



Spor Kulüpleri ve Sporcuların Vergilendirilmesi

Hazırlayan
Nuri GÜN
Vergi Denetmeni

1) SPOR KULÜPLERİNİN GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ YÖ- NÜNDEN VERGİLENDİRİLMESİ

Profesyonel futbol faaliyetleri 2908 sayılı Dernekler Kanunu'na göre kurulan ve faaliyet gösteren dernek statüsündeki kuruluşlar yada kamu idare ve müesseselerine ait idman ve spor müesseseleri eliyle gerçekleştirilmektedir. 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanunun 27.maddesi ile Profesyonel Futbol Talimatının 52.maddesi hükümlerine göre kulüpler, profesyonel takımlarını Türk Ticaret Kanunu'na göre kuracakları veya kurulmuş anonim şirketlere devredebilirler. Bunun sonucu olarak profesyonel futbol faaliyetlerinin anonim şirket statüsündeki kuruluşlarca yapılması da mümkündür.

Spor Kulüpleri vergi sistemimizde, dernek olarak nitelendirilerek 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1.maddesinde; dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, verginin mükellefleri arasında sayılmış, dernek ve vakıflar ise tüzel kişiliği itibarıyla mükellefiyet dışında bırakılmıştır.

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı üzere, Kurumlar Vergisi Kanunu'nda derneklerin kendisi vergi dışı bırakılmış, bunlara ait veya bağlı olan ve faaliyetleri devamlı bulunan iktisadi işletmeler kurumlar vergisi kapsamına alınmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun

7.maddesinin 8 numaralı bendinde ise Beden Terbiyesi Teşkilatına dahil dernek veya kamu idare ve müesseselerine ait idman ve spor müesseseleri ile sadece idman ve spor faaliyetinde bulunan anonim şirketler kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır.

Bu itibarla, spor kulüpleri, Beden Terbiyesi Teşkilatına dahil olmaları yada spor faaliyetinde bulunan anonim şirket olarak faaliyette bulunmaları halinde bu faaliyetlerine münhasır olmak üzere elde edilen gelirler kurumlar vergisinden muaf olacaktır.

Ancak, spor müsabakaları düzenleme faaliyeti dışında herhangi bir ticari faaliyette bulunulması halinde, buralardan elde edilecek gelirlerden dolayı spor kulübünün iktisadi işletmesi olarak kurumlar vergisi mükellefiyeti doğacak ve kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edilerek vergilendirilecektir.

2) SPORCU ÜCRETLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ:

Amatör veya profesyonel olarak futbol veya başka dallarda spor faaliyetinde bulunanların çeşitli adlar altında transfer ücreti, maaş, gündelik, ikramiye, maç başına gelir şeklinde aldıkları para ve ayınlar ücret olarak vergilendirilmektedir.

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 61.maddesinin 6.bendinde de; sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatlerin ücret olarak değerlendirileceği belirtilmiştir.

4842 sayılı Kanun yürürlüğe girmeden önce 4369 sayılı Kanunun 82/3-v maddesi ile 1.1.1999 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe giren Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 40.maddesi ile "sporculara transfer ücreti olarak 31.12.2000 tarihine kadar yapılan ödemeler gelir vergisinden müstesnadır. Bu ücretler üzerinden % 15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılır. Bu istisnanın tevkif yoluyla ödenen gelir vergisine şumülü yoktur.

Bakanlar Kurulu % 15 oranın % 25 oranına kadar artırmaya veya Kanuni oranına kadar indirmeye yetkilidir." hükmü yer almış ve maddenin yürürlük tarihinin sona ermesi ile 1.1.2001 tarihinden itibaren elde edilen sporcu ücretleri genel tarife üzerinden vergiye tabi tutulmuştur.

Daha sonra 4842 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 64.maddesiyle sporcu ücretlerine ilişkin istisna hükmü 24.4.2003 tarihinden geçerli olmak üzere 31.12.2007 tarihine kadar aynı şekilde tekrar yürürlüğe girmiştir.

Bu itibarla, sporculara transfer veya diğer adlarla yapılan ödemelerden Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 64.maddesi doğrultusunda % 15 oranında tevkifat yapılacak ve bu vergileme nihai vergi olarak kalacaktır.

Dolayısıyla, sporcuların aldığı ücretler üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 103.maddesinde yer alan artan oranlı gelir vergisi tarifesini uygulanamayacaktır.

Ayrıca yeni düzenleme sporcu ücretlerini istisna olarak tanımladığından anılan Kanunun 85 ve 86.maddeleri uyarınca yıllık gelir vergisi beyannamesi de verilmeyecektir.

Bir başka ifadeyle, sporcuların transfer ücreti, prim, aylık, maaş, ikramiye, yemek bedeli vb. adlar altında nakdi veya gayri nakdi ücretleri üzerindeki vergi yükü % 15 ile sınırlı olacaktır.

