

SPORCU ÜCRETLERİNDEN ELDE EDİLEN GELİR VERGİSİ: ADEM-İ TAHSİS İLKESİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Makale Gönderim Tarihi: 29.11.2022
Makale Kabul Tarihi: 24.12.2022

Önerilen Atıf Gösterimi : Yıldız,H.D.(2022). Sporcu Ücretlerinden Elde Edilen Gelir Vergisi: Adem-i Tahsis İlkesi Açısından Değerlendirilmesi, Uluslararası Sosyal, Siyasal ve Mali Araştırmalar Dergisi, (2):2, 116-126.

Hikmet Dersim YILDIZ¹

Özet

Vergi, toplum ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla toplanan ve kamu gelirleri içinde en büyük paya sahip olan finansman aracıdır. Vergilerin konusunu oluşturan birden fazla unsur mevcutken, gelir vergisine ilişkin bunlardan biri emek karşılığında elde edilen ücrettir. Bu bağlamda GVK'da mutlak olarak ücret sayılan gelirlerden biri de sporcuların emek karşılığı elde ettikleri gelirlerdir. Sporcuların gelirleri üzerinden alınan vergiler de aynı şekilde diğer vergiler gibi bütçe gelirlerine kaydedilmekte, ancak 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi Kontrol Kanunu'nun 13/g maddesinde yer alan adem-i tahsis ilkesi gereği belirli harcamalara tahsisi kısıtlanmaktadır. Ancak sporcu ücretlerinden elde edilen gelir vergisine ilişkin, 31.12.2020 tarih ve 31351 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Sporcu Ücretlerinden Tevkif Yoluyla Alınan Gelir Vergisi Üzerinden Belirlenen Payın Özel Hesaba Aktarılması, Kullanılması ve Denetimi Hakkında Yönetmelikle, adem-i tahsis ilkesinden sapıldığı görülmektedir.

Anahtar Kelimeler: Ücretin Vergilendirilmesi, Sporcuların Vergilendirilmesi, Adem-i Tahsis İlkesi.

Jel Kodları: H24, H29, H69.

INCOME TAX OBTAINED FROM ATHLETE WAGES: EVALUATION IN TERMS OF PRINCIPLE OF UNEARMARKING

Abstract

Tax is a financing tool that is collected in order to meet the needs of society and has the largest share in public revenues. While there are more than one element that constitutes the subject of taxes, one of them related to income tax is the wage earned in return for labor. In this context, one of the absolute wages in the GVK is the income earned by the athletes in return for their labor. The taxes levied on the incomes of the athletes are also recorded in the budget revenues like other taxes, but their allocation to certain expenditures is restricted in accordance with the principle of decentralization in Article 13/g of the Public Financial Management Control Law No. 5018. However, with the Regulation on the Transfer of the Share Determined from the Income Tax Collected

¹ Arş. Gör. Dr. Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, Biga İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, dersimyildiz@gmail.com, ORCID: 0000-0002-2866-3936.

by Withholding from the Athletes' Wages through Withholding, published in the Official Gazette dated 31.12.2020 and numbered 31351, regarding the income tax obtained from the athlete's wages, it is seen that there is a deviation from the principle of decentralization.

Keywords: Taxation of Wage, Taxation of Athletes, Principle of Unearmarking.
Jel Codes: H24, H29, H60.

GİRİŞ

Günümüzde devletlerin en önemli görevlerinden biri toplumsal ihtiyaçların karşılanmasıdır. Devletlerin yerine getirmesi gereken temel fonksiyonlar için kamu gelirlerine ihtiyaç duyulmaktadır. Benimsenen ekonomik sisteme göre değişmekle birlikte, devletin üstlendiği adalet, iç ve dış güvenlik, barınma gibi temel fonksiyonlar bulunmaktadır. Diğer bir ifadeyle temel kamusal hizmetler olarak nitelendirilebilecek bu fonksiyonların yerine getirilebilmesi için kamu gelirlerine ihtiyaç duyulmaktadır. Kamu finansman araçları ya da kamu gelirleri çeşitlilik göstermekle beraber, en önemlisini vergiler oluşturmaktadır. Bu açıdan kamu gelirlerinin içinde en büyük paya sahip olan finansman aracı vergilerdir.

Literatürde vergiler; kaynakları ce verginin yansıtılabilmesi gibi çeşitli kıstaslar temel alınarak sınıflandırılmış olsa da çoğunlukla, verginin elde edildiği kaynak esas alınarak tahsil edilmektedir. Kaynağına göre vergiler gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınmaktadır. Bu ayrımında en büyük payı gelir ve harcama vergileri alırken, servet üzerinden alınan vergilerin payı oldukça düşüktür. Türkiye’de, 2021 yılı bütçe gerçekleştirmeleri baz alındığında, toplam vergi gelirleri içinde gelir üzerinden alınan vergiler en büyük paya sahipken; gelir üzerinden alınan vergiler içinde ise en büyük dilimi ücretler üzerinden (tevkifat yoluyla) alınan vergiler oluşturmaktadır.

