

# E-sporcuların vergilendirilmesi

**Tamer Türkyılmaz**

## I. Giriş

Dijitalleşme hayatımızdaki pek çok şeyi değiştirdi. Küresel şirketlerin iş yapma şekilleri, vergi otoritelerinin mükellefleri ile olan ilişkileri, devletlerin birbirleriyle ve vatandaşlarıyla olan iletişimleri, hatta bireylerin kendilerini dış dünyaya anlatma şekli; hepsinin dijitalleşme sürecinden etkilendiğini söyleyebiliriz.

Spor ve sporcu kavramları da bu dijitalleşme dalgasından nasibini alanlar arasında. Spor esasında “analog” dünyaya ait olan, farklı kanallar eklendiyse de seyircisinin ağırlıklı olarak halen gazete, dergi, radyo ve televizyon gibi geleneksel araçlarla takip ettiği bir alan.

E-spor başındaki “e”den de anlaşılacağı üzere geleneksel spordan pek çok yönüyle ayrılıyor. E-sporun amacını dijital, fakat adil bir rekabet ortamı sağlamak suretiyle oyuncuların bireysel olarak veya takım halinde organizasyonlarda mücadele etmesini temin etmek olarak düşünebiliriz.

Konunun vergiyle ilişkisi ise ekonomik boyutuyla alakalı, aslında bu yönüyle de geleneksel sporla birbirlerine çok benzediklerini söyleyebiliriz. Zira e-spor ekonomisindeki paranın kaynağı ve dağıtıldığı yerler sıra dışı değil; basitçe baktığımızda sponsorlar, yayıncılar, reklam verenler ve izleyicilerden toplanan paraların günün sonunda organizatörler, takımlar, oyuncular, sunucu ve yorumculara dağıldığı bir yapı düşünebiliriz. Benzerliklerin olduğu noktalar için işler kolay, çünkü yerleşik vergi uygulamaları açısından değerlendirme yapmak sorun teşkil etmeyecektir. Ancak farklılık yaratan yönlerden bakıldığında geleneksel vergi bakış açısıyla bunları yorumlamak güçlükler yaratabilecektir.

Şubat 2019 verilerine göre, e-spor ekonomisi 1 milyar dolarlık bir büyüklüğe ulaşmış görünüyor ve geçtiğimiz yıl ile kıyaslandığında %25’in üzerinde bir büyüme mevcut. Bu büyüklüğe ulaşmış bir ekonominin vergi otoritelerinin dikkatini çekmeyeceğini düşünmek doğru olmayacaktır. Bu çalışmada e-sporcuların Türkiye’de nasıl vergilendirileceklerine değineceğiz.

## II. E-sporcular sporcu mudur?

### a. Gelir İdaresi Başkanlığı’nın gözünden

Dijitalleşmenin önemli etkilerinden biri, geleneksel kavramların yeniden tanımlanmasına ilişkin bir karışıklığa yol açması. Sporun, elektronik sporu da dahil ederek yeniden tanımlanması üzerinde durulacak bir husus değilmiş gibi gelse de esasında vergi gibi, tanımlar ve kavramları temel alan bir mecra için oldukça büyük bir etki yaratabilecektir.

Vergi uygulamaları açısından “sporcu”nun tanımlanmasına duyulan ihtiyaç, sporcuların vergilendirilmesinin hem Türkiye’de hem de diğer ülkelerde farklılıklar yaratabilmesiyle ilişkilidir. Türk vergi mevzuatı, geçici veya yerleşik birtakım düzenlemelerle sporculara vergi avantajı sağlayan bir yapıyı ihtiva etmektedir. Dolayısıyla, e-sporcuların sporcu olarak nitelendirilip nitelendirilmeyeceği kazançlarının ne şekilde vergilendirileceğini doğrudan etkileyecektir.

E-sporun spor olarak, icra edenlerin ise sporcu olarak anılıp anılmayacağı hususunun yalnızca Türkiye'ye özgü bir tartışma olmadığını da eklemek lazım. 2016 yılında Alman Spor Üniversitesi'nin yayınladığı bir çalışmaya göre, e-sporcuların icraları esnasında vücutlarının verdiği tepkiler maraton koşan, yarış aracı kullanan sporcuların vücutlarında meydana gelen olaylarla büyük benzerlik gösteriyor. Üniversite, e-sporcuların fiziksel ve zihinsel tepkiler açısından diğer sporculardan çok da farklı olmadığını vurguluyor.

İşin, bir de sosyal ve ekonomik boyutu mevcut. E-spor organizasyonları büyük salonlarda çevrimdışı veya internet üzerinde çevrimiçi olarak organize edilebilmekte, büyük bir rekabete ve seyircileri tarafından milyonlarca saatlik izlenmeye konu olmaktadır (izlenme, tüm seyircilerin izlerken harcadığı toplam zaman olarak hesaplanmaktadır). Bahsi geçen devasa e-spor turnuvalarına ilgi küresel nitelikte olup pek çok farklı ülkeden takımlar ve sporcular havuzda toplanan para ödülü için mücadele etmektedir.

E-sporun her geçen gün daha büyük kitlelere ulaşması, büyüyen ekonomisi ve sosyal boyutu otoritelerin de e-sporu ve e-sporcuyu daha yakından tanımasına imkân vermiştir. E-spor, Güney Kore'nin öncülüğünde pek çok ülke tarafından (Çin, Rusya, Almanya, İtalya, Güney Afrika bunlardan birkaçı) resmen spor olarak tanınmış ve bu ülkelerde bu şekilde muamele görmeye başlamıştır. Türkiye'de ise bu şekilde bir resmi tartışma olmasa da e-sporcular, kurulan Türkiye Dijital Oyunlar Federasyonu'nun 2013 yılında lağvedilerek Gelişmekte Olan Spor Branşları Federasyonu'na devrolması sonucunda uzun bir süre faaliyetlerini bu çatı altında sürdürmüşlerdir. Nisan 2018'de ise Türkiye E-Spor Federasyonu'nun resmen kurulmasını takiben Nisan 2019 itibariyle, 55 lisanslı kulüp ve 546 lisanslı sporcunun faaliyetlerde bulunduğu anlaşılmaktadır.

