

FUTBOL KULÜPLERİ ve FUTBOLCULARIN VERGİLENDİRİLMESİ

FOOTBALL CLUBS AND TAXATION OF FOOTBALL PLAYERS



Barış PEKDAŞ*

Öz

Ülkemizde spor kavramı, futbol kavramı ile adeta özdeşleşmiştir. Günümüzde büyük bir endüstri sektörü haline gelmiş olan ve Türkiye’de hukuki anlamda tek profesyonel spor dalı olan futbol, büyük bir kitleye kucak açmaktadır. Futbola verilen bu önemin yanında, vergisel anlamda ülkemizin vergi cenneti olduğu tartışıla gelmiştir.

Bu çalışmada futbol kulüplerinin yapısı ve vergilendirme karşısındaki durumları ile futbolcuların elde ettikleri gelirin niteliği ve bu kazançların vergilendirilmesi vergi kanunları çerçevesinde ele alınacaktır.

Anahtar Kelimeler: Futbol, Futbolcu, Futbol Kulübü, Bonservis.

ABSTRACT

In our country the concept of sport is almost same with the concept of football. Football, which has become a big industry sector today and being the only professional sporting scene in Turkey legally, welcomes a big crowd. In addition , it has been argued that our country in this respect is a tax haven.

In this study, the structure of the football clubs and the principles on taxation and the kind of income footballers gain will be explained within the scope of the tax laws.

Keywords: Football, football player, football club, testimonial

* Vergi Müfettiş Yardımcısı

M.G.T.: 12.02.2017 / M.K.T.: 27.02.2017

1- GİRİŞ

Türk hukuk sisteminde spora verilen önem yasa koyucu tarafından Anayasanın 59. maddesindeki düzenleme ile açık ve net olarak düzenlenmiştir. Buna göre “Devlet, her yaştaki Türk vatandaşlarının beden ve ruh sağlığını geliştirecek tedbirleri alır, sporun kitlelere yayılmasını teşvik eder. Devlet başarılı sporcuyu korur.” Bu ifadeden toplumu oluşturan bireylerin beden ve ruh sağlığı için sporun gerekli olduğu, sporun geliştirilmesi, sporcuların korunması yükümlülüğünün de devlette olduğu anlaşılmaktadır. Devletin bu görevini yerine getirmesinde spor kulüpleri önemli bir rol oynamaktadır; çünkü spor faaliyetleri bu kulüpler vasıtasıyla gerçekleştirilmektedir.

2- FUTBOL KULÜPLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

2.1- Futbol Kulüplerinin Yapısı

Türk hukukunda futbol kulüpleri iki ayrı şekilde faaliyetlerini yürütebilmektedirler. Bunlardan ilki Dernekler Kanunu hükümlerine göre kurulan dernek statüsündeki kulüpler, diğeri de Türk Ticaret Kanunu (TTK) hükümlerine göre kurulan ve şirket şeklinde faaliyetlerine devam eden spor kulüpleridir. Bu şekilde farklı hukuki yapılara sahip olmalarından dolayı da vergi mevzuatı karşısında farklı şekilde değerlendirmeye karşı karşıya kalabilmektedirler. Buna rağmen, spor faaliyetlerinin geliştirilmesi amacıyla kanun koyucu Kurumlar Vergisi Kanunu'nda hem anonim şirket hem de dernek şeklinde faaliyet gösteren spor kulüpleri için belirli şartlar dâhilinde vergiden muafiyet imkânı tanımıştır. Ortak uygulamalar olmakla birlikte transfer ücretleri ile ilgili olarak spor kulüpleri dernek veya anonim şirket olmalarına göre katma değer vergisi uygulamalarında farklı değerlendirmeye tabi tutulmaktadırlar. Bu iki yapılanma arasındaki esas farklılık ise derneklerin herhangi bir kazanç paylaşma amacının olmamasına karşılık, şirketlerin ana amacının kazanç elde etmek ve bunu da üyelerine dağıtmak olmasıdır.¹

5253 sayılı Dernekler Kanununun 2. maddesinde derneğin “kazanç paylaşma dışında, kanunlarla yasaklanmamış belirli ve ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere, en az yedi gerçek veya tüzel kişinin, bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirmek suretiyle oluşturdukları tüzel kişiliğe sahip kişi topluluklarını ifade ettiği” belirtilmiştir. Futbol kulüplerinin büyük bir kısmı da bu Kanuna göre kurulmuş dernekler şeklinde faaliyetlerini yerine getirmektedirler. İlgili Kanun'un 14. maddesine göre derneklerin spor faaliyetini gerçekleştirenlerine spor kulübü denileceği ve bu kulüplerin Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğüne tutulacak kütüğe kayıt ve tescil edileceği belirtilmiştir.

Derneklerin her ne kadar kazanç paylaşma gibi bir amacı olmasa da yapmış olduğu faaliyet ve gelirleri ile ilgili olarak uyması gereken birtakım düzenlemeler vardır. Dernekler yıl sonunda gelir ve giderlerine yönelik işlemlerini 5253 sayılı Dernekler Kanunun 19. ve Dernekler Yönetmeliğinin 83. maddelerine göre beyanname ile bildirmek zorundadırlar. Dernekler Kanunu'nun 19. maddesine göre, dernekler, yıl sonu itibarıyla faaliyetlerini, gelir ve gider işlemlerinin sonuçlarını düzenleyecekleri beyanname ile her yıl Nisan ayı sonuna kadar mülkî idare amirliğine vermekle yükümlüdürler. Beyannamenin düzenlenmesine ilişkin esas ve usuller yönetmelikte düzenlenir. Dernekler Yönetmeliğinin 31 ve devamı maddelerinde de derneklerin tutması gereken defter ve kayıtlar ile ilgili düzenlemeler

¹ Erkan Küçükgüngör, “Türk Hukukunda Sporcuların Hukuki Durumu”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 1998, Cilt 2, S.1-2, s.164.

bulunmaktadır. Dernek statüsünde yapılanmış olan spor kulüpleri de ilgili kanun ve yönetmelikteki bu düzenlemelere uygun olarak faaliyetlerini gerçekleştirmek zorundadırlar.

Futbol kulüplerinin yapılanmasındaki bir diğer şekil ise şirketlerdir. 3289 sayılı Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunun 24. maddesinin 3. fıkrasına göre “spor kulüpleri, profesyonel takımlarını, Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kuracakları veya kurulmuş olan şirketlere devredebilirler veya profesyonel futbol takımlarını kiraya verebilirler”. KDV Genel Uygulama Tebliği’nin konu ile ilgili I/B-12.1 bölümünde de “...kulüpler, futbol şubesini ilgili kanun ve yönetmelikler doğrultusunda kurulmuş bir anonim şirkete devredebilir.” hükmü yer almaktadır.

Birçok ülkede olduğu gibi Türkiye’de de futbol kulüpleri dernek statüsünde kurulmuş olup birçok vergiden muaf tutulmaktadır. Bu avantajı sürdürebilmek için kulüplerin şirketleşme yoluna giderken aynı zamanda da dernekler statüsünde faaliyetlerine devam etmeleri gerekmektedir. Futbol kulüplerinin çok düşük oranlarda ortağı olduğu şirketler kurulmakta ve spor faaliyetleri bu şirketler üzerinde gözükererek devam etmektedir. Böylelikle kulüpler hem ticari işletme gibi gelir sağlayabilmekte hem de dernekler statüsünden faydalanılarak birçok vergiden muaf tutulmaktadır.² Böylece bu kulüpler bir taraftan vergisel avantajlardan yararlanmakta diğer taraftan da şirket olmanın getirdiği kurumsallaşma, profesyonelleşme ve yeni gelir kaynaklarını da yaratmaktadır.³

Şirketleşme denilince, aslında tek bir şirketin kurulması anlaşılmamalıdır, çünkü birden çok şirketin kurulması zorunluluğu ile karşı karşıya kalınacaktır. Kurulacak şirketlerden sadece birisinin münhasıran sporcuların giderleri ve vergi muafiyetindeki gelirlerini toplamakla uğraşması gerekmektedir. Diğer yandan kurulacak ayrı bir şirket ise ticari faaliyetlere ağırlık vermeye yönelik çalışmaktadır. Dolayısıyla, kurulacak şirket oyuncuların giderleri ile sadece vergi muafiyetindeki gelirleri toplamaktadır. Bu şirketler ticari faaliyetin dışında bulunmak zorundadırlar. Bu nitelikteki ana şirketten ayrı olarak; ticari amaçlara yönelik olarak değişik şirketler de kurulabilir ki; bu şirketler her çeşit forma, spor malzemesi, tekstil ürünü satabilecek, inşaat ve turizm işleri yapabileceklerdir.⁴

Türkiye’de “Futbol Kulüplerinin Şirketleşmesi” kavramından anlaşılması gereken, Kulüplerin bünyelerinde mevcut amatör spor dallarını, alt yapı çalışmalarını, üyelik kavramını, sosyal ilişkileri” gene kulüplerin bünyelerinde bırakarak, sadece “profesyonel futbol faaliyetlerinin” “tamamını” veya “bir kısmını” kulüplerin kendi kurdukları ve sahip oldukları Anonim Şirketlere çeşitli sözleşmelerle devredilmesidir.

Türkiye’de şirketleşme yoluna giden spor kulüpleri incelendiğinde Malatyaspor’un Türkiye’de futbol kulüplerinin şirketleşmesinde ortaya çıkan ilk spor kulübü olduğu görülmektedir. Malatyaspor, futbol şubesini, kurduğu Malatyaspor A.Ş.’ye devretmiştir. Ancak Malatya Spor A.Ş. 1. ligden düşmesinin ardından tasfiye edilmiştir. Bundan sonra İstanbulspor, Vanspor, Dardanelspor, Karşıyaka, Adanaspor, Siirtspor, Galatasaray, Beşiktaş, Fenerbahçe ve Trabzonspor şirketleşen diğer kulüplerdir.

Galatasaray spor kulübü medya, reklam ve pazarlama aktivitelerinin futbol takımının yönetimin-

² Mehmet Emin Akyüz, “Futbol Kulüplerinin Şirketleşmesi ve Halka Açılması; Avrupa Futbol Piyasasındaki Gelişmeler Çerçevesinde Beşiktaş, Fenerbahçe, Galatasaray ve Trabzonspor Örneğinin Değerlendirilmesi”, T.C. Başbakanlık Sermaye Piyasası Kurulu Aracılık Faaliyetleri Yeterlilik Etüdü, 2005, İstanbul, s. 22, 27

³ Sebahattin Devcioğlu ve diğerleri, “Türkiye’de spor kulüplerinin şirketleşmeye yönelimlerinin değerlendirilmesi”, SPOR-METRE Beden Eğitimi ve Spor Bilimleri Dergisi, 2012, X (2), s.35.

