

# VERGİ TEŞVİKİ BAĞLAMINDA TÜRK VERGİ MEVZUATINDA FUTBOLCULARIN VERGİLENDİRİLME USULÜ

IN TAX INCENTIVES CONTEXT, TAXATION PROCEDURE  
OF FOOTBALLERS IN TURKISH TAX LEGISLATION



Özgür SAYGIN\*

## ÖZ

Bu çalışmada Türkiye’de futbolcuların vergilendirilme usulü ve futbolculara tanınan vergi teşvikleri ortaya konmuştur. Futbolcuların vergilendirilmesi ile ilgili vergisel aksaklıkları ortaya koymak ve öneriler getirmek üzere, belge taraması tekniğiyle betimleyici bir analiz yapılmaya çalışılmıştır. Çalışmada öncelikle teşvik kavramı üzerinde durulmuştur. Sonrasında futbolcuların elde ettiği ücret gelirinun vergi mevzuatındaki yasal dayanakları açıklanmıştır. Futbolcuların vergi yükünü azaltacak düzenlemeler vergi teşviki bağlamında değerlendirilmiştir. Çalışmanın amacı futbolculara tanınan vergi teşvikinin mali boyutlarını ortaya koymak ve vergi teşvikinin toplumun diğer kesimlerine göre vergilemede adalet ilkesi açısından doğurduğu sakıncaların altını çizmektir. Çalışmamıza göre futbolcuların ücretlerinden sabit düşük oranla %15 üzerinden vergi alınması, tüm ücretlilere uygulanan vergi

## ABSTRACT

In this study, the method of taxation of footballers and the tax incentives granted to footballers were introduced in Turkey. A descriptive analysis of the document scanning technique has been attempted in order to reveal the tax irregularities related to the taxation of players. In the study, firstly, the concept of encouragement was emphasized. Then, the legal basis of the tax revenue in the tax legislation was explained. Regulations to reduce the tax burden of footballers have been evaluated in the context of tax incentives. The purpose of the study is to illustrate the financial aspects of the tax incentive granted to football players and to underline the disadvantages of tax incentive in taxation in relation to other segments of society. According to our study, taxation of football players' wages over a fixed low rate of 15% cause tax loss for government is a tax loss of the state, considering

\* Dr.Öğr. Üyesi, Kütahya Dumlupınar Üniversitesi, Maliye Bölümü, ORC-ID:0000-0002-2159-7112  
Saygın,Ö. (Mart 2019). Vergi Teşviki Bağlamında Türk Vergi Mevzuatında Futbolcuların Vergilendirilme Usulü, *Vergi Raporu*, 234, (126-141).

oranları dikkate alındığında devleti vergi kaybına uğratmaktadır. Süper Ligde en fazla şampiyonluk yaşamış ilk dört takım ilk 11 oyuncularının ücretleri üzerinden elde ettiğimiz verilere göre, teşvik nedeniyle devletin kasasına futbolcu ücretlerinden yaklaşık % 58 daha az vergi girmektedir. Verginin toplumsal sorgusu adalet kavramı üzerinden yapılmaktadır. Bir kesimden daha az vergi alınması, diğer kesimler için vergilemede adaletsizlikler meydana getirebilmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi teşviki, Futbolcuların Vergilendirilmesi, Vergilemede Adalet

**JEL Sınıflandırması Kodları:** K34, K20

## GİRİŞ

Kamusal gereksinimleri karşılamak üzere devlet çeşitli kaynaklardan vergi almaktadır. Üzerine vergi yükü binen mükellefler değişen koşullar ile üstlendikleri vergi yükü hakkında bugün geçmişe nazaran daha fazla bilgiye sahiptir. Vergilemenin her iki tarafı da mükelleflerin ne kadar vergiyi hangi alanlarda ödediklerini besleyecek rolleri daha fazla yerine getirme eğilimindedir. Kamu kesimi, alınan vergiler ile ilgili verileri paylaşmakta daha şeffaftır. Diğer taraftan mükellefler de vergilenmenin tüm boyutlarına ilişkin verilere kolay ulaşmaktadır. Sosyal medyanın aktif olarak kullanılması vergi ile ilgili bilgi sahibi, hatta eleştiri sahibi insanların sayısını arttırmaktadır. Dolayısıyla verginin toplumsal sorgusu adalet kavramı üzerinden yapılmaktadır. Vergi, temelinde insan doğasına aykırı bir olgudur. İnsan doğası gereği almaya meyyaldir ve vermek onun için oldukça problemlidir. Alınan her vergi gibi başkalarından alınmayan, vazgeçilen her vergi toplumun adalet radarına girebilecek kabiliyettedir. Teşvikle-

with the tax rates applied to all wage-earners. The first four teams in the Super League, who had the most championship, received about 58% less taxes than the footballers' fees due to incentives. The social inquiry of the tax is done through the concept of justice. Fewer taxes than others can bring about injustices in taxation for others.

**Keywords:** Tax incentives, Taxation of footballers, Justice in taxation

**JEL Classification Codes:** K34, K20

rin bahsettiğimiz temeller üzere iki ana maliyeti vardır. Birincisi devletin vazgeçtiği vergilerdir ki, bu bir gelir kaybıdır. İkincisi ise toplum nazarında devletin adaletli bir vergileme yapıp yapmadığı ile ilgili toplumsal sorgudur. Bu noktada ülkemizde gündelik hayatın bir parçası olan futbol ve onun aktörleri olan futbolcular nasıl vergilendirilmektedir? Futbolculara ne tür vergi teşvikleri söz konusudur? Sunulan vergi teşvikleri vergilemede adalet açısından nasıl değerlendirilmelidir? Nihayetinde teşvikler yerinde midir? Bu soruların cevapları sağlıklı bir vergileme ve vergi sistemi tesis etme açısından önemlidir.

## 1- VERGİ TEŞVİKİ

Teşvik kavramı olarak belirli bir ekonomik faaliyetin daha fazla gelişmesini sağlamak için kamu kesimi tarafından çeşitli araçlar kullanılarak verilen maddi ve maddi olmayan destekler ve özendirmelemlerdir. Özellikle 20. Yüzyıldan sonra serbest piyasa ekonomisinin gelişmesi ve küreselleşme ile beraber kamunun piyasayı düzenleme ve müdahale araçlarından biri haline gelmiştir.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Erdal Akdeve, Erdal Tanas Karagöl, Geçmişten Günümüze Türkiye'de Teşvikler ve Ülke Uygulamaları, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi – Sayı 37 – Temmuz 2013, s.330

20. Yüzyılın ikinci yarısından itibaren gelişen sosyal devlet anlayışı ile birlikte ekonomik ve sosyal sorunlarla mücadele amacıyla kullanılan kamu politika aracı teşvikler, çok önemli bir konuma gelmiştir. Bu kapsamda ekonomik istikrar ve büyüme amacıyla kullanılan teşvikler bölgesel dengesizlikler, göç vb. bazı sosyal amaçlar için de kullanılmaya başlanmıştır. Temelinde serbest piyasaya müdahale özelliği taşıyan ve kaynakları belirli kesimlerin lehine aktararak haksız rekabete neden olan teşvikleri meşru zemine oturtan neden sosyal amaçlar ve sağlanan dışsal faydalardır.<sup>2</sup>

Devletlerin mali, ekonomik, sosyal ve kültürel amaçlar kapsamında oluşturabilecekleri kamu teşviklerinin en önemlisi vergi teşvikleridir. Vergi teşviklerini, plan ve programlar dahilinde makroekonomik hedef ve amaçlara ulaşabilmek için, vergi mevzuatında değişikliklere gidilerek bazı ekonomik unsur veya faaliyetler lehine vergisel kolaylıklar veya ayrıcalıklar sağlamak olarak tanımlanabilir.<sup>3</sup>

Vergi teşvikleri, birçok amaç için sağlanabilmektedir. Bunların başında yatırım teşviki ve doğrudan yabancı sermaye girişi sağlamak gelmektedir. Ancak bu iki temel amaç dışında da vergi teşvikleri verilmektedir. Diğer amaçlar kapsamında işsizliğin azaltılması, belirli ekonomik sektörlerin veya faaliyetlerin teşviki ve bölgelerarası gelir dağılımında adaletin sağlanarak kalkınma farklılıklarının ortadan kaldırılması gelmektedir.<sup>4</sup>

Vergi teşviklerinin amaç ve özellikleri ile zamanla değişen mahiyeti dikkate alındığında;

ekonomik amaç yanında idari, siyasi, sosyal ve kültürel amaçlar kapsamında da kullanıldığı görülmektedir. Ekonomik amaç ve hedefler çerçevesinde vergilerin kullanımı zaman içinde sosyal refah devleti anlayışının kabul görmesiyle vergi teşviklerinin kullanımını mali ve ekonomik amaçlar dışında sosyal-kültürel alanlara doğru genişletmiştir.