Çalışmada, Türk Vergi Sistemi bağlamında ücret gelirlerinin ve dolayısıyla sporcu gelirlerinin vergilendirilmesine ve bütçenin adem-i tahsis ilkesine ilişkin teorik açıklamalara yer verilecektir. Ardından Türkiye’de uygulamaya geçirilen ve bütçenin adem-i tahsisi ilkesinin aşınmasına yol açan, 31.12.2020 tarih ve 31351 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Sporcu Ücretlerinden Tevkif Yoluyla Alınan Gelir Vergisi Üzerinden Belirlenen Payın Özel Hesaba Aktarılması, Kullanılması ve Denetimi Hakkında Yönetmelikle ilişkin değerlendirmelerde bulunulacaktır (T.C. Resmi Gazete, 31.12.2020, Sayı: 31351).

1. GELİR VERGİSİ VE TÜRK VERGİ SİSTEMİNDEKİ YERİ

Ücretlere ve spesifik anlamda sporcu ücretlerine değinilmeden evvel, gelir ve gelir vergisi kavramlarının açıklanması gerekmektedir. Gelire yönelik birçok teorik yaklaşım, model ve tanım bulunmaktadır; ancak çalışmada açısından gelir ve ücretin vergilendirilmesi Türk Vergi Sistemi açısından incelenecektir. Bu sebeple 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK)’ nun 1. maddesine göre gelir vergisi “gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tâbidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği

kazanç ve iratların safi tutarıdır.” şeklinde tanımlanmaktadır. Bu tanımdan yola çıkarak gelir kavramı dar ve geniş olarak iki ayrı şekilde açıklanmaktadır. Dar anlamda gelir, diğer bir ifadeyle kaynak teorisi, gelirin düzenli bir şekilde belirli bir kaynaktan sağlanması şartını ifade ederken; geniş anlamda gelir ise, diğer bir ifadeyle safi artış teorisi, belirli bir kaynaktan sürekli elde edilmesine bakılmaksızın bireylerin mal varlıklarında ya da servetlerinde, belirli bir dönemde meydana gelen artışı ifade etmektedir (Nadaroğlu, 1989, s. 336-337; Erdem, Şenyüz ve Tatlıoğlu, 2016, s.250-251). Bunun yanında uluslararası literatürde farklı gelir tanımları da yer almaktadır. Gelire ilişkin en popüler tanımlar arasında Haig-Simons yaklaşımı bulunmaktadır. Haig-Simons’a göre, gelir, bir bireyin belirli bir dönemde tüketme gücündeki net artışın parasal değeridir. Daha da önemlisi Haig-Simons kriteri, gerçek tüketimin gerçekleşip gerçekleşmediğine bakılmaksızın, tüketimdeki tüm potansiyel artış kaynaklarının dahil edilmesini gerektirir. (Haig, 1921; Simons, 1938; Rosen, 2002). Son olarak ulusal literatürde yapılan gelir tanımlarına da değinilmesi yerinde olacaktır. Bu noktada Batırel (2007) geliri “bir kişinin belirli bir dönemde yapmış olduğu kişisel harcamalar (geçim, kira, ulaşım vb.) ile kişisel servetindeki net artışın toplamı...” şeklinde tanımlamaktadır.

GVK’ da da belirtildiği üzere gerçek kişilerin gelirlerini konu alan, dolaysız ve kişisel bir vergi türüdür. Toplum içinde yer alan ve gerekli şartları sağlayarak gelir elde eden tüm bireyler gelir vergisinin muhatabı olmaktadır. Kişisel olması sebebiyle bireylerin ailevi durumları ve bireysel özellikleri göz önüne alınmaktadır. Ne kadar vergi ödeneceği tüm bireysel özellikler esas alındıktan sonra, yürürlükte bulunan vergi tarifesine göre ortaya çıkmaktadır. Bu noktada adil bir vergi sisteminin gereği olarak, kümülatif artan oranlı tarife kullanılıyor olması yerindedir. Son olarak dolaysız bir vergi olması, başka kişilere yansıtılamamasını ifade etmektedir (Yılmaz, 2016, s. 137).

Çağdaş bir vergi sisteminde gelir üzerinden alınan vergiler oldukça önemli bir yer tutmaktadır. Aynı şekilde gelir üzerinden alınan vergiler içerisinde yer alan ücret gelirleri, gelir vergileri içinde oldukça büyük bir paya sahip olmaktadır. Türkiye’de 2021 yılı bütçe gerçekleştirmeleri incelendiğinde 1.165 trilyon TL vergi geliri içerisinde en büyük payı 219.66 milyar TL (%18,85) ile gelir vergisi, gelir vergileri içerisinde ise 201.37 milyar TL (%17,29) milyar TL ile ücretler (gelir vergisi tevkifatı²) almaktadır³.

