

SPORCU ÜCRETLERİNDEN TEVKİF YOLUYLA ALINAN GELİR (STOPAJ) VERGİSİNİN İADESİ

REFUND OF INCOME (WITHHOLDING) TAX FROM THE WAGES OF THE ATHLETES THROUGH WITHHOLDING



Alaattin CEYHAN*



Ertuğrul TURAN**

ÖZ

7103 sayılı Kanunla, 3289 sayılı Gençlik ve Spor Hizmetleri Kanununa, Ek 12'nci madde eklenmiştir. 3289 sayılı Kanuna eklenen söz konusu madde ile sporcu ücretlerinden tevkif yoluyla alınan gelir vergisinin iadesi uygulamasına geçilmiştir. Bu kapsamda Gençlik ve Spor Bakanlığı, Türkiye Futbol Federasyonu ve bağımsız spor federasyonlarına tescil edilmiş spor kulüpleri ile sportif alanda faaliyette bulunan sermaye şirketleri tarafından sporculara yapılan ücret ödemeleri üzerinden kesilerek ödenen gelir vergisinin, amatör spor dalları kapsamında sporcuların, çalıştırıcı personelin ve diğer spor elemanlarının ücret, işe, ibate, seyahat, sağlık, eğitim-öğretim, hazırlık kampları, müsabaka, malzeme, vize, lisans, tescil giderlerine harcanılması kaydıyla iade edilmesi öngörülmektedir.

Anahtar Kelimeler: Amatör, Spor Kulübü, Ücret, Gelir Vergisi, İade.

ABSTRACT

With the Law No. 7103, additional article 12 has been added to the Law No. 3289 on Youth and Sports services. With this article added to the Law No.3289, the refund of the income tax received through withholding of sports tax has been introduced. In this context, the income taxes paid by deduction on the wages paid to the athletes by The Ministry of Youth and Sports, Turkish Football Federation, sports clubs registered to independent sports federations, capital companies engaged in sporting activities can be returned with a record of expenditure such as fees paid to athletes, trainers and other sports personnel in amateur sports branches; subsistence, travel, health, education, preparation camps, competition, materials, visa, license, registration expenses.

Keywords: Amateur, Sports Club, Fee, Income Tax, Return.

* Vergi Müfettişi

** Vergi Müfettiş Yardımcısı

M.G.T.: 19.07.2018 / M.K.T.: 13.08.2018

1- GİRİŞ

Spor, bedeni veya zihni geliştirmek amacıyla kişisel veya toplu olarak gerçekleştirilen, bazı kurallara göre uygulanan hareketlerin tümü olarak ifade edilir.¹ Ayrıca spor, bireylerin fiziksel, zihinsel, duygusal ve sosyal yönden gelişmelerini sağlayan, bilgi, beceri ve liderlik yeteneklerini geliştiren bir araçtır.

Günümüzde spor yapmak, sportif aktivitelerde bulunmak uygar insan olmanın bir koşulu olarak görülmektedir. Bu noktada, devletin spor aktivitelerini güçlendirmesi, yaygınlaştırması ve bununla ilgili gerekli tedbirleri alması önemli bir anayasal görev haline gelmiştir.

1982 Anayasası'nın² "Gençliğin korunması" başlıklı 58'inci madde hükmü;

"Devlet, istiklal ve Cumhuriyetimizin emanet edildiği gençlerin müspet ilmin ışığında, Atatürk ilke ve inkılapları doğrultusunda ve Devletin ülkesi ve milletiyle bölünmez bütünlüğünü ortadan kaldırmayı amaç edinen görüşlere karşı yetişme ve gelişmelerini sağlayıcı tedbirleri alır. Devlet, gençleri alkol düşkünlüğünden, uyuşturucu maddelerden, suçluluk, kumar ve benzeri kötü alışkanlıklardan ve cehaletten korumak için gerekli tedbirleri alır." şeklindedir. Söz konusu madde ile toplumunun beden ve ruhen sağlıklı bireylerden oluşabilmesi için devletin ülkesi ve milletiyle bölünmez bütünlüğünü ortadan kaldırmayı amaç edinen görüşlere karşı gençleri korumasını, ayrıca alkol, uyuşturucu madde, suçluluk, kumar ve benzeri kötü alışkanlıklardan ve cehaletten de gençleri koruması gerektiği belirtilmiştir.

Yine 1982 Anayasası'nın "Sporun geliştirilmesi" başlıklı 59'uncu maddesinde ise;

"Devlet, her yaştaki Türk vatandaşlarının beden ve ruh sağlığını geliştirecek tedbirleri alır, sporun kitlelere yayılmasını teşvik eder. Devlet başarılı sporcuyla korur." hükmü bulunmaktadır.