Ekonomik, sosyal, idari, kültürel, politik vb. alanlarda kamu politika aracı olarak kullanılan vergi teşvikleri yatırım indirimi ve kredisi, hızlandırılmış amortisman, vergi erteleme, vergi tatil, istisna ve muafiyetler, indirimler ve giderler şeklinde türlere ayrılmaktadır.<sup>5</sup> Vergi teşviki verilecek alan veya gruplara uygun olarak teşvik türleri belirlenmekte ve bu teşvik türleri kullanılarak arzulanan ekonomik, sosyal, idari veya politik hedeflerin gerçekleştirilmesine çalışılmaktadır.

Sosyal amaç çerçevesinde sporun ve sportif faaliyetlerin geliştirilmesi kapsamında da birtakım vergi teşvikleri mevcuttur. Nitekim Anayasanın Sporun geliştirilmesi ve tahkim başlıklı 59. Maddesi<sup>6</sup> "*Devlet, her yaştaki Türk vatandaşlarının beden ve ruh sağlığını geliştirecek tedbirleri alır, sporun kitlelere yayılmasını teşvik eder. Devlet başarılı sporcuyla korur.*" ile sporun geliştirilmesi ve teşvik edilmesi devlete yüklenen bir görev olarak belirtilmiştir. Buna uygun olarak devletler spor ve sportif faaliyetlerin geliştirilmesi ve yayılması amacıyla birçok faaliyetler yürütmekte ve teşvikler yürürlüğe koymaktadır. Bunlara merkez ve yerel idari birimler himayesinde kapalı spor salonlarının yapılması, yarış yerleri yapmak,

<sup>2</sup> Serkan Acinoroğlu, Genel Olarak Vergi Teşviklerinin Ekonomi Üzerine Etkinliği, Year:1 Volume:1 Number:2, Winter 2009 ISSN 1307-9832, s.150

<sup>3</sup> Güzide Tatar Candan, Volkan Yurdadoğ, Türkiye'de Maliye Politikası Aracı Olarak Teşvik Politikaları, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı 27, Mayıs 2017, s.163

<sup>4</sup> Ahmet Tekin, Vergi Teşvikleri ve Ekonomik Etkileri, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı 16 – Aralık 2006, s.302

<sup>5</sup> Filiz Giray, Vergi Teşvik Sistemi ve Uygulamaları, Ekin Yayınevi, 2. Baskı, Bursa, 2012, s.62

<sup>6</sup> TC Anayasa, 59. madde

oyun ve spor yerleri yapılması, çeşitli sportif etkinliklerin düzenlenmesi, eğitim hayatında sporun teşvik edilmesi, sporcuların teşvik edilmesi örnek olarak gösterilebilir.

Spor ve sporcuların teşvik edilmesinde kapsamında Türk vergi sisteminde futbolcuların vergilendirilme usulüne ilişkin yapılan düzenleme değerlendirilebilmektedir. 193 sayılı GVK'nın ücret tarifi başlıklı 61. maddesinin 6. Bendinde<sup>7</sup> “*Sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler.*” denilerek futbolcuların ücret üzerinden vergilendirileceği belirlenmiştir. Bu noktada konunun daha iyi anlaşılması için Gelir vergisi kanununda sayılan 7 gelir unsurundan biri olan ücrete ilişkin açıklamalarda bulunmak yararlı olacaktır.

## 2- ÜCRET TANIMI ve UNSURLARI

Gelir vergisi kanununun 61. maddesinde<sup>8</sup> “Ücret, işverene tabi belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.” şeklinde tanımlanmıştır. Bununla birlikte aynı kanun maddesinde “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.” denilerek ücret gelirlerine açıklık getirilmiştir.

Ücretin tanımı ücret gelirlerinin kapsamı bakımından yeterli olmayıp ücret sayılan başka ödemelere de yer verilmiştir. Bununla ilgili olarak yine aynı kanunda “*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;*
2. *Evvence yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatler;*
3. *Türkiye Büyük Millet Meclisi, İl genel meclisi ve belediye meclisi üyeleri ile özel kurumlarına 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, resmi 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.*
7. *Hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar.”* sayılarak gelir vergisine tabi tutulmuş bulunmaktadır.

Yukarıdaki maddeye göre, ücret unsurlarının varlığına bakılmaksızın ücret sayılan ödemeler kapsamında sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler yer almaktadır. Nitekim Gelir Vergisi Kanunu'nun 61'inci maddesinin 6'ncü bendinde bu ödemelerin

<sup>7</sup> GVK, 61. madde

<sup>8</sup> GVK, 61. madde

ücret geliri sayılacağı açık bir şekilde belirtilmiş olup bununla ilgili ortaya çıkabilecek ihtilaflar ortadan kaldırılmıştır. Sporculara ödenen ücretler genel itibariyle transfer ücreti, aylık ücret, teşvik primi, idman ve maç kazanma primi vb.lerden oluşmaktadır. Sporculara bu ödemeleri yapanlar Gelir Vergisi Kanunu'nun 62'nci maddesi gereğince işveren sayılmaktadır.<sup>9</sup>

Kanunda ücretin tanımı yapılırken bahsedilen iş verenin tanımı yine aynı kanunun 62. Maddesinde<sup>10</sup> “ İş verenler, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişilerdir.” olarak; iş yeri ise Vergi Usul Kanunu 156. Maddede “Ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane, şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir.” olarak tanımlanmıştır.

Konumuzla ilgi olarak ücret kavramını futbol özelinde tanımlarsak; TFF tarafından yayınlanan “Profesyonel Futbolcuların Statüsü ve Transferlerinin Talimatı”nda ücret, profesyonel futbolcunun sözleşmedeki yükümlülükleri karşılığı olarak sağladıkları para ve para ile ölçülebilir diğer değerler olarak tanımlanmıştır. Bu talimatın 21. maddesinde de ücret ile ilgili olarak düzenleme yapılmış ve “ücret, sözleşmede belirlenmesi zorunlu olan ve futbolcuya aylık asgari ücret tutarının altında olmamak kaydıyla ödenen tutar<sup>11</sup>” olarak tanımlanmıştır.<sup>12</sup>

Gelir vergisi kanunu ücretlerin vergilendirilmesinde matrahın gerçek usul ve diğer ücretler olma üzere iki usule göre belirlenmesini öngörmektedir. Temel olarak ücretlerde matrah saptaması gerçek usule göre yapılır. Gelir vergisi kanununun 63'üncü maddesinde ücretlerin gerçek usulde vergilendirilirken gayrisafi ödemelerden indirimler yapılarak safi ücretin nasıl belirleneceği hüküm altına alınmıştır.<sup>13</sup>

Gelir vergisi kanununun 63. maddesine<sup>14</sup> göre gerçek usulde vergi tespitinde indirilecek giderler: “Ücretin gerçek safi değeri işveren tarafından verilen para ve ayınlarla sağlanan menfaatler toplamından aşağıdaki indirimler yapıldıktan sonra kalan miktardır.

