

TÜRKİYE'DE FAALİYET GÖSTEREN PROFESYONEL FUTBOL KULÜPLERİNİN HUKUKİ STATÜLERİ, MALİ YAPILARI ve VERGİSEL ANALİZİ

STATUTE AND FINANCIAL STATES OF PROFESSIONAL FOOTBALL CLUBS IN TURKEY, AND ITS TAX ANALYSIS



M. Yalçın TAŞMEKTEPLİĞİL*



Mehmet Emrah BİNİCİ**

ÖZ

Türkiye'de "lig" bazı ayırımı kapsamında çok sayıda profesyonel futbol kulübü faaliyet göstermekte olup, bu kulüplerin yasal kuruluş biçimleri, organizasyon yapıları ve vergisel mükellefiyetlerinin kapsamı kazıistik bir yapı sergilemekte olup son on beş yıllık periyot sürecinde bu kazıistik yapı ve finansal/mali yönetim konusunda yaşanan aksaklıklar nedeni ile kayda değer bir ticari başarı elde edilememiştir. Bu durum profesyonel spor kulüplerinin hukuki statüleri, mali yapıları ve vergisel mükellefiyetleri açısından başarıya ulaşma noktasında bazı tereddütlere sebebiyet vermiş ve çözüme ilişkin mevzuat düzenlemelerini zorunlu kılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Profesyonel futbol kulüpleri, futbol kulüplerinin hukuki statüleri ve mali yapıları, vergisel mükellefiyetler

ABSTRACT

There are many professional football clubs active in Turkey classified on league basis. The scope and structure of statute, organisation and tax liabilities of these football clubs are quite complex, and due to the problems arisen in the last five years, there has been no significant commercial success in financial management. This has revealed some hesitations and doubts regarding the statute and financial states and tax liabilities of professional football clubs, and this entailed new tax legislation for a solution.

Keywords: Professional football clubs, statute and financial structure of football clubs, tax liabilities

* Prof.Dr. On dokuz Mayıs Üniversitesi -,Spor Bilimleri Fakültesi Dekanı

** Vergi Müfettişi

GİRİŞ

Profesyonel futbol kulüplerinin hukuki statüleri, mali yapısı ve vergisel mükellefiyetleri, oldukça kapsamlı bir çerçevede ele alınması zaruret teşkil eden, birçok gider-maliyet unsurunu muhteviyatında barındıran ve bilumum sektörlerde ilave istihdam imkânları sunan bir faaliyet alanı olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu sektör; kuruluş, faaliyete başlama, transferler ve müsabaka süreçleri kapsamında oldukça girift bir yapı arz etmekte olup, bu iştigallerden ötürü elde edilen kazançların vergilendirilme işlemine tabi tutulması açısından da bir hayli teknik bilgi ve uygulamaları uhdesinde barındırmaktadır.

Futbol müsabakaları başlangıçta bir yarış eğlence faaliyet olarak ortaya çıkmış olsa da günümüzde bu iştigaliyet, ticari şirketlerin de nihai hedefi olan kâr amacı gütmesine evrilmiş ve bu organizasyonu endüstri haline getirerek futbol endüstrisini doğurmuştur. Futbolun ticari bir faaliyet olarak endüstrileşmesine müteakiben profesyonel bir anlayış ile finansal olarak yönetilmesi, bütçeleme ilkelerine riayet edilmesi ve vergisel mükellefiyetler noktasında ilgililerin hukuki yetkinlik noktasına ulaşılması zaruri kılınmıştır.

Genel itibarı ile profesyonel futbol sektöründe muhataplar bir yanda kulüp ve hitap ettiği bireyler, bir yanda uluslararası kuruluşlar ve kamu otoritesi ve bir yanda da piyasa (endüstriyel/ekonomik) yansımaları olmak üzere üç ana unsurdan oluşmaktadır. Profesyonel futbol kulüplerinin endüstrileşmesi ile gerçekleştirilen sporcu transferleri, sponsorluk/reklam/yayın vb. gelirleri birlikte kulüplerin finansal yapıları gerek kamu otoritelerince gerekse de uluslararası kuruluşlar aracılığı ile mali durumları sıkı bir şekilde kontrol edilmekte, ilgili kuruluşlarca belirlen standartlara riayetsizlikte bir takım cezai müeyyideler uygulanmaktadır.

Bu bilimsel çalışma; Türkiye’de faaliyet gösteren profesyonel futbol kulüplerinin hukuki statüleri, mali yapıları ve vergisel mükellefiyetleri kapsamında mevzu hukuk doğrultusunda analizler yapıp sektörün ekonomik/endüstriyel yapısını resmetme gayesini taşımaktadır.

1- PROFESYONEL FUTBOL KULÜPLERİNİN HUKUKİ STATÜLERİ, MALİ YAPISI ve VERGİSEL MÜKELLEFİYETLERİ

Türkiye’de faaliyet gösteren profesyonel futbol kulüplerinin hukuki statüleri, mali yapıları ve vergisel mükellefiyetleri yasal mevzuat çerçevesinde aşağıda detaylı bir şekilde ele alınmıştır.

1.1- Türkiye’de Profesyonel Futbol Kulüplerinin Kuruluş Biçimleri/Hukuki Statüleri

Türkiye’de 2017/2018 sezonunda faaliyet gösteren profesyonel futbol kulübü sayısı; süper lig, TFF birinci lig, TFF ikinci lig kırmızı grup, TFF ikinci lig beyaz grup, TFF üçüncü lig birinci grup, TFF üçüncü lig ikinci grup ve TFF üçüncü lig üçüncü grup olmak üzere lig bazında 18’er takımdan oluşmak üzere toplamda 126 profesyonel kulüpten oluşmaktadır.¹

Türkiye’de faaliyet gösteren 126 profesyonel kulübün tamamı kuruluş biçimi olarak dernek şeklinde teşekkül etmiş iken bu kulüplerden bazıları hem dernek hem de şirketleşme (Anonim Şirket (A.Ş)) şeklinde organizasyonlarını oluşturmuşlardır. Aşağıda tabloda hem dernek hem de şirketleşme şeklinde teşekkül etmiş takımlar ayrıntılı bir biçimde gösterilmiştir.

¹ <http://www.tff.org/Default.aspx?pageID=119>, Erişim Tarihi: 06 Aralık 2017

Tablo 1: Türkiye’de faaliyet gösteren Profesyonel Futbol Kulüplerinden dernek ve şirket statüsü şeklinde teşekkül etmiş takımlar

No	Lig	Profesyonel Kulüp Adı	Statü	
			Dernek	Anonim Şirket
Süper Lig				
1	“ “	Antalyaspor	X	X
2	“ “	Beşiktaş	X	X
3	“ “	Fenerbahçe	X	X
4	“ “	Galatasaray	X	X
5	“ “	Göztepe	X	X
6	“ “	Kasımpaşa	X	X
7	“ “	Trabzonspor	X	X
TFF Birinci Lig				
1	“ “	Adanaspor	X	X
2	“ “	Altınordu	X	X
3	“ “	Çaykur Rizespor	X	X
4	“ “	İstanbulspor	X	X
TFF İkinci Lig				
1	“ “	Bugsaşspor	X	X
2	“ “	Sakaryaspor	X	X
3	“ “	Tuzlaspor	X	X
TFF Üçüncü Lig				
1	“ “	Batman Petrolspor	X	X
2	“ “	Büyükçekmece Tepecik	X	X
3	“ “	Diyarbakirspor	X	X
4	“ “	Erokspor	X	X
5	“ “	Karacabey Birlikspor	X	X
6	“ “	Ofspor	X	X
7	“ “	Utaş Uşakspor	X	X
8	“ “	Yeşil Bursa	X	X

Genel Toplamda; 22 adet Profesyonel Futbol Kulübü

Yukarıda tablo verileri incelendiğinde Türkiye’de faaliyet gösteren 126 profesyonel kulübünün yaklaşık %17’si şirketleşme yoluna giderek faaliyetlerine “dernek² ve A.Ş³” olarak devam ettiği gö-

² Dernek; 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 etmektedir.