Devlet, gençliğin beden ve ruh sağlığını korunmasından ve sporun kitlelere yayılmasından sorumludur. Bu kapsamda devletin yüklendiği sorumluluk sadece sporun geliştirilmesi ve yaygınlaştırılmasıyla sınırlı olmamakta, seyirciler için de eğitici ve sağlık kurallarına uygun bir ortamda yaşamaya sevk edici etkileri sebebiyle de önem arz etmektedir.

Bugün gelinen noktada gençliğin ruh ve beden sağlığının geliştirilmesi ve korunması ve amatör sporun geliştirilmesi maksadıyla 7103 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun³ 35'inci maddesi ile 3289 sayılı Gençlik ve Spor Hizmetleri Kanununa⁴ 1 Mayıs 2018 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere Ek 12'nci madde eklenmiştir. Yapılan değişiklik sonrası, 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 vergisi tutarlarının, amatör spor dallarında kullanılmak üzere ilgili işverene red ve iade edilmesi çalışmamızın konusunu oluşturmaktadır.

2- AMATÖR/PROFESYONEL SPOR DALI AYRIMI ve SPOR KULÜPLERİNİN HUKUKİ YAPISI

Spor dallarının profesyonel veya amatör spor dalı olup olmadıklarının belirlenmesi 3289 sayılı Gençlik ve Spor Hizmetleri Kanununun ilgili hükümlerine göre yapılmaktadır. Söz konusu Kanunun "Federasyon teşkilî ve profesyonel dalların tespiti" başlıklı 18'inci maddesinde;

¹ http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&view=gts Erişim Tarihi: 17 Temmuz 2018.

² 09/11/1982 tarih ve 17863 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³ 7/03/2018 tarih ve 30373 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁴ 28/05/1986 tarih ve 19120 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Kanunun adı, 02/07/2018 tarih ve 703 sayılı KHK ile "Spor Genel Müdürlüğü'nün Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki Kanun" iken "Gençlik ve Spor Hizmetleri Kanunu" olarak değiştirilmiştir.

“Bir veya daha fazla spor dalı, teknik ve idari bakımdan birer federasyona bağlanır. Amatör federasyonların adedi ile profesyonel dallar, Gençlik ve Spor Bakanlığı tarafından tespit olunur. Amatör ve profesyonel futbol faaliyetleri Türkiye Futbol Federasyonuna bağlı iki ayrı kurul tarafından yürütülür.” hükmü bulunmaktadır.

Ayrıca Kanunun “Profesyonel Spor” başlıklı 24’üncü maddesi ise;

“Profesyonel dallar, Gençlik ve Spor Bakanlığı tarafından tespit olunur. Profesyonel spor dallarının teşkili, ilgili federasyonları ile bağlantıları, idaresi tüzükle düzenlenir. Spor kulüpleri, profesyonel takımlarını, Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kuracakları veya kurulmuş olan şirketlere devredebilirler veya profesyonel futbol takımlarını kiraya verebilirler.” şeklindedir.

3289 sayılı Kanunun Ek 9’uncu maddesinde, spor dalı ile ilgili faaliyetleri ulusal ve uluslararası kurallara göre yürütmek, gelişmesini sağlamak, sporcu sağlığı ile ilgili konularda gerekli önlemleri almak, teşkilatlandırmak, federasyonu uluslararası faaliyetlerde temsil etmek ve Tahkim Kurulu kararlarını uygulamakla görevli ve yetkili, özel hukuk hükümlerine tabi bağımsız spor federasyonlarının Cumhurbaşkanı kararı ile kurulabileceğini ve kararın Resmi Gazetede yayımlanması ile tüzel kişilik kazanılacağını düzenlemiştir.

Yine 3289 sayılı Gençlik ve Spor Hizmetleri Kanununun Ek 12’nci maddesinin uygulamasına ilişkin usul ve esasları düzenleyen Hazine ve Maliye Bakanlığı ve Gençlik ve Spor Bakanlığı tarafından müştereken çıkarılan “*Sporcu Ücretlerinden Tevkif Yoluyla Alınan Gelir Vergisinin İadesi Hakkında Yönetmelik*” bulunmaktadır.⁵

Yönetmeliğe göre amatör spor dalları, 05/05/2009 tarihli ve 5894 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun hükümlerine göre Türkiye Futbol Federasyonunca düzenlenen süper lig, birinci lig, ikinci lig ve üçüncü lig dışındaki futbol ligleri ile 3289 sayılı Kanun kapsamında kurulan spor federasyonlarının bünyesinde yer alan profesyonel şube dışındaki spor dallarını ifade ettiği belirtilmiştir. Ayrıca spor faaliyetlerinde bulunmak amacıyla kurularak Gençlik ve Spor Bakanlığı ve Türkiye Futbol Federasyonu’na kayıt ve tescilini yaptıran dernekler spor kulübü olarak tanımlanmıştır.

Dolayısıyla 3289 sayılı Gençlik ve Spor Bakanlığınca sevk ve idare edilen tüm spor branşları amatör, Türkiye Futbol Federasyonu Başkanlığınca sevk ve idare edilen futbol faaliyetlerinden Türkiye Süper Ligi, Birinci Ligi, İkinci Ligi ve Üçüncü Ligi profesyonel; daha alt düzeyde yapılan diğer futbol faaliyetlerinin ise amatör olarak kabul edilmesi gerekmektedir.⁶

Türkiye Futbol Federasyonu tarafından “*Profesyonel Futbolcuların Statüsü ve Transferleri Talimatı*”⁷ ile birtakım belirlemelere gidilmiş olup profesyonel futbolcu, bir kulüple yazılı sözleşme yapmış olan ve kendisine futbol faaliyetleri kapsamında yaptığı harcamalardan daha fazla miktarda ödeme yapılan futbolcu; amatör futbolcu ise profesyonel sporcu tanımının dışında kalan tüm futbolcular amatör futbolcu olarak kabul edilmiştir. Ayrıca talimatta bir maç ile ilgili gerçekleşen ulaşım, konaklama, malzeme, sigorta, beslenme ve antrenman giderlerinin karşılanması futbolcunun amatör statüsünü bozmayacağı ve profesyonel takımların, resmi lig ve kupa müsabakalarında amatör futbolcu oynatamayacağı düzenlenmiştir.

⁵ 13/05/2018 tarih ve 30450 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁶ Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü’nün 05/12/2006 tarih ve 1351 sayılı yazısı.

⁷ <http://www.tff.org/Resources/TFF/Documents/TALIMATLAR/Profesyonel-Futbolcularin-Statusu-ve-Transferleri-Talimati.pdf> Erişim Tarihi:17 Temmuz 2018.

1 seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği⁸ de amatör/profesyonel ayrımına için önemli açıklamalarda bulunulmuştur. Tebliğe göre amatör ve profesyonel ayrımının sporcunun bu faaliyetleri karşılığında gelir elde edip etmemesine göre yapılması gerektiği, dolayısıyla bu ayırım yapılırken sporcuların katıldıkları maç, yarış vb. organizasyonlar nedeniyle ferdi olarak veya bağlı bulunduğu kurum, kuruluş, organizasyon, kulüp veya benzeri teşebbüsler aracılığı ile belli bir gelir elde edilip edilmediğinin dikkate alınması gerektiği açıklamalarına yer verilmiştir.

Sonuç olarak, ülkemizde futbol (*Süper Lig, 1. Lig, 2. Lig, 3. Lig*) dışında profesyonel olarak belirlenen bir spor dalı bulunmamaktadır. Yine Türkiye Futbol Federasyonu'nun bünyesinde amatör ligler bulunmaktadır. Buna göre Amatör futbol liginde U11, U12, U13, U14, U15, U16, U17 ve U19 olmak üzere 8 ayrı alt yapı kategorisi bulunmaktadır. Türkiye Futbol Federasyonu resmi internet sayfasında yer verilen "*Amatör Futbol Liglerinde Uygulanacak Esaslar*" adlı dosya içeriğine göre; 2016-2017 Amatör Futbol Sezonunda 298.000 amatör futbolcu, 15.850 takımla mücadele etmiştir.⁹

Türk Hukuku'nda spor kulüpleri ise iki ayrı şekilde faaliyetlerini yürütmektedirler. İlki Dernekler Kanunu'na göre kurulan dernek statüsündeki kulüpler ve diğeri ise Türk Ticaret Kanunu'na göre kurulan şirket şeklinde faaliyetlerini sürdüren spor kulüpleridir. Burada özellikle belirtilmesi gereken husus, spor kulüplerinin öncelikle dernek şeklinde kurulmaları daha sonra profesyonel takımlarını anonim şirketlere devredebilmeleri/kiralayabilmeleridir. Spor kulüpleri dernek şeklinde faaliyetlerini ifa ederlerken şirket olmanın getireceği kurumsallaşma, profesyonelleşme ve yeni gelir kaynakları yaratma amaçlarıyla profesyonel futbol takımlarını anonim şirketlere devredebilmektedirler.

Bu açıklamalar doğrultusunda, 2017-2018 sezonunda TFF Süper Lig ve TFF 1'nci Liglerinde yer alan spor kulüplerinin hukuki yapılarına ilişkin tablo ise aşağıdaki gibidir.¹⁰

TFF SÜPER LİG		TFF 1. LİG	
Dernek Statüsü	Anonim Şirket	Dernek Statüsü	Anonim Şirket
Akhisarspor	Antalyaspor A.Ş.	Adanademirspor	Adanaspor A.Ş.
Alanyaspor	Beşiktaş A.Ş.	Balıkesirspor	Altınordu A.Ş.
Atiker Konyaspor	Fenerbahçe A.Ş.	Boluspor	Çaykur Rizespor A.Ş.
Bursaspor	Galatasaray A.Ş.	Erzurumspor	İstanbulspor A.Ş.
Gençlerbirliği	Göztepe A.Ş.	Denizlispor	
Kardemir Karabükspor	Kasımpaşa A.Ş.	Eskişehirspor	
Kayserispor	Trabzonspor A.Ş.	Gaziantepspor	
Medipol Başakşehir FK		Gaziantep FK	
Osmanlıspor		Giresunspor	
Sivasspor		Manisaspor	
Yeni Malatyaspor		Ankaragücü	
		Samsunspor	
		Elazığspor	
		Ümraniyespor	

⁸ 26/04/2014 tarih 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁹ http://www.tff.org/Resources/TFF/Documents/LIGLER/Amatorler/Amator_2017-18.pdf Erişim Tarihi:17 Temmuz 2018.

¹⁰ <http://www.tff.org/Default.aspx?pageID=119> Erişim Tarihi:17 Temmuz 2018.

3- SPORCU ÜCRETLERİNDEN ALINAN GELİR (STOPAJ) VERGİSİNİN İADESİNİN USUL ve ESASLARI

7103 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 35'inci maddesi ile 3289 sayılı Gençlik ve Spor Hizmetleri Kanununa Ek 12'nci madde eklenmiştir. Söz konusu kanuni düzenlemeye ilişkin olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı ve Gençlik ve Spor Bakanlığı tarafından müştereken çıkarılan ve sporcu ücretlerinden alınan gelir (stopaj) vergisinin iadesinin usul ve esaslarını düzenleyen “*Sporcu Ücretlerinden Tevkif Yoluyla Alınan Gelir Vergisinin İadesi Hakkında Yönetmelik*” bulunmaktadır. 3289 sayılı Gençlik ve Spor Hizmetleri Kanunu ve kanun kapsamında çıkarılan Yönetmelik hükümleri çerçevesinde sporcu ücretlerinden alınan gelir (stopaj) vergisinin iadesinin usul ve esasları aşağıdaki başlıklar halinde açıklanmıştır.

3.1- Sporcu Ücretlerinden Tevkif Edilen Gelir (Stopaj) Vergisinin İadesi Uygulamasının Kapsamı

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 vergisi tutarları belli şartlar dahilinde ilgisine red ve iade edilmektedir. Yönetmeliğe göre ise sportif faaliyet, spor federasyonlarının bünyelerinde yer alan spor dallarına ilişkin spor müsabaka ve yarışmaları ile bunlara yönelik hazırlık ve eğitim çalışmaları olarak tanımlanmıştır.

Gelir Vergisi kesintisinin iadesi uygulaması, 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 edilmesi ve ödenen gelir vergisi tutarlarının, ilgili işverenlerce açılan özel hesaplara iade edilmesi, özel hesabın oluşturulması, idaresi, bu hesaba aktarılan tutarların kullanılması ve denetlenmesi gibi iş ve işlemleri kapsamaktadır. Dolayısıyla uygulamadan Gençlik ve Spor Bakanlığı veya Türkiye Futbol Federasyonu tescil edilmiş olan ve Türkiye’de faaliyette bulunan spor kulüpleri ile Türkiye Futbol Federasyonu veya bağımsız spor federasyonlarına kayıt ve tescilini yaptıran sportif alanda faaliyette bulunan sermaye şirketleri faydalanabilecektir.

3.2- Sporcu Ücretlerinden Tevkif Edilen Gelir Vergisinin İadesi Uygulamasının Usul ve Esasları

Tevkif yoluyla alınan gelir vergisinin iadesi uygulamasından, sadece sporculara ödenen ücretler üzerinden tevkif edilen ve beyan edilerek vergi dairesine ödenen tutarlar ile sınırlı olmak üzere faydalanılır. Sporculara ödenen ancak tevkif edilerek vergi dairesine ödenmeyen sporcu ücretleri için gelir vergisi iadesi alınması mümkün değildir. 3289 sayılı Kanuna eklenen Ek 12'nci madde 01/05/2018 tarihinde yürürlüğe girdiğinden bu tarihten itibaren ödenen ücretler üzerinden tevkif edilen vergilerin iadesi yapılabilecektir. Bu kapsamda, 2018/Mayıs ayında sporculara ödenen ücretler üzerinden tevkif edilerek 2018/Haziran ayında verilmesi gereken muhtasar beyanname ile beyan edilen ve ödenen tevkifat tutarlarının iadesi mümkündür.

Sporculara ödenen ücretlerin tespitinde ise işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat-

ler ücret kapsamında vergilendirilmekte olup; sporculara, bu faaliyetlerine ilişkin olarak aylık ücret, başarı primi, maç başı ücreti, imza parası, imaj hakkı ve sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler de 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun¹¹ 61'inci maddesine göre ücret kapsamında değerlendirilmektedir.