⁴ Ercan Alptürk, “Futbol Endüstrisi ve Kulüplerin Şirketleşme Gerçeği”, http://www.xing.com/net/cem_futbol/genel-199527/futbolendustrisi-ve-kuluplerin-sirketlesme-gercegi, 2009.

den ayrılması amacıyla 2000 yılında, futbolla ilgili tüm yayın ve reklam haklarını Galatasaray Sportif'e devretmiştir. Devredilen haklara rağmen şirket, profesyonel futbol takımının ve ilgili spor aktivitelerinin yönetiminden sorumlu değildir. Galatasaray kulübünün tüm gelirleri Galatasaray Sportif A.Ş.'de toplanmaktadır. Şirketin futbolcu lisansları ve harcamaları ise Galatasaray Futbol Yatırımları A.Ş.'de bulunmaktadır. 2006 yılında alınan bir kararla Galatasaray Sportif A.Ş. ile Galatasaray Spor ve Futbol İşletmeleri şirketleri birleşme kararı almışlardır. Ayrıca Galatasaray hisselerinin %68'i yabancı kurumsal yatırımcıların elinde bulunmaktadır. Şirketin gelirleri çeşitli kuruluşlarla yapılan orta vadeli anlaşmalarla sağlanmakta, giderleri ise personel ve genel yönetim giderleri, kulübe ödenen kira ücretleri ile diğer yönetim komisyondan oluşmaktadır.⁵

Beşiktaş Spor Kulübü, futbolla ilgili tüm gelir ve giderleri ile tüm aktif ve pasif değerlerini Beşiktaş Futbol Yatırımları A.Ş. adlı şirkete devretmiştir. Şirket, kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmek için değişik alanlarda ticari faaliyetlerini sürdürmek amacıyla %99,9'una sahip olduğu çeşitli bağlı ortaklıklar kurmuştur. 2001 yılında Beşiktaş Sportif Ürünler A.Ş. kurulmuştur. Bu şirket, Beşiktaş marka, logo ve amblemlü ürünlerin üretim ve pazarlanması faaliyetini yürütmektedir.⁶

Fenerbahçe Spor Kulübünde şirketleşme, 1998 yılında 1907 Fenerbahçe Sportif Hizmetler Sanayi ve Ticaret A.Ş. unvanıyla sporun bütün dallarıyla ilgili ticari ve sınai faaliyetlerde ve yatırımlarda bulunmak üzere kurulmuştur. 2000 yılında şirketin unvanı bugünkü halini almıştır. Fenerbahçe Sportif'in kurumlar vergisinden muaf bir yapıya kavuşması için 2002 yılında Fenerbahçe Sportif'in ticari faaliyetleri Fenerbahçe Spor Ürünleri Sanayi ve Ticaret A.Ş.'ye devredilmiştir. Bu şirket, Fenerbahçe taraftar ürünleri ve diğer her türlü spor malzeme ve spor giysileri, reklam ve taraftar ürünlerinin satış ve pazarlamasını yapmak üzere Fenerium mağazalarını işletmektedir. Fenerbahçe markalarının yasal sahibi olan Fenerbahçe Spor Kulübü, bu markalara ilişkin lisans haklarını Fenerbahçe Sportif'e 2004 yılında imzalanan lisans kiralama sözleşmesiyle 30 yıllığına kiralamıştır. Buna göre 2004 yılında yapılan lisans ve temlik sözleşmeleri ile gelirler şirkete devredilmiş, takım ile ilgili giderler ise Fenerbahçe bünyesinde bırakılmıştır.

Trabzonspor kulübünde ise şirketleşme, Trabzonspor Sportif Yatırım ve Ticaret A.Ş. 1994 yılında Trabzon'da Trabzonspor Gıda Yatırım Ticaret Anonim Şirketi unvanıyla Trabzonspor Kulübü Derneği kuruluşu olan Trabzonspor Futbol İşletmeciliği Ticaret A.Ş. %100 iştiraki olarak kurulmuştur⁷. Trabzonspor Kulübü'nün doğrudan %99,9'una iştirak ettiği Trabzonspor Futbol İşletmeciliği Ticaret A.Ş. 2004 yılında Trabzonspor Kulübü ile imzaladığı sözleşme Trabzonspor kulübünün profesyonel futbol şubesini tüm aktif ve pasifi ile birlikte süresiz olarak devralmıştır. Trabzonspor markalarının tek, meşru, yasal ve süresiz sahibi olan Futbol A.Ş. ile şirket arasında imzalanan Lisans Kiralama Sözleşmesi ve Profesyonel Futbol Takımı Kiralama Sözleşmesi uyarınca, Trabzonspor Sportif A.Ş., 30 yıl süreyle, Trabzonspor marka, pazarlama ve lisans haklarına, profesyonel futbol takımının uluslararası müsabakalardan elde ettiği performans ve pazarlama gelirlerinin bir kısmına ve Futbol A.Ş. tarafından elde edilecek stadyum hasılatlarının büyük bir kısmına sahip olacaktır.

⁵ Galatasaray Spor Kulübü, Erişim: www.galatasaray.org/gs_sportif/frame.htm, 2006

⁶ Ali Dursun Aydın ve diğerleri, "Spor Kulüplerinin Halka Açılmasının Türkiye'de Uygulanan Modeller Açısından İncelenmesi", Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi, 2007, S. 1, s. 62- 69

⁷ Trabzonspor Kulübü, "Trabzonspor Sportif Yatırım ve Ticaret A.Ş.", Halka Arz İzahnamesi, Trabzon, 2005

Bu açıklamalar çerçevesinde 2015-2016 sezonunda Spor Toto Süper Lig ve PTT 1. Lig’de yer alan spor kulüplerinin hukuki yapılarına ilişkin tablo aşağıda yer almaktadır.⁸ Aşağıdaki tablodan da açıkça görüleceği gibi, anonim şirket şeklinde yapılan kulüp sayısı Süper Lig’de 7, PTT 1. Ligde de 3 olmasına karşılık dernek şeklindeki kulüp sayısı Süper Lig’de 11, PTT 1. Lig’de 15’tir.

Tablo 1:

SPOR TOTO SÜPER LİG		PTT 1. LİG	
DERNEK	ANONİM ŞİRKET	DERNEK	ANONİM ŞİRKET
Akhisar Belediye Gençlik ve Spor	Antalyaspor A.Ş.	1461 Trabzon	Adanaspor A.Ş.
Bursaspor	Beşiktaş A.Ş.	Adana Demirspor	Altınordu A.Ş.
Eskişehirspor	Çaykur Rizespor A.Ş.	Alima Yeni Malatyaspor	Göztepe A.Ş.
Gaziantepspor	Fenerbahçe A.Ş.	Balıkesirspor	
Gençlerbirliği	Galatasaray A.Ş.	Boluspor	
Kayserispor	Kasımpaşa A.Ş.	Denizlispor	
Medicana Sivasspor	Trabzonspor A.Ş.	Gaziantep B.Ş.Bld. Spor	
Medipol Başakşehir FK		Giresunspor	
Mersin İdmanyurdu		Kardemir Karabükspor	
Osmanlıspor Futbol Kulübü		Karşıyaka	
Torku Konyaspor		Kayseri Erciyesspor	
		Multi group Alanyaspor	
		Samsunspor	
		Şanlıurfaspor	
		Vartaş Elazığspor	

2.2- Futbol Kulüplerinin Kurumlar Vergisi Karşısındaki Durumu

2.2.1- A.Ş. Şeklindeki Futbol Kulüpleri ve Vergilendirilmesi

Anonim şirket şeklinde yapılmış futbol kulüpleri Ticaret Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu hükümleri gereğince diğer anonim şirketlerin uymaları gereken bütün kural ve esaslara uymakla yükümlüdürler. Ancak yasa koyucu, sporun ve sporunun desteklenmesi, sporun topluma yayılması amacıyla bu hukuki yapı altında faaliyette bulunan futbol kulüplerine bir takım vergisel avantajlar sağlamaktadır. Bunlardan biri kurumlar vergisi muafiyeti tanınması ile ilgilidir. Anonim şirket şeklinde faaliyet gösteren bir spor kulübünün KVK m. 4/1-j hükmünden yararlanabilmesi için sadece idman ve spor faaliyetinde bulunuyor olması gerekmektedir. Burada da idman ve spor faaliyetinin kapsamının ve hangi gelirlerin bu faaliyetler kapsamında elde edildiğinin tespiti önem taşımaktadır.¹ No’lu KVK Genel Tebliğinde idman ve spor faaliyeti kapsamında sayılan gelirler Tebliğ’in 4.12 numaralı kısmında tahdidi olarak sıralanmamaktadır. Genel Tebliğ’de sıralananlara benzer nitelikte veya onlar kapsamında değerlendirilecek gelirler de muafiyet kapsamına girebilmektedir. Tebliğde açıkça

⁸ <http://www.tff.org/Default.aspx?pageID=119>’dan yararlanılarak hazırlanmıştır.

“transfer ve bonservis gelirleri, saha reklam gelirleri, maç bileti satışları, sporcuların formalarına aldıkları reklamlar, maç yayın hakkının satılması gibi faaliyetler idman ve spor faaliyeti kapsamında değerlendirilecektir” denilmiştir.

Bu düzenlemeye karşılık, eğer kulüp bu tür faaliyetlerin yanı sıra spor malzemelerinin satışı, kafeterya işletmeciliği, benzin işletmeciliği vs. gibi faaliyetler kapsamında gelir elde ediyorsa bunlar idman ve spor faaliyeti olarak değerlendirilmeyecek olup muafiyet kapsamında olmayacaktır şeklindeki ifadeyle, muafiyetin bir anlamda sınırı çizilmiştir. Kulüp, bu tür faaliyetlerden dolayı gelir elde ederse, bu gelirlerinden dolayı kurumlar vergisi ödemekle yükümlüdür. Bu durum Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen özeldede⁹ açıkça belirtilmiştir. Buna göre, “sadece idman ve spor faaliyetinde bulunmak kaydıyla şirketiniz kurumlar vergisinden muaf olabilecek olup idman ve spor faaliyeti dışında ticari bir faaliyette bulunmanız halinde, söz konusu muafiyetten yararlanabilmeniz mümkün bulunmamaktadır” görüşüne yer verilmiştir. Herhangi bir durumda anonim şirket şeklindeki bir futbol kulübünün gelirleri hem muafiyet kapsamındaki faaliyetlerden hem de muafiyet dışı faaliyetlerden oluşuyor ise bu durumda kulüp muafiyet kapsamında olmayan gelirler sebebiyle kurumlar vergisi mükellefi olacaktır.

2.2.2- Dernek Şeklindeki Futbol Kulüpleri ve Vergilendirilmesi

a) Derneğin İktisadi İşletmesi Niteliğindeki Futbol Kulüpleri

Dernekler tüzel kişilikleri itibarıyla kurumlar vergisinin mükellefi değildirler. Dernek bünyesinde yer alan iktisadi işletmeler KVK'nın 1. maddesinin 1. fıkrasının 1. bendi (1/1-ç) gereğince kurumlar vergisine tabidirler. İktisadi işletmelerden neyin kastedildiği de KVK'nın 2. maddesinde açıklanmıştır. Buna göre “dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve sermaye şirketleri ile kooperatifler dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler, dernek veya vakıfların iktisadi işletmeleridir.”

Bu durumda, dernek bünyesinde gerçekleştirilen bir faaliyetten dolayı gelir elde edildiğinde bu gelir sebebiyle kurumlar vergisi mükellefiyetinin doğup doğmadığının tespitinde KVK'nın 2. maddesinin 5. fıkrası hükmüne bakmak gerekmektedir. Çünkü dernekler kar elde etmek amacıyla hareket etmeyen tüzel kişiliklerdir. Ancak, bünyesinde gerçekleşen bir faaliyetten dolayı gelir elde ediyorsa, bu faaliyet süreklilik arz ediyorsa ve son olarak da ticari bir organizasyon şeklinde ise, dernek bu faaliyet sebebiyle vergi ödemek durumunda kalmaktadır. Tüm bu açıklamalar çerçevesinde derneğe bağlı iktisadi işletmeden söz edilebilmesi için iktisadi işletmenin;

- Sermaye veya yönetim bakımından derneğe bağlı olması (ait olma sermaye bakımından; bağlı olma ise idari bakımdan bağlılığı ifade eder),
- Sermaye şirketi ve kooperatif şeklinde olmaması,
- Ticari, sınai veya zirai nitelikte devamlı şekilde faaliyette bulunması gerekmektedir.