GVK md.2’de gelir aşağıdaki şekilde unsurlarına ayrılmıştır:

- Ticari Kazanç
- Zirai Kazanç
- Ücretler
- Serbest Meslek Kazancı
- Gayrimenkul Sermaye İradı
- Menkul Sermaye İradı

² “Tevkifat” terimi vergi hukukuna ilişkin mevzuatta, daha sık kullanılan bir terim olmakla birlikte; uygulamada, “stopaj” ya da “kaynakta kesinti” terimleri de aynı anlama gelmek üzere kullanım alanı bulmaktadır. (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2017)

³ Yılsonu bütçe gerçekleştirmeleri, T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı tarafından hazırlanan Merkezi Yönetim Bütçe Gerçekleştirmeleri ve Beklentiler Raporu’ndan alınmıştır. Belirtilen tutarlar yaklaşık olarak hesaplanmıştır. Bkz. <https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2022/07/2022-Yili-Merkezi-Yonetim-Butce-Gerceklesmeleri-ve-Beklentiler-Raporu-30072022.pdf>.

-Diğer Kazanç ve İratlar.

Bu maddede kazançlar hem emek hem de sermaye ile elde edilen, ücretler yalnızca emek ile elde edilen, iratlar ise yalnızca sermaye ile elde edilen geliri ifade etmektedir (Bilici, 2011, s. 144). İlk altı unsur incelendiğinde elde edildikleri kaynağa göre sınıflandırılmakta, diğer kazanç ve iratlar ise ilk altı unsurun konusuna girmeyen ya da konusu dışında kalan kazanç ve iratlar olarak düşünülmektedir. Ancak diğer kazanç ve iratlar GVK'da “değer artış kazancı” ve “arızı kazanç” olarak sınırlı sayıda sayılmış, dolayısıyla ilk altı gelir unsuru dışındaki tüm kazanç ve iratları kapsamadığı açıklığa kavuşturulmuştur. Tüm bu genel ve konuya giriş niteliğindeki açıklamalardan sonra çalışmanın temelini oluşturan ücret unsuru incelenecektir.

1.1. Ücretler

Ücret gelirlerinin vergilendirilmesine ilişkin usul ve esaslara geçilmeden önce, ücret tanım ve özelliklerinin açıklanması çalışmanın konusu itibarıyla önem arz etmektedir. Ücret, bir işçinin özel ya da kamu kurumu olan bir işyerinde kanunlar ve yapılan sözleşmeler kapsamında, işverenin talimatları ve işin gereğini yerine getirmek amacıyla emek hizmetini sunarak elde ettiği gelirdir. Ücret kavramı, ulusal literatür ve mevzuatlarda, kamu sektöründe çalışanlar için maaş adını almaktadır. Daha kısa ve öz bir ifadeyle ücret, beden ya da zihin gücüyle çalışılan ve emeği karşılığında işverenden elde edilen gelirdir (Bulutoğlu, 2004, s. 45; Gelir İdaresi Başkanlığı, 2022, s. 6).

Ücret kavramına ilişkin teorik açıklamaların yanında ulusal kanunlarda yer alan tanımların da incelenmesi gerekmektedir. Bu bağlamda daha önce gelir kavramının açıklanmasında yararlanılan 193 sayılı GVK md. 61 ücretin tanım ve unsurlarını içermektedir. GVK'nun 61. maddesinde ücret, “işverene tabi 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.” ifadesiyle tarif edilmiştir (GVK. md. 61).

Aynı maddede ücretlerin unsurlarına ilişkin çıkarımlar yapılabilmekte ve mutlak olarak ücret sayılanlar belirtilmektedir. Ücretin özellikleri kanunda verilen tanımları itibarıyla açık bir biçimde verilmiş olup, işverene tabi çalışmak, belli bir işyerinde çalışmak, hizmet akdi çerçevesinde emeğin sunulmuş olması ve para ve para ile temsil edilebilen ödemenin alınması şeklinde sıralanabilir (Tosuner ve Arıkan, 2012, s. 91; Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2017, s. 120). Hangi gelirlerin mutlak olarak ücret sayılacağı söz konusu yedi bent ile açıklanmıştır. Çalışmanın konusu gereği yalnızca altıncı bent esas alınacak, diğer bentler⁴ ise detaylıca açıklamalarda yer alacaktır.

⁴ GVK' nun uygulanmasında, aşağıda yazılı ödemeler de ücret sayılır.

- 23'üncü maddenin 11 numaralı bendine göre istisna dışında kalan emeklilik, maluliyet, dul ve yetim aylıkları; - Evvelce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatler;

Dolayısıyla GVK ‘nun 61/3(6) maddesi gereğince “sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler” ücret sayılan ödemeler arasında sayılmıştır.