Spor müsabaka ve yarışmalarına katılmak amacıyla gençlik hizmetleri ve spor il müdürlüğü veya ilgili spor federasyonundan bağlı olduğu kulüp adına lisans alan ve bu lisans için ilgili yıl vizesi yapılmış sporcular dışındaki diğer spor elemanları, çalıştırıcı personel ile idari hizmetler, destek hizmetleri ve diğer görevlerde çalışan personelin ücretlerinden tevkif edilen vergiler iade kapsamında değildir.

3.3- Özel Hesap Kullanma Zorunluluğu ve İadeye İlişkin Diğer Uygulama Esasları

Tevkif edilen ve ilgili kulüpler tarafından muhtasar beyanname ile beyan edilen ve ödenen tevkifat tutarları, tahsil edildiği tarihi takip eden beş iş günü içerisinde red ve iadesi yapılmak suretiyle, mükelleflerce bildirilen özel hesaba veya hesaplara aktarılmak suretiyle iade edilmektedir. Bu kapsamda spor kulüpleri ve sportif alanda faaliyette bulunan sermaye şirketleri tarafından özel hesap gelirlerinin toplanmasını teminen Türkiye'de kurulu bankalarda ihtiyaca göre bir ya da birden fazla hesap açılması gerekmektedir.

İlgili işveren tarafından sporculara ilişkin ücretler üzerinden tevkif edilen ve muhtasar beyanname ile beyan edilmek suretiyle ödenen tevkifat tutarları, vergi dairelerince, tahsil edilen tarihi takip eden beş iş günü içerisinde düzeltme fişi ile red ve iadesi yapılmak suretiyle ilgili işveren adına açılan özel hesaba aktarılır. Spor kulüpleri ve sportif alanda faaliyette bulunan sermaye şirketlerince sporculara yapılan ücret ödemeleri üzerinden tevkif edilen vergilerin, söz konusu kulüp ve şirketlere iade edilebilmesi için, bu vergilerin ilgili aya ilişkin muhtasar beyanname ile kanuni süresinde beyan edilmesi ve yine tahakkuk eden gelir (stopaj) vergisi tutarlarının vadesinde ödenmesi zorunludur.

Spor kulüpleri ve sportif alanda faaliyette bulunan sermaye şirketleri tarafından özel hesap gelirlerinin toplanması için Türkiye'de kurulu bankalarda açılan özel hesaplardaki meblağlar;

- a) Amatör spor dallarında sportif faaliyet gösteren sporculara, bunların çalıştırıcılarına ve diğer spor elemanlarına yapılan ücret ve ücret sayılan brüt ödemeler,
- b) (a) bendi kapsamındaki sporcu, çalıştırıcı ve diğer spor elemanlarının, sportif faaliyetlerine ilişkin işe, ibate, seyahat, sağlık, eğitim-öğretim harcamaları ile amatör spor dallarına ilişkin hazırlık kampları, müsabaka, malzeme ve ekipman, vize, lisans, tescil ve katılım harcamaları için kullanılmak zorunluluğu vardır.

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 193 sayılı Kanunun 103'üncü maddesinde yazılı tarifenin üçüncü gelir diliminde yer alan ve ilgili yılda ücretler için geçerli olan tutarın¹² üç katını aşamaz. Ayrıca özel hesaba aktarılan iade tutarları ile bu hesaptan yapılan harcamalar, gelir ve kurumlar vergisi uygulamalarında gelir, gider, indirim veya maliyet olarak dikkate alınmamaktadır.

Yönetmelik, özel hesaba ilişkin bir yıl içerisinde yapılan tüm işlemlerin, Hazine ve Maliye Bakanlığı ve Gençlik ve Spor Bakanlığı tarafından belirlenecek komisyon tarafından yılda en az bir kez denet-

¹¹ 06/01/1961 tarih 10700 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹² 2018 takvim yılı ücret gelirlerine uygulanmak üzere Gelir Vergisi üçüncü gelir diliminde belirlenen tutar 120.000,00 TL'dir.

lenmesini zorunlu tutmaktadır. Ayrıca yapılacak denetimlerin izleyen yılın sonuna kadar bitirilmesi ve düzenlenecek denetim raporunun Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Gençlik ve Spor Bakanlığı'na sunulmasını öngörmektedir. Yapılacak denetimlerde, özel hesapta toplanan kaynağın; belirlenen esaslar çerçevesinde ve Kanunun amacına uygun olarak kullanılıp kullanılmadığı ayrıntılı olarak değerlendirilmesi istenmektedir.

Yönetmelik kapsamında yapılacak denetimler esnasında, özel hesaptan amaç dışı kullanılan vergi iadelerinin tespit edilmesi halinde, amaç dışı kullanıldığı vergilendirme dönemine ilişkin gelir (stopaj) vergisi olarak 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunundaki esaslara göre vergi ziyai cezası özel hesap açılan mükellef adına kesilerek tarh edilir ve gecikme faizi hesaplanır.

Çalışmamızın yukarıdaki bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere, sporcu ücretlerinden tevkif edilen Gelir Vergisinin iadesi uygulamasının daha iyi anlaşılabilmesi için aşağıdaki örnek olaylar oluşturulmuştur:

Örnek- 1: Türkiye Futbol Federasyonu'na kayıt ve tescil kaydı bulunan ve TFF 1. Liginde mücadele eden ABC Spor A.Ş., 2018/Haziran döneminde çalıştırdığını beyan ettiği sporcuların ücretlerinden 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 ve Geçici 72'nci¹³ madde hükümleri uyarınca tevkif ettiği gelir vergisi tutarlarını, elektronik ortamda bağlı olduğu vergi dairesi müdürlüğüne "Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi" ile beyan etmiş ve ödenmesi gereken gelir vergisini tutarlarını yine süresi içerisinde ödemiştir.

Mükellef, 7103 sayılı Kanunla getirilen sporcu ücretlerinden tevkif yoluyla alınan gelir vergisinin iadesi uygulaması kapsamında adı geçen personel ücretlerinden ilgili ayda tevkif yoluyla aldığı ve kanuni süresinde beyan ettiği gelir (stopaj) vergilerine istinaden, bu tutarları amatör spor dalı faaliyetlerinde kullanmak amacıyla, iadesini bağlı olduğu vergi dairesi müdürlüğünden talep etmiştir.

Talebine ilişkin olarak verilen dilekçe ekine ilgili dönem muhtasar beyanı, ilgili dönem beyanı üzerinden ödenmesine gereken verginin ödendiğine dair vergi dairesi alındısı ve Yönetmelik ekinde yer alan "Gelir Vergisi Kanununun Geçici 72. Maddesi Kapsamında Yapılan Gelir Vergisi Tevkifat Tutarlarına İlişkin Bildirim Tablosu"nu ek yapmıştır.

Mükellefe ait Gelir Vergisi Kanununun Geçici 72'nci maddesi Kapsamında Yapılan Gelir Vergisi Tevkifat Tutarlarına İlişkin Bildirim Tablosu aşağıdaki gibidir. Mükellefin iadesini talep ettiği toplam gelir stopaj vergisi tutarı ise 21.732,40 TL'dir.

¹³ 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun Geçici 72'nci maddesine göre, 31/12/2019 tarihine kadar uygulanmak üzere sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemelerden Lig usulüne tabi spor dallarında;

- 1) En üst ligdekiler için %15,
- 2) En üst altı ligdekiler için %10,
- 3) Diğer liglerdeki için %5,

b) Lig usulüne tabi olmayan spor dallarındaki sporculara yapılan ödemeler ile milli sporculara uluslararası müsabakalara katılmaları karşılığında yapılan ödemelerden %5 oranında tevkifat yapılmaktadır. Bu ödemeler üzerinden 94'üncü madde kapsamında ayrıca tevkifat yapılmaz. Bu gelirler için yıllık beyanname verilmez, yıllık beyanname verilmesi gerektiği hallerde ise beyannameye dahil edilmezler.

Ek 1 GELİR VERGİSİ KANUNUNUN GEÇİCİ 72. MADDESİ KAPSAMINDA YAPILAN GELİR VERGİSİ TEVKİFAT TUTARLARINA İLİŞKİN BİLDİRİM TABLOSU									
Sıra	T.C.No	Personel Adı-Soyadı	Görevi	Amatör/Profesyonel	Gelir Vergisi Matrahı	Tevkifat Oranı %	Hes. Gelir Vergisi	Asgari Geçim İndirimi Tutar	İadesi Talep Edilen Gelir Vergisi
2018/Haziran Dönemi					(1)	(2)	(3)=(1)*(2)	(4)	(5)=(3)-(4)
1	10----	50 Ahmet Çel	Futbolcu	Profesyonel	15.000,00	%10	1.500,00	152,21	1.347,79
2	21----	18 Ali Tosun	Futbolcu	Profesyonel	10.000,00	%10	1.000,00	120,48	879,52
3	34----	08 Barış Çan	Antrenör	-	7.000,00	%15	1.050,00	152,21	897,79
4	54----	78 Berk Özün	Diyetisyen	-	6.000,00	%15	900,00	120,48	779,52
5	13----	42 Cem Öztürk	Masör	-	3.000,00	%15	450,00	145,70	304,30
6	10----	16 Efe Aydın	Futbolcu	Profesyonel	15.000,00	%10	1.500,00	145,70	1.354,30
7	22----	64 Enes Gül	Futbolcu	Profesyonel	15.000,00	%10	1.500,00	152,21	1.347,79
8	36----	54 Gökay Oran	Futbolcu	Profesyonel	15.000,00	%10	1.500,00	145,70	1.354,30
9	25----	44 Kadir Çelik	Futbolcu	Profesyonel	20.000,00	%10	2.000,00	152,21	1.847,79
10	15----	48 Metin Kuru	Futbolcu	Profesyonel	20.000,00	%10	2.000,00	120,48	1.879,52
11	78----	12 Ali Duran	Futbolcu	Profesyonel	20.000,00	%10	2.000,00	120,48	1.879,52
12	40----	50 Onur Küpeli	Futbolcu	Profesyonel	20.000,00	%10	2.000,00	120,48	1.879,52
13	32----	66 Selçuk Ak	Futbolcu	Profesyonel	25.000,00	%10	2.500,00	145,70	2.354,30
14	91----	36 Semih Gün	Şoför	-	5.000,00	%15	750,00	120,48	629,52
15	44----	10 Serdar Bal	Şoför	-	2.000,00	%15	300,00	120,48	179,52
16	21----	12 Yavuz Naz	Yönetici	-	20.000,00	%15	3.000,00	182,60	2.817,40
TOPLAM					218.000,00		23.950,00	2.217,60	21.732,40