Bu sayılan üç kriterden ilk ikisinin tespiti zor olmamakla birlikte uygulamada bu durumlar sebebiyle de problemler ile karşılaşabilmektedir. Ancak devamlılık veya süreklilik unsurunun tespiti üzerinde özellikle durulmalıdır. İktisadi işletmenin varlığının tespitinde, hangi faaliyetler devamlı sayılır, ne olursa devamlılık unsuru gerçekleşir veya gerçekleşmez sorularının cevabını vermek önemlidir.

⁹ Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı, 09.06.2011 B.07.1.GİB.4.07.16.01-KVK.2010.68-15 sayılı özelge.

Bu soruların cevabını vermeye yönelik bilgiler 1 No'lu KVK Genel Tebliğinin 2.4 numaralı bölümünde bulunmaktadır. Buna göre devamlılık unsuru, bir hesap dönemi içinde aynı veya ayrı faaliyet alanlarında ticari mahiyet arz eden işlemlerin birden fazla yapılmasını ifade etmektedir. Aynı hesap döneminde tek işlem nedeniyle ticari faaliyetin devamlılık unsurunun oluştuğunu kabul etmek mümkün olmamakla birlikte, faaliyetin organizasyon gerektirmesi veya amacının ticari olması durumunda devamlılık unsurunun varlığı kabul edilmektedir.

Ticari organizasyonun oluşumu için gerekli olan sermaye tahsisi, personel istihdamı, işyeri açılması ve ticaret siciline kayıt gibi bir takım işlemlerin yapılması halinde devamlılık unsurunun gerçekleştiği kabul edilmektedir. Dolayısıyla, yıl içinde bir veya iki defa işlem yapılmış olsa dahi ticari organizasyon çatısı altında ticari kazanç elde edilmiş sayılmakta ve buna göre vergilendirilme yapılmaktadır. Dernek bünyesindeki faaliyetin ticari bir organizasyon şeklinde teşekkül etmesi ve yılda bir defa faaliyet yapılması veya her yıl tekrarlanan şekilde yılın belirli zamanlarında faaliyetin gerçekleştirilmesi devamlılık unsurunun oluşmasına engel değildir. Bu durumda da dernek bu faaliyeti dolayısıyla KVK'ya tabi olur. Muğla Vergi Dairesi Başkanlığının¹⁰ vermiş olduğu özalgde Türkiye Tenis Federasyonunun tescilli üyesi olan dernek şeklindeki spor kulübünün isteyen kişilere ücretli tenis sporu yaptırtıyor olmasından dolayı muafiyet kapsamında değerlendirilemeyeceği ve dolayısıyla elde edilen gelirin kurum kazancı sayılarak vergiye tabi tutulması gerektiği şeklinde görüş bildirilmiştir.

1 Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 4.12 başlıklı kısmına göre dernek bünyesinde gerçekleştirilen iktisadi işletme kendi gelir ve giderleri kapsamında vergiye tabi olmaktadır. Diğer bir anlatımla kurumlar vergisinin muhatabı bu iktisadi işletmelerdir. Dernek bünyesinde birden fazla iktisadi işletmenin bulunması ya da bunlar yanında spor tesisleri içerisinde kafeterya işletmeciliği yapmaları da söz konusu olabilir. Bu durumda her bir iktisadi işletme ayrı ayrı değerlendirilerek vergiye tabi tutulmaktadır. Bununla birlikte vergilendirme işlemi sırasında spor kulübünün bir işletmesi muafiyet kapsamında olurken bir diğer işletmesi de vergiye tabi olabilir. Bu durumda da vergi dairesi tarafından sadece vergiye tabi olan gelirleri üzerinden işlem tesis edilir.

b) Muafiyet Kapsamındaki Derneklere Bağlı İktisadi İşletmeler

KVK m. 4/1-j hükmüne göre dernek bünyesinde bulunan iktisadi işletmeler bazı şartlar dahilinde kurumlar vergisinden muafırlar. Bu maddeye göre muaf olabilmek için,

- İktisadi işletmenin Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü ve/veya özerk spor federasyonlarına tescil edilmiş olan spor kulüplerine ait olması,
- Faaliyetlerinin sadece idman ve spor faaliyetlerinden ibaret olması, gerekmektedir.

Dernek bünyesindeki futbol kulüpleri hem idman ve spor faaliyetlerinde bulunabilir hem de başka ticari faaliyetlerde bulunabilir. Bu durumda nelerin idman ve spor faaliyeti olduğunun tespiti önem taşımaktadır. 1 No'lu KVK Genel Tebliğinde idman ve spor faaliyeti kapsamında sayılan gelirler, Genel Tebliğin 4.12 numaralı kısmında sayılmıştır. Buna göre transfer ve bonservis gelirleri, saha ve reklam gelirleri, maç bileti satışları, sporcuların formalarına aldıkları reklamlar, maç yayın hakkının satılması faaliyetleri idman ve spor faaliyeti olarak sıralanmıştır.

Dernek bünyesindeki kulübün, idman ve spor faaliyetlerinin yanı sıra forma, ayakkabı satışı ve kafeterya ya da restoran işletmeciliği yapması durumunda bu faaliyetler ayrı bir iktisadi işletme

¹⁰ Muğla Vergi Dairesi Başkanlığı, 09.06.2012 tarih ve 96620903-48.15.01/1-91 sayılı özelgesi

olarak değerlendirilerek kurumlar vergisine tabi tutulur. Ankara Vergi Dairesi Başkanlığınca verilen özeldede,¹¹ dernek bünyesinde faaliyette bulunan bir spor kulübünün idman ve spor faaliyetleri yanında kulüp binası üzerine bedel karşılığı reklam alması halinde bunun idman ve spor faaliyeti çerçevesinde değerlendirilmeyeceği, bu yüzden de kulübün KVK m.4/1-j'ye göre muafiyetten yararlanamayacağı belirtilmiştir. Yine aynı özeldede, dernek bünyesinde bir iktisadi işletme vasıtasıyla bu gelir elde edildiyse, bu gelirlerin ilgili iktisadi işletmenin ilgili hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesi ile birlikte beyan edilmesi gerektiği; ancak, iktisadi işletme teşekkül ettirilmeksizin gelir elde edildiyse, söz konusu kira ödemelerinden yapılan tevkifatın nihai vergilendirme olacağı belirtilmektedir.

Dernek bünyesinde faaliyette bulunan bir iktisadi işletmenin vergisel yükümlülüğü ne derneğin kanun ile kurulması ile ne de derneğin kamuya yararlı dernek statüsünde olması halinde ortadan kalkar. Şöyle ki, dernek kanun ile kurulmuş olsa ya da Bakanlar Kurulunca kamuya yararlı dernek statüsüne dahil edilip vergisel açıdan muaf olsa dahi, bu dernek bünyesinde idman ve spor faaliyetleri dışında başka bir faaliyetten dolayı gelir elde edilmesi durumunda, elde edilmiş olunan gelirler kurumlar vergisine tabi olacaktır.

2.3- Kulüplerin Tevkifat Yükümlülüğü

Kurumlar vergisine tabi olan futbol kulüplerinin KVK madde 15'in açık hükmü gereğince tevkifat yükümlülüğü bulunmaktadır. Bu maddeye göre dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri; kurumlara avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben yaptıkları ödemeler üzerinden istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben, belirlenen oranlar uyarınca kesinti yapmak zorundadırlar.

Spor kulüpleri tarafından istihkak sahiplerine yapılan bu ödemeler üzerinden sorumlu sıfatıyla yapılan kurumlar vergisi kesintilerinin, kesintinin (stopajın) yapıldığı ayın muhtasar beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

GVK'nın 94'üncü maddesinin birinci fıkrasında ise, "Kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak *ödenenler dahil*) *nakden veya hesaben* yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar" denildikten sonra, aynı maddenin birinci bendinde, hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61'inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104'üncü maddelere göre vergi kesileceği hüküm altına alınmıştır. Futbol kulüplerinin futbolculara ödedikleri ücretler üzerinden kesinti yapmasının kanuni dayanağı bu maddedir.

GVK'ya 5766 sayılı Kanunun 8. maddesiyle eklenen geçici 72. madde uyarınca 01.01.2008 tarihinden 31.12.2017 tarihine kadar sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemelerden aşağıdaki oranlarda gelir vergisi tevkifatı yapılacağı hüküm altına alınmıştır:

¹¹ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 12.09.2012 tarih ve 38418978-2011-KVK-2-1-922 sayılı özelge.

- 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.

Söz konusu düzenlemeden de görüleceği üzere günümüzdeki isimleri açısından Spor Toto Süper Ligi'ndeki spor kulüplerindeki sporculara yapılacak ücret ve ücret sayılan ödemelerden %15, Türkiye Futbol Federasyonu 1. Ligi'nde ve Türkiye Profesyonel 2. Ligi'ndeki spor kulüplerindeki sporculara yapılacak ücret ve ücret sayılan ödemelerden %10, Türkiye Profesyonel 3. Ligi'nde yer alan spor kulüplerindeki sporculara yapılacak ücret ve ücret sayılan ödemelerden %5 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır. Yine lig usulüne tabi olmayan spor dallarındaki sporculara yapılacak ödemeler ile milli sporculara uluslararası müsabakalara katılmaları karşılığında yapılacak ödemelerden de %5 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır. Güncel bir örnek olarak 2016 Dünya Kupası gruplarında mücadele etmiş Türk Milli Takımı oyuncularına yapılan ücret ve ücret sayılan ödemelerden %5 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılmıştır.

Futbolcu ücretlerine ilişkin ödemelerin nakit dışında örneğin gayrimenkul veya taşıt ve benzeri ayın şekilde yapılması halinde ise, Gelir Vergisi Kanunu'nun 63. maddesinin son fıkrası uyarınca ücretin safi tutarı;

- Verilen ayınlar, 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.

Bunun dışında, futbol kulüplerinin yurt dışından menajerlik hizmeti almaları durumunda da tevkifat yapma zorunluluğu vardır. Çünkü hizmet almış olduğu kişinin kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmadığı için bunlar KVK'nın 3. maddesinin 2. fıkrası gereğince dar mükellefler ve Türkiye'de elde ettikleri bu gelir serbest meslek kazancıdır. KVK'nın 30'uncu maddesinin 1 numaralı fıkrasında da, dar mükellefiyete tabi kurumların bu fıkra da bentler halinde sayılan kazanç ve iratları üzerinde, bu kazanç ve iratları ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından %20 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır. Bu durum Bursa Vergi Dairesi Başkanlığının vermiş olduğu Özelge'de¹² de detaylıca açıklanmıştır: "Yurt dışından alınan menajerlik hizmeti karşılığında yapılan ödemelerin serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmesi ve özelge talep formunda belirtilen Merkezi Limassol/ Kıbrıs, Merkezi Portekiz, Merkezi Bratislava/Slovakya, Merkezi Argentina mukimi şirketlere bu hizmetler karşılığı nakden veya hesaben yapılacak ödemelerden 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 30'ncu maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi uyarınca (2009/14593 sayılı B.K.K)'na istinaden %20 oranında kurumlar vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir."

