

SPORCU ÜCRETLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ; YILLIK BEYAN İLE YAPILACAK VERGİLENDİRMEDE ORTAYA ÇIKACAK VERGİSEL ve ANAYASAL SORUNLAR

Erol DELİKTAŞ*

GİRİŞ

07.12.2019 tarih ve 30971 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmış olan 7194 Sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile birçok vergisel konuda değişiklikler yapılmıştır. Ayrıca bu kanun ile bazı alanlarda yeni vergiler ihdas edilmiştir.

Yazımıza konu edilecek husus ise; 7194 Sayılı Kanunu'nun 21'nci maddesinin 2. Fıkrası kapsamında yer verilen, sporcu ücretlerinin vergilendirilmesi yönünden yapılan değişikliklerin değerlendirilmesi ile 21'nci maddesinin 2. Fıkrası kapsamında yapılan değişikliğin yaratacağı (yasal vergi mevzuatı ile anayasa hükümlerine yer verilerek) sorunlara değinilerek, tavsiyelerimiz ile çözüme yönelik önerilerimiz izah edilmeye çalışılacaktır.

1. YASAL MEVZUAT

Türkiye Cumhuriyeti Anayasa'sının 2, 10,11, 13, 35, 36, 40, 49,73, 125, 138 ve 152. Maddeleri.

GELİR VERGİSİ KANUNU

Madde 61 : Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.

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 onun mahiyetini değiştirmez.

Bu kanunun uygulanmasında, aşağıda yazılı ödemeler de ücret sayılır:

1. 23'üncü maddenin 11 numaralı bendine göre istisna dışında kalan emeklilik, maluliyet, dul ve yetim aylıkları;

* Y.M.M.

2. Evvelce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatler;

3. 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;

4. Yönetim ve denetim kurulları başkanı ve üyeleriyle tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler;

5. Bilirkişilere, resmî arabuluculara, eksperlere, **spor hakemlerine** ve her türlü yarışma jürisi üyelerine ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler;

6. Sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler.

Madde 62– İşverenler, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişilerdir. 61›nci maddenin 1 ila 6 numaralı bentlerinde yazılı ödemeleri yapanlar **bu kanunda yazılı ödevleri yerine getirmek bakımından** işveren hükmündedir.

Toplama Yapılmayan Haller

Madde 86

Aşağıda belirtilen gelirler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmez.

1. Tam mükellefiyette;

b-Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş 103 üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2020 takvim yılı gelirlerine uygulanmak üzere 600.000,00.-TL) aşmayan ücretler (birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birinciden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2020 takvim yılı gelirlerine uygulanmak üzere 49.000,00.-TL) ve birinci işverenden alınan dâhil ücret gelirleri toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (600.000,00.-TL'yi) aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri dâhil),

c) Vergiye tâbi gelir toplamının [(a) ve (b) bentlerinde belirtilenler hariç] 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmaması koşuluyla, Türkiye’de tevkifata tâbi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları,

Tevkifata Tabi Olmayan Ücretler

Madde 95

Aşağıda yazılı hizmet erbabının ücretleri hakkında vergi tevkif usulü cari olmaz:

Ücretlerini yabancı bir memleketteki işverenden doğrudan doğruya alan hizmet erbabı,

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

Maliye Bakanlığı'nca yıllık beyanname ile bildirilmesinde zaruret görülen ödemeler

Bunlar gelirlerini, bu kısmın 2'nci bölümündeki hükümlere göre, yıllık beyanname ile bildirirler.

Madde 121

Yıllık beyannameye gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlardan bu kanuna göre kesilmiş bulunan vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan Gelir Vergisi'nden mahsup edilir.

Gelir Vergisi'nden fazla olduğu takdirde aradaki fark vergi dairesince mükellefe bildirilir ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine kendisine red ve iade olunur.

Konuyla bağlantılı olarak; 252 ve 311 Seri No'lu GVK Genel Tebliği de yayımlanmıştır.

VERGİ USUL KANUNU

Vergi Kesenlerin Sorumluluğu

Madde 11

Yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar.

Bu sorumluluk, bunların ödedikleri vergilerden dolayı asıl mükelleflere rücu etmek hakkını kaldırmaz.

Mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, alım satıma taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hısımlık nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumludurlar.

Ancak üçüncü fıkrada belirtilen müteselsilen sorumluluk mal üreten çiftçiler ile nihai tüketiciler için söz konusu değildir. Müteselsil sorumluluğun şartları, sınırları ve bu konuya ilişkin usul ve esaslar Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirlenir.

Madde: 117 :Hesap hataları şunlardır:

3. **Verginin mükerrer olması:** Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır.

2. 7194 SAYILI KANUNLA GETİRİLEN DÜZENLEMELER SONUCUNDA ve 2020 TAKVİM YILINDAN SONRA ELDE EDİLEN GELİRLERE UYGULANMAK ÜZERE

a)-ÜCRETLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

Ücretlilerin; 01.01.2020 tarihinden sonrası için elde edecekleri/ettikleri gelirlerinin vergilendirmesinde; gelirin elde edildiği yıl için belirlenen yıllık gelir vergisi tarifesindeki artan oranlı tarife uygulanarak, işverenlerce ücretli adına stopaj/tevkifat uygulamasına aynen devam edilecektir.

Ülkemizde stopaj yolu ile vergilendirilmiş olan, 2020 takvim yılı içinde elde edilen ve tutarı 600.000,00.-TL'yi aşan tek veya birden fazla işverenden alınan ücretlerin; yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Ayrıca ücretlinin birden fazla işverenden ücret geliri elde etmesi durumunda ise; birinci işverenden alınan ücretin hangisi olacağına ücretli tarafından serbestçe belirlenmek ve diğer gelir unsurlarıyla ilişkilendirilmeden, 1. İşverenden sonrası ücret gelirlerinin 49.000 TL'yi aşması halinde de; yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Yıllık gelir vergisi beyanname verilmesi durumunda; Gelir Vergisi Kanununun 89'ncü maddesinde belirtilen; (yapılan bağış ve yardımlar, mükellefin kendisi, eşi ve çocukları için yapılan eğitim ve sağlık harcamaları, mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait sigorta prim harcamaları ve maddede sayılan diğer indirimler; gelirin elde edildiği yılda ödenmek, tevsik edilmek ve diğer yasal şartları taşımak suretiyle) indirimler; beyan edilecek gelirden indirilebilecektir.

Tevkifata tabi tutulmuş ücretlerini yıllık beyanname ile beyan edecek ücretliler; (G.V.K. 32. maddesinde yer verilen ve 265 ve 272 Seri No'lu Genel Tebliğler'de açıklanmış olan) asgari geçim indirimi uygulaması kapsamında

yıllık beyannamelerinde herhangi bir indirimde bulunamayacaklardır. Çünkü asgari geçim indirimi uygulaması; işverenler aracılığıyla gerçekleştirilip, ücretliye ödenmesi ve mükerrer indirimde neden olmaması açısından bu indirimden yararlanabilmek mümkün değildir.

Tevkifata tabii tutulan ücret gelirlerinden yılı içinde stopaj yoluyla ödenen vergiler; yıllık beyanname beyan edecekleri ücret gelirlerinden mahsup edilebilecektir. (GVK Madde 121)

Ancak burada şu hususa dikkat edilmesi gerekmektedir. Yıl içinde kendisine ödenen ücret üzerinden kesilen gelir vergisinin asgari geçim indirimi mahsup edilmeden önceki tutar dikkate alınarak mahsup edilmelidir. Böylece kaynaktan vergileme sırasında ücretliye ödenmiş olan asgari geçim indirimi tutarları, yıllık beyanname üzerinden yapılan vergileme sonucunda da ücretlide kalması sağlanmış olmaktadır.

b-) SPORCU ÜCRETLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ:

İşverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler ücret kapsamında vergilendirilmektedir.

Sporculara, sportif faaliyetlerine ilişkin olarak aylık ücret, başarı primi, imaj hakkı, imza parası, maç başı ücreti, sair adlarla yapılan benzer ödemeler ile şirketlerce reklam/tanıtım amacı ile sporculara sağlanan nakdi ve aynı ödemeler (araç verilmesi, yakıt masraflarının karşılanması, konut tedariki, ev alınması, seyahat masraflarının karşılanması v.b. menfaatler) ve benzer ödemeler ücret kapsamında vergilendirilmektedir.

“Spor kulüplerinde sporcular dışında çalışan teknik direktör, antrenör, yardımcı antrenör, aşçı, saha görevlisi, masör ve ofis elemanı gibi çalışanlara yapılan ödemelerin ise ücret olarak değerlendirilerek, Gelir Vergisi Kanununun ücretin vergilendirilmesine ilişkin 61, 62, 63, 94 ve 103. maddeleri gereğince artan oranlı vergi tarifesine göre gelir vergisi tevkifatının yapılması gerekmektedir.” (1) (2)

07.12.2019 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanan 7194 sayılı “Dijital Hizmet Vergisi İle Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” ile sporcu ücretlerinin ve hakemlerin vergilendirilmesinde de değişikliklere gidilmiştir. 7194 sayılı Kanunun 21. ve 22. Maddeleri ile yeni düzenlemeler yapılmıştır.

- Sporcu ücretlerinin stopaj yolu ile vergilendirilmesine yönelik Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 72 nci maddesinde yer alan ve süresi 31/12/2019 tarihinde dolacak olan tarihin; 31/12/2023 tarihine kadar uygulanacağı,
- Sporcu sözleşmesi olmadan çalışan sporcular için; 01.01.2020 tarihinden sonraki elde edilen/edilecek ücret gelirlerine yeni vergilendirme hükümlerinin uygulanacağı,
- 01.01.2020 tarihinden sonra elde edilecek sporcu ücretlerine uygulanmak üzere; Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 72 nci maddesinde yer alan; lig usulüne tabi olan ve en üst ligde yer alan spor dallarında faaliyet icra eden sporcuların ücret stopajları kesinti oranının % 20 olarak uygulanacağı, (diğer kategorilerdeki sporcu ücretlerinin kesinti yolu ile vergilendirilmesindeki stopaj oranlarında ise herhangi bir değişiklik yapılmamıştır.)
- Eski düzenlemede de yer aldığı üzere; Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 72'nci maddesi kapsamında yapılan sporcu ücret ödemeleri üzerinden tevkifat yapıldığı takdirde ayrıca GVK 94'e göre ayrıca tevkifat uygulanmayacağı, (GVK Geçici 72 nci maddenin; sporcu ücretlerinin vergilendirilmesinde kullanılan ve GVK 94'ün ikamesi olan özel bir düzenleme olduğunu söyleyebilmek mümkündür.)
- Ücret gelirleri GVK Geçici 72 nci madde kapsamında tevkif sureti ile vergilendirilen sporcuların, 01.01.2020 tarihinden itibaren elde ettikleri ücret gelirlerinin 600.000.-TL'yi aşması halinde ise yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edileceği, ancak bu tutarı aşmayan ve GVK 72. Madde kapsamında kesinti yolu ile vergilendirilen sporcu ücretlerinin yıllık beyana konu edilmeyeceği,
- Yıllık beyanname verilmesi durumunda ise, beyan edilen bu gelirler üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, **tevkifat** yapmakla sorumlu olanlarca vergi dairesine ödenmiş olması şartıyla, bu Kanuna göre kesilen vergiler mahsup edilebileceği,
- 01 Kasım 2019 tarihinden önce akdedilerek geçerlilik kazanmış sporcu sözleşmeleri kapsamında yapılan ücret ödemelerine ise; 7194 sayılı kanunla değişen hükümlerin (% 20'lik stopaj oranı ve yıllık beyan verme gibi) uygulanmayacağı,
- 01 Kasım 2019 tarihinden önce akdedilerek geçerlilik kazanmış sporcu sözleşmelerine eski hükümlerin uygulanacağı, (% 15'lik

stopaj oranından yararlanma ile stopaj nihai vergileme/Yıllık Beyan Verilmemesi, diğer gelirleri için beyanname verilmesi halinde de bu gelirler beyannameye dahil edilmeyecektir.)

- 01 Kasım 2019 tarihinden önce düzenlenen sözleşmelere ilişkin olarak; 01 Kasım 2019 tarihinden sonra yapılan süre uzatımı ve ücreti etkileyen değişiklikler yapıldığı takdirde; değişikliğin yapıldığı tarihten sonraki ödenecek olan ücret gelirlerine 7194 sayılı kanunla getirilen yeni hükümlerin uygulanacağı açıklanmıştır.

Burada şu hususa dikkat çekmenin faydalı olacağını düşünmekteyiz. Bilindiği üzere; spor kulüpleri bazı ekonomik ve sair gerekçeler ile sporcularının ücret ödemelerini (vergilendirme işlemlerinin hesaben yapılması sonrası) geciktirebilmektedirler. Belli bir zaman geçtikten sonra ise; sporcu ile kulübü arasında ihtilaflar/sorunlar yaşanabilmektedir. Daha sonrasında ise; taraflar uzlaşarak, sporcuya ücret ödemesi yapıldığında, bu ödemenin vergilendirilmesinde; ödemenin kaynağı olan asıl sporcu sözleşmesinin esas alınarak vergilendirme yapılması gerekmektedir. 7194 Sayılı Kanunun 22 nci Maddesindeki lafzi ifaden de bu anlaşılmaktadır.

Örneğin; 01 Kasım 2019 tarihinden önce düzenlenen ve geçerliliği mevcut olan sporcu sözleşmesi kapsamında; spor kulübünce hesaben yapılmış vergilendirme sonrasında kalan net ücretin; sporcuya geç ve 01.01.2020 tarihinden sonra ödenmesi ve 01.01.2020 tarihinden sonra müstakil olarak yeni bir sporcu sözleşmesinin yapılmış olması halinde dahi; ücret ödemesinin asıl kaynağı olan sporcu sözleşmesine bakılarak vergilendirme işlemleri tesis edilmelidir. Kanundaki lafzi ifaden de bu durum anlaşılmaktadır. Ancak 311 Seri No'lu GVK Genel Tebliğinde bu ayrıntıyı kapsayan bir örnek ve açıklamaya yer verilmemiştir.

GVK Geçici 72 nci maddesi kapsamında tevkif sureti ile vergilendirilecek sporcu ücretlerinin vergilendirilmesinde; GVK 63 ncü maddesine göre hesaplanacak gelir vergisi matrahına, belirlenen nispi oranlar üzerinden gelir vergisi stopajları hesaplanacaktır. Ancak gerçek ücretler için uygulanacak olan artan oranlı yıllık gelir vergisi tarifesi, sporcu ücretlerinin vergilendirilmesinde kullanılmayacaktır.

265 Seri No'lu GVK Genel Tebliğinde asgari geçim indiriminden yararlanamayacaklar arasında sayılmayan, tevkifat usulü uygulandığından

ve gerçek usulde (GVK 32. ve 63. Madde kapsamında) vergilendirilme sayılabilecek sporcu ücretlerinin (GVK Geçici 72 nci madde kapsamında stopaj yolu ile) vergilendirilmesinde; sporcuların asgari geçim indiriminden yararlanabilmelerinin mümkün olduğunu söyleyebilmek mümkündür.

Diğer taraftan ise; Muhtasar Beyannamelerde yer alan Ödeme Tür Kodu ve açıklamalar kısmında sporcu ücretlerinin GVK Geçici 72 nci madde kapsamında vergilendirilmesine yönelik ayrı bir alan açılmamış olması ve 265 ve 272 Seri No'lu GVK Genel Tebliğlerinde sporculara yönelik asgari geçim indirimi uygulamasına değinilmemiş olmasını da bir eksiklik olarak görmekteyiz.

c-) HAKEM ÜCRETLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ:

GVK'nun 61/5 bendine göre; spor hakemlerinin hakemlik faaliyetinden elde ettikleri her türlü para, ayın ve menfaatler ücret kazancı sayılmaktadır. 7194 Sayılı Kanun öncesi spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretlerin tümü gelir vergisinden istisna idi. 7194 Sayılı Kanun ile getirilen düzenleme sonrası; sadece amatör spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretler (basketbol ve voleybol spor dallarının en üst liglerinde görev alanlar hariç) vergiden istisna bırakılmıştır. Yeni düzenleme sonrası; basketbol ve voleybol spor dallarının en üst liglerinde görev alan hakemler ile profesyonel futbol hakemlerinin 01.01.2020 tarihinden sonra elde ettikleri ücretleri; gelir vergisine tabi tutulacaktır.

Hakemlere ödenen ücretler için; hakemlerin bağlı oldukları federasyonlarca yapılan ödemeler üzerinden; Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 ve 103 ncü maddelerine göre stopaj uygulaması yapılacaktır. AĞI uygulamasından hakemlerde yararlanabilecektir.

Bir takvim yılında elde edilen hakem ücret gelirlerinin vergilendirilmesi hususu; (yıllık beyanname ile beyan edilip/edilmeyeceği ile beyan tutar sınırları da dikkate alınarak nihai vergilendirme işlemlerinin nasıl olacağı v.b.) yukarıda III/a bölümünde belirtilen hususlar; hakem ücretleri içinde aynen geçerlidir.

Ayrıca hakemlerin yıllık gelir vergisi beyannamesi vermeleri durumunda; yılı içinde tevkifata tabii tutulan ücret gelirlerinden stopaj yoluyla tevkif edilen vergiler; yıllık beyanname beyan edecekleri ücret gelirlerinden GVK 121. maddeye göre (ödenip/ödenmediğine bakılmaksızın) mahsup edilebilecektir.

3. UYGULAMAYA YÖNELİK BİR ÖRNEK

FB Futbol Spor Kulübü A.Ş.; futbol alanında Türkiye Futbol Federasyonuna bağlı olarak, Süper Lig’de faaliyet gösteren şirketleşmiş bir spor kulübüdür.

FB Futbol Spor Kulübü A.Ş.; ara transfer döneminde, Bay A ve Bay B ile 2019-2020 sezonu için; 09/01/2020 tarihinde net 600.001,00.-TL garanti ücret almak üzere 2 futbolcu ile sözleşme imzalamıştır. Spor kulübü tarafından; Bay A’ya 05.05.2020 tarihinde, Bay B’ye ise 06.06.2020 tarihinde net sporcu ücretlerinin tamamını bankadan ödemiştir. Bay A ve Bay B bekarlıdır. Profesyonel sporcuların SGK’ya bildirim yapılması zorunlu olup, profesyonel sporcuların 5510 sayılı Kanununun 4/1-a (SSK) kapsamında sigortalı olarak bildirilmeleri gerekmektedir. APHB üst tutar üzerinden sigortaya beyan edilmiştir. 2020 Takvim Yılı SGK Tavan Ücreti 22.072,50.-TL ve Aylık AGİ İndirimi 220,73.-TL’dir.

FB Futbol Spor Kulübü A.Ş. tarafından 2020/Mayıs ve Haziran aylarında hazırlanan ücret bordrosu şu şekilde hesaplanmıştır.

2020/MAYIS DÖNEMİ Ücret Bordro Bilgileri / (Bay A)		2020/HAZİRAN DÖNEMİ Ücret Bordro Bilgileri / (Bay B)
SGK Tavan Ücreti 22.072,50.-TL	22.072,50.-TL	22.072,50.-TL
SGK İşçi Payı ve İşsizlik Kesintileri Brüt Ücret*(0,14+0,01)=	3.310,88.-TL	3.310,88.-TL
BRÜT ÜCRET TUTARI	760.249,08.-TL	760.249,08.-TL
GELİR VERGİSİ MATRAHI (760.249,08 – 3.310,88*0,20)	756.938,20.-TL	756.938,20.-TL
TAHAKKUK EDECEK GELİR VERGİSİ (% 20) (756.938,20*0,20)	151.387,64.-TL	151.387,64.-TL
AGİ TUTARI	220,73.-TL	220,73.-TL
GVK GEÇİCİ 72 MADDE KAPSAMINDA KULUPCE ÖDENECEK NET GELİR VERGİSİ	151.166,91.-TL	151.166,91.-TL
DAMGA VERGİSİ (Brüt Ücret * 0,00759)	5.770,29.-TL	5.770,29.-TL
ÖDENECEK NET ÜCRET (Brüt Ücret-SGK İşçi ve İşçi İşsizlik Payları+Gelir Vergisi+Damga Vergisi+AGİ)	600.001,00.-TL	600.001,00.-TL

FB Futbol Spor Kulübü A.Ş.; Mayıs/2020 dönemi muhtasar beyannamesinde tahakkuk eden vergi borçlarının tamamını ödemiştir. Haziran/2020 dönemi muhtasar beyannamesinde tahakkuk eden vergi borçlarını ise; 31 Mart 2021 tarihi itibari ile henüz ödemiştir.

2020 takvim yılında sporcu Bay A ve Bay B elde ettikleri sporcu ücret gelirleri için; 2021/Mart ayında yıllık gelir vergisi beyannamesi vermeleri gerekmektedir. Beyannamenin verilmesinde baz alınacak tutar; bordrolarında yer alan ve GVK Geçici 72. Maddeye göre stopaj yapılan Kümülatif Gelir Vergi Matrahları dikkate alınacaktır. Gelir Vergi Matrahları tutarları ise; iki sporcu için, 756.938,20.-TL olduğundan ve 600.000,00.-TL'lik sınırı aşması nedeni ile 2020 takvim yılı için yıllık gelir vergisi beyannamesi vereceklerdir.

Sporcu Bay A ve Bay B'nin beyana tabii tutulabilecek başka bir geliri bulunmadığı ve yıllık beyannameye indirim konusu edebilecekleri herhangi bir indirim unsuru olmadığı varsayılacaktır.

YILLIK GELİR VERGİSİ BEYANNAME BİLGİLERİ	2020 TAKVİM YILI (Bay A) YILLIK GELİR VERGİSİ BEYANANMESİ ÖRNEĞİ	2020 TAKVİM YILI (Bay B) YILLIK GELİR VERGİSİ BEYANANMESİ ÖRNEĞİ
Gelir Unsuru: ÜCRET (GVK:61)= Gelir Vergisi Matrahı	756.938,20.-TL	756.938,20.-TL
Vergiye Tabi Gelir (Matrah)	756.938,20.-TL	756.938,20.-TL
Hesaplanan Gelir Vergisi	253.845,28.-TL	253.845,28.-TL
Kesinti Yolu İle Ödenen Vergiler	151.387,64.-TL	0,00 (*)
Asgari Geçim İndirimi	GVK 95 kapsamında olmadığından indirim yapılamaz.	GVK 95 kapsamında olmadığından indirim yapılamaz.
Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı	151.387,64.-TL	0,00 (*)
Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi	102.457,64.-TL	253.845,28.-TL

*151.387,64.-TL'lik Bay B için yapılan stopaj kesintisi; Spor Kulübüncü beyan tarihi itibarı ile henüz ödenmediğinden mahsup edilebilmesine kanunen imkan yoktur.

Yukarıdaki örnekte de görüleceği üzere; sporcu Bay A'nın ve Bay B'nin vergi yükü farklılık arz edecektir.

Bay A; elde ettiği ücret gelirleri üzerinden ödenen vergi toplamı; kesinti yolu ile ödenen vergi tutarı 151.387,64.-TL ve yıllık gelir vergisi beyannamesi ile ödenecek gelir vergisi tutarı (mahsup imkanından yararlanılması nedeni ile) 102.457,64.-TL olmak üzere toplamda (151.387,64.-TL + 102.457,64.-TL)= 253.845,28.-TL'dir. Bu minvalde Bay A'nın vergi yükü ise (ödenen vergi/net elde edilen ücret) (253.845,28.-TL / 600.001,00.-TL)= % 42,31 olarak gerçekleşecektir.

Bay B'nin elde ettiği ücret gelirleri üzerinden ödenen vergi toplamı; kesinti yolu ile ödenen vergi tutarı 151.387,64.-TL ve yıllık gelir vergisi beyannamesi ile ödenecek gelir vergisi tutarı ise; (spor kulübünün stopaj kesintisini ödememesi nedeni mahsup imkanından yararlanılamaması nedeni ile) 253.845,28.-TL'dir. Toplam tahakkuk eden vergi tutarı ise; (151.387,64.-TL + 253.845,28.-TL)= 405.232,92.-TL'dir. Bu minvalde Bay A'nın vergi yükü ise (ödenen vergi/net ücret) (405.232,92.-TL / 600.001,00.-TL)= % 67,54 olarak gerçekleşecektir.

5. SÖZ KONUSU VERGİLEME İŞLEMİNİN UYGULANMASI DURUMUNDA ORTAYA ÇIKACAK VERGİSEL ve ANAYASAL SORUNLAR:

7194 Sayılı Kanun'un 21. Maddesinin 2. Fıkrası ile getirilen ve Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 72. Maddesine eklenen "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." hükmünün vergisel ve anayasa hükümleri doğrultusunda değerlendirmelerimiz şu şekilde olacaktır.

a-)Vergisel Değerlendirmelerimiz :

VUK'nun 11. Madde hükmü için sorumluluk uygulaması; sadece zirai ürün bedelleri üzerinden yapılması gereken stopajlar noktasında belirlemeler yapılmıştır.

Sporcu ücretlerinin vergilendirilmesinde işveren konumunda olan kulüplerinin tevkif edip, tahakkuk etmesi gereken vergiyi; tahakkuk ve/veya ödememesi halinde ücret geliri elde edenlerin Müteselsilen Sorumlu olacağı yönünde herhangi bir mevzuat hükmü bulunmamaktadır. Bu meyanda da sporcuların VUK 11. Maddesi kapsamında sorumlu tutulabilmesine kanunen imkan bulunmamaktadır.

- Bir diğer açıdan GVK 121. Maddesinde belirtildiği üzere; “Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesinde gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlardan bu kanuna göre kesilmiş bulunan vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan Gelir Vergisi’nden mahsup edilir.” hükmü açık, net ve tartışmasızdır. Bu madde hükmüne istinaden; sporcu ücret gelirleri ile ilgili olarak yıl içinde stopaj yoluyla kesilen vergiler; yıllık gelir vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilebilmelidir.
- GVK 121. Madde hükmü ile GVK Geçici 72. Maddesi’nin 2. paragraf hükmü birbirleri ile çelişmektedir.
- Ayrıca tevkif yoluyla kesilen vergilerin yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden mahsubu ve kalan kısmın iadesi işlemlerine ilişkin düzenleme ve açıklamalar 252 Seri No’lu GVK Genel Tebliği’nde yapılmıştır. Bu tebliğin **1.2. Bölümünde**; herhangi bir ödeme şartı öne sürmeksizin, tevkif edilen verginin tahakkuk ettirilmesinin yeterli görülerek, ödeme şartı da öne sürülmeksizin mahsup işleminin yapılmasına cevaz verilmektedir. Ayrıca 10.000,00.-TL’yi geçmeyen yıllık ücret stopaj iadelerinde de; “işveren tarafından verilen ve kesintinin yapıldığını gösteren yazının” verilmesi ile bu tutara kadarlık nakdi iadenin yapılması öngörülmüştür. İlgili Tebliğin 4.2. bölümünde de; Tevkif Yoluyla Kesilen Verginin Vergi Sorumlusunca Tahakkuk Ettirilmemesi veya Ödenmemesi durumunda da; Nakden iade talebinin yerine getirilmesi için tevkif yoluyla kesilen vergilerin, ilgili vergi dairesine ödenmiş veya tahakkuk ettirilmiş olduğuna ilişkin belgenin istenildiği durumlarda, vergi sorumlusunun ödeme yapmaması veya hiç beyanda bulunmaması nedeniyle söz konusu belge ibraz edilemiyorsa, bu durum bağlı olunan vergi dairesine mükellef tarafından bildirilir. Konu, ilgili vergi dairesi tarafından vergi sorumlusunun bağlı olduğu vergi dairesine iletilir ve verginin tahakkuku veya tahsili için gerekli işlemlere ivedilikle başlanır. Verginin tahakkuku ve/veya tahsilinden sonra nakden iade işlemleri bu Tebliğin 1.3.2. bölümünde yapılan açıklamalar çerçevesinde yerine getirilir.

Vergi kesintisi yapanlarca kesilen vergilerin tahakkuk ettirilmiş olmasına rağmen tecil, taksitlendirme veya borçların yeniden yapılandırılması nedenleriyle ödenmemesi durumunda, mükelleflerce ilgili kurum veya kuruluşlarca istihkaklarından kesinti yapıldığına ilişkin belgeye tecil veya taksitlendirme yapıldığına ilişkin ilgili kurumdan alınacak yazının eklenmesi yeterlidir.” denilmiştir.

- Bu yönü ile bakıldığında da; GVK Geçici 72. Maddesi'nin 2. paragraf hükmü ile 252 Seri No'lu GVK Genel Tebliği'nde yapılan açıklamalar birbirleri ile zıtlık içermektedir. (Her ne kadar ilgili genel tebliğ 06.04.2004 tarihinde çıkartılmış, ilk GVK Geçici 72. Madde düzenlemesi 01.01.2008 tarihinden itibaren ihdas edilmiş olsa bile; ilgili tebliğ hükümlerinin sporcu ücretlerinin vergilendirilmesine de uygulanacağı açıktır.)
- Sporcu ücret gelirleri ile ilgili olarak yıl içinde stopaj yoluyla kesilen vergiler; yıllık gelir vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsubun yapılmasının ödenme şartına bağlanması kabul edilemez. Çünkü ücretlerin beyanı nedeniyle çıkacak vergilerin ödenmesinden bizzat işveren sorumludur.
- Profesyonel sporcular ülkemizde spor kulüpleri ile genellikle net rakam üzerinden anlaşmaktadırlar.(3) Ancak ücretin net veya brüt olarak belirlenmesi vergilendirmeyi etkileyebilecek bir durum ortaya çıkartamaz. (Her ne kadar spor kulüpleri tevkif edilecek vergiyi kendileri yükleneler bile) Sonuçta vergi tahakkukunun nasıl yapılacağı mevzuat hükümleri ve genel tebliğler ile ayrıntılı izah edilmiştir. Sporcu ücretlerinin vergilendirilmesinde de; bordrolama yapılarak vergileme işlemleri yapılmaktadır. Sporcu ücretlerinin tevkif yolu ile vergilendirilmesinde; vergi sorumlusu spor kulüpleridir. Bu nedenle tevkif edilen verginin ödenmesinden sporcular sorumlu tutulamaz.
- Spor kulüpleri; sporcu ücretlerinden tevkif ve tahakkuk ettirdikleri vergileri bir takım ekonomik gerekçeler ile (kulüplerin mali yapısının bozukluğu, gelirlerinin azalması, vergi ve finansal borç yüklerinin fazlalığı v.b) hazineye öde(ye)memektedirler. Spor kulüplerinin vergi borçlarının on milyarlarca lirayı aştığı da bilinen bir gerçektir. Her ne kadar bu realite sabit ve sorun teşkil bile; 7194 Sayılı Kanun'un 21. Maddesinin 2. Fıkrası ile getirilen ve Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 72. Maddesine eklenen “**tevkifat** yapmakla sorumlu olanlarca vergi

dairesine ödenmiş olması şartı” getirilmesi; (maddenin gerekçesi, getiriliş ve düzenleme amacı bu olsa bile “mahsup işleminin yapılmasının ödenme şartına bağlanması) vergisel ve hukuksal anlamda başka bir sorun ve realiteyi ortaya çıkartmaktadır.

- Eski uygulama; sporcuların net ücret üzerinden anlaşması, stopajın nihai vergi olması bakımından yıllık beyan verilmemesi nedeni ile kulüplerin vergilendirilmesine neden olmakta idi. Yeni düzenleme ise; mahsup imkanının ödeme şartına bağlanmak sureti ile sporcuya aşırı vergi yükü getirilmesine ve mükerrer vergilemeye neden olacaktır. Bir diğer yönden ise; spor kulüplerinin; sporcu ücret stopajları nedeni ile vergi borç tutarlarının ödenmemesi durumunda (kanunen terkin hükümleri işletilemeyeceğinden) daha da yükseleceği bir başka realitedir.
- Kanuni düzenleme ile mahsup işleminin ödeme şartına bağlanması; Vergi Usul Kanunu’nun 117/3. Fıkrasında belirtilen hesap hatasını da oluşturacaktır. Aynı gelirden; 2 kez vergi alınması sonucunu doğurmaktadır.

Şöyle ki; spor kulüpleri sporculara ödedikleri ücretlerinden tevkif edip, tahakkuk ettirdiği vergiyi ödemeyerek; gecikme zammı ile hazineye borçlanmaktadır. Sporcular ise; yıllık beyanname vermeleri durumunda; hesaplanan gelir vergilerinden, ücretlerinden tevkif edilen verginin ödenmemiş olması gerekçe gösterilerek mahsup işlemi yapılmasına kanunen izin verilmediğinden; aynı gelir için bir kez daha sporcular adına vergi tahakkuk ettirilecektir. Spor kulübünce; tevkif edilip hazineye öden(e)meyen vergi borcu; spor kulübünün de borcu olarak kalmaya devam edecektir. Bu durum ise; bariz olarak vergilendirme de mükerrerlik sorununa neden olacaktır.

