendirme işlemine tabi tutulmasını sağlayarak rekabet düzeyini olumlu yönde etkiler.

Uluslararası kuruluşlar, çifte vergilendirme konusuna ilişkin olarak devletler arasında yaşanan sorunların çözümü ve tüm devletlerin kabul ederek benimseyebileceği şekilde ÇVÖ anlaşmalarının belirli standartlara ulaştırılması için çalışmalar yürütmüş ve bu çalışmalar sonucunda Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) ve Bileşmiş Milletler (UN) tarafından model anlaşmalar hazırlanmıştır²⁰. Model anlaşmalar, üye devletler açısından yol gösterici mahiyette olup bağlayıcılıkları bulunmamaktadır. Model anlaşmaların bazı düzenlemelerinin bazı devletler yönünden aleyhe sonuç doğurması ya da vergi sorunlarına kesin çözüm sağlayamaması gibi nedenlerle, bazı devletler kendi model anlaşmalarını geliştirmiştir²¹.

Türkiye, çifte vergilendirme sorunlarını çözümlenebilmek için ÇVÖ anlaşmalarını benimsemekte ve uygulamaktadır²². Türkiye ÇVÖ anlaşmaları konusunda temel olarak OECD Model Anlaşması'nı esas almış olsa da OECD Model Anlaşması'nın bazı

18 ERKİN, 2015, s. 1143.

19 YAVUZ, Hakan, "Türkiye ile Türki Cumhuriyetler Arasındaki Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Muhtemel Katkıları", **Maliye Araştırmaları Dergisi**, Yıl: 2015, Cilt: 1, Sayı: 3, s. 53.

20 KIZILGÜL, Uğur/ BEŞEL, Furkan, "Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşma Modelleri ve Türkiye'nin Model Yaklaşımı", **Maliye Araştırmaları Dergisi**, Yıl: 2019, Cilt: 5, Sayı: 3, s. 302.

21 KIZILGÜL/BEŞEL, 2019, s. 303.

22 BERKAY/ ARMAĞAN, 2011, s. 94.

maddelerinin aleyhine sonuç doğurması nedeniyle UN Model Anlaşması'nın da bazı maddelerini esas alarak kendi modelini geliştirmiştir²³. Türkiye tarafından imzalanan ilk vergi anlaşması, 1973 yılında Avusturya ile gerçekleştirilmiş olup²⁴ günümüzde çifte vergilendirme riskinin önlenmesi için Türkiye ile çeşitli devletler arasında birçok ÇVÖ anlaşmaları imzalanmış bulunmaktadır. Öte yandan devletlerin çifte vergilendirmeyi önleyebilmek adına yalnızca ÇVÖ anlaşması yapmaları, uygulama açısından yeterli olmamaktadır. Bu nedenle devletlerin iç hukuk kurallarını ÇVÖ anlaşmaları ile uyumlu hale getirmeleri, çifte vergilendirme sorunun çözümündeki başarı oranının artmasına katkı sağlayacaktır²⁵.

OECD'nin yaptığı tanım uyarınca çifte vergilendirme, birden fazla ülkenin aynı kişiyi, aynı vergiye ilişkin olarak, aynı yıl içerisinde vergilendirmeye tabi tutmasıdır. İki taraflı vergi anlaşmaları ile çifte vergilendirmenin, iki farklı yöntemle önlenmesi mümkündür. Bunlardan birincisi, mahsup yöntemi (credit method) diğeri ise istisna yöntemidir (exemption method)²⁶. Mahsup yönteminde, mükellefin ülke içindeki ve ülke dışındaki gelirleri üzerinden hesap edilen vergi tutarları toplanır, ancak yabancı ülkede ödenmiş olan vergi tutarları, hesap edilen toplam veri tutarından mahsup edilir. İstisna yönteminde ise, yalnızca ülke içinde elde edilen gelirler üzerinden vergi hesap edilir, yabancı ülkelerde elde edilen gelirler dikkate alınmaz²⁷.

Konuya sporcu ücretlerinin vergilendirilmesi açısından bakıldığında, sporcunun gelir elde ettiği ülkede mukim olduğu tespit edilirse, bu gelirin vergilendirilmesi o ülkenin vergi mevzuatının uygulanmasıyla belirlenecektir²⁸. Ülkemizde faaliyetlerini sürdüren yabancı sporcuların vergilendirilmesine ilişkin olarak GVK'nın 3, 4 ve 5 inci maddeleri uyarınca, yabancı sporcunun mukim olup olmadığının tespit edilmesi bu açıdan önem arz etmektedir. GVK'nın 3 ve 4 üncü maddelerine göre, Türkiye'de yerleşmiş olanlar ve iş

23 KIZILGÜL/ BEŞEL, **2019**, s. 303.

24 KIZILGÜL/ BEŞEL, **2019**, s. 315.

25 BERKAY/ ARMAĞAN, **2011**, s. 99.

26 MOLENAAR, Dick, "International Artistes and Sportsmen Article 17 OECD Model Problem of Double Taxation", **All Arts Tax Advisers**, Yıl: 2010, s. 2.

27 ÖNCEL/ ÇAĞAN/ KUMRULU/ vd., **2019**, s. 67.

28 AKERS, **2015**, s. 12.

nedeniyle yabancı ülkelerde oturan Türk vatandaşları tam mükellef sayılmakta, ikametgahı Türkiye’de bulunanlar ve bir takvim yılı içinde altı aydan fazla devamlı olarak Türkiye’de oturanlar ise Türkiye’de yerleşmiş sayılmaktadır. Bu kapsama giren kişilerin kazanç ve gelirlerinin tamamı üzerinden vergilendirilmeleri gerekmektedir.

Her devlet kendi kuralları çerçevesinde sporcu gelirlerini vergilendirmek isterken yurtdışında faaliyetlerini sürdüren yabancı sporcular açısından çifte vergilendirme riski artmaktadır. Örneğin Amerika ve Kanada, vatandaşlarının dünya genelindeki kazançları üzerinden gelir vergisi almaktadır. Her iki devlet de vatandaşı olan sporcuların dünya genelindeki gelirini vergilendirdiğinden Amerika’da oynayan Kanadalı sporcular ile Kanada’da oynayan Amerikalı sporcular çifte vergilendirme riski altındadır. Bu olası çifte vergilendirme riskini ortadan kaldırmak için Amerika ve Kanada arasında iki taraflı vergi anlaşması imzalanmış ve bu anlaşma ile bir sporcunun gelirinin yalnızca o sporcunun faaliyetlerini sürdürdüğü ülkede vergilendirilebileceğini garanti ederek çifte vergilendirme yükü ortadan kaldırılmıştır²⁹. Aynı şekilde ülkemizde faaliyetlerini sürdürmekte olan yabancı sporcular ile yabancı ülkelerde faaliyetlerini sürdüren Türk sporcular, çifte vergilendirme riski altında bulunmaktadır.

ÇVÖ konusunda, Türkiye’de mukim gerçek veya tüzel kişilerin Türkiye’de yürüttükleri serbest meslek faaliyetleri veya benzeri diğer faaliyetleri kapsamında elde ettikleri kazançların vergilendirilmesinin ne şekilde yapılması gerektiği konusuna açıklık getirilmek amacıyla, ÇVÖ Anlaşmaları Genel Tebliği³⁰ yürürlüğe konulmuştur. Söz konusu Genel Tebliğin 3 üncü maddesinin üçüncü fıkrasında, sporcuların elde ettiği kazançların vergilendirilmesinde ülkeler arasındaki anlaşmaların ilgili maddesi uyarınca vergilendirme işlemi yapılacağı belirtilmiştir³¹. Türkiye ile diğer devletler arasında imzalanan ÇVÖ anlaşmalarına örnek olarak, Türkiye ve Almanya arasında imzalanan

29 WILLIAMSON, 2017, s. 33.

30 4 Seri No’lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği: RG. 26.09.2017, S. 30192.

