



GELİR VERGİSİ KANUNU'NA GÖRE DİĞER İNDİRİMLER MÜESSESESİ ve ÖZELLİKLI DURUMLAR

*INSTITUTION OF OTHER DEDUCTIONS
ACCORDING TO INCOME TAX LAW AND
CERTAIN SPECIAL ISSUES*

Mesut UÇAK^{*)}

ÖZET

Diğer indirimler müessesesi Gelir Vergisi Kanunu'nun "Diğer İndirimler" başlıklı 89'uncu maddesinde 13 bent halinde hüküm altına alınmıştır. Her bir indirim kaleminin kendine özgü düzenlemeleri ve indirim şartları olmakla birlikte genel olarak indirim müessesesinden faydalanma şartı yıllık beyanname ile bildirilecek bir gelirin bulunması, diğer bir ifadeyle yedi gelir unsurundan elde edilen ve toplanan gelirin pozitif (kar) olması olarak belirlenmiştir. Diğer tabirle zarar beyan edilmesi durumunda diğer indirimler müessesesinden faydalanılamayacaktır. Usul ve esaslar noktasında, mezkûr Kanun'un 89'uncu maddesinde yer alan düzenlemelerin yanında, genel tebliğ, yönetmelik özelge gibi ikincil mevzuatla da uyulması gereken kurallar getirilmiştir. Biz yazımızda yasa maddesinin yanında ikincil mevzuatla yapılan düzenlemeleri de göz önünde bulundurarak "diğer indirim" müessesesini özellikli örnekler yardımıyla açıklamaya çalışacağız.

Anahtar Kelimeler: Diğer indirimler, kar, zarar, gider, gelir vergisi beyannamesi

ABSTRACT

The institution of other deductions has been regulated under 13 paragraphs of Article 89 of Income Tax Law, titled "Other Deductions". While each deduction item has its own peculiar set of conditions and procedures, the general condition for benefiting from this deduction is defined as existence of an annually declarable income, namely, the fact that there is a profit derived from seven items of income. In the event of making loss, in other words, one cannot benefit from this provision. As to procedures and principles, there are general communiquéés, directives and administrative tax rulings within the

^{*)} EVM, Gelir İdaresi Grup Başkanı

secondary law, as well as rules provided under Article 89 of the said Law which constitute the primary law. In our study, we will try to explain the institution of “other deduction” taking into consideration the secondary law in addition to the primary law, by giving examples of some special cases.

Key Words: Other deductions, profit, loss, expense, income tax return

1- GİRİŞ

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun¹ 1'inci maddesinde gelirin tanımı yapılmış, ikinci maddesinde ise gelirin unsurları yedi bent halinde belirlenmiştir. Kanunun 1 ile 83'üncü maddeleri arasında, yedi bent halinde hüküm altına alınan gelir unsurlarının ayrı ayrı vergilendirilme esasları düzenlenmiş, 83 ve sonrası maddelerinde ise gelir unsurlarının tamamını ilgilendiren hükümlere yer verilmiştir.

Gelir vergisi mükellefleri öncelikle, bir takvim yılı içerisinde yedi gelir unsurundan elde ettikleri kazanç ve iratları kanunun 1 ile 83'üncü maddeleri arasında her kazanç ve irat için tespit edilmiş özel vergileme hükümlerine tabi tutacak, bu kazanç ve iratların beyanı noktasında ise kanunun 83 ve sonrası maddelerinde yer alan hükümleri dikkate alacaklardır. Gelirin beyanı noktasında tüm hükümler özellik arz etmekle birlikte biz yazımızın konusu itibarıyla 89'uncu madde ile hüküm altına alınan diğer indirimler müessesesi üzerinde duracağız.

Bilindiği üzere tüm gelir unsurlarından elde edilen kazanç ve iratlar tek bir beyannamede (Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi) toplanıp beyan edilmektedir. Söz konusu beyanname ve ekleri incelendiğinde öncelikle her gelir unsurunun tespitiyle ilgili bildirim cetvelleri vasıtasıyla her gelir unsurundan elde edilen kazanç veya irat tespit edilmekte, daha sonra mükellefin vergi matrahının tespiti amacıyla tüm gelir unsurlarını ilgilendiren zarar mahsubu ile diğer indirimler dikkate alınmaktadır. Diğer indirimler müessesesi Gelir Vergisi Kanunu'nun “**Diğer İndirimler**” başlıklı 89'uncu maddesinde 13 bent halinde hüküm altına alınmıştır. İlgili hükümler incelendiğinde gelirin elde edilmesi ve idame ettirilmesiyle ilgili olmayan sosyal amacı ağır basan harcamalar olduğu görülecektir. Yasa koyucu bu hususu da göz önünde bulundurarak ilgili indirimlerden yararlanma şartlarını tek tek belirlemiştir.

