

SPOR KULÜPLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

Ayhan YILMAZ (*)

1 - GİRİŞ

Spor kulüpleri mevcut yasalara göre dernek şeklinde kurulmakta, yasal değerlendirmelerde dernek olarak işlem görmektedirler. Bu nedenle spor kulüpleri hakkında yapacağımız açıklamalar aynı zamanda dernekler hakkında da yapılmış olacaktır.

Spor kulüpleri aynı zamanda dernek olduklarından Dernekler Kanununa ve bu kanuna bağlı yayımlanan yönetmelik ve tebliğlere tabidirler. Spor kulüpleri, kurumlar vergisi kanununda kurumlar vergisi mükellefi olarak tanımlanmadıklarından, doğrudan vergi kanunlarına tabi değildir. Fakat gerek bağlı iktisadi işletmeleri sebebiyle gerekse vergiye tabi bazı eylemleri nedeni ile Kurumlar Vergisi Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanununu, Vergi Usul Kanunu ve bu kanunlara bağlı olarak yayımlanan genel tebliğlerde yer alan düzenlemelere tabidirler.

Bu yazımızda, spor kulüplerinin vergilendirilmesi konusunu, önce Dernekler Kanunu'nda yer

alan düzenlemelere göre, daha sonra Vergi Kanunlarına göre açıklamaya çalışacağız.

2- DERNEKLER KANUNUNDA YER ALAN DÜZENLEMELER

Spor kulüpleri aynı zamanda dernek olduklarından bu kanundaki derneklere yönelik açıklamalar spor kulüpleri için de yapılmış olmaktadır.

Dernekler, 5253 sayılı Dernekler Kanunu'nun 2. maddesinin "Tanımlar" başlığı altında; "*Kazanç paylaşma dışında, kanunlarla yasaklanmış 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 eder*" şeklinde tanımlanmıştır. Aynı kanunun 3.maddesinde de "Dernek Kurma Hakkı" başlığı altında "*Fiil ehliyetine sahip gerçek veya tüzel kişiler, önceden izin almaksızın dernek kurma hakkına sahiptir.*" demek suretiyle dernek kurabilecekler tanımlanmıştır. 2908 Sayılı eski Dernekler Kanununun 4.maddesinde yer alan 18 yaş sınırı 5253 Sayılı Kanunda

(*) Vergi Denetmeni

aranmamış, 18 yaşın altındaki kişilerinde çocuk derneklerine üyeliklerine ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.

Derneklerin amaçlarını, faaliyetlerini, üyelikle ilgili bilgileri ve diğer işlemlerini kapsayan dernek tüzükleri bulunmaktadır. Dernekler, kuruluş bildirimlerini ve eklerini merkezlerinin bulunduğu mahallin en büyük mülki amirliğine vererek tüzel kişilik kazanırlar.

Spor kulüplerinin kuruluşu, ilgili bulundukları kurumlar ve mevzuat, 5253 Sayılı Dernekler Kanunun 14.maddesinde açıklanmıştır:

“Derneklerden başvurmaları 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 Genel Müdürlüğünce tutulacak kütüğe kayıt ve tescil edilir.

Kulüplerin organları, bu organların görev ve yetkileri, kulüplerin Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünce de denetlenmesi ve bunlara yapılacak yardımların şekil ve şartları, üst kuruluş oluşturmada uyulacak esas ve usuller, gençlik ve spor faaliyetlerini yürüteceklerin nitelikleri ve bunlara uygulanacak disiplin işlemleri, kulüplerin kayıt ve tesciline ilişkin esaslar İçişleri Bakanlığının uygun görüşü üzerine Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün bağlı olduğu Bakanlıkça yürürlüğe konulacak yönetmelikte düzenlenir.”

Derneklerin beyanlarına ve denetimlerine ilişkin düzenlemeler ise aynı kanunun 19.maddesinde yer almaktadır:

“Dernekler, yıl sonu itibarıyla faaliyetlerini, gelir ve gider işlemlerinin sonuçlarını düzenleyecekleri beyanname ile her yıl Nisan ayı sonuna kadar mülki idare amirliğine vermekle yükümlüdürler. Beyannamenin düzenlenmesine ilişkin esas ve usuller yönetmelikte düzenlenir.