1. 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 190 nci maddesi uyarınca yapılan kesintilerle, Ordu Yardımlaşma Kurumu ve benzeri kamu kurumları için yapılan kanuni kesintiler,
2. Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20 nci maddesinde belirtilen sandıklara ödenen aidat ve primler;
3. Sigortanın Türkiye'de kâin ve merkezi Türkiye'de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması şartıyla; ücretlinin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortası poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primlerin %50'si ile ölüm, kaza, sağlık, hastalık, engellilik, işsizlik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primler (İndirim konusu

<sup>9</sup> Mehmet Yücel, Sporculara Yapılan Ödemelerin Niteliği ve Vergilendirilmesi, MDERGİ/8786A.013, (Kasım 2015 Sayı 143)

<sup>10</sup> GVK, 62. madde

<sup>11</sup> PFSTT, 21. madde

<sup>12</sup> Onur Özdoğan, Türkiye'de Sporun Vergilendirilmesi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), s.47

<sup>13</sup> Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara. 2014, s. 294

<sup>14</sup> GVK, 63. madde

yapılacak primler toplamı, ödendiği ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz. Cumhurbaşkanı bu bentte yer alan oranları yarısına kadar indirmeye, iki katına kadar arttırmaya ve belirtilen haddi, asgari ücretin yıllık tutarının iki katını geçmemek üzere yeniden belirlemeye yetkilidir.).

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

Gelir vergisi kanunun bu maddesiyle birlikte gerçek usulde ücretin vergilendirilmesinde engellilik indirimi hesaba katılmıştır. Engellilik indirimi hizmet erbabına ilişkin kendisinin ve/veya bakmakla yükümlü olduğu engelli kişiler (eş, çocuk) için getirilmiş olup sadece gerçek ücretlerin vergilendirilmesinde indirilmesi imkân tanınmıştır. Ancak dar mükellefler bu indirimden yararlanamaz.<sup>15</sup>

Gerçek ücretlerin vergilendirilmesinde tanınan bir diğer indirim de asgari geçim indirimidir.<sup>16</sup> Asgari geçim indirimi GVK'nın 32. Maddesinde<sup>17</sup> "Asgarî geçim indirimi; ücretin elde edildiği takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgarî ücretin yıllık brüt tutarının; mükellefin kendisi için % 50'si, çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eşi için % 10'u, çocukların her biri için ayrı ayrı olmak üzere; ilk iki çocuk için % 7,5, üçüncü çocuk için %10, diğer çocuklar için % 5'idir. Gelirin kısmî döneme ait olması halinde, ay kesirleri tam ay sayılmak suretiyle bu süreye isabet eden indirim tutarları esas alınır. Asgarî geçim indirimi, bu fıkraya göre belirlenen tutar ile

103 üncü maddedeki gelir vergisi tarifesinin birinci gelir dilimine uygulanan oranın çarpılmasıyla bulunan tutarın, hesaplanan vergiden mahsup edilmesi suretiyle uygulanır. Mahsup edilecek kısmın fazla olması halinde iade yapılmaz” olarak belirlenmiştir.

Ücretin gerçek usulde vergilendirilmesi ise kaynakta kesinti (stopaj) ve yıllık beyanname ile yapılmaktadır. Gerçek usulde elde edilen ücretlerin vergilendirilmesinde temel olarak kullanılan stopaj usulü, ücretin ödenmesi esnasında vergi sorumlusu olan işveren tarafından verginin kaynaktan kesilerek vergi dairesine aktarılmasıdır. Ancak işveren vergi kesintisi yaparken vergi matrahı olarak safi ücreti dikkate alması gerekmektedir.<sup>18</sup>

Ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde esas tevkifat usulü olmasına rağmen, bazı hallerde ücretler yıllık beyanname verilmek suretiyle vergilendirilecektir. G.V.K.'nun 95'e<sup>19</sup> göre;

“Aşağıda yazılı hizmet erbabının ücretleri hakkında vergi tevkif usulü cari olmaz.

1. Ücretlerini yabancı bir memleketteki işverenden doğrudan doğruya alan hizmet erbabı;
2. 16 ncı maddede yazılı istisnadan faydalanan yabancı elçilik ve konsolosluk memur ve hizmetlileri;
3. Maliye Bakanlığınca yıllık beyanname ile bildirilmesinde zaruret görülen ödemeler.

Bunlar gelirlerini, bu kısmın 2 nci bölümündeki hükümlere göre, yıllık beyanname ile bildirirler” yıllık beyanname verilmek suretiyle vergilendirilir.

Bununla birlikte Gelir Vergisi Kanununun 86/1-b maddesi gereğince birden fazla işverenden ücret

<sup>15</sup> Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, Türk Vergi Sistemi, Ekin Basım Yayın, Bursa, 2013, s. 71

<sup>16</sup> M. Öncel-A. Kumrulu- N. Çağan, a.g.e., s. 291

<sup>17</sup> GVK, 31. madde

<sup>18</sup> D. Şenyüz-M. Yüce- A. Gerçek, s. 75

<sup>19</sup> GVK, 95. madde

alan hizmet erbablarının birinci işverenenden sonraki işverenlerden aldıkları ücretlerin toplamı, gelir vergisi tarifesinin ikinci dilimindeki tutarı (2019 yılı için 40.000 TL) geçmesi halinde, birinci işveren de dahil olmak üzere tüm işverenlerden aldıkları ücretler için yıllık beyanname vereceklerdir.<sup>20</sup>

Sporcuların vergilendirilmesinde vergi tevkifatı usulüyle vergilendirilmede verginin ödenmesinden vergi sorumlusu sporcunun hizmetini ifa ettiği ve kesintiyi yapan spor kulüpleridir. Vergi sorumlusu sıfatıyla profesyonel sporculara yaptıkları ödemelerden %15 oranında vergi kesintisi yapan kulüpler GVK m. 98 gereğince yaptıkları bu kesintiyi kesintinin yapıldığı ayı takip eden ayın 23. günü akşamına kadar muhtasar beyanname ile beyan etmek ve 26'sına kadar ödemek zorundadırlar. Verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı sorumlulukları bulunan spor kulüpleri bu sorumlulukları yerine getirmediklerinde neden oldukları vergi kaybı nedeniyle resen veya ikmalen vergi tarhiyatı ile karşılaşacaklardır. Bununla birlikte bu kulüplere Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre vergi ziyai cezası ve gecikme faizi/zammı uygulanacaktır.<sup>21</sup>

### 3- TÜRKİYE'DE FUTBOLCULARIN VERGİLENDİRİLME USULÜ

Gelir vergisi kanununda 61/6 maddesi gereğince ücret geliri olarak kabul edilen sporcular ile Türkiye Jokey Kulübünce organize edilen yarışmalara katılan atların jokeyleri, jokey yamakları ve antrenörler özel usule tabi olarak vergilendi-

rilmektedir. Özel usule tabi söz konusu iki grupta ilgili düzenlemelere geçici maddelerde yer verilmiş olup sabit oranda tevkif suretiyle vergilendirilmektedirler.<sup>22</sup>

Gelir Vergisi Kanununun 61'inci maddesinde ücretin tanımı yapıldıktan sonra üçüncü fıkrasının 6. bendinde sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ile sağlanan menfaatlerin (araç verilmesi, ev alınması veya kiralanması, uçak bilet temini veya çocuklarının eğitim masraflarının karşılanması gibi) ücret kapsamında olduğu belirtilmiştir. Bu açıklamalar çerçevesinde, sporculara transfer ücreti, aylık, ücret, prim ve benzeri adlar altında yapılan ödemelerin tamamı ücret geliri sayılmaktadır.<sup>23</sup>

267 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde ücretlerin nakit dışındaki ödeme araçları vasıtasıyla yapılması başlıkta:<sup>24</sup>

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

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

- *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*

*tespit edilmek suretiyle değerlendirilecek ve bu ödeme tutarları toplamı üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.”* denilerek nakit dışında alı-

<sup>20</sup> Hakan Bay, Ahmet İnneci, Vergi Adaleti Açısından Türkiye'de Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi, International Journal of Public Finance, Vol./Cilt 2, Issue/Sayı 2, 2017, s.202