Gençlik ve Spor Bakanlığı oluruyla kurulan ve faaliyetlerini Spor Hizmetleri Genel Müdürlüğü'ne bağlı olarak sürdüren federasyonun, yine Gençlik ve Spor Bakanlığı onayıyla hakemlerin görev, yetki ve sorumluluklarını ve sporcuların vize, lisans, transferler işlemlerini hangi esaslara göre yapacaklarını belirleyen talimatları da yayınladığı, merkez ve il teşkilatlarını kurduğu görülmektedir. Bu anlamda e-sporun, sporun üst otoritesince tanındığını, federasyonunun kurulduğu ve teşkilatlandığı, sporcularının ve hakemlerinin lisanslandığı bir ortamda, devletin kendilerini spor olarak tanımadığını iddia etmek çok da makul bir yaklaşım olmayacaktır.

Ancak öte yandan, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın, Temmuz 2019 tarihli bir özelgesinde e-spor şöyle tanımlanmış olup yer verilen tanım uyarınca da e-sporcuların gelir vergisi kanununda yer alan avantajlı oranlardan faydalanamayacağı ifade edilmiştir:

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

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın bu yaklaşımıyla birlikte diğer amatör dallardaki sporculara yapılan ödemelerle e-sporculara yapılan ödemeler arasında vergileme açısından bir fark oluşacağını söyleyebiliriz. Sporcuların vergilendirilmesi konusu esasında kamuoyunda mali güce göre vergilendirme ve eşitlik ilkeleri açısından çokça eleştiriye konu olan bir hadise ve avantajlı oranlar 31.12.2019'da süresi dolacak olan geçici bir düzenlemeye dayanıyordu. 31.12.2017'de kanunda belirtilen sürenin dolduğunu ve 31.12.2019'a kadar uzatıldığını da not edelim.

Ekim ayında TBMM başkanlığına sunulan ve geçtiğimiz günlerde TBMM genel kurulunda kabul edilen kanunda, kulüpleriyle 1 Kasım 2019 sonrasında sözleşme imzalamış veya eski sözleşmelerini bu tarihten sonra yenilemiş sporcular için; üst liglerde uygulanan %15 stopaj oranının, %20 olarak düzenlenmesini, geçici madde süresinin 2023 sonuna kadar uzatılmasını ve yıllık kazançlarının gelir vergisi tarifesinin son diliminde belirtilen haddi (2020 için güncellenmek üzere 2019'da 500.000 TL) aşması durumunda yıllık beyanname ile gelirlerini beyan etmelerini öngören bir hüküm mevcut. Bu gelişmeyle birlikte kulüpleriyle 1 Kasım 2019 sonrasında sözleşme imzalayan sporcular ve e-sporcular arasındaki vergilendirmeye ilişkin farklılık azalacak olsa da ortadan kalkmayacaktır. 1 Kasım öncesinde sözleşme imzalayan sporcular içinse vergilendirilmedeki farklılık sözleşmelerin bitimine kadar devam edecektir.

Yeni düzenlemeyle birlikte değerlendirdiğimizde sporcu – e-sporcu ayrımı nedeniyle oluşan farklılıkları 3 ana başlıkta inceleyebiliriz.

- 1 Kasım 2019 tarihi öncesinde kulüpleriyle sözleşme imzalamış e-sporcu ve sporcunun ödedikleri nihai vergiye bakıldığında, e-sporcu aleyhine 7-8 kata kadar bile ulaşabilecektir. Örneğin lig usulünün olmadığı bir spor dalında vergileme %5 ile sınırlıyken, e-sporcular %40'a kadar vergi ödeyebilecekler.
- 1 Kasım 2019 sonrasında sözleşme imzalamış sporculardan yıllık kazançları, gelir vergisi tarifesinin son diliminde belirtilen tutarı aşmayanlar beyanname vermeyecekleri için tabi oldukları oran (%5, %10 veya %20) nihai vergi tutarını belirleyecektir. Ancak e-sporcular tarifesinin son diliminde belirtilen tutarı aşmasalar ve beyanname yükümlülükleri bulunmasa dahi stopaj yoluyla vergilendirildikleri oran %40'a kadar çıkabilecektir.
- 1 Kasım 2019 sonrasında sözleşme imzalamış sporculardan yıllık kazançları, gelir vergisi tarifesinin son diliminde belirtilen tutarı aşanlar yıllık beyanname vererek %40'a kadar vergilendirileceklerinden, esasında aynı durumdaki e-sporcularla nihai vergi açısından aralarında herhangi bir fark bulunmayacak. Ancak, yine de e-sporcu kaynakta %40'a kadar vergi öderken (stopaj), sporcu tabi olduğu orana göre kaynakta vergilendirilecek (%5, %10 veya %20), ayrıca takip eden yılın mart ayında yıllık beyanname vererek normal tarifeye göre hesaplanacak vergiyle (%40'a kadar) halihazırda yapılan vergi kesintisi arasındaki farkı vergi dairesine mart ve temmuz sonunda iki eşit taksitte ödeyecektir. Dolayısıyla nihai vergi açısından fark olmasa bile, sporcu vergisinin bir kısmını, bir sonraki yıl ve iki taksitte ödeyecektir. Bu durum da e-sporcu aleyhine fırsat maliyeti oluşturan bir durum olarak karşımıza çıkmaktadır.

Belirtmekte fayda olan bir diğer husus da idareye yapılan özelge başvurusu Türkiye E-spor Federasyonu kurulmadan önce, e-spor faaliyetlerinin Gelişmekte Olan Spor Branşları Federasyonu çatısı altında yapıldığı dönemde yapılmış. Yani idare görüşünü, e-sporcuların henüz ayrı bir federasyon olarak örgütlenmediği, fakat gelişmekte olan bir spor branşı olarak kuraş, paintball, kriket, korfbol, squash ve dalga sörfü gibi diğer sporlarla beraber, ilgili faaliyetleri yürüten bir çatı federasyon altında faaliyet göstermekte olduğu bir döneme ilişkin bilgiler ışığında vermiştir. Dolayısıyla, belki de yeni bilgiler ışığında konunun idarece tekrar değerlendirilmesi fayda sağlayacaktır. Fakat yine de söz konusu özelgede e-sporun federasyon yapısına odaklanılmadığı ve bir e-spor tanımına yer verilerek bu tanımdan hareketle açıklama yapıldığı göz önünde bulundurulduğunda, idarenin

yaklaşımının e-sporun yürütülme ve yönetilme şekliyle değil, fakat icrasıyla ilgili olduğu da öne sürülebilecektir.