31 4 Seri No’lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliğinin ÇVÖ Anlaşmaları Hükümlerine Göre Anlaşmaya Taraf Diğer Ülke Mukimlerinin Serbest Meslek Kazancının Türkiye’de Vergilendirilmesi başlıklı 3/3. maddesi uyarınca, “Sporcuların icra ettikleri faaliyetlerden elde ettikleri kazançların vergilendirilmesi anlaşmaların ayrı bir maddesinde düzenlendiğinden, bu faaliyetlerden elde edilen gelirler anlaşmaların ilgili maddesine göre vergilendirilecektir.”

ÇVÖ Anlaşması'nın³² Sanatçı ve Sporcular başlıklı 17 nci maddesinde, “*bir Akit Devlet mukimi olan bir sporcunun diğer Akit Devlette bu sıfatta icra ettiği şahsi faaliyetleri dolayısıyla elde ettiği gelirlerin, bu diğer Devlette vergilendirileceği*” belirtilerek, sporcuların yalnızca mukim olduğu ve faaliyetlerini sürdürdüğü devlete gelir vergisi ödemesi gerektiği konusunda mutabakata varılmış olması sonucunda Türk ve Alman sporcular açısından çifte vergilendirme riski önlenmiştir. Bu ve benzeri şekilde Türkiye ile diğer devletler arasında yapılan ikili anlaşmalar ile Türkiye’de faaliyetlerini sürdüren yabancı sporcular ile yabancı ülkelerde faaliyetlerini sürdüren Türk sporcuların çifte vergilendirilme riski ortadan kaldırılması hedeflenmektedir.

II. TÜRKİYE’DE SPORCU ÜCRETLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİNİN KRONOLOJİK İNCELEMESİ

Sporcu ücreti, maaş ve ödül ücretleriyle sınırlı olmadığı ve genellikle sözleşmede yer alandan daha büyük gelirleri içerdiği için bu gelirlerin kategorize edilmesi ve ne şekilde vergilendirilmesi gerektiği hususu birçok sporcu için kaygı sebebidir³³. Ücret; çalışan açısından geçim ve motivasyon kaynağını, işveren için işyeri giderlerinin büyük bir bölümünü³⁴, devlet için ise kamu giderlerinin karşılanmasında gelir kaynağını oluşturur. Bu nedenle ücret gelirlerinin vergilendirilmesi muhataplar açısından hayati önem taşımaktadır.

Ücret gelirlerinin vergilendirilmesine ilişkin olarak öncelikle ücretin kapsamının ne olduğunun belirlenmesi gerekmektedir. GVK’nın 61 inci maddesinde ücret, “*işverene tabi belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar*

32 1 Ocak 2011 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere imzalanan Türkiye Cumhuriyeti ile Almanya Federal Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi ve Vergi Kaçakçılığını Önleme Anlaşması: RG. 24.01.2012, S. 28183.

33 AKERS, 2015, s. 12.

34 ŞEN, Özden / DEMİRLİ, Yunus, “Ücretlerin Kaynakta Vergilendirilmesi: Farklı Vergi Sistemi Uygulayan OECD Ülkelerine İlişkin Bir İnceleme”, **Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi**, Yıl: 2018, Cilt: 9, Sayı: 22, s. 157.

ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler” olarak tanımlanmıştır. Bu kapsamda sporculara hizmetleri karşılığında ödenen paranın yanı sıra farklı isimler altında yapılan ödemeler ve temin edilen menfaatlerin de ücret sayılacağı kabul edilmiştir³⁵.

GVK kapsamında gelirlerin vergilendirilmesinde kural olarak beyana dayalı vergilendirme usulü uygulanmakta iken ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde stopaj usulü öngörülmüştür. Ancak istisnai hallerde ücret gelirlerini beyanname ile bildirme zorunluluğu getirilmiştir³⁶. GVK'nın geçici 72 nci maddesinde düzenlenen sporcu ücretleri, ücret gelirlerinin istisnası olarak özel vergilendirme usulleri ile vergilendirilmektedir³⁷.

Ancak söz konusu maddede 5/12/2019 tarihli ve 7194 sayılı Kanun³⁸ ile bir dizi önemli değişiklikler yapılmış olup bu değişiklikler ile birlikte sporcu ücretlerinin ne şekilde vergilendirileceğini uygulama dönemleri itibarıyla incelemekte fayda vardır³⁹. Tablo 1’de 1999 yılından itibaren günümüze kadar olan dönem aralıklarında, sporcu ücretlerinin hangi usulde vergilendirildiği gösterilmektedir⁴⁰.

Tablo 1: 1999 Yılından İtibaren Sporcuların Vergilendirilmesi

01.01.1999 – 24.04.2003 tarihleri arasında	Genel hükümler uyarınca vergilendirme yapılmıştır.
--	--

35 Bkz.: RG. 13.06.2018 S.301450. Sporcu Ücretlerinden Tevkif Yoluyla Alınan Gelir Vergisinin İadesi Hakkında Yönetmeliğin 7/2. maddesi uyarınca, “sporculara bu faaliyetlerine ilişkin olarak aylık ücret, başarı primi, maç başı ücreti, imza parası, imaj hakkı ve sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler, 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 61 inci maddesine göre ücret kapsamında değerlendirilir.”

36 BAY, Hakan / İNNECİ, Ahmet, “Vergi Adaleti Açısından Türkiye’de Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi”, **International Journal of Public Finance**, Yıl: 2017, Cilt: 2, Sayı: 2, s. 216.

37 GÜLER, Hünkar, “Türkiye’de Gelir Vergisinin Ücretliler Üzerinde Oluşturduğu Etkinlik Kaybının Ölçülmesi”, **Maliye Araştırmaları Dergisi**, Yıl: 2016, Cilt: 2, Sayı: 3, s. 32.

38 5/12/2019 tarihli ve 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun: RG. 07.12.2019, S. 30971.

39 ÇERİBAŞ, Dinçer, **Spor Hukuku Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları**, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, Ankara Üniversitesi Sağlık Bilimler Enstitüsü, 2020, s. 59.

40 BAY/ İNNECİ, 2017, s. 206.

24.03.2003 – 30.06.2008 tarihleri arasında	01.07.2008 tarihine kadar %15 oranında gelir vergisi kesintisine tabi tutulmuştur.
01.07.2008 ve sonrası tarihlerde	Geçici 72 inci maddeye göre lig statüsüne göre değişen oranlarda gelir vergisi kesintisine tabi tutulmuştur.

1999 yılından günümüze kadar gelen dönem içerisinde sporcu ücretlerinin vergilendirilmesi, uygulama tarihleri itibarıyla Tablo 1’deki şekilde gerçekleşmiştir. Tablo 1’den görüldüğü üzere; sporcu ücretlerinin vergilendirilmesinde belirli dönemlerde artan oranlı, belirli dönemlerde sabit oranlı ve belirli dönemlerde sporcunun mücadele ettiği lig statüsüne göre değişen oranlar ile vergilendirme yöntemleri uygulanmış olup aynı vergilendirme konusuna ilişkin olarak bu kadar çok değişiklik yapılması vergide belirlilik ilkesini zedelemektedir⁴¹. Öte yandan 31.12.2017 tarihinden sonraki dönemlere ilişkin sporcu ücretlerinin vergilendirilmesi konusunda önemli değişiklikler gerçekleştirilmiş olup bu değişiklikleri yürürlük dönemleri itibarıyla açıklamak gerekirse:

A. 01.07.2008 – 01.05.2018 Tarihleri Arası

Belirtilen tarihler arasındaki dönemde yürürlükte bulunan GVK’nın geçici 72/1 inci maddesinde, *“Lig usulüne tabi spor dallarında; En üst ligdekiler için % 15, En üst altı ligdekiler için % 10, Diğer liglerdeki için % 5, Lig usulüne tabi olmayan spor dallarındaki sporculara yapılan ödemeler ile milli sporculara uluslararası müsabakalara katılmaları karşılığında yapılan ödemelerden % 5” oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacağı, bu ödemeler üzerinden GVK’nın 94 üncü maddesi kapsamında ayrıca tevkifat yapılmayacağı ve bu gelirler için yıllık beyanname verilmeyeceği”* hususları düzenlenmiştir.