³ Anonim şirket; sermayesi belirli ve paylara bölünmüş olan, borçlarından dolayı yalnız malvarlığıyla sorumlu bulunan şirkettir. Anonim şirketler, kanunen yasaklanmamış her türlü ekonomik amaç ve konular için kurulabilir ve şirketin kurulabilmesi için pay sahibi olan bir veya daha fazla kurucunun varlığı şarttır.

rılmaktadır. Profesyonel futbol kulüplerinin kuruluşu, organizasyon yapısı, faaliyetleri, organlarının denetimi, tüzel kişiliklerin sona ermesi vb. bakımdan Dernekler Kanunu'na tabidirler.

Dernekler, başvuruları halinde; spor faaliyetine yönelik olanlar spor kulübü, boş zamanları değerlendirme faaliyetine yönelik olanlar gençlik kulübü ve her iki faaliyeti birlikte amaçlayanlar gençlik ve spor kulübü adını alır. Bu kulüpler, Gençlik ve Spor Bakanlığınca tutulacak kütüğe kayıt ve tescil edilir. 3289 sayılı Gençlik ve Spor Hizmetleri Kanunu uyarınca, spor kulüpleri anılan Bakanlık tarafından tescil edilmekle birlikte, Profesyonel futbol takımları Türkiye Futbol Federasyonu tarafından tescil edilmektedir.

3289 sayılı Gençlik ve Spor Hizmetleri Kanununun 24. maddesinde spor kulüplerinin, profesyonel takımlarını, Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kuracakları veya kurulmuş olan şirketlere devredebilecekleri veya profesyonel futbol takımlarını kiraya verebilecekleri hükme bağlanmıştır. Bu konuya ilişkin diğer bir düzenleme, Türkiye Futbol Federasyonu'nun 2009 yılında çıkarmış olduğu Futbol tescil talimatınının 14. maddesinde detaylı bir şekilde değinilmiştir. Profesyonel futbol kulüpleri, futbol şubelerini aktif ve pasifleriyle birlikte bir bütün olarak, Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş veya kurulacak anonim şirketlere TFF Yönetim Kurulu'nun kararı ile devredebilirler. Kulüpler, sportif rekabeti engelleyecek şekilde yarışma hakkını başka bir kulübe devredemezler ve başka bir kulüple birleşemezler. Derneğin futbol şubesini devralan şirket, ticaret merkezini başka bir ile taşısa dahi, futbol şubesini derneğin tescilli olduğu ilden başka bir ile taşıyamamaktadırlar. Ayrıca devralanan kulübe ait sportif tarihçe devralan kulübe geçmiş sayılmaktadır.

Türkiye'de faaliyet gösteren profesyonel futbol kulüpleri, futbol sektörünün endüstrileşmesi ile birlikte yavaş yavaş şirketleşme yordamına gittikleri gözlemlenmektedir. Profesyonel futbol kulüpleri şirketleşme yoluna gitmelerinde, belli başlı amaçları ve hedefleri olmakla birlikte bunlardan belli başlı ve en önemli saikleri şu şekilde sıralanabilir;

- Yeni finansman kaynakları temin etmek
- Endüstriyel futbol ekonomisinden maksimum kazanç sağlamak
- Kredibilite olanaklarını uluslararası düzeye çıkarmak
- Kurumsallaşmak
- Futbol endüstrisinde uluslararası rekabet gücünü arttırmak

Türkiye'de profesyonel futbol kulüplerine bağlı A.Ş'lerin hisse senetlerini halka arz etmeleri ve borsada işlem görmeye başlamaları Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) ve Borsa İstanbul (Bİ) mevzuatı uyarınca gerçekleştirilecek incelemeler sonucu gerçekleştirilmektedir. Ayrıca profesyonel futbol kulüplerine bağlı şirketler periyodik olarak SPK ve Bİ'nin denetimine tabi olup, mali tablolarını belirli dönemlerde bağımsız denetim kuruluşlarına incelettirip kamuoyuna düzenli olarak bildirmektedirler.

1.2- Türkiye'de Faaliyet Gösteren Profesyonel Futbol Kulüplerinin Mali Yapıları

Türkiye'de futbol branşında profesyonel olarak yapılan aktiviteler spor kulüplerimiz tarafından oluşturulan Türkiye Futbol Federasyonu (TFF) kanalıyla yürütülmektedir ve genel itibarı ile Dernekler Kanunu hükümlerine tabidirler. Türkiye'de 2017/2018 sezonu itibarı ile futbol liglerinde mücadele veren 126 profesyonel futbol kulübü Dernekler Kanunu hükümleri uyarınca kurulmuştur ve aynı Kanun hükümleri uyarınca yönetilmektedir. Ayrıca Süper Lig'de mücadele eden ve çok önemli boyutta hasılat elde eden kulüpler ile seyirci/taftar miktarı, reklam, yayın ve sponsorluk geliri cüz'i olan Üçüncü Lig'deki bir profesyonel futbol kulübü de aynı kanun hükümleri uyarınca yönetilmektedir.

İçişleri Bakanlığı Dernekler Dairesi tarafından spor kulüpleri denetimleri sonunda tespit edilen temel eksiklik ve aksaklıkların şunlar olduğu görülmektedir;⁴

- Spor kulüplerinin kurumsallaşması zayıf olup oldukça sık yönetim değişikliği olmaktadır,
- Ekonomik açıdan sürekli gelir kaynakları bulunmamakta olup, ekonomik bağımsızlık elde edememişlerdir,
- Ağır vergi ve sigorta primi yükünden devamlı şikâyet etmektedirler,
- Tesisleşme ve ekipman açısından oldukça zayıf durumdadırlar,
- Spor kulüpleri, derneklerin tutmakla yükümlü olduğu defterleri ya hiç bulundurmamakta ya da defteri bulundurup içeriğini doldurmamaktadırlar.

Çalışmanın 2.1 bölümünde de ifade edildiği üzere Türkiye’de faaliyet gösteren 126 profesyonel kulübün tamamı kuruluş biçimi olarak dernek şeklinde teşekkül etmiş iken bu kulüplerden 22 tanesi hem dernek hem de şirketleşme biçiminde organizasyonlarını oluşturmuşlardır. Mali denetimleri genel itibarı ile dernek şeklinde teşekkül etmiş olanlar için Dernekler Kanunu uyarınca İçişleri Bakanlığı dernekler denetçileri ve Vergi Usul Kanunu uyarınca Maliye Bakanlığı vergi inceleme elamanlarınınca tarafından, sportif A.Ş. olarak teşekkül etmiş olanlar ise Vergi Usul Kanunu uyarınca Maliye Bakanlığı vergi inceleme elamanları ve SPK uzmanları tarafından yapılmaktadır.