## **b. OECD'nin gözünden**

Bilindiği üzere Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD), bünyesinde Türkiye'nin de katıldığı çalışma grupları vasıtasıyla çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına baz olan model vergi anlaşmasına ilişkin güncellemeleri ve bu model anlaşmanın maddelerinin yorumlanması işlerini yerine getiriyor. Model anlaşmanın sporcuların vergilendirilmesine ilişkin 17. maddesinde geçen sporcu kavramının, yorumlarda şöyle açıklandığını görüyoruz:

*“Sporcu’ teriminin hiçbir kesin bir tanımı verilmezken terim, geleneksel atletizm müsabakaları katılımcılarıyla (örneğin koşucular, atlayıcılar, yüzücüler) sınırlı değildir. Sporcu terimi aynı zamanda, örneğin golfçüleri, jokeyleri, futbolcuları, kriketçileri ve tenis oyuncularını ile otomobil yarışçılarını da kapsamaktadır.”*

*Madde, aynı zamanda, bilardo, snooker bilardo, satranç ve briç turnuvalarındaki gibi genellikle gösteri niteliğinde görülen diğer faaliyetlerden gelen gelirlere de uygulanmaktadır.*

Yorumlarda yer verilen sporcu kavramının geleneksel atletlerle sınırlanmadığı ve geniş bir şekilde tanımlandığı anlaşılmaktadır. Hatta spor kavramı da aynı genişlikte yorumlanmış, geleneksel anlamda sporun dışına çıkıp gösteri olarak nitelendirilebilecek faaliyetleri de spor olarak değerlendirilmiştir. Her ne kadar e-spor özelinde bir tartışma şimdilik mevcut değilse de yaygın kanaat, oldukça geniş tutulan “sporcu” tanımının e-sporcuları da kapsayacağı şeklindedir.

Gelir İdaresi'nin “sporcu” kavramını dar bir perspektiften yorumlama refleksiyle, OECD'nin “sporcu” kavramını mümkün olduğunca geniş tutma arzusunu bir çelişki olarak görmemek gerekir. Zira, Gelir İdaresi'nin sporculara uygulanan avantajlı gelir vergisi oranlarına ilişkin uygulamanın kapsamını sınırlı tutma eğilimi göstermesi, konudan ve haklılık – haksızlık bağlamından bağımsız olarak makul bir istem gibi görünmektedir. Ancak öte yandan, OECD'nin model vergi anlaşması ve buna ilişkin uygulamalardaki en büyük motivasyonu genel anlamda küresel vergi sorunlarını çözüme kavuşturmak, sporcular özelinde ise vergileme hakkının hangi ülkede olduğunun tespitini kolaylaştırmaktır. Bu nedenle, kavramsal olarak spor ve sporcuyu tartışmaya açmak yerine, vergisel açıdan birbirileri benzeşen grupları bir araya getirerek uluslararası düzeyde daha yalın ve basit bir vergilemeyi olanaklı hale getirmeyi amaçladığını söyleyebiliriz.

Dolayısıyla, vergileme hakkının tespiti açısından Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması hükümlerine bakmak gerektiğinde sporcuların vergilendirilmesine ilişkin olan 17. maddeye göre işlem tesis edilmesi gerekeceği, ancak Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nın “sporcuların” vergilendirilmesi ilişkin olan 17. maddeye göre işlem tesis edildiği için Gelir Vergisi Kanunu'na göre sporcuların faydalandıkları avantajlı oranlardan faydalanılabileceği şeklinde bir yanılgıya düşmemek gerekeceği düşünülmektedir.

## **III. E-sporcular nasıl vergilendirilir**

Vergilendirmenin nasıl yapılacağıyla ilgili temel iki problem mevcut; bunlardan biri gelir unsuru ve vergi türü, diğeri de mükellefiyet türü. Bu iki hususa kısaca değinmek

vergileendirme açısından daha sağlıklı bir tespit yapabilmeyi olanaklı kılacaktır.

### **a. Gelir unsuru ve vergi türü**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde gelir unsurları şu şekilde sayılmıştır:

- Ticari kazançlar
- Zirai kazançlar
- Ücretler
- Serbest meslek kazançları
- Gayrimenkul sermaye iratları
- Menkul sermaye iratları
- Diğer kazanç ve iratlar

Dolayısıyla kanun kapsamında bir kazancın “gelir” olarak nitelendirilebilmesi için yukarıda sayılan gelir unsurlarından biri olması gerekmektedir.

Esasında sporcuların aldıkları ödemelerle ilgili pek tartışmalı bir durum mevcut değil. Zira, Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesinde ücretin, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler olduğu belirtildikten sonra şu hükümlere yer verilmiştir:

*Bu kanunun uygulanmasında, aşağıda yazılı ödemeler de ücret sayılır:*

...

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

...

Yer verilen hüküm göz önüne alındığında sporculara transfer ücreti veya diğer adlarla yapılan ödemelerin veya sağlanan menfaatlerin ücret olarak nitelendirileceği açıkça ifade edilerek sporcuların aldıkları ödemelere ilişkin bir gelir unsuru tartışmasının önüne geçilmiştir. Ancak, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Temmuz 2017'de verdiği ve yukarıda bahsi geçen özeldede e-sporcuların sporcu olarak nitelendirilmiyor olması, gelir unsuruyla ilgili bir tartışmayı da beraberinde getirecektir.

“Madem ki e-sporcular sporcu olarak nitelendirilmiyor, elde ettikleri gelir, hangi gelir unsurunun kapsamına giriyor?” sorusu ise tek cevabı bulunmayan bir soru gibi görünüyor. Bu durumda vaka bazında değerlendirme yapmak uygun olacaktır.

Çalışmanın amacının, yalnızca e-sporculuk kapsamında yapılan faaliyetlerden elde edilen gelirleri değerlendirmek olduğunu bu noktada hatırlatalım. Zira e-sporcular çoğu durumda bu faaliyetle yetinmeyip pek çok farklı faaliyetlerde bulunabilmekte ve bunlardan gelir elde edebilmektedirler (örneğin YouTube yayıncılığı, yayıncılar kanalıyla gösteri amaçlı oyun oynayarak bağış toplamak vb.). Bu faaliyetlerin vergisel açıdan ayrıca değerlendirilmesi gerekecektir.

E-sporcular çoğunlukla bir takımın parçası olmak, takımın antrenörleriyle birlikte günlük çalışmalar yapmak ve takımın katıldığı lig ve turnuvalarda kadroda yer almak suretiyle faaliyet göstermektedirler. Bu yönüyle bakıldığında yukarıda bahsi geçen Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesinde yer alan ve ücretin tanımının yapıldığı hükümler uyarınca, kulübüyle kişi arasında bir işçi – işveren ilişkisi bulunduğu ve kulüp tarafından e-sporcuya yapılan ödemelerin ücret olarak nitelendirilmesi gerekeceği söylenebilir. Nitekim, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın anılan özeldesinde de kulübün e-sporculara yapılan ödemeleri 61.

madde bağlamında değerlendirmesi ve buna göre de stopaj yapması gerekeceği belirtilmiştir.

Uygulamada e-sporcular kulüplerinden aylık maaş alabilmekte, buna ek olarak lig dereceleri, turnuva başarılarına göre lig ve turnuvalardan takımın alacağı ödüle göre performans esaslı prim de alabilmektedirler. Kulübün kendilerine yapacağı prim, aylık maaş gibi ödemelerin tamamının ücret kabul edilerek gelir vergisine konu edilmesi gerekeceği düşünülmektedir. Kulüpler söz konusu durumda e-sporculara yapacakları ödemelerden yıllık gelir vergisi kesintisi yapacaklar, kişiler ise aynı yıl içerisinde başka bir işverenden ücret geliri elde etmemeleri durumunda bu gelirleri için yıllık beyanname vermeyecekler ve farklı gelirleri için yıllık beyanname veriyorlarsa bu gelirlerini beyannameye eklemeyeceklerdir (çalışmamızın yayımlandığı tarih itibarıyla komisyonda bulunan bir kanun teklifinde gelir vergisi tarifesinin 4. dilimini aşan gelirler için yıllık beyanname verilmesi gerekeceğine dair bir hüküm mevcuttur, yasama sürecinin takibi gerekecektir.). Ancak yıl içinde başka bir işverenden de ücret geliri elde etmişlerse (örneğin kulüp değiştirmişlerse, farklı bir alanda ayrı bir işverenle çalıştırlarsa vb.) beyan yükümlülüklerinin olabileceğini unutmamalıdır.

Öte yandan e-sporun herhangi bir takıma bağlı olmaksızın bireysel olarak yapılabildiği, bireysel katılıma açık turnuvaların düzenlendiği görülmektedir. Bu durum ise bir kafa karışıklığına neden olabilecektir. Zira, e-sporcular sporcu olarak değerlendirilmiş olsaydı, kendilerine ödeme yapanla aralarında işçi işveren ilişkisi olmasa bile yapılabilecek ödemeler 61. madde uyarınca “ücret” olarak nitelendirilebilecekti. Ancak, idareye göre e-sporcular sporcu olmadıklarına göre bireysel olarak turnuvalara katılım gösterenlerin, başarılı olmaları durumunda turnuva organizatöründen alacağı ödemenin hangi geliri unsuru içerisinde değerlendirilmesi gerekeceği konusuna da açıklık getirilmelidir. Bu ödemelerin ticari veya zirai kazanç, menkul veya gayrimenkul sermaye iradı olmadığını söylemek mümkün. Diğer kazanç ve iratlar başlığı altında ise değer artış kazancı ve arızı kazançlar mevcut. Değer artış kazancı da duruma uygun bir kazanç türü değil. Arızı kazançlar, sürekli olmayan faaliyetler nedeniyle elde edilen kazançlar, ancak e-sporun doğası gereği tek seferlik bir faaliyetle kazanç elde etmek mümkün değil.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 65. maddesinde aşağıdaki hüküm yer almaktadır:

*“Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır.*

*Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır.”*

Tanım itibarıyla herhangi bir işverene tabi olmaksızın şahsi olarak yapılması ve şahsi mesaiye dayanan bir husus olması vesilesiyle bireysel olarak faaliyet gösteren e-sporcuların -idarenin e-sporu, spor olarak değerlendirmemesi nedeniyle- serbest meslek faaliyeti yürüttükleri iddia edilebilecektir. Buna göre turnuvalardan elde ettikleri gelirler serbest meslek kazancı olarak nitelendirilecek ve aldıkları ödüller için makbuz düzenlemeleri ve KDV hesaplamaları gerekecektir. Ancak bakıldığında bunun biraz zorlama bir yorum olacağını da iddia etmek mümkün. Zira aslında buradaki ödül turnuvada bir başarıya bağlanmış durumda, yani serbest meslek hizmeti vererek karşılığında gelir elde ettiğiniz bir durum mevcut değil. Bu, bir kurumun yüzlerce mali müşavirden hizmet alıp yalnızca 5 tanesine ödeme yapması, bir avukatın yüzlerce davaya girip yalnızca lehte sonuçlanan davalar için vekalet ücreti alması gibi bir durum olurdu. Dolayısıyla bireysel



olarak faaliyet gösteren e-sporcular yılda belki onlarca turnuvaya katılabilecekler ancak günün sonunda hiçbir ödül kazanamamaları da söz konusu olabilir. Bu şekilde bakıldığında konuyu serbest meslek faaliyeti şeklinde ele almak güçlük yaratmaktadır. Bu itibarla, bu türden faaliyetler sonucu elde edilen gelirlerin serbest meslek faaliyeti sonucu elde edilmiş olarak değerlendirilmemesi gerekeceği düşünülmektedir.

7 gelir unsurundan herhangi birinin kapsamında değerlendirilemeyen gelirlerin, gelir vergisinin konusuna girmediğini, bir diğer ifadeyle gelir vergisi açısından bakıldığında vergilendirilmeyeceğini hatırlatalım. Dolayısıyla, bu karışıklığı önlemek adına kanun koyucunun bu kısım için bir düzenleme yapması faydalı olacaktır.

Öte yandan bireysel olarak yarışmalara katılan e-sporculara verilen ödülleri veraset ve intikal vergisi açısından değerlendirmek de fayda sağlayacaktır (gelir vergisinin konusuna girseydi ayrıca veraset ve intikal vergisiyle ilgilenmeyecektik, zira genel bir prensip olarak aynı konu üzerinden iki ayrı vergi hesaplanmayacaktır).

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinde, Türkiye Cumhuriyeti uyuğunda bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye'de bulunan malların veraset yoluyla veya herhangi bir suretle olursa olsun ivazsız bir tarzda bir şahıstan diğer şahsa intikalinin veraset ve intikal vergisine tabi olduğu, bu verginin Türk uyuğunda bulunan şahısların yabancı memleketlerde aynı yollardan iktisap edecekleri mallara da şamil olacağı hükme bağlanmıştır.