Bu tevkifat yükümlülüğü sadece menajerlik hizmeti alımında değil dar mükellef kurumlardan futbolcu transferi sebebiyle yapılan ödemelerde de geçerlidir. KVK'nın 30'uncu maddesinin 2. fıkrasında "ticarî veya ziraî kazançta dâhil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret

¹² Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı 16.08.2012 tarih ve 17192610-125[ÖZG.12-21]-341 sayılı özelge

unvanı, marka ve benzeri gayri maddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında dar mükellef kurumlara nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı” hükme bağlanmıştır. Bu kapsamda futbolcuların belirli bir kulüpte oynatılabilmesi hakkının devri niteliğindeki transfer işlemleri sebebiyle yapılan ödemeler gayri maddi hak bedeli olarak değerlendirilebilmekte ve bunlarla ilgili olarak dar mükellef kurumlara yapılacak ödemeler üzerinden Türkiye’deki futbol kulübü tarafından %20 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir.¹³ Bu zorunluluk spor kulüplerinin hukuki yapısına göre değişmemektedir. Diğer bir ifadeyle, hem dernek hem de anonim şirket şeklindeki spor kulüpleri yurt dışındaki bir kulübe veya menajerlik şirketine/kişisine yapacağı ödemeler üzerinde tevkifat yapmak zorundadırlar. Söz konusu husus Samsun Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen Özelge’ye¹⁴ de konu olmuştur: “....sporcuların Türkiye’deki bir kulüpte oynatılabilmesi hakkının devri karşılığı olarak sporcunun eski kulübüne ödenen bonservis bedelleri ile mahiyeti itibarıyla buna benzeyen ödemelerin gayrimaddi hak satışı bedeli olarak değerlendirilmesi ve yapılan ödemelerden, kurumlar vergisi tevkifatı yapılması...” gerekmektedir.

Türkiye’deki kulübün kurumlar vergisinden muaf olmasının tevkifat yapma ve buna ilişkin muhtasar beyannamayı verme yükümlülüğüne engel bir durum yoktur. Türkiye ile yabancı spor kulübünü mukimi olduğu ülke arasında imzalanmış çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının bulunması halinde, bu anlaşmada tevkifat ile ilgili daha farklı bir oran belirlenmiş ise bu oranın dikkate alınması gerekir.

Kulüplerin yurt dışından yapılan transfer işlemi ve menajerlik hizmeti alımlarında sadece kurumlar vergisi tevkifatı yükümlülükleri bulunmamakla birlikte, KDV yükümlülükleri de mevcuttur. Yurt dışından yapılan transfer işlemi veya menajerlik hizmet alımı işlemlerinden Türkiye’de yararlanıldığı için transfer veya hizmet Türkiye’de ifa edilmiş sayılmaktadır. KDVK’nın 6. maddesinde hangi hallerde hizmetlerin Türkiye’de yapıldığına ilişkin olarak yapılan düzenlemede “hizmetin Türkiye’de yapılması veya hizmetten Türkiye’de yararlanılması” denilmektedir. Bu durumda ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayanların Türkiye’de yaptığı hizmetler ile bunların yurt dışında yaptığı ancak Türkiye’de faydalanan hizmetler KDV’ye tabi olacaktır. Bu bağlamda yabancı spor kulübünce yurt dışında ifa edilen bu hizmetten Türkiye’de faydalandığından işlem Türkiye’de yapılmış sayılacak ve bu hizmet KDV’nin konusuna girmektedir.

Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 9. maddesinin 1. fıkrasında kamu alacağının güvence altına alınması amacıyla KDV mükellefinin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ödemeyi yapanlarca KDV tevkifatı yapılması zorunluluğu düzenlenmiştir. Kurumlar vergisi tevkifatında olduğu gibi bu durumda da ödemeyi yapacak olan kulübün hukuki statüsünün (dernek veya anonim şirket) bu yükümlüğü yerine getirmede hiçbir önemi bulunmamaktadır.

Bu durumda KDV’nin mükellefi yurt dışındaki futbol kulübü veya menajerlik hizmetini veren kişi olmasına rağmen, bunların Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmadığı için, Türkiye’de ilgili hizmetlerden yararlanan spor kulübü sorumlu sıfatıyla %18 oranında KDV tevkifatı yapmak zorundadır.

¹³ Zübeyir Bakmaz, “Futbol Kulüplerimizin Yabancı Spor Kulüplerinden Futbolcu Transferindeki Vergisel Sorumlulukları” Vergi Raporu Dergisi, 2015, S.185, s.64.

¹⁴ Samsun Vergi Dairesi Başkanlığının 24.04.2014 tarih ve 13649056-125[30/2013-ÖZE-05]-42 sayılı özelgesi

2.4- Kulüpler ve Futbolcular Bağlamında Muhasebesel İlişki

Sermaye Piyasası Kurulu tarafından 2002/6 sayılı bülten ile yayımlanmış 07.02.2002 tarih ve 9/181 sayılı karar ile halka açılmış futbol kulüplerinin mali yapılarına dair birtakım standartlar belirlenerek ilan edilmiştir. Bu standartlara göre;

- Bonservis bedeli, maliyet bedeli ile bilançoda “*Maddi Olmayan Duran Varlıklar-Haklar*” kaleminde gösterilecek ve sözleşme süresi içerisinde amorti edilecektir.
- Şarta bağlı ödemelerin, mali tabloların kesinleşme tarihinden makul bir şekilde ve makul bir oranda tahmin edilebilmesi halinde tahakkuk ettirilmesi ve mali tablolara yansıtılması gerekir. Belli bir öneme sahip olan, ancak tutarları tahmin edilemeyen şarta bağlı hususlar dipnotlarda açıklanır.
- Futbolculara peşin olarak yapılan ödemeler, “*Peşin Ödenen Giderler*” olarak bilançoda aktifleştirilecek, sözleşme süresince dönem girdisine atılmak suretiyle itfa olunur.
- Futbolculara yapılan aylık, prim ve benzeri dönemsel ödemeler giderin tahakkuk ettirildiği dönemde gelir-gider tablosuna yansıtılır.
- Sözleşmesi devam eden bir futbolcunun başka bir kulübe satılması durumunda elde edilen gelirler, gayri maddi hakkın satışı olarak değerlendirilir.
- Futbolcuların bir daha oynayamayacak biçimde sakatlanması veya hastalanması gibi durumlarda, futbolcuların lisans hakları için karşılık ayrılması zorunludur.
- Aktifinde futbolcu sözleşmesi veya bonservisi bulunan şirketler için, futbolcuların bonservis veya sözleşme bedellerinden aşağı olmamak üzere sigorta ettirilmesi zorunludur.

Sözleşmesi devam eden bir futbolcunun yabancı bir kulüpten transfer edilmesi veya yurt içi yapılan futbolcu transferleri için yapılan ödemeler gayri maddi bir hakkın iktisabı için yapılan ödemelerdir. Böylelikle futbolcunun yeni kulübü, futbolcunun bu kulüpte futbol oynaması hakkını satın almaktadır. Gayri maddi hakların iktisabı için yapılan ödemeler karşılığında gayrimenkullerin değerlemesi ile ilgili esaslar çerçevesinde itfa edilir.

Vergi Usul Kanunu’nun (VUK) “*İktisadi İşletmelere Dahil Kıymetleri Değerleme*” başlıklı 269. maddesinde; iktisadi işletmelere dahil bilmum gayrimenkullerin maliyet bedeli ile değerlendirileceği belirtiltikten sonra aynı maddenin 4. bendinde gayri maddi hakların da gayrimenkuller gibi değerlendirileceği hükmüne yer verilmiştir. Maliyet bedeli ise VUK’un 262. maddesinde; “*iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilmum giderlerin toplamını ifade eder.*” şeklinde açıklanmıştır.

Bu açıklamalar doğrultusunda yukarıda da değinildiği üzere futbolcu transfer eden futbol kulüpleri, söz konusu hakka ilişkin maliyet bedelini bilanço aktifine “*260-Maddi Olmayan Duran Varlıklar*” hesap kodu altında “*Haklar*” başlığı altında kaydetmeli ve amortisman yolu ile itfa etmelidir. Futbolcunun sözleşmesinin sona ermesi veya sona ermezsizin bir başka kulübe satılması halinde ise, itfa edilemeyen kısım doğrudan gider yazılabilecektir.

Bilanço döneminde, muhasebenin “*dönemsellik ilkesi*” gereği futbolcu ile kaç yıl için sözleşme yapılmış ise bonservis ve transfer bedelleri, ona göre Vergi Usul Kanunu’nun 265 ve 283. maddeleri uyarınca aktifleştirilir ve ilgili yıllarda giderleştirilir.

Diğer taraftan bonservis yani futbol oynama hakkının iktisabı için kredi kullanılması ve bu işlem neticesinde kur farkı ve faiz gibi finansman giderlerine katlanması durumunda söz konusu giderlerin de söz konusu hakkın iktisabına yönelik ödemeler olarak VUK’un 262. madde hükümlerine göre bonservis bedelinin maliyetine intikal ettirilip genel hükümler çerçevesinde itfa edilmesi yerinde olacaktır.

2.5- Kulüplerin Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun (KDVK) 1. maddesinde katma değer vergisinin konusunu ticari, sınai, zirai veya mesleki faaliyetler çerçevesinde temelde mal teslimi veya hizmet ifası, mal hizmet ithali ile diğer teslimler biçiminde olan iktisadi muameleler oluşturmaktadır. Ticari, sınai, zirai veya mesleki faaliyetleri kapsamında mal teslim eden veya hizmet ifa edenler bu tür iktisadi muameleler nedeniyle kendilerine yapılan ödeme içinde KDV'yi kendilerine mal teslim edip, hizmet ifa ettikleri, işlemin diğer tarafını oluşturan kişilerden tahsil edip hazineye yükümlü sıfatı ile yatırmak zorundadırlar.

KDV'de esas olan, işlemi yapan kişinin hukuki kişiliği değil, yapılan işlemin özelliğidir. Bu açıdan bakıldığında dernek veya anonim şirket şeklinde yapılmış olan spor kulüpleri açısından mükellefiyet oluşmasında hiçbir farklılık bulunmamaktadır. KDVK madde 1'de sayılan işlemleri gerçekleştiren herkesin bu vergiyi ödemek ile yükümlü olması genel kuraldır.

KDVK'nın 1. maddesinin 1. fıkrasının 3. bendinde diğer hizmet ve teslimlere ilişkin faaliyetler sebebiyle KDV'ye tabi olunan durumlar düzenlenmiştir. Bunlar içerisinde de 3-g bendinde, "genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, *dernek ve vakıflara*, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veya bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetlerinin de KDV'ye tabi olduğu belirtilmiştir.

KDVK'nın 1. maddesinin 1. fıkrasının 3. bendinde tadadi olarak sayılan diğer hizmet ve teslimlerin KDV'ye tabi olduğu da açık ve bellidir. Ancak KDV Genel Uygulama Tebliği'nin I.A.1.3. bölümünde de açıkça belirtildiği üzere "ilgili Kanun'un 1/3'üncü maddesinde sayılan işlemler ((g) bendi hariç), ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılmasalar bile verginin konusuna girerler". Fakat KDVK madde 1/3-g için yapılan faaliyetin KDV'ye tabi olup olmadığının tespitinde en esaslı nokta faaliyetin ticari niteliğinin olup olmadığıdır. Dernek şeklinde faaliyet gösteren spor kulüpleri açısından bu bent önem arz etmektedir. Dernek bünyesinde yer alan iktisadi işletmeler yapmış oldukları faaliyet türlerine göre kurumlar vergisine tabi olmaktadır.

Anonim şirket şeklinde faaliyetlerini devam ettiren futbol kulüpleri ise 1/3-g maddesi kapsamında da sayılmadıklarından bütün teslim ve hizmetlerinin katma değer vergisine tabi olduğu açıktır.

2.5.1- Amatör veya Profesyonel Spor Dalı Ayırımında KDV Uygulaması

Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde spor faaliyetinin amatör veya profesyonel olup olmamasına göre de bir ayırım yapılmaktadır. KDV Genel Uygulama Tebliği'nin 12.1 Spor Kulüpleri başlıklı kısmında da açıklandığı üzere, spor kulüpleri amatör ve profesyonel spor faaliyetleri yanında çeşitli alanlarda faaliyet gösteren müesseselere sahip olabilirler.

