

Özelge: Spor Kulübü Derneğinin Kurumlar Vergisi Muafiyeti hk.

Sayı:

63611781-125[2-2013/9]-15

Tarih:

26/05/2014

T.C.

AFYONKARAHİSAR VALİLİĞİ

Defterdarlık Gelir Müdürlüğü

Sayı : 63611781-125[2-2013/9]-15

26/05/2014

Konu : Spor Kulübü Derneğinin Kurumlar Vergisi Muafiyeti.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, kulübünüze bağlı takımlarda amatör olarak mücadele eden ve sözleşmesi bulunan sporculara ve antrenörlerine aylık maç başı aynı olarak (gıda, giyim vb.) ödeme yapıldığı ve dernek makbuzu ile belgelendirildiği belirtilerek, yapılan bu yardımların vergi mevzuatı açısından değerlendirilmesi talep edilmiştir.

A-Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden Değerlendirme:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1 inci maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendi ile dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmelerin kazançları kurumlar vergisinin konusu kapsamına alınmış olup, aynı Kanunun 2 nci maddesinin beşinci fıkrasında da, dernek veya vakıflara ait ve tabi olup faaliyetleri devamlı bulunan sermaye şirketi ve kooperatif statüsünde bulunmayan ticari, sınai ve zirai işletmelerin iktisadi işletme olduğu; altıncı fıkrasında ise dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmelerin kazanç amacı gütmemelerinin, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunmasının, tüzel kişiliklerinin olmamasının, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya iş yerlerinin bulunmamasının mükellefiyetlerini etkilemeyeceği; mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olmasının, kâr edilmemesinin veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesinin bunların iktisadi niteliğini değiştirmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmelerle ilgili (2.4.) bölümünde; iktisadi işletmenin belirlenmesinde iktisadi işletmenin en belirgin özelliklerinin bağlılık, devamlılık ve faaliyetin ticari, sınai veya zirai bir mahiyet arz etmesi olduğu; diğer bir anlatımla iktisadi işletmenin unsurlarının ticari faaliyetin de temel özelliklerinden olan, bir organizasyona bağlı olarak piyasa ekonomisi içerisinde bedel karşılığı mal alım-satımı, imalatı veya hizmet ifaları gibi faaliyetler olduğu, Kanunun bu gibi halleri tek tek saymak yerine, dernek veya vakıf tarafından piyasa ekonomisi içerisinde icra edilen tüm iktisadi faaliyetleri kapsamına aldığı, satılan mal veya hizmete ait bedelin sadece maliyeti karşılayacak kadar olmasının, kâr edilmemesinin, kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesinin iktisadi işletme olma vasfını değiştirmeyeceği açıklanmıştır.

Öte yandan, anılan Kanunun "Muafiyetler" başlıklı 4 üncü maddesinin (j) bendinde; 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 şirketlerin kurumlar vergisinden muaf oldukları hüküm altına alınmıştır.

Söz konusu Tebliğin "4.12. Spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadi işletmeleri ile sadece idman ve spor faaliyetinde bulunan anonim şirketler" başlıklı bölümünde ise, 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 ile faaliyetlerinin sadece idman ve spor faaliyetlerinden ibaret olması gerektiği açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre, vergi uygulamaları bakımından dernek olarak kabul edilen spor kulübünüzün tüzel kişiliği itibarıyla kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmamaktadır. Ancak, kulübünüzün, amatör olarak basketbol, futbol ve voleybol branşlarında ilin gençlerine sporu sevdirmek, yaygın hale getirmek ve gençleri kötü alışkanlıklardan korumaya yönelik yapmış olduğu faaliyetler karşılığında doğrudan veya dolaylı olarak bir bedel alınması halinde, kulübünüze bağlı bir iktisadi işletme oluşacağından, bu iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekmektedir. Ancak, spor kulübünüze bağlı iktisadi işletmenin, yukarıda yer alan muafiyet hükümleri çerçevesinde, Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü ve/veya özerk spor federasyonlarına tescil edilmiş spor kulübü olması ve sadece idman ve spor faaliyetinde bulunması şartıyla kurumlar vergisinden muaf olacağı tabiidir.

Öte yandan, kulübünüze bağlı takımlarda amatör olarak mücadele eden ve kulüple sözleşmesi bulunan lisanslı sporcular ile antrenörlere yönelik aylık maç başı aynı olarak (gıda, giyim vb.) ödeme yapılması, kulübünüzün mükellefiyetini etkilemeyecektir.

B-Gelir Vergisi Kanunu Yönünden Değerlendirme:

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Ücretin Tarifi" başlıklı 61 inci maddesinde, "Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.

Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez." hükmüne yer verilmiş olup, aynı maddenin 6 ncı bendinde de sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatlerin ücret ödemesi sayıldığı belirtilmiştir.

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

Diğer yandan, Kanunun "Müteferrik İstisnalar" başlıklı 23 üncü maddesinin 10 numaralı bendinde, "Hizmet erbabının toplu olarak işyerlerine gidip gelmelerini sağlamak maksadıyla işverenler tarafından yapılan taşıma giderleri" ile aynı maddenin 15 numaralı bendinde yer alan "Yüz ve daha aşağı sayıda işçi çalıştıran işyerlerinde bir, yüzden fazla işçi çalıştıran işyerlerinde iki, amatör sporcu çalıştıranların, her yıl milli müsabakalara iştirak ettiklerinin belgelenmesi ve bu amatör sporculara ödenen ücretler. (Asgari ücretin iki katını aşmamak kaydıyla)" in gelir vergisinden istisna edildiği hükme bağlanmıştır.

Ayrıca, Gelir Vergisi Kanununun 24 üncü maddesinin 2 numaralı bendinde ise "Harcırah Kanunu kapsamı dışında kalan müesseseler tarafından idare meclisi başkanı ve üyeleri ile denetçilerine, tasfiye memurlarına ve hizmet erbabına (Harcırah Kanunu'na tabi olsun olmasın her türlü sözleşmeli personel dahil) verilen gerçek yol giderlerinin tamamı ile yemek ve yatmak giderlerine karşılık verilen gündelikler (Bu gündelikler aynı aylık seviyesindeki Devlet memurlarına verilen gündeliklerden fazla ise veya Devletçe verilen gündeliklerin en yüksek haddini aşarsa, aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur);" in ve Kanunun 29 uncu maddesinin (3) numaralı

bendinde spor yarışmalarına katılan amatör sporculara ödenen ödül ve ikramiyelerin gelir vergisinden istisna olduğu belirtilmiştir.

Öte yandan, Gelir Vergisi Kanununun geçici 72 nci maddesinde, "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 liglerdekiiler 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.

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

(4) Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir." hükmü yer almıştır.

Konu ile ilgili olarak 267 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde gerekli açıklamalar yapılmıştır.

Diğer taraftan, 5253 sayılı Dernekler Kanunu ile ilgili olarak yayımlanan Dernekler Yönetmeliğinin 38 inci maddesinin ikinci fıkrasında, "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." denilmektedir.

Bu açıklamalara göre, kulübünüz tarafından yapılan ödemelerin ücret kabul edilebilmesi için sporcuların bir hizmet akdi ile kulübünüze tabi ve bağlı olarak çalıştırılmaları gerekmektedir. Ancak, söz konusu ödemelerin ücret kapsamında yapılmayıp bağış ve yardım olarak yapılması halinde ise bu ödemeler gelir vergisinin konusuna girmeyecektir.

Dolayısıyla, kulübünüze bağlı takımlarda amatör olarak mücadele eden ve sözleşmesi bulunan sporculara ve antrenörlere aylık maç başı aynı olarak gıda ve giyim vb. yapılan ödemeler ücret olarak değerlendirdiğinden; bu ödemelerin Gelir Vergisi Kanununun geçici 72 nci maddesine göre gelir vergisine tabi tutulması gerekir. Ayrıca, bu ödemeler yukarıda sayılan ve gelir vergisinden istisna edilen ödemeler kapsamına girmemesi nedeniyle, gelir vergisinden istisna edilmesi mümkün değildir.

C-Vergi Usul Kanunu Yönünden Değerlendirme:

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 238 inci maddesinde "İşverenler her ay ödedikleri ücretler için (Ücret bordrosu) tutmaya mecburdurlar. Gelir Vergisi Kanununa göre vergiden muaf olan ücretlerle diğer ücret üzerinden vergiye tabi hizmet erbabına yapılan ücret ödemeleri için bordro tutulmaz." hükmü yer almaktadır.

Söz konusu madde hükmüne göre, kulübünüze bağlı takımlarda amatör olarak mücadele eden ve sözleşmesi bulunan lisanslı sporcular ile antrenörlere yönelik aylık maç başı aynı olarak

(gıda, giyim gibi) yapılan ve ücret olarak değerlendirilen ödemeler için ücret bordrosu düzenlenmesi gerekmektedir.

D-Katma Değer Vergisi Yönünden Değerlendirme:

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun 1/3-g maddesine göre, genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların ve bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri, katma değer vergisine tabidir.

Aynı maddenin 4 üncü fıkrasında; ticari, sınai, zirai faaliyet ile serbest meslek faaliyetinin devamlılığı, kapsamı ve niteliğinin Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre; Gelir Vergisi Kanununda açıklık bulunmadığı hallerde, Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edileceği, 5 inci fıkrasında ise bu faaliyetlerin kanunların veya resmi makamların gösterdiği gerek üzerine yapılması, bunları yapanların hukuki statü ve kişiliklerinin işlemlerin mahiyetini değiştirmeyeceği ve vergilendirmeye mani teşkil etmeyeceği hükme bağlanmıştır.

Bu maddelerde hükme bağlandığı 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 dernekler ile kamu idare ve müesseseleri bu statüleri ile verginin mükellefi olmayıp, yalnızca bu müesseselere ait veya tabi olan iktisadi işletmeleri nedeni ile KDV mükellefidir.

Bu hüküm ve açıklamalar gereğince spor kulübünüzün faaliyetleri nedeniyle, Kurumlar Vergisi Kanunu hükümleri gereğince kulübünüze bağlı iktisadi işletme olduğu takdirde KDV mükellefiyetinin tesis ettirilmesi ve kulübe bağlı takımlarda amatör olarak mücadele eden ve kulüple sözleşmesi bulunan lisanslı sporcular ile antrenörlere yönelik aylık maç başı ayni olarak (gıda, giyim v.b.) yapılan (teslim) ödemelerin (Gelir Vergisi Kanunu yönünden ücret olarak değerlendirilmemesi kaydıyla) KDV ye tabi tutulması gerekmektedir.

Ancak, Kurumlar Vergisi Kanunu yönünden iktisadi işletme oluşmadığı takdirde KDV mükellefiyetinin tesis ettirilmesine ve söz konusu ayni (teslim) ödemeler KDV'nin konusuna girmeyeceğinden KDV hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.