Bu hükümlere göre, malların veraset yoluyla veya her ne suretle olursa olsun ivazsız bir şekilde bir şahıstan diğer şahsa intikali ya da Türkiye Cumhuriyeti uyuğunda bulunan bir kişinin yabancı ülkelerde aynı yollardan edineceği mallar veraset ve intikal vergisinin konusuna girmektedir.

Öte yandan, aynı Kanun'un 2. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde "Mal" tabirinin, mülkiyete mevzu olabilen menkul ve gayrimenkul şeylerle mameleke girebilen sair bütün hakları ve alacakları ifade ettiği hükme bağlanmıştır. Kanunun 16. maddesinde ise gerçek ve tüzel kişilerce düzenlenen yarışma ve çekilişlerde kazanılan ikramiyelerin %20 oranında vergileneceği hükmü yer almaktadır. Yer verilen hükümler uyarınca e-spor organizasyonlarının ödüllü yarışmalar olarak nitelendirilmesi ve bireysel katılım gösteren sporcuların ödül almaları halinde %20 oranında intikal vergisi ödemeleri gerekeceği düşünülmektedir (2019 yılı için 5.760 TL'lik ödül tutarı intikal vergisinden istisnadır). Ancak, yurt içindeki yarışmalardan alınan ödüller için kesintinin yapılarak verginin vergi dairesine yükümlülüğünün ödülü verene ait olduğunu belirtmekte fayda var. Yabancı organizasyonların ise böyle bir yükümlülükleri olmayacağından, buralardan alınan ödüllere ilişkin vergi yükümlülüğü varsa bu ödülü alan kişiye ait olacaktır.

## **b. Mükellefiyet türü**

Bilindiği gibi hem bizim Gelir Vergisi Kanunumuz hem de küresel uygulamalara göre mükellefler ikiye ayrılırlar. Gelir Vergisi Kanunu'nda bu ayrımı tam mükellef (Türkiye'de yerleşik kişiler) ve dar mükellef (Türkiye'de yerleşik olmayan kişiler) olarak görebiliriz. Bu noktada Türkiye'de yerleşiklerin (tam mükellef) ve Türkiye'de yerleşik olmayanların (dar mükellef) neye göre belirlendiğine ve nasıl vergilendiğine ilişkin kısaca bilgi vermekte fayda var.

Bu husus Gelir Vergisi Kanunu'nda, Kanun'un "Türkiye'de Yerleşme" başlıklı 4.

maddesinde düzenlenmiştir:

“Aşağıda yazılı kimseler Türkiye’de yerleşmiş sayılır:

1. İkametgâhı Türkiye’de bulunanlar (İkametgâh, Kanunu Medeninin 19’uncu ve müteakip maddelerinde yazılı olan yerlerdir);
2. Bir takvim yılı içinde Türkiye’de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar (Geçici ayrılmalar Türkiye’de oturma süresini kesmez.)”

Aynı Kanun’un 3. Maddesi’nde ise şöyle denilmiştir:

“Aşağıda yazılı gerçek kişiler Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilirler:

1. Türkiye’de yerleşmiş olanlar;  
...”

Yukarıda yer verilen maddeler uyarınca vergisel anlamda Türkiye’de yerleşik sayılmanız için iki ayrı koşul mevcut ve bunlardan herhangi birinin tek başına bulunması yeterli sayılmış. Yani ikametgâhınız Türkiye’deyse, Türkiye’de yerleşiksiniz, dünya üzerinde nereden gelir elde ederseniz edin Türkiye’de vergi vermeye mecbursunuz; eğer ikametgâhınız Türkiye’de değil ama 6 aydan fazla Türkiye’de bulunuyorsanız yine dünya üzerinde nereden gelir elde ederseniz edin Türkiye’de vergi vermeye mecbursunuz. Geçici ayrılmalar 6 aylık sürenin hesabında dikkate alınıyor, ancak belirli ve geçici iş için Türkiye’ye gelen kimseler ile tahsil, tedavi, seyahat ve istirahat amaçlı Türkiye’de bulunanların kalış sürelerinin 6 ayı geçmesi durumunda bile bu kimseler Türkiye’de yerleşik sayılmıyorlar.

Peki, ikametgâhın Türkiye’de bulunması ne anlam ifade ediyor? Kanun burada Türk Medeni Kanunu’nun 19 Maddesi’ne atıf yapmış. İlgili madde ise şöyle:

“Yerleşim yeri bir kimsenin sürekli kalma niyetiyle oturduğu yerdir. Bir kimsenin aynı zamanda birden çok yerleşim yeri olamaz.  
...”

Yukarıda Kanun’un yaptığı tanımlama elbette adres değişikliği yaptırmak için ziyaret edilen nüfus müdürlükleri veya dış temsilciliklerce etraflıca yapılan bir soruşturmaya temel teşkil etmiyor. Zira gerektiği durumlarda adres değişikliği yaptırmak kişilerin sorumluluğunda olup ilgili işlemler beyana dayalı olarak yapılıyor (bazı durumlarda kişi adına ilgili adrese düzenlenmiş fatura, çalışma / oturma izni vb. belgeler talep edilebiliyor). Ancak böyle bir işlemle ikametgâhı yurt dışında göstermenin, fakat aslında Kanun’da ifade edildiği şekilde “Türkiye’de sürekli kalma niyetiyle oturmaya” devam etmenin kişiyi dar mükellef konumuna getirmeyeceğini söyleyebiliriz.

Öte yandan, ilgili kişilerin Gelir Vergisi Kanunu’na göre Türkiye’de yerleşik sayılırken, aynı dönemde farklı bir ülkede, o ülkenin yerel mevzuatına göre yerleşik sayılması durumu da söz konusu olabilmektedir. Böyle bir durumda ise, mevcutsa ilgili ülkeyle Türkiye arasında akdedilmiş çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması maddelerine göre mukimlik (yerleşik olma) sorunu çözümlenecektir.



Türkiye'nin akdettiği tüm anlaşmalarda mukimlik 4. maddede düzenlenmiştir. Bu maddede sorunun çözümü için belirlenmiş, birbirini takip eden 5 kıstas mevcuttur. Kişinin nerede mukim olduğuna, bu 5 kıstası takip ederek karar vermek gerekmektedir:

1. Daimi ev kriteri (kişi, daimi evinin bulunduğu devletin mukimi sayılır. Her iki devlette de daimi ev varsa 2. kıstasa, her ikisinde de yoksa 3. kıstasa geçilir).
2. Sosyal ve ekonomik ilişki kriteri (kişinin sosyal ve ekonomik ilişkilerinin daha yoğun olduğu devlet, hayati menfaatlerin merkezi olan devlettir. Bunun tespiti için de ailenin hangi devlette yaşadığı, kişinin yatırımlarının nerede yoğunlaştığı vb pek çok durum değerlendirilir). Tespitin yapılamadığı durumda, 3. kıstasa geçilir).
3. Kalmayı adet edinilen ev kriteri (kişi basit bir matematik hesabıyla hangi devlette daha fazla kaldıysa, o ülkenin mukimi olarak değerlendirilir, eşitlik vb durumlarda 4. kriterine geçilir).
4. Vatandaşlık kriteri (kişi vatandaşı olduğu ülkenin mukimi sayılır, ancak çifte vatandaşlık veya her ülkenin de vatandaşı olmadığı bir durum mevcutsa 5. kıstasa geçilir).
5. Karşılıklı anlaşma (bu mukimlik sorununu iki devlet otoriteleri karşılıklı anlaşma yoluyla çözümleneceklerdir).

Yürürlükte bir anlaşma bulunmaması durumunda ise, her iki ülke otoritesinin de kişiyi kendi ülkesinde yerleşikmiş gibi değerlendirerek vergilemesi söz konusu olabilecektir.

Genel vergileme prensibi olarak, Türkiye'de yerleşik kişiler nereden gelir elde ederlerse etsinler bütün gelirleri üzerinden, Türkiye'de yerleşik olmayan kimseler ise yalnızca Türkiye'den elde ettikleri gelirler üzerinden Türkiye'de vergi ödemektedirler.

Dolayısıyla e-sporcular açısından değerlendirme yaparken de öncelikle kişilerin Türkiye'de yerleşik olup olmadığı sorusuna odaklanılması gerekmektedir. Türkiye'de yerleşik olanlar için gelirin nerede elde edildiğine bakılmaksızın Türkiye'de vergi ödeneceğini, yerleşik olmayanlar içinse sadece Türkiye'den elde edilen gelirin burada vergileneceğini bilmekte yarar var.

#### **IV. Uluslararası turnuvalardan elde edilen kazançlar**

##### **a. Türkiye'de yerleşik olup yurt dışındaki turnuvalara katılım gösterenler**

E-sporcuların yabancı takımlara transfer olması, yurt dışında düzenlenen turnuva ve liglerde performans sergilemesi de söz konusu olabilecektir. Bu ligler ve turnuvalar çevrimiçi olarak düzenlenebilmekle beraber, çevrim dışı olarak da organize edilebilmektedir. Çevrimiçi olarak düzenlenen organizasyonlarda bilgisayarınız vasıtasıyla bulunduğunuz herhangi bir yerden bu organizasyona katılım göstermeniz mümkün, ancak çevrimdışı olarak organize edilen turnuvalarda fiili olarak organizasyonun yapıldığı salonda bulunmanız gerekmektedir.

Yukarıda çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının 17. maddesinden bahsetmiştik. Bu madde uyarınca, başka bir ülkede düzenlenen turnuva dolayısıyla elde ettiğiniz gelir, o ülkeye atfedilebilecek ve herhangi bir gün sınırlamasına tabi olmadan ilgili ülkede vergilendirilmesi söz konusu olabilecektir. Bu nedenle, Türkiye ile arasında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması akdedilmiş ülkelerden birinde organize edilen turnuva – lig nedeniyle elde ettiğiniz gelirler için anlaşmanın ilgili maddesi uyarınca söz konusu ülkenin de vergileme hakkının olabileceğini unutmamak gerekir. Burada fiili olarak ilgili

ülkeye gidilerek katılım gösterilmesi durumunda 17. madde kapsamında vergilendirilmeye ilişkin durum daha açık, ancak çevrimiçi düzenlenen organizasyonlara ilgili ülkede bulunmadan katılma durumuna ilişkin küresel anlamda da tartışmalar mevcut. Yarışmaya hangi ülkede bulunarak katıldığınız, organizasyonun hangi ülkede düzenlendiği, ödemenin nereden yapıldığı, organizasyonu düzenlemeyi sağlayan sunucuların (server) nerede bulunduğu gibi pek çok konu tartışılıyor. Dolayısıyla bir kesinlik yok, ancak ülkelerin 17. maddeden kaynaklanan vergileme hakkını bir şekilde kullanmak isteyecekleri düşünülüyor. Dolayısıyla uluslararası turnuvalara katılmadan önce karşı taraftaki ülkelerin ne şekilde bir vergilendirme yapacağını göz önünde bulundurmak gerekiyor.

Turnuvaya katıldığınız ülke ile Türkiye arasında bir çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması yoksa, burada tamamen ilgili ülkenin, kendi mevzuatına göre hareket edileceğini bilmekte fayda var.

Türkiye’de yerleşik kişilerin nerede gelir elde ederse etsinler, bu gelirleri için Türkiye’de vergilendirileceklerini ifade etmiştik. Yurt dışındaki takımlardan ve organizasyonlardan gelir elde edilmesi durumunda, yurt dışındaki kurumların Türkiye’ye karşı bir stopaj yükümlülükleri olamayacağını hatırlamak gerekiyor. Dolayısıyla bu tür gelirler üzerinde beyan yükümlülüğü geliri elde eden kişiye ait olacaktır. Gelirin elde edildiği takvim yılını takip eden mart ayında yıllık gelir vergisi beyannamesinin verilmesi ve verginin mart ve temmuzda iki taksit halinde ödenmesi gerekecektir.

Ancak yukarıda anıldığı gibi, faaliyet gösterilen ülkenin de ayrıca vergi alması durumunda öncelikle, vergilendirme yapan ülke ile Türkiye arasında bir çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması bulunup bulunmadığına bakılmalıdır. Eğer varsa, ilgili anlaşmanın çifte vergilendirmeyi önleme ile ilgili hükümlerine göre hareket edilmesi gerekecektir. Türkiye’de yerleşik kişilerin çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırmasını isteyecekleri ülkenin Türkiye olduğunu belirtelim. Yani, sizi birden fazla ülke vergiliyorsa, hangi ülkede yerleşik sayılıyorsanız o ülke çifte vergilemeyi ortadan kaldırmakla yükümlüdür.