Gerekli görülen hallerde, derneklerin tüzüklerinde gösterilen amaçlar doğrultusunda faaliyet gösterip göstermedikleri, defterlerini ve kayıtlarını mevzuata uygun olarak tutup tutmadıkları İçişleri Bakanı veya mülki idare amiri tarafından denetletilebilir. Bu denetimlerde kolluk kuvveti mensupları görevlendirilemez. İçişleri Bakanlığı ve mülki idare amirlerinin yapacağı denetimler mesai saatleri içerisinde yapılır. Bu denetimler en az yirmi dört saat önce derneklere bildirilir.

Denetim sırasında görevli memurlar tarafından istenecek her türlü bilgi, belge ve kayıtların, dernek yetkilileri tarafından gösterilmesi veya verilmesi, yönetim yerleri, müesseseler ve eklentilerine girme isteğinin yerine getirilmesi zorunludur.

Denetim sırasında, suç teşkil eden fiillerin tespit edilmesi hâlinde, mülki idare amiri durumu derhal Cumhuriyet savcılığına ve derneğe bildirir.”

Yine derneklerin tabi olduğu yönetmeliklere ilişkin olarak 37. maddede açıklamalar yapılmıştır:

“Bu Kanunun ilgili maddelerinde düzenlenmesi öngörülen yönetmelikler İçişleri Bakanlığınca, kulüp adını alan derneklerle ilgili yönetmelik ise Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün bağlı olduğu Bakanlıkça en geç altı ay içinde Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe konulur. Bu yönetmelikler çıkarılıncaya kadar mevcut yönetmeliklerin bu Kanuna aykırı olmayan hükümlerinin uygulanmasına devam olunur.”

Buna göre, İçişleri Bakanlığı tarafından 31.03.2005 tarihinde yayımlanan Dernekler Yönetmeliğinin 31.maddesinden 45.maddesine kadar dernekler tarafından tutulması gereken defterler ve düzenlenmesi gereken belgelere yönelik açıklamalar yapılmıştır. 32.maddede dernekler tarafından tutulması gereken defterler sıralanmıştır:

“ a) İşletme hesabı esasında tutulacak defterler ve uyulacak esaslar aşağıdaki gibidir:

1) Karar Defteri: Yönetim kurulu kararları tarih ve numara sırasıyla bu deftere yazılır ve kararların altı toplantıya katılan üyelerce imzalanır.

2) Üye Kayıt Defteri: Derneğe üye olarak girenlerin kimlik bilgileri, derneğe giriş ve çıkış tarihleri bu deftere işlenir. Üyelerin ödedikleri giriş ve yıllık aidat miktarları bu deftere işlenebilir.

3) Evrak Kayıt Defteri: Gelen ve giden evraklar, tarih ve sıra numarası ile bu deftere kaydedilir. Gelen evrakın asılları ve giden evrakın kopyaları dosyalanır. Elektronik posta yoluyla gelen veya giden evraklar çıktısı alınmak suretiyle saklanır.

4) Demirbaş Defteri: Derneğe ait demirbaşların edinme tarihi ve şekli ile kullanıldıkları veya verildikleri yerler ve kullanım sürelerini dolduranların kayıttan düşürülmesi bu deftere işlenir.

5) İşletme Hesabı Defteri: Dernek adına alınan gelirler ve yapılan giderler açık ve düzenli olarak bu deftere işlenir.

6) Alındı Belgesi Kayıt Defteri: Alındı belgelerinin seri ve sıra numaraları, bu belgeleri alan ve iade edelerin adı, soyadı ve imzaları ile aldıkları ve iade ettikleri tarihler bu deftere işlenir.

b) Bilanço esasında tutulacak defterler ve uyulacak esaslar aşağıdaki gibidir:

1) (a) bendinin 1, 2, 3 ve 6 ncı alt bentlerinde kayıtlı defterleri bilanço esasında defter tutan dernekler de tutarlar.

2) Yevmiye Defteri, Büyük Defter ve Envanter Defteri: Bu defterlerin tutulma usulü ile kayıt şekli Vergi Usul Kanunu ile bu Kanunun Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden yayımlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği esaslarına göre yapılır.

Bu maddede sayılan ve derneklerce tutulması zorunlu olan defterlerin dernekler biriminden veya noterden onaylı olması zorunludur. “

Defter tasdikine ilişkin düzenlemelere yönetmeliğin 37. maddesinde yer verilmiştir:

“Bu Yönetmelikte yazılı defterleri kullanacak dernekler, bunları kullanmaya başlamadan önce il dernekler müdürlüğüne veya notere tasdik ettirirler. Bu defterlerin kullanılmasına sayfaları bite-ne kadar devam edilir ve defterlerin ara tasdiki yapılmaz. Ancak, bilanço esasına göre tutulan defterler ile form veya sürekli form yapraklı defterlerin, kullanılacağı yıldan önce gelen son ayda, her yıl yeniden tasdik ettirilmesi zorunludur.”

Gelir ve gider belgelerine yönelik açıklamalar ise 38. maddede yapılmıştır:

“Dernek gelirleri alındı belgesi ile tahsil edilir. Dernek gelirlerinin bankalar aracılığı ile tahsili halinde banka tarafından düzenlenen dekont veya hesap özeti gibi belgeler alındı belgesi yerine geçer.

Dernek giderleri ise fatura, perakende satış fişi, serbest meslek makbuzu gibi harcama belgeleri ile yapılır. Ancak dernekler, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi kapsamında bulunan ödemeleri için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre gider pusulası, bu kapsamda da bulunmayan ödemeleri için Gider Makbuzu düzenlerler.

Dernekler tarafından kişi, kurum veya kuruluşlara yapılacak bedelsiz mal ve hizmet teslimleri Ayni Yardım Teslim Belgesi ile yapılır. Kişi, kurum veya kuruluşlar tarafından derneklere yapılacak bedelsiz mal ve hizmet teslimleri ise Ayni Bağış Alındı Belgesi ile kabul edilir”

Yukarıda yer alan kanun ve yönetmelik maddelerinden anlaşılacağı üzere, spor kulüplerinin kuruluşu, işleyişi, denetimi, defter tutma, tasdik ve ibraz mecburiyeti, hangi belgelerin basılacağı ve hangi belgelerin düzenleneceği, kurum beyanları vb. hususlar Dernekler Kanunu ve buna bağlı yayımlanan yönetmeliklerle düzenlenmiştir. Zaman zaman Vergi Usul Kanuna atıflarda

bulunulmuştur (Yevmiye defter, büyük defter ve envanter defterinin tutulma şekli ve kayıt usulü, gider pusulası düzenlenmesi gibi). Dernekler Kanunuyla spor kulüplerinin (derneklerin) denetim görevi, İçişleri Bakanlığı'na ve mülki idare amirliklerine verilmiştir.

3- VERGİ KANUNLARINDA YER ALAN DÜZENLEMELER

3.1- Kurumlar Vergisi Karşısındaki Durumları:

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunun 1.maddesinde kurumlar vergisine tabi kazançlar sayılmış olup, spor kulüplerinin ve dolayısıyla derneklerin kurum kazançları kurumlar vergisine tabi kazançlar içinde sayılmamıştır. Bu nedenle amatör veya profesyonel spor kulüplerinin kazançları kurumlar vergisine tabi değildir. Yine aynı kanunun 2.maddesinin 5.bendinde kurumlar vergisi mükellefleri sayılmış olup, burada spor kulüpleri (dernekler) sayılmamış, yalnızca bu kurumlara ait iktisadi işletmeler sayılmıştır. "Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler" başlıklı bent hükmü şöyledir:

"Dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve bu maddenin birinci ve ikinci fıkraları dışında kalan ticarî, sınai ve ziraî işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler, dernek veya vakıfların iktisadî işletmeleridir."

Yine, 3 Nisan 2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 2.4 bölümünde derneklerin iktisadi işletmelerine yönelik açıklamalar yapılmıştır:

"Dernek veya vakıflara ait veya bağlı olarak faaliyet gösteren ve tüzel kişiliği bulunan iktisadi işletmelerce elde edilen kazançlar üzerinden tarh edilecek kurumlar vergisinin muhatabı anılan iktisadi işletmelerdir. Ancak, bu işletmelerin

ayrı bir tüzel kişiliklerinin olmaması halinde tarhiyatın muhatabı iktisadi işletmenin ait veya bağlı olduğu dernek veya vakıf olacaktır.

Bazı dernekler, Dernekler Kanunu dışında özel kanunlarla da kurulabilmektedir. Hangi şekilde kurulursa kurulsun yukarıda nitelikleri açıklanan derneklere ait veya bağlı iktisadi işletmeler, Kurumlar Vergisi Kanunu ile 1/1/2007 tarihinden önce yürürlüğe giren özel kanunlarda yer alan hükümler çerçevesinde kurumlar vergisinden muaf tutulmadığı sürece kurumlar vergisinin mükellefidir."

Ayrıca, derneklerin kamuya yararlı derneklerden sayılması veya vakıflara Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınmış olması, bunlara bağlı iktisadi işletmelerin vergilendirilmesine engel teşkil etmemektedir.

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 gerekmektedir.

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 edilir.

Ticari organizasyon, sermaye tahsisi, işyeri açılması, personel istihdamı, ticaret siciline kaydolmak gibi unsur ve şartlardan tümü veya bir

kısmı yerine getirilmek suretiyle belirli şekilde kurulmuş olacaktır. Bu takdirde bu organizasyon içinde bir takvim yılında veya iki veya üç yılda tek bir işlem yapılmış olsa dahi ticari faaliyetin varlığı kabul edilecektir”

Muafiyet: 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunun “Muafiyetler” başlıklı 4.maddesinin j bendinde “ 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” ifadesiyle spor kulüplerinin sadece **idman ve spor** faaliyetlerinde bulunan iktisadi işletmeleri kurumlar vergisinden muaf sayılmıştır.

Yine 1 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 4.12 bölümünde şu ifadelere yer verilmiştir:

“Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü ile özerk spor federasyonlarına tescil edilmiş spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadi işletmeleri ile sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler, Kurumlar Vergisi Kanununun 4’üncü maddesinin birinci fıkrasının (j) bendi kapsamında kurumlar vergisinden muaftırlar.

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 reklâm 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.”

Yukarıda yer alan tebliğ açıklamalarından, spor kulüplerinin sadece sporla ilgili faaliyetlerinin muafiyet kapsamında yer aldığı, diğer ticari amaçlı faaliyetlerinin (forma, ayakkabı vb. satışı, otopark işletmeciliği, benzin istasyonu, restoran, büfe, plaj işletmeciliği vb) kurumlar vergisine tabi olduğu, bu faaliyetlerde bulunan iktisadi işletmenin kurumlar vergisi mükellefiyeti açılması gerektiği anlaşılmaktadır. Ayrıca bu işletmelerin tüzel kişiliği olmaması vergilendirilmelerine engel değildir. Mükellefiyetle ilgili her türlü ödevin spor kulübü (dernek) tarafından yerine getirilmesi gerekmektedir.

KVK 15.Maddesi: 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile birlikte kazançları (kurum veya gerçek kişi kazancı) üzerinden vergi kesintisi yapılması gereken mükellefler, kurumlar vergisi veya gelir vergisi mükellefi olmalarına göre ayrılmış, eskiden sadece GVK 94.maddesinde yer alan düzenlemelere, kanun koyucu tarafından aynı maddede ve Kurumlar Vergisi Kanununun

15.maddesinde yer verilmiştir. Buna göre, KVK 15.maddede yer alan düzenlemelerde spor kulüplerini (dernekleri) ilgilendiren önemli kısımlar şöyledir:

*“Kamu idare ve kuruluşları, iktisadî kamu kuruluşları, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, **dernekler**, vakıflar, **dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri**, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, ziraî kazançlarını bilânço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler; kurumlara avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben yaptıkları aşağıdaki ödemeler üzerinden istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben (1.1.2006 tarihinden geçerli olmak üzere) % 15 oranında kesinti yapmak zorundadırlar:*

a) Gelir Vergisi Kanununda 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 kiralınması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeleri.

c) Özetle, kurum kazancından dağıtılan kar payı ödemeleri “

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.

3.2- Katma Değer Vergisi Karşısındaki

Durumları:

Katma değer vergisi, bir muamele vergisi olması nedeni ile işlemi yapanın hukuki kişiliğine göre alınan bir vergi olmayıp, Katma Değer Vergisi Kanunun 1. maddesinde sayılan işlemlere göre alınan bir vergi türüdür. Bu nedenle spor kulüplerinin kurumlar veya gelir vergisi mükellefi

olmamasının veya diğer bakış açısıyla bağlı iktisadi işletmelerinin kurumlar vergisi mükellefi olmalarının KDV mükellefiyetiyle bir ilgisi yoktur. Vergiyi doğuran olayı gerçekleştiren gerçek veya tüzel kişiler verginin mükellefidir. Spor kulübünün ister kendisi yapsın isterse bağlı iktisadi işletmesi yapsın, KDV Kanunun 1.maddesi kapsamında yaptıkları her türlü mal teslimi ve hizmet ifası katma değer vergisine tabidir ve KDV mükellefiyeti açtırmaları gerekir.

İstisna: Spor kulüplerinin iktisadi işletmeleri tarafından Gelir Vergisi Kanunun 70. maddesinde belirtilen her türlü mal ve hakların kiralınması işlemi katma değer vergisine tabi tutulurken, aynı Kanunun 17/4-d bendine göre iktisadi işletmeye dâhil olmayan (spor kulübünün tüzel kişiliğine ait) gayrimenkullerin kiralınması işlemleri KDV'den istisna tutulmuştur. Fakat spor kulübünün tüzel kişiliğinin (derneğin) gayrimenkul dışındaki diğer ve mal hakların kiralınması işlemleri katma değer vergisine tabi olmaktadır.

Spor kulüplerinin ve iktisadi işletmelerinin katma değer vergisi karşısındaki durumlarına ilişkin olarak 55 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde şu açıklamalara yer verilmiştir:

“3065 sayılı KDV Kanunu’nun 1/1 inci maddesinde ticari, sınaî, ziraî 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, sınaî, ziraî ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetlerinin KDV’ne tabi olduğu belirtilmiştir.

Bu maddelerde hükme bağlandığı üzere dernekler ile kamu idare ve müesseselerinin faaliyetleri doğrudan KDV'nin konusuna alınmamış bu kuruluşlara ait veya tabi olan müesseselerin yukarıda belirtilen nitelikteki teslim ve hizmetlerinin vergiye tabi olduğu belirlenmiştir. Bu belirleme gereği spor kulüpleri katma değer vergisinin mükellefi olmayıp, yalnızca spor kulüplerine ait iktisadi işletmeleri mükelleftirler.

3065 sayılı KDVK'nun 1/3-g maddesine göre, spor kulüplerinin KDV 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 KDVK'nun 1/3-g maddesi kapsamında sayılmayacağından verginin konusuna girmemektedir.

Fakat A.Ş. halini almış spor kulüplerinin doğal olarak kurumlar vergisi mükellefi olmaları (ticari kazanç sahibi olmaları) sebebiyle her türlü faaliyetleri katma değer vergisine tabidir”

İndirim Hakkı: *Spor kulüpleri ve bağlı iktisadi işletmeleri vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, sadece vergiye tabi işlemler için yüklenilen katma değer vergilerini indirebilirler. Dolayısıyla vergiye tabi olmayan işlemleri nedeniyle ödenen katma değer vergilerinin indirim konusu yapılması söz konusu olmayıp, bu vergilerin gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması gerekmektedir.*

Defter Tutma ve Belge Düzenleme Zorunluluğu: *Spor kulüplerinin iktisadi işletmeleri, katma değer vergisine tabi mal teslimi ve hizmet ifalarında*

bulunmaları halinde 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre defter tutmak ve belge düzenlemek zorundadırlar. “

3.3- Gelir Vergisi Karşısındaki Durumları:

Spor kulüpleri ve iktisadi işletmeleri kurum niteliğinde olduklarından gelir vergisi mükellefi değildirler. Fakat kira, temettü ve faiz gelirleri vb. üzerinden Gelir Vergisi Kanunun 94.maddesine ve 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunun 15.maddesine göre bu gelirleri onlara ödeyenler tarafından stopaj yoluyla vergi kesintisi yapılır. Ayrıca iktisadi işletmelerinden elde ettikleri kar payı için gelir vergisi stopajını kendileri yaparlar.