Profesyonel Futbol kulüplerinin genel itibarı ile gelirleri; ilk zamanlar sadece üyelerinden elde ettikleri aidatlar, maç hasılatları, müsabaka sonucu TFF ödemeleri, sporcu kiralama ve satışı ile aynı ve nakdi bağışlar iken futbolun endüstrileşmesi ile birlikte bu gelirler yaygınlaşarak şans oyunları, yayın gelirleri, sponsorluk, markalı ürün satışı, hediyeleşme eşya satışı gibi gelir getirici enstrümanlar vasıtası ile kulüplerin gelirlerinde önemli ölçüde değişimler yaşanmıştır. Ayrıca Gençlik ve Spor Bakanlığı öteden beri spor kulüplerine nakdî olarak kaynak ayırmakta, Profesyonel futbol kulüplerinin tesisleşmesine katkı sağlamakta ve spor malzemeleri yardımı yapmaktadır. Gerek kulüplerin gelirlerinde ki artış gerekse de kulüplerin şirketleşme yoluna gitmeleri, profesyonel kulüplerine bilgi erişim olanaklarının sunumunda taraflara sorumluluklar yüklemekte ve ilgili bilgilendirmeler çeşitli yollar ile gerçekleştirilmektedir.

Profesyonel Futbol kulüplerinden halka açık A.Ş. statüsündeki spor kulüplerinin finansal tablolarının kamuoyuna duyurulmasında, SPK’nın 54 sayılı “Özel Durumların Kamuya Açıklanmasına İlişkin Esaslar Tebliği” uyarınca; bir borsada işlem gören sermaye piyasası araçlarının değerini ve yatırımcıların yatırım kararlarını etkileyebilecek veya haklarını kullanmalarına yönelik önemli olay ve gelişmelerde kamuya açıklanacak özel durumlar ile bunların açıklanma esasları düzenlenmiştir. Tebliğ’e göre, özel durumların veya özel duruma konu bilgilerdeki değişikliklerin ortaya çıktığı veya öğrenildiği durumda en seri haberleşme vasıtasıyla Tebliğ’in 26’ncı maddesinde belirtilen rehberde yer alan formlar kullanılarak ilgili borsaya ulaştırılması zorunlu olup yapılacak açıklamaların, açıklamadan yararlanacak kişi ve kuruluşların karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde, zamanında, doğru, tam, dolaysız, anlaşılabilir ve yeterli olması gerekmektedir.

Aşağıda örneklem mahiyetinde ve genel itibarı ile profesyonel futbol kulüplerinin mali yapıları ile ilgili olarak genel bir çağrışım yapması amacıyla bazı kulüplere ilişkin mali verilere yer verilmiştir. Türkiye’de faaliyet gösteren 126 profesyonel kulübünün mali yapıları ile alakalı analiz gerek kulüp sayısının fazla olması gerekse de ekonomik mahremiyet içeren bilgiler ihtiva etmesi münasebeti ile

⁴ TBMM Meclis Araştırma Komisyonu Raporu (Spor Kulüplerinin Sorunları ile Sporda Şiddet Sorununun Araştırılarak Alınması Gereken Önlemlerin Belirlenmesi Amacıyla Kurulan) 2011 - Syf. 61

aşağıda sadece Kamu Aydınlatma Platformuna (KAP)⁵ veri gönderen kulüplere⁶ ilişkin özet niteliğinde bilgilendirmelere değinilmiştir. Yapılan bilgilendirmeler söz konusu kulüplerin sadece Gelir Tablo- larını⁷ ihtiva eder nitelikte olacak ve mali tablo verilerine ilişkin kısa değerlendirmelere yer verilecek olup, Finansal Fair-Play⁸ (FFP) analizine ise değinilmeyecektir.⁹

Aşağıda analizi yapılacak söz konusu şirketlerin/kulüplerin satış gelirlerinin önemli bir kısmı, bi- lançoları tetkik edildiğinde genel itibarı ile; televizyon yayın gelirlerinden, lisanslı ürünlerin satışın- dan, maç hasılatlarından, kombine kart satışlarından, futbolcu satış ve futbolcu kira gelirlerinden ve Avrupa kupalarına katılım payından oluşmaktadır.

- Beşiktaş A.Ş.¹⁰ ile ilgili olarak mali durum;

Şirket, Sermaye Piyasası Kurulu'na (SPK) kayıtlı olup hisselerinin %49'u Borsa İstanbul'da işlem görmektedir ve özel hesap dönemi kullanmaktadır. Aşağıda son beş yıla ilişkin mali verilere ilgili kaynaklar konsolide edilerek değinilmiştir.

Tablo 2: Beşiktaş A.Ş.'ye ait özet Gelir Tablosu

Gelir Tablosu ¹¹	2017	2016	2015	2014	2013
Satis Gelirleri (net)	582.858.585	407.548.058	111.658.572,00	48.183.981,00	37.460.742,00
Satislerin Maliyeti (-)	-436.356.111	-336.548.798	-87.025.789,00	-43.680.912,00	-43.341.443,00
Brüt kâr/zarar	146.502.474	70.999.260	24.632.783,00	4.503.069,00	-5.880.701,00
-----	-----	-----	-----	-----	-----
Net dönem kârı/zararı	4.703.927	-58.663.366	-16.509.881,00	-12.187.254,00	-31.442.468,00

Yukarıda tablo verilerinde de görüldüğü üzere Beşiktaş A.Ş., 2013 yılından itibaren gelirlerini sü- rekli artırarak faaliyetine devam etmiş ve en nihayetinde 2017 özel hesap döneminde kara geçmiş

⁵ Sermaye Piyasası mevzuatına göre yapılması gereken bildirimlerin yer aldığı, Merkezi Kayıt Kuruluşuna bağlı elektronik sistem.

⁶ KAP'bilgi gönderen kulüpler, Beşiktaş, Fenerbahçe, Galatasaray ve Trabzonspor'dur.

⁷ Mali tablolar çok çeşitli olmakla beraber bunlardan Gelir Tablosu; işletmenin belli bir dönemde elde ettiği tüm gelirler ile aynı dönemde katlandığı bütün maliyet ve giderleri ve bunların sonucunda işletmenin elde ettiği dönem net kârı veya zararını gösteren bir tablodur.

⁸ Finansal Fair-Play; Union of European Football Associations (UEFA) İcra Kurulu tarafından 2009 yılında futbolun sürdürülebi- lirliğini sağlamayı amaç edinip, futbolun daha kaliteli şartlarda işlemesine yönelik olarak kulüplerin mali yapıları ile ilgili olarak kabul edilmiş ve getirilmiş kurallar bütünüdür.

⁹ Yazar tarafından kaleme alınan bu çalışmada, yukarıda bahsedilen kulüplerin Finansal Fair-Play (FFP) kıstaslarına uygun- lukları genel itibarı ile olumsuz olup, konu mali tablo kalemleri ve finansal raporlama açısından detaylı bir şekilde analiz edilmesini gerektiğinden, yazar tarafından FFP analizine bu bilimsel çalışmada değinilmeyecek olup, konuyu ayrı bir çalışma şeklinde ele almayı planlanmaktadır.