- Yıllık beyanname vermesi gereken profesyonel sporcular; getirilen bu düzenleme ile mağdur olacaklardır. Yani spor kulübünce ödenmeyen ve sporcunun vergisel anlamda sorumlu olmadığı bir vergi sporcudan tekrar alınacaktır. Verdiğimiz örnek üzerinden değerlendirme yaptığımızda ise; işvereni aynı olan, aynı kulüpte spor icra eden, aynı ücret geliri elde eden, aynı tutarda vergisi kesilen sporcuların; farklı vergi yükleri ile karşılaşması, vergilendirmede olmayan bir sorumluluk hükmü ve kanuni düzenleme ile haksız vergilendirilme yapılması kabul edilemez.

- Spor kulübü; işveren olarak birden fazla sporcu ücretlerine ilişkin; nakden ve/veya mahsuben yaptığı/yapacağı ücretlere yönelik GVK Geçici 72. Maddesine istinaden kestiği stopajların; kısmi olarak vergi ödemesini gerçekleştirmesi halinde; ödenen stopaj vergisinin hangi ücretlinin ödemesine sayılacağı hususu belirsizlik teşkil etmektedir. Mevzuatta da buna ilişkin tam ve tereddütsüz bir belirleme bulunmamaktadır. Sadece 311 Seri No’lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde; Madde 31 Örnek 4’deki ilk paragrafta “(I) Spor Kulübü çalışanlarının ücret gelirleri üzerinden tevkif ettiği vergilerin yarısını vergi dairesine yatırmış, kalanını yatırmamıştır.”denilmiştir. Tebliğdeki bu örnek üzerinden; spor kulübünce yapılan kısmi stopaj ödemelerinin oran orantı kurulmak sureti ile her bir sporcu için mahsup tutarının tespit edileceği anlaşılmaktadır.

Ancak Tebliğde verilen örnek ve oran hesaplama durumu da; çözüme yönelik bir anlam ifade edememektedir. Şöyle ki;

Örneğin; Spor Kulübü’nün; Muhtasar Beyannamelerinde hem sporcu ücretleri, teknik direktör, antrenör, yardımcı antrenör, aşçı, masör gibi kulüpte çalışan personelinden tevkif ettiği gelir vergisi tutarları, hem de GVK 94, KVK 15 ve 30. Madde hükümlerine göre yaptıkları diğer stopaj tahakkukları olması halinde, bu tahakkuklardan doğan vergi borçlarının kısmi olarak ödenmesi durumunda; sporcu ücretlerinin mahsup hakkı hangi yöntemle ve nasıl belirlenebilecektir.?

Beyanname Tahakkuklarında; stopaj kodları tek bir vergi kodu üzerinden yapıldığı ve vergi tahsilatlarının da bu kodlar üzerinden takip edildiği düşünüldüğünde; Tebliğ’de belirlenen oran orantı yönteminin kullanılabilmesi ve mahsup hakkının hesap/tespit edilebilmesi imkanı kalmayacaktır.

Konuya bu yönü ile de bakıldığında; uygulamanın sıkıntı taşıdığı, haksızlık ve hukuksuzluklar ortaya çıkaracağı ve vergilendirme usullerine aykırılık teşkil edeceği de şüphesizdir.

- Spor kulüplerince tevkif edilen ve borçlanılan stopaj tutarlarının sporcuların yıllık gelir vergisi beyanamesi verilme süresinden sonra ödenebileceği ihtimalinin de göz ardı edildiği sabittir. Böyle bir durumda; ortaya çıkacak fiili durumun; düzeltme, hesap hataları, terkin hükümleri, mükerrer vergileme sorunları yönünden nasıl aşılacağı da belirsizdir. Bu durum ise; eleştirdiğimiz kanuni düzenlemenin;

öngörülmeden, sonuçları düşünülmeden ve özensiz olarak kanuna eklenip/ kanunlaştığı anlaşılmaktadır.

- Sporcuların yüksek gelir elde etmeleri; haksız ve kanunsuz olarak vergi yükleri ile muhatap bırakılmalarına neden olmamalıdır.

b-)Anayasal Yönden Değerlendirmelerimiz:

Her ne kadar Anayasa Hukukçusu olmamamıza rağmen; 7194 Sayılı Kanun'un 21. Maddesinin 2. Fıkrası ile getirilen ve Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 72. Maddesine eklenen “**tevkifat** yapmakla sorumlu olanlarca vergi dairesine ödenmiş olması şartı” getirilmesinin; Anayasal denetiminden geçmemiş olması da göz önüne alınarak, kişisel görüş kapsamında değerlendirilmesi şu şekilde yapılacaktır.

□7194 Sayılı Kanunu'nun bazı maddelerinin Anayasa hükümlerine aykırı olduğundan bahisle, iptali için; ana muhalefet partisi tarafından Anayasa Mahkemesine süresi içerisinde iptal davası açılmıştır. Açılan iptal davasında ise; iptal edilmesi istenen maddeler arasında, yazımıza esas teşkil eden 21. Madde yönünden ise herhangi bir talep olmamıştır. Dolayısı ile Anayasa Mahkemesi; İptal Davasına konu edilmeyen [7194 Sayılı Kanun'un 21. Maddesinin 2. Fıkrası ile getirilen ve Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 72. Maddesine eklenen “**tevkifat** yapmakla sorumlu olanlarca vergi dairesine ödenmiş olması şartı” getirilmesinin] maddenin Anayasal Denetimine şu aşamada bakamayacaktır.