Çifte verginin önlenmesi ile ilgili olarak Türkiye’nin akdettiği anlaşmaların bir kısmında istisna, bir kısmında ise mahsup yöntemi belirlenmiştir. İstisna yöntemi belirlenen bazı anlaşmalarda da gelirin istisna edildiği, ancak yine de vergi oranı belirlenirken dikkate alınabileceği ifade edilmektedir. Söz konusu ülkelerde vergilenen gelirler için istisna yöntemi belirlendiyse Türkiye’de ayrıca beyan edilmeyeceğini söyleyebiliriz (diğer gelirlere uygulanacak oran açısından dikkate alınmalı diyorsa dikkat edilmelidir). Ancak mahsup yöntemi belirlenmişse, bu mahsup işleminin Türk Gelir Vergisi Kanunu’na uygun şekilde yapılması gerekecektir. Buna göre, yıllık beyanname verirken yurt dışında ödediğiniz vergileri mahsup edebilirsiniz (ancak vergi oranı yurt dışında daha yüksekse, Türkiye’de uygulanan orana kadar olan kısım mahsup edilebilir), ancak bunu Türkiye’nin belirlediği şekle uygun yapmak gerekecektir.

Yurt dışında ödenen vergilerin mahsubu Gelir Vergisi Kanunu’nun 123. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, kişi ödediği vergiye ilişkin olarak söz konusu ülke otoritesinden bir belge temin etmeli, bu belgeyi de ilgili Türk konsolosluğunda tasdik ettirmelidir. Ayrıca yabancı dilde düzenlenecek vesikaların konsolosluk / noter onayıyla Türkçeye çevrilmesi gerekeceği de tabiidir. Belgenin Türkiye’deki beyan sırasında ilgili ülke otoritesinden temin edilememiş olması halinde, Kanun belgenin sunulabilmesi için 1 yıllık bir süre vermektedir.

Mahsup yönteminin Türkiye ile ilgili ülke arasında bir anlaşma akdedilmemiş olması durumunda da kullanılabileceğini hatırlatalım.

Yukarıdaki açıklamaları bir takımla işçi-işveren ilişkisi içerisinde yapılan faaliyetler açısından okumak gerekmektedir. Zira, bireysel turnuvalardaki durumun farklı olduğundan bahsetmiştik. Bireysel turnuvalara katılıp ödül alan Türkiye’de yerleşik kimselerin (hatta Türkiye’de yerleşik olmayan fakat T.C. vatandaşı olan kimseler de buna dahildir) aldıkları ödüllere ilişkin olarak Türkiye’de veraset ve intikal vergisi beyannamesi vermeleri gerekecektir. Ancak, yukarıda bahsedilen 17. madde kapsamında bu kişilerin aynı ödemeler üzerinden yurt dışında da vergi ödemeleri durumunda bu ödemelerin Türkiye’de ödeyecekleri intikal vergisinden mahsubu tartışmalı hale gelecektir.

Zira Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu’nun 12. maddesinde şu hüküm yer almaktadır:

İktisabedilen malların değerlerinden veya değerleri yekunundan aşağıda yazılı borçlar ve masraflar, beynamede gösterilmek şartıyla tenzil olunur:

...

c) Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde olan şahıslara ait mallardan yabancı memleketlerde bulunanlara taalluk eden borçlar ve yabancı memleketlerde bu mallar dolayısıyla alınan Veraset ve İntikal Vergileri (Tevsik edilmek şartıyla);

...

Yurt dışında ödenen veraset ve intikal vergisinin mahsubuna izin verildiği anlaşılacakla beraber, yurt dışında ödenen verginin, aynı gelir üzerinden alınan intikal vergisi gibi bir vergi yerine gelir üzerinden alınan bir gelir vergisi olması da söz konusu olabilecektir. Böyle bir durumda kanunun lafzından, Türkiye’nin bir mahsuba izin vermeyeceği yorumu da yapılabilecektir.

## **b. Yurt dışında yerleşik olup Türkiye’deki turnuvalara katılım gösterenler**

Türkiye dışında yerleşik e-sporcuların Türk takımlarına transfer olması, Türkiye’de düzenlenen turnuva ve liglerde performans sergilemesi de söz konusu olabilecektir.

Türkiye’de yerleşik olmayan, yani bir diğer ifadeyle dar mükellef olarak nitelendirilen kişilerin, yalnızca Türkiye kaynaklı gelirleri üzerinden Türkiye’de vergi ödeyeceklerinden bahsetmiştik. Ancak “Türkiye kaynaklı” ifadesinden ne anlamamız gerektiğine bu aşamada bir göz gezdirelim.

Kazancın Türkiye’de elde edilmesinden kastın ne olduğuna Gelir Vergisi Kanunu’nun 7. maddesinde açıklık getirilmiştir:

*“Dar mükellefiyete tabi kimseler bakımından kazanç ve iradın Türkiye’de elde edildiği aşağıdaki şartlara göre tayin olunur:*

...

### **3. Ücretlerde:**

a) Hizmetin Türkiye’de ifa edilmiş veya edilmekte olması veya Türkiye’de değerlendirilmesi;

...

4. Serbest meslek kazançlarında: Serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye’de icra edilmesi veya Türkiye’de değerlendirilmesi;

...”

Yukarıda bahsi geçen “değerlendirme” sözcüğüne ise yine aynı maddenin 7. bendinde

açıklık getirilmiştir: “ödemenin Türkiye’de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye’de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır”.

Bu hükümlere göre, yurt dışında yerleşik kimselerin Türk takımları tarafından transfer edilmesi, Türk liglerinde oynatılması halinde kendilerine yapılacak ücret ödemelerinin hem faaliyetin Türkiye’de gerçekleşmesi hem de ödemenin Türkiye’de yapılması yönünden (oysa yalnızca birinin gerçekleşmesi de yeterliydi), Türkiye’de elde edilmiş sayılacağı ve ödemeyi yapan kulübün tıpkı Türk e-sporcularda olduğu gibi yurt dışında yerleşik e-sporculara yapılan ödemeler üzerinden gelir vergisi stopajı yapması gerekecektir. Kişilerin yerleşik oldukları ülkelerle Türkiye arasında bir çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması bulunuyorsa, ilgili anlaşma hükümlerine de başvurmak gerekebilecektir. Ancak, genel olarak, ilgili ödemelerin anlaşmaların sporcuların vergilendirilmesine ilişkin hükümleri altında değerlendirilmesi gerekeceği ve burada da genel olarak herhangi bir gün kriteri vb. vergilendirme hakkını sınırlayan bir hüküm bulunmaması nedeniyle yukarıda bahsi geçen şekilde vergilendirilme yapılacağını söylemek yanlış olmayacaktır.