¹⁰ Şirket'in faaliyet konusu; profesyonel futbolun gelişmesini sağlamak, profesyonel futbol faaliyetlerinin sürdürülebilmesi için futbolcularla sözleşme imzalamak, kulüplerine transfer bedeli ödemek, sözleşme gereğince ödemelerde bulunmak, pro- fesyonel futbol yatırımları yapmak ve futbol tesisleri kurmak ve bunları işletmek, vb. ile ana sözleşmede yazılı diğer işlerdir. Beşiktaş Futbol Yatırımları Sanayi ve Ticaret A.Ş. , 18 Temmuz 1995 tarihinde İstanbul 'da Ticaret Sicil Gazetesi'nde tescil edilerek kurulmuştur.

¹¹ <http://www.kap.org.tr/>, Erişim Tarihi 11 Aralık 2017

bulunmaktadır. Son iki yıldaki gelir artışının da en büyük sebebi lig şampiyonluğu nedeni ile artan yayın gelirleri, yeni stadyumdan doğan isim hakkı ve tribün gelirleri oluşturmaktadır. Şirketin 2017 dönemi net satışları bir önceki yılın aynı dönemine kıyasla %43 oranında artış gösterirken Satışların Maliyeti %30 düzeyinde sınırlı bir artış göstermiştir.

- Fenerbahçe A.Ş¹² ile ilgili olarak mali durum;

Şirket, Sermaye Piyasası Kurulu'na (SPK) kayıtlı olup hisselerinin %32,93'ü Borsa İstanbul'da işlem görmektedir ve özel hesap dönemi kullanmaktadır. Aşağıda son beş yıla ilişkin mali verilere ilgili kaynaklar konsolide edilerek değerlendirilmiştir.

Tablo 3: Fenerbahçe A.Ş.'ye ait özet Gelir Tablosu

Gelir Tablosu ¹³	2017	2016	2015	2014	2013
Satis Gelirleri (net)	465.677.922	548.229.359	317.610.262	309.077.354	321.294.988
Satisların Maliyeti (-)	-474.396.346	-514.591.909	-340.822.904	-337.140.728	-290.973.434
Brüt kâr/zarar	-8.718.424	33.637.450	-23.212.642	-28.063.374	30.321.554
-----	-----	-----	-----	-----	-----
Net dönem kârı/zararı	-148.242.810	-116.632.067	-181.718.450	-123.619.340	2.063.467

Yukarıda tablo verilerinde de görüldüğü üzere Fenerbahçe A.Ş, mali tablolar açısından istikrarlı bir yapı arz etmemektedir. 2013 yılında elde etmiş oldu gelir takip eden dönem iki dönemde de aşmamıştır. Lakin gider durumu 2017 dönemi hariç sürekli bir şekilde artmış görünmektedir. Kulüp 2014 döneminden itibaren sportif A.Ş olarak sürekli zarar etmektedir. Şirketin 2017 dönemi net satışları bir önceki yılın aynı dönemine kıyasla %15 oranında düşüş gösterirken Satışların Maliyeti %8 düzeyinde bir düşüş göstermiştir.

- Galatasaray A.Ş¹⁴ ile ilgili olarak mali durum;

Şirket, Sermaye Piyasası Kurulu'na (SPK) kayıtlı olup hisselerinin %33,58'ü Borsa İstanbul'da işlem görmektedir ve özel hesap dönemi kullanmaktadır. Aşağıda son beş yıla ilişkin mali verilere ilgili kaynaklar konsolide edilerek değerlendirilmiştir.

¹² 01.10.1999 tarihinde kurulmuş olup; Şirket, Fenerbahçe Spor Kulübü Derneğine ("Kulüp") ait profesyonel futbol takımının ("FB Futbol Takım") performansını ulusal ve uluslararası platformlarda en üst düzeye çıkarmak amacıyla gerekli gelişmiş yönetim yapısını oluşturmayı ve 5894 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun hükümleri ile Türkiye Futbol Federasyonu, UEFA ve FIFA'nın yayınlayacağı tüzük ve genelgeler çerçevesinde futbol dalına odaklı ticari ve hizmet faaliyetlerinde bulunmayı amaçlamaktadır. (Tüzük)

¹³ <https://www.kap.org.tr/>, Erişim Tarihi 11 Aralık 2017

¹⁴ Galatasaray Sportif Sınai ve Ticari Yatırımlar Anonim Şirketi sporun bütün dallarıyla ilgili ticari ve sınai faaliyetlerde ve yatırımlarda bulunmak üzere 26 Kasım 1997 tarihinde kurulmuş ve faaliyetlerine 1 Ocak 1998 tarihi itibarıyla başlamıştır.

Tablo 4: Galatasaray A.Ş.'ye ait özet Gelir Tablosu

Gelir Tablosu ¹⁵	2017	2016	2015	2014	2013
Satis Gelirleri (net)	348.997.589	508.853.220	349.600.270	275.013.117	248.321.965
Satislarin Maliyeti (-)	-422.214.637	-434.983.593	-401.159.188	-380.829.735	-294.912.358
Brüt kâr/zarar	-73.217.048	73.869.627	-51.558.918	-105.816.618	-46.590.393
-----	-----	-----	-----	-----	-----
Net dönem kârı/zararı	-297.091.659	-78.945.283	-87.498.433	-117.473.650	-99.472.178

Yukarıda tablo verilerinde de görüldüğü üzere Galatasaray A.Ş., son beş yıla ilişkin verileri tetkik edildiğinde tüm dönemlerde zarar ettiği, 2017 döneminde gelirlerinin ciddi bir oranda azalış gösterdiği fakat satışların maliyeti kaleminin seyrinde ise kayda değer bir değişme göstermediği gözlemlenmektedir. Şirketin 2017 dönemi net satışları bir önceki yılın aynı dönemine kıyasla %31 oranında düşüş gösterirken Satışların Maliyeti %3 düzeyinde çok az bir düşüş göstermiştir.

- Trabzonspor A.Ş.¹⁶ ile ilgili olarak mali durum;

Şirket, Sermaye Piyasası Kurulu'na (SPK) kayıtlı olup hisselerinin %49'u Borsa İstanbul'da işlem görmektedir ve özel hesap dönemi kullanmaktadır. Aşağıda son beş yıla ilişkin mali verilere ilgili kaynaklar konsolide edilerek değerlendirilmiştir.

Tablo 5: Trabzonspor A.Ş.'ye ait özet Gelir Tablosu

Gelir Tablosu ⁴	2017	2016	2015	2014	2013
Satis Gelirleri (net)	158.496.112	96.377.303	104.238.738	106.903.417	66.704.358
Satislarin Maliyeti (-)	-224.806.251	-219.774.587	-192.196.316	-134.940.601	-121.840.818
Brüt kâr/zarar	-66.310.139	-123.397.284	-87.957.578	-28.037.184	-55.136.460
-----	-----	-----	-----	-----	-----
Net dönem kârı/zararı	-110.949.045	-113.465.407	-104.030.351	-50.972.688	-61.181.611

Yukarıda tablo verilerinde de görüldüğü üzere Trabzonspor A.Ş., son beş yıla ilişkin verileri tetkik edildiğinde tüm dönemlerde zarar ettiği, satışların maliyeti istikrarlı bir biçimde artmakla beraber, gelirleri açısından aynı performansı sergilemediği gözlemlenmektedir. Fakat şirketin 2017 dönemi net satışları bir önceki yılın aynı dönemine kıyasla %64 oranında ciddi bir artış gösterdiği ve aynı şekilde Satışların Maliyetinin %2 düzeyinde çok az bir artış gösterdiği gözlemlenmektedir.

