

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE SPORCULARIN VE ELEKTRONİK SPORCULARIN VERGİLENDİRİLMESİ

Erkan KIZIL*

ÖZ

Vergisel boyutta ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir. Sporcuların transfer ücreti veya sair adlarla aldıkları ödemeler ve kendilerine sağlanan menfaatler ücret olarak vergilendirilmektedir. Sporcuların vergilendirilmesinde uygulanan oran normal gelir vergisinde uygulanan artan oranlı gelir dilimine göre farklılık arz etmekte olup geçici bir kanun maddesiyle sabit oranda vergi tarifesi uygulanmaktadır. Günümüzde teknolojinin gelişmesiyle birlikte elektronik spor (e-spor), başta ülkemizde ve dünyada popüler olmaya başlamıştır. E-spor; bilgisayar, konsol gibi elektronik cihazlar yardımıyla çevrimiçi ve çevrimdışı, bireysel veya takım olarak oynanan ve seyirci kitlesi tarafından izlenebilen dijital oyunlar olarak ifade edilmektedir. Bu haliyle e-spor, normal spor oyunları gibi maçlar düzenlenmekte ve izlenmektedir. Ancak vergilendirilmesi ise normal sporculardan farklı olarak gelir vergisinin genel oranlarına tabidir.

Anahtar Sözcükler: Ücret, Tevkifat, Vergi Adaleti, Spor, E-spor.

1- GİRİŞ

Gelir, kişilerin belli bir zaman dilimi içinde elde ettiği iktisadi menfaatler şeklinde ifade edilmektedir. Bu ifade de kişinin belli bir dönemdeki tüketimi ile servetinde meydana gelen net artış söz konusudur (Şenyüz, vd. 2013, 4). Vergi mevzuatı açısından ise gelir kavramı 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun (193 sayılı GVK) 1'inci maddesinde şu şekilde tanımlanmıştır: "bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır". Yine gerçek kişilerin gelirleri, gelir vergisine tabi olacağı belirtilmiştir. Hangi kazançların vergilendirilmesi gerektiğine ilişkin düzenleme ise Kanunun 2'nci maddesinde yapılmıştır. Gelire giren unsurlar: ticari kazanç, zirai kazanç, ücret, serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ve diğer kazanç ve iratlardır.

* Vergi Müfettiş Yrd.

Sporculara ve e-sporculara transfer ücreti veya sair adlar altında yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatlerin ücret kazancı olduğu ve buna göre vergilendirilmesi gerektiği çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde ele alınmıştır.

2- ÜCRETİN TANIMI VE UNSURLARI

Ücret, üretim faktörlerinden olan emeğin üretime bedenen veya fikren katılması sonucunda alınan bedele veya karşılığa denir (Şenyüz, vd. 2013, s.67). Diğer bir ifadeyle, üretime emeğiyle katılanların üründen aldıkları payı ifade etmektedir (Dinler, 2011, s.482). Vergi hukuku açısından ise, 193 sayılı GVK'nun 61'inci maddesinde: “işverene tabi belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler” şeklinde tanımlanmıştır.

Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık ilişkisi niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması ücretin niteliğini değiştirmemektedir.

Ücret kazancı, ticari kazanç ve serbest meslek kazancı ile karıştırılabilmektedir. Bu sebeple ücret kazancının unsurları bu karışıklığı önlemekte ve bu ayrımı yapmaya yardımcı olmaktadır. Ücret kazancının bu unsurları ise;

- Bir işverene tabi olma: Hizmet erbabı işverenin emir ve talimatlarına uymakla yükümlüdür. Bu yükümlülüğü kanun, yönetmelik veya sözleşmeyle hüküm altına almaktadır. Bu ayrım serbest meslek kazancı ile olan sınırı çizmektedir. Örneğin; bir doktorun hastanede, hastane idaresi ile iş sözleşmesi kapsamında bir hizmet sunmasının karşılığında elde etmiş olduğu gelir, ücret kazancını oluşturmaktadır. Yine aynı doktorun kendi muayenehanesinde bağımsız olarak bu faaliyetini sürdürmesi karşılığında elde etmiş olduğu kazanç, serbest meslek kazancı olacaktır (Şenyüz, vd. 2013, 4).