- Kanunlar kamu yararı gözetilerek çıkartılmaktadır. Bu nedenle vergi kanunları da anayasaya uygun, hakkaniyetli, ölçülü, objektif ve adil olması gerekmektedir.
- Yıllık gelir vergisi beyannamesinde sporcu ücretlerinden kesilmiş olan stopaj tutarlarının mahsubunun ödenme şartına bağlanması hukuki belirsizlik ve haksızlık ortaya çıkartmaktadır. Bu durum ise; vergilemede kesinlik, uygunluk ve belirlilik ilkelerine aykırı olmaktadır.
- Profesyonel sporcular ile aynı iş kolunda çalışan ve aynı spor kulübünden ücret geliri eden teknik direktörlere, masörlere, yardımcı antrenörlere, açılara, kulüp görevlilerine, saha görevlilerine, fizyoterapistlere ve diğer paydaş sayılan hakemlerin elde ettikleri ücret gelirleri için; yıllık beyanname verilmesi durumunda tevkif edilen gelir vergisinin mahsubunun ödenme şartına bağlanmayıp, sporcu

ücretleri için ödenme şartına bağlanması Anayasamızda belirtilen eşitlik ilkesine de aykırılık teşkil etmektedir.

- Vergilendirmedeki eşitlik ilkesi, ödeme gücü eşit olanların aynı kazançtan aynı oran ve tutarda vergi ödenilmesini gerekli kılmaktır. Bu meyanda yukarıda yer verdiğimiz örnekten de anlaşılacağı üzere; aynı tutarda kazanç elde edenlerin, aynı oran ve tutarda vergi ödemediği ve vergi yüklerinin değiştiği görülmektedir.

5. 2020 TAKVİM YILINDA ÜCRET GELİRİ ELDE EDEN ve YILLIK BEYANNAME VERMEK DURUMUNDA OLAN PROFOSYONEL SPORCULARA VERGİSEL ÖNERİLERİMİZ.

2020 takvim yılında ücret geliri elde eden ve 31 Mart 2021 yılına kadar yıllık gelir vergisi beyannamesi vermek durumunda olan profesyonel sporculara;

Eğer yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmesi gereken tarihe kadar; lehe bir kanuni vergi düzenlemesi yapılmaz ise; yıllık gelir vergisi beyannamelerini **ihirazi kayıtlı** vermelerini, tahakkuk eden vergilerini ödemelerini, yasal süre içerisinde dava açmalarını öneririm.

Açılan dava dilekçesinde; haksız olarak tahakkuk edip, ödenen vergi tutarı içinde **tecil faizi** talebinde bulunmaları faydalarına olacaktır.

Ayrıca açılacak bu davada; 7194 Sayılı Kanun'un 21. Maddesinin 2. Fıkrası ile getirilen ve Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 72. Maddesine eklenen "**tevkifat** yapmakla sorumlu olanlarca vergi dairesine ödenmiş olması şartı" getirilmesinin, (Anayasamızın 152 nci maddesine istinaden) Anayasaya aykırılık iddiasının öne sürülmesi (davanın erken çözümü açısından) faydalı olacaktır.

Eğer Vergi Mahkemesi, Anayasaya aykırılık iddiasını ciddi görmez ve konuyu Anayasa Mahkemesine taşımaz ve tüm dava süreçleri profesyonel sporcunun aleyhine sonuçlanır ise; iç hukuk yollarının tümü tüketildiğinden konunun Bireysel Başvuru kapsamında değerlendirilmesi için Anayasa Mahkemesine başvurulmasını önermekteyiz.

6. SONUÇ

Devlet hizmetlerinin yürütülmesi için vergi toplanması çok önemli olmakla beraber, vergi toplamak üzere getirilen kanuni düzenlemelerin Anayasaya uygun, adil, ölçülü ve eşit bir şekilde toplanması daha da önemlidir.

Yüksek gelir elde edenlere daha yüksek vergi salınması vergi adaleti açısından önemli bir husustur. Ancak bunu yapar iken; geliri fazla olanlara

(vergi yükü anlamında) örneğimizdeki gibi aşırı yük getirilmemesi ve hukuka uygun vergi düzenlemeleri yapılmasına özen gösterilmelidir.

Bu nedenle; 7194 Sayılı Kanun'un 21. Maddesinin 2. Fıkrası ile getirilen ve Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 72. Maddesine eklenen "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." hükmünün;

Yıllık Gelir Vergisi Beyanname başlangıç tarihine kadar (28 Şubat 2021 tarihine kadar)

"Yıllık beyanname verilmesi durumunda, beyan edilen bu gelirler üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, bu Kanuna göre kesilen vergiler mahsup edilir." şeklinde yeni bir kanuni düzenleme ile değiştirilmesini (tüm sorunları giderebilmesi açısından) tavsiye etmekteyiz.

KAYNAKÇA

Balıkesir Vergi Dairesi Bakanlığı Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü(30.01.2015) 46480499-120[2014/1481]-8 Sayılı Özelge

Ergin, N. E. *Spor Kulüplerinin Yeni Sporcu Sözleşmelerindeki Vergisel Risk Erişim Adresi: <https://vergialgi.net/spor-kuluplerinin-yeni-sporcu-sozlesmelerindeki-vergisel-risk/> Erişim Tarihi 02.10.2020*

T.C. yasalar (06.01.1961). *193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu*. Ankara : Resmi Gazete (10700 sayılı)

T.C. yasalar (07.12.2019). *7194 Sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun*. Ankara : Resmi Gazete (30971 sayılı)

T.C. yasalar (10.01.1961). *213 Sayılı Vergi Usul Kanunu*. Ankara : Resmi Gazete (10705 sayılı)

Türkay, İ. *Sporcu ve Hakem Ücretlilerinin Vergilendirilmesinde Son Yapılan Değişiklikler Erişim Adresi: <https://vergialgi.net/sporcu-ve-hakem-ucretlerinin-vergilendirilmesinde-son-yapilan-degisiklikler-erisim-tarihi-16.10.2020>*

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (09.11.1982). Ankara : Resmi Gazete (17863 sayılı Mükerrer sayılı)