¹⁵ <https://www.kap.org.tr/>, Erişim Tarihi 11 Aralık 2017

¹⁶ Trabzonspor Sportif Yatırım ve Futbol İşletmeciliği Ticaret A.Ş. Trabzonspor Gıda Yatırım ve Ticaret Anonim Şirketi ünvanı ile 2 Haziran 1994 tarih ve 3543 sayılı Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde ilan edilerek Trabzon'da kurulmuştur. Şirket'in ticaret ünvanı 24 Nisan 2003 tarih ve 5784 sayılı Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde ilan edilerek Trabzonspor Sportif Yatırım ve Ticaret A.Ş. olarak değiştirilmiştir. Şirket'in ticaret ünvanı son olarak 24 Mayıs 2011 tarih 7821 sayılı Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde ilan edilerek bugünkü ismi olan Trabzonspor Sportif Yatırım ve Futbol İşletmeciliği Ticaret A.Ş. olarak değiştirilmiştir.

¹⁷ <https://www.kap.org.tr/>, Erişim Tarihi 11 Aralık 2017

1.3- Türkiye’de Faaliyet Gösteren Profesyonel Futbol Kulüplerinin Vergisel Analizi

Türkiye’de “lig” bazı ayrımı kapsamında 126 profesyonel futbol kulübü faaliyet göstermekte olup, bu kulüpler faaliyetlerini iki ayrı şekilde yürütebilmektedirler. Bu kulüpler; Dernekler Kanunu hükümlerine göre kurulan ve dernek statüsünde olan kulüpler ile dernek statüsünde kurulduktan sonra devredilme veyahut kiralanma yoluyla Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulan ve şirket biçiminde faaliyetlerine devam eden spor kulüpleri şeklindedir.

Profesyonel futbol kulüpleri Türk Vergi Sistemi’nde tüzel kişilik olarak teşekkül etme şekillerine (Dernek/A.Ş.) göre bazı konularda aynı bazı konularda farklı biçimde vergilendirme işlemlerine tabi tutulmaktadır. Aşağıda profesyonel futbol kulüplerinin vergisel mükellefiyetleri; Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi, Kurumlar ve Gelir vergisi tevkifat ve Damga Vergisi yönünden analizi özet¹⁸ bir biçimde gerçekleştirilecektir.

1.4- Türkiye’de Faaliyet Gösteren Profesyonel Futbol Kulüplerinin Kurumlar Vergisi Analizi

Kurumlar vergisinin konusu, Kanunun 1.¹⁹ maddesinde sayılan kurumlarca elde edilen kurum kazançlarıdır. Dernek ve Sportif A.Ş. olarak teşekkül etmiş profesyonel futbol kulüplerinin Kurumlar vergisi mükellefiyetleri;

- **Dernekler açısından analiz edildiğinde;** Kurumlar Vergisi Kanunu 1. maddesi uyarınca sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler ile iş ortaklıklarının kazançları kurumlar vergisine tabidir. İlgili kanun maddesinde Dernekler, Kurumlar vergisi mükellefi olması gerekenler içerisinde sayılmadığından dernek biçiminde teşekkül etmiş Profesyonel futbol kulüplerinin Kurumlar vergisi mükellefiyetleri bulunmamaktadır. Ancak yine aynı Kanun maddesinde dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmelerin kazançlarının Kurumlar vergisine tabi olduğu belirtilmiş ve dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmelerin tanımı ise Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 2. maddesinin 5. fıkrasında; “*Dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve bu maddenin birinci ve ikinci fıkraları dışında kalan ticarî, sınai ve zirai işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler, dernek veya vakıfların iktisadî işletmeleridir*”²⁰ şeklinde izah edilmiştir. Dolayısı ile derneklere ait iktisadi işletmeler Kurumlar vergisi mükellefi olması gerekmekte iken Kanun koyucu sportif faaliyetlerde bulunan dernekler ait iktisadi işletmeler ile ilgili olarak bazı muafiyetler tanımlanmış olup bu mevzu aşağıda sportif A.Ş.’ler ile birlikte değerlendirilmiştir.

¹⁸ Çünkü bu vergilerin her birinin detaylı bir şekilde değerlendirilmesi başlı başına bir bilimsel çalışma gerektirir niteliktedir.

¹⁹ 5520 sayılı Kurumlar vergisi kanunu 1) Aşağıda sayılan kurumların kazançları, kurumlar vergisine tâbidir:a) Sermaye şirketleri.b) Kooperatifler.c) İktisadî kamu kuruluşları.ç) Dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler.d) İş ortaklıkları.(2) Kurum kazancı, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşur.

²⁰ 1 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 2.4. bölümünde derneklerin iktisadi işletmelerine yönelik açıklamalar yapılmıştır; “İktisadi işletmenin belirlenmesinde Kanunun 2. maddesinin beşinci fıkrasında belirlenen koşullar dikkate alınacak olup işletmelerin belirgin özellikleri bağlılık, devamlılık ve faaliyetin ticari, sınai veya zirai bir mahiyet arz etmesidir. Diğer bir anlatımla iktisadi işletmenin unsurları, ticari faaliyetin de temel özelliklerinden olan, bir organizasyona bağlı olarak piyasa ekonomisi içerisinde bedel karşılığı mal alım-satımı, imalatı ya da hizmet ifaları gibi faaliyetlerdir. Kanun, bu gibi halleri tek tek saymak yerine, dernek ya da vakif tarafından piyasa ekonomisi içerisinde icra edilen tüm iktisadi faaliyetleri kapsama almıştır. Dernek veya vakfa ait bir iktisadi işletmenin varlığından söz edilebilmesi için iktisadi işletmenin; Dernek veya vakfa ait veya bağlı olması (ait olma, sermaye bakımından; bağlı olma ise idari bakımdan bağlılığı ifade eder),Sermaye şirketi veya kooperatif şeklinde kurulmamış olması, Ticari, sınai veya zirai alanda devamlı olarak faaliyette bulunması Ayrıca, derneklerin kamuya yararlı derneklerden sayılması veya vakıflara Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınmış olması, bunlara bağlı iktisadi işletmelerin vergilendirilmesine engel teşkil etmemektedir.

- **Sportif A.Ş. açısından analiz edildiğinde;** Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Muafiyetler" başlıklı 4/J maddesinde " *Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü ile özerk spor federasyonlarına tescil edilmiş spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadî işletmeleri ile sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler*" kurumlar vergisinden muaf sayılmıştır. Kanun koyucu bu madde ile hem dernek biçiminde hem de Sportif A.Ş şeklinde teşekkül etmiş profesyonel futbol kulüplerinin iktisadi faaliyetlerini "idman ve spor faaliyeti"²¹ olması şartı ile Kurumlar vergisinden muaf tutmuştur.

Yukarıda ilgili mevzuat çerçevesinde yapılan açıklamalar toparlandığında genel itibarı ile; Türkiye'de faaliyet gösteren profesyonel futbol kulüplerinin Kurumlar vergisi mükellefiyetleri; dernek şeklinde kurulmuş olanlar Kurumlar vergisinin konusuna dahi girmemekte, kulüplerin derneğine bağlı iktisadi işletmeleri aynı Kanunun 4/j maddesi uyarınca ilgili vergiden muaf tutulmakta, sportif A.Ş. şeklinde teşekkül edenler ise ilgili verginin konusuna girmekler beraber aynı Kanunun 4/j maddesi uyarınca muaf tutulmaktadır. Lakin muafiyet şartı iktisadi faaliyetlerinin sadece "idman ve spor faaliyetlerini" kapsamakta olup lisanslı forma/ayakkabı vb. malzeme satışları, otopark, büfe vb. hizmetler neticesinde elde edilen kazançların Kurumlar vergisine tabi olacağı açıktır.