- Belli bir işyerine bağlı olma: hizmet erbabının emeğini işverenin göstermiş olduğu bir işyerinde sunması zorunludur. Bu işyeri kavramı 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (213 sayılı VUK) 156'ncı maddesinde tanımlanmış olup mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane, şube, depo, otel, tarla, bağ, bahçe, vs. şeklinde sayılmıştır.

Günümüzde özellikle teknoloji ile birlikte bu işyeri kavramı daha geniş bir tanıma kavuşmuştur. Örneğin, bir bankanın siber saldırılara karşı güvenliğini

uzaktan kontrol eden bir bilgisayar mühendisi, her ne kadar fiili olarak hizmet ifasını bankada gerçekleştirilmediği de belli bir iş yerine bağlı olarak işini gerçekleştirmektedir. Bu sebeple belli bir iş yerine bağlı olmak unsurundan kasıt, fiili olarak bir işyerindeki mekândan ziyade hukuki anlamda (Yücel, 2015) bir bağlılıktır.

-Hizmetin karşılığı ödemenin yapılması: hizmet erbabının gerçekleştirdiği işin/hizmetin karşılığı olarak yapılan ödeme nakden, aynen veya para ile temsil edilen menfaatler şeklinde yapılmaktadır. Şayet görülen hizmet karşılığında ödeme yapılmazsa ücretten bahsedilemez. Ücretin vergilendirilmesi de tahsil esasına bağlandığından, ücret tahsil edildiği yılda vergilendirilmektedir. Örneğin hizmet erbabı 2018 yılında yaptığı işin ücretini 2019 yılında tahsil ettiğinde, bu ücret tahsil edildiği yıl olan 2019 yılının geliri sayılacak ve bu yılda vergilendirilecektir.

3- ÜCRET GELİRİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

193 sayılı GVK'nun da ücret geliri; gerçek ücret ve diğer ücret olmak üzere iki farklı şekilde değerlendirilmiştir. İlgili Kanununun 23, 24, 25, 26, 27, 28 ve 29'uncu maddelerinde ücret gelirinin bir kısmı kısmen veya tamamen muaf ve istisna edilmiş olup bu muafiyet ve istisnanın uygulanmasında hizmet erbabının durumu da etkili olmaktadır. Ücretin vergilendirilmesinde asıl olanın gerçek usul olduğu kabul edilmektedir (Şenyüz, vd. 2013, 77). Bu usulde ücretin gerçek ve safi tutarı üzerinden gelir vergisi hesaplanmaktadır. Safi tutara ulaşmak için de işveren tarafından verilen para ve ayınlarla sağlanan faydalar toplamından Kanunda izin verilen indirimler yapılmalıdır (193 Sayılı GVK 63/1 Md). Ücretin gerçek ve safi tutarının tespitinde gelir vergisi gibi kişisel vergiler ve ücret dolayısıyla ödenen damga vergisi gibi ücretle ilgili vergiler, ücretin gayrisafi tutarından indirilemez (Şenyüz, vd. 2013, 69).

3.1- Gerçek Usule Tabi Ücretlerin Vergilendirilmesi

Gerçek usule tabi ücretler tevkifat (kesinti) ve beyan yoluyla vergilendirilmektedir. Bu usulde esas olan kesinti yoluyla vergilendirme olup ücretin ödenmesi sırasında vergi sorumlusu sıfatıyla işveren tarafından kaynaktan kesilerek vergi idaresine yatırılması şeklinde uygulanmaktadır (Şenyüz, vd. 2013, 75).

Diğer ücret elde edenler ile işvereni 193 sayılı GVK'nın 94'üncü maddede sayılmayan ücretliler, stopaja maruz kalmamaktadırlar. Ancak bu durumda

olanlar, tüm ücretliler içerisinde son derece azdır. Stopaja tabi ücret geliri elde edip yıllık gelir vergisi beyannameyi vermek durumunda olan ücretliler vardır.