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin konu ile ilgili I/B-12. hükmüne göre spor kulübü dernekleri amatör ve profesyonel spor faaliyetlerinde bulunabilmektedirler. Profesyonel futbol şubeleri de iktisadi işletme niteliğindedir ve bunların yapmış oldukları sosyal tesis, lokal, otopark, spor okulları ve kursları, spor sahaları, sağlık merkezleri, plaj tesisleri vs. gibi faaliyetler de KDV'nin konusuna girmektedir.

Bu kapsamda ilgili uygulama tebliğinde nelerin KDVK madde 1/3-g'ye göre KDV kapsamında değerlendirilen teslim ve hizmetler olduğu da belirtilmiştir. Buna göre, maç hasılatları, spor toto-loto ve iddia isim hakkı gelirleri, spor malzemesi ve hediyelik eşya satışı, yayın hakkı gelirleri, reklam

gelirleri ve diğer gelirler KDV'nin konusuna girmektedir. Ancak bu tür faaliyetler amatör spor kulüplerince gerçekleştirildiğinde KDV mükellefiyeti doğmayabilmektedir. Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının vermiş olduğu özelge¹⁵ şu şekildedir: “spor kulübü olarak faaliyet gösteren Derneğinizin, dernek gelirlerini artırmak ve spor faaliyetlerini geliştirmek için Başbakanlık Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü bünyesindeki iddia oyunlarından alacağı “isim hakkı” için amatör spor kulübü sayılması hasebiyle 55 (mülga) Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'ne göre değerlendirildiğinde adına katma değer vergisi mükellefiyeti tesis ettirilmesine gerek bulunmamaktadır. Diğer taraftan isim hakkı gelirleri 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1 inci maddesine göre katma değer vergisine tabi olup, Derneğinizin amatör spor kulübü olması nedeniyle bu gelirlerinden dolayı mükellefiyet tesis edilmeyeceğinden bahse konu vergilerin aynı Kanun'un 9 uncu maddesinin sorumluluk uygulaması kapsamında Spor Toto Teşkilatı tarafından beyan edilmesi gerekmektedir.”

2.5.2- Bonservis Bedellerinin KDV Karşısındaki Durumu

Bonservis bedeli, futbolcunun bir kulübe bağlı olarak oynatılabilme hakkının devrine karşılık olarak ödenen bedel ile buna benzeyen ödemelerdir. Burada, alım-satım konu olan şey, futbolcu değil, futbolcunun futbol oynama hakkıdır. Yani, futbolcunun futbol oynama hakkı, satış sözleşmesi ile el değiştirmektedir. Futbolcunun bağlı olduğu kulüp ile sözleşmesi devam ederken başka bir kulübe gitmek için, kulüpler arası anlaşmanın sağlanması halinde, eski kulüple olan sözleşmesinin feshedilerek sporcunun oyun hakkının yeni kulübe geçmesi karşılığında yeni kulübün eski kulübe yapmış olduğu bir ödemedir. Bu bedel konusunda taraflar yani kulüpler konuşup anlaşarak bir sonuca varmaktadırlar.

Futbolcu bağlı olduğu kulüp ile belirli bir süreliğine sözleşme yapmaktadır. Bu süre zarfında da ilgili kulüpte oynama zorunluluğu bulunmaktadır. Ancak sözleşmede belirtilen süre bitmeden sporcunun başka bir kulübe gidecek olması halinde, taraflar arasında yapılan sözleşmedeki hükümlere göre, sporcunun bağlı olduğu kulübe, transfer eden kulüp tarafından bir ödeme yapılması gerekmektedir. Uygulamada bunun için transfer ücreti veya bonservis bedeli ifadeleri kullanılmaktadır.

Futbolcu transfer ücretlerinin KDV'ye tabi olması ile ilgili olarak farklı görüşler bulunmaktadır. Futbolcunun transfer edilmesi halinde, transferin futbolcunun oynama hakkının devri niteliğinde olduğundan dolayı bunun bir gayri maddi hak niteliğinde olduğunu ve bu hakkın da Katma Değer Vergisine tabi olan yayın hakkı gelirlerinden ayrı olarak düşünülemeyeceğinden dolayı KDV'nin uygulanması gerektiğini savunanlar¹⁶ olabildiği gibi aynı şekilde futbolcu transferi ve kiralamalarının ticari faaliyet kapsamında değerlendirilmesi ve bundan dolayı da KDV'nin uygulanması gerektiğini savunanlar¹⁷ da mevcuttur. Ancak olaya iki ayrı yapılanma türü, dernek ve A.Ş olan kulüpler açısından bakmak gerekmektedir.

Çalışmanın 2.4. kısmında açıklandığı üzere KDVK madde 1/3-g' ye göre derneklere ait veya tabi olan müesseselerin bazı teslim ve hizmetleri verginin konusuna girmemektedir. Buradaki temel kriter ise yapılan teslim ve hizmetin ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikte olup olmadığıdır.

¹⁵ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 27.08.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.18.02-32229-7761-862 sayılı özelge

¹⁶ Murat Başaran “Profesyonel Sporcu Oynama Haklarının Devrinde Yapılan Ödemeler ve Vergileme” <http://www.futbolekonomi.com/index.php/haberler-makaleler/kriz/172-murat-baaran/2560-profesyonel-sporcu-oylama-haklarinin-devrinde-yapilan-odemeler-ve-vergileme-i.html> s.e.t. 19.02.2016

¹⁷ Hakan Boztaş, “Profesyonel futbolcu transferlerinin vergisel boyutu-I” Yaklaşım Dergisi, Ocak 2008, S. 181, s.108-113

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin 12.1 Spor Kulüpleri başlıklı kısmında dernek olarak faaliyet gösteren spor kulüplerinin profesyonel futbol şubelerinin, ticari nitelikten ziyade faaliyetin zorunlu bir unsuru olarak yaptıkları futbolcu transferleri ile kiralamaları karşılığı kulüplerce elde edilen bedellerin, KDVK'nın 1/3-g maddesi kapsamında sayılmayacağından verginin konusuna girmeyeceği ifade edilmiştir. İlgili fıkranın devamında ise anonim şirket statüsünde sportif faaliyetlerde bulunan kuruluşların bütün teslim ve hizmetlerinin 3065 sayılı Kanunun 1/1'inci maddesi gereğince vergiye tabi olduğu açıktır ifadesine yer verilmiştir. Bursa Vergi Dairesi Başkanlığının futbolcu transferinden elde edilen gelirin KDV'ye tabi olup olmadığı ile ilgili olarak vermiş olduğu özeldgede¹⁸ "anonim şirket statüsünde sportif faaliyetlerde bulunan şirketiniz tarafından yapılan futbolcu transferlerinden elde edilen bedeller, KDV Kanununun 1/1. maddesi kapsamında KDV'ye tabi olacaktır." şeklinde görüş bildirilmiştir. Neticede A.Ş. şeklinde faaliyet gösteren spor kulüplerinden bonservis ödeyerek futbolcu satın alan veya kiralayan futbol kulüpleri, bonservis ve kiralama bedellerine ilave olarak ayrıca %18 oranında KDV ödeyeceklerdir. Dolayısıyla Tebliğ'deki düzenleme idman ve spor faaliyetinde bulunan anonim şirkete değil, spor kulübünün iktisadi işletmesi niteliğinde olan profesyonel futbol şubesine yöneliktir.

Öte yandan tebliğ bazındaki düzenlemeden, dernek statüsündeki futbol kulüpleri tarafından KDV ödenmeyeceği anlamını çıkarmak yanlış olacaktır. Bonservis bedellerinde KDV'nin doğup doğmayacağı hususu tamamen devri yapan kulübün yapılanmasıyla doğru orantılıdır. Şöyle ki: Dernek statüsündeki bir futbol kulübü profesyonel futbol şubesine, bonservisiyle birlikte bir futbolcuyu, yine bir dernek statüsündeki futbol kulübünden transfer ediyorsa Kanun'un 1/3-g hükmüne ilişkin idari yorum gereğince KDV tahsili ve ödenmesi hali söz konusu olmayacaktır. Fakat futbolcu bonservisini devreden kulüp, anonim şirket biçiminde yapılmış ise KDV Kanunu'nun 1/1. maddesi gereğince, aktifinde kayıtlı gayri maddi duran varlığın devir ve teslimi dolayısıyla kararlaştırılan bedel üzerinden düzenleyeceği faturada KDV hesaplayıp tahsil etmek durumunda olacağından, futbolcuyu bonservisiyle birlikte transfer eden dernek statüsündeki spor kulübünün KDV ödeme zarureti hâsıl olacaktır.¹⁹

Yurt dışındaki bir spor kulübünün Türkiye'deki bir spor kulübünden oyuncu transfer etmesi ve kiralaması durumunda Türkiye'de yerleşik kulübün yapısına bakmak gerekir. Eğer bu kulüp sportif faaliyetlerde bulunmak üzere dernek statüsünde kurulan ve sadece bu statü çerçevesinde sportif faaliyetlerde bulunuyorsa sporcu transfer işlemleri KDV'nin konusuna girmediğinden ve bu dernekler adına KDV mükellefiyeti tesis edilmediğinden bu statüdeki spor kulüpleri tarafından yurtdışına yapılacak sporcu transferleri de ilke olarak KDV'nin konusuna girmemektedir. Ancak, anonim şirket statüsünde spor kulüpleri tarafından bonservis bedeli ya da benzeri başka adlar altında alınan bir bedel karşılığı yurtdışına yapılan futbolcu transfer işlemlerinin ise KDV Kanunu'nun 11 ve 12'nci maddeleri ile KDV Genel Uygulama Tebliği'nde yer alan şartlar dahilinde hizmet ihracı kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Bu çerçevede anonim şirket statüsündeki kulüp tarafından yurtdışındaki kulüplere bonservisi şirket elinde olan bir futbolcunun transferi işlemlerinin mevzuatta yer alan şartlar dahilinde "hizmet

¹⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü 20.10.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16.02-300.10.151-30 sayılı özelge

¹⁹ Abdullah Tolu, "Futbolcu Transferi Nedeniyle Ödenen Bonservis Bedellerinde KDV Var mı Yok mu?", Yaklaşım, Eylül 2014, S.261

ihracı istisnası” çerçevesinde iade hakkı doğuran bir işlem olarak değerlendirilmesi ve bu işlem ile ilgili olarak anonim şirketin, yurtdışına transfer edilen futbolcunun kulübe transferi, sporcunun yetiştirilmesi, sporcu için yapılan diğer ödemeler vb. gibi KDV’ye tabi işlemlerle ilgili yüklendiği ve indirim yoluyla gideremediği KDV’yi iade olarak talep edebilmesi mümkündür.²⁰

Dikkat edilmesi gereken bir diğer husus ise, sözleşme yapılırken bonservis/transfer bedeli olarak kararlaştırılan miktara KDV’nin dâhil mi hariç mi olduğunu açıkça belirlemek gerekmektedir. Örneğin, Fenerbahçe kulübünden Beşiktaş kulübüne geçecek olan futbolcu A için 5 milyon TL + KDV transfer ücreti ödenecektir diye açıkça yazılması gerekmektedir. KDV’nin dâhil olup olmadığı açıkça yazılmamış ise KDV’nin belirlenen bedelin içinde olduğu kabul edilmektedir. Bu konu Yargıtay’ın yerleşik içtihatlarıyla²¹ da sabit olarak kabul edilmiştir. Bundan dolayı ileride herhangi bir şekilde ihtilaf çıkmasına meydan vermemek için sözleşmelerde “KDV hariç” veya “KDV dahil” şeklinde, bedelin katma değer vergisini içerip içermediğinin vurgulanmasında yarar vardır.²²

2.5.3- Fesih Tazminatı ve Cezai Şart

Profesyonel futbolcu sözleşmelerinin haklı bir sebep olmaksızın fesih edilecek olması halinde Profesyonel Futbolcuların Statüsü ve Transferleri Talimatının (PFSTT) 30. maddesine göre tazminat yükümlülüğü doğabilmektedir. Her ne kadar bu madde PFSTT’nin Sportif Cezalar başlıklı bölümünde düzenlenmiş olsa dahi, bu tazminatın sportif bir ceza özelliği bulunmamaktadır.²³

PFSTT’nin 30. maddesinin 5. fıkrasına göre fesih tazminatı olarak adlandırılan bu uygulamada tazminat ödemek ile yükümlü olan taraf sporcuyla kendi kulübüne almak isteyen spor kulübüdür. Bu tazminat bedelinin tespiti sözleşmede yer alan ücretler ve diğer haklar göz önüne alınarak duruma göre değerlendirilecektir. Her olayın özelliğine göre ayrı ayrı hesaplanması gerekmektedir. Bu ödeme bonservis bedeli veya transfer ücreti değildir ve bu kapsamda da değerlendirilemez.