<sup>21</sup> M. Öncel-A. Kumrulu- N. Çağan, a.g.e., s. 6

<sup>22</sup> Altan Yılmaz, Türk Vergi Sisteminde Ücret Gelirlerinin Vergilendirme Usullerinin Ücretliler Açısından Sonuçları, [http://www.mud.org.tr/uploads/yuklemeler/15\\_altanyilmaz.pdf](http://www.mud.org.tr/uploads/yuklemeler/15_altanyilmaz.pdf) Erişim Tarihi: 12 Aralık 2018

<sup>23</sup> Abdullah Aytekin, Futbolcu Sözleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe Yüksek Lisans Programı, (yayınlanmamış yüksek lisans tezi), Ankara. 2012, s. 47

<sup>24</sup> Maliye Bakanlığı, 267 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği

nan ücretlerin değerlemelerine ilişkin görüşe yer vermiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici madde ile sporculara ilişkin ücret gelirlerinin vergilendirilmesi usulünde bir ayrıcalık tanındığı gibi profesyonel ve amatör olma durumlarına göre de bir farklılık getirilmiştir. Buna göre Gelir Vergisi Kanun'a 23'üncü maddesinin birinci fıkrasının 15 numaralı bendince amatör sporcuların elde ettiği kazançlara asgari ücretin iki katını aşmamak şartıyla istisna getirilmiştir. Bununla birlikte aynı Kanun'un 29'uncü maddesinin 3 numaralı bendi gereğince spor yarışmalarına katılan amatör sporculara ödenen ödül ve ikramiyelere de istisna tanınmıştır.<sup>25</sup>

GVK geçici 72. madde ile sporcuların vergilendirilmesi konusunda 31/12/2019 tarihine kadar geçerli olan kanun hükümleri uygulanmaktadır.<sup>26</sup> Gelir Vergisi Kanununun geçici 72'nci maddesine göre:<sup>27</sup>

*"(1) 31/12/2019 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 % 15,*

*2) En üst altı ligdekiler için % 10,*

*3) Diğer liglerdeki için % 5,*

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

*(2) Bu ödemeler üzerinden 94 üncü madde kapsamında ayrıca tevkifat yapılmaz. Bu gelirler*

*için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler dolayısıyla beyanname verilmesi halinde de bu gelirler beyannameye dahil edilmez.*

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

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

düzenlemesi ile lig usulüne tabi futbolcuların ücret gelirleri 31/12/2019 tarihine kadar düşük ve sabit oranda vergilendirilecektir. Bu düşük ve sabit oran üst liglerden alt liglere doğru gelindikçe daha da azalmaktadır.

Gelir vergisi kanunundaki düzenleme sporculara ilişkin vergilendirmede performans gösterilen ligi esas alınmıştır. Bundan dolayıdır ki profesyonel ve amatör sporcu ayrımı yapılmıştır. Türkiye Futbol Federasyonu tarafından çıkartılan "Profesyonel Futbolcuların Statüsü ve Transferlerinin Talimatı"nın 3. maddesinde<sup>28</sup> "Bir kulüple yazılı sözleşme yapmış olan ve kendisine futbol faaliyetleri kapsamında yaptığı harcamalardan daha fazla miktarda ödeme yapılan futbolcudur." denilerek profesyonel futbolcu tanımı yapılmıştır. Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere profesyonellik şartı olarak kulüpten futbol harcamalarından fazla ücret alma ve yazılı bir sözleşme bulunma belirlenmiştir.<sup>29</sup> Aynı talimatın 4. Maddesi ise amatör futbolcuyu,<sup>30</sup> "Madde 3'te belirtilen tanımın dışında kalan tüm futbolcular amatör futbolcu olarak kabul edilirler. (2) Bir maç ile ilgili gerçekleşen ulaşım, konaklama, malzeme, sigorta, beslenme ve antrenman giderlerinin karşılanma-

<sup>25</sup> Harun Yeniçeri, Ücret Gelirlerinin Vergilendirme Usulleri ve Vergi Adaleti, Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi . 6(2) . 77-85, Cilt 6, Sayı 2, 2014, s. 83

<sup>26</sup> Ersan Öz, Fatih Akçay, Futbolcular Özelinde Sporcuların Vergilendirilmesi, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:300, s. 41

<sup>27</sup> GVK, Geçici 72. madde

<sup>28</sup> PFSTT, 3. madde

<sup>29</sup> E. Öz-F.Akçay, a.g.e., s.42

<sup>30</sup> PFSTT, 4. madde



*sı futbolcunun amatör statüsünü bozmaz” olarak belirlemiştir.*

Türkiye’ye transfer edilmiş futbolcuların vergilendirilmesinde dikkat edilmesi gereken önemli bir konu bu yabancı futbolcuların mükellefiyeti ile ilgilidir. Nitekim Türk Vergi Hukuku’nda mükellefiyet tam mükellef ve dar mükellef olarak 2 kısma ayrılmıştır. Tam mükellefler, bir takvim yılı içinde Türkiye içinden ve dışından elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden gelir vergisine tabi tutulurlar. Tam mükelleflerin yabancı ülkelerde elde ettiği gelirlere dolayı o ülkelerde gelir vergisi veya benzeri vergi ödemiş olmaları mükellefiyetlerinde bir değişikliğe yol açmaz. Bununla birlikte çifte vergilendirmeye önlemek amacıyla yabancı ülkelerde ödenen gelir vergisi veya benzeri vergiler Türkiye’de hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilmektedir.<sup>31</sup>

Gelir vergisi kanununun 3. Maddesinde<sup>32</sup> “Aşağıda yazılı gerçek kişiler Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilirler:

1. Türkiye’de yerleşmiş olanlar;

2. (Değişik: 19/2/1963-202/1 md.) Resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye’de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları (Bu gibilerden, buldukları memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratları dolayısıyla Gelir Vergisine veya benzeri bir vergiye tabi tutulmuş bulunanlar, mezkür kazanç ve iratları üzerinden ayrıca vergilendirilmezler.)” denilerek kimlerin tam mükellefiyete tabi olduğu 4 ve 5. Maddesinde ise<sup>33</sup> “Madde 4 – Aşağıda yazılı kişiler Türkiye’de yerleşmiş sayılır:

1. İkametgahı Türkiye’de bulunanlar
2. Bir takvim yılı içinde Türkiye’de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar)

*Yerleşme sayılmayan haller:*

Türkiye’de yerleşmemesine rağmen (ikametgahı Türkiye’de olmayanlar ile bir takvim yılı içinde Türkiye’de altı aydan az oturanlar) Türkiye’den kazanç elde eden gerçek kişiler ise dar mükellef olarak nitelendirilmiştir. Dar mükellefler sadece Türkiye’den elde ettikleri kazanç ve iratları üzerinden vergilendirilmektedirler. Türkiye dışında elde ettikleri gelirler ise gelir vergisine tabi değildir.<sup>34</sup>

Gelir vergisi kanununun ilgili maddeleri uyarınca tam ve dar mükellefiyette aşağıdaki gibi bir sınıflandırma yapılabilir;

- a- Türk Uyruklu ve G.V.K. 4. maddesi şartlarına uyanlar; tam mükellefiyet
- b- Türk Uyruklu ve G.V.K. 4. maddesi şartlarına uymayanlar; dar mükellefiyet,
- c- Yabancı Uyruklu ve G.V.K. 4. maddesi şartlarına uyanlar; tam mükellefiyet (Türkiye ile uyruğu olan ülke arasında Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşması varsa, bu anlaşma hükümlerine uyarınca, yoksa genel esaslar uyarınca)
- d- Yabancı Uyruklu ve G.V.K. 4. maddesi şartlarına uymayanlar; dar mükellefiyet (Türkiye ile uyruğu olan ülke arasında Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşması varsa, bu anlaşma hükümlerine uyarınca, yoksa genel esaslar uyarınca) vergilendirilecektir. Sporcuların durumuna ilişkin vergi anlaşmalarına bakıldığında serbest meslek faaliyeti olarak ele alınmış ve bir akit devlette mukim olan sporcuların hizmet ifaları nedeniyle elde ettikleri gelirlerin hizmetin ifa edildiği diğer devlette vergi-