Ücret gelirlerini yıllık beyanname ile beyan edenler 193 sayılı GVK'nın 86/1-c, 95 ve Geçici 72'nci maddelerinde sayılan kişiler aşağıdaki gibidir:

- Birden fazla işverenden alınan ve tevkifat yoluyla vergilendirilmiş ücretlerden, birden sonraki işverenlerden aldıkları ücretlerin toplamı 103'üncü maddede yazılı tarifinin ikinci gelir dilimini (2020 yılı için 49.000,00) aşan ücretler,

- Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücret gelirleri toplamı 103'üncü maddede yazılı tarifinin dördüncü gelir dilimini (2020 yılı için 600.000,00) aşan ücret,

- Birden fazla işverenden alınan ve tevkifat yoluyla vergilendirilmiş ücretlerden, birinci işverenden alınan dâhil ücret gelirleri toplamı 103'üncü maddede yazılı tarifinin dördüncü gelir dilimini (2020 yılı için 600.000,00) aşan ücretler,

- sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan gelirler toplamının, 103 üncü maddede yazılı tarifinin dördüncü diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 600.000,00) aşan ücretler,

- Ücretlerini yabancı bir memleketteki işverenden doğrudan doğruya alan hizmet erbabı;

- 16'ncı maddede yazılı istisnadan faydalanmayan yabancı elçilik ve konsolosluk memur ve hizmetlileri:

- Maliye Bakanlığınca yıllık beyanname ile bildirilmesinde zaruret görülen ödemeler,

- Ücreti tevkifat yoluyla vergilendirilmeyen yukarıda sayılanlar dışında kalan ücretliler.

Birden fazla işverenden alınan ve kesinti yoluyla vergilendirilmiş ücretlerde; birinci işverenden sonraki işverenlerden aldıkları ücretler toplamı ikinci gelir dilimini (2020 yılı için 49.000,00) aşması halinde, birinci işverende dâhil olmak üzere tüm ücretler yıllık beyanname ile beyan edilmek zorundadır. Birinci işverenin hangisi olacağı ise ücretli tarafından serbestçe belirlenebilmektedir.

3.2- Diğer Ücretlilerin Vergilendirilmesi

Diğer ücretlilerin vergilendirilmesi 193 sayılı GVK'nun 64'üncü maddesinde düzenlenmiş olup aşağıdaki hizmetlerde çalışanlar bu işleri yapmaları dışında herhangi bir şart aranmaksızın ücret gelirlerinden dolayı götürü usulde vergilendirmektedirler. Bunlar:

- “1. Kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabı yanında çalışanlar.
2. Özel hizmetlerde çalışan şoförler;
3. Özel inşaat sahiplerinin ücretle çalıştırdığı inşaat işçileri;
4. (Değişik: 19/2/1963-202/30 md.) Gayrimenkul sermaye iradı sahibi yanında çalışanlar;
5. Gerçek ücretlerinin tespitine imkân olmaması sebebiyle, Danıştay'ın müspet mütalaasıyla, Maliye Bakanlığınca bu kapsama alınanlar.”

Diğer ücretler gerçek usulün istisnai hükümleri olarak kabul edilmekte ve vergilendirilmesi ise, safi ücretleri takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının “%25”inin ücret sayılarak bu tutar üzerinden gelir vergisi tarifesine göre vergi hesaplanmasıyla yapılmaktadır. Bu ücretler için yıllık beyanname verilmemektedir. Bu ücret türünde vergilendirme, vergi dairesinden alınacak vergi karnesi aracılığıyla gerçekleştirilmektedir.

4- SPORCULARA VE E-SPORCULARA YAPILAN ÜCRET VEYA SAİR ÜCRETLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

4.1- Sporcuların Vergilendirilmesi

193 Sayılı GVK'nun 61'inci maddesinde ücretin tanımı yapılmış ve devamında yedi bent halinde sayılanlara da yapılan ödemelerin ücret olduğu hüküm altına alınmıştır. Bunlardan biri de: “sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler” olarak ifade edilmiştir. Bu hükümle sporculara yapılan her türlü nakdi, aynı veya para ile ifade edilebilen her türlü menfaatin ücret kazancı olduğunu ve buna göre vergilendirilmesi gerektiği anlaşılmaktadır.

Sporculara aynı olarak yapılan ödemelerin değerlendirilmesi ise 193 sayılı GVK'nın 63'üncü maddesinin son fıkrasında ve 267 No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde düzenlenmiş olup “hizmet erbabına verilen aylar, verildiği gün ve yerdeki ortalama perakende fiyatlarına göre; konut tedariki ve sair suretle sağlanan menfaatler ise, konutun emsal kirasına veya menfaatin emsal bedeline göre” değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır.

Sporcuların vergilendirilmesi ise 193 sayılı GVK'nın Geçici 72'nci maddesinde şu şekilde düzenlenmiştir:

“(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 madde kapsamında ayrıca tevkifat yapılmaz. Bu madde kapsamındaki gelirler toplamının, 103 üncü maddede yazılı tarifenin 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.”

Bunun yanı sıra sporculara ödenen ödül ve ikramiyelerin vergilendirilmesinde ise, profesyonel ve amatör sporcu olarak ayrıma gidilmiştir. Buna göre profesyonel sporculara ödenen ödül ve ikramiyeler ücret olarak değerlendirilip 193 sayılı GVK'nun Geçici 72'nci maddesine göre ve profesyonel spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ödül ve ikramiyeler ücret olarak değerlendirilip 193 sayılı GVK'nun 103'üncü maddesine göre vergisi hesaplanmaktadır. Amatör sporculara ve amatör spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ödül ve ikramiyeler (basketbol ve voleybol spor dallarının en üst liglerinde görev yapanlar hariç) ise mezkûr Kanunun 29'uncu maddesinin (3) ve (4)'üncü bentlerine göre gelir vergisinden istisna tutulmuştur.

Kanun koyucu, amatör sporcuları desteklemek için; işverenlerin bu sporcuları çalıştırmaları durumunda bunlara yapacakları ücret ödemelerini gelir vergisinden istisna kılmıştır. Bunun kapsamı 193 sayılı GVK'nun 23'üncü maddesinin birinci fıkrasının (15) numaralı bendinde düzenlenmiş olup şu şekildedir: “Yüz ve daha aşağı sayıda işçi çalıştıran işyerlerinde bir, yüzden fazla işçi çalıştıran işyerlerinde iki, amatör sporcu çalıştıranların, her yıl millî müsabakalara iştirak ettiklerinin belgelenmesi ve bu amatör sporculara ödenen

ücretler. (Asgari ücretin iki katını aşmamak kaydıyla)”. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 24.07.2019 tarih 62030549-120[23-2018/490]-E.599423 sayılı özeldesine göre burada ifade edilen asgari ücret, brüt ücrettir.

Yine spor kulüplerinde çalışan antrenör, yardımcı antrenör, aşçı, saha görevlisi ve ofis elemanı gibi çalışanlara yapılan ödemelerin ise ücret olarak değerlendirilerek 193 sayılı GVK’nun 61,63,94,103 ve 104’üncü maddeleri uyarınca gelir vergisi hesaplanacağı Balıkesir Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 30.01.2015 tarih 46480499-120[2014/1481]-8 sayılı özeldesinde hüküm altına alınmıştır. Buna göre kulüplerde sporcu haricindekilerin vergilendirilmesinde mezkûr kanunun 103’üncü maddesinde belirtilen oranlarda vergi hesaplanacağı ve 94’üncü maddesine göre tevfiyat yapılacağı anlaşılmaktadır.

4.2- E-Sporcuların Vergilendirilmesi

Günümüzde teknolojinin gelişmesiyle birlikte hayatımızın birçok alanında yenilikler yaşanmaktadır. Bu yenilikten spor faaliyetleri de nasibini almıştır. E-spor kavramı adı altında birçok farklı spor branşlarında faaliyetler yapılmaktadır. E-spor şu şekilde tanımlanabilmektedir: bilgisayar, konsol gibi elektronik bir cihaz vasıtasıyla çevrimiçi veya çevrimdışı ortamda gerek bireysel gerekse takım halinde oynanan ve katılımcılar tarafından izlenebilen her türlü aktiviteye denir (www.tesfed.gov.tr).