Gençlik ve Spor Bakanlığı veya Türkiye Futbol Federasyo'nu tescil edilmiş olan ve Türkiye'de faaliyette bulunan spor kulüpleri ile Türkiye Futbol Federasyonu veya bağımsız spor federasyonlarına kayıt ve tescilini yaptıran sportif alanda faaliyette bulunan sermaye şirketleri faydalanabilecektir. Ayrıca sadece spor müsabaka ve yarışmalarına katılmak amacıyla gençlik hizmetleri ve spor il müdürlüğü veya ilgili spor federasyonundan bağlı olduğu kulüp adına lisans alan ve bu lisans için ilgili yıl vizesi yapılmış sporculara ödenen ücretler üzerinden tevkif edilen ve beyan edilerek vergi dairesine ödenen tutarlar ile sınırlı olmak üzere faydalanılır.

Mükellefin gelir vergisi iade talebi, bağlı olduğu vergi dairesince incelendiğinde, antrenör, diyetisyen, masör, şoför ve yönetici adına tevkif edilen tutarlar üzerinden iade talebine hak edilmesi mümkün değildir. Kulüpte çalışan antrenör, yardımcı antrenör, aşçı, saha görevlisi, yönetici, şoför ve ofis elemanı gibi çalışanlara yapılan ödemeler ücret olarak değerlendirilmekle beraber 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 72'nci maddesinin uygulanması noktasında sporculara yapılan ücret ödemeleri kapsamında değerlendirilemez.¹⁴

¹⁴ Bu konuda Balıkesir Vergi Dairesi Başkanlığının 30/01/2015 tarih ve 46480499-120(2014/1481)-8 sayılı Özelgesi bulunmaktadır.

Dolayısıyla antrenör, diyetisyen, masör, şoför ve yönetici adına tevkif edilen ve iadeye konu edilen 5.608,05 TL olarak hesaplanan tutarın, bağlı olduğu vergi dairesi tarafından red edilmesi gerekir. Bu kapsamda mükellefin iade alabileceği tutar 16.124,35 TL olarak hesaplanmış olup, söz konusu tutar mükellefin yurtiçi yerleşik bankada bulunan özel hesabına beş iş günü içerisinde iade edilecektir.

Mükellef özel hesapta biriken tutarlar Kanun ve Yönetmeliğin öngördüğü sınırlar dahilinde harcanabilecektir. Ayrıca özel hesaba aktarılan iade tutarları ile bu hesaptan yapılan harcamalar ise gelir ve kurumlar vergisi uygulamalarında gelir, gider, indirim veya maliyet olarak dikkate alınmamaktadır.

Örnek-2: 2019 hesap dönemi Mayıs ayında tamamlanan denetim sonucunda, ABC Spor A.Ş.'nin özel hesapta biriken meblağlardan, kulübün profesyonel şubesi için 2018/Ekim ayında 12.000,00 TL harcama yaptığı tespit edilmiştir.

Mükellef özel hesapta biriken tutarlar ise, amatör spor dallarında sportif faaliyet gösteren sporculara, bunların çalıştırıcılarına ve diğer spor elemanlarına yapılan ücret ve ücret sayılan brüt ödemeler ile amatör kapsamındaki sporcu, çalıştırıcı 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, vize, lisans, tescil ve katılım harcamaları için kullanılacaktır. Özel hesaptan amacı dışında kullanılan vergi iadesi, amaç dışı kullanılan vergilendirme dönemi için gelir (stopaj) vergisi olarak özel hesap açtıran mükellef adına, 213 sayılı Vergi Usul Kanunundaki esaslara göre vergi ziyai cezası kesilerek tarh edilecek ve gecikme faizi hesaplanacaktır.