Yurt dışında yerleşik bireysel katılımcıların durumunun, yine yukarıda anılan gelir unsuru tartışmasına idarenin veya kanun koyucunun açıklık getirmesiyle netliğe kavuşacağını belirtmekte fayda var.

Ancak öte yandan, serbest meslek kapsamında değerlendirilmeyecekse veraset ve intikal vergisi açısından kişiler adına Türkiye’de organizasyonu düzenleyenlerin intikal vergisi kesintisi yaparak vergi dairesine ödemeleri gerekeceği düşünülmektedir. Fakat, genel bir prensip olarak çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları Türkiye açısından gelir ve kurumlar vergisini kavramaktadır. Dolayısıyla, Türkiye’de ödenen intikal vergisinin çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması kapsamında yurt dışında ödenecek vergiden mahsup edilememesi ihtimali söz konusu olabilecektir. Bu durumda ayrıca ilgili ülkedeki yerel mevzuata bakılması gerekecektir.

## **V. Aynı ödemelerin durumu**

Bazı durumlarda, e-sporculara yarışmalar neticesinde bir takım aynı menfaatler de sağlanabilmektedir. Örneğin, bir lig veya turnuvanın sonucunda gösterilen başarılarla göre e-sporculara bilgisayar, kulaklık vb teknoloji gereçleri verildiği gözlemlenmektedir. Takımları tarafından sporculara sağlanacak bu tür menfaatlerin de vergisel sonuçları olacağını hatırlatmakta fayda var.

Gelir Vergisi Kanunu’nun 63. maddesinde “Hizmet erbabına verilen ayınlar, verildiği gün ve yerdeki ortalama perakende fiyatlarına göre; konut tedariki ve sair suretle sağlanan menfaatler, konutun emsal kirasına veya menfaatin emsal bedeline göre değerlendirilir” hükmü yer almaktadır. Bu hüküm uyarınca, e-sporculara sağlanan bu türden menfaatlerin de verildiği gün ve yerdeki ortalama perakende fiyatına göre belirlenecek değer üzerinden vergilendirilmesi gerekecektir.

Aynı şekilde, turnuvalarda bireysel e-sporculara hediye edilecek benzer nitelikteki malların da veraset ve intikal vergisi açısından değerlendirilmesi gerekecektir. Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 16. maddesinde “ikramiyenin aynı olarak ödenmesi halinde, fatura değeri esas alınır” denilmiştir. Dolayısıyla fatura bedeli üzerinden %20 intikal vergisi hesaplanması gerekebilecektir.

## VI. Çocuk sporcuların durumu

Türkiye E-spor Federasyonu'na göre e-spor lisansı alabileceğiniz alt yaş sınırı 6, ve e-sporcular arasında ciddi oranda 18 yaşın altında yer alan kimselerin bulunduğu söylenebilir. Bu ortam çocuk yaşta büyük kazançlar sağlanmasını da mümkün hale getirebilmektedir.

Ancak, çocuk olmak vergiden muaf olmak anlamını taşıyor. Vergi Usul Kanunu'nun 9. Maddesi'nde, "Mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir" hükmü yer almaktadır. Aynı kanunun 10. maddesinde ise bu kişilerin ödevlerinin kimler tarafından yerine getirileceği hüküm altına alınmıştır:

"Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir."

Ek olarak, Türk Medeni Kanunu'nun 335. maddesinde yer alan hüküm uyarınca ergin olmayan çocuğun, ana ve babasının velâyeti altında olduğu belirtilmiştir. Dolayısıyla yer verilen hükümler göz önüne alındığında bu durumdaki çocukların vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeye ilişkin ödev de anne ve babaya ait olacaktır (eğer yıllık beyanname veya veraset ve intikal vergisi beyannamesi vermeleri gerekirse).

## VII. Sonuç

E-spor konusu 1,1 milyar dolara ulaşan ekonomisiyle önümüzdeki zamanlarda vergi otoritelerinin gündemini meşgul edeceğe benziyor. Hem Gelir İdaresi Başkanlığı'nın hem de kanun koyucunun yakın geçmişte dijital dünyada elde edilen gelirlere ilişkin pek çok adımı, düzenlemesi oldu; yakın zamanda da bu konu gündemi oldukça meşgul edeceğe benziyor.

Ancak, dijital dünyayı anlarken geleneksel reflekslerin etkisi altında kalınabildiği, bu reflekslerin de vergi uygulamalarında karmaşıklığa neden olduğunu söylemek yanlış olmaz. E-sporcuların daha iyi anlaşıldığı ve genel olarak sporcularla eşit muamele gördükleri bir vergileme yapısının dijital dünyayı iyi anlayan ve gereklerini yerine getiren bir ülke görünümü sunacağı düşünülmektedir.

## Kaynaklar

- Gelir Vergisi Kanunu
- Türk Medeni Kanunu
- OECD Model Vergi Anlaşması Yorum Kitabı
- Fenomenlerin Vergilendirilmesi, Tamer Türkyılmaz, Vergide Gündem Şubat Sayısı
- Futbolcu Ücretlerinde Vergi Kesintisi Oranı Ne Olmalı?, Fatih Köprü, Economist.com makalesi <https://www.economist.com.tr/m-fatih-kopru/futbolcu-ucretlerinde-vergi-kesintisi-orani-ne-olmalı.html>
- DW – "Bilim e-sporcuların gerçek sporcular olduklarını gösteriyor" haberi- <https://www.dw.com/en/science-shows-that-esports-professionals-are-real-athletes/a-19084993>
- Gelişmekte Olan Spor Branşları Federasyonu web sitesi - <http://gosbf.gov.tr/>
- Türkiye E-Spor Federasyonu web sitesi- <http://tesfed.gov.tr/>

- Habertürk – “E-Spor bir yılda nereden nereye geldi?” Haberi-  
<https://www.haberturk.com/turkiye-espore-federasyonu-son-rakamlari-paylasti-2438341-teknoloji>
- DW – “Almanya E-Spor’u resmen spor olarak tanıdı” haberi -  
<https://www.dw.com/en/germany-to-recognize-esports-as-an-official-sport/a-42509285>
- Newzoo – Global esports market report, Şubat 2019

*Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.’ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.*