Futbolcuyu alacak olan kulübün ödemiş olduğu bedel transfer ücreti değil sözleşme fesih bedelidir ve tazminat niteliğindedir. Diğer bir ifadeyle, sözleşmenin erken sonlandırılması sebebiyle futbolcuyu transfer etmek isteyen kulüp tarafından futbolcunun mevcut kulübünün uğradığı/uğrayacağı zararların yeni kulüpçe karşılanması kapsamında ödenen bir tazminattır. Örneğin, A spor kulübü ile futbolcu X arasında yapılan sözleşmede “Bu sözleşme devam ederken 2015-2016 sezonu ve sonraki sezonlar için bir başka kulübün futbolcuyu transfer etmek amacıyla net 2.000.000,00 Euro tazminat ödemeyi ve futbolcunun bir sonraki transferinden de net %15 pay vermeyi taahhüt etmesi durumunda kulüp futbolcunun da rızasını alarak işbu transferi gerçekleştirmeyi kabul ve beyan eder” şeklinde bir ifade olması halinde bu ifade cezai şart hükmündedir ve sözleşmenin haklı sebep olmaksızın futbolcu tarafından feshedilmesi halinde uygulanmaktadır. Bu sözleşmeyi imzalayan her ne kadar futbolcu X olsa da, ödemeyi yapacak olan X’i transfer etmek isteyecek olan kulüptür. Ancak bu ödeme transfer ücreti değil, tazminat niteliğindedir.

²⁰ Halit Doğan, “Sporcu Transferlerinin KDV Mevzuatı Yönünden Değerlendirilmesi” <<http://dguder.org/halit-dogan-sporcu-transferlerinin-kdv-mevzuati-yanundan-degerlendirilmesi>>

²¹ Yargıtay 15. Hukuk Dairesi, T:11.01.2005, E:2004/3035, K:2005/61

²² A. Bumin Doğrusöz, “Sözleşmelerde Tutarın KDV’yi İçerip İçermediğinin Belirtilmemesi”, Yaklaşım, 2006, S.162. http://www.muhasibetr.com/ozelbolum/021/Ozel_Bolum_021.doc. s.e.t. Erişim Tarihi: 19 Şubat 2016

²³ Oğuz Sadık Aydos, “Sporcu Sözleşmesinin Feshi”, AÜHFD, 2013, S.3, C.62, s.669 (643-689).

Bu konuda vergisel açıdan önemli olan, böyle bir ödemenin olması halinde bu miktara KDV'nin uygulanıp uygulanmayacağına tespit edilmesidir. Bu ödeme transfer ücreti değil, futbolcuların futbol hayatlarına devam ettikleri kulüplerden, bu kulüplerle olan sözleşme sürelerinin dolmasını beklemeden başka bir kulübe transfer olmak veya transfer edilmek istenmeleri halinde, mevcut sözleşmelerde yer alan bir tazminat veya sözleşmeden cayma cezası niteliğindedir. Bu tazminat tutarının gerçekleştirilmiş bir mal teslimi veya hizmet ifasının karşılığını oluşturmadığı açık ve net olduğundan dolayı Katma Değer Vergisinin konusuna girmemektedir. Bunun sonucu olarak da bu ödeme üzerinden herhangi bir şekilde katma değer vergisi hesaplanması gibi bir durum söz konusu değildir.

Bu konuda Maliye Bakanlığının 08.08.2011 tarih ve KDVK-60/2011-1 sayılı 60 No'lu Katma Değer Vergisi Sirkülerinin tazminatlar başlıklı 1.2. maddesinde "herhangi bir teslim veya hizmetin karşılığı olarak ortaya çıkmayan tazminat ve benzeri ödemelerin prensip olarak KDV'nin konusuna girmemektedir, bu kapsamda işin sözleşme şartlarına uygun yapılmaması, işin verilen süre içerisinde tamamlanmaması, sözleşmenin feshedilmesi gibi nedenlerle tazminat, cayma bedeli vb. adlarla yapılan cezai şart mahiyetindeki ödemeler herhangi bir teslim veya hizmetin karşılığı olmadığından KDV'nin konusuna girmemektedir" denilmektedir. Bu durumun aksi savunulmakla birlikte,²⁴ mevcut mevzuat hükümleri de göz önüne alındığında yukarıda anlatıldığı gibi sözleşmenin feshedilmesi gibi sebeplerle ödenen tazminat bedelleri KDV'ye tabi olmayacaktır.

Bu konuda diğer ülkelerde (örneğin İspanya) farklı uygulamalar olmakla birlikte Türk hukukunda yürürlükteki mevcut mevzuat hükümlerini incelendiğinde farklı bir yorum yapılması mümkün görülmemektedir. Bu durumda anonim şirket şeklindeki kulüplerin bonservis bedeli üzerinden KDV ödememek için futbolcular ile yapacakları bir sözleşmeye bu şekilde bir cezai şart koyarak KDV ödemekten kaçınma yönetimini secebilmeleri mümkündür.

2.5.4- Kamu Yararına Derneklerin KDV Karşısındaki Durumu

Kanundaki şartları yerine getiren derneklere Bakanlar Kurulu Kararıyla kamu yararına dernek statüsü verilebilmektedir. Bu yapıdaki dernekler kapsamında da spor kulübü bulunması mümkündür. Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde "Derneklerin kamuya yararlı derneklerden sayılması veya vakıflara Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınmış olması, bunlara bağlı iktisadi işletmelerin vergilendirilmesine engel teşkil etmemektedir." denilmiştir.

Bu konuda KDVK'nın 17. maddesinin 1. fıkrasında, kamu menfaatine yararlı dernekler, ilim, fen ve güzel sanatları, tarımı yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla yaptıkları teslim ve hizmetler ile tiyatro, konser salonu, kütüphane, sergi, okuma ve konferans salonları ile spor tesisleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kültür ve eğitim faaliyetlerine ilişkin teslim ve hizmetlerinin KDV den istisna olduğu ve 2. fıkrasının (b) bendinde de 1. fıkra da sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan her türlü teslim ve hizmetlerin KDV'den istisna olduğu hüküm altına alınmıştır.

Bu durumda kamu menfaatine yararlı dernek statüsünde bulunan futbol kulüplerine bedelsiz olarak yapılan teslim ve hizmetler KDVK madde 17/2-b hükmüne göre KDV'den istisna olacaktır. Ancak, bedel karşılığında yapılacak mal teslimleri ve hizmet ifaları genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabi

²⁴ Murat Başaran, "Profesyonel sporcu oynama haklarının devrinde yapılan ödemeler ve vergileme-II" <http://www.futbolekonomi.com/index.php/haberler-makaleler/hukuk/172-murat-basaran/2567-profesyonel-sporcu-oynama-haklarinin-devrinde-yapilan-odemeler-ve-vergileme-ii.html>, s.e.t. Erişim Tarihi: 19 Şubat 2016

tutulacaktır. Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın vermiş olduğu 08.02.2013 tarihli özelgede²⁵ "kamu menfaatine yararlı dernek statüsünde bulunan Derneğimize bedelsiz olarak yapılan teslim ve hizmetler Kanun'un (17/2-b) maddesine göre KDV'den istisna olacaktır. " denmekte ve bu durum net olarak belirtilmektedir.

3- FUTBOLCULARIN VERGİLENDİRİLMESİ

3.1- Futbolcuların Elde Ettikleri Kazancın Niteliği ve Vergilendirilmesi

Gelir Vergisi Kanunu'nun 61'inci maddesinde ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler olarak tanımlanmıştır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 61/3-6'ncı bendinde sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatlerin de ücret sayılacağı düzenlenmiştir. Bu ödemeler aslında tam olarak ücret tanımına girmemekle beraber, Kanun'a göre ücret ödemesi sayılmışlardır. Bu bağlamda spor kulüpleri tarafından sporculara aylık, ücret, prim, ayın olarak sağlanan gelirler (adına ev, araba alınması, seyahat biletlerinin karşılanması) transfer ücreti, reklam gelirleri, jübile gelirleri gibi değişik adlar altında yapılan ödemeler ile sağlanan menfaatlerin ücret olduğu anlaşılmaktadır.

Ücretlerin vergilendirilmesinde temel yöntem tevkifat usulüdür. Bu yöntemde, hizmet erbabına nakden veya aynen ödeme yapan ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinde sayılan kişi ve kuruluşlar, ödeme yaptıkları esnada gelir vergisini kesmektedir. Kesilen vergi, ücret geliri elde edenlerin nihai vergisi olup istisnai durumlar haricinde ücret geliri elde edenler beyanname vermezler. Sporcu ücretlerinin vergilendirmesine yönelik olarak kanun koyucu genel düzenlemeden ayrılarak ligin statüsüne göre farklılaşan sabit oranlı vergileme rejimini benimsemiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 72'nci maddesinde "(1) 31/12/2017 tarihine kadar sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemelerden şu oranlarda gelir vergisi tevkifatı yapılacağı hüküm altına alınmıştır: Lig usulüne tabi spor dallarında; en üst ligdekiler için %15, en üst altı ligdekiler için %10, diğer ligdekiler için %5; lig usulüne tabi olmayan spor dallarındaki sporculara yapılan ödemeler ile milli sporculara uluslararası müsabakalara katılmaları karşılığında yapılan ödemelerden %5.

GVK'na göre gerçek ücretin vergilendirilmesinde geçerli olan bütün kurallar futbolcuların gelirleri içinde geçerli olmakla birlikte yukarıda belirtildiği gibi tek farklılık, vergi otoritesinin gerçek ücreti artan oranlı gelir vergisi tarifesine göre vergilendirmesine rağmen, futbolcu gelirlerini sabit oranlı tarifeye tabi tutmasıdır.

Örneğin, süper ligde oynayan ve yıllık 250.000 TL kazanan bir futbolcunun geliri üzerinden sabit %15 oranı kullanılarak vergi hesaplanacakken; aynı geliri kazanan ve ücretli statüsünde olan bir doktorun geliri üzerinden %35'e varan oran kullanılarak vergi hesaplanacaktır. Dahası, asgari ücret geliri elde edenler için toplam yıllık vergi matrahı, vergi tarifesinin ilk dilimini aştığından aşan kısım yüzde 20 oranında vergilendirilecektir. Yani, süper ligde oynayan bir futbolcunun geliri üzerinden yıl boyunca %15 oranında vergi tevkif edilecekken; asgari ücretli bir işçinin geliri üzerinden Aralık ayında (2. gelir dilimine geçtiğinden) %20 oranında vergi tevkif edilecektir.

²⁵ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 08.02.2013 tarih ve 90792880-140[59-2012-28]-106 sayılı özelge

3.2- Futbolcu Ücretlerinin Farklı Ülke Mevzuatlarına Göre Değerlendirilmesi ve Mukayesesi

Futboldaki vergi oranlarının oyuncuların hangi ülkeye gidecekleri konusunda etkili bir tercih sebebi olduğu bilinen bir gerçektir. Son yıllarda Türkiye'ye yıldız oyuncuların daha sık gelmeye başlaması da bunun göstergesidir. Bazı ülkelerde futbolculara uygulanan yaklaşık vergi oranları şu şekildedir:

Tablo 2:

İngiltere	%50	Almanya	%45	Arjantin	%35	TÜRKİYE	%15
Japonya	%50	İtalya	%43	Hollanda	%30	Rusya	%13
İspanya	%47	Fransa	%40	Brezilya	%27	Katar	%0

Karşılaştırma yapabilmek adına, Avrupa'nın en büyük ligleri olan İngiltere, Fransa, İspanya, Almanya ve İtalya'da futbolculara uygulanan vergi rejimi bu kısımda incelenecektir. Yıllık 10 milyon TL (ilgili pariteler üzerinden dönüşümler yapılmış, Türk Lirası sonuçları ile karşılaştırma yapılmıştır) kazanç elde ettiği varsayımıyla ülkemizde ve seçilmiş ülkelerde ödeyecek oldukları vergiler hesaplanacaktır.

1- İngiltere

İngiltere'de uygulanan 2013 yılı gelir vergisi tarifesine göre 2790 pound'a kadar %10 ile başlayıp, 150.000 pound'un aşılması durumunda %45 vergi uygulamaktadır. Üst liglerde oynayan futbolcular da genelde bu rakamın üzerinde kazanmaktadır. Futbolculara özel bir vergileme rejimi uygulanmamaktadır.

150 bin £'a kadar ödenecek vergi (6,402+47,196) 53,598 £'dur. Yıllık gelirin 3,580,000 £ olduğu varsayımıyla ödenecek toplam vergi;

$$3,580,000 - 150,000 = 3,430,000 \text{ £}$$

$$3,430,000 \times \%45 = 1,543,500 \text{ £}$$

$$\text{Toplam Vergi} = 1,543,500 + 53,598$$

$$= 1,597,098 \text{ £} \times 2,7932 = \mathbf{4.460.142.75 \text{ TL}}$$

Görüldüğü üzere, Türkiye'de 10 milyon TL kazanan bir profesyonel futbolcunun ödeyeceği verginin üç katı civarı vergi borcu ortaya çıkmaktadır.

2- Fransa

Fransa'da 150,000 €'a kadar ödenecek vergi 48,142.32 €'dur. Yıllık gelirin 4,249,000 € olduğu varsayımıyla ödenecek toplam vergi;

$$4,249,000 - 150,000 = 4,099,000 \text{ €} \quad 4,099,000 \times \%45 = 1,844,550 \text{ €}$$

$$\text{Toplam Vergi} = 1,844,550 + 48,142.32 = 1,892,692.32 \text{ €} \times 2,3534 = \mathbf{4,457,220.83 \text{ TL}}$$

Görüldüğü üzere, Türkiye'de 10 milyon TL kazanan bir profesyonel futbolcunun ödeyeceği verginin üç katına yakın vergi borcu ortaya çıkmaktadır.

3- İspanya

İspanya'nın 2013 yılı gelir vergisi tarifesine göre 17.707 Euro'ya kadar %24,75 vergi ödenirken, 300.001 Euro'dan fazlası için %52 vergi uygulanmaktadır.

300,000 €'a kadar ödenecek vergi 139,077.1925 €'dur. Yıllık gelirin 4,249,000 € olduğu varsayımıyla ödenecek toplam vergi;

$4,249,000 - 300,000 = 3,949,000 \text{ €}$

$3,949,000 \times \%52 = 2,053,480 \text{ €}$

Toplam Vergi = $2,053,480 + 139,077.1925 = 2,192,557.193 \text{ €} \times 2,3534 = \mathbf{5,163,118.68 \text{ TL}}$

Görüldüğü üzere, Türkiye’de 10 milyon TL kazanan bir profesyonel futbolcunun ödeyeceği verginin yaklaşık üç buçuk katına yakın vergi borcu ortaya çıkmaktadır.

4- Almanya

Almanya’nın 2013 yılı gelir vergisi tarifesine göre 250,730 €’a kadar ödenecek vergi 89,361.58 €’dur. Yıllık gelirin 4,249,000 € olduğu varsayımıyla ödenecek toplam vergi;

$4,249,000 - 250,730 = 3,998,270 \text{ €}$

$3,998,270 \times \%45 = 1,799,221.5 \text{ €}$

Toplam Vergi = $1,799,221.5 + 89,361.58 = 1,888,583.08 \text{ €} \times 2,3534 = \mathbf{4,445,786.09 \text{ TL}}$

Görüldüğü üzere, Türkiye’de 10 milyon TL kazanan bir profesyonel futbolcunun ödeyeceği verginin üç katı dolaylarında vergi borcu ortaya çıkmaktadır.

5- İtalya

İtalya’nın 2013 yılı gelir vergisi tarifesine göre 75,000 €’a kadar ödenecek vergi 25,420 €’dur. 300,000 €’ya kadar oran %43 uygulanacak olup $(96,750 + 25,420)$ 122,170 € vergi hesaplanır. Yıllık gelirin 4,249,000 € olduğu varsayımıyla ödenecek toplam vergi;

$4,249,000 - 300,000 = 3,949,000 \text{ €}$

$3,949,000 \times \%46 = 1,816,540 \text{ €}$

Toplam Vergi = $1,816,540 + 122,170 = 1,938,710 \text{ €} \times 2,3534 = \mathbf{4,565,656.31 \text{ TL}}$

Görüldüğü üzere, Türkiye’de 10 milyon TL kazanan bir profesyonel futbolcunun ödeyeceği verginin üç katından fazla vergi borcu ortaya çıkmaktadır.

6- Değerlendirme

Avrupanın en büyük 5 Ligi’ndeki futbolcu vergilemesi hakkında fikir vermesi açısından yukarıdaki ülke özetlerine değinilerek basit bir hesaplama yapılmıştır. Buradaki amaç, futbolcuların sadece %15 stopaja tabi tutulduğu ülkemizde, devletin vergi kaybını ortaya koyması bakımından bir karşılaştırma yapmaktır. Görülmektedir ki, devletin burada vazgeçtiği kamu geliri, olması gerekenin yarısından fazladır. Diğer ülkelerde hesaplanan vergi borcu rakamları ile karşılaştırıldığında da ortaya çıkan sonuç, devletin spor ve sporcuyu teşvik etme amacından uzaklaştığı ve ülkemizin profesyonel futbolcular için adeta bir vergi cenneti haline geldiğidir.²⁶

3.3- Futbolculara Verilen Ödüllerin Gelir Vergisi Karşısındaki Durumu

3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü’nün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunun 2. maddesinin (n) bendinde; “Başarılı sporculara ve çalıştırıcılarına ayni ve nakdi yardım yapmak ve yapılmasını sağlamak ve ödüllendirmek” aynı Kanun’un Ek 3. maddesinde de; “Ulusal ve uluslararası yarışmalarda üstün başarı göstermiş sporcular ve kulüpler ile bu başarıya emeği geçen kişi, kurum ve kuruluşlara (futbol branşı dahil) ayni ve/veya nakdi ödül verilir. Bu ödüller Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü bütçesinde bu amaçla kullanılmak üzere açılacak tertiplerden karşılanır.

Söz konusu Kanun hükmüne dayanarak hazırlanan Spor Hizmet ve Faaliyetlerinde Üstün Başarı Gösterenlerin Ödüllendirilmesi Hakkındaki Yönetmelikte ulusal ve uluslararası spor hizmet ve faali-

²⁶ Ersan Öz, Fatih Akçay “Futbolcular Özelinde Sporcuların Vergilendirilmesi”, Vergi Sorunları Dergisi, Eylül, 2013, Sayı:300

yetlerinde üstün başarı gösteren sporcular ile bunların kulüpleri, teknik direktörleri ve antrenörleriyle başarıda emeği geçen diğer spor elemanlarına aynı veya nakdi ödül verileceği hüküm altına alındıktan sonra Yönetmeliğin 5. maddesinde ödül verilebilecek spor müsabakaları belirtilmiş, 6 ve devamı maddelerde de kimlere ne kadar ödül verilebileceği ayrıntılı olarak sayılmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun "Ücretin Tarifi" başlıklı 61. maddesinde; *"Ücret, işverene tabi belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler"* olarak tanımlanmıştır. Ayrıca ücretin başka adlar altında ödenmesinin işin mahiyetini değiştirmeyeceği vurgulanmıştır.

Bununla birlikte Gelir Vergisi Kanunu'nun "Teşvik İkramiye ve Mükafatlarda **İstisna**"yı düzenleyen 29. maddesi, teşvik gayesiyle verilen bazı ikramiye ve mükafatları vergiden muaf tutmuştur. Maddenin 1. bendine göre, ilim ve fenni, güzel sanatları, tarımı, hayvan yetiştirilmesini ve memleket bakımından faydalı olan diğer işleri ve faaliyetleri; maddenin 2. bendine göre, subay, astsubay, erbaş ve erlere ve ordu hizmetinde bulunan sivil makinistlere, uçuş, dalış gibi hizmetleri dolayısıyla verilen tazminatlar, gündelikler, ikramiyeler, zamlar ile Türk Hava Kurumu veya kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunan müesseselerde uçuş maksadıyla görevlendirilenlere; uçuş hizmetleri, denizaltına dalış yapanlara dalış hizmetleri dolayısıyla yapılan aynı mahiyetteki ödemeler; maddenin 3. bendine göre, spor yarışmalarına katılan amatör sporculara ödenen ödül ve ikramiyeler; maddenin 4. bendine göre, spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretler gelir vergisinden istisna edilmiştir.

29. maddenin 3. bendinde amatör sporculara ödenen ödül ve ikramiyeler vergiden istisna edilmiş olup, profesyonel sporculara ödenen ödül ve ikramiyeler için bir istisna söz konusu değildir. Burada tereddüde düşülebilecek husus profesyonel futbolculara ödenen ödül ve ikramiyelerin de 29. maddenin 1. bendinde zikredilen; *"İlim ve fenni, güzel sanatları, tarımı, hayvan yetiştirilmesini ve memleket bakımından faydalı olan diğer işleri ve faaliyetleri teşvik maksadıyla verilen ikramiyeler ve mükafatlar"* hükmünden yararlanılarak istisna kapsamına alınıp alınamayacağı hususudur. Bu mümkün değildir, zira memleket bakımından faydalı iş kavramı çok geniş bir kavram olup, maddenin devamında sporcularla ilgili ayrı bir bent açılması kanun koyucunun sporcular için özel düzenleme yapma iradesini ortaya koyar.²⁷

4- SONUÇ

İster dernek ister anonim şirket şeklinde yapılmış olsun spor kulüpleri, kulüp olmanın gereği olarak sporun ve sporcunun geliştirilmesi amacıyla hareket etmektedirler. Anonim şirket şeklindeki kulüplerde asli amaçlardan birinin ticari kazanç elde etme olması kulüp olmanın gereklerini yerine getirme yükümlülüğünü ortadan kaldırmamaktadır.