Dolayısıyla özel hesapta bulunan 12.000,00 TL'nin 2018/Ekim ayında amaç dışı kullanılması (profesyonel şube harcamaları için) nedeniyle, ABC Spor A.Ş. adına 12.000,00 TL Gelir (stopaj) Vergisi, vergi ziyai cezası kesilmek suretiyle tarh edilecek ve gecikme faizi hesaplanmak suretiyle tahsil edilecektir.

4- SONUÇ

Türk Hukuk Sistemi'nde gençliğe ve spora verilen önem, Anayasamızın 58 ve 59'uncu maddelerindeki düzenlemeler ile açıkça ortaya konulmuştur. Buna göre devlet, her yaştaki Türk vatandaşlarının beden ve ruh sağlığını geliştirecek tedbirleri alır, sporun kitlelere yayılmasını teşvik eder. Devlet, bu görevlerini ise spor kulüpleri aracılığıyla yerine getirmektedir. Spor kulüpleri, tüm topluma yönelik hizmet sunmakta olup sporun sevilmesi ve yaygınlaşmasına aracılık etmektedir.

7103 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 35'inci maddesi ile 3289 sayılı Gençlik ve Spor Hizmetleri Kanununa Ek 12'nci madde eklenmiştir. Söz konusu 7103 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle, Türk sporunun geliştirilmesi, teşvik edilmesi ve amatör spora tahsis edilen kaynakların artırılması amacıyla, Gençlik ve Spor Bakanlığı, Türkiye Futbol Federasyonu ve bağımsız spor federasyonlarına tescil edilmiş olan ve Türkiye'de faaliyette bulunan spor kulüpleri ile sportif alanda faaliyette bulunan sermaye şirketleri tarafından, sporculara yapılan ücretlerden tevkif edilerek ilgili vergi dairesine kanuni süresinde beyan edilen ve ödenen gelir vergisi (stopaj) tutarlarının, münhasıran amatör spor dallarında kullanılmak üzere ilgili işverene iade edilmesi imkânı getirilmiştir.

İşverene iade edilen tutarlar ise, amatör spor dallarında sportif faaliyet gösteren sporculara, bunların çalıştırıcılarına ve diğer spor elemanlarına yapılan ücret ve ücret sayılan brüt ödemeler ile amatör kapsamındaki sporcu, çalıştırıcı 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, vize, lisans, tescil ve katılım harcamaları için kullanılacaktır. Bu kapsamda yapılan harcamalar ise gelir ve kurumlar vergisi uygulamalarında gelir, gider, indirim veya maliyet olarak dikkate alınması mümkün değildir.

KAYNAKÇA

- Hazine ve Maliye Bakanlığı-Gençlik ve Spor Bakanlığı, Sporcu Ücretlerinden Tevkif Yoluyla Alınan Gelir Vergisinin İadesi Hakkında Yönetmelik, 13/05/2018 Tarih ve 30450 Sayılı Resmi Gazete.
- Maliye Bakanlığı, Katma Değer Kanunu Genel Uygulama Tebliği, Sıra No:1, 26/04/2014 Tarih ve 28983 Sayılı Resmi Gazete.
- T.C. Yasalar (09/11/1982). Türkiye Cumhuriyeti Anayasası. Ankara: Resmi Gazete (17863 sayılı).
- T.C. Yasalar (06/01/1961). 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu. Ankara: Resmi Gazete (10700 sayılı).
- T.C. Yasalar (10/01/1961). 213 sayılı Vergi Usul Kanunu. Ankara: Resmi Gazete (10703 sayılı).
- T.C. Yasalar (28/05/1986). 3289 sayılı Gençlik ve Spor Hizmetleri Kanunu. Ankara: Resmi Gazete (19120 sayılı).
- T.C. Yasalar (07/03/2018). 7103 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun. Ankara: Resmi Gazete (30373 sayılı).
- <http://www.gib.gov.tr> Erişim Tarihi: 17 Temmuz 2018.
- http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&view=gts Erişim Tarihi: 17 Temmuz 2018.
- <http://www.tff.org/Default.aspx?pageID=119> Erişim Tarihi:17 Temmuz 2018.
- http://www.tff.org/Resources/TFF/Documents/LIGLER/Amatorler/Amator_2017-18.pdf Erişim Tarihi:17 Temmuz 2018.
- <http://www.tff.org/Resources/TFF/Documents/TALIMATLAR/Profesyonel-Futbolcularin-Statusu-ve Transferleri- Talimati.pdf> Erişim Tarihi:17 Temmuz 2018.