<sup>31</sup> D. Şenyüz-M. Yüce- A. Gerçek, s. 9

<sup>32</sup> GVK, 3. madde

<sup>33</sup> GVK, 4 ve 5. madde

<sup>34</sup> D. Şenyüz-M. Yüce- A. Gerçek, s. 75

lendirilebileceği kabul edilmiştir. Bundan dolayıdır ki sporcuların Türkiye’de ifa ettiği hizmetler karşılığında elde ettikleri gelirlerin vergilendirilmesi Türkiye’ye aittir.<sup>35</sup>

#### 4- TÜRKİYE’DE FUTBOLCULAR SAĞLANAN VERGİ TEŞVİKİNİN MATEMATİKSEL BOYUTU

Türkiye’de gelir vergisi ile futbolculara sağ-

lanan vergisel teşvikin boyutunu tam olarak belirlemek amacıyla tablo 1’de en fazla süper lig şampiyonluğu elde etmiş ilk 4 spor kulübünün ilk 11’lerini oluşturan futbolcuların aldıkları ücretlerden yola çıkarak ödemesi gereken vergiler ile ödediği vergileri hesaplanmış ve vergi harca- ma boyutu tespit edilmiştir. Bu bağlamda devlet futbolculara yaptığı bu vergi teşviki ile yaklaşık ne kadar vergiden vazgeçmektedir.

**Tablo 1:** 4 Spor Kulübündeki Futbolcuların Aldığı Ücretler

Spor Kulüpleri <sup>36</sup>			
Beşiktaş Futbol Takımı	Fenerbahçe Futbol Takımı	Galatasaray Futbol Takımı	Trabzonspor Futbol Takımı
1. 1.4 milyon Euro	1. 1.5 milyon euro	1. 3.850 milyon euro	1. 2.250 milyon euro
2. 3.240 milyon TL	2. 1.5 milyon euro	2. 3.575 milyon euro	2. 1.040 milyon euro
3. 3 milyon Euro	3. 1.4 milyon euro	3. 3.350 milyon euro	3. 360 bin euro
4. 5.940 milyon TL	4. 3 milyon Euro	4. 3.3 milyon euro	4. 500 bin euro
5. 1.8 milyon Euro	5. 1.75 milyon Euro	5. 2.2 milyon euro	5. 1 milyon euro
6. 2 milyon euro	6. 1.5 milyon Euro	6. 2 milyon euro	6. 860 bin euro
7. 2.3 milyon euro	7. 1.6 milyon Euro	7. 2.3 milyon euro	7. 2.250 milyon euro
8. 2 milyon 250 bin euro	8. 1 milyon TL	8. 2.950 milyon euro	8. 3.320 milyon euro
9. 2.1 milyon Euro	9. 2 milyon euro	9. 2.150 milyon euro	9. 1.7 milyon euro
10. 1.7 milyon euro	10. 3 milyon euro	10. 2 milyon euro	10. 1.6 milyon euro
11. 2 milyon Euro	11. 3.2 milyon Euro	11. 2 milyon euro	11. 33 bin euro
Toplam <sup>37</sup> 122 milyon TL	125 milyon TL	180 milyon TL	92 milyon TL

**Kaynak:** <https://www.futbolarena.com/trabzonspor/ts-haber-trabzonsporda-hangi-futbolcu-ne-kadar-kazaniyor-357469h/>, <https://www.futbolarena.com/galatasaray/gs-haberleri-galatasarayda-hangi-futbolcu-ne-kadar-kazaniyor-353662h/>, <https://www.haberturk.com/4-buyukler-in-futbolcularinin-maaslari-2130037-spor/75,05/01/2019>

<sup>35</sup> Murat Başaran, <http://www.futbolekonomi.com/index.php/haberler-makaleler/hukuk/172-murat-baaran/565-sporcular-ve-teknik-adamlarin-vergilendirilmesi.html>, 11/12/2018)

<sup>36</sup> Tabloda gösterilen futbolcular çalışmanın yapıldığı zaman diliminde ilk 11’de yer alanlardan oluşmaktadır. Kulüp isimleri harflerle ve futbolcu isimleri ise numara verilerek tabloda yer almıştır.

<sup>37</sup> Euro miktarı TL ye çevrilirken 05.01.2019 tarihindeki kurdan 6,10 olarak hesaplanmıştır. Ayrıca toplam miktarda küsuratlar dikkate alınmamıştır.

Tablo 1’de Türkiye’de süper lig şampiyonluğu elde etmiş 4 büyük takımın ilk 11’inde yer alan futbolcuların yıllık ücret gelirleri yer almaktadır. Burada kulüplerin ilk 11’lerine ait ücretlerini kapsam içine almamızdaki amaç tamamen vergi kaybını hesaplamak yerine oransal olarak vergi kaybını ortaya koymaktır. Buna göre Beşiktaş Futbol Takımı 11’inde yer alan futbolcuların yıllık ücret gelirleri toplamı 122 milyon TL, Fenerbahçe Futbol Takımının 125 milyon TL, Galatasaray Futbol Takımının 180 milyon TL iken Trabzonspor Futbol Takımının 92 milyon TL’dir. Söz konusu 4 spor kulüp futbolcularının toplam ücret geliri ise 519 milyon TL olarak tespit edilmiştir. Tablodaki tek tek futbolcular ile toplam futbolcuların ücret

gelirlerine bakıldığında inceleme konusuna aldığımız bu 4 spor kulübünde profesyonel sporculuk yapan futbolcuların önemli miktarda yıllık ücret geliri elde ettiği görülmektedir. Bu yüksek ücret gelirine rağmen futbolcu vergilendirmesi gelir vergisi tarifesinde yer alan en düşük oran üzerinden ve sabit oranda yapılmaktadır.

Tablodaki rakamların toplamını dikkate alarak ödenmesi gereken vergi miktarı ile uygulamadaki vergi oran teşviki dolayısıyla ödenen vergi miktarını hesaplayacak olursak;

Teşvik kapsamında Ödenen Vergi Miktarı =  $519.000.000 \times \%15 = 77.850.000$  TL

Gelir Vergisi tarifesinde ücret gelirleri şu şekilde artan oranlı bir şekilde vergilendirilmektedir.

**Tablo 2:** Gelir Vergisi Tarifesi

18.000 TL’ye kadar	% 15
40.000 TL’nin 18.000 TL’si için 2.700 TL, fazlası	% 20
98.000 TL’nin 40.000 TL’si için 7.100 TL, fazlası	% 27
148.000 TL’si için 36.260 TL, fazlası	% 35

**Kaynak:** <http://www.gib.gov.tr/gelir-vergisi-genel-tebligleri,07/07/2019>

Uygulamadaki teşvik düzenlemesi olmasaydı 4 kulübe ait 44 futbolcunun her biri gelirlerinin 148 bin TL’ye kadarki kısmı için 36.260 TL vergi ödeyecek. 148 bin üzeri gelirlerinden de %35 oranında vergi ödeyeceklerdi. Bu şekilde 519.000.000 TL toplam ücretten ne kadar vergi alınmalıydı görmüş olacağız. Buna göre 44 futbolcunun ilk 148 bin TL’lik (519 milyon TL’nin 6,512 milyon TL’sinden alınacak vergiyi hesaplıyoruz) gelirlerinden;

$36.260 \text{ TL} \times 44 = 1.595.440$  TL vergi hesaplanacaktı. Geri kalan tüm ücretler ise %35 oranında vergiye tabi olacaktı.

$519 \text{ milyon TL} - 6,512 \text{ milyon TL} = 512.488.000$  TL  $\times \%35 = 179.370.800$  TL

Toplam Vergi =  $179.370.800$  TL +  $1.595.440$  TL =  $180.966.240$  TL’dir.

Son tahlilde mevcut sabit düşük oran teşviki olmasaydı 44 futbolcudan  $180.966.240$  TL -  $77.850.000$  TL =  $103.116.240$  TL daha fazla vergi alınacaktı. Alınmayan vazgeçilen tutar sadece 44 futbolcuda bu ciddiyette vergi kaybına neden olmaktadır. Devletin alması gereken vergiyi, aldığı vergiye oranlarsak; devlet alabileceği verginin %42’sin alıp %58’inden vazgeçmektedir.

Burada elde ettiğimiz oran oldukça önemlidir. %58 oranında vazgeçilen tutar Süper Ligde 18 takım ve her takımın yaklaşık 25-27 futbolcusu olduğunu düşünülürken oldukça yüksek miktarlara ulaşmaktadır. Örneğin Beşiktaş Futbol Takımının kadrosunda 27 futbolcu bulunmaktadır. Bu futbolculara 2018-2019 yılında toplam 42,9 milyon Euro maaş ödenecektir.<sup>38</sup> Euro ku-

<sup>38</sup> <https://www.haydikalkayaga.com/2017/07/besiktas-futbolcularn-2017-2018-yllk.html> Erişim Tarihi: 29 Aralık 2018

runu 6,10 TL<sup>39</sup> üzerinden hesapladığımızda 261,8 Milyon TL Beşiktaş Futbol Takımlı futbolculara maaş ödenmektedir. Biraz önceki gibi vazgeçilen tutarı hesaplırsak, teşvik amacıyla sadece Beşiktaş Futbol Takımından alınabilecek yaklaşık 50 milyon TL (91 milyon – 39,1) vergiden vazgeçilmektedir.

Profesyonel futbolcuların düşük ve sabit oranda vergilendirilmesi vergi teşviki kapsamında değerlendirilmektedir. Bu teşvikle sporun geliştirilmesi ve yaygınlaşması ile ülkemizin uluslararası müsabakalarda etkin olarak temsil edilmesi ve tanıtılması yoluyla katma değer ka-

zandırılması amaçlanmaktadır. Sporun geliştirilmesi ve ülkenin tanıtımına katkıda bulunulması kapsamında futbolculara sağlanan bu vergisel teşviklerin istenen amaç ve hedeflere ulaşım sağlamadığı da önem arz etmektedir. Kanun koyucu tarafından sağlanan vergi teşviklerinin istenen amaç ve hedeflere ulaşma göstergesi olarak spor kulüplerinin göstermiş oldukları başarılar, her ne kadar bu başarılarda birçok faktör etkili olsa da, değerlendirilebilmektedir. Bu doğrultuda aşağıdaki tabloda süper lig şampiyonu olmuş 4 spor kulübünün Avrupa'da göstermiş oldukları başarılar gösterilmektedir.

**Tablo 3:** Spor Kulübü Başarıları

Kulüplerin Başarıları				
<b>Beşiktaş Futbol Takımı</b>	<b>O</b>	<b>G</b>	<b>B</b>	<b>M</b>
Şampiyonlar Ligi / Şampiyon Kulüpler Kupası	74	23	17	34
Avrupa Ligi / UEFA Kupası	102	46	21	35
Kupa Galipleri Kupası	20	4	4	12
Toplam	196	73	81	81
<b>Fenerbahçe Futbol Takımı</b>	<b>O</b>	<b>G</b>	<b>B</b>	<b>M</b>
Şampiyon Kulüpler Kupası	33	9	4	20
UEFA Kupa Galipleri Kupası	9	3	1	5
UEFA Şampiyonlar Ligi	40	11	6	23
Şampiyonlar Ligi Elemeler	30	12	9	9
UEFA Kupası/UEFA Avrupa Ligi	110	46	26	38
Toplam	228	83	48	97
<b>Galatasaray Futbol Takımı</b>	<b>O</b>	<b>G</b>	<b>B</b>	<b>M</b>
Şampiyon Kulüpler Kupası	35	12	8	15
UEFA Şampiyonlar Ligi	104	27	26	51
UEFA Şampiyonlar Ligi elemeleri	24	17	6	1
UEFA Kupası & UEFA Avrupa Ligi	75	29	24	22
UEFA Kupa Galipleri Kupası	32	12	7	13
UEFA Süper Kupası	1	1	0	0
Toplam	271	98	71	102

<sup>39</sup> Euro miktarı TL ye çevrilirken 05.01.2019 tarihindeki kurdan 6,10 olarak hesaplanmıştır. Ayrıca toplam miktarda küsuratlar dikkate alınmamıştır.

<b>Trabzonspor Futbol Takımı</b>	<b>O</b>	<b>G</b>	<b>B</b>	<b>M</b>
UEFA Şampiyonlar Ligi	14	4	6	4
Şampiyon Kulüpler Kupası	14	6	1	7
UEFA Avrupa Ligi	37	16	9	12
UEFA Kupa Galipleri Kupası	12	4	4	4
UEFA Kupası	40	15	11	14
UEFA Intertoto Kupası	8	3	1	4
Toplam	125	48	31	46
<b>Genel Toplam</b>	<b>820</b>	<b>302</b>	<b>231</b>	<b>326</b>

**Kaynak:**[http://www.wikiwand.com/tr/Trabzonspor%27un\\_Avrupa\\_kupalar%C4%B1\\_tarihi](http://www.wikiwand.com/tr/Trabzonspor%27un_Avrupa_kupalar%C4%B1_tarihi), [http://www.wikiwand.com/tr/Fenerbah%C3%A7e%27nin\\_Avrupa\\_kupalar%C4%B1\\_tarihi](http://www.wikiwand.com/tr/Fenerbah%C3%A7e%27nin_Avrupa_kupalar%C4%B1_tarihi), [http://www.wikiwand.com/tr/Galatasaray%27%C4%B1n\\_Avrupa\\_kupalar%C4%B1\\_tarihi](http://www.wikiwand.com/tr/Galatasaray%27%C4%B1n_Avrupa_kupalar%C4%B1_tarihi), [http://www.wikiwand.com/tr/Be%C5%9Fikta%C5%9F%27%C4%B1n\\_Avrupa\\_kupalar%C4%B1\\_tarihi](http://www.wikiwand.com/tr/Be%C5%9Fikta%C5%9F%27%C4%B1n_Avrupa_kupalar%C4%B1_tarihi)

4 büyük spor kulübünün Avrupa karşılaşmalarında göstermiş oldukları başarı performanslarına bakıldığında toplam 820 karşılaşmaya çıkıldığı, bu karşılaşmalardan 302 galibiyet, 231 beraberlik ve 326 mağlubiyet aldığı görülmektedir. Genel itibarıyla bakıldığında söz konusu takımların uygulanan vergisel teşviklere rağmen önemli bir başarı elde edemediği ortaya çıkmaktadır. Ayrıca tarihsel sürece bakıldığında Türk futbolunun Avrupa başarısı olarak sadece 18 yıl önce Galatasaray'ın UEFA'nın iki numaralı kupası olan UEFA Kupasını alması dışında alınan önemli bir başarı da bulunmamaktadır. Buna göre spor kulüplerin kalitelerinin artırılarak yurtiçi ve yurtdışı müsabakalarda önemli başarılar elde etmesi amacıyla da uygulanan vergi teşvikleri istenen amaca ulaşmamaktadır. Kamu hizmetlerinin finansmanı için her kesimin mali gücüne göre üzerinde aldığı vergi yükü görüldüğü üzere vergi teşviki gerekçesiyle futbolcuların üzerine binmemektedir.