1.2. Ücretlerin Vergilendirilmesi

Ücretlerin vergilendirilmesi GVK’ nun 63 ve 64. maddelerinde, gerçek ücretler ve diğer ücretler olarak düzenlenmektedir. Gerçek ücretler, tevkifat ve beyana dayalı vergilendirilen ücretlerdir. Gerçek usulde vergilendirilen ücretlerde esas uygulama tevkifat (stopaj) yöntemi olmakta ve ücretin ödenmesi esnasında vergi sorumlusu vasfını taşıyan işveren tarafından kaynağından kesilerek vergi dairesine yatırılmaktadır. Bu noktada vergi yükünü taşıyan taraf işveren değil işçi olmaktadır. İşverenin bu işlemler sırasında sıfatı, verginin işçi adına vergi dairesine yatırılması sorumluluğudur. Gerçek usulde vergiye tabi olan ücretlerin gerçek tutarı, gayrisafi ücretten 193 sayılı GVK’ nun 63. maddesinde belirtilen indirimler⁵ yapıldıktan sonra kalan tutardır. (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2013, s.75-76; Yılmaz, 2016, s. 155). Türk vergi sisteminde, Bireylerin tüm gelir unsurlarından elde ettiği gelirler tek beyannameye toplanarak yıllık olarak beyan edilmekte ve artan oranlı bir vergi tarifesi aracılığıyla vergilendirme işlemi yapılmaktadır (Öz ve Akçay, 2013, s. 39; Aksoy, 2010, s. 256).

Aynı kanunun 64. maddesi gerçek usulde vergilendirilen ücretler dışında kalan, diğer ücretleri düzenlemektedir, 25.12.2021 tarihli 7349 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’ un 3. maddesi ile asgari ücret

-
- Türkiye Büyük Millet Meclisi, İl genel meclisi ve belediye meclisi üyeleri ile özel kanunlarına veya idari kararlara göre kurulan daimî veya geçici bütün komisyonların üyelerine ve yukarıda sayılanlara benzeyen diğer kimselere bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler;
 - Yönetim ve denetim kurulları başkanı ve üyeleriyle tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler;
 - Bilirkişilere, resmi arabuluculara, eksperlere, spor hakemlerine ve her türlü yarışma jürisi üyelerine ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler;
 - Sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler.
 - 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. Bkz. GVK, md. 61.
 - ⁵ Ücretin gerçek safi değeri.... Aşağıdaki indirimler yapıldıktan sonra kalan tutardır.
 - 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu’nun 190 ncı maddesi uyarınca yapılan kesintilerle, Ordu Yardımlaşma Kurumu ve benzeri kamu kurumları için yapılan kanuni kesintiler,
 - Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20 nci maddesinde belirtilen sandıklara ödenen aidat ve primler,
 - 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 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 artırmaya ve belirtilen haddi, asgari ücretin yıllık tutarının iki katını geçmemek üzere yeniden belirlemeye yetkilidir.)
 - Çalışanlar tarafından ilgili kanunlarına göre, sendikalara ödenen aidatlar (Şu kadar ki, aidatın ödendiğinin tevsik edilmesi şarttır.). Bkz. GVK, md. 63.

vergi dışında bırakılmış ve diğer ücretlilerin vergilendirilmesine ilişkin hüküm de yürürlükten kalkmıştır (Yeğen, 2022, s. 185-186).

2. SPORCULARIN VERGİLENDİRİLMESİ

Sporcuların vergilendirilmesi hususunda GVK'nun 61. maddesi ücretin tanımını hüküm altına almış ve hangi ödemelerin ücret olarak sayılacağını da ayrıca açıklamıştır. Bu ödemelerden biri de sporculara sağlanan ödemeleri içermektedir. Böylece sporculara yapılan her türlü para ya da para ile temsil edilebilen tüm ödeme ve menfaatler ücret kazancı olduğu açık bir şekilde ifade edilmiştir. Benzer şekilde aynı kanunun 63. maddesinin son fıkrasında sporculara yapılması olası aynı ödemeler ve bunların değerlemesine ilişkin hükümler açıklanmıştır. Buna göre; aynı ödemeler “verildiği gün ve yerdeki ortalama perakende fiyatlarına göre; konut tedariki ve sair suretle sağlanan menfaatler, konutun emsal kirasına veya menfaatin emsal bedeline göre değerlendirilir.” (Kızıl, 2020, s. 265; GVK, md. 61-63).

Sporcuların vergilendirilmesinde uygulanan tevkifat oranları belirlenmiş olup, GVK'nun Geçici 72.⁶ maddesinde şu şekilde düzenlenmiştir (GVK, geç. md 72.; Öz ve Akçay, 2013, s. 41).

- (1) “31.12.2023 tarihine kadar sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemelerden aşağıdaki oranlarda gelir vergisi tevkifatı yapılır.
 - a. Lig usulüne tabi spor dallarında;
 1. En üst ligdekiler için %20,
 2. En üst altı ligdekiler için %10
 3. Diğer liglerdeki için %5
 - b. Lig usulüne tabi olmayan spor dallarındaki sporculara yapılan ödemeler ile milli sporculara uluslararası müsabakalara katılmaları karşılığında yapılan ödemelerden %5.
- (2) Bu ödemeler üzerinden 94 üncü madde kapsamında ayrıca tevkifat yapılmaz. Bu madde kapsamındaki gelirler toplamının, 103 üncü maddede yazılı tarifinin dördüncü diliminde yer alan tutarı aşması hâlinde, bu gelirler yıllık beyannameyle beyan edilir. Yıllık beyanname verilmesi durumunda, beyan edilen bu gelirler üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, tevkifat yapmakla sorumlu olanlarca vergi dairesine ödenmiş olması şartıyla, bu Kanuna göre kesilen vergiler mahsup edilir.”

Profesyonel sporcuların vergilendirilmesinin yanı sıra amatör sporcuların da vergilendirilmesini hüküm altına alana GVK'nun 23. maddesinin birinci fıkrasının 15 numaralı bendi, yüz ve daha aşağı sayıda işçi çalıştıran işyerlerinde bir, yüzden fazla işçi çalıştıran işyerlerinde iki, amatör sporcu çalıştıranların, her yıl milli müsabakalara iştirak ettiklerinin belgelenmesi ve bu amatör sporculara ödenen ücretler. (Asgari ücretin iki katını aşmamak kaydıyla) istisna edilmiştir. (Kızıl, 2020, s. 266-267; Yeniçeri, 2014, s. 83).

⁶ 5/12/2019 tarihli ve 7194 sayılı Kanunun 21 inci maddesiyle,

- Bu maddenin birinci fıkrasında yer alan “31/12/2019” ibaresi “31/12/2023” şeklinde değiştirilmiştir

- bu bentte yer alan “% 15,” ibaresi “%20,” şeklinde değiştirilmiştir.

- 2. fıkra eklenmiştir. Bkz. GVK, Geçici Madde 72.

Profesyonel ya da amatör farkı gözetilmeksizin, sporcuların vergilendirilmesine ilişkin yasal statü ve hükümler buraya kadar verilmiştir. Benzer şekilde özellikle amatör spor ve sporcuların desteklenmesinde kullanılmasını öngören bazı yasal düzenlemeler de mevcuttur. 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi İle Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun’la (T.C. Resmi Gazete, 07.12.2019, Sayı: 30971), 3289 sayılı Gençlik ve Spor Hizmetleri Kanunu’nun (T.C. Resmi Gazete, 28.05.1986, Sayı: 19120) “Amatör Sporun Desteklenmesi” başlığı altında bulunan ek 12. maddesi değiştirilmiştir. Buna göre (Gençlik ve Spor Hizmetleri Kanunu, ek md. 12);

“Gençlik ve Spor Bakanlığı, Türkiye Futbol Federasyonu ve bağımsız spor federasyonlarına tescil edilmiş olan ve Türkiye’de faaliyette bulunan spor kulüpleri ve sportif alanda faaliyette bulunan sermaye şirketleri tarafından sporculara ödenen ücretlerden tevkif edilerek ilgili vergi dairesine kanuni süresinde beyan edilen ve ödenen gelir vergisinden Gençlik ve Spor Bakanlığının talebi üzerine Hazine ve Maliye Bakanınca uygun görülen pay, Gençlik ve Spor Bakanlığı adına açılacak özel hesaba Hazine ve Maliye Bakanlığınca aktarılır.

Özel hesaba aktarılan tutarlar aşağıdaki harcamalar dışında kullanılamaz:

a) Amatör spor dallarında sportif faaliyet gösteren sporculara, bunların çalıştırıcılarına ve diğer spor elemanlarına yapılan ücret ve ücret sayılan ödemeler (Her bir sporcu, çalıştırıcı ve diğer spor elemanları için yıllık olarak yapılacak ödeme, 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 103 üncü maddesinde yazılı tarifinin üçüncü gelir diliminde yer alan ve ilgili yılda ücretler için geçerli olan tutarın üç katını aşamaz.),

b) Bu fıkranın (a) bendi kapsamındaki sporcu, çalıştırıcılar ve diğer spor elemanlarının, sportif faaliyetlerine ilişkin işe, ibate, seyahat, sağlık, eğitim-öğretim harcamaları ile amatör spor dallarına ilişkin hazırlık kampları, müsabaka, malzeme ve ekipman, federasyon vize, lisans, tescil ve katılım harcamaları.

Özel hesaptan spor kulüpleri ve sportif alanda faaliyette bulunan sermaye şirketlerine aktarılan tutarlar ile bu tutarlardan yapılan harcamalar, gelir ve kurumlar vergisi uygulamalarında gelir, gider, indirim veya maliyet olarak dikkate alınamaz.

Özel hesaba aktarılan tutarların kullanılması ve denetlenmesi ile maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Gençlik ve Spor Bakanlığı müştereken yetkilidir.”

Bu kanunun verdiği yetkiye dayanarak, 31.12.2020 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan Sporcu Ücretlerinden Tevkif Yoluyla Alınan Gelir Vergisi Üzerinden Belirlenen Payın Özel Hesaba Aktarılması, Kullanılması ve Denetimi Hakkında Yönetmelik kabul edilmiş, 01.01.2020 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmıştır. Yönetmelikle birlikte mezkûr Kanun özel hesaba aktarılan tutarların harcama alanları yukarıda belirtmiş olup, başka harcamalar için kullanılamamaktadır. Buradan yola çıkarak bu yönetmelikle, işveren özel hesabına aktarılacak tutarlar, amatör spor dallarında faaliyet gösteren sporcu, ya da diğer spor elemanlarına yapılacak ücret ve

ücret sayılabilecek tüm ödemeler için kullanılabilir (T.C. Resmi Gazete, 31.12.2020, Sayı: 31351).

3. ADEM-İ TAHSİS İLKESİ

Adem-i tahsis ilkesi birçok kaynakta genellik ilkesinin altında yer alan bir ilke olarak karşımıza çıkmaktadır. Genellik ilkesi, kamu gelir ve giderlerinin gayrisafi tutarlar itibarıyla bütçede tam anlamıyla yer almasını ve belirli gelirlerin belirli giderlere tahsis edilmemesini ifade etmektedir. Buradan da anlaşılacağı gibi, genellik ilkesi iki ayrı ilkeyi barındırmaktadır. Tahsis kelimesi ayırma anlamına gelirken, adem-i tahsis ise tahsis etmemek ya da ayırmamak anlamına gelmektedir (Çoşkun, 1994, s. 46; Pehlivan, 2018, s. 41-43). Örneğin; sporcu gelirlerinden elde edilen vergilerin spor hizmetlerine tahsis edilmemesi ya da yargı işlemlerine ilişkin harçların adalet hizmetlerine ayrılmaması adem-i tahsis ilkesinin uygulandığının bir göstergesidir.

Bütçe sistemimizde, birçok durumda ilkelerden sapma meydana gelmektedir. Bu sapmaları bütçe ilkelerinde sapma olarak ifade etmekle birlikte, adem-i tahsis ilkesinden sapmaya yol açan özel bütçe uygulamaları da mevcuttur. Bunlara, şarta bağlı bağış ve yardımlar, döner sermayeli işletmeler ve fonlar olarak örnek gösterilebilir. Ancak çalışmanın konusu itibarıyla “özel gelir ve özel ödenek ayrılması” durumları oldukça önem arz eden ve adem-i tahsis ilkesinden sapma meydana getiren bir uygulama olarak karşımıza çıkmaktadır. Özel gelir uygulaması, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nda (KMYKK) (T.C. Resmi Gazete, 24.12.2003, Sayı: 25326), “Genel bütçe kapsamındaki idarelerin, kamu görevi ve hizmeti dışında ilgili kanunlarında belirtilen faaliyetlerinden ve fiyatlandırılabilen fiyat ve hizmet teslimlerinden sağlanan ve genel bütçede gösterilen gelirlerdir.” şeklinde tanımlanmıştır. Benzer şekilde özel ödenek uygulaması ise özel gelirleri karşılığında kurumlara ayrılan ödeneklerdir (KMYKK, md. 3/j; Pehlivan, 2018, s. 60; Batrel, 2007, s.193).

4. SPORCULARIN VERGİLENDİRİLMESİ VE ADEM-İ TAHSİS İLKESİNİN UYGULANMASI

Sporcuların vergilendirilmesine ilişkin açıklamalar ve bu hizmet grubuna uygulanan tevkifat oranları, diğer ücret gruplarının adaletsiz bir vergilendirmeye tabi olduğunu açık bir şekilde göstermektedir. Şüphesiz ki adem-i tahsis ilkesinden vazgeçilen birçok uygulama vardır. Bir üniversiteye ait lojmanın kira geliri ya da ikinci öğretimden elde edilen ücretlerin üniversitenin öz geliri olarak kaydedilmesi örnek gösterilebilir. Adem-i tahsis ilkesi genellik ilkesinin bir tamamlayıcısıdır; ve hazine birliğinin sağlanmasına katkıda bulunmaktadır. Ayrıca KMYKK’nda yer alan bütçe ilkeleri başlığı altında bulunan 13. maddede, adem-i tahsis ilkesinin geçerli bir ilke olduğu da kanunla ortaya konulmuştur (Erdem, Şenyüz ve Tatlıoğlu, 2016, s.367; KMYKK, md. 13; Pehlivan, 2018, s.60).

Bu kısımda üzerinde durulacak olan nokta, son Yönetmelikle 3289 sayılı Gençlik ve Spor Hizmetleri Kanunu’nun ek 12. Maddesi kapsamında, sporculara ödenen ücretlerden kesilen vergilerin özellikle amatör spor hizmetlerinin gördürülmesi için kullanılabilmesidir. Uygulanan kanun maddesi ile açık bir şekilde adem-i tahsis ve

dolayısıyla genellik ilkesi ihlal edilmektedir. Bu bağlamda ilkenin uygulanmaması ya da ilkeden sapma meydana gelmesi halinde, daha yüksek vergi yüküyle karşı karşıya kalan kesim ödediği vergilerin kamu hizmeti yoluyla kendilerinin refahını artıracak şekilde harcanmasını bekleyecektir. Dolayısıyla bu durum, vergilerin karşılıksızlık ilkesini de zedelemeye başlayacaktır. Diğer bir ifadeyle vergi karşılıklılık ilkesini benimser hale gelecektir. Netice itibarıyla adem-i tahsisi ilkesinin uygulanmaması, verginin temel ilkelerinden olan ve vergi kavramına dayanak oluşturarak vergilemede adalet ilkesini sağlayan karşılıksızlık ilkesinin ortadan kaldıracaktır. Buna ek olarak her kurumun kendi özel gelirini yine kendi giderlerine ayırabilmesi, daha çok gelir tahsis edilen idarelerin tutumlu olamayıp, gelirlerini son kuruşuna kadar harcamalarıyla sonuçlanacaktır (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2022; Erdem, Şenyüz ve Tatlıoğlu, 2016, s. 367).

Gelir vergisine ilişkin bir diğer önemli husus ise, uygulanırken verginin kaynağında kesilmesi yani yöntemine yer verildiği durumlarda ortaya çıkan faiz kaybıdır. Daha açık bir anlatımla, ücret gelirleri stopaja tabi tutulduklarında sermaye gelirleri karşısında bir faiz kaybı ortaya çıkacaktır. Bu durum ise sermaye gelirlerinin kayrılması problemini doğuracaktır (Şen ve Sağbaş, 2016, s. 388). Dolayısıyla gelir vergisi ödeyen yükümlülerin faiz kaybının yanında, toplanan vergilerin belli hizmet ya da kurumlara tahsisi, vergilemede ve gelir dağılımında da adaletten uzaklaşmasına neden olacaktır.

Ücret geliri elde eden vergi yükümlüleri açısından, sporcu gelirlerinden elde edilen vergilerin yine spor hizmetleri için tahsis edilmesi, vergilemede adalet ilkesini de oldukça zedeleyecektir. Özellikle profesyonel sporculara ödenen ücretlerin oldukça yüksek olması ve halihazırda uygulanan tevkifat oranlarının diğer ücretlere uygulanan tevkifat oranlarından daha az vergi yükünü sağlaması, sporcuların ücret geliri vergilendirmesi açısından pozitif ayrıldıklarını göstermektedir. Dolayısıyla vergi yükü dağılımında adaletsiz olan bu uygulamaya bir de sporcuların elde edilen vergilerin yine sporcu hizmetlerinin görülmesine ayrılması uygulamasının eklenmesi, bu adaletsizliği daha da derinleştirecektir.

SONUÇ

Gelir üzerinden elde edilen vergilerin payı bu denli artmışken, ücretler üzerinden alınan vergilerin belli kurum ya da hizmete ayrılması adem-i tahsis ilkesinden saptamaya yol açacaktır. Çalışmada bahsi geçen Gençlik ve Spor Hizmetleri Kanunu'nun ek 12. maddesi, 31.12.2020 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan "Sporcu Ücretlerinden Tevkif Yoluyla Alınan Gelir Vergisi Üzerinden Belirlenen Payın Özel Hesaba Aktarılması, Kullanılması ve Denetimi Hakkında Yönetmelikle" detaylandırılarak uygulanmaya başlanmıştır. Böylece sporcuların elde ettiği ücretlerden kesilen vergilerin, Gençlik ve Spor Bakanlığı tarafından açılan bir özel hesaba aktarılacağı hüküm altına alınmıştır. Özel hesaba aktarılan tutarların %70 vergi tutarlarıyla ölçülü olarak amatör spor dallarında kullanılmak üzere ilgili işverene, kalan kısmı ise ilgili bakanlık tarafından uygun görülen spor kulübü ve sermaye şirketlerine aktarılacaktır. Bu düzenlemeyle sportif faaliyet gösteren sporcuların ücretlerinden elde edilen vergilerin yine amatör

sportif faaliyet ve hizmetlere ve sermaye şirketlerine aktarılması, adem-i tahsis ilkesini, vergilemede adalet ilkesini ve hatta verginin karşılıksızlık ilkesini de aşındırmaktadır.

Vergiler kamu hizmetlerinin genel finansman aracı ve kaynağını oluşturmaktadır. Bu yönüyle vergilerin genel bir kamu finansman aracı olduğu ve karşılıklılık ilkesinin doğrudan vergiyi ödeyene hizmet sağlanması açısından değerlendirilmemesi gerektiği üzerinde durmakta fayda vardır. Diğer bir ifadeyle bir bireyin ödediği vergileri hesaplayıp, ödenilen vergiyle orantılı olacak şekilde hizmet talep etmesi verginin doğasına ters düşmektedir. Dolayısıyla bireylerin vergilerini birebir karşılık beklemeksizin ödedikleri açıktır. Bu açıdan çalışmamızın konusunu oluşturan sporcu gelirlerinden elde edilen vergilerin genellik ve adem-i tahsis ilkesi bakımından genel bütçe gelirleri içerisinde yer alması ve buradan tüm kamu hizmetlerinin karşılanması için harcanması gerekmektedir. Aksi takdirde vergi yükümlülükleri adalet ilkesinin uygulanmadığını ve ödedikleri vergilerin kendilerine hizmet olarak dönmesi gerektiğini savunmaya başlayacaklardır. Bu durum ise özellikle gelir üzerinden alınan vergilerin üzerine kurulu vergi sistemlerinin bozulmasına yol açacaktır. Dolayısıyla ilke ve prensiplerden sapmalara yol açmayacak bir mali disiplinin ve vergi mekanizmasının oluşturulması, vergi sistemlerinin etkin çalışmasını sağlayarak, bireylerin vergi uyumunu da kolaylaştırabilecektir.

KAYNAKÇA

- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu. (1961,06 Ocak). *Resmî Gazete* (Sayı: 10700). Erişim adresi: <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.193.pdf>.
- 3289 sayılı Gençlik ve Spor Hizmetleri Kanunu. (1986, 21 Mayıs). *Resmî Gazete* (Sayı: 19120). Erişim adresi: <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.3289.pdf>.
- 018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu. (2003, 24 Aralık). *Resmî Gazete* (25326). Erişim adresi: <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.5018.pdf>.
- 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (2019, 5 Aralık). *Resmî Gazete* (Sayı: 30971). Erişim adresi: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/12/20191207-1.htm>.
- Aksoy, Ş. (2010). *Vergi hukuku ve Türk vergi sistemi*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Batirel, Ö.F. (2007). *Kamu maliyesi ve yönetimi*. İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi Yayınları.
- Bilici, N. (2011). *Vergi hukuku (Genel hükümler ve Türk vergi sistemi)*. Ankara: Seçkin Kitabevi.
- Bulutoğlu, K. (2004). *Türk vergi sistemi*, İstanbul: Batı Türkeli Yayıncılık.
- Çoşkun, G. (1994). *Devlet bütçesi: Türk bütçe sistemi*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Edizdoğan, N. ve Ö. Çetinkaya (2022). *Kamu bütçesi*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Erdem, M., Şenyüz, D. ve İ. Tatlıoğlu. (2016). *Kamu maliyesi*. Bursa: Ekin Yayınevi.

- Gelirler İdaresi Başkanlığı. (2022) *Ücret geliri elde edenler için vergi rehberi*. Erişim adresi:
https://gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2022/2022_ucre_tgelirrehber.pdf.
- Haig, R. M. (1921). *The concept of income – Economic and legal aspects*. Federal Income Tax, R. M. Haig (Ed.), Federal income tax (1-28). New York, NY: Columbia University Press.
- Kızıl, E. (2020). Türk vergi sisteminde sporcuların ve elektronik sporcuların vergilendirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*, 30(159), 261-273.
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği (2017). *Beyanname düzenleme kılavuzu 1: Gelir Vergisi Kanunu*. İstanbul: Acar Basım.
- Nadaroğlu, H. (1989). *Kamu maliyesi teorisi*, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.
- Öz, E., F. Akçay (2013). Futbolcular özelinde sporcuların vergilendirilmesi. *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 300, 35-54.
- Pehlivan, O. (2018). *Devlet bütçesi*, Trabzon: Celepler Matbaacılık.
- Rosen, H. (2008). *Public finance*. Sixth Edition. McGraw-Hill.
- Simons, H. C. (1938). *Personal income taxation: The definition of income as a problem of fiscal policy*. Chicago IL: University of Chicago Press.
- Sporcu Ücretlerinden Tevkif Yoluyla Alınan Gelir Vergisi Üzerinden Belirlenen Payın Özel Hesaba Aktarılması, Kullanılması ve Denetimi Hakkında Yönetmelik. (2020, 31 Aralık) *Resmî Gazete*, (Sayı: 31351). Erişim adresi:
<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2020/12/20201231-1.htm>.
- Şen, H., İ. Sağbaş. (2016). *Vergi teorisi ve politikası*. Ankara: Kalkan Matbaacılık.
- Şenyüz, D., Yüce, M. Ve A. Gerçek. (2013). *Türk vergi sistemi*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı. (2022). Merkezi yönetim bütçe gerçekleştirmeleri ve beklentiler raporu. Erişim adresi: [uploads/2022/07/2022-Yili-Merkezi-Yonetim-Butce-Gerceklesmeleri-ve-Beklentiler-Raporu-30072022.pdf](https://www.resmigazete.gov.tr/uploads/2022/07/2022-Yili-Merkezi-Yonetim-Butce-Gerceklesmeleri-ve-Beklentiler-Raporu-30072022.pdf). Strateji ve Bütçe Başkanlığı.
- Tosuner, M. ve Z. Arıkan. (2012). *Türk vergi sistemi*. İzmir: Kanyılmaz Matbaacılık.
- Yeğen, B. (Temmuz 2022). Asgari geçim indirimi uygulamasından vazgeçilmesinin vergi teorisi bakımından değerlendirilmesi, *Sakarya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 10, 173-193.
- Yeniçeri, H. (2014). Ücret gelirlerinin vergilendirme usulleri, ve vergi adaleti. *Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 6(2), 77-85.
- Yılmaz, B. E. (2016). *Maliye*. İstanbul: Der Yayınları.