Çalışmanın 2. bölümünde bahsedilen ve özellikle dikkati çekilmek istenen konu transfer ücretlerinin KDV'ye tabi olup olmamasıyla ilgili mevcut düzenlemelerin vergide eşitlik prensibine ters olduğudur. Dernek ve anonim şirket statüsündeki kulüplerin farklı uygulamalara tabi olduğu ortadadır. Futbol günümüzde ekonomik anlamda büyük bir endüstri haline gelmiş bir spor dalı konumundadır. Futbol kulüplerinin büyük bir bölümü de bu faaliyetlerini dernek çatısı altında devam ettirmektedirler. Bu sayede de transfer ettikleri sporcular için ödenen bedeller hiçbir şekilde KDV'nin konusuna

²⁷ Salim Demirel "Sporculara Verilen Ödüllerde Gelir Vergisinin Durumu", Yaklaşım Dergisi, Ocak, 2008 S.181,

girmemektedir. Bunun altında yatan gerekçe ise, derneklerin kar paylaşımı için kurulmadığı, ticari bir amaç taşımadığıdır. Ancak bu kulüpler de sektördeki anonim şirket şeklinde faaliyet gösteren diğer kulüpler ile aynı kulvarda yarışmaktadırlar. Diğer bir deyişle, bir müsabakada eşit şartlarda karşılaşabilen iki kulüp, vergi idaresi karşısında eşit olarak değerlendirilmemektedir. Dernek olarak faaliyet gösteren spor kulüplerinin profesyonel futbol şubeleri derneğe bağlı bir iktisadi işletme olduğundan, KDV yönünden bu işletmelerin A.Ş.'lerden herhangi bir farkları bulunmamaktadır. Her ikisi açısından da futbolcu bonservis satışları ve kiralamaları ticari faaliyet, elde ettikleri kazanç ise kurum kazancıdır. Futbolcu transfer ve kiralamalarını, futbol faaliyetinin derneğe bağlı iktisadi işletme olarak mı yoksa şirket olarak mı yapıldığına bakarak KDV'ye tabi tutmak veya tutmamak söz konusu olamaz. Bana göre her ikisi açısından da yapılan işlem ticari faaliyet, elde edilen kazanç da kurum kazancıdır. Her ikisinin de kurumlar vergisinden muaf olup olmaması, KDV karşısındaki durumlarını etkilememektedir.

Çalışmanın 3. bölümünde bahsedilen ve dikkat çekilmek istenen konu futbolcu ücretleridir. Futbolcuların ücret geliri elde eden diğer mükelleflerden farklı olarak artan oranlı tarife yerine sabit oranlı tarifeden vergilendirilmeleri, Anayasanın 73. maddesinde belirtilen eşitlik ve adalet ilkelerine aykırılık teşkil etmektedir. Futbolcular ücret geliri elde eden diğer mükelleflerden farklı olarak artan oranlı tarife yerine performans gösterdiği ligi esas alan sabit oranlı bir tarifeden vergilendirilmektedir.

Vergi oranındaki farklılık, sporun geliştirilmesi amacıyla yapılan bir düzenleme olmaktan ziyade sporculara ama özellikle futbol piyasasına tanınan bir ayrıcalıktır. Bu sebeptendir ki, özellikle bir dönem Avrupa'da yıldız olan futbolcular futbol yaşamının emeklilik günlerinde düşük vergi oranları avantajı sebebiyle Türkiye'yi seçmektedir. Güncel bir örnek verecek olursak Türkiye'ye 32 yaşında gelip 3 senelik sözleşmeye imza atan Robin Van Persie senede 4,9 milyon; maç başına da 20 bin Euro kazanmakta. Bu tarz futbolcular transfer olduklarında bunlara yapılan ödemelerden kulüp tarafından stopaj yapılır. Böylece ülkemizdeki yabancı futbolcu vergilendirilmiş olur. Bu kısım işin teorik kısmıdır. Filiyatta ise bu yabancı futbolcuların hiç vergi ödemedikleri bir gerçektir. Yapılan kontratlar net ücret üzerinden olduğu için ödenmesi gereken bu tutarlar kulüp tarafından karşılanır. Çünkü yabancı oyuncularla genellikle net anlaşma yapılır, aksi halde Türkiye'ye gelmedikleri bir gerçektir. Oyuncu alacağını net alır, vergiye karışmaz, ayrıca yıllık gelir vergisi beyanına da tabi olmadığından bir şey ödemez. Bu durumda ödenen vergiler de kulübün maliyeti olur.

Futbolculara düşük oranlı vergi ayrıcalığının tanınması, Anayasada öngörülen sosyal hukuk devleti amacına hizmet etmekten ziyade, ülkeyi, özellikle futbol piyasası konusunda vergi cenneti haline getirmektedir.

Futbolcuların salt düşük oranda vergiye tabi tutulmasının sporun ve sporunun gelişimine ve başarısına katkı sağladığını söyleyebilmek güçtür. Eğer futbolcuların daha düşük oranda vergiye tabi tutulması Anayasanın 59'uncu maddesinin gereği olsaydı, aynı sebeple teknik direktör ve antrenörlerin de düşük oranlı vergiye tabi tutulması gerekirdi. Zira Anayasanın ilgili maddesi sporunun değil sporun geliştirilmesine yöneliktir ve teknik heyet de sporun en önemli parçalarından biridir. Oysaki teknik direktörler artan oranlı vergi tarifesine tabidirler.

Bu kadar geniş kitlelere hitap eden spor dalı olarak futbolun pozitif dışsallığı (gençliğin korunması, sağlıklı toplum, ülke tanıtımı vs.) göz önüne alındığında, devletin bu alanda yapacağı vergisel teşvikler yerinde olacaktır. Ancak, spor konusunda devletin yapmış olduğu harcamaların finansmanında vergi gelirlerinin kullanıldığı göz önüne alınırsa, bu alandaki kayıp ve kaçakların önlenmesi, vergi oranlarının optimal seviyesinin belirlenmesi önemlidir.

Sporcuların ücret ve ücret sayılan ödemeleri, diğer mükellefler gibi GVK'nın 103. maddesine göre artan oranlı vergi tarifesine tabi tutulması yerinde olacaktır. Aynı zamanda adaleti sağlamak için ücret gelirlerine uygulanan vergi oranlarında değişiklik yapılmadan uzunluk farkı artırılarak artan oranlılık derecesi azaltılabilir. Böylece hem düşük gelirli futbolcuların az, hem de yüksek gelirli futbolcuların daha fazla vergilendirilmesi sağlanacaktır. Neticede spor ve sporcunun teşviki sağlanmış olacaktır.

KAYNAKÇA

- AKYÜZ, Mehmet Emin (2005), "Futbol Kulüplerinin Şirketleşmesi ve Halka Açılması; Avrupa Futbol Piyasasındaki Gelişmeler Çerçevesinde Beşiktaş, Fenerbahçe, Galatasaray ve Trabzonspor Örneğinin Değerlendirilmesi", T.C. Başbakanlık Sermaye Piyasası Kurulu Aracılık Faaliyetleri Yeterlilik Etüdü, İstanbul, s. 22, 27
- ALPTÜRK, Ercan (2009), "Futbol Endüstrisi ve Kulüplerin Şirketleşme Gerçeği", <http://www.xing.com/net/cem_futbol/genel-199527/futbolendustrisi-ve-kuluplerin-sirketlesme-gercegi>
- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 27.08.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.18.02-32229-7761-862 sayılı özelge
- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 12.09.2012 tarih ve 38418978-2011-KVK-2-1-922 sayılı özelge
- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 08.02.2013 tarih ve 90792880-140[59-2012-28]-106 sayılı özelge
- Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı, 09.06.2011 B.07.1.GİB.4.07.16.01-KVK.2010.68-15 sayılı özelge
- AYDIN A.D. ,TURGUT M. , BAYIRLI R. (2007), "Spor Kulüplerinin Halka Açılmasının Türkiye'de Uygulanan Modeller Açısından İncelenmesi", Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi, S. 1, s. 62- 69
- AYDOS, Oğuz Sadık (2013), "Sporcu Sözleşmesinin Feshi", AÜHFD,S.3, C.62, s.669 (643-689)
- BAKMAZ, Zübeyir (2015), "Futbol Kulüplerimizin Yabancı Spor Kulüplerinden Futbolcu Transferindeki Vergisel Sorumlulukları" Vergi Raporu Dergisi, S.185, s.64.
- BAŞARAN, Murat (2013), "Profesyonel Sporcu Oynama Haklarının Devrinde Yapılan Ödemeler ve Vergileme" <http://www.futbolekonomi.com/index.php/haberler-makaleler/kriz/172-murat-baaran/2560-profesyonel-sporcu-oynama-haklarinin-devrinde-yapilan-oedemeler-ve-vergileme-i.html>
- BAŞARAN, Murat (2016) "Profesyonel Sporcu Oynama Haklarının Devrinde Yapılan Ödemeler ve Vergileme-II" <http://www.futbolekonomi.com/index.php/haberler-makaleler/hukuk/172-murat-basaran/2567-profesyonel-sporcu-oynama-haklarinin-devrinde-yapilan-oedemeler-ve-vergileme-ii.html>
- BOZTAŞ, Hakan (2008), "Profesyonel futbolcu transferlerinin vergisel boyutu-I" Yaklaşım Dergisi, S. 181, s.108-113
- Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı 16.08.2012 tarih ve 17192610-125[ÖZG.12-21]-341 sayılı özelge
- DEMİREL, Salim (2008), "Sporculara Verilen Ödüllerde Gelir Vergisinin Durumu", Yaklaşım Dergisi, S.181,
- DEVECİOĞLU S. , ÇOBAN B. , KARAKAYA Y. E. , KARATAŞ Ö. (2012), "Türkiye'de spor kulüplerinin şirketleşmeye yönelimlerinin değerlendirilmesi" , SPORMETRE Beden Eğitimi ve Spor Bilimleri Dergisi, X (2), s.35.

- DOĞAN, Halit , “Sporcu Transferlerinin KDV Mevzuatı Yönünden Değerlendirilmesi” <http://dgu-der.org/halit-dogan-sporcu-transferlerinin-kdv-mevzuati-ynunden-degerlendirilmesi>
- DOĞRUSÖZ, A.Bumin (2006), “Sözleşmelerde Tutarın KDV’yi İçerip İçermediğinin Belirtilmesi”, Yaklaşım, S.162. http://www.muhasibetr.com/ozelbolum/021/Ozel_Bolum_021.doc. s.e.t. Erişim Tarihi: 19 Şubat 2016
- Galatasaray Spor Kulübü, Erişim: www.galatasaray.org/gs_sportif/frame.htm, 2006
- Gelir İdaresi Başkanlığı Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü 20.10.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16.02-300.10.151-30 sayılı özelge
- KÜÇÜKGÜNGÖR, Erkan (1998), “Türk Hukukunda Sporcuların Hukuki Durumu”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 2, S.1-2, s.164.
- Muğla Vergi Dairesi Başkanlığı, 09.06.2012 tarih ve 96620903-48.15.01/1-91 sayılı özelge
- ÖZ E. , AKÇAY F. (2013) “Futbolcular Özelinde Sporcuların Vergilendirilmesi”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:300
- Samsun Vergi Dairesi Başkanlığı, 24.04.2014 tarih ve 13649056-125[30/2013-ÖZE-05]-42 sayılı özelge
- TOLU, Abdullah (2014), “Futbolcu Transferi Nedeniyle Ödenen Bonservis Bedellerinde KDV Var mı Yok mu?”, Yaklaşım Dergisi, S.261
- Trabzonspor Kulübü, “Trabzonspor Sportif Yatırım ve Ticaret A.Ş.”, Halka Arz İzahnamesi, Trabzon, 2005
- Yargıtay 15. Hukuk Dairesi, T:11.01.2005, E:2004/3035, K:2005/61
- www.anayasa.gov.tr
- www.muhasibetr.com
- www.sporekonomi.com
- www.tff.org