Sporculara / Futbolculara tanınan vergi teşvikinin devamında başka bir teşvik marifetiyle

devletin bu alandan gelen tüm vergi gelirlerinden vazgeçtiği görülmektedir. “*Sporcu Ücretlerinden Tevkif Yoluyla Alınan Gelir Vergisinin İadesi Hakkında Yönetmelik*”<sup>40</sup> ile Türkiye’de faaliyette bulunan spor kulüpleri tarafından sporculara ödenen ücretlerden tevkif edilerek ilgili vergi dairesine yatırılan gelir vergisi tutarları, amatör spor dallarında kullanılmak üzere spor kulüplerine iade edilmektedir. Tartışmaların merkezindeki teşvik ile düşük oranlarla alınan vergi gelirleri, yine spor alanlarına kullanılmak üzere geri verilmektedir.

Avrupa Futbolunda vergi oranlarına baktığımızda futbolculara uygulanan vergi oranları oldukça yüksektir. Türkiye Avrupa’daki Bulgaristan’dan sonra ( Bulgaristan %10 ) en az vergi oranı uygulayan ikinci ülkedir. İngiltere’de yüzde 45, Almanya’da yüzde 47,5, İtalya’da yüzde 47,9, Fransa’da ise yüzde 50,3, İsveç yüzde 56,9, Portekiz 56,5 oranında vergi alınmaktadır.<sup>41</sup> Bu yüzden Türkiye özellikle kariyerinin sonuna yaklaşan yabancı futbolculara oldukça karlı bir lig sunmaktadır. Bu futbolcular hem Avrupa’da daha düşük ücretlere çalışmakta hem de daha fazla

<sup>40</sup> <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/06/20180613-2.htm>, Erişim Tarihi: 7 Ocak 2019

<sup>41</sup> Türkiye futbolda Avrupa’nın “vergi cenneti” <https://www.dunya.com/ekonomi/turkiye-futbolda-avrupa039nin-quotvergi-cennetiquot-haberi-282981.05/01/2019>

vergi vermektedir. Hal böyle olunca Türkiye yabancı futbolcular için yüksek kazanç ile birlikte düşük vergi yükü anlamına gelmektedir. Burada bir paradoks ortaya çıkmaktadır. Türk Futbolunun gelişmesi, kulüp başarılarının artması için yapılan vergi teşvikleri daha fazla yabancı futbolcunun Türkiye'ye gelmesi ve daha az yerli futbolcunun forma şansı bulması anlamına gelmektedir. Son yıllarda milli takım seviyesinde başarısız sonuçlar alınmasında, yabancı oyuncu sınırlarının esnetilmesiyle Süper Ligde forma şansı bulan yerli futbolcuların sayısının azalması bir etken olarak gösterilebilir. Dolayısıyla vergi teşviki ve yabancı oyuncu sayısının esnetilmesi hem kulüpler düzeyinde başarı getirmemekte hem de milli takımlar seviyesinde kötüye gidişi arttırmaktadır.

Uygulamada futbolcular ve futbol kulüpleri arasındaki sözleşmelerde vergi yükü kulüplere bırakılmaktadır. Anlaşmalar net ücret üzerinden yapılırken vergi kulübün bütçesine yansımaktadır. Bu durum vergi yükünün kulüp üzerinde kalması sonrasında kulübün vergi yükünden kurtulma çabalarını tetiklemektedir. İşte tam bu noktada kulüpler söz konusu vergilerden kurtulmak için kamuoyu baskısı yapmaktadırlar.<sup>42</sup> Bu şekilde yapılan yasal düzenlemelerle futbolcuların ve dolayısıyla spor kulüplerinin vergi yükleri azaltılmaktadır.

Bir yönüyle sınırlı sayıda insana tanınmış bu teşvik tabana da yayılamamaktadır. İmtiyazlı bir kesim için tanınan teşvikle alınmayan vergiler, gelir dağılımındaki makası daha da açmaktadır. Futbolcuların aldıkları ücretler diğer insanlara göre oldukça fazladır. Örneğin 2,5 milyon Euro yıllık ücreti olan bir futbolcu Türkiye'de 2019 yılı asgari ücret rakamları üzerinden yaptığımız hesaplama göre yaklaşık 625 asgari ücretlinin bir yılda elde ettikleri toplam gelire eşit gelir elde et-

mektedir.<sup>43</sup> Ortaya çıkan bu tablo Eski Maliye Bakanı Mehmet Şimşek tarafından da 2012 yılında dile getirilmişti. Mehmet Şimşek'e göre futbolcuların da normal vatandaşlar gibi vergilendirilmesi gerekmektedir.<sup>44</sup>

Bununla birlikte futbolculara sağlanan vergi teşvikleri;

- Vergi adaletsizliğine neden olmakta
- Kendi içerisinde adaletsizlikler ortaya çıkarılma (Lig usulüne göre vergilendirmede alt ligde oynayıp üst ligde oynayan futbolcudan daha fazla ücret geliri elde edenlerin daha az vergi ödemesi gibi)
- Ödeme gücü ilkesi ile eşitlik ilkesini zedelemekte
- Yabancı futbolcular için vergi cenneti oluşturmaktadır.

Yapılacak yasal değişikliklerle daha adaletli ve eşitlikçi bir anlayış içerisinde sporun gelişimi ve yayılmasına katkı sağlayacak şekilde futbolcuların ücret vergilendirme usulü düzenlenmelidir.

## SONUÇ VE ÖNERİLER

Sporun / Futbolun geliştirilmesi için vergi teşviklerinin uygulanması refah devleti bağlamında teorik anlamda sağlam bir gerekçeye sahiptir. Fakat sunulan bu imkânlar sportif hatalar nedeniyle etkin kullanılmamakta ve sonuca dönüştürmemektedir. Sunulan bu teşviklerin şartlara bağlanmaması, teşviklerin etkinliğini azaltmaktadır. Futbolculardan düşük oranda vergi alınması mevcut uygulama bağlamında ya kaldırılmalıdır ya da daha verimli hale getirilmelidir. Nitekim bir fayda / maliyet analizi yaptığımızda, vazgeçilen vergi karşılığında bir fayda ortaya koymalıdır.

Futbolculara tanınan teşvikleri tamamen kaldırmak futbolcuların sözleşmelerindeki gerçek

<sup>42</sup> E. Öz – F. Akçay, a.g.e., s. 42

<sup>43</sup> 2,5 milyon Euro = 15 milyon TL, 15 milyon TL / 2000 TL = 625 asgari ücretli maaşı

<sup>44</sup> Futbolcu vergisi % 35'e çıkıyor <https://www.sabah.com.tr/ekonomi/2012/08/04/futbolcu-vergisi-35e-cikiyor> erişim Tarihi 23.12.2018

tutarları saklamasına neden olabilir. Bu açıdan kayıt dışı ücretlerin oluşmamasına dikkat edilmelidir. Her vergi teşviki istenilen amaca hizmet etmeyebilir. Dahası teşviklerin diğer başarıyı sağlayan etmenler içinde ne kadar katkı sağladığının da ölçülmesi kolay değildir. Fakat vergi teşviklerini belirli kurallara veya performanslara bağlamak daha etkin sonuçlar doğurabilir. Türk Futbolunun gelişmesine katkı sağlamak üzere vergi teşvikleriyle birlikte şu tedbirler uygulanabilir.

- Tüm futbolcuları kapsayan düşük vergi uygulaması kaldırılmalıdır.
- Yabancı futbolcular için Türkiye’de kademe olarak kaldıkları her yıl için %5 vergi indirimi yapılmak suretiyle devamlılık sağlanabilir.
- Her futbolcuya düşük vergi yerine, lig sıralamasında ilk 10 takım arasına giren kulüplerin futbolcularına %10 vergi indirimi sağlanabilir.
- Uluslararası müsabakalarda alınan başarılar nedeniyle vergi indirimi sağlanabilir. Örneğin Şampiyonlar Liginde 2. Tura kalan takımın futbolcularına %35 yerine %10 vergi uygulanabilir.
- Kulüplerin 23 yaş altı futbolcu istihdamını teşvik etmek üzere, ilk on birde belirlenen limit süreler üzerinde forma giyen futbolculara vergi indirimi yapılabilir.
- Yapılan bir yasal düzenleme ile özel sözleşmeler vasıtasıyla futbolcuların vergi yükünün spor kulüplerine bırakılmayacağı güvence altına alınmalıdır. Aksi takdirde transfer görüşmelerinde futbolcuların taleplerinin önüne geçilmesi zorlaşır.
- Finansal fair play kurallarına uyan takımlara vergi indirimi yapılmalıdır. Vergi indirimleri bir fonda toplanmalı ve futbolun gelişmesi için gerekli alt yapı v.b. çalışmaları yapan kulüplere bu fondan kaynak aktarılmalıdır.

Son tahlilde toplumun ilgisini yoğun bir şekilde çeken futbol, toplumda gelir dağılımında adaletsizliğe neden olmamalıdır. Bu adaletsizlik

artan oranlı vergilerle düzenlenebilecekken Türk Futbolunun gelişmesi bağlamında geliştirilen vergi teşviki nedeniyle düzenlenememektedir. Türkiye coğrafi konumu ve güzellikleri, refah seviyesi, kültürel özellikleri itibarıyla hem yerli hem de yabancı futbolculara futbol oynamak için kendi başına güzel bir seçenektir. Türkiye; Çin, Katar, ABD gibi futbola yeni ilgi duymaya başlamış bir ülke değildir. Ukrayna gibi güvenlik problemleri olan bir ülke de değildir. Uzun bir futbol geçmişine sahip bu ülke için uygulanmakta olan teşvik sistemi kaldırılmalı ya da getirdiğimiz öneriler ve getirilebilecek önerilerle tekrar ele alınmalıdır.

#### KAYNAKÇA

- ACİNÖROĞLU, S. (2009). Genel Olarak Vergi Teşviklerinin Ekonomi Üzerine Etkinliği, Year:1 Volume:1 Number:2, Winter 2009 ISSN 1307-9832
- AKDEVE, E., KARAGÖL, E. T., (2013). Geçmişten Günümüze Türkiye’de Teşvikler Ve Ülke Uygulamaları, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı 37, Temmuz 2013
- AKDOĞAN, A. (2013). Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi (Temel İlke ve Esaslar, Vergileme ve Vergiler Hukuku, Uygulama Örnekleri), Gazi Kitabevi, Ankara.
- AYTEKİN, A., (2012). Futbolcu Sözleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe Yüksek Lisans Programı, (yayınlanmamış yüksek lisans tezi), Ankara.
- BAY, H., İNNECİ, A., (2017). Vergi Adaleti Açısından Türkiye’de Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi, International Journal of Public Finance, Vol./Cilt 2, Issue/Sayı 2, 196 – 219
- BİLİCİ, N. (2013). Türk Vergi Sistemi, Seçkin Yayıncılık, Ankara
- GİRAY, F. (2012). Vergi Teşvik Sistemi ve Uygulamaları, Ekin Yayınevi, 2. Baskı, Bursa

- Gelir Vergisi Kanunu (1960). Md.3, 4, 32, 61, 62, 63, 72, 95, 98, Resmî Gazete : Tarih : 6/1/1961 Sayı : 10700
- Maliye Bakanlığı Ve Gençlik Ve Spor Bakanlığı. (2018). Sporcu Ücretlerinden Tevkif Yoluyla Alınan Gelir Vergisinin İadesi Hakkında Yönetmelik, Resmî Gazete, Sayı: 30450
- Öncel, M., Kumrulu, A., ÇAĞAN, N., (2014). Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara.
- ÖZ E., AKÇAY F., (2013). Futbolcular Özetinde Sporcuların Vergilendirilmesi, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:300, ss.35-54.2013
- ÖZDOĞAN, O., (2011). Türkiye’de Sporun Vergilendirilmesi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı, (yayınlanmamış yüksek lisans tezi). İstanbul.
- PEHLİVAN, O. (2014). Vergi Hukuku (Çeşitli İlkeler ve Türk Vergi Sistemi), Celepler Matbaacılık, Trabzon.
- ŞENYÜZ, D., YÜCE, M., GERÇEK, A., (2013), Türk Vergi Sistemi, Ekin Basım Yayın, Bursa
- TATAR CANDAN, G., YURDADOĞ, V., (2017). Türkiye’de Maliye Politikası Aracı Olarak Teşvik Politikaları, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı 27, Mayıs 2017
- TEKİN, A. (2006). Vergi Teşvikleri ve Ekonomik Etkileri, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı 16, Aralık 2006.
- Türkiye Futbol Federasyonu, Profesyonel Futbolcuların Statüsü ve Transferleri Talimatı, (2016), Md. 3, 21, <http://www.tff.org/Resources/TFF/Documents/TALIMATLAR/Profesyonel-Futbolcularin-Statüsü-ve-Transferleri-Talimatı.pdf>, Erişim Tarihi: 28 Aralık 2018.
- Vergi Usul Kanunu. (1961). Md. 156, Resmî Gazete 10/1/1961 Sayı: 10703. 11/1/1961 10704. 12/1/1961 10705
- YENİÇERİ, H., (2014). Ücret Gelirlerinin Vergilendirme Usulleri ve Vergi Adaleti, Akarsaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt 6, Sayı 2, 77-85,
- YILMAZ, A. (2018). Türk Vergi Sisteminde Ücret Gelirlerinin Vergilendirme Usullerinin Ücretliler Açısından Sonuçları, [http://www.mud.org.tr/uploads/yuklemeler/15\\_altanyilmaz.pdf](http://www.mud.org.tr/uploads/yuklemeler/15_altanyilmaz.pdf) Erişim Tarihi: 12 Aralık 2018
- YÜCEL, M., (2015). Sporculara Yapılan Ödemelerin Niteliği Ve Vergilendirilmesi, MDERGI/8786A.013, (Kasım 2015 Sayı 143) Elektronik Kaynaklar
- <https://www.futbolarena.com/trabzonspor/ts-haber-trabzonsporda-hangi-futbolcu-ne-kadar-kazaniyor-357469h/>. Erişim Tarihi: 28 Aralık 2018.
- <https://www.futbolarena.com/galatasaray/gs-haberleri-galatasarayda-hangi-futbolcu-ne-kadar-kazaniyor-353662h/>. Erişim Tarihi: 28 Aralık 2018.
- <https://www.haberturk.com/4-bu-yukler-in-futbolcularinin-maaslar-2130037-spor/75>. Erişim Tarihi: 28 Aralık 2018.
- [http://www.wikiwand.com/tr/Trabzonspor%27un\\_Avrupa\\_kupalar%C4%B1\\_tarihi](http://www.wikiwand.com/tr/Trabzonspor%27un_Avrupa_kupalar%C4%B1_tarihi). Erişim Tarihi: 28 Aralık 2018.
- [http://www.wikiwand.com/tr/Fenerbah%C3%A7e%27nin\\_Avrupa\\_kupalar%C4%B1\\_tarihi](http://www.wikiwand.com/tr/Fenerbah%C3%A7e%27nin_Avrupa_kupalar%C4%B1_tarihi). Erişim Tarihi: 28 Aralık 2018.
- [http://www.wikiwand.com/tr/Galatasaray%27%C4%B1n\\_Avrupa\\_kupalar%C4%B1\\_tarihi](http://www.wikiwand.com/tr/Galatasaray%27%C4%B1n_Avrupa_kupalar%C4%B1_tarihi). Erişim Tarihi: 28 Aralık 2018.
- [http://www.wikiwand.com/tr/Be%C5%9Fikta%C5%9F%27%C4%B1n\\_Avrupa\\_kupalar%C4%B1\\_tarihi](http://www.wikiwand.com/tr/Be%C5%9Fikta%C5%9F%27%C4%B1n_Avrupa_kupalar%C4%B1_tarihi). Erişim Tarihi: 28 Aralık 2018.
- <http://www.futbolekonomi.com/index.php/haberler-makaleler/hukuk/172-murat-baaran/565-sporcular-ve-teknik-adamlar-ve-vergilendirilmesi.html>, Erişim Tarihi: 11 Aralık 2018.