GVK 94. Madde: *Gelir Vergisi Kanunun 94.maddesi ve 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunun 15.maddesi gereği, gelir vergisi kesintisi yapması gerekenler arasında dernekler (spor kulüpleri) de sayılmışlardır. Bu kapsamda spor kulüpleri ve iktisadi işletmeleri aşağıda sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dâhil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar:*

- 1- Hizmet erbabına ödenen ücretler,

Burada ücretin içine yönetici, futbolcu, antrenör, masör, sağlık görevlisi vb. kulüp tarafından ücret niteliğinde yapılan her türlü ödeme (transfer ücreti, maaş, prim vb.) girmektedir. Spor kulübünün amatör veya profesyonel ligde olması veya hiçbir ligde olmaması vergilendirmeyi etkilememektedir. Ücret ve ücret sayılan haller şeklinde yapılan her türlü ödeme durumunda gelir vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Fakat Gelir Vergisi Kanununa 5766 sayılı Kanunun 8/ç maddesiyle eklenen ve 1.7.2008 tarihinden geçerli olan Geç.72.maddesine göre, 31.12.2017 tarihine kadar GVK 94.maddesi yerine Geç.72.maddesi hükümleri geçerli olacak,

ayrıca 94.maddeye ayrıca kesinti yapılamayacaktır. GVK Geç.72 maddesi hükmü şöyledir:

“31/12/2017 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 dâhil edilmez.

(3) Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce yapılmış olan ücret ve ücret sayılan ödemelerin vergilendirilmesinde 31/12/2007 tarihinde yürürlükte olan hükümler uygulanır. “

2- Yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden ,

3- GVK 42’nci madde kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara ödenen istihkak bedellerinden

4- Dar mükellefiyete tabi olanlara, telif ve patent haklarının satışı dolayısıyla yapılan ödemelerden,

5- a) 70’inci maddede yazılı mal ve hakların kiralınması karşılığı yapılan ödemelerden,

b) Vakıflar (mazbut vakıflar hariç) ve derneklere ait gayrimenkullerin kiralınması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden

c) Kooperatiflere ait gayrimenkullerin kiralınması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden,

6- Kar payı ödemelerinden,

7- Çiftçilerden satın alınan ziraat mahsulleri ve hizmetler için yapılan ödemelerden,

8- Esnaf muafliğından yararlananlara mal ve hizmet alımları karşılığında yapılan ödemelerden

Spor kulüpleri yukarıda sayılan yaptıkları ödemelerden kesinti yaptıkları gelir vergisi tutarını ertesi ay Muhtasar beyanname ile beyan etmek zorundadırlar.

3.4- Vergi Usul Kanunu Karşısındaki

Durumları:

Spor kulüplerine (derneklere) ait iktisadi işletmeler, kurumlar vergisinden muaf olan (spor ve idman) faaliyetleri dışındaki ticari faaliyetleri ile katma değer vergisine tabi teslim ve hizmetleri nedeniyle diğer mükellefler gibi işe başlama bildiriminde bulunmak, mükellefiyet açtırmak, defter tutmak, defter tasdik ettirmek, beyanname vermek, belge düzenine uymak (fatura vb. belgeleri bastırmak, düzenlemek gibi) gibi VUK ile düzenlenen vergisel ödevlerini yerine getirmek mecburiyetindedirler. Bunlardan en önemli olanları şunlardır:

3.4.1- Defter Tutma ve Tasdik Zorunluluğu Bakımından:

VUK’un 172. maddesinde Defter tutmak zorunda olanlar belirtilmiştir:

“Aşağıda yazılı gerçek ve tüzelkişiler bu Kanunun esaslarına göre defter tutmaya mecburdurlar:

1 - Ticaret ve sanat erbabı;

2 - Ticaret şirketleri;

3 - İktisadi kamu müesseseleri;

*4 - **Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler;***

5 - Serbest meslek erbabı;

6 - Çiftçiler.

İktisadi kamu müesseseleriyle dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler defter tutma bakımından tüccarların tabi oldukları hükümlere tabidirler. "

VUK'un 173.maddesinde "İstisnalar" başlığı altında 172.maddenin istisnai durumlarına (defter tutmak zorunda olmayanlara) yer verilmiştir.

" Defter tutma mecburiyeti aşağıda yazılı gerçek ve tüzelkişiler hakkında uygulanmaz:

1 - Gelir vergisinden muaf olan esnaf ve gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler;

2 - Gelir Vergisi Kanununa göre kazançları basit usulde tesbit edilenler;

3 - **Kurumlar vergisinden muaf olan:**

a) İktisadi kamu müesseseleri;

b) **Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler.**

Yukarıdaki istisna hükümlerinin gelir veya kurumlar vergilerinden muaf olmakla beraber diğer vergilerden birine tabi olan ve bu vergileri götürü usulde tespit edilmeyen mükelleflerin muaf olmadıkları vergiler için tutacakları defterlere şümulü yoktur."

Görüleceği üzere, kurumlar vergisinden muaf olunsu bile örneğin katma değer vergisinden mükellef olunması halinde defter tutma mecburiyeti doğmaktadır. **Kurumlar vergisi muafiyeti, defter tutma muafiyeti anlamına gelmemektedir.** Yukarıda yer alan kanun maddeleri hükümlerinden yola çıkarak defter tutma mecburiyetini spor kulüpleri (dernekler) açısından şöyle gruplandırabiliriz:

Defter Tutma Mecburiyetinde Olanlar:

- KDV, Stopaj gelir vergisi mükellefiyeti olan derneklerin (spor kulüplerinin) tüzel kişilikleri,

- Derneklere (spor kulüplerine) ait ve muafiyet şartlarını taşımayan iktisadi işletmeler,

- Kurumlar vergisinden muaf olmakla beraber diğer vergilerden (KDV, Stopaj gelir vergisi) mükellefiyeti olan, derneklere (spor kulüplerine) ait iktisadi işletmeler,

Defter Tutma Mecburiyetinde Olmayanlar:

- KDV ve Stopaj gelir vergisi mükellefiyeti olmayan derneklerin (spor kulüplerinin) tüzel kişilikleri,

- Kurumlar Vergisinden muaf olmakla birlikte KDV ve Stopaj gelir vergisi mükellefiyeti olmayan derneklere (spor kulüplerine) ait iktisadi işletmeler,

VUK'un 220.maddesinde de tasdiki zorunlu defterler belirtilmiştir:

"Aşağıda yazılı defterlerin bu bölümdeki esaslara göre tasdik ettirilmesi mecburidir:

1 - Yevmiye ve envanter defterleri;

2 - İşletme defteri;

3 - Çiftçi işletme defteri;

4 - İmalat ve İstihsal Vergisi defterleri (Basit istihsal vergisi defteri dahil);

5 - Nakliyat Vergisi Defteri;

6 - Yabancı nakliyat kurumlarının hasılat defteri;

7 - Serbest meslek kazanç defteri;

Bu Kanunla cevaz verilen hallerde yukarıda yazılı olanların yerine kullanılacak olan defterler de tasdike tabi tutulur."

Yazımızın 2. bölümde açıkladığımız üzere, Dernekler Kanununda ve yönetmeliğinde VUK'nun 220.maddesinde belirtilen defterlerin bazıları (İşletme Defteri, Büyük Defter, Envanter Defteri) ile ilgili düzenlemeler yer almaktadır. Tutulması zorunludur ve tasdike tabidir. Defterlerin tutulması ve kayıt usulünde Vergi Usul Kanuna atıfta bulunulmuştur.

Bu anlattıklarımıza göre, spor kulüplerine (derneklere) ait iktisadi işletmeler; kurumlar vergisi ve/veya stopaj gelir vergisi mükellefi olmaları veya katma değer vergisine tabi teslim ve hizmetleri bulunmaları halinde VUK hükümlerine göre, diğer her türlü faaliyeti ile ilgili olarak Dernekler Kanununa göre defter tutmak ve tasdik ettirmek zorundadırlar.

3.4.2- Belge Düzenlenmesi Bakımından:

VUK'un 232 nci maddesinde fatura vermek ve almak mecburiyetinde olanlar sayılmıştır:

“Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler;

1- Birinci ve ikinci sınıf tüccarlara;

2- Serbest meslek erbabına;

3- Kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlara;

4- Defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere;

5- Vergiden muaf esnafa;

Sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunlar da fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler.

Madde hükmünde birinci ve ikinci sınıf tüccarların fatura vermek, almak ve istemek mecburiyetinde olduğu belirtilmiştir. Muafiyet kapsamında yer alan faaliyetleri dışında her türlü ticari faaliyeti olan spor kulüplerine ait iktisadi işletmeler, kurumlar vergisi mükellefi olacaklarından ve tüccar sayılacaklarından bu mecburiyetlere uymak zorundadırlar.

Her ne kadar yürürlükten kalkmışta olsa, 5422 Sayılı eski Kurumlar Vergisi Kanununun 60 Seri No'lu Genel Tebliği'nin “Defter ve Belge Düzeni” başlıklı 1.3 bölümünde konu ile ilgili yapılan açıklamalar konuyu daha açık ifade etmektedir. İlgili tebliğ açıklamaları şöyledir:

“Tevkifat yapılmamakla ve muhtasar beyanname verilmemekle birlikte, bütün dernek ve vakıfların yürürlükte bulunan kendi mevzuatları ve Vergi Usul Kanunu uyarınca;

- Tutulması gereken bütün defterleri eksiksiz tutmaları,

- Alınması, düzenlenmesi ve saklanması gereken bütün belgeleri almaları, vermeleri ve saklamaları,

- Defter ve belgeleri istenildiğinde ibraz etmeleri,

- Tevkifat oranı sıfır dahi olsa, tevkifat matrahlarının tespitine imkan veren her türlü kaydı yapmaları, gerekmektedir.”

Konuyu Vergi Usul Kanunu yönünden toparlarsak, spor kulüplerinin (derneklerin) ve iktisadi işletmelerinin aşağıdaki zorunluluklara uymaları gerekmektedir:

- Bildirim (işe başlama, işi bırakma vb.)

- Beyan,

- Defter tutma, tasdik ettirme ve incelemeye ibraz etme,

- Alınması, düzenlenmesi ve saklanması gereken bütün belgeleri alma, verme ve saklama, gerektiğinde incelemeye ibraz etme.

4- SONUÇ

Ülkemizde spor kulüplerinin vergisel yükümlülükleri çok az bilinmektedir. Özellikle spor kulübünün dernek şeklinde tüzel kişilik kazanması, spor gibi sosyal bir alanda hizmet vermesi, kurumlar vergisi mükellefi olmaması vb. durumları Vergi Usul Kanunu hükümlerine tabi olunmadığı ve vergisel yükümlülüklerinin olmadığı, Vergi Kanunları yönünden incelenemeyecekleri gibi yanlış bir düşünceye sebep olmaktadır.

Oysaki yazımızın yukarıdaki bölümlerinde açıklandığı üzere, hem Dernekler Kanunu hem de Vergi Kanunları yönünden birçok yükümlülüğe tabi bulunmaktadır. Doğrudan Dernekler Kanuna tabi olmalarına rağmen, iktisadi işletmeleri vasıtasıyla elde ettikleri spor dışındaki faaliyetleri, faiz-temettü-kira vb. gelirleri, KVK 15.madde yer alan vergi kesintisi yapma sorumlulukları nedeniyle kurumlar vergisine, katma değer vergisi kanunda yer teslim ve hizmetleri nedeniyle katma değer vergisi kanununa, faiz-temettü-kira vb. gelirleri ve GVK 94.maddesi kapsamında yer alan vergisel sorumlulukları nedeniyle (futbolcu ve antrenörlere ödenen transfer vb. adlar altında yapılan ve ücret niteliğinde olan ödemeleri başta olmak üzere) gelir vergisine, tüm bu anlattığımız vergisel durumlarının takibinin yapılabilmesi için (bildirim, defter tutma, belge düzenleme, ibraz vb.) Vergi Usul Kanununa tabidirler.