41 İRTEŞ GÜLŞEN, Meltem, “Privileged Taxation of Football Players”, **Journal of Strategic Research in Social Science**, Yıl: 2019, Cilt: 5, Sayı: 1, s. 179.

Söz konusu madde uyarınca belirtilen tarihler arasında amatör veya profesyonel spor dalı ayrımı yapılmaksızın sporcu ücretlerinin, sporcunun mücadele etmekte olduğu lig statüsüne göre değişen oranlarda stopaj usulü ile vergilendirilmesi sağlanmıştır.

B. 01.05.2018 – 31.12.2019 Tarihleri Arası

31.12.2019 tarihine kadar sporcu ücretlerine, lig statüsüne göre %15, %10 ve %5 olmak üzere değişen oranlarda gelir vergisi uygulanmaya devam edilmiştir. Ancak amatör spor dallarının desteklenmesi amacıyla 01.05.2018 tarihinde yürürlüğe giren ve spor kulüplerine mali açıdan büyük bir avantaj sağlayan kanun maddesinin yürürlüğe girmesi ile ilgili işveren tarafından sporcu ücretlerine ilişkin olarak ödenen gelir vergisi tutarlarının bu işverencilere iade edilmesi kuralı getirilmiştir. Şöyle ki; 21/3/2018 tarihli ve 7103 sayılı Kanunun⁴² 35 inci maddesi ile 3289 sayılı Gençlik ve Spor Hizmetleri Kanunu'na⁴³ eklenen ek 12 nci madde uyarınca, sporculara ödenen ücretlerden tevkif edilerek ilgili vergi dairesine kanuni süresinde beyan edilerek ödenen gelir vergisi tutarlarının, ilgili işverence açılan özel hesaplara, ödemededen itibaren beş iş günü içinde ilgili vergi dairesi tarafından ret ve iade edileceği ancak işveren özel hesabına ret ve iade edilen bu tutarların yalnızca amatör spor dallarındaki faaliyetlerde kullanılabileceği hüküm altına alınarak, sporcu ücretlerine ilişkin gelir vergisinin ilgili işverene iade edilmesi hakkı tanınmıştır.

3289 sayılı Kanunun ek 12 nci maddesinin son fıkrasına dayanılarak, bu maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasların belirlenmesi amacıyla Sporcu Ücretlerinden Tevkif Yoluyla Alınan Gelir Vergisinin İadesi Hakkında Yönetmelik⁴⁴ yürürlüğe konulmuştur. Bu Yönetmeliğin 5 inci maddesinde, “*sporculara ödenen ücretlerden tevkif edilerek ilgili vergi dairesine yatırılan gelir vergisi tutarlarının, amatör spor dallarında kullanılmak üzere ilgili işverene ret ve iade edilmesinin sağlandığı*”; 7 nci maddesinin dördüncü fıkrasında ise, “*3289 sayılı Kanunun ek 12 nci maddesinin 01.05.2018 tarihinde*

42 21/3/2018 tarihli ve 7103 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun: RG. 27.03.2018, S. 30373 2. Mükerrer.

43 21/5/1986 tarihli ve 3289 sayılı Gençlik ve Spor Hizmetleri Kanunu: RG. 21.05.1986, S. 19120.

44 Sporcu Ücretlerinden Tevkif Yoluyla Alınan Gelir Vergisinin İadesi Hakkında Yönetmelik: RG. 13.06.2018, S. 30373.

yürürlüğe girmesi nedeniyle bu tarihten itibaren ödenen ücretler üzerinden tevkif edilen vergilerin iade kapsamına gireceği” belirtilmiştir.

Görüldüğü üzere 01.05.2018 – 31.12.2019 tarihleri arasındaki dönemde, kanuni süresi içinde sporcu ücretlerinden tevkif edilerek ilgili vergi dairesine ödenen tutarların, amatör spor dallarında kullanılmak üzere ödeme tarihinden itibaren beş iş günü içinde vergi dairesi tarafından işverenin özel hesabına ret ve iade edilmesi sağlanmıştır. Yani bu dönem aralığında elde edilen sporcu ücretlerine ilişkin olarak usulüne uygun şekilde ödenen gelir vergisi tutarlarının tamamının, işveren hesabına iade edilmesi imkânı tanınarak spor kulüplerine mali açıdan önemli bir avantaj sağlanmıştır. Spor kulüplerinin ve amatör spor dallarının desteklenmesi amacıyla 01.05.2018 tarihinde yürürlüğe giren bu uygulamaya, 7194 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesi ile birlikte 31.12.2019 tarihinde son verilmiştir.

C. 01.01.2020 – 31.12.2023 Tarihleri Arası

7194 sayılı Kanun ile GVK'nın geçici 72 nci maddesi ve 3289 sayılı Kanunun ek 12 nci maddesinde önemli değişiklikler yapılmış ve bu değişikliklerin 01.01.2020 tarihinden itibaren yürürlüğe gireceği belirtilmiştir. GVK'nın geçici 72 nci maddesinde⁴⁵ yapılan değişiklikler sonucunda; söz konusu maddenin 31/12/2019 tarihine kadar olan geçerlilik tarihi 31/12/2023 şeklinde değiştirilerek en üst ligdeki sporcular için %15 olan gelir vergisi tevkifat oranı %20'ye yükseltilmiştir. Bir diğer önemli değişiklik sonucunda da sporcunun yıllık gelir toplamının Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenden dördüncü diliminde yer alan tutarı (2020 yılı itibarıyla 500.000,00 TL) aşması hâlinde, bu gelirlerin yıllık beyannameyle beyan edilmesi zorunluluğu getirilmiştir. Yıllık beyanname verilmesi durumunda ise beyan edilen bu gelirler üzerinden hesaplanan gelir

45 GVK geçici madde 72: “(1) 31/12/2023 tarihine kadar sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemelerden aşağıdaki oranlarda gelir vergisi tevkifatı yapılır. a) Lig usulüne tabi spor dallarında; 1) En üst ligdekiler için % 20, 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 maddede kapsamlı olarak ayrıca tevkifat yapılmaz. Bu madde kapsamındaki gelirler toplamının, 103 üncü maddede yazılı tarifenden dördüncü diliminde yer alan tutarı aşması hâlinde, bu gelirler yıllık beyannameyle beyan edilir. Yıllık beyanname verilmesi durumunda, beyan edilen bu gelirler üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, tevkifat yapmakla sorumlu olanlarca vergi dairesine ödenmiş olması şartıyla, bu Kanuna göre kesilen vergiler mahsup edilir.”

vergisinden, tevkifat yapmakla sorumlu olanlarca vergi dairesine ödenmiş olmak şartıyla kesilen vergilerin mahsup edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

3289 sayılı Kanunun ek 12 nci maddesinde⁴⁶ yapılan değişiklik sonrasında ise sporcu ücretlerinden tevkif edilmesi sonucunda kanuni süresi içinde beyan edilerek ödenen gelir vergisi tutarlarından Gençlik ve Spor Bakanlığı'nın talebi üzerine Hazine ve Maliye Bakanınca uygun görülen payın, Gençlik ve Spor Bakanlığı adına açılacak özel hesaba aktarılması kuralı getirilmiştir. Yani işveren tarafından tevkifat yapılarak vergi dairesine ödenen gelir vergisi tutarlarının beş iş günü içinde ilgili işverene iade edilmesi uygulaması sona erdirilerek, sporcu ücretlerinden tevkif edilerek ödenen gelir vergisinden Hazine ve Maliye Bakanınca uygun görülen payın Gençlik ve Spor Bakanlığı özel hesabına aktarılması usulü getirilmiştir.

Ancak değişiklik yapılan söz konusu madde kapsamında, Hazine ve Maliye Bakanlığınca uygun görülen payın ne olduğu ile Gençlik ve Spor Bakanlığı özel hesabına aktarılan bu payların ilgili işverenlerin hesaplarına ne şekilde iade edilmesi gerektiği hususları açıklanmamıştır. Ayrıca maddenin uygulamasına yönelik olarak getirilen belki de en önemli değişiklik olan ve spor kulüplerinin bu uygulamadan faydalanacağı tutarların belirsiz kalmasına neden olan iade edilecek gelir vergisi tutarlarında “uygun görülen pay” ibaresine yer verilmesi neticesinde; hem kanuni belirlilik ilkesi

46 3289 sayılı Kanun ek madde 12: “Gençlik ve Spor Bakanlığı, Türkiye Futbol Federasyonu ve bağımsız spor federasyonlarına tescil edilmiş olan ve Türkiye’de faaliyette bulunan spor kulüpleri ve sportif alanda faaliyette bulunan sermaye şirketleri tarafından sporculara ödenen ücretlerden tevkif edilerek ilgili vergi dairesine kanuni süresinde beyan edilen ve ödenen gelir vergisinden Gençlik ve Spor Bakanlığının talebi üzerine Hazine ve Maliye Bakanınca uygun görülen pay, Gençlik ve Spor Bakanlığı adına açılacak özel hesaba Hazine ve Maliye Bakanlığınca aktarılır. Özel hesaba aktarılan tutarlar aşağıdaki harcamalar dışında kullanılamaz: a) Amatör spor dallarında sportif faaliyet gösteren sporculara, bunların çalıştırıcılarına ve diğer spor elemanlarına yapılan ücret ve ücret sayılan ödemeler (Her bir sporcu, çalıştırıcı ve diğer spor elemanları için yıllık olarak yapılacak ödeme, 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 103 üncü maddesinde yazılı tarifinin üçüncü gelir diliminde yer alan ve ilgili yılda ücretler için geçerli olan tutarın üç katını aşamaz.), b) Bu fıkranın (a) bendi kapsamındaki sporcu, çalıştırıcılar ve diğer spor elemanlarının, sportif faaliyetlerine ilişkin iaşe, ibate, seyahat, sağlık, eğitim-öğretim harcamaları ile amatör spor dallarına ilişkin hazırlık kampları, müsabaka, malzeme ve ekipman, federasyon vize, lisans, tescil ve katılım harcamaları. Özel hesaptan spor kulüpleri ve sportif alanda faaliyette bulunan sermaye şirketlerine aktarılan tutarlar ile bu tutarlardan yapılan harcamalar, gelir ve kurumlar vergisi uygulamalarında gelir, gider, indirim veya maliyet olarak dikkate alınmaz. Özel hesaba aktarılan tutarların kullanılması ve denetlenmesi ile maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Gençlik ve Spor Bakanlığı müştereken yetkilidir.”

zedelenmekte hem de kanun yoluyla idarenin takdir yetkisini genişleten⁴⁷ bir sonuç ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle söz konusu maddenin uygulamasına ilişkin olarak yürürlükteki Yönetmeliğin⁴⁸ kanun maddesi kapsamında gerçekleşen değişiklikler doğrultusunda yenilenmesi halinde, belirsizliğe sebep olan bu durumun olabildiğince giderilmesi gerektiği düşünülmektedir. Aksi halde Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın takdiri (uygun görülen pay) doğrultusunda belirli dönemlerde bu tutarların tamamının iade edilebilmesi sonucu ortaya çıkabileceği gibi belirli dönemlerde hiçbir kısmının iade edilmemesi gibi bir sonuç da ortaya çıkabilir. Meydana gelen bu belirsizlik neticesinde de spor kulüplerinin bu uygulamadan elde edeceği olası teşvik tutarlarına mali bütçelerinde yer verme imkânı ortadan kalkmaktadır.

01.01.2020 tarihinden itibaren elde edilen sporcu gelirlerine uygulanmak üzere yürürlüğe konulan değişiklikler kapsamında, konuyu yıllık ücret toplamı 1.000.000,00 TL olan ve ilgili spor dalının en üst liginde mücadele eden bir sporcu örneği ile açıklamak gerekirse:

01.05.2018 – 31.12.2019 tarihleri arasındaki dönemde; 1.000.000,00 TL yıllık ücreti olan bir sporcunun ücretinden %15 oranına isabet eden 150.000,00 TL tutarında gelir vergisi tevkifatı yapılmakta ve ilgili vergi dairesine ödenen bu tutarın tamamı amatör spor dallarına ilişkin harcamalarda kullanılmak üzere beş iş günü içinde ilgili işveren özel hesabına iade edilmekteydi. Kanun değişikliğinden sonra 01.01.2020 – 31.12.2023 tarihleri arasındaki dönemde ise, aynı ücreti elde eden bir sporcunun ücretinden işveren tarafından %20 oranına isabet eden 200.000,00 TL tutarında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmekte ve ayrıca ücret toplamının GVK'nın 103 üncü maddesinde yazılı tarifinin dördüncü diliminde yer alan tutarı (2020 yılı itibarıyla 500.000,00 TL) aşması nedeniyle yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerektiğinden, yıllık beyanname verilmesi sonucunda %40 oranına isabet eden 400.000,00 TL gelir vergisi hesap edilmektedir. Ancak GVK'nın geçici 72 nci maddesinin ikinci fıkrası uyarınca, hesap edilen 400.000,00 TL gelir vergisi tutarından tevkifat sorumlusu tarafından daha önce vergi dairesine

47 EROĞLU, Onur, "Vergi Ceza Hukuku Açısından Kanunilik İlkesi", **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi**, Yıl: 2013, Cilt: 8, Sayı: 3, s. 175.

48 Sporcu Ücretlerinden Tevkif Yoluyla Alınan Gelir Vergisinin İadesi Hakkında Yönetmelik: RG. 13.06.2018, S. 30373.

ödenmiş olan 200.000,00 TL gelir vergisi tutarının mahsup edilmesi gerekmekte ve kalan 200.000,00 TL'nin gelir vergisi olarak ödenmesi gerekmektedir. Sonuç olarak 1.000.000,00 TL yıllık ücret elde eden sporcunun gelirinden işveren tarafından tevkif yoluyla ödenen 200.000,00 TL ve beyanname verilmesi neticesinde hesaplanan 400.000,00 TL'den tevkif yoluyla ödenen 200.000,00 TL'nin mahsup edilmesi sonucunda ödenmesi gereken 200.000,00 TL olmak üzere toplam 400.000,00 TL gelir vergisi ödenmesi gerekecektir. Sonrasında ise 3289 sayılı Kanunun ek 12 nci maddesinin uygulanmasına geçilerek, usulüne uygun şekilde tevkif yoluyla ödenen 200.000,00 TL gelir vergisi tutarı üzerinden Gençlik ve Spor Bakanlığı'nın talebi üzerine Hazine ve Maliye Bakanınca uygun görülen pay, Gençlik ve Spor Bakanlığı adına açılacak özel hesaba aktarılacaktır.

Hemen belirtelim ki sporcunun gelirler toplamının, GVK'daki tarifinin dördüncü diliminde yer alan tutarı aşmaması hâlinde, bu gelirlerin yıllık beyannameyle beyan edilmesi gerekmeyeceği için bu durumda yalnızca tevkifat yapmakla sorumlu olanlar tarafından, sporcunun mücadele ettiği lig statüsüne göre değişen oranlarda gelir vergisi tevkifatı yapılması ile vergilendirme işlemi sona erdirilerek 3289 sayılı Kanunun ek 12 nci maddesinin uygulanması gerçekleştirilecektir.

III. SPORCU ÜCRETLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİNİN ANAYASA'NIN 73 ÜNCÜ MADDESİ BAĞLAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

Hukukun asıl amacı adalet tesis edilmesidir. Vergilendirme sistemi içerisinde tesis edilmesi gereken adaletin hukuki içeriği ise anayasal ilkeler ile belirlenir. Hukuk devleti olmanın vergi hukukundaki karşılığı, mükellef hakları olarak ifade edilmektedir. Vergilendirme konusuna ilişkin mükellef haklarının temelini, Anayasa'da yer alan vergilendirme konusuna ilişkin temel ilkeler oluşturmaktadır⁴⁹. Devletin, vergilendirme

49 ŞENYÜZ, Doğan, "Hukuk Devleti Perspektifinden Adil Vergileme ve Vergi Afları", **Tesam Akademisi Dergisi**, Yıl: 2014, Cilt: 1, Sayı: 2, s. 84.

yetkisini kullanırken Anayasa’da yer alan temel ilkelere ve sınırlara uyması gerekmektedir⁵⁰.

Anayasa’da belirlenen temel ilkeler doğrultusunda iyi bir vergilendirme sisteminin oluşturulması, kamu maliyesine güven duyulmasını sağlamanın en önemli yoldur. Vergi adaletinin sağlanmasının, anayasal düzeyde Devletin önemli amaçları arasında olduğunun vergi mükellefleri tarafından görülmesi, toplumsal vergi ahlâkı açısından önemlidir⁵¹.

Ancak karmaşık, sık sık değişikliğe uğrayan, adaleti sağlamaktan ve tarafsız olmaktan uzak olan, belirli bir kişi veya gruplara imtiyazlar tanıyan bir vergi düzeni kamu maliyesine duyulan güveni yok eder⁵². Bu nedenle vergi adaletinin sağlanması toplumsal açıdan önemlidir. Vergi adaleti temelde eşitlik ilkesine dayanır. Ödeme gücü eşit olanların eşit vergi ödemesi, ödeme gücü farklı olanların ise farklı vergi ödemesini öngören bir vergilendirme sisteminin adil olacağı kabul edilir⁵³.

Vergi sistemimizde vergi adaletini zedeleyen faktörleri, yasal nedenlere dayalı faktörler ve yasa dışı faktörler olmak üzere iki ana başlık altında toplamak mümkündür. Kanun koyucu tarafından yürürlüğe konulan yasalar kapsamında uygulanan vergi muafiyeti ve istisnaları, dolaylı vergilerin ağırlığı ve benzeri uygulamalar, yasal faktörler olarak; vergi kaçakçılığı ve kayıt dışı ekonomik faaliyetler ise yasa dışı faktörler olarak nitelendirilebilir⁵⁴.

Vergi yükünün tüm sektörleri ve kişileri kapsayacak bir biçimde daha dengeli dağılımının sağlanması halinde, vergi potansiyeli genişleyerek vergi adaleti sağlanabilecek iken vergi muafiyeti ve istisnalarının genişletilmesi, vergi adaletinin

50 ERKİN, 2015, s. 1146.

51 DEMİR, İhsan Cemil, **Vergi Ahlâkı ve Belirleyenleri Ege Bölgesi**, Doktora Tezi, İzmir, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2008, s. 54.

52 GEDİZ ORAL, Burcu, “Mali Yolsuzlukla Mücadele Stratejileri: Türk Vergi Sistemi”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Yıl: 2011, Cilt: 16, Sayı: 3, s. 422.

53 ŞENYÜZ, 2014, s. 87.

54 KARGI, Veli/ YÜKSEL, Cihan, “Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Adaleti ve Mükellefler Üzerine Etkileri”, **Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl:2011, Cilt: 7, Sayı: 13, s. 108.

sağlanmasında sorunlara yol açması kaçınılmazdır⁵⁵. Bunun yanında sık aralıklarla vergi affı uygulamalarına başvurulması, vergi borçlarını zamanında ödeyen mükelleflerin, vergi yükünün adaletsiz dağıtıldığı düşüncesine kapılmalarına sebep olmakta⁵⁶ ve vergi ödeme isteklerinin zayıflamasına sebep olmaktadır. Bu bağlamda vergilendirme, vatandaşların devlete olan bakış açısı ve tutumlarının oluşumuna etki edebilecek kadar hayati bir öneme sahip olmasına karşın pratikte vergi adaletinin sağlanması, düşünüldüğü kadar kolay değildir⁵⁷.

Vergilendirmeye ilişkin olarak Anayasa'nın "Vergi ödevi" başlıklı 73 üncü maddesinde, "*Herkesin, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlü olduğu, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının, maliye politikasının sosyal amacı olduğu ve vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin ancak kanunlarla düzenlenebileceği*"⁵⁸ belirtilerek; verginin genelliği, verginin kamu giderlerinin karşılığı olması, verginin mali güce göre alınması, verginin adaletli ve dengeli dağılması ile verginin kanuniliği temel ilkeleri ortaya konulmuştur⁵⁹.

Verginin genelliği ilkesi, toplumu oluşturan hiçbir kimseye ayırım ya da ayrıcalık yapılmadan herkesin ödeme gücü oranında vergi ödemesini ifade etmektedir⁶⁰.

55 ARMAĞAN, Ramazan, "Türkiye'de Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerine Etkileri", **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Yıl: 2007, Cilt: 12, Sayı: 3, s. 237.

56 YILMAZ, Gülay Akgül, "Türkiye'de Gelir Vergisi Tarifesinde Meydana Gelen Değişikliklerin Vergilendirmede Adalet İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi", **Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Yıl: 2006, Cilt: 21, Sayı: 1, s. 251.

57 DEMİR, İhsan Cemil/ GÜLTEN, Yıldırım, "Maliye Politikasının Sosyal Amacı: Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı Üzerine Türkiye Geneli Anket Çalışması", **Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl: 2013, Cilt: 11, Sayı: 1, s. 271-273.

58 18/10/1982 tarihli ve 1709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası: RG. 09.11.1982, S. 17863.

59 ÖZTÜRK, İlhami/ OZANSOY, Ahmet, "Ücret Gelirleri Üzerindeki Vergi Yükünün Analizi", **Maliye Dergisi**, Yıl: 2011, Sayı: 161, s. 208.

60 ARSLAN, Kahan Onur, "Vergilendirme Yetkisinin Meşruluk Kaynakları: Optimal Vergilendirme İlkeleri ve Kamu Yararı", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Yıl: 2016, Sayı: 127, s. 227.

Verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi, Devletin yürütmekte olduğu kamu hizmetleri nedeniyle ortaya çıkan giderlere kaynak sağlanması ihtiyacı ile ortaya çıkan temel ilkedir⁶¹.

Verginin mali güce göre alınması, kişilerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre vergilendirilmesi anlamına gelmektedir⁶².

Vergide adalet ise kişiler üzerindeki vergi yükünün, toplum tarafından adaletli olarak paylaştırıldığı kabul edildiği bir şekilde dağılımının sağlanmasıdır⁶³. Tabii ki vergide adalet kavramı kişiden kişiye göre değişebilir ancak vergide adaletin sağlanmasındaki hâkim görüş, vergilendirme işleminin kişilerin gelir düzeyine göre dengeli olarak ve aynı koşullar altındaki kişilere aynı şekilde uygulanmasını sağlayacak biçimde düzenlenmesidir⁶⁴. Bu bağlamda vergilendirmeye ilişkin temel ilkeler doğrultusunda vergide adaletin sağlanabilmesi için öncelikle, verginin genelliği ve verginin mali güce göre alınması temel ilkelerinin hayata geçirilebilmesi gerekmektedir⁶⁵. Diğer bir ifadeyle, vergide adalet ilkesinin uygulama aracı olan verginin mali güce göre alınması ilkesinin uygulanması halinde vergi yükünün, mükelleflerin ödeme güçlerine göre dağıtılması sağlanabilecektir⁶⁶. Vergi adaleti hakkında ödeme gücüne ilişkin olarak, ödeme gücü farklı durumda olanların farklı miktarda vergi ödemeleri “dikey eşitlik ilkesi”; ödeme gücü eşit durumda olanların aynı miktarda vergi ödemeleri “yatay eşitlik

61 ERKİN, Gözde, “Vergilendirme Yetkisinin Tabii Olduğu Anayasal İlkeler”, **Ankara Barosu Dergisi**, Yıl: 2012, Sayı: 3, s. 245.

62 ÖNCEL/ ÇAĞAN/ KUMRULU, vd., **2019**, s. 61.

63 YERELİ, A. Burçin/ ATA, A. Yılmaz, “Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açısından Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, Yıl: 2011, Sayı: 161, s. 22.

64 BAY/ İNNECİ, **2017**, s. 197.

65 GEDİZ ORAL, **2011**, s. 423.

66 SUGÖZÜ, İbrahim Halil/ YILDIRIM, Hüseyin/ AYDIN, Halil İbrahim, “Vergi Adaleti Açısından Motorlu Taşıtlar Vergisinin Analizi”, **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Yıl: 2014, Sayı: 32, s.116.

67 KARGI/ YÜKSEL, **2011**, s. 107.

ilkesi” şeklinde ifade edilmekte ve bu ilkeler ödeme gücü konusundaki iki temel ölçüt olarak kabul edilmektedir⁶⁷.

Verginin kanuniliği ilkesi ile ortaya konulmak istenilen ilke ise vergilendirme yetkisinin yasama organına ait olması⁶⁸ ve vergilendirmeye ilişkin mali yükümlülüklerin ancak kanunlarla düzenlenebilmesidir.

Sporcu ücretlerinin vergilendirilmesi konusunda, Türkiye’deki uygulamalara ilişkin pek çok yazar tarafından vergi adaletinin zedelendiği yönünde yapılan eleştirilerin haklılık payını değerlendirmek için Türkiye’de ve çeşitli ülkelerde faaliyetlerini sürdürmekte olan profesyonel futbolcu ücretlerine, ülke bazında uygulanan gelir vergisi oranlarına bakmakta fayda vardır. Bu bağlamda Tablo 2’de Türkiye’de ve çeşitli ülkelerde futbolcu ücretlerine uygulanan gelir vergisi oranları gösterilmiştir⁶⁹.

Tablo 2: Türkiye ve çeşitli ülkelerde futbolcu ücretlerine uygulanan gelir vergisi oranları

Bulgaristan	10,00	Almanya	47,50
Rusya	13,00	İrlanda	48,00
Çekya	15,00	Slovenya	50,00
Türkiye	15,00	Avusturya	50,00

68 GERÇEK, Adnan/ BAKAR, Feride, “Vergilemede Kanunilik İlkesi Açısından Anayasa’nın 73/4. Maddesi ile Bakanlar Kuruluna Yetki Verilmesinin Değerlendirilmesi”, **International Journal of Public Finance**, Yıl: 2017, Cilt: 2, Sayı: 1, s. 10.

69 KÖPRÜ, Fatih, **Futbolcu Ücretleri İçin Vergi Oranları**, <https://www.ekonomist.com.tr/m-fatih-kopru/futbolda-vergi-yuzde-15-mi-yuzde-35-mi-olmeli.html> (erişim tarihi: 04.05.2020)

Romanya	16,00	Fransa	50,20
Slovakya	25,00	Finlandiya	51,40
Polonya	32,00	Hollanda	52,00
Norveç	38,50	Belçika	53,20
Hırvatistan	42,40	Yunanistan	55,00
İspanya	43,50	Danimarka	55,80
İngiltere	45,00	Portekiz	56,20
İtalya	47,20	İsveç	57,10

2017 yılı verileri ile hazırlanan ve futbolcular özelinde, dünyanın çeşitli ülkelerinde uygulanan gelir vergisi oranlarının yer aldığı Tablo 2'den görüldüğü üzere; GVK'daki son değişiklik öncesi olan 01.01.2020 tarihinden önceki dönemde Türkiye'de en üst liglerde mücadele eden sporcu ücretlerine uygulanmakta olan %15 oranındaki gelir vergisi kesintisi ile Türkiye'nin, bu konuda en düşük gelir vergisi kesintisi uygulayan ülkeler arasında yer aldığı ve yüksek gelir elde eden sporcular için adeta vergi cenneti olduğu, Türkiye'de sporcu ücretlerine uygulanan gelir vergisi kesintisinin dünya ortalamasının çok altında kaldığı ortaya çıkmakta ve pek çok yazar tarafından bu durumun vergi adaletini zedelediği ifade edilmekteydi. Diğer ülkelerin sistemleri ile karşılaştırma yapma imkânı sağlayan Tablo 2'de yer alan verilerin de gösterdiği üzere bu yorumlarda haklılık payı olduğu görülmektedir. Ancak 7194 sayılı Kanun ile GVK'da yapılan değişiklikler sonucunda 01.01.2020 tarihinden itibaren elde edilen ücretlere uygulanmak üzere yürürlüğe giren değişiklikler kapsamında, Türkiye'de mali açıdan sporcular lehine olan gelir vergisi avantajının belirli ölçüde sona erdiği görülmektedir.

SONUÇ

Anayasa'nın "Sporun geliştirilmesi ve tahkim" başlıklı 59 uncu maddesinde, "Devlet, her yaştaki Türk vatandaşlarının beden ve ruh sağlığını geliştirecek tedbirleri alır, sporun kitlelere yayılmasını teşvik eder. Devlet başarılı sporcuyla korur." hükmü yer almaktadır. Öte yandan Anayasa'nın "Vergi ödevi" başlıklı 73 üncü maddesi ile verginin bir görev olduğu ve verginin adaletle dağılımının sağlanması gerektiği teminat altına alınmıştır.

Anayasa'nın 59 uncu maddesi dayanılarak, Devletin sporu geliştirmek ve teşvik etmek amacıyla sporcu ücretlerinin vergilendirilmesine ilişkin olarak GVK'da sporcuları koruyan özel düzenlemelere yer vermesinin gerekli olduğu belirli ölçüde kabul edilebilir. Ancak yüksek ücret elde eden sporcuların, mali güçlerine göre değil de diğer ücretlilerden farklı olarak özel usullerle ve çok daha düşük oranlar üzerinden vergilendirilmesinin, vergi eşitliği ve vergi adaleti ilkesi ile bağdaşmadığı yönündeki eleştirilerde haklılık payı vardır. Ancak GVK'da yapılan değişiklikler sonrasında, 01.01.2020 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere ilgili spor dalının en üst liginde mücadele eden sporcular için uygulanan gelir vergisi tevkifatı oranı %15'ten %20'ye yükseltilmiş, ayrıca bu gelirlerin GVK'nın 103 üncü maddesinde yazılı tarifinin dördüncü diliminde yer alan tutarı aşması halinde yıllık beyannameyle beyan edilmesi zorunluluğu getirilmiştir. Böylece GVK'ya tabi olan diğer ücretlilerle ve yurtdışında faaliyetlerini sürdüren sporcularla karşılaştırıldığında, Türkiye'deki sporculara mali açıdan avantaj sağlayan vergilendirme usulündeki değişiklik sonucunda sporcular lehine olan vergi avantajı belirli ölçüde kısıtlanmıştır.

Ancak sporcu ücretleri hakkında uygulanmakta olan vergilendirme sistemi, halen kendi içinde dahi tam olarak vergi adaletini sağlayamamaktadır. Örneğin yıllık ücret toplamı GVK'nın 103 üncü maddesinde yazılı tarifinin dördüncü diliminde yer alan tutarın altında kalan sporcu ücretleri hakkında, mücadele edilen lig statüsüne göre %20, %10 ve %5 şeklinde değişen oranlar üzerinden gelir vergisi tevkifatı uygulanması, eşit ücret elde eden ancak farklı statüdeki liglerde mücadele eden sporcuların farklı oranlar üzerinden vergilendirilmesi sonucunu ortaya çıkarmaktadır ki bu durum, vergi eşitliği ilkesini zedelemektedir. Öte yandan dördüncü dilimin üstünde yıllık ücret elde eden

sporcu ücretlerinin vergilendirilmesinde, GVK'daki değişiklik ile yıllık beyanname verme yükümlülüğü getirilmiş olduğundan sporcunun mücadele ettiği lig statüsü ayrımı yapılmaksızın, GVK'nın 103 üncü maddesinde yer alan tarife üzerinden ücret toplamına uygulanacak olan gelir vergisi oranı değişmeyeceği için, sporcular arasında vergi eşitliği ilkesine aykırı bir durum oluşmamaktadır.

GVK'daki değişiklikler sonucunda oluşan yeni tablo, mali açıdan önemli sonuçlar doğurmuştur. 31.12.2019 tarihine kadar uygulanan uzun bir dönem boyunca, herhangi bir üst sınır olmaksızın milyonlarca lira gelir elde eden en üst ligdeki bir sporcunun ücretinden %15 sabit oranı üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmakta ve bu durumun vergi adaletini zedelediği ileri sürülmekte iken, GVK'da yapılan değişiklikler sonrasında bu oran, 2020 yılı itibarıyla %40'a kadar çıkabilmektedir. Böylece yüksek ücret elde eden sporcular yönünden ödeme gücüne göre vergi ilkesine daha uygun davranıldığı söylenebilir. Sonuç olarak sporcu ücretlerinin vergilendirilmesi konusunda vergi adaletinin tam anlamıyla sağlanabilmesi için sporcu ücretlerinin genel hükümlere göre vergilendirilmesinin sağlanması; genel hükümlere göre vergilendirmenin sağlanmaması halinde ise de belirli tutarın altında ücret elde eden sporculara lig statüsüne göre değişen oranlarda gelir vergisi tevkifatı uygulanmasından vazgeçilerek, diğer ücretlilerde olduğu şekilde elde edilen ücret toplamı esas alınmak suretiyle artan oranlı gelir vergisi tarifesinin uygulanması vergi adaletinin sağlanabilmesi açısından yararlı olacaktır.

Sporcu ücretleri hakkında uygulanmakta olan GVK'daki değişiklikler, sporculara yüksek ücret ödeyen spor kulüpleri tarafından dikkatle takip edilmektedir. Spor kulüpleri, kişileri belirli bir amaç doğrultusunda bir araya getiren ve toplum tarafından ilgiyle takip edilen kuruluşlar olup özellikle büyük taraftar kitlesine sahip olan spor kulüplerinin bu kitleler üzerinde önemli etkileri bulunmaktadır. Sporcu ücretlerine uygulanan vergilendirmenin, diğer ücretlilerden farklı ve sporculara avantaj sağlayacak şekilde düzenlenmesinde, spor kulüplerinin ve kulüp yöneticilerinin önemli etkileri bulunmaktadır. Sporcular ile imzaladıkları sözleşmeler nedeniyle vergi yükünü üzerinde hisseden spor kulüpleri, bu yüklerini hafifletmek üzere mevzuatta sporculara ve spor kulüplerine mali yönden avantaj sağlayacak bazı düzenlemeler yapılmasını sağlamak için lobi faaliyetleri yürütmektedir. Bu sayede de diğer ücretlilerle kıyaslandığında sporcular,

mali yönden avantajlı hale gelmektedirler. Örneğin 13-17 Ocak 2020 tarihleri arasında Ankara’da gerçekleştirilen Spor Kulüpleri ve Federasyonları Çalıştayı’na katılan TFF Süper Lig Kulüp Başkanları, Çalıştay sonrasında Cumhurbaşkanlığı Külliyesi’ne toplu olarak gerçekleştirdikleri ziyarette, 01.01.2020 tarihinden itibaren elde edilen sporcu ücretlerine uygulanmak üzere yürürlüğe konulan GVK’daki değişikliklerin spor kulüplerini mali açıdan zorlayacak nitelikte olduğunu belirtmiş ve bu değişikliklerin iki yıl süreyle ertelenmesini talep etmişlerdir.

01.01.2020 tarihinden itibaren elde edilen sporcu gelirlerine uygulanmak üzere yürürlüğe giren GVK’daki değişiklikler, spor kulüpleri için henüz finansal açıdan etkilerini tam olarak göstermemiştir. Fakat kanun değişikliği ile yürürlüğe giren yeni uygulamanın, halihazırda bir yıldan uzun süreli sözleşmelerle sporcularına net ücretler üzerinden (vergi yükü spor kulübüne ait olmak üzere) yüksek ücret ödemeyi taahhüt eden spor kulüpleri hakkında finansal açıdan daha ağır sonuçlara yol açması muhtemeldir. Sporcu ücretleri, spor kulüplerinin mali bütçelerindeki en önemli gider kalemlerinin başında gelmektedir. Bu nedenle spor kulüplerinin, gelecek dönemlere ilişkin mali bütçelerini planlarken sporcu ücretlerinin vergilendirilmesine ilişkin bu değişiklikleri dikkate almaları mali bütçe yönetimi açısından önem arz etmektedir. Devletin ise sporun desteklenmesi amacıyla yürürlüğe koyduğu kuralların ve özellikle vergilendirmeye ilişkin düzenlemelerin, yıllar itibarıyla değişken olmaktan çok verginin belirlilik ilkesine uygun olarak ve spor kulüplerinin gelecek sezonlara ilişkin mali bütçe planlamalarını daha öngörülebilir şekilde yapabilmesini sağlayabilecek şekilde uzun vadeli olması ve maliye politikasının temel amacı olan vergi adaletinin hassasiyetine uygun olarak düzenlenmesi faydalı olacaktır.

KAYNAKÇA

AKERS, Matthew, “A Race to the Bottom? International Income Tax Regimes' Impact on the Movement of Athletic Talent”, **University of Denver Sports and Entertainment Law Journal**, Yıl: 2015, Cilt: 17, (s. 11-62).

ARIKAN, Zeynep, “Taxation of Athletes in Turkey”, Recent Researches on Social Sciences, (Ed: R. Dorczak, H. Arslan ve R. Musialik), **Monographs and Studies of the Jagiellonian University Institute of Public Affairs**, Yıl: 2018, (s. 505-510).

- ARMAĞAN, Ramazan, “Türkiye’de Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerine Etkileri”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Yıl: 2007, Cilt: 12, Sayı: 3, (s. 227-252).
- ARSLAN, Kahan Onur, “Vergilendirme Yetkisinin Meşruluk Kaynakları: Optimal Vergilendirme İlkeleri ve Kamu Yararı”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Yıl: 2016, Sayı: 127, (s. 223-244).
- BAY, Hakan/ İNNECİ, Ahmet, “Vergi Adaleti Açısından Türkiye’de Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi”, **International Journal of Public Finance**, Yıl: 2017, Cilt: 2, Sayı: 2, (s. 196-219).
- BERKAY, Ferhan/ ARMAĞAN, Ramazan, “Vergilemenin Uluslararası Boyutlarından Çifte Vergilendirme Sorunsalının Türk Vergi Sistemine Etkisi”, **Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi**, Yıl: 2011, Cilt: 3, Sayı:5, (s. 88-106).
- BİRİNCİ, Nagihan/ AKYAZI, Haydar, “Düz ve Artan Oranlı Kişisel Gelir Vergisi Tarifelerinin Ekonomik Etkileri”, **International Journal of Economic and Social Research**, Yıl: 2017, Cilt: 13, Sayı: 1, (s. 45-60).
- ÇERİBAŞ, Dinçer, **Spor Hukuku Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları**, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, Ankara Üniversitesi Sağlık Bilimler Enstitüsü, 2020.
- DEMİR, İhsan Cemil, **Vergi Ahlâkı ve Belirleyenleri Ege Bölgesi**, Doktora Tezi, İzmir, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2008.
- DEMİR, İhsan Cemil/ GÜLTEN, Yıldray, “Maliye Politikasının Sosyal Amacı: Vergi Yükünün Adaleli ve Dengeli Dağılımı Üzerine Türkiye Geneli Anket Çalışması”, **Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl: 2013, Cilt: 11, Sayı: 1, (s. 269-286).
- DIETL, Helmut/ LANG, Markus/ NESSELER, Cornel, “The Impact of Government Subsidies in Professional Team Sports Leagues”, **International Journal of Sports Finance**, Yıl: 2017, Cilt: 23, Sayı: 1, (s. 49-64).
- ERKİN, Gözde, “Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”, **Ankara Barosu Dergisi**, Yıl: 2012, Sayı:3, (s. 237-249).

- ERKİN, Gözde, “Türk Hukuku’nda Vergilendirme Yetkisi”, **Yaşar Üniversitesi Dergisi**, Yıl: 2015, Cilt: 11, Sayı: 44, (s. 1111-1153).
- EROĞLU, Onur, “Vergi Ceza Hukuku Açısından Kanunilik İlkesi”, **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi**, Yıl: 2013, Cilt: 8, Sayı: 3, (s. 157-179).
- FRATTO, Kara, “The Taxation of Professional U.S. Athletes in Both the United States and Canada”, **Sports Lawyers Journal**, Yıl: 2007, Cilt: 14, (s. 29-48).
- GEDİZ ORAL, Burcu, “Mali Yolsuzlukla Mücadele Stratejileri: Türk Vergi Sistemi”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Yıl:2011, Cilt: 16, Sayı: 3, (s. 403-431).
- GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI, **Tablo 47: 2019 Yılı Merkezi Yönetim Gelirleri**, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_47.xls.htm, (erişim tarihi: 25.05.2020)
- GERÇEK, Adnan/ BAKAR, Feride, “Vergilemede Kanunilik İlkesi Açısından Anayasa’nın 73/4. Maddesi ile Bakanlar Kuruluna Yetki Verilmesinin Değerlendirilmesi”, **International Journal of Public Finance**, Yıl: 2017, Cilt: 2, Sayı: 1, (S. 7-26).
- GÜLER, Hünkar, “Türkiye’de Gelir Vergisinin Ücretliler Üzerinde Oluşturduğu Etkinlik Kaybının Ölçülmesi”, **Maliye Araştırmaları Dergisi**, Yıl: 2016, Cilt: 2, Sayı: 3, (s. 29-59).
- İRTEŞ GÜLŞEN, Meltem, “Privileged Taxation of Football Players”, **Journal of Strategic Research in Social Science**, Yıl: 2019, Cilt: 5, Sayı: 1, (s. 171-186).
- KARGI, Veli/ YÜKSEL, Cihan, “Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Adaleti ve Mükellefler Üzerine Etkileri”, **Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl:2011, Cilt: 7, Sayı: 13, (s. 101-115).
- KIZILGÜL, Uğur/ BEŞEL, Furkan, “Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşma Modelleri ve Türkiye’nin Model Yaklaşımı”, **Maliye Araştırmaları Dergisi**, Yıl: 2019, Cilt: 5, Sayı: 3, (s. 301-321).

- KÖPRÜ, Fatih, **Futbolcu Ücretleri İçin Vergi Oranları**, <https://www.ekonomist.com.tr/m-fatih-kopru/futbolda-vergi-yuzde-15-mi-yuzde-35-mi-olmalı.html> (erişim tarihi: 04.05.2020)
- MOLENAAR, Dick, “International Artistes and Sportsmen Article 17 OECD Model Problem of Double Taxation”, **All Arts Tax Advisers**, Yıl: 2010, (s. 1-4).
- ÖNCEL, Mualla/ ÇAĞAN, Nami/ KUMRULU, Ahmet/ vd., **Vergi Hukuku**, 28. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2019.
- ÖZ, Ersan/ AKÇAY, Fatih, “Futbolcular Özelinde Sporcuların Vergilendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl: 2013, Sayı: 300, (s. 1-26).
- ÖZTÜRK, İlhami/ OZANSOY, Ahmet, “Ücret Gelirleri Üzerindeki Vergi Yükünün Analizi”, **Maliye Dergisi**, Yıl: 2011, Sayı: 161, (s. 197-214).
- SUGÖZÜ, İbrahim Halil/ YILDIRIM, Hüseyin/ AYDIN, Halil İbrahim, “Vergi Adaleti Açısından Motorlu Taşıtlar Vergisinin Analizi”, **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Yıl: 2014, Sayı: 32, (s. 115-128).
- ŞEN, Özden/ DEMİRLİ, Yunus, “Ücretlerin Kaynakta Vergilendirilmesi: Farklı Vergi Sistemi Uygulayan OECD Ülkelerine İlişkin Bir İnceleme”, **Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi**, Yıl: 2018, Cilt: 9, Sayı: 22, (s. 138-160).
- ŞENYÜZ, Doğan, “Hukuk Devleti Perspektifinden Adil Vergileme ve Vergi Afları”, **Tesam Akademisi Dergisi**, Yıl: 2014, Cilt: 1, Sayı: 2, (s. 81-96).
- TUTKA, P. Michael/ WILLIAMS, Dylan, “The Expensive Truth: The Possible Tax Implications Related to Scholarship and Cost of Attendance Payments for Athletes”, **Journal of Legal Aspects of Sport**, Yıl: 2017, Cilt: 27, Sayı: 2, (s. 145-161).
- YAVUZ, Hakan, “Türkiye ile Türki Cumhuriyetler Arasındaki Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Muhtemel Katkıları”, **Maliye Araştırmaları Dergisi**, Yıl: 2015, Cilt: 1, Sayı: 3, (s. 47-66)

- YENİÇERİ, Harun, “Ücret Gelirlerinin Vergilendirme Usulleri ve Vergi Adaleti”, **Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Yıl: 2014, Cilt: 6, Sayı: 2, (s. 77-85).
- YERELİ, A. Burçin/ ATA, A. Yılmaz, “Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açıdan Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, Yıl: 2011, Sayı: 161, (s. 21-32).
- YILMAZ, Altan, “Türk Vergi Sisteminde Ücret Gelirlerinin Vergilendirme Usullerinin Ücretliler Açısından Sonuçları”, **Maliye Uzmanları Derneği Uzman Bakış Dergisi**, Yıl: 2013, Sayı: 1, (s. 128-135).
- YILMAZ, Gülay Akgül, “Türkiye’de Gelir Vergisi Tarifesinde Meydana Gelen Değişikliklerin Vergilendirmede Adalet İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi”, **Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Yıl: 2006, Cilt: 21, Sayı: 1, (s. 239-268).
- WILLIAMSON, Cyristal, “**Taxation of Income on Professional Team Athletes**”, A Senior Thesis, Liberty University, 2017.