Dünyada hızla yaygınlaşmaya başlayan e-spor ülkemizde de ilgi görmektedir. Bu noktada 24 Nisan 2018 tarih 277144 sayılı Bakanlık oluruyla Spor Genel Müdürlüğü’ne bağlı Türkiye E-spor Federasyonu kurulmuştur. Bu sporun yasal zemini bu federasyon tarafından yürütülmektedir. Yine e-sporculara Spor Genel Müdürlüğü tarafından e-sporcu lisansı verilmektedir. Ülkemizde e-sporla ilgili 55 kulüp ve 2 bine yakın lisanslı e-sporcu bulunmaktadır (www.tesfed.gov.tr).

E- sporculara kulüplerden yapılan ödemeler 193 sayılı GVK’nun 61’inci maddesine göre ücret olarak değerlendirilmekte ve buna göre vergilendirilmektedir. Bu vergilendirmede uygulanacak oranın; normal sporcuların yararlandığı mezkûr Kanunun Geçici 72’nci maddesinde belirlenen oranlar mı veya 103’üncü maddede belirtilen artan oranlı gelir vergisi tarifesindeki oranlar mı olacağı sorusu akla gelmektedir. Bu soru, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’na özelge talebi yoluyla sorulmuştur. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı da 25.07.2019 tarih 62030549-120[94-2017/908]-603722 sayılı özeldede konuya açıklık getirmiştir. İlgili özeldede: “elektronik sporun

(e-spor); bilgisayar, konsol ve mobil platformlar üzerinden çevrimiçi ve çevrimdışı bireysel ve takım olarak oynanan, rekabetçi çok oyunculu, dijital oyunların çeşitli modlarıyla oynanan bir alan olarak tanımlanmaktadır. Kısaca e-spor, bilgisayar, konsol ve mobil platformlar vasıtasıyla oynanan, çok oyunculu dijital oyunlara verilen genel addır.

E-spor kulübüne kayıtlı olan e-spor oyuncularına yapılan ücret ödemelerinin, Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 72'nci maddesi kapsamında sporculara yapılan ücret ödemesi olarak değerlendirilmesi mümkün bulunmadığından, aynı Kanunun 61, 63, 94, 103 ve 104 üncü maddeleri hükümleri çerçevesinde gelir vergisine tabi tutulması gerekmektedir." şeklinde ifade edilmiştir.

Özelgeye göre e-sporcuların 193 sayılı GVK'nın 103'üncü maddesinde belirtilen artan oranlı gelir vergisi tarifesine göre vergilendirileceği ve ilgili Kanunun 94'üncü maddesine göre tevkifat yapılacağı belirtilmiştir. Bu durumda e-sporcuların 2020 yılı ücret kazancı için; 22 bin liraya kadar %15, 22-49 bin lira arasında %20, 49-180 bin arasında %27, 180-600 bin lira arası %35 ve 600 bin lirayı aşan tutarda %40 oranında vergi hesaplanacaktır.

4.3- Sporculara Ve E-Sporculara Yapılan Ödemelerde Tevkifat Sorumlusu

Sporculara ve e-sporculara yapılan ödemelerde gelir vergisi stopajını hesaplayan, beyan eden ve bunu ödemekle yükümlü olan; bu ödemeyi yapan kulüpler olacaktır. Bu kulüpler kanunda öngörülen oranlarda vergiyi hesaplayacak ve 193 sayılı GVK'nın 98'inci maddesine göre muhtasar beyanname ile takip eden ayın 23. günü akşamına kadar³⁰ beyan edecekler ve ilgili kanunun 119'uncu maddesine göre beyanname verecekleri ayın 26. günü akşamına kadar bağlı buldukları vergi dairesine ödemekle sorumlu olacaklardır.

Örneğin, (F) Spor Kulübü'nde futbol oynayan (A) şahsı için 2020 takvim yılı için brüt 2,5 milyon TL'ye anlaşılmış ve bu tutarın tamamı 2020 yılında ödenmiştir. (F) Spor Kulübü profesyonel ligde yer almaktadır. Futbolcu (A) evli olup bir çocuğu bulunmakta ve eşi çalışmamaktadır. SGK işveren payı %20,5, SGK işveren işsizlik sigorta kesintisi %2, SGK işçi payı %14, SGK işsizlik sigorta kesintisi %1'dir. 2020/Ocak ayı 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan brüt asgari ücret tutarı 2.943,00 –TL olup bu tutar yıllık 35.316,00 -TL'dir. Buna göre futbolcu (A) şahsının elde etmiş olduğu ücret kazancının vergilendirilmesi şu şekildedir:

30 115 No.lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri ile; 1 Nisan 2019 tarihinden itibaren verilecek muhtasar beyan-nameler için 26'ncı günü akşamı olarak belirlenmiştir.

2020 yılı için 193 sayılı GVK'nın Geçici 72'nci maddesindeki sporculara ilişkin gelir vergisi oranları şu şekildedir:

- 1) En üst ligdekiler için % 20,
- 2) En üst altı ligdekiler için % 10,
- 3) Diğer liglerdeki için % 5,

Brüt Ücret		2.500.000,00 –TL
SGK işveren kesintisi (%20,5 + %2)	$2.500.000,00 * 0,225$	562.500,00 –TL
SGK işçi kesintisi (%14 + %1)	$2.500.000,00 * 0,15$	375.000,00 –TL
Gelir Vergisi Matrahı	$2.500.000,00 - 375.000,00$	2.125.000,00 –TL
Hesaplanan Gelir Vergisi	$2.125.000,00 -TL * 0,20$	425.000,00 -TL
Yıllık Asgari Geçim İndirim Tutarı	$35.316,00 -TL * \%67,5 * \%15$	3.575,74 -TL
Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi	$425.000,00 - 3.575,74$	421.424,25 –TL
Not: AGİ hesaplamasında yer alan %67,5'lik oran (%50 kendisi için + %10 çalışmayan eşi için + %7,5 bir çocuk için)		
Not: AGİ hesaplamasında yer alan %15'lik oran 193 sayılı GVK'nın 32'nci maddesinde belirtilen ilk gelir diliminde uygulanan orandır.		

Futbolcu bay (A)'nın 2020 takvim yılında elde etmiş olduğu 2,5 milyon TL için toplam ödenmesi gereken gelir vergi tutarı 421.424,25 –TL olarak hesaplanmıştır.

Bay (A)'nın e-sporcu olması durumunda ise aşağıdaki gibi vergilendirilmektedir:

2020 yılı için 193 sayılı GVK'nun 103'üncü maddesindeki gelir vergisi tarifesi şu şekildedir:

- 22.000 TL'ye kadar % 15
- 49.000 TL'nin 22.000 TL'si için 3.300 TL, fazlası % 20
- 120.000 TL'nin 49.000 TL'si için 8.700 TL, (ücret gelirlerinde 180.000 TL'nin 49.000 TL'si için 8.700 TL), fazlası % 27
- 600.000 TL'nin 120.000 TL'si için 27.870 TL, (ücret gelirlerinde 600.000 TL'nin 180.000 TL'si için 44.070 TL), fazlası % 35
- 600.000 TL'den fazlasının 600.000,00 TL'si için 195.870 TL (ücret gelirlerinin 600.000 TL'den fazlasının 600.000 TL'si için 191.070 TL), fazlası %40

Brüt Ücret		2.500.000,00 –TL
SGK işveren kesintisi (%20,5 + %2)	$2.500.000,00 * 0,225$	562.500,00 –TL
SGK işçi kesintisi (%14 + %1)	$2.500.000,00 * 0,15$	375.000,00 –TL
Gelir Vergisi Matrahı	$2.500.000,00 - 375.000,00$	2.125.000,00 –TL
Hesaplanan Gelir Vergisi	ilk 600.000,00 –TL için 191.070 –TL	801.070,00 –TL
	Sonraki (2.125.000,00 - 600.000,00)	
	$1.525.000,00 * \%40 = 610.000,00 -TL$ (191.070,00 + 610.000,00)	
Yıllık Asgari Geçim İndirim Tutarı	$35.316,00 -TL * \%67,5 * \%15$	3.575,74 -TL
Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi	$801.070,00 - 3.575,74$	797.494,26 –TL
Not: AGİ hesaplamasında yer alan %67,5'lik oran (%50 kendisi için + %10 çalışmayan eşi için + %7,5 bir çocuk için)		
Not: AGİ hesaplamasında yer alan %15'lik oran 193 sayılı GVK'nın 32'nci maddesinde belirtilen ilk gelir diliminde uygulanan orandır.		

E-sporcu bay (A)'nın 2020 takvim yılında elde etmiş olduğu 2,5 milyon TL için toplam ödenmesi gereken gelir vergi tutarı 797.494,26 –TL olarak hesaplanmıştır.

Her iki durumda da (F) Spor Kulübü, sporcu Bay (A) adına hesapladığı gelir vergisini, vergi sorumlusu sıfatıyla muhtasar beyanname ile beyan etmek ve bunu ödemekle yükümlüdür. Ayrıca 7194 Sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un (7194 sayılı Kanun) 21'inci maddesinde 193 sayılı GVK'nun Geçici 72'nci maddesinin ikinci fıkrasında yapılan değişiklikle birlikte: sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan gelirler toplamının, 103 üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 600.000,00) aşan ücretler yıllık beyanname ile beyan edilmektedir. Yukarıdaki örnekte de futbolcu bay (A)'nın elde ettiği gelir tutarı 103 üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü diliminde yer alan tutarı aştığından yıllık beyanname ile beyan etmek zorundadır. Yıllık beyanname tevkif edilen vergilerin hesaplanan vergilerden mahsup edilebilmesi için mezkûr kanun maddesi, kesilen vergilerin işveren tarafından ilgili vergi dairesine ödenmesi şartı getirmiştir. Benzer durum e-sporcular içinde getirilmiştir. E-sporcular gelir vergisinin genel oranlarına tabi olduklarından 7194 sayılı

Kanunun 15'inci maddesinde 193 sayılı GVK'nun 86'ncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinin (b) alt bendini yeniden düzenlemiştir. Yapılan bu değişiklikte tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücret gelirleri toplamı 103'üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir dilimini (2020 yılı için 600.000,00) aşan ücretler yıllık beyanname ile beyan edilmektedir. Bu durumda e-sporcu bay (A)'nın tek işverenden elde etmiş olduğu ücret tutarı 103 üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü diliminde yer alan tutarı aştığından yıllık beyanname ile beyan etmek zorundadır.

Yukarıdaki hesaplamalardan anlaşılacağı üzere profesyonel ligde oynayan sporcudan daha az vergi kesintisi yapılırken, e-sporcudan ona nispetle daha fazla gelir vergisi kesintisi yapılmaktadır. Bu durum beraberinde birçok sosyal ve finansal sıkıntıyı beraberinde getirmektedir.

Vergilerin ekonomik ve ekonomik olmayan birçok amaçları vardır. Bunların en başında gelir dağılımını düzeltme amacına hizmet etmesidir. Siyasi iktidarların iradesine göre bu fonksiyon etkin olarak kullanılmaktadır. Bu sebeple vergilemenin artan oranlı tarifeyle yapılması, muafiyet ve istisnalar gibi çeşitli tekniklerden yararlanılmaktadır. Hususen gelir vergisinin şahsi bir vergi olması, bu amaca daha çok yardım etmektedir. Çünkü yüksek gelirli kesimden alınan vergileri düşük gelirli kesime aktaran bir özelliği vardır (Kirmanoğlu, 2013, 267). Ancak yukardaki örnekten anlaşılacağı üzere, sporcuların vergilendirilmesi gelir dağılımını düzeltmekten ziyade; giderek bu gelirdeki adaletsizliği arttırmaktadır. Hem de toplum nezdinde kamuya olan güven sarsılmaktadır.

7194 sayılı Kanununun 21'inci maddesinde 193 sayılı GVK'nun Geçici 72'nci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinin (1) numaralı alt bendinde yer alan en üst liglerdeki için %15 oranı %20 olarak değiştirilmesi gelir dağılımındaki adaleti bir nebze olsun olumlu yönde etkilemiştir. Ancak olması gereken mutlak gelir dağılımı adaleti; her bir sporcunun da ülkemizdeki her bir gelir vergisi mükellefi gibi artan oranlı gelir dilimine tabi olmasıdır. Bu sağlanmadığı müddetçe bu adaletsizliği düzeltmek mümkün olmayacaktır.

5- SONUÇ

Ülkemizde gelirin vergilendirilmesinde artan oranlı gelir vergisi tarifesi benimsenmiştir. Bu tarifeyle birlikte vergide adalet, eşitlik ve ödeme gücü ilkeleri göz önünde bulundurulmuştur. Artan oranlı gelir vergisi tarifesinde oranlar belirlenmiş olup yıllık güncellenen dilimler arasında %15, %20, %27, %35 ve %40'lık oranlarda vergi hesaplanmaktadır.

Sporculara yapılan ödemeler ücret kazancı olarak değerlendirilmekte ve vergilendirilmesinde ise genel oranlar kullanılmamaktadır. Kanun koyucu sporu teşvik etmek amacıyla sabit bir oran kullanmakta ve bu oran liglerin seviyesine göre çeşitlilik göstermekte olup %20, %10 ve %5'lik oranlarda vergi hesaplanmaktadır.

Anayasamızın 73'üncü maddesinde mali güçle orantılı bir vergi prensibi benimsenmiş olup bu minvalde kişinin geliri arttıkça ödeyeceği vergi oranı ve tutarı da artmaktadır. Ancak sporcuların vergilendirilmesinde bu oranın sabit ve düşük oranda olması anayasanın bu maddesini boşa çıkarmakta, vergide adalet ilkesine gölge düşürmektedir. Asgari ücretlinin bile artan oranlı gelir vergisi dilimine göre vergilendirilirken yılda milyon dolarlar kazanan profesyonel bir sporcunun sadece %20'lik bir sabit oranda vergilendirilmesi vergide adalet ilkesini zedelemektedir.

E-sporcunun vergilendirilmesi ise; elde edilen kazanç ücret olarak değerlendirilmekte ve normal ücret kazancı gibi artan oranlı gelir vergisi tarifesine tabi tutulmak suretiyle yapılması gerektiği, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir özelge ile açıklığa kavuşturulmuştur. Verilen bu özelge yerinde bir karar olup vergide adalet ilkesi gözetilmiştir. Bu karar, 31.12.2023 tarihinde süresi dolacak olan sporcunun vergilendirilmesinde belirlenen sabit vergi oranları içeren 193 sayılı GVK'nun Geçici 72'nci maddesi sonrası döneme de zemin hazırlaması mahiyetinde isabetli olacaktır.

KAYNAKÇA

Balıkesir Vergi Dairesi Başkanlığı (30.01.2015). 46480499-120[2014/1481]-8 Sayılı Özelge

Dinler, Zeynel (2011). *Mikro Ekonomi*. Bursa. Ekin Yayınevi.

Gelir İdaresi Başkanlığı (29.03.2019) 115 No.lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı (24.07.2019) 62030549-120[23-2018/490]-E.599423 Sayılı Özelge.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı(25.07.2019) 62030549-120[94-2017/908]-603722 Sayılı Özelge

Kirmanoglu, Hülya (2013). *Kamu Ekonomi Analizi*. İstanbul. Beta Yayıncılık.

Maliye Bakanlığı (24.06.2008). *267 No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği*. Ankara : Resmi Gazete (26916 sayılı)

Şenyüz, Doğan; Yüce, Mehmet ve Gerçek, Adnan (2013). *Türk Vergi Sistemi*. Bursa: Ekin Yayınevi.

T.C. Yasalar (04.01.1961). *213 sayılı Vergi Usul Kanunu*. Ankara: Resmi Gazete (10703 sayılı)

T.C. Yasalar (31.12.1960). *193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu*, Ankara: Resmi Gazete (10700 sayılı)

Türkiye E-spor Federasyonu, Erişim Adresi: www.tesfed.gov.tr Erişim tarihi: 27Ağustos 2019.

Yücel, Mehmet (2015). Sporculara Yapılan Ödemelerin Niteliği ve Vergilendirilmesi. *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*. 143