Bu çalışmamızda yıllık beyanname üzerinde gösterilerek gelir vergisi matrahının tespitinde dikkate alınabilecek diğer indirimler müessesesiyle ilgili düzenlemeleri özellikli hususları da göz önünde bulundurarak örnekler yardımıyla açıklamaya çalışacağız.

2- YILLIK BEYANNAMEYE DÂHİL EDİLEN KAZANÇ ve İRATLARDAN YAPILACAK İNDİRİMLER

Diğer indirimler müessesesi Gelir Vergisi Kanunu'nun “**Diğer İndirimler**” başlıklı 89'uncu maddesinde 13 bent halinde hüküm altına alınmıştır. 13 bent halinde hüküm altına alınan her indirim için özel düzenlemeler bulunmakla birlikte Gelir Vergisi matrahının tespitinde gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden aşağıda belirtilen indirimlerin yapılabilmesi için yıllık beyanname ile bildirilecek bir gelirin bulunması diğer ifadeyle yedi gelir unsurundan elde edilen ve toplanan gelirin pozitif (kar) olması gerekmektedir. Zarar halinde diğer indirimler müessesesinden faydalanılamayacaktır.

Yukarıda yer verdiğimiz genel şartlar perspektifinde her bir indirim müessesesini açıklamaya çalışalım.

¹ 06.01.1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

2.1- Sigorta Şirketlerine ve Bireysel Emeklilik Sistemine Ödenen Katkı Payları

Gelir Vergisi Kanunu'nun 89'uncu maddesinin 1 inci bent hükmü **6327 sayılı kanunun 8 inci maddesiyle** 01.01.2013 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“Beyan edilen gelirin %15’ini ve asgari ücretin yıllık tutarını aşmamak şartıyla (Bu şartın tespitinde işverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları ile 63 üncü maddenin birinci fıkrasının (3) numaralı bendi ve bu bent kapsamında indirim konusu yapılacak prim ödemelerinin toplam tutarı birlikte dikkate alınır.) mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortalarına ödenen primlerin %50’si ile ölüm, kaza, hastalık, sağlık, (6462 sayılı Kanunun 1 inci maddesiyle değişen ibare. Yürürlük; 03.05.2013) engellilik (8), analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta primleri (Sigortanın Türkiye’de kâin ve merkezi Türkiye’de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması, prim 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 kendi gelirlerinden indirilir.)

Bakanlar Kurulu bu bentte yer alan oranları yarısına kadar indirmeye, iki katına kadar artırmaya ve belirtilen haddi, asgari ücretin yıllık tutarının iki katını geçmemek üzere yeniden belirlemeye yetkilidir.”

Bireysel emeklilik sisteminde, 29.06.2012 tarih ve 28338 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 6327 sayılı *“Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”* la değişiklikler yapılmıştır.

Bireysel emeklilik sisteminde yapılan son düzenlemeler neticesinde tüm kullanıcılar için doğrudan %25 devlet katkısı getirilmiştir. Bu doğrultuda 01.01.2013 tarihinden itibaren bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı paylarının verilen yıllık gelir vergisi beyannamesinde indirim konusu yapılması uygulamasına son verilmiştir.

6327 sayılı kanun ile yapılan değişiklik sonrasında 01.01.2013 tarihinden itibaren, elde edilen gelirler için verilecek yıllık gelir vergisi beyannamelerinde, bireysel emeklilik dışında kalan şahıs sigortaları için ödenen primlerin beyan edilen gelirin % 15’ine kadar olan kısmı matrahın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir. Beyan edilen gelir olarak, yıllık gelir vergisi beyannamesinde yer alan indirimler ve geçmiş yıl zararları düşülmeden önceki tutar esas alınacaktır.² Bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları hiçbir surette indirim konusu yapılmayacaktır.

Yıllık beyannamede matrahın tespitinde dikkate alınacak sigorta primleri;

- Mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına³ ait birikim priminin alındığı hayat sigortalarına ödenen primlerin %50’si ile
- Ölüm, kaza, hastalık, sağlık, sakatlık, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta primlerinin tamamı,

² Beyan Edilen Gelir: Mükellefin bir takvim yılında elde ettiği kazanç ve iratların toplamından giderler düşüldükten, Mahsup edilecek İndirimler ve Geçmiş yıl zararları düşülmeden önceki tutarı ifade eder. Bu tutar gelir vergisi beyannamesinde 26 No’lu Satırda yer almaktadır.

³ Küçük çocuk tabiri, mükellefle birlikte oturan veya mükellef tarafından bakılan (nafaka verilenler, evlat edinilenler ile ana veya babasını kaybetmiş torunlardan mükellefle birlikte oturanlar dâhil) 18 yaşını veya tahsilde olup 25 yaşını doldurmamış çocukları, “eş” tabiri ise, aralarında yasal evlilik bağı bulunan kişileri ifade eder.

indirim konusu yapılabilecektir. Ancak indirim konusu yapılacak primlerin toplamı, beyan edilen gelirin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını⁴ aşamayacaktır.

Bu sınırlamaların tespitinde;

- İşverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları ile
- Gelir Vergisi Kanunu'nun 63'üncü maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendi ve 89'uncu maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi kapsamında indirim konusu yapılacak prim ödemelerinin toplam tutarı

birlikte dikkate alınacaktır. Diğer ifadeyle beyan edilen gelir üzerinden indirim konusu yapılacak tutarın tespitinde, oran sınırlaması dikkate alınırken tüm ödenen tutarların toplamı dikkate alınacaktır.

Şahıs sigorta primlerinin matrahın tespitinde indirim konusu yapılabilmesi için; sigortanın Türkiye'de yerleşik ve merkezinin Türkiye'de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş ve prim tutarlarının gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olması gerekmektedir.

Mükelleflerce ödenen primlerin yıllık beyanname ile beyan edilen gelirden indirebilmesi için, bu primlerin mezkur kanunun 63'üncü maddesinin 3'üncü bendi kapsamında ücretin safi tutarının tespitinde ayrıca indirilmemiş olması gerekmektedir. Diğer taraftan mükellefin eş ve çocuklarının ayrı beyanname vermeleri halinde, eş ve çocuklar adına ödenen prim ve katkı paylarının öncelikle eş ve çocuklar tarafından kendi gelirlerinden indirim konusu yapmaları gerekmektedir.

Ödenen primlerin, yıllık beyanname ile beyan edilen gelirden indirebilmesi için yukarıda yer verdiğimiz şartların topluca sağlanması gerekmektedir. Ayrıca verilecek beyanname ile kar beyan edilemiyorsa yukarıda sıraladığımız şartların tamamının sağlanmış olması halinde dahi prim ödemeleri indirim konusu yapılamayacaktır. İndirim konusu yapılamayan primler sonraki yıllara zarar artırıcı bir unsur olarak ta aktarılamayacaktır.

Diğer taraftan primlerin ilgili dönemde ödendiğinin tevsik edilmesi gerekmektedir. Tevsik; sigorta şirketine doğrudan yapılan ödemeler karşılığında alınan makbuzlarla olabileceği gibi banka şubeleri, bankaların otomatik para çekme makineleri (ATM), internet veya telefon bankacılığı, kredi kartları veya posta çeki aracılığıyla yapılan ödemeler karşılığında alınan makbuzlarla olabilecektir. Alınan makbuzlarda ödeme tutarı ve tarihi, ödeyenin adı ve soyadı, ödemenin ait olduğu dönem, ödenen prim tutarı, ödeme yapılan sigorta şirketinin unvanı ve ödemenin türüne ilişkin bilgilerin yer alması gerekmektedir.

Ödenen sigorta primlerinden sadece gelirin ilgili olduğu yıla ilişkin prim tutarı indirim konusu yapılacaktır. Örneğin 1 Eylül 2013 tarihinden başlamak üzere bir yıllık yapılan ve bedeli peşin olarak ödenen sağlık sigortası priminin dört aylık kısmının 2013 yılına, diğer sekiz aylık kısmının da 2014 yılına ilişkin beyannameye indirim konusu yapılması gerekmektedir.

⁴ Asgari ücret;

01.01.2013 – 30.06.2013 tarihleri arasında 16 yaşından büyükler için 978,60 TL. x 6 ay = 5.871,60

1.07.2013 - 31.12.2013 tarihleri arasında 16 yaşından büyükler için 1.021,50 TL. x 6 ay = 6.129,00

+-----
12.000,60

Örnek: Çorum ilinde leblebi ticaretiyle işigal eden Ahmet beyin 2013 yılı beyan bilgileri aşağıdaki gibidir.

Ticari Kazanç	:	50.000,00 TL
Bağ-Kur Primi (SGK Primi) (Beyanname üzerinde indirim konusu yapılmıştır)	:	10.000,00 TL
Kendi adına ödediği hayat sigorta primi	:	15.000,00 TL
Kendi adına Bireysel emeklilik şirketine ödediği katkı payı ödemesi	:	12.000,00 TL
Eşi ve çocukları adına ödediği hayat sigorta primi (Eşi ev hanımı çocukları ise 13 yaşındadır.)	:	14.000,00 TL
16 yaşından büyükler için 2013 yılı asgari ücret	:	12.000,60 TL

Toplam ödenen hayat sigorta primleri: 29.000,00 TL %50 = 14.500,00 TL

(Kendisi, eşi ve çocukları için)

Ticari Kazanç : 50.000,00

Bağ-Kur Primi : (10.000,00)

Beyan Edilen Gelir : 40.000 % 15 = 6.000,00 TL.

Mükellefin bireysel emeklilik sistemine ödediği 12.000 TL katkı payı tutarı hiçbir surette yıllık beyanname vergi matrahının tespitinde indirilemeyecektir. Hayat sigorta primleri toplam tutarının %50 si olan 14.500,00 TL beyan edilen gelirin % 15'i olan 6.000 TL'yi aştığından toplamda, beyan edilen gelirden 6.000 TL indirim konusu yapılabilecek, kalan tutar ise hiçbir suretle zarar artırıcı unsur olarak sonraki yıllara devredilemeyecektir.

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

Hayat Sigorta Primi : (6.000 TL)

Vergiye Tabi Gelir (Matrah) : 34.000 TL.

2.2- Eğitim ve Sağlık Harcamaları

Eğitim ve sağlık harcamaları indirim müessesesi Gelir Vergisi Kanunu'nun 89'uncu maddesinin 2'nci bendinde aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir.

" Beyan edilen 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)"

Yukarıda yer alan şartlarla yapılan eğitim ve sağlık harcamaları gelir vergisi beyanname ile bildirilecek gelirlerden indirim konusu yapılabilecektir.

Gelir Vergisi mükelleflerinin kendisi, eşi ve küçük çocuklarıyla ilgili olarak yapmış oldukları eğitim ve sağlık harcamalarını Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesinde indirim konusu yapabilmeleri için aşağıda sıraladığımız şartları topluca sağlamaları gerekmektedir.

- İndirim konusu yapılacak tutar beyan edilen gelirin % 10'nu aşmaması gerekmektedir. (Eğer yapılan eğitim ve sağlık harcaması % 10'luk tutarı aşıyorsa 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 lâfzî hükmünde açıkça yazılı olmamakla birlikte mükellefin eş ve çocuklarının ayrı beyanname vermeleri halinde, eş ve çocuklar adına yapılan eğitim ve sağlık harcamalarının öncelikle eş ve çocukları tarafından kendi gelirlerinden indirim konusu yapılması gerekmektedir.

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 maddesiyle **(5615 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu Ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun)**⁵ 2 nci maddesiyle **değişen madde Yürürlük; 01.01.2008 tarihinden itibaren elde edilecek gelirlere uygulanmak üzere 04.04.2007)** ücretin gerçek usulde vergilendirilmesinde asgarî geçim indirimi getirilmiştir.

Örnek: Mükellef Emir Bey kitap alım satım faaliyetiyle işgal etmektedir. 2013 yılında bu faaliyeti dolayısıyla 40.000 TL ticari kazanç elde etmiştir. Emir Bey 2013 yılında eşinin İngilizce kursu için 6.000 TL, oğlunun dersane ücreti için ise 3.000 TL'yi Türkiye'de bulunan dershanelere ödemiştir. Ayrıca kardeşinin Almanca eğitimi için Almanya'da bulunan bir özel okula 10.000 TL ödemede bulunmuştur. Tüm eğitim hizmetleri için fatura almıştır.

Beyan Edilen Gelir : 40.000 TL % 10 = 4.000 TL.

Mükellef 2013 yılında 40.000 TL ticari kazanç elde etmiştir. (Ticari kazanç GV beyannamesinin 26 no'lu satırında yer alan tutardır.) Ayrıca kazancının yeterli olması nedeniyle eşi ve oğlu için ödediği eğitim giderlerinin ticari kazançtan indirilmesi gündeme gelecektir. Ancak yukarıda yer verdiğimiz kanun hükmünde yer aldığı üzere indirim konusu yapabileceği indirim tutarı beyan edilen gelirin % 10 yani 4.000 TL'yi geçemeyecektir. Ayrıca eğitim hizmetinin Türkiye'de alınması, gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şarttır. Bu sayılan nedenlerle (kardeşinin yurt dışında eğitim alması) kardeşi için yaptığı gideri indirim konusu yapması mümkün değildir. Çocuğu ve eşi için 2013 yılında toplam 9.000 TL eğitim gideri yapmış olmakla birlikte bunun ancak 4.000 TL'lik kısmını indirim konusu yapabilecektir. Kalan tutarı daha sonraki yıllarda indirim konusu yapamayacağı gibi zarar artırıcı unsur olarak da devredemeyecektir.

⁵ 04.04.2007 tarih ve 26483 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

2.3- Sakatlık İndirimi

Sakatlık indirim müessesesi Gelir Vergisi Kanunu'nun 89'uncu maddesinin 3'üncü bendinde aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir.

"Serbest meslek faaliyetinde bulunan veya basit usulde vergilendirilen engellilerin beyan edilen gelirlerine, 31 inci maddede yer alan esaslara göre hesaplanan yıllık indirim (Bu indirimden bakmakla yükümlü olduğu engelli kişi bulunan serbest meslek erbabı ile hizmet erbabı (tevkifat matrahı dahil) da yararlanır.)" Mülga kanun hükmünde yer alan "özürlü" tabiri 6462 sayılı kanunla 03.05.2013 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere "engelli" olarak değiştirilmiştir.

Kanun hükmünde açıkça ifade edildiği üzere;

- Basit usulde vergilendirilen engellilerin,
- Serbest meslek faaliyetinde bulunan engelliler,
- Bakmakla yükümlü bulunduğu engelli kişi bulunan serbest meslek erbabı,
- Bakmakla yükümlü bulunduğu engelli kişi bulunan hizmet erbabı sakatlık indirim müessesesinden yararlanabileceklerdir.

Sakatlık indiriminden faydalanmak isteyen mükellefler G.V.K.'nın 31 inci maddesinde yer alan esaslar ve aşağıda yer verdiğimiz hesaplamalar neticesinde bulacakları tutarı beyannamelerine indirim olarak yansıtacaklardır.

Engel Derecesi

Çalışma Gücünün;

	2013 Yılı Tutarları	
	Aylık	Yıllık
% 80'ini kaybetmiş bulunan hizmet erbabı birinci derece,	800 TL x 12 =	9.600 TL
%60'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ikinci derece,	400 TL x 12 =	4.800 TL
% 40'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı üçüncü derece,	190 TL x 12 =	2.280 TL

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 Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlik hizmeti sunan Hakkı Bey 2013 yılında 40.000 TL kar elde etmiştir. Hakkı beyin (çalışma gücünün asgari % 60'ını kaybetmiş) ikinci derecede, oğlunun ise (çalışma gücünün asgari % 40'nı kaybetmiş) üçüncü derecede engeli bulunmaktadır. Hakkı bey yönetmelik kapsamında gerekli bütün prosedürleri yerine getirmiştir.

Bu şartlar altında mükellefin 2013 yılı vergi matrahı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Hakkı bey: Çalışma gücünün %60'nı kaybetmiş ikinci derece engelli	400 x 12 =	4.800 TL
Oğlu: Çalışma gücünün % 40'ını kaybetmiş üçüncü derece engelli	190 x 12 =	2.280 TL
		+-----
		7.080.00 TL

Mükellefin Beyanı Aşağıdaki Gibi Olacaktır.

Serbest Meslek Kazancı	: 40.000 TL
Mahsup Edilecek İndirimler (Sakatlık İndirimi)	: (7.080 TL)
Mahsup Sonrası Kalan Tutar	: 32.920 TL
Vergiye Tabi Gelir (Matrah)	: 32.920 TL

2.4- Bağış ve Yardımlar

Gelir vergisi mükellefleri Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesinde yer alan şartlara uymak kaydı-

la, yaptıkları bağış ve yardımları yıllık beyanname ile bildirecekleri gelirlerinden indirim konusu yapabilirler. Bağış ve yardım indiriminin bir kısmı beyan edilen gelirin belli bir tutarıyla sınırlandırılmış, belirli bir kısmı ise her hangi bir sınırlamaya tabi tutulmamıştır. Bu ayırımı göz önünde bulundurarak bağış ve yardım müessesesi aşağıdaki gibi düzenlenmiştir.

2.4.1- Sınırlı İndirilecek Bağış ve Yardımlar

Bağış ve yardım (belirli bir oran dâhilinde) müessesesi Gelir Vergisi Kanunu'nun 89'uncu maddesinin 4'üncü bendinde aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir.

"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.

Gelir vergisi mükellefleri faaliyet dönemlerinde yaptıkları bağış ve yardımları aşağıdaki şartları yerine getirmek suretiyle Yıllık Gelir Vergisi beyannamesinde indirim konusu yapılabilirler.

- a) Genel ve Özel Bütçeli Kamu İdarelerine, İl Özel İdarelerine, Belediyelere ve Köylere, Kamu Menfaatine Yararlı Derneklere, Bakanlar Kurulunca Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıflara yapılacak bağış ve yardımlar indirim konusu yapılabilir.

GVK'nın 89'uncu maddesinin 4'üncü bendine 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 vergisi beyannamesinde 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 yararlı bir derneğin kendi kuruluş amacına katkı sağlamak için düzenlediği bir eğlenceye bilet almak suretiyle katkıda bulunan bir mükellef, söz konusu bilet bedelini gelirden indirim konusu yapamaz.
- c) İndirim konusu yapılacak bağış ve yardımlar beyan edilecek gelirin %5'i (Kalkınmada Öncelikli Yörelerde % 10'u) ile sınırlıdır. Bu oranlara isabet tutarı geçen bağış ve yardımlar indirim konusu yapılamaz.

Diğer indirimler müessesesinden faydalanabilmenin genel kuralı (*Araştırma ve Geliştirme Giderleri hariç*) beyan edilen bir gelirin, diğer ifadeyle beyan edilen bir karın olmasıdır. Dolayısıyla zarar beyan eden gelir vergisi mükelleflerinin yapmış oldukları 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.

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 ziyanına sebebiyet vermektedir.⁶

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 2013 yılı ticari kazancı 45.000 TL'dir. Ahmet Bey dönem içerisinde kamuya yararlı bir derneğe 7.000 TL makbuz karşılığı bağış yapmıştır. Yaptığı bağış tutarının tamamını dönem içerisinde ilgili gider hesaplarına kaydetmiştir.

Ahmet Bey dönem içerisinde kamuya yararlı bir derneğe yaptığı bağış tutarını GVK'nın 89'uncu maddesine göre indirim konusu yapabilecektir. Ancak ilgili tutarın ne kadarının indirim konusu yapılabileceği yasada belirlenen şartlar göz önünde bulundurularak belirlenecektir.

Ahmet Bey dönem içerisinde 7.000 TL bağış tutarını ilgili gider hesaplarına yansıtmıştır. Bu durum dönem kazancının 7.000 TL eksik hesaplandığı sonucunu ortaya koymaktadır. Bu nedenle öncelikle 7.000 TL'nin Kanunen Kabul Edilmeyen Gider olarak 45.000 TL ticari kazanç tutarına eklenmesi gerekmektedir. Yapılan ilave sonucu beyan edilen gelir 52.000 TL olarak hesaplanacaktır. Bu tutar ise %5 lik sınırın matrahını oluşturmaktadır.

Ticari Kazanç	: 45.000 TL
KKEG (yapılan bağış)	: 7.000 TL
Toplam Kazanç	: 52.000 TL
Beyan Edilen Gelir (Kar)	: 52.000 TL
Mahsup Edilecek Bağış (52.000 % 5)	: (2.600 TL)
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 beyannameinde 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.

2.4.2- Sınırsız İndirilecek Bağış ve Yardımlar

Bağış ve yardım (belirli bir orana tabi olmaksızın) müessesesi Gelir Vergisi Kanunu'nun 89'uncu maddesinin 5'inci bendinde aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir.

"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

⁶ 2013 Beyanname Düzenleme Rehberi, Vergi Müfettişleri Derneği Yayını, Mart 2013 Ankara

öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve (6322 sayılı kanunun 9. maddesiyle değişen ibare; Yürürlük 15.06.2012) rehabilitasyon merkezi ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesisler 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 nakdî ve aynî bağış ve yardımların tamamı” İndirim konusu yapılabilmektedir.

Yukarıya alınan kanun hükümlerinden açıkça görüldüğü üzere, gelir vergisi mükellefleri; okul, sağlık tesisi ve öğrenci yurdu, çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi, mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin,

- İnşası dolayısıyla yaptıkları harcamaları,
- Bu tesislerin inşası dolayısıyla bu tesislere yapılan her türlü bağış ve yardımları,
- Mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan nakdi ve aynı bağış ve yardımları,
- Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine,
- İl özel idarelere,
- Belediyelere,
- Köylere,

yapmaları halinde herhangi bir sınırlamaya (tutar, oran) tabi olmaksızın tamamını vergi matrahlarının tespitinde indirim olarak dikkate alabileceklerdir.

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 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 Kanunu’nun 267’nci maddesinin üçüncü sırasına göre takdir komisyonunca belli edilecek emsal bedeli indirime 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 Kanunu’nun mükerrer 257’nci 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 Kanunu’nun 89’uncu maddesinin 6’ncı bendiyle fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığı’nca belirlenen usul ve esaslar çer-

çevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedelinin tamamının yıllık gelir vergisi beyannamesi ile bildirilen gelirlerden indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Gıda, temizlik, giyecek ve yakacak 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 yapabilmesine 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.

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.

Yıllık beynamede yer alacak gelir vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılacak işlemlerde, bağışı yapan tarafından bir belge düzenlenmesine gerek bulunmamakta olup, varsa bağış yapılan malın edinimine ilişkin belgelerin saklanması zorunludur.

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.

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

Bağışlanan gıda maddelerinin işletmeye dahil olmaması halinde ise, söz konusu malın maliyet bedeli (KDV dahil) Gelir Vergisi Kanunu'nun 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 Kanunu'nun 89'uncu maddesinin 7'nci bendine göre; Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, 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 alanlarındaki 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.

Bu çerçevede yapılacak bağış ve yardımlar için bağış yapılan projenin Kültür ve Turizm Bakanlığı tarafından desteklendiği veya desteklenmesinin uygun görüldüğüne ilişkin ilgili Bakanlığın yazısının beyanname ekinde bağlı bulunulan vergi dairelerine verilmesi gerekmektedir.

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 Kanunu'nun 89'uncu maddesinin 10'uncu bent hükmüne göre;" *Bakanlar kurulunca yardım kararı alınan doğal afetler dolayısıyla Başbakanlık aracılığıyla makbuz mukabili yapılan aynı veya nakdi bağışların tamamı*" verilecek gelir vergisi beyannamelerinde indirim konusu yapılabilir.

Burada da yapılacak bağışların gelir vergisi beyannamesinde indirim konusu yapılabilmesi için bağışın Bakanlar Kurulunca yardım kararı alınan doğal afetler dolayısıyla ve Başbakanlık aracılığıyla, makbuz karşılı yapılmaması gereklidir. **Örneğin:** Endonezya'da meydana gelen tsunami felekatini için doğrudan Endonezya'ya gidilerek erzak dağıtılması veya yapılacak yardımların kargo yoluyla gönderilmesi durumunda bu madde kapsamında indirimden faydalanılamaz. Ancak aynı yardımın Başbakanlık aracılığıyla ve makbuz mukabili yapılması durumunda indirimden faydalanılabilecektir.

2.4.6- Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine Makbuz Karşılığı Yapılan Nakdi Bağış ve Yardımlar

Gelir Vergisi Kanunu'nun 89 uncu maddesinin 11 inci bent hükmüne göre; Gelir vergisi mükellefleri Türkiye Kızılay Derneği ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yaptıkları nakdi bağış veya yardımların tamamını gelir vergisi beyannameleri üzerinde ayrıca göstermek şartıyla bildirecekleri gelirlerinden indirim konusu yapabilirler. Burada dikkat edilmesi gereken bir nokta bu bent uyarınca sadece nakdi olarak yapılan bağış ve yardımların indirim konusu yapılabileceğidir.

Diğer taraftan, Kızılay Derneği ile Yeşilay Cemiyeti'ne ait iktisadi işletmelere yapılan bağış veya yardımların gelir vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün değildir.

2.5- Sponsorluk Harcamaları

Gelir Vergisi Kanunu'nun 89'uncu maddesinin 8'inci bent hükmüne göre;

3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 17.6.1992 tarihli ve 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının;

- Amatör spor dalları için tamamı,
- Profesyonel spor dalları için % 50'si,

Gelir Vergisi Beyannamesinde bildirilen gelirden indirilebilecektir.

Sponsorluk harcamalarının usul ve esaslarıyla ilgili olarak Kurumlar Vergisi mükellefleri açısından yasa hükmünün yanında ikincil mevzuatla (1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği) düzenlemeler yapılmış olmakla birlikte gelir vergisi mükellefleri için yasa hükmü haricinde herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Bahse konu tebliğde yer alan açıklamalar, sadece kurumlar vergisi mükellefleri için değil, aynı zaman gelir vergisi mükellefleri için de geçerli olacaktır. 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin⁷ 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 reklam harcamalarından farklılık arz etmektedir.

Sponsor olan kurumun adının anılması koşuluyla,

- Resmi spor organizasyonları için yapılan saha, salon veya tesis kira bedelleri,
- Sporcuların işe, seyahat ve ikamet giderleri,
- Spor malzemesi bedeli,
- Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün 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 ilgililerin spor giysilerinin ya da spor araç ve gereçlerinin üzerine yazılı veya elektronik sinyaller yardımıyla sanal olarak kurumun tanıtımının yapılmasını sağ-

⁷ 03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

layacak amblem, marka, isim ve benzeri işaretler konulması gibi doğrudan ticari fayda sağlayan ve kurumun tanıtımını amaçlayan harcamalar ise reklam harcaması olarak değerlendirilecektir.

Sponsorluk müessesesinin usul ve esaslarıyla ilgili düzenlemeler 16.06.2004 tarih ve 25494 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan **“Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü Sponsorluk Yönetmeliği”**⁸ ile yapılmıştır. İlgili yönetmeliğin bazı hükümleri 2005⁹ ve 2009¹⁰ yıllarında revize edilmiştir. Vergi mevzuatıyla getirilen düzenlemelerin yanında mezkûr yönetmelikle getirilen düzenlemelere de riayet edilmesi gerekmektedir.

2.6- Araştırma ve Geliştirme Harcamaları

Ar-Ge indirimi hem Gelir Vergisi Kanununun 89'uncu maddesinde hem de 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında¹¹ Kanunda düzenlenmiş bulunmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 89'uncu maddesinin 9'uncu bent hükmüne göre; mükelleflerin işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının %100'ü oranında hesaplanacak **“Ar-Ge İndirimi”** yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden indirilebilecek; Ar-Ge faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden ve tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmayan amortisman tabi iktisadi kıymetler için hesaplanan amortisman tutarlarından verilen paylar üzerinden ise Ar-Ge indirimi hesaplanmayacaktır.

Öte yandan 5746 sayılı Kanunda belirtilen işletmelerce gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik harcamalarının tamamı 31.12.2023 tarihine kadar Gelir Vergisi Kanununun 89'uncu maddesi uyarınca ticari kazancın tespitinde “Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi”nin ilgili satırında gösterilmek suretiyle indirim konusu yapılabilecektir. 5746 sayılı Kanun kapsamındaki indirimden yararlananlar, Gelir Vergisi Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanununda belirtilen “Ar-Ge indiriminden ayrıca yararlanamazlar.

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 dâhil olmak üzere yeni sistem, süreç ve hizmetler oluşturmak veya mevcut olanları geliştirmek amacıyla yapılan düzenli çalışmaları ifade etmektedir.

Gelir Vergisi beyannamesinde yapılacak Ar-ge indirimi için bazı koşullar getirilmiştir. Bu indirim müessesinde temel şart faaliyetin araştırma ve geliştirme faaliyeti olmasıdır. Ayrıca yapılan giderlerin doğrudan araştırma ve geliştirme faaliyeti ile ilişkili olması da gereklidir. Araştırma ve geliