

## GELİR VERGİSİ VE KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNA GÖRE DİĞER İNDİRİMLER ve ÖZELLİKLİ DURUMLAR

Mesut UÇAK (\*)

### 1 - GİRİŞ

Gelir Vergisi mükellefleri bir takvim yılında 7 gelir unsurundan elde ettikleri kazanç ve iratları öncelikle Gelir Vergisi Kanunu'nun her kazanç ve irat için düzenlenmiş özel vergileme hükümlerine göre değerlendirerek beyan edilecek kazanç ve iratları tespit edeceklerdir.

Gelir Vergisi mükelleflerinin 2008 yılına ait kazanç ve iratlarını 01-25 Mart/2009 tarihleri arasında yıllık beyanname ile beyan etmeleri gerekmektedir.<sup>1</sup> Söz konusu beyanname gelir vergisi matrahına ulaşılırken, beyannamenin "Gelir Bildirimi" tablosunda, çeşitli kaynaklardan elde edilen kazanç ve iratlarla, varsa zararlar toplanmaktadır. Gerekli mahsup işlemleri yapıldıktan sonra ortaya kar çıkıyorsa, bu tutardan beyanname üzerinde bazı indirimlerin yapılması imkânı bulunmaktadır. Yıllık beyanname ile bil-

dirilecek gelirlere ilişkin indirimler Gelir Vergisi Kanununun 89'uncu maddesinde belirtilmiştir. Söz konusu madde uyarınca farklı gelir unsurlarından elde edilen ve toplanan gelirlerden şartları taşımaları halinde madde de belirtilen indirimler de yapılabilecektir.

Kurumlar Vergisi mükellefleri ise safi kurum kazançlarını öncelikle GVK'nın ticari kazanç hakkındaki hükümlerine göre tespit edeceklerdir. Bilindiği gibi beyana yansıtılan kazanç vergi matrahını oluşturan kazanç değildir. Kurumların ayrıca kurumlar vergisi matrahını diğer ifadeyle mali karı tespit etmek için V.U.K'nun değerlendirme hükümlerine göre gerekli düzeltmeleri yapmaları gerekmektedir. K.V. matrahı yani mali karla ilgili gerekli düzeltmeler ise kurumlar vergisi beyanamesi üzerinde yapılmaktadır. İşte kurumlar vergisi mükellefleri mali karın tespiti için beyanname üzerinde yaptıkları revizyon aşamasında 5520 sayılı Kurumlar Kanunu'nun 10. maddesiyle getirilen bazı indirimleri de bazı şartlarla dikate alabileceklerdir.

\* Vergi Denetmeni

<sup>1</sup> Basit Usule tabi mükellefler 2008 vergilendirme dönemine ait Gelir Vergisi Beyannamelerini 01-25 Şubat/2009 tarihleri arasında vermektedirler.

G.V.K'nın 89. ve K.V.K'nın 10. maddesinde düzenlenen "diğer indirimler" müessesesi bazı maddeleri yönünden paralellik arz etmektedir. Söz konusu indirimlerin yapılabilmesi için bu indirimlere has özel şartları yazımızın içerisinde ayrı ayrı başlıklar halinde açıklayacağız ancak öncelikle iki kanun açısından da indirimlerin yapılabilmesi için genel olarak aşağıdaki şartların bulunması gerekmektedir.

- Yıllık beyanname ile bildirilecek bir gelirin bulunması,

- Gelirden yapılacak indirimlerin kanunda açıkça yazılan ve belirtilen şartları taşıması gerekmektedir.

G.V.K'nın 89. ve K.V.K'nın 10. maddesinde düzenlenen diğer indirimleri aşağıdaki başlıklar halinde sayabiliriz.

1- Şahıs sigorta primleri ve bireysel emeklilik sistemine ödenen primler

2- Eğitim ve sağlık harcamaları

3- Sakatlık indirimi

4- Bağış ve yardımlar

5- Sponsorluk harcamaları

6- Ar-Ge harcamalar

Bu yazımızda gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, yıllık beyanname üzerinden yapabilecekleri indirimlerle ilgili olarak G.V.K'nın 89 ve K.V.K'nın 10. maddelerinde yapılan düzenlemeler örnekler verilerek açıklanacak ve bazı özellikli hususlar irdelenecektir.

## 2- YILLIK BEYANNAMEYE DÂHİL EDİLEN KAZANÇ ve İRATLARDAN YAPILACAK İNDİRİMLER

### 2.1- Sigorta Şirketlerine ve Bireysel Emeklilik Sistemine Ödenen Katkı Payları

Gelir vergisi Kanununun 89 'uncu maddesinin 1'inci bend hükmüne göre, beyan edilen gelirin<sup>2</sup> % 10'unu (bireysel emeklilik sistemi dışındaki şahıs sigorta primleri için, beyan edilen gelirin % 5'ini) ve asgarî ücretin yıllık tutarını aşmamak şartıyla, mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat, ölüm, kaza, hastalık, sakatlık, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta primleri ile bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları (sigortanın veya emeklilik sözleşmesinin Türkiye'de kâin ve merkezi Türkiye'de bulunan bir sigorta veya emeklilik şirketi nezdinde akdedilmiş olması, prim ve katkı tutarlarının gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olması ve ücret geliri elde edenlerin ücretlerinin safi tutarının hesaplanması sırasında ayrıca indirilmemiş bulunması şartıyla, eşlerin veya çocukların ayrı beyanname vermeleri halinde, bunlara ait prim ve katkı payları kendi gelirlerinden indirilir.)

#### a) Şahıs Sigorta Primlerindeki İndirim Esasları:

Gelir Vergisi mükelleflerinin şahıs sigorta primlerini gelirlerinden indirebilmeleri için;

- Ödenen primin beyan edilen gelirin % 5'ini aşmaması gerekmektedir. Aşan kısım indirim konusu yapılamaz.

- Ödenen primin mükellefin şahsına eşine ve küçük çocuklarına<sup>3</sup> ait hayat, ölüm, kaza, hastalık,

<sup>2</sup> **Beyan Edilen Gelir:** Mükellefin bir takvim yılında elde ettiği kazanç ve iratların toplamından giderler düşüldükten, Mahsup edilecek indirimler ve Geçmiş yıl zararları düşülmeden önceki tutarı ifade eder bu tutar 2008 yılı gelir vergisi beyannamesinde 26 No'lu Satırda yer almaktadır.

<sup>3</sup> Küçük çocuk tabirinden, 18 yaşını doldurmamış ve mükellef tarafından bakmakla yükümlü olunan (nafaka suretiyle bakılanlar dahil) kişilerin anlaşılması gerekmektedir.

sakatlık, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta primleri olması gerekmektedir.

- Ödenen primlerin toplamı asgari ücretin yıllık tutarını aşmamalıdır. Asgari ücretin bir yıllık tutarının tespitinde, gelirin elde edildiği yılda, 16 yaşından büyük asgari ücretlinin bir yıl içerisinde aldığı brüt maaşlarının toplamı esas alınmalıdır. 2008 yılı için bu tutar 7.482,60 TL.'dir.<sup>4</sup>

- Sigorta sözleşmesi, Türkiye'de kurulu ve merkezi Türkiye'de bulunan bir sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş bulunmalıdır.

- Sigorta primi gelirin elde edildiği döneme ilişkin olmalı ve bu dönem sonuna kadar ödenmiş olmalıdır.

- Mükellefin kendi şahsı dışında aile fertleri için ödediği primler, eş ve çocukları tarafından ayrı olarak kendileri için verdikleri beyannamelerinde indirim konusu yapılmamış olmalıdır.

- Sigorta primi, ücret geliri elde edenlerin ücretlerinin safi tutarının hesaplanması sırasında GVK'nın 63'üncü maddesinin 3'üncü bendine göre ayrıca indirim konusu yapılmamış olmalıdır.

Ödenen şahıs sigorta primlerinin indirim konusu yapılabilmesi için yukarıda sıraladığımız şartların topluca bulunması gerekmektedir. Gelir Vergisi beyannamesinde kar ortaya çıkmazsa yukarıda sıraladığımız şartlar oluşsa bile yapılan sigorta primi ödemeleri bir sonraki yıla zarar artırıcı

bir unsur olarak aktarılamaz. Ayrıca yukarıda sıraladığımız şartların sağlanıp sağlanmadığını sigorta veya bireysel emeklilik şirketine doğrudan yaptığımız ödemeler karşılığında aldığımız veya banka şubeleri, bankaların otomatik para çekme makineleri (ATM), internet veya telefon bankacılığı, kredi kartları veya posta çeki aracılığıyla yaptığımız ödemeler karşılığında aldığımız makbuzlarla ispatlayabiliriz. Aldığımız makbuzlarda ödeme tutarı ve tarihi, ödeyenin adı ve soyadı, ödemenin ait olduğu dönem, ödenen prim veya katkı payı tutarı, ödeme yapılan sigorta veya bireysel emeklilik şirketinin unvanı ve ödemenin türüne (Şahıs sigorta primi veya bireysel emeklilik katkı payı) ilişkin bilgilerin yer alması gerekmektedir.

Ödenen sigorta primlerinden sadece gelirin ilgili olduğu yıla ilişkin prim tutarı indirim konusu yapılacaktır. Örneğin 1 Eylül 2008 tarihinden başlamak üzere bir yıllık yapılan ve bedeli peşin olarak ödenen sağlık sigortası priminin dört aylık kısmının 2008 yılına, diğer sekiz aylık kısmının da 2009 yılına ilişkin beyannamede indirim konusu yapılması gerekmektedir.

Mükellefin ilgili yılda oran veya tutar sınırlamaları (örneğin asgari ücretin yıllık toplam tutarını aşması nedeniyle indiremediği) veya ilgili yılın zararlar sonuçlanması (beyan edilecek kazancının bulunmaması) nedenleriyle indirim konusu

<sup>4</sup> Brüt Asgari Ücret :

01.01.2008 – 30.06.2008 tarihleri arasında 16 yaşından büyükler için 608,40 TL. x 6 ay = 3.650,40  
01.07.2008 - 31.12.2008 tarihleri arasında 16 yaşından büyükler için 638,70 TL x 6 ay = 3.832,20

+-----  
**7.482,60**

yapamadığı prim ve katkı payları hiçbir şekilde sonraki yıllara zarar artırıcı bir unsur olarak devredilemediği gibi sonraki yıllarda başka şekillerde indirim konusu yapılması da mümkün değildir.

**Örnek:** Çorum ilinde leblebi ticaretiyle uğraşan Satılmış Beyin 2008 yılı beyan bilgileri aşağıdaki gibidir.

Ticari Kazanç	: 50.000 TL.
Bağ-Kur Primi (SGK Primi )	: 10.000 TL.
Kendi adına ödediği şahıs sigorta primi	: 15.000 TL.
Eşi ve çocukları adına ödediği şahıs sigorta primi	: 14.000 TL.
(Eşi ev hanımı çocukları ise 13 yaşındadır.)	
16 yaşından büyükler için 2008 yılı asgari ücret	: 7.482,60 TL

**Çözüm:** Satılmış Bey leblebi ticaretinden 2008 yılında 50.000 TL ticari kazanç elde etmiştir. Ayrıca 10.000 TL bağ-kur primi ödemiştir. Ayrıca kazancının yeterli olması nedeniyle kendisi, eşi ve çocukları için ödediği şahıs sigorta primlerini de ticari kazancından düşebilecektir. Ancak ödenen şahıs sigorta primleri aşağıdaki hesaplama göz önünde bulundurulurken düşülecektir.

Toplam ödenen şahıs sigorta primleri	: 29.000 TL
(Kendisi, eşi ve çocukları için )	
Ticari Kazanç	: 50.000
Bağ-Kur Primi	:( 10.000 )

Beyan Edilen Gelir: 40.000 % 5 = 2.000 TL.  
Şahıs sigorta primleri beyan edilen gelirin % 5'ni aşamayacağı için her ne kadar mükellef toplam 29.000 TL sigorta primi ödemiş olsa da 2008 yılı için sadece 2.000 TL. indirim yapabilecektir. İndirim konusu yapabileceği tutar yıllık brüt asgari ücretin altında kalmaktadır. Bu duruma göre mükellefin beyanı aşağıdaki gibi olacaktır.

Ticari Kazanç	: 50.000 TL
Bağ-kur Primi	: (10.000 TL)
Safi Ticari Kazanç	: 40.000 TL
Şahıs Sigorta Primi	: (2.000 TL)
Vergiye Tabi Gelir (Matrah)	: 38.000 TL.

#### **b) Bireysel Emeklilik Sistemine Ödenen Katkı Payları:**

Yine Gelir Vergisi Kanununun 89.maddesi hükmüne göre yıllık beyanname veren mükellefler, vergi matrahlarının tespitinde bireysel emeklilik sistemine ödedikleri katkı payının beyan edilen gelirin %10'una kadar olan kısmını gelir vergisi matrahlarının tespitinde indirim konusu yapabileceklerdir. Bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı paylarının indiriminde de, şahıs sigorta primlerinin indirimi için gerekli olan ve yazımının 2/A-a bölümünde açıkladığımız esaslar geçerlidir.

İki indirim mekanizması arasındaki farklılık, indirim konusu yapılacak ödemenin azami tutarının tespitinde ortaya çıkmaktadır. GVK'nın 89/1'inci maddesi uyarınca şahıs sigorta primlerinin asgari ücretin bir yıllık tutarını aşmamak üzere beyan edilen gelirin % 5'ine kadar olan kısmı indirilebilecekken, bireysel emeklilik katkı paylarının asgari ücretin bir yıllık tutarını aşmamak üzere beyan edilen gelirin % 10'una kadar olan kısmı indirim konusu yapılabilmektedir. Bireysel emeklilik sistemi ile diğer şahıs sigortaları için ödenen primlerin birlikte olması halinde matrahtan indirim konusu yapılabilecek tutar beyan edilen gelirin %10'u ile sınırlı olacaktır. Bu durumda şahıs sigorta primleri için %5 oranındaki sınır ayrıca aranacaktır.

*3 no'lu Gelir Vergisi Sirkülerine göre bir takvim yılı içerisinde bireysel emeklilik ve diğer şahıs sigorta primleri ile ilgili olarak yapılabilecek indirim tutarı asgari ücretin yıllık tutarını aşmayacaktır. Bu sınırlama yıllık bazda dikkate alınacak*

olup, yıl içinde asgari ücret tutarında meydana gelebilecek değişiklikler, indirim yapılacak tutarların hesabında dikkate alınacaktır. (2008 yılı için belirlenen asgari ücret hesaplamasına yazımızın 4 no'lu dip notunda ayrıntılı olarak yer verilmiştir. Görüldüğü gibi asgari ücret 6'şar aylık dönemler itibariyle senede iki defa tespit edilmektedir.)

*Gelir Vergisi Mükelleflerinin kendisi ve eşi için bireysel emeklilik sistemine ödedikleri katkı payları da yukarıda belirtilen sınırlamalar çerçevesinde indirim konusu yapılabilecektir.*

*Bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları ile şahıs sigorta primlerinin vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilmesi için; bireysel emeklilik şirketlerinin 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanununun 8 inci maddesinde yer alan hüküm uyarınca emeklilik branşında ruhsat almış şirketlerden olması, şahıs sigorta şirketlerinin ise Türkiye'de yerleşik ve merkezinin Türkiye'de olması gerekmektedir.*

Şahıs sigorta primleri indirim esaslarında açıkladığımız gibi ödenen bireysel emeklilik katkı paylarının indirim konusu yapılabilmesi için belirlenen şartların topluca bulunması gerekmektedir. Gelir Vergisi beyannamesinde kar ortaya çıkmazsa yukarıda sıraladığımız şartlar oluşsa bile yapılan katkı payı ödemeleri bir sonraki yıla zarar artırıcı bir unsur olarak aktarılamaz. Ayrıca yukarıda sıraladığımız şartların sağlanıp sağlanmadığını sigorta veya bireysel emeklilik şirketine doğrudan yapılan ödemeler karşılığında alınan veya banka şubeleri, bankaların otomatik para çekme makineleri (ATM), internet veya telefon bankacılığı, kredi kartları veya posta çeki aracılığıyla yapılan ödemeler karşılığında alınan makbuzlarla ispatlanmalıdır. Alınan makbuzlarda

ödeme tutarı ve tarihi, ödeyenin adı ve soyadı, ödemenin ait olduğu dönem, ödenen prim veya katkı payı tutarı, ödeme yapılan sigorta veya bireysel emeklilik şirketinin unvanı ve ödemenin türüne (Şahıs sigorta primi veya bireysel emeklilik katkı payı) ilişkin bilgilerin yer alması gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 63 ve 89'uncu maddelerinde yapılmış olan düzenlemelere göre, ödenmemiş prim ve katkı payları, sigorta poliçesi veya emeklilik sözleşmesi bulunsa dahi indirim konusu yapılamamaktadır. Geçmiş dönemlere ilişkin olarak yapılan prim ve katkı payı ödemelerinin düzeltme yoluyla ödemenin ilgili olduğu dönemin matrahının tespitinde indirim konusu yapılması da mümkün değildir.

Gelir Vergisi Mükellefleri aynı takvim yılı içerisinde hem şahıs sigorta primi hem de bireysel emeklilik katkı payı ödemeleri durumunda yukarıda açıkladığımız şartlara uymaları halinde her iki tutarı da indirim konusu yapabilirler. Ancak; bireysel emeklilik katkı payının beyan edilen gelirin % 10'unu ve asgari ücretin bir yıllık toplam tutarını, şahıs sigorta priminin beyan edilen gelirin % 5 'ini ve asgari ücretin bir yıllık tutarını aşmaması gerekir. Ayrıca toplamda indirim konusu yapılacak prim ve katkı payları beyan edilen gelirin % 10'unu da aşamaz.