Diğer taraftan, sporcu ücretlerinin vergilendirilmesi sırasında Gelir Vergisi Kanunu'nun 23.maddesinin 15.bendinde amatör sporcular için ayrıca bir istisna getirilmiş olup, söz konusu maddede;

"Yüz ve daha aşağı sayıda işçi çalıştıran işyerlerinde bir, yüzden fazla işçi çalıştırılan işyerlerinde iki amatör sporcu çalıştıranların, her yıl milli müsabakalara iştirak ettiklerinin belgelenmesi ve bu amatör sporculara ödenen ücretler, (asgari ücretin iki katını aşmamak kaydıyla)" istisna olacağı hüküm altına alınmıştır.

Konu hakkında 147 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde ise; "istisnanın uygulanabilmesi için, sporcunun amatör sporcu olduğunun ve Beden Terbiyesi Genel Müdürlüğünden veya bu Genel Müdürlüğünün mahalli teşkilatının her yıl için milli müsabakalara iştirak ettiğini gösterir bir belgenin alınarak, işverenlerce muhafazası gerekmektedir.

Öte yandan, amatör sporcu sayısının fazla olması halinde istisna; Beden Terbiyesi Genel Müdürlüğünün mahalli teşkilatınca uygun görülecek sporcu ücretine uygulanacaktır." denilmiştir.

Bu açıklamalar doğrultusunda, milli amatör sporcuların milli olduklarını belgelendirdikleri takdirde takvim yılı sonuna kadar almış oldukları ücretlerin yürürlükteki asgari ücretin iki katını aşmaması kaydıyla gelir vergisinden istisna edilecektir.

Diğer taraftan, amatör sporculara ödenen ödül ve ikramiyelerle ilgili Gelir Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinin 3.bendinde açıklama yapılmış olup, söz konusu maddede; "Spor yarışmalarına katılan amatör sporculara ödenen ödül ve ikramiyeler" in gelir vergisinden müstesna olduğu belirtilmiştir.

Bu itibarla, amatör sporcuların spor yarışmalarına katılması ve bu nedenle ödül veya ikramiye almış olması halinde söz konusu ödül veya ikramiye Gelir Vergisinden istisna olacaktır.

3) KATMA DEĞER VERGİSİ YÖNÜNDEN VERGİLEME :

Katma Değer Vergisinin konusunu teşkil eden işlemler Kanunun 1.maddesinde açıklanmıştır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/1.maddesinde ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin vergiye tabi olduğu hükme bağlanmıştır.

Aynı maddenin 1/3-g fıkrasında ise, 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 katma değer vergisine tabi olduğu belirtilmiştir.

Görülebileceği üzere dernekler ile kamu idare ve müesseselerinin faaliyetleri doğrudan katma değer vergisinin konusuna alınmamış, bu kuruluşlara ait veya tabi olan müesseselerin yukarıda belirtilen nitelikteki teslim ve hizmetlerinin vergiye tabi olduğu belirlenmiştir. Bu belirleme gereği yukarıda belirtilen idman ve spor müesseselerine sahip dernekler ile kamu idare ve müesseseleri bu statüleri ile verginin mükellefi olmayıp, yalnızca bu müesseselere ait veya tabi olan iktisadi işletmeleri nedeni ile mükelleftirler. Anonim şirket statüsünde sportif faaliyetlerde bulunan kuruluşların, bütün teslim ve hizmetleri Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/1.maddesi gereğince vergiye tabidir.

Spor kulübü dernekleri amatör ve profesyonel spor faaliyetleri yanında çeşitli alanlarda faaliyet gösteren müesseselere sahiptirler. Bir iktisadi işletme niteliğinde olan profesyonel futbol şubeleri ile, sosyal tesis, lokal, otopark, spor okulları ve kursları, spor sahaları, sağlık merkezleri, plaj tesisleri ve benzeri iktisadi işletmelerin teslim ve hizmetleri, yapılan açıklamalar çerçevesinde katma değer vergisinin konusuna girmektedir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/3-g maddesine göre, profesyonel futbol şubelerinin katma değer vergisi kapsamına giren teslim ve hizmetleri aşağıda sayılmıştır.

- Maç hasılatları,
- Spor toto-loto ve lotogol isim hakkı gelirleri,
- Spor malzemesi ve hediyelik eşya satışı,
- Yayın hakkı gelirleri,
- Reklam gelirleri,
- Diğer gelirler,

Ticari nitelikten ziyade faaliyetin zorunlu bir unsuru olarak yapılan futbolcu transferleri ile kiralamaları karşılığı kulüplerce elde edilen bedeller Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/3-g maddesi kapsamında sayılamayacağından verginin konusuna girmemektedir.

Profesyonel sporcuların katıldığı futbol faaliyetlerine ilişkin olarak düzenlenen biletler, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun olacak ve bilet bedeli katma değer vergisi dahil olarak belirlenecektir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 10/b maddesinde, malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgelerin verilmesi hallerinde vergiyi doğuran olayın, bu belgelerin düzenlenmesi ile meydana geldiği hükme bağlanmıştır.

Kanunun 20/1. maddesinde ise, teslim ve hizmet işlerinde katma değer vergisinin matrahının, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu belirtilmiştir.

Buna göre, profesyonel futbol şubelerinin teberrulu, sezonluk bilet ve giriş kartlarının toplam satış bedeli katma değer vergisi dahil olarak belirlenecek ve bunların satışının yapıldığı vergilendirme döneminde beyan edilecektir.

Profesyonel futbol şubelerinin yukarıda sayılan spor malzemesi ve hediye eşya satışı, spor toto-loto, lotogol isim hakkı, yayın hakkı, reklam ve benzeri gelirleri ile spor kulüplerinin spor okul ve kurs, lokal, sosyal tesis, otopark, spor sahaları, sağlık, plaj tesisleri işletmek gibi faaliyetlerine ticari faaliyet kapsamında katma değer vergisi uygulanacaktır.

Aynı Kanunun 17/2-b fıkrasında ise, kanunların gösterdiği gerek üzerine bedelsiz olarak yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları ile yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifalarının katma değer vergisine tabi olmadığı hükme bağlanmıştır.

Buna göre, söz konusu madde kapsamına giren profesyonel spor faaliyetleri ile ilgili olarak düzenlenen serbest giriş kartlarına katma değer vergisi uygulanmayacak, ancak bunun dışında kalan kartlara ise Kanunun 27/f. Maddesi gereğince emsal bedeli üzerinden katma değer vergisi hesaplanacaktır.

Diğer taraftan, 30 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin F/2 bölümünde, reklam alanların gerçek usulde katma değer vergisi mükellefiyetinin olmaması durumlarında, reklamı verenlere sorumluluk uygulaması öngörülmüştür.

Ancak, profesyonel futbol şubeleri yukarıda yer alan faaliyetleri nedeniyle

gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olduklarından, doğrudan kendilerine verilen reklam hizmetlerine ait katma değer vergisi genel esaslara göre spor kulüpleri tarafından beyan edilecek, dolayısıyla sorumluluk uygulaması söz konusu olmayacaktır. Yayın hakkı ve reklam hizmetleri karşılığı elde edilen gelirlere ait katma değer vergisi, bu hizmetlerin yapılmasından önce fatura ve benzeri belgelerin düzenlenmiş olması halinde düzenlendiği vergilendirme dönemi, aksi halde hizmetin gerçekleştiği her bir vergilendirme dönemi itibariyle hesaplanıp beyan edilecektir.

4) SONUÇ

Yukarıda belirtildiği üzere spor kulüplerinin sadece spor müsabakaları düzenleme faaliyetleri Kurumlar Vergisinden muaf olacak, diğer kazanç sağlayıcı faaliyetlerde (forma ve diğer spor malzemelerinin satışı ve otopark işletmesi gibi) bulunması halinde muafiyet şartları ihlal edilmiş olacağından Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7.maddesinin 8 numaralı bendindeki muafiyetten yararlanmaları mümkün olmayacaktır.

Sporcuların transfer ücretlerinin 31.12.2007 tarihine kadar % 15 oranında tevkifata tabi tutularak istisna edilmesi ile sporculara vergi teşviki sağlanmıştır.

Diğer taraftan spor kulübünün Kurumlar Vergisinden muaf olması Katma Değer Vergisi açısından önemli değil, yukarıda Katma Değer Vergisinin kapsamına giren teslim ve hizmetlerden dolayı spor kulüpleri Katma Değer Vergisinin mükellefidirler.

Ticari nitelik taşımayan sporcu transferleri Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/3-g maddesi kapsamına girmediğinden Katma Değer Vergisine tabi değildir.

Spor Kulüpleri gerçek usulde Katma Değer vergisi mükellefi olduğu durumlarda, yayın hakkı ve reklam hizmetleri karşılığı elde edilen gelire ait katma değer vergisi spor kulüplerince hesaplanıp beyan edilecektir. Sorumluluk uygulaması yapılmayacaktır.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- 1) 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 2) 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 3) 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 4) 147 Seri Sıra Nolu Gelir Vergisi Tebliği
- 5) 08.10.1999 tarih 42589 sayılı Maliye Bakanlığı Muktezası
- 6) 55 Seri Sıra Nolu Katma Değer Vergisi
- 7) Zihni KARTAL Vergi Dünyası Sayı 262