1.5- Türkiye'de Faaliyet Gösteren Profesyonel Futbol Kulüplerinin Katma Değer Vergisi Analizi

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesi 1.1 fıkrasında; "*Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin*", 1.3/c fıkrasında "*Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar, yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi ve gösterilmesinin*" ve 1.3/g fıkrasında da "*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 veyahut 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*" KDV'ye tabi olduğu belirtilmiş ve Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği 1.A/1-3 fıkrasında da "*3065 sayılı Kanunun 1/3 üncü maddesinde sayılan işlemler ((g) bendi hariç), ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılmasalar bile verginin konusuna girerler*" denilmiştir.

Yukarıda belirtilen mevzuat açıklamaları doğrultusunda Dernek ve Sportif A.Ş olarak teşekkül etmiş profesyonel futbol kulüplerinin Katma Değer Vergisi mükellefiyetleri;

- **Dernekler açısından analiz edildiğinde;** Katma Değer Vergisi Kanunu'nun yukarıda ifade edilen 1.3/c maddesi düzenlemesi dikkate alındığında profesyonel sporcuların katıldığı sportif faali-

²¹ Kurumlar Vergisi 1 No.lu Tebliğinin 4.12 ; "Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü ile özerk spor federasyonlarına tescil edilmiş spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadi işletmelerinin muafiyet hükmünden yararlanabilmesi için iktisadi 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. İdman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler ise sadece idman ve spor faaliyetinde bulunmaları kaydıyla kurumlar vergisinden muaf olacaktır. Öte yandan, transfer ve bonservis gelirleri, saha reklam gelirleri, maç bileti satışları, sporcuların formalarına aldıkları reklamlar, maç yayın hakkının satılması faaliyetleri de idman ve spor faaliyeti kapsamında değerlendirilecektir. Örneğin; Türkiye Futbol Federasyonuna tescil edilmiş bir spor kulübünün, idman ve spor faaliyetlerine bağlı olarak maç bileti satışları, sporcuların formalarına aldıkları reklamlar, maç yayın hakkının satılması gibi faaliyetleri muafiyet kapsamında değerlendirilecektir. Ancak, kulübün söz konusu idman ve spor faaliyetlerinin yanı sıra forma, ayakkabı ve diğer malzeme satışı, otopark, benzin istasyonu, restoran, otel, büfe ve plaj işletmeciliği yapması durumunda, idman ve spor faaliyetleri dışındaki faaliyetler ayrı bir iktisadi işletme olarak kurumlar vergisine tabi tutulacaktır."

yetlerin KDV'nin konusuna girdiği ancak aynı Kanun maddesinin 1.3/g fıkrasında ise derneklerin doğrudan KDV'nin konusuna alınmadığı ve sadece derneklere ait veya tabi olan iktisadi müesseselerin yukarıda belirtilen nitelikteki teslim ve hizmetlerinin vergiye tabi olduğu belirlenmiştir. Bu belirleme gereği dernek şeklinde teşekkül etmiş Profesyonel futbol kulüpleri KDV'nin mükellefi olmayıp, sadece bu kulüplere ait veya bağlı iktisadi işletmeler ilgili verginin mükellefi olmaktadır.

- **Sportif A.Ş.'ler açısından analiz edildiğinde;** Katma Değer Vergisi Kanunu'nun yukarıda ifade edilen 1. maddesi ve Tebliğ düzenlemeleri dikkate alındığında sportif A.Ş şeklinde teşekkül etmiş Profesyonel futbol kulüpleri KDV'nin mükellefi olmaktadır.

Yukarıda ilgili mevzuat çerçevesinde yapılan açıklamalar toparlandığında genel itibarı ile; idman ve spor müesseselerine sahip dernekler bu statüleri ile verginin mükellefi olmayıp, yalnızca bu müesseselere ait veya tabi olan iktisadi işletmeleri nedeni ile mükelleftirler. KDV Kanununun (1/3-g) maddesine göre, profesyonel futbol kulüplerinin KDV kapsamına giren teslim ve hizmetleri KDV uygulama Genel Tebliğinde belirtilmiştir.²² Faaliyetin zorunlu bir unsuru olarak yapılan futbolcu transferleri ile kiralama karşılığı kulüplerce elde edilen bedeller, KDV Kanununun (1/3-g) maddesi kapsamında sayılmayacağından verginin konusuna girmemektedir. Ancak, anonim şirket statüsünde sportif faaliyetlerde bulunan kuruluşların bütün teslim ve hizmetlerinin 3065 sayılı Kanununun (1/1) inci maddesi gereğince vergiye tabi olduğu ise açıktır.²³

Yukarıda yer alan mevzuat düzenlemelerinin tetkikinde; futbolcu transferi ve kiralanmasında dikkat çekilmesi gereken bir konu ise, Dernek şeklinde teşekkül etmiş profesyonel futbol kulüplerinin (Derneğe ait veya tabi olan iktisadi işletmeler hariç) futbolcu kiralama ve transferleri KDV konusuna girmez iken sportif A.Ş şeklinde teşekkül etmiş olan kulüplerin kiralama ve transfer işlemlerinin KDV'nin konusuna girmesi uygulama birliği açısından tezatlık oluşturduğu mevzuat düzenlemeleri çerçevesinde görülmektedir.

1.6- Türkiye'de Faaliyet Gösteren Profesyonel Futbol Kulüplerinin Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi Tevkifat Analizi

Türkiye'de faaliyet gösteren profesyonel futbol kulüplerinin Kurumlar ve Gelir vergisi tevkifat sorumluluğu Kurumlar Vergisi Kanunu 15. madde ile Gelir Vergisi Kanunu Geçici 72. maddesinde ele alınmıştır. Kulüplerin tevkifat sorumlulukları analiz edildiğinde;

- **Kurumlar vergisi tevkifat sorumluluğu açısından;** Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinde;²⁴ birinci fıkrada sayılan kişi, kurum ve kuruluşlarca, tam mükellefiyete tabi kurumlara yapılacak bazı ödemeler üzerinden istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben %15 (Bakanlar Kurulunca başka bir oran belirlenmediği sürece) oranında vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür.

²² KDV Uygulama Tebliği 12.1 maddesi; "Maç hasılatları, Spor toto-loto ve iddia isim hakkı gelirleri, Spor malzemesi ve hediye-lik eşya satışı, Yayın hakkı gelirleri, Reklam gelirleri, Diğer gelirler."

²³ KDV Uygulama Tebliği 12.1.

²⁴ Aşağıda sayılan kişi, kurum ve kuruluşların Kurumlar Vergisi Kanununun 15'inci maddesi gereğince vergi kesintisi yapma zorunluluğu bulunmaktadır.- Kamu idare ve kuruluşları, - İktisadi kamu kuruluşları, - Sair kurumlar, - Ticaret şirketleri, - İş ortaklıkları, - Dernek veya vakıflar, - Dernek veya vakıfların iktisadi işletmeleri, - Kooperatifler, - Yatırım fonu yönetenler, - Gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabi, - Zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler.

Söz konusu madde hükmü uyarınca ister dernek şeklinde ister derneğe bağlı iktisadi işletme isterse de sportif A.Ş şeklinde teşekkül etmiş olsun herhangi bir ayırım yapılmaksızın tüm profesyonel futbol kulüpleri söz konusu madde hükmünde belirtilen iş ve işlemler²⁵ ile ilgili olarak yapacakları ödemelerde tevkifat yapmak zorunda olup kesintinin yapıldığı ayın muhtasar beyannamesi ile sorumluluk sıfatı ile beyan etmeleri gerekmektedir.

Ayrıca profesyonel futbol kulüplerinin yurt dışından transfer etmiş olduğu sporcular için sporcunun kulübüne yapılacak bonservis ödemeleri ile transfer işlemlerinde alınan menajerlik hizmetleri için yapılan ödemeler için tevkifat zorunluluğu bulunmakta olup kulübün dernek, derneğe ait iktisadi işletme veyahut sportif A.Ş şeklinde teşekkül eden hukuki yapısının tevkifat sorumluluğunda herhangi bir ayırımı bulunmamaktadır. Bu kulüplerin Kurumlar vergisi muafiyeti bulursa dahi gerçekleştirilen ödemelere istinaden tevkifat yapmak zorundadırlar.²⁶

- Gelir vergisi tevkifat sorumluluğu açısından; Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 72. maddesinde, sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemelerden gelir vergisi tevkifatı yapılması öngörülmüştür. Söz konusu madde hükmü uyarınca profesyonel futbol kulüpleri sporculara yapacakları ödemelerde hukuki statülerine bakılmaksızın tevkifat yapmak zorundadırlar.

Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 64. maddesine göre, sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemelerde %15 oranında tevkifat yapmak suretiyle vergilendirilmesine ilişkin hükmün uygulama süresi 31/12/2007 tarihinde sona ermiş ve Kanuna 01.07.2008 tarihinde geçici 72. madde eklenerek bu süre 31.12.2017 tarihine uzatılıp sporcu ücretlerinin vergilendirilmesi yeniden²⁷ düzenlenmiştir. 06/12/2017 tarihli ve 7063 sayılı Kanunun 1'inci maddesi ile de bu süre 31/12/2019 tarihine kadar tekrar uzatılmıştır.

²⁵ a) Gelir Vergisi Kanunu'nda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri. b) Kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeleri. c) Her nevi tahvil (ipotek finansmanı kuruluşları ve konut finansmanı kuruluşları tarafından ihraç edilen ipotekli sermaye piyasası araçları, varlık teminatlı menkul kıymetler dahil) ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi (6322 sayılı kanunun 38. maddesiyle eklenen ibare; Yürürlük 01.07.2012), 28/3/2002 tarihi ve 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanuna göre kurulan varlık kiralama şirketleri, (6111 Sayılı Kanunla değiştirilen ibare Yürürlük; 25.02.2011)Özel-leştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetler ve varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen kira sertifikalarından(**) sağ-lanan gelirler (Döviz cinsinden yahut döviz, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetlerin itfası sırasında oluşan değer artışları kesintiye tâbi tutulmaz.). ç) Mevduat faizleri. d) Katılım bankaları tarafından katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları. e) Kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları.f) Birinci fıkranın (c) bendinde yer alan menkul kıymetlerin geri alım veya satım taahhüdü ile elde edilmesi veya elden çıkarılmasından sağlanan gelirler.(6322 sayılı kanunun 38.maddesiyle eklenen bent; Yürürlük 01.07.2012) g) Başbayiler hariç olmak üzere 5602 sayılı Kanunda tanımlanan şans oyunlarına ilişkin bilet, kupon ve benzerlerini satanlara, düzenlenen her türlü bahis ve şans oyunlarının oynatılmasına aracılık edenlere, diğer kişilerceçıkartılan bu nitelikteki biletleri satanlara yapılan komisyon, prim ve benzeri ödemelerden. ğ) (6745 sayılı kanunun 65 inci maddesiyle eklenen bent; Yürürlük 07.09.2016)Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesinin yedinci fıkrası kapsamındaki ödemelerden.

²⁶ Tevkifat oranının belirlenmesinde; Türkiye'deki profesyonel futbol kulübü ile yabancı spor kulübünün bulunduğu ülke arasında varsa imzalanmış çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması da dikkate alınmalıdır.

²⁷ Geçici Madde 72- (1) 31/12/2019 tarihine kadar sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemelerden aşağıdaki oranlarda gelir vergisi tevkifatı yapılır.

a) Lig usulüne tabi spor dallarında;

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

b) Lig usulüne tabi olmayan spor dallarındaki sporculara yapılan ödemeler ile milli sporculara uluslararası müsabakalara katılmaları karşılığında yapılan ödemelerden %5. (2) Bu ödemeler üzerinden 94 üncü madde kapsamında ayrıca tevkifat yapılmaz. Bu gelirler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler dolayısıyla beyanname verilmesi halinde de bu gelirler beyannameye dahil edilmez.

Ayrıca sporculara ücretlerin nakit dışındaki ödeme araçları vasıtasıyla yapılması durumunda da gelir vergisi tevkifatı²⁸ yapılacaktır. 27/03/2018 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 7103 sayılı “*Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun*” ile yapılan düzenlemeler neticesinde futbol kulüplerinin yapmış olduğu tevkifatların, kulübe tekrar gelmesine imkan tanıyan ve maddi açıdan da sporu desteklediği²⁹ mevzuat düzenlemeleri³⁰ getirilmiştir.

1.7- Türkiye’de Faaliyet Gösteren Profesyonel Futbol Kulüplerinin Damga Vergisi Yönünden Analizi

Damga Vergisi Kanunu’nun 1. maddesinde, bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisine tabi olduğu; 3. maddesinde, damga vergisinin mükellefinin kağıtları imza edenler olduğu; 9. maddesinde, bu Kanuna ekli (2) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisinden istisna olduğu hükme bağlanmıştır. Damga Vergisi Kanunu’na ekli (2) sayılı tabloda profesyonel futbol kulüpleri ile

²⁸ 267 seri No.lu Gelir Vergisi Tebliği; Sporcu ücretlerine ilişkin ödemelerin nakit dışında örneğin gayrimenkul veya taşıt ve benzeri ayın şekilde yapılması halinde, Gelir Vergisi Kanunu’nun 63’üncü 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.

²⁹ Dönemin Maliye Bakanı Naci AĞBAL’ın konuyla ilgili açıklamaları; “ Spor kulüplerinin sporculara ödedikleri ücretler üzerinden gelir vergisi stopajı oluştuğunu belirterek, Önerimiz şu, spor kulüplerimizin sahip olduğu şirketler, gelir stopaj vergilerini vergi dairesine beyan etsinler, süresinde ödesinler, sonra biz de ödedikleri vergiyi amatör spor branşlarının harcamalarında kullanmaları için iade edelim. Böylelikle kulüplerimizin amatör spor kapsamındaki harcamalarına vergi iadesi yoluyla destek verelim.... Maliye Bakanlığı ile Gençlik ve Spor Bakanlığı da bu harcamaların yerinde kullanılıp kullanılmadığını denetlesin. Böylelikle kulüplerimizin amatör spor kapsamındaki harcamalarına vergi iadesi yoluyla destek verelim. Bunu aslında kulüplerle de konuştuk. Herkesin de talep ettiği bir konu...” <http://www.hurriyet.com.tr/ekonomi/amatör-spora-vergi-destegi-40723734> Erişim Tarihi 03 Eylül 2018

³⁰ Gençlik ve Spor Hizmetleri Kanunu ek md 12 “Gençlik ve Spor Bakanlığı, Türkiye Futbol Federasyonu ve bağımsız spor federasyonlarına tescil edilmiş olan ve Türkiye’de faaliyette bulunan spor kulüpleri ve sportif alanda faaliyette bulunan sermaye şirketleri tarafından sporculara ödenen ücretlerden tevkif edilerek ilgili vergi dairesine kanuni süresinde beyan edilen ve ödenen gelir vergisi tutarları, ilgili işverence Türkiye’de kurulu bankalarda açılmış olan özel hesaplara, ödemeyi takip eden beş iş günü içinde ilgili vergi dairesi tarafından 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre, bu maddenin dördüncü fıkrası kapsamındaki alacaklar hariç, 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 23’üncü maddesi hükmü uygulanmaksızın red ve iade edilir. Özel hesaba aktarılan tutarlar aşağıdaki harcamalar dışında kullanılamaz. a) Amatör spor dallarında sportif faaliyet gösteren sporculara, bunların çalıştırıcılarına ve diğer spor elemanlarına yapılan ücret ve ücret sayılan ödemeler (Bu hesaptan yapılan ödeme, her bir sporcu, çalıştırıcı ve diğer spor elemanları için yıllık olarak 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 103’üncü maddesinde yazılı tarifenin üçüncü gelir diliminde yer alan ve ilgili yılda ücretler için geçerli olan tutarın üç katını aşamaz.), b) Bu fıkranın (a) bendi kapsamındaki sporcu, çalıştırıcılar ve diğer spor elemanlarının, sportif faaliyetlerine ilişkin iade, ibate, seyahat, sağlık, eğitim-öğretim harcamaları ile amatör spor dallarına ilişkin hazırlık kampları, müsabaka, malzeme ve ekipman, federasyon vize, lisans, tescil ve katılım harcamaları. Özel hesaba aktarılan iade tutarları ile bu hesaptan yapılan harcamalar, gelir ve kurumlar vergisi uygulamalarında gelir, gider, indirim veya maliyet olarak dikkate alınamaz. Özel hesaptan amaç dışı kullanılan vergi iadeleri, amaç dışı kullanıldığı vergilendirme dönemine ilişkin gelir (stopaj) vergisi olarak özel hesap açılan mükellef adına 213 sayılı Kanundaki esaslara göre vergi ziyai cezası kesilerek tarh edilir ve gecikme faizi hesaplanır. Özel hesapta yer alan tutarlar, bu maddenin dördüncü fıkrası kapsamındaki alacaklar hariç, rehnedilemez ve haczedilemez. Özel hesabın oluşturulması, idaresi, bu hesaba aktarılan tutarların kullanılması ve denetlenmesi ile maddenin uygulanmasına ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye, Hazine ve Maliye Bakanlığı ve Gençlik ve Spor Bakanlığı müştereken yetkilidir.”

ilgili olarak herhangi bir istisna veya muafiyet hükmü bulunmadığından Türkiye’de faaliyet gösteren profesyonel futbol kulüplerinin Damga vergisi mükellefiyetleri; hukuki statülerine bağlı olmaksızın ister dernek ister derneğe bağlı iktisadi işletme isterse de sportif A.Ş olsun Damga vergisine³¹ tabi tutuldukları görülmektedir.

SONUÇ

Profesyonel futbol kulüplerinin hukuki statüleri, mali yapısı ve vergisel mükellefiyetleri ile ilgili olarak çalışmanın önceki bölümlerinde de ifade edildiği üzere mevcut durumda; Türkiye’de 126 profesyonel futbol kulübü bulunduğu ve bunun yaklaşık %17’si (22 kulüp) şirketleşme yoluna giderek faaliyetlerine “dernek ve A.Ş” olarak hukuki statüde devam ettikleri, sportif A.Ş. olarak hukuki statüde faaliyetlerine devam eden ve KAP’a bilgi veren dört kulübün mali yapılarının analiz edildiğinde de genel itibari ticari zarar ettikleri ve sadece Beşiktaş A.Ş’nin istikrarlı mali verilere sahip olduğu, vergisel mükellefiyetleri açısından da hukuki statülerine bakılmaksızın Kurumlar vergisinden muaf ve istisna oldukları, Katma Değer Vergisi açısından hukuki statülerine göre değişkenlik gösterdiği, Kurumlar ve Gelir vergilerden muaf veyahut istisna olsalar dahi bazı durumlarda tevkifat açısından sorumluluklarının olduğu ve Damga vergisi açısından hukuki statülerine bağlı kalmaksızın bu verginin mükellefleri oldukları gözlemlenmiştir.

Tespit edilen sorunlar açısından da; Hukuki statü ve mali yapı olarak; üçüncü ligde faaliyet gösteren ve küçük bütçeli bir profesyonel futbol kulübü ile birinci ligde faaliyet gösteren ve bütçesi büyük ve sportif imkanları daha geniş olan bir futbol kulübünün aynı Kanun hükümleri çerçevesinde kuruluş faaliyetlerine devam etmeye çalışmaları, mali yapıları ile ilgili olarak; kulüplerin genel itibarı ile sürekli zarar ettikleri ve ticari anlamda başarıya ulaşamayıp sürdürülebilirliklerinin ümit vaat etmediği, vergisel mükellefiyet açısından; sportif A.Ş’lerin futbolcu transferi/kiralama işlemleri Katma Değer Vergisine tabi iken dernek statüsünde olan kulüplerin (Derneğe ait veya tabi olan iktisadi işletmeleri hariç) futbolcu transferi/kiralama işlemlerinin ilgili vergiden istisna olmaları adaletsiz bir yapı arz etmekte olup mevzuat düzenlemelerini zaruri kılmaktadır.

KAYNAKÇA

- TBMM Meclis Araştırma Komisyonu Raporu (Spor Kulüplerinin Sorunları ile Sporda Şiddet Sorununun Araştırılarak Alınması Gereken Önlemlerin Belirlenmesi Amacıyla Kurulan) 2011-Syf. 61

Kanun ve Tebliğler

- 23/11/2004 Tarih ve 5253 numaralı Dernekler Kanunu
- 14/02/2011 Tarih ve 27846 sayılı Türk Ticaret Kanunu
- 21/05/1986 Tarih ve 3289 numaralı Gençlik ve Spor Hizmetleri Kanunu
- 13/06/2006 Tarih ve 5520 numaralı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 1 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
- 25/10/1984 Tarih ve 3065 numaralı Katma Değer Vergisi Kanunu

³¹ Kanuna ekli (1) sayılı tablonun “I. Aktitlerle ilgili kağıtlar” başlıklı bölümünün A/1 fıkrası uyarınca binde 9,48

- 31/12/1960 Tarih ve 193 numaralı Gelir Vergisi Kanunu
- 267 seri No.lu Gelir Vergisi Tebliğ
- 01/07/1964 Tarih ve 488 numaralı Damga Vergisi Kanunu
- Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği

İnternet

- <http://www.tff.org/Default.aspx?pageID=119>, Erişim tarihi 06 Aralık 2017
- <https://www.kap.org.tr/>, Erişim Tarihi: 11 Aralık 2017
- <http://www.hurriyet.com.tr/ekonomi/amator-spora-vergi-destegi-40723734> Erişim Tarihi 03 Eylül 2018