**Örnek:** Gelir Vergisi mükellefi Ayşe Hanım 2008 yılında ticari faaliyetten 70.000 TL. kar Serbest Meslek Faaliyetinden ise 10.000 TL. zarar elde etmiştir. 2008 takvim yılında kendisi için bireysel emeklilik sistemine 4.000 TL ödemede bulunmuş ayrıca 1.000 TL kendisi 1.800 TL'de 4 yaşındaki oğlu için olmak üzere toplam 2.800 TL şahıs sigorta primi ödemiştir. Ayşe hanımın 2008 takvim yılı matrahının tespitinde indirim konusu yapabileceği katkı payı ve prim tutarlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Beyan Edilen Gelir ( 70.000 – 10.000 )	60.000 TL
Bireysel Emeklilik Sistemi Katkı Payı	
Ödemesi	4.000 TL
Şahıs Sigorta Primleri Ödemesi (kendisi için )	1.000 TL
Şahıs Sigorta Primi Ödemesi (4 yaşındaki oğlu için )	1.800 TL

Asgari Ücretin Yıllık Tutarı	7.482,60 TL
Beyan Edilen Gelirin %10'u	6.000 TL
Beyan Edilen Gelirin %5'i	3.000 TL

Gerek bireysel emeklilik sistemi gerekse şahıs sigorta primleri için ödenen tutarlar ayrı ayrı değerlendirildiğinde beyan edilen gelirin % 10'u ve/veya % 5'i olarak belirlenmiş sınırların altında kalmakla birlikte, mükellefin toplam da indirebileceği prim tutarı beyan edilen gelirin %10'u olan 6.000 TL ile sınırlı olacaktır. Şayet bu örnekte, beyan edilen gelir 100.000 TL olsaydı bu tutarın % 10'nu 10.000 TL olmakla birlikte asgari ücretin yıllık tutarına ilişkin sınırlama nedeniyle indirim konusu yapılabilecek tutar 7.482,60 TL olacaktır.

Yukarıdaki örneği Gelir Vergisi beyannamesi-ne yerleştirirsek.

	TABLO-2	GELİR	TL
		BİLDİRİMİ	KAR
		ZARAR	KAR
17	Ticari Kazançlar		70.000
19	Serbest Meslek Kazançları	-10.000	
26	Kar		60.000
28	Şahıs ve Bireysel Emeklilik Sigorta Primi	6.000	
36	Mahsup Edilecek İndirimler		6.000
37	Mahsup Sonrası Kalan Tutar ( 26-36 )		54.000
38	Vergiye Tabi Gelir (Matrah)		54.000

## 2.2- Eğitim ve Sağlık Harcamaları

Gelir vergisi Kanununun 89 'uncu maddesinin 2'inci bend hükmüne göre ;" *Beyan edilen (5281 sayılı Kanunun 43/8-c maddesiyle değişen ibare. Geçerlilik; 01.01.2005, Yürürlük; 31.12.2004) gelirin % 10'unu aşmaması,, Türkiye'de yapılması ve gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olarak yapılan eğitim ve sağlık harcamaları (mükerrer 121 inci madde çerçevesinde eğitim ve sağlık harcamaları nedeniyle vergi indiriminden yararlanan ücretliler, aynı harcamalarını bu hükümden yararlanarak matrahlarından indiremezler).*" Gelir vergisi beyannamesi ile bildirilecek gelirlerden indirim konusu yapılabilmektedir.

Gelir Vergisi mükelleflerinin kendisi, eşi ve küçük çocuklarıyla ilgili olarak yapmış oldukları eğitim ve sağlık harcamalarını Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesinde indirim konusu yapabilmeleri için aşağıya sıralayacağımız şartları topluca yerine getirmeleri gerekmektedir.

- İndirim konusu yapılacak tutar beyan edilen gelirin % 10'unu aşmaması gerekmektedir. (Eğer yapılan eğitim ve sağlık harcaması % 10'luk tutarı aşarsa sadece % 10'luk tutar indirim konusu yapılabilir.)

- Eğitim ve sağlık harcamaları Türkiye'de yapılmalıdır.

- Gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmelidir.

- Söz konusu harcamalar mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olmalıdır.

Kanunun lafzi hükmünde açıkça yazılı olmakla birlikte mükellefin eşinin veya çocuklarının gelir vergisi mükellefi olmaları ve kendilerine ait YGV beyannamesi vermeleri halinde yukarıda

açıklanan şartlar aranarak kendi beyannamelelerinde gerekli indirimleri yapabilmektedirler. Mükellefin eşi veya çocukları kendi beyannamelelerinde eğitim ve sağlık harcama giderlerini indirim konusu yapmış iseler artık mükellefin indirim hakkı ortadan kalkmaktadır.

Kanun maddesinde parantez içerisinde yer alan (*mükerrer 121 inci madde çerçevesinde eğitim ve sağlık harcamaları nedeniyle vergi indiriminden yararlanan ücretliler, aynı harcamalarını bu hükümden yararlanarak matrahlarından indiremezler.*) hüküm 5615 sayılı Kanunun 31'inci maddesiyle 01.01.2007 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır. Bu nedenle bu hükmün bir anlamı kalmamıştır. Bilindiği gibi bu maddenin yerine GVK'nın 32' inci maddesiyle (**5615 sayılı kanunun 2'nci maddesiyle değişen madde Yürürlük; 1/1/2008 tarihinden itibaren elde edilecek gelirlere uygulanmak üzere 04.04.2007**) Ücretin gerçek usulde vergilendirilmesinde asgarî geçim indirimi getirilmiştir.

**Örnek:** Mükellef Ayşe Hanım kitap alım satım faaliyetiyle iştigal etmektedir. 2008 yılında bu faaliyeti dolayısıyla 40.000 TL ticari kazanç elde etmiştir. Ayşe Hanım 2008 yılında eşinin İngilizce kursu için 6.000 TL, oğlunun dersane ücreti için ise 3.000 TL'yi Türkiye'de bulunan dersanelere ödemiştir. Ayrıca kardeşinin Almanca eğitimi için Almanya'da bulunan bir özel okula 10.000 TL ödemede bulunmuştur. Eğitim hizmetleri için faturaları almıştır

#### **Çözüm :**

Mükellef beyan edilen 40.000 TL'lik gelirden

eşi ve oğlu için yaptığı eğitim masraflarını tevsik etmek şartıyla indirebilecek ancak bu tutar beyan edilen gelirin %10'u yani 4.000 TL ile sınırlı olacak, öte yandan kardeşi için yaptığı eğitim masrafını ise madde hükmü gereğince indirim konusu yapamayacaktır. %10'luk sınırlama nedeniyle indirilemeyen tutarın hiçbir şekilde takip eden yıllarda da indirim konusu yapılması söz konusu değildir.

#### **2.3- Sakatlık İndirimi**

Gelir vergisi Kanununun 89 'uncu maddesinin 3'üncü bend hükmüne göre ;*"Serbest meslek faaliyetinde bulunan veya basit usulde vergilendirilen özrümlülerin beyan edilen gelirlerine, 31 inci maddede yer alan esaslara göre hesaplanan yıllık indirim (Bu indirimden bakmakla yükümlü olduğu özrümlü kişi bulunan serbest meslek erbabı ile hizmet erbabı (tevkifat matrahı dâhil) da yararlanır.)"*

#### **Kanun hükmünde açıkça ifade edildiği gibi;**

- Serbest Meslek Faaliyetinde bulunan
- Basit Usulde Vergilendirilen
- Özümlülerin

#### **Bakmakla yükümlü oldukları özrümlü kişi bulunan**

- Serbest Meslek Erbabı
- Hizmet Erbabı ( Ücret Geliri Elde Edenler ) sakatlık indiriminden faydalanabileceklerdir.

Sakatlık indiriminden faydalanan mükellefler GVK'nın 31.maddesinde yer alan aşağıdaki esaslara göre gerekli indirimlerden<sup>5</sup> faydalanabilmektedirler. Çalışma gücünün asgarî,

<sup>5</sup> Burada dikkat edilmesi gereken husus, 31.maddede yer alan tutarların aylık tutarlar olmasıdır. GVK'nın 89.maddesinde bahsedilen sakatlık indiriminden yararlanmak için bu tutarların 12 ile çarpılması gerekmektedir.

**Sakatlık Derecesi****2008 Yılı Tutarlar****Aylık****Yıllık**

% 80'ini kaybetmiş bulunan hizmet erbabı birinci derece, 600 YTL x 12 =7.200 TL  
 %60'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ikinci derece, 300 YTL x 12 = 3.600 TL  
 % 40'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı üçüncü derece, 150 YTLx12 = 1.800 TL  
 sakat sayılmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesinde yer alan sakatlık indiriminden faydalanmak isteyen özürhükümlülerin 16. Temmuz 2006 tarih, 26230 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yayımı tarihinden itibaren yürürlüğe giren "Özürhükümlülük ölçütü, sınıflandırılması ve özürhükümlülere verilecek sağlık kurulu raporları hakkında yönetmelik "hükümleri kapsamında rapor almaları ve yıllık beyannameye ilgili raporu eklemeleri gerekmektedir. 28.04.1981 tarih ve 17324 sayılı yönetmelik hükümleri gereği önceden özürhükümlü raporu almış olanların tekrardan rapor almalarına gerek bulunmamaktadır.

Ücret kazancı elde eden mükellefler aşağıdaki hususlara da dikkat etmek zorundadırlar.

- Ücret kazancının vergilendirme esasları GVK'nın 61 ve 64.maddeleri arasında düzenlenmiştir.

- ücretler üzerinden işverenlerce Gelir vergisi Kanununun 94 'üncü maddesinin 1' inci bend hükmüne göre stopaj yapılmaktadır.

- İşverenler tarafından yapılacak stopaj matrahının tespiti esnasında hizmet erbabınının 31.madde hükmünde yer alan sakatlık durumuna uygun sakatlık indirimi yapılacaktır. Örneğin 2008 yılı Mart ayı için birinci derece sakat hizmet erbabınının brüt ücretinden 600 TL sakatlık indirimi yapılacaktır.

- Birden fazla işverenden ücret kazancı elde edip GVK'nın 86. maddesi hükmüne göre yıllık beyanname verecek mükellefler (hizmet erbabı)

GVK'nın 89.maddesi kapsamında yapacağı indirimler esnasında yıl içerisinde aylık dönemlerde faydalandığı sakatlık indirimlerini de dikkate almak zorundadır.

- GVK'nın 96.maddesine göre; Ücretlerini yabancı bir memleketteki işverenden doğrudan doğruya alan hizmet erbabı, 16'ncı maddede yazılı istisnadan faydalanmayan yabancı elçilik ve konsolosluk memur ve hizmetlileri, Maliye Bakanlığı'nca yıllık beyanname ile bildirilmesinde zaruret görülen ödemeler tevkifat usulüne tabi olmayıp bunlar gelirlerini, yıllık beyanname ile bildirirler. Bu şekilde ücret kazancı elde edip yıllık beyanname veren mükellefler de GVK'nın 89. maddesinde yer alan sakatlık indiriminden faydalanabilmektedirler. Örneğin İngilterenin Ankara Konsoloslukunda çalışan ve birinci derece sakat olan Ulvi Bey GVK'nın 96.maddesine göre yıllık beyanname verecek olup, vereceği beyannameye 7.200 TL sakatlık indiriminden faydalanacaktır.

İndirim, beyan edilen serbest meslek kazancı ve basit usulde vergilendirilen kazanç tutarı ile sınırlı olup, kazancın yetersiz olması halinde sonraki yıllara devredilemez.

**Örnek:** Ankara'da mali müşavirlik yapan Hakkı Bey 2008 yılında 40.000 TL kar elde etmiştir. Hakkı bey çalışma gücünün asgari % 60'ını bakmakla yükümlü olduğu oğlu Ferhat ise çalışma gücünün % 40'nı kaybetmiştir. Mükellefin Yıllık Gelir Vergisi Matrahını bulalım.

**Çözüm:**

Hakkı bey: Çalışma gücünün %60'nı kaybetmiş ikinci derece sakat 300 x 12 = 3.600 TL

Oğlu Ferhat: Çalışma gücünün % 40'ını kaybetmiş üçüncü derece sakat 150 x 12 =1.800TL

+-----

5.400 TL



**Mükellefin Beyanı Aşağıdaki Gibi Olacaktır.**

Serbest Meslek Kazancı	: 40.000 TL
Sakatlık İndirimi	: (5.400 TL)
Safi Serbest Meslek Kazancı	: 34.600 TL
Kar ( Beyan Edilen Gelir )	: 34.600 TL
Vergiye Tabi Gelir ( Matrah )	: 34.600 TL

Yukarıdaki hesaplamada da görüleceği üzere Hakkı Bey hem kendisi için hem de oğlu için sakatlık indiriminden faydalanmıştır.

**2.4- Bağış ve Yardımlar**

Gelir vergisi mükellefleri Gelir Vergisi Kanununun 89.maddesinin 4 ve 5'inci bentlerinde Kurumlar Vergisi mükellefleri ise K.V.K.'nın 10. maddesinin c ve ç bentlerinde yer alan şartlara uymak kaydıyla, yaptıkları bağış ve yardımları yıllık beyanname ile bildirecekleri gelirlerinden indirim konusu yapabilirler.

Bağış ve yardımların indirilme esasları her iki kanunun ilgili maddelerinde iki ayrı bent halinde düzenlenmiştir. GVK'nın 89. maddesinin 4'üncü bendinde ve KVK'nın 10. maddesinin c bendinde belli şartlarla ve belli oranlarda indirim imkânı sağlandıktan sonra GVK'nın 89/5 ve KVK'nın 10/ç bentlerinde ise yine belli şartlarla bu sefer yapılan bağış ve yardımların tamamının indirim imkânı sağlanmıştır.

**2.4.1- Sınırlı İndirilecek Bağış ve Yardımlar:**

Gelir vergisi Kanununun 89 'uncu maddesinin 4'ncü bent hükmüne göre; *"Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler ile kamu yararına çalışan dernekler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yıllık toplamı beyan edilecek gelirin % 5'ini (kalkınmada öncelikli yöreler için % 10'unu) aşmamak üzere, makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımlar."* indirim konusu yapılır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10.maddesinin 1.fıkrasının c bent hükmü GVK'nın 89.maddesinin 4.bendi hükmüyle paralellik arz etmektedir. İki madde arasındaki tek fark kurumlar vergisi mükellefleri açısından bağış ve yardım yapılacak kurumlar arasına bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşların da eklenmiş olmasıdır.

Yukarıya alınan kanun hükümlerinden görüleceği üzere yapılacak bağış ve yardımlar aşağıdaki şartlara göre Yıllık Gelir ve Kurumlar Vergisi beyannamesinde indirim konusu yapılabilir.

a) Genel ve Özel Bütçeli Kamu İdarelerine, İl Özel İdarelerine, Belediyelere ve Köylere, Kamu Menfaatine Yararlı Derneklere, Bakanlar Kurulunca Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıflara ve sadece kurumlar vergisi mükellefleri açısından bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara yapılacak bağış ve yardımlar indirim konusu yapılabilir.

GVK'nın 89/4 ve KVK'nın 10/c maddelerine göre bağış ve yardım indiriminden faydalanabilmek için yapılan bağış ve yardımın yukarıda sayılan kurumlara yapılması gerekmektedir. Bunlardan özellik arz edenler dernek ve vakıflardır. Dernekler kamuya yararlı dernek, vakıflar ise Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar olmalıdır. Dolayısıyla bunlar dışındaki dernek ve vakıflara yapılacak bağış ve yardımlar gelir ve kurumlar vergisi beyannamelelerinde bildirilecek gelir ve kazançlardan indirim konusu yapılamaz. Örneğin; Okul koruma dernekleri yukarıda belirtilen kurum ve kuruluşlar arasında yer almadığından, bu derneklere yapılan bağış ve yardımların beyan edilecek gelirden indirilmesi mümkün değildir. Ancak söz konusu derneklerin kamu menfaatine yararlı bir dernek olması halinde bu derneklere yapılan bağış ve yardımlar beyan edilen gelirin %5'ini aşmaması koşuluyla indirim olarak dikkate alınabilecektir.

b) Bağış ve yardımın yukarıda belirtilen kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılması durumunda indirim konusu yapılması mümkün olacaktır. Yapılan bağış ve yardım karşılığında makbuz alınmamışsa, bağış ve yardım tutarı indirim konusu yapılamaz. Örneğin kamu menfaatine yaralı bir derneğin kendi kuruluş amacına katkı sağlamak için düzenlediği bir eğlenceye bilet almak suretiyle katkıda bulunan bir mükellef, söz konusu bilet bedelini gelirinden indirim konusu yapamaz.

c) İndirim konusu yapılacak bağış ve yardımlar beyan edilecek gelirin veya kurum kazancının<sup>6</sup> %5'i (Kalkınmada Öncelikli Yörelerde % 10'u) ile sınırlıdır.

Yukarıda belirtilen kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılacak bağış ve yardımlar beyan edilen gelirin % 5'ini (Kalkınmada Öncelikli Yörelerde % 10'u) geçemez. GVK'nın 89 ve KVK'nın 10. maddelerinin genel özelliği (Araştırma ve Geliştirme Giderleri hariç), bu maddelerde düzenlenmiş olan "diğer indirimler" in esasen kazancın bulunması halinde beyanname üzerinden indirim konusu yapılan ve kazancın yetersiz olması nedeniyle de sonraki yıllara devredilemeyen indirimler olmasıdır. Dolayısıyla bağış ve yardım yapan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin "diğer indirim" müessesesinden faydalanabilmelerinin ön koşulu ilgili yılda kar elde etmeleridir. Dolayısıyla zarar beyan eden gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin bağış ve yardımları indirim konusu yapmaları

mümkün değildir. Bağış ve yardımların zarar artırıcı olarak gelecek yıllara aktarılma özelliği bulunmadığı gibi gelirin yetersiz olması nedeniyle sonraki yıllarda da indirim konusu yapılması mümkün değildir.

Beyan edilen gelir kavramı gelir vergisi mükellefleri açısından; mükellefin bir takvim yılında elde ettiği kazanç ve iratların toplamından giderler düşüldükten, Mahsup edilecek İndirimler ve Geçmiş yıl zararları düşülmeden önceki tutarı ifade eder ve bu tutar 2008 yılı gelir vergisi beyannamesinde 26 No'lu Satırda yer almaktadır. Kurumlar Vergisi mükellefleri açısından ise İndirilebilecek bağış ve yardım tutarının tespitinde esas alınan kurum kazancı, zarar mahsubu dâhil giderler ile iştirak kazançları istisnası düşüldükten sonra, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki [**Ticari bilanço kârı – (iştirak kazançları istisnası + geçmiş yıl zararları)**] tutardır.

Uygulamada mükelleflerin yapmış oldukları bağış ve yardımları dönem içerisinde gider kaydettikleri görülmektedir. Oysaki yapılan bağış ve yardımlar beyanname üzerinden beyan edilen bir gelir bulunması halinde indirim konusu yapılabilecektir. Faaliyet dönemi sonucunda zarar edilmesi durumunda yapılan bağış ve yardımın indirim konusu yapılması veya indirilemeyen bağış ve yardım tutarının bir sonraki yılda dikkate alınması mümkün değildir. Dolayısıyla mükellefler tarafından bağış ve yardım tutarının doğrudan gider yazılması dönem kazancının hatalı tespit edilmesine neden olup, vergi ziyasına sebebiyet vermektedir.<sup>7</sup>

<sup>6</sup> İndirilebilecek bağış ve yardım tutarının tespitinde esas alınan kurum kazancı, zarar mahsubu dâhil giderler ile iştirak kazançları istisnası düşüldükten sonra, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki [Ticari bilanço kârı – (iştirak kazançları istisnası + geçmiş yıl zararları)] tutardır.

<sup>7</sup> ÖZMEN Mehmet Akif, Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyanname Rehberi, Vergi Denetmenleri Derneği Yayını, Mart,2008 s.738

Bu nedenle mükelleflerin yapmış oldukları bağış ve yardım tutarlarını muhasebe dışı hesaplarda izlemeleri, şayet dönem içerisinde gider yazmışlar ise gider yazılan tutarın tamamının dönem ticari karına Kanunen Kabul Edilmeyen Gider olarak ilave edilmesi ve bağış ve yardımın üst sınırının bu tutar üzerinden hesaplanması yerinde olacaktır.

**Örnek:** Mükellef Ahmet Bey Giresun ili Tirebolu ilçesinde fındık ticaretiyle iştigal etmektedir. Ahmet beyin 2008 yılı ticari kazancı 45.000 TL'dir. Ahmet Bey dönem içerisinde Kızılay derneğine 7.000 TL makbuz karşılığı bağış yapmıştır. Yaptığı bağış tutarının tamamını dönem içerisinde ilgili gider hesaplarına kaydetmiştir.

**Çözüm:** Ahmet Beyin dönem içerisinde Kızılay derneğine yaptığı bağış GVK'nın 89.maddesine göre indirim konusu yapılabilir çünkü Kızılay Derneği kamu yararına çalışan bir dernektir. Ahmet Bey yaptığı 7.000 TL bağış tutarını yıl içerisinde ilgili gider hesaplarına yansıtmış olduğundan elde etmiş olduğu 45.000 TL ticari kazanç ilgili bağış tutarı kadar az hesaplanmıştır. Bu nedenle bağış ve indirimler için getirilen % 5'lik hesaplamayı yapmadan önce 7.000 TL'yi ticari kazançta Kanunen Kabul Edilmeyen Gider olarak eklememiz gerekir. Ahmet Beyin gelir vergisi matrahına aşağıdaki şekilde ulaşabiliriz.

- 1) Ticari Kazanç : 45.000 TL
- 2) KKEG (Kızılaya yapılan bağış) : 7.000 TL
- 3) Toplam Kazanç : 52.000 TL
- 4) Beyan Edilen Gelir (Kar) : 52.000 TL
- 5) Mahsup Edilecek Bağış  
( 52.000 % 5 ) : ( 2.600 TL)
- 6) Vergiye Tabi Gelir (Matrah) : 49.400 TL

Yapılan hesaplamalardan da görüleceği üzere mükellef Ahmet Bey her ne kadar dönem içerisinde 7.000 TL bağış yapmış olsa da kanunen

getirilen % 5'lik sınırlama nedeniyle yıllık beyannamesinde ancak 2.600 TL'lik tutarı indirim konusu yapacaktır. İndirim konusu yapamadığı 4.400 TL'yi ise sonraki yıllara zarar olarak devredemediği gibi hiçbir şekilde indirim konusu da yapamayacaktır.

**Örnek:** Mükellef kurum A Ltd. Şti.'nin 2008 hesap dönemi ticari kazancı 50.000 TL. olup, kurumun iştirak kazancı 10.000 TL., Emisyon primi 5.000 TL. 2006 yılı zararı 5.000 TL. 'dir. Kurum 2008 yılında makbuz karşılığı TÜBİTAK'a toplam 60.000 TL. bağışta bulunmuştur. Kurumun indirebileceği bağış tutarı ne kadardır?

**Çözüm:** Mükellef kurum 2008 hesap döneminde kazanç beyan ettiği için "diğer indirimler" için gerekli ilk koşulu yerine getirmiştir. Artık KVK'nın 10/c maddesindeki şartlara göre indirim konusu yapabileceği tutarı beyan edilen kazanç tutarının %5'ne göre hesaplamamız gerekmektedir.

#### **İndirim Konusu Yapabileceği Bağış ve Yardım Tutarı**

**[Ticari bilanço kârı – (iştirak kazançları istisnası + geçmiş yıl zararları)]x %5**

Ticari Bilanço Karı	: 50.000 TL
İştirak Kazancı İstisnası	: (10.000 TL)
2006 Yılı Zararı	: ( 5.000 TL)

Kalan Tutar : 35.000 TL.

İndirilebilecek Bağış miktarı  
(35.000 x % 5): 1.750 TL.

Her ne kadar mükellef kurum 2008 hesap döneminde TÜBİTAK'a (Bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ) makbuz karşılığı 60.000 TL. bağış yapmış olsa da kanunda sayılan %5'lik sınır nedeniyle kurumlar vergisi beyannamesinde indirim konusu yapabileceği tutar 1.750 TL'dir. Kalan tutarı sonraki yıllara zarar artırıcı unsur olarak da devredemez.

**2.4.2- Sınırsız İndirilecek Bağış ve Yardımlar:**

Gelir vergisi Kanununun 89 'uncu maddesinin 5' inci bend hükmüne göre;" Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdi ve aynî bağış ve yardımların tamamı." İndirim konusu yapılabilmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10.maddesinin 1.fıkrasının c bent hükmü GVK'nın 89/4 bent hükmüyle paralellik arz etmektedir. İki madde arasındaki tek fark kurumlar vergisi mükellefleri açısından bağış ve yardım yapılacak kurumlar arasına bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyeti içinde bulunan kurum ve kuruluşlarında eklenmiş olmasıdır.

Yukarıya alınan kanun hükümlerinden açıkça görüldüğü üzere gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri Okul, sağlık tesisi ve öğrenci yurdu, çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezlerinin,

- İnşası dolayısıyla yapılan harcamalar,
- Bu tesislerin inşası dolayısıyla bu tesislere yapılan her türlü bağış ve yardımlar,
- Mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan nakdi ve aynî bağış ve yardımları,
- Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine
- İl özel idarelerine
- Belediyelere
- Köylere
- Sadece kurumlar vergisi mükellefleri baki-

mından bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyeti içinde bulunan kurum ve kuruluşlara yapmaları halinde herhangi bir sınırlamaya ( tutar, oran ) tabi olmaksızın yaptıkları bağış ve yardımların tamamını vergi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alabilmektedirler.

Düzenlemedeki "okul" ifadesinden, doğrudan eğitim-öğretim hizmetlerinin verildiği temel birimlerin anlaşılması gerekmekte olup, rehberlik ve araştırma merkezi, mesleki eğitim merkezi, iş eğitim merkezi, mesleki ve teknik eğitim merkezi ve akşam sanat okulları da bu kapsamda değerlendirilecektir.

Düzenlemedeki "sağlık tesisi" ifadesinden ise Sağlık Bakanlığı'nca sağlık tesisi kapsamında değerlendirilen kurum ve kuruluşların anlaşılması gerekmektedir.

Okul, sağlık tesisi ve öğrenci yurdu, çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi, inşası dolayısıyla yapılan harcamalar, harcamanın yapıldığı yıla ilişkin gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınacaktır. Söz konusu tesislerin inşası veya faaliyetlerini devam ettirebilmelerine yönelik olarak yapılan bağış ve yardımların da bağışın yapıldığı yıla ilişkin olarak beyan edilecek gelirden indirilebileceği tabiidir.

Okul, sağlık tesisi veya öğrenci yurduna ilişkin olarak yapılmış olsa dahi kamu idare ve kuruluşları dışında kalan kurum veya kuruluşlara yapılacak bağış ve yardımların vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapıp yapılamayacağı veya hangi limitler içinde yapılabileceği genel hükümler çerçevesinde değerlendirilecektir.

Yukarıda belirtilen bağış ve yardımların aynı olarak yapılması durumunda, bağışlanan veya yardım konusu yapılan mal veya hakkın varsa mukayyet değeri, bu değer yoksa Vergi Usul Kanununun 267 inci maddesinin üçüncü sırasına

göre takdir komisyonunca belli edilecek emsal bedeli indirim esas alınacaktır.

Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince yapılan bağış ve yardımların ilgili kurumlardan alınacak belgelerle tevsik edilmesi yeterlidir. Dolayısıyla, bu kurum ve kuruluşlardan alınacak belgeler 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 257 inci maddesindeki yetkiye istinaden indirim için geçerli belge olarak kabul edilecektir.

#### **2.4.3- Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflara Yapılan Gıda, Temizlik, Giyecek ve Yakacak Maddeleri Bağışı:**

Gelir vergisi Kanununun 89 'uncu maddesinin 6' inci bent hükmüne göre; *"Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan (5281 sayılı Kanunun 43/8-d maddesiyle değişen ibare. Geçerlilik; 01.01.2005, Yürürlük; 31.12.2004) gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin(\*\*) maliyet bedelinin tamamı."* Gelir vergisi beyannamesinde indirim konusu yapılabilir.

Yukarıya alınan kanun hükmünden de görüleceği üzere gelir vergisi mükellefleri, fakirlere yardım yapmak amacıyla faaliyette bulunan dernek veya vakıflar aracılığıyla yaptığı bazı yardımların tutarlarını gelir vergisi beyannamesinde indirim konusu yapabilmektedirler. Ancak yapılan yardımlardan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddeleri bu madde kapsamında değerlendirilirken bu madde kapsamında sayılmayanlar ile gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıf aracılığı haricinde yapılan yardımlar yukarıda ayrıntılı olarak açıkladığımız 89/ 4 ve 5 bent hükümlerine göre indirim konusu yapılabilmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10.maddesinde gıda bankacılığı faaliyetiyle ilgili herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Kurum kazancının GVK'nın ticari kazanç hükümlerine göre tespit edildiği hususu göz önünde bulundurulduğunda ve GVK'nın indirilecek giderler başlıklı 40.maddesinin 10.bendinde *"Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan (5281 sayılı Kanunun 43/8-d maddesiyle değişen ibare. Geçerlilik; 01.01.2005, Yürürlük; 31.12.2004) gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin(\*\*) maliyet bedelinin tamamı."*nın indirim konusu yapılabileceği şeklinde bir hüküm bulunması hususu birlikte değerlendirildiğinde kurumlar vergisi mükellefleri dönem içerisinde fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara yaptıkları gıda, temizlik, giyecek ve yakacak madde bağışlarını da yukarıda açıkladığımız esaslar çerçevesinde gider olarak indirim konusu yapabileceklerdir. Ancak buradaki indirim beyanname üzerinden değil normal faaliyet dönemi içerisinde gider kaydı yoluyla yapılabilmektedir.

#### **2.4.3.1- Bağışın Yapılacağı Dernek veya Vakıflar:**

Gıda maddesi bağışının dernek veya vakfa yapılmış olması gerekmektedir. İhtiyacı bulunanlara doğrudan veya başka organizasyonlar aracılığıyla yapılacak gıda yardımlarının yukarıda belirtilen maddeler kapsamında yapılmış bağış olarak değerlendirilmesi mümkün değildir.

Bağışı kabul edecek dernek veya vakfın tüzüğünde veya senedinde ihtiyacı bulunanlara gıda yardımı yapılmasına ilişkin hükümlerin bulunması gerekmektedir. Bununla beraber, dernek veya vakfın başka alanlarda da faaliyet gösteriyor

olmasının, kamuya yararlı dernek veya vergiden muaf vakıf olup olmamasının uygulama açısından herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

#### 2.4.3.2- Bağışa Konu Olacak Mallar ve Bağışın Niteliği:

Gıda bankacılığı kapsamında yapılacak bağışların gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddeleri niteliğinde olması gerekmektedir. Yapılacak bağışlar şartlı olarak (bedelsiz olarak ihtiyaç sahiplerine dağıtılmak üzere) yapılmalıdır.

Gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddeleri niteliği taşımayan veya şartlı olarak yapılmayan bağışlar, gıda bankacılığı kapsamında yapılacak bağış olarak değerlendirilmeyecektir.

#### 2.4.3.3- Bağış Yapanlarca Düzenlenecek Belge:

Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesine eklenen hüküm çerçevesinde indirim konusu yapılacak bağışlar, bağışa konu mal bedeli Vergi Usul Kanununun 232 inci maddesinde belirtilen fatura düzenleme sınırının altında kalsa dahi mutlaka fatura ile belgelendirilecek ve ayrıca taşıma için sevk irsaliyesi düzenlenecektir.

Bağışlanan mala ilişkin bilgileri eksiksiz olarak içerecek fatura, bağış yapılan dernek veya vakıf adına düzenlenecektir. Mal bedeli olarak faturada, bağışa konu malın maliyet bedeli (yüklenilen katma değer vergisi hariç) yazılı olacaktır.

Faturada *"İhtiyaç sahiplerine yardım şartıyla bağışlandığından KDV hesaplanmamıştır."* ibaresinin yer alması zorunludur.

Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinde yapılan düzenleme çerçevesinde, yıllık beyannamede yer alacak gelir vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılacak işlemlerde bağış yapan tarafından bir belge düzenlenmesine gerek bulunmamakta olup, varsa bağış yapılan malın edinimine ilişkin belgelerin saklanması zorunludur.

#### 2.4.3.4- Dernek ve Vakıflarca Düzenlenecek Belge:

Dernek ve vakıflar kendi mevzuatlarının öngördüğü belgeleri düzenleyecek ve bağış yapanlara bir örneğini vereceklerdir.

Ticari faaliyetle uğraşanlarca düzenlenen faturalar dernek ve vakıf tarafından muhafaza edilecektir.

#### 2.4.3.5- Kayıt Düzeni ve Beyannamelerde Gösterim:

Ticari işletmeye dâhil malların (gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin) bağışlanması durumunda bu malların maliyet bedeli Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesi çerçevesinde gider kaydedilir. Bu işlem, faturanın bir yandan gelir bir yandan da gider kaydedilmesi suretiyle gerçekleştirilir.

Gıda bankacılığı kapsamında yapılan bağışlar 3065 sayılı Kanunun 17/2-b maddesine göre katma değer vergisinden müstesnadır. Katma değer vergisi mükellefleri, bir vergilendirme döneminde yaptıkları bağışların toplam tutarını ilgili dönem beyannamesinin 6 ve 7'nci satırlarına dâhil etmek suretiyle beyanda bulunacaklardır.

Bağışlanan gıda maddelerinin işletmeye dâhil olmaması halinde ise, söz konusu malın maliyet bedeli (KDV dahil) Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesi çerçevesinde yıllık beyannamenin bağış ve yardımlara ilişkin bölümüne yazılarak gelir vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınacaktır.

#### 2.4.4- Sanat ve Kültür Faaliyetine İlişkin Bağış ve Yardımlar:

Gelir Vergisi Kanununun 89 'uncu, Kurumlar Vergisi Kanununun 10'uncu maddelerine göre Genel ve Özel bütçeli kamu idareleri, İl Özel İdareleri, belediyeler ve köyler, Bakanlar Kurulunca

vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan veya Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen ya da desteklenmesi uygun görülen;

1) Kültür ve sanat faaliyetlerine ilişkin ticari olmayan ulusal veya uluslararası organizasyonların gerçekleştirilmesine,

2) Ülkemizin uygarlık birikiminin kültürü, sanatı, tarihi, edebiyatı, mimarisi ve somut olmayan kültürel mirası ile ilgili veya ülke tanıtımına yönelik kitap, katalog, broşür, film, kaset, CD ve DVD gibi manyetik, elektronik ve bilişim teknolojisi yoluyla üretilenler de dahil olmak üzere görsel, işitsel veya basılı materyallerin hazırlanması, bunlarla ilgili derleme ve araştırmaların yayınlanması, yurt içinde ve yurt dışında dağıtımı ve tanıtımının sağlanmasına,

3) Yazma ve nadir eserlerin korunması ve elektronik ortama aktarılması ile bu eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılmasına,

4) 21/7/1983 tarihli ve 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınmaz kültür varlıklarının bakımı, onarımı, yaşatılması, rölöve, restorasyon, restitüsyon projeleri yapılması ve nakil işlerine,

5) Kurtarma kazıları, bilimsel kazı çalışmaları ve yüzey araştırmalarına,

6) Yurt dışındaki taşınmaz Türk kültür varlıklarının yerinde korunması veya ülkemize ait kültür varlıklarının Türkiye'ye getirilmesi çalışmalarına,

7) Kültür envanterinin oluşturulması çalışmalarına,

8) Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınır kültür varlıkları ile güzel sanatlar, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanla-

rındaki ürün ve eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılması ve güvenliklerinin sağlanmasına,

9) Somut olmayan kültürel miras, güzel sanatlar, sinema, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki üretim ve faaliyetler ile bu alanlarda araştırma, eğitim veya uygulama merkezleri, atölye, stüdyo ve film platosu kurulması, bakım ve onarımı, her türlü araç ve teçhizatının tedariki ile film yapımına,

10) Kütüphane, müze, sanat galerisi ve kültür merkezi ile sinema, tiyatro, opera, bale ve konser gibi kültür ve sanat faaliyetlerinin sergilendiği tesislerin yapımı, onarımı veya modernizasyon çalışmalarına

ilişkin harcamalar ile makbuz karşılığı yapılan bağış ve yardımların %100'ü gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirilebilecektir.

Görüleceği üzere Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10/1-d madde hükmü ile GVK'nın 89/4 bent hükmü paralellik arz etmektedir. İki madde arasındaki tek fark kurumlar vergisi mükellefleri açısından bağış ve yardım yapılacak kurumlar arasına bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşların da eklenmiş olmasıdır.

Bu çerçevede yapılacak bağış ve yardımlar için bağış yapılan projenin Kültür Bakanlığı tarafından desteklendiği veya desteklenmesinin uygun görüldüğüne ilişkin ilgili Bakanlığın yazısının kurumlar vergisi beyannamesi ekinde bağlı bulunan vergi dairelerine verilmesi gerekmektedir. Burada da gelir vergisi mükellefleri ilgili yılda zarar beyan etmeleri veya kazancın yetersiz olması nedeniyle indiremedikleri tutarları sonraki yıllara devredemezler.

Bağış ve yardımların zarar artırıcı olarak gelecek yıllara aktarılma özelliği bulunmadığı gibi

gelirin yetersiz olması nedeniyle sonraki yıllarda da indirim konusu yapılması mümkün değildir.

#### 2.4.5- Bakanlar Kurulunca Yardım Kararı Alınan Doğal Afetler Nedeniyle Yapılan Bağış ve Yardımlar:

Gelir vergisi Kanununun 89.maddesinin 10'uncu, Kurumlar Vergisi Kanununun 10.maddesinin "e" bend hükümlerine göre;" *Bakanlar kurulunca yardım kararı alınan doğal afetler dolayısıyla Başbakanlık aracılığıyla makbuz mukabili yapılan aynı veya nakdi bağışların tamamı.*"verilecek gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde indirim konusu yapılabilir.

Burada da yapılacak bağışların gelir ve kurumlar vergisi beyannamesinde indirim konusu yapılabilmesi için bağışın Bakanlar Kurulunca yardım kararı alınan doğal afetler dolayısıyla ve Başbakanlık aracılığıyla, makbuz karşılı yapılması gereklidir. Örneğin Endonezya'da meydana gelen tsunami felaketi için doğrudan Endonezya'ya gidilerek erzak dağıtılması veya kargo yoluyla gönderilmesi durumunda indirimden faydalanılmaz ancak aynı yardımın Başbakanlık aracılığıyla ve makbuz karşılığında yapılması halinde indirimden faydalanılabilecektir.

#### 2.5- Sponsorluk Harcamaları:

Gelir vergisi Kanununun 89.maddesinin 8'inci, Kurumlar Vergisi Kanununun 10.maddesinin "b" bendi hükümlerine göre; Ülkemizdeki sportif faaliyetleri teşvik etmek amacıyla sportif faaliyetlere dönük sponsorluk harcamalarının kazançtan indirimine olanak verilmektedir. Buna göre; 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü'nün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının; sözü edilen ka-

nunlar uyarınca tespit edilen **amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için %50'si gelir ve kurumlar vergisi beyannamesinde indirim konusu yapılabilir.**

Kanun hükmünün uyguna esaslarıyla ilgili olarak Maliye Bakanlığınca 03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğü giren 1 seri no'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 10.3.1. Sponsorluk harcamaları bölümünde;

Sponsorluk harcamaları, ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilişkili olmayan veya ilişkisi ölçülemeyen, sosyal amacı öne çıkan harcamalar olup ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilişkili olan reklâm harcamalarından farklılık arz etmektedir.

Sponsor olan kurumun adının anılması koşuluyla,

- Resmi spor organizasyonları için yapılan saha, salon veya tesis kira bedelleri,
- Sporcuların iâşe, seyahat ve ikamet giderleri,
- Spor malzemesi bedeli,
- Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü'nün uygun göreceği spor tesisleri için yapılan aynı ve nakdi harcamalar,
- Sporcuların transfer edilmesini sağlayacak bonservis bedelleri,
- Spor müsabakaları sonucuna göre sporculara veya spor adamlarına prim mahiyetinde aynı ve nakdi ödemeler

gibi harcamalar sponsorluk harcaması olarak değerlendirilecektir.

Spor sahalarına, sporcuların veya diğer ilgili-lerin spor giysilerinin ya da spor araç ve gereçlerinin üzerine yazılı veya elektronik sinyaller yardımıyla sanal olarak kurumun tanıtımının yapılmasını sağlayacak amblem, marka, isim ve benzeri işaretler konulması gibi doğrudan ticari fayda sağlayan ve kurumun tanıtımını amaçlayan



harcamalar ise reklâm harcaması olarak değerlendirilecektir.

Ayrıca, sponsorluk faaliyetinin yanında reklâm ve tanıtım amacını da içeren işlemler nedeniyle yapılan harcamaların, sözleşmede belirtilmek ve emsaline uygun olmak şartıyla, reklâm ve sponsorluk harcamaları olarak ayrıştırılabilmesi mümkündür. Örneğin, bir kurumun, bir kulübe bonservis bedelini karşılayarak transfer ettiği bir sporcuyla aynı zamanda şirketin veya ürünlerinin tanıtımına yönelik reklâmlarda kullanması halinde, reklâm faaliyetine ilişkin harcamalar, bonservis bedelinden sözleşmede belirtilmek ve emsallerine uygun olmak şartıyla ayrıştırılabilecek ve reklam gideri olarak dikkate alınacaktır.

Sponsorluk uygulamasına ilişkin usul ve esaslar, 16/6/2004 tarih ve 25494 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü Sponsorluk Yönetmeliğinde düzenlenmiştir. Buna göre, gerçek ve tüzel kişiler, federasyonlara, gençlik ve spor kulüplerine veya sporculara, spor tesisleri ve faaliyetlerine ilişkin olarak anılan Yönetmelikte belirtilen usul ve esaslar dahilinde sponsor olabileceklerdir.

Mükelleflerin zarar beyan etmeleri ile kazancın yetersizliği nedeniyle indiremedikleri tutarları sonraki yıllara zarar artırıcı unsur olarak veya başka yöntemlerle devretmeleri mümkün değildir.

Ayrıca yukarıda açıkladığımız bağış ve yardımlar ile sponsorluk harcamaları dışında, 5766 Sayılı Kanunun 8 inci maddesiyle GVK'ya geçici 74.maddesine eklenen ve 01.01.2008 tarihinden itibaren geçerli olan hükümlerle; "2/11/2007 tarihli ve 5706 sayılı İstanbul 2010 Avrupa Kültür Başkenti Hakkında Kanun uyarınca kurulan Ajansa yapılan her türlü nakdî ve aynı bağış ve yardımlar ile sponsorluk harcamalarının tamamı; gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden,

kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirilmesine imkan tanınmıştır."

## 2.6- Ar-Ge Harcamaları:

Gelir vergisi Kanununun 89.maddesinin 9'uncu, Kurumlar Vergisi Kanununun 10.maddesinin "a" bendine;" Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik (5746 sayılı Kanunun 5 inci maddesiyle değişen bent) araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 100'ü oranında hesaplanacak"Ar-Ge indirimi". Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden ve tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmayan amortisman tabii iktisadi kıymetler için hesaplanan amortisman tutarlarından verilen paylar üzerinden Ar-Ge indirimi hesaplanmaz. Ar-Ge indiriminden yararlanılacak harcamaların kapsamı ile uygulamadan yararlanabilmesi için gerekli belgeleri ve usulleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir" hükmü yer almaktadır..

Araştırma ve geliştirme (Ar-Ge) faaliyeti, bilim ve teknolojinin gelişmesini sağlayacak yeni bilgileri elde etmek veya mevcut bilgilerle yeni malzeme, ürün ve araçlar üretmek, yazılım üretimi dahil olmak üzere yeni sistem, süreç ve hizmetler oluşturmak veya mevcut olanları geliştirmek amacıyla yapılan düzenli çalışmalarını ifade etmektedir

Öncelikle yapılan bir harcamanın Ar-Ge indirimine konu edilebilmesi için Ar-Ge faaliyeti kapsamında yapılmış olması gerekir. Aşağıda belirtilen amaçlara yönelik faaliyetler Ar-Ge faaliyetleridir.

-Bilimsel ve teknolojik alanlardaki belirsizlikleri gidermek ve bunları aydınlatmak amacıyla, bilim ve teknolojinin gelişmesini sağlayacak yeni teknik bilgilerin elde edilmesi,

- Yeni yöntemlerle yeni ürünler, madde ve malzemeler, araçlar, gereçler, işlemler, sistemler geliştirilmesi, tasarım ve çizim çalışmaları ile yeni teknikler ve prototipler üretilmesi,

- Yeni ve özgün tasarıma dayanan yazılım faaliyetleri,

- Yeni üretim yöntem, süreç ve işlemlerinin araştırılması veya geliştirilmesi,

- Bir ürünün maliyetini düşürücü, kalite, standart veya performansını yükseltici yeni tekniklerin /teknolojilerin araştırılması.

Yukarıda sayılanların aksine aşağıda sayılan faaliyetler Ar-Ge faaliyetleri kapsamında değerlendirilmiz:

- Pazar araştırması ya da satış promosyonu, Kalite kontrol, sosyal bilimlerdeki araştırmalar,

- Petrol, doğalgaz, maden rezervleri arama ve sondaj faaliyetleri, İcat edilmiş ya da mevcut geliştirilmiş süreçlerin kullanımı,

- Biçimsel değişiklikler şekil, renk, dekorasyon v.b., estetik ve görsel değişiklikler

- Bilimsel ve teknolojik yenilik doğurmayan rutin faaliyetler (rutin veri toplama, rutin analizler için kullanılan program, yazılım gibi üretilen prototiplerin rutin ayarlamaları),

- İlk kuruluş aşamasında kuruluş ve örgütlenmeyle ilgili araştırma giderleri,

- Proje sonucunda geliştirilen ürüne ilişkin fikri mülkiyet haklarının korunmasına yönelik çalışmalar,

- Numune verilmek amacıyla prototiplerden kopyalar çıkarılıp dağıtılması ve reklam amaçlı tüketici testleri.

Ar-Ge faaliyeti, esas itibarıyla denemelerin son bulunduğu, ilk üretimin yapıldığı aşamada sona erer. Ar-Ge projesi neticesinde elde edilen ürünün pazarlanabilir aşamaya geldiği andan itibaren Ar-Ge projesi bitmiş sayılır. Bu tarihten sonra yapılan harcamalar Ar-Ge harcaması kapsa-

mında değerlendirilmez. Genel esaslara göre gerekli indirimler ( malın maliyetine veya doğrudan gider hesaplarına aktarılır.) yapılır.

Gelir ve Kurumlar Vergisi beyannamesinde yapılacak Ar-ge indirimini için bazı koşullar getirilmiştir. Bu indirim müessesinde temel şart faaliyetin araştırma ve geliştirme faaliyeti olmasıdır. Hangi faaliyetlerin araştırma ve geliştirme faaliyeti olduğunu yukarıda örneklerle açıkladık. Ayrıca yapılan giderlerin doğrudan araştırma ve geliştirme faaliyeti ile ilişkili olması da gereklidir. Araştırma ve geliştirme faaliyetiyle ilgili olmayan giderler genel esaslara göre indirim konusu yapılmaz ancak yıllık beyannamede indirim konusu yapılamaz. Amortisman tabi iktisadi kıymetler ise tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmalıdır. Bir kısmı başka faaliyetlerde kullanılıyorsa yine genel esaslar doğrultusunda amortisman ayrılarak giderlere yansıtılır ancak yıllık beyannamede indirim için amortisman tutarlarından pay verilemez.

Mükellefler Ar-Ge faaliyetleri çerçevesinde işletme bünyesinde yaptıkları Ar-Ge harcamalarının %100'ünü indirim konusu yapabilmektedirler.

Mükellefler dönem içinde genel esaslara göre indirim konusu yaptıkları Ar-Ge harcamalarının % 100'ü oranında hesaplayacakları Ar-Ge indirimi beyanname üzerinde kazançtan indirebileceklerdir. Görüleceği üzere işletmelerin kendi bünyelerinde yukarıda açıkladığımız şartlara uygun olarak yaptıkları Ar-ge harcamalarını hem dönem içerisinde gider olarak hemde gelir vergisi beyannamelerinde diğer indirimler olarak düşmeleri imkanı sağlanmıştır. Yani 1 lira harcanıp 2 lira gider düşme imkânı sağlanmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 89., Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinde düzenlenen ve yazımızın önceki bölümlerinde uygulama esasla-

rını açıkladığımız diğer indirim kalemlerinin dışında Ar-ge faaliyetleri için yapılan harcamalar zarar olması veya kazancın yetersizliği nedeniyle indirim konusu yapılamaması durumlarında bile sonraki yıllara zarar artırıcı bir unsur olarak devredilebilmekte ve sonraki yılların beyannamelerinde de indirim konusu yapılabilmektedir.

5746 sayılı<sup>8</sup> Araştırma Ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun'un 4. maddesinin 5.fıkrası *"Bu Kanun kapsamındaki indirim, istisna, destek ve teşviklerden yararlananlar; 193 sayılı Kanunun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (9) numaralı bendi, 5520 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi ve 29/1/2004 tarihli ve 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun aynı mahiyetteki hükümlerinden ayrıca yararlanamazlar."* Şeklinde dir.

5746 sayılı kanun kapsamında araştırma ve geliştirme faaliyetleri nedeniyle kanunda düzenlenmiş indirimlerden faydalanan mükellefler ayrıca G.V.K.'nın 89 ile K.V.K.'nın 10. maddelerine istinaden araştırma ve geliştirme faaliyetleri dolayısıyla sağlanan indirimlerden faydalanamazlar. Vergi idaresi bu hükmü indirimlerde mükerrerliği önlemek için getirmiştir.

### 3- SONUÇ

Gelir Vergisi Kanununun 89 ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddelerinde "diğer indirimler" düzenlenmiştir. Gelir ve Kurumlar vergisi mükellefleri indirimlerle ilgili kanunla getirilen sınırlamaları da dikkate alarak *(ilgili indirimleri dönem içerisinde kayıtlarına yansıtmadan veya*

*kayıtlarına yansıtılmış ise gerekli düzeltmeleri yaparak)* ilgili tutarları gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde ayrıca göstermek şartıyla bu indirimlerden faydalanabilirler.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda düzenlenen diğer indirimler müessesesi Gelir Vergisi Kanunu'nda düzenlenen diğer indirimler müessesesi kadar geniş kapsamlı değildir. K.V.K.'da düzenlenen diğer indirimlerle ilgili kanun hükümleri G.V.K.'da düzenlenen kanun hükümleriyle paralellik arz etmektedir. G.V.K'da yer alıp K.V.K.'da yer almayan indirim türleri ise gerçek kişileri ilgilendiren şahıs ve sigorta primleri, sakatlık indirimi gibi kurum tüzel kişiliğini ilgilendirmeyen indirim türleridir.

"Diğer indirimler" başlığı altında kanun lafzında yerini alan indirim müessesesiyle ilgili her iki kanunda da birbirine paralel düzenlemeler yapılmış olup, indirim türleri itibariyle başta oran ve tutar sınırlamaları olmak üzere bazı kurallar getirilmiştir. Yazımız içerisinde her indirim kalemiyle ilgili özel durumlar ve dikkat edilmesi gereken hususlar örnekler yardımıyla açıklanmaya çalışılmış olup, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin mart ve nisan aylarında verecekleri gelir ve kurumlar vergisi beyannamesinde GVK'nın 89, KVK'nın 10. maddelerine göre beyannameleri üzerinde yapacakları diğer indirimlerde Araştırma ve Geliştirme harcamaları dışında diğer indirimlerin ancak kazanç (kar) beyanı olması durumunda indirim konusu yapılabileceği, zarar beyanı durumunda ise faydalanılamayacağı ve ayrıca kazancın yetersizliği nedeniyle indirilemeyen tutarların sonraki yıllara zarar artırıcı unsur olarak devredilemeyeceği hususlarını göz önünde bulundurmaları gerekmektedir.

<sup>8</sup> 12.03.2008 tarih ve 26814 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

**KAYNAKLAR:**

- 1- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 2- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 3- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 4- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 5- ÖZMEN Mehmet Akif, Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyanname Rehberi, Vergi Denetmenleri Derneği Yayını, Mart,2008
- 6- Hesap Uzmanları Derneği, Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Mart 2008
- 7- 03.04.2007 tarih ve 26482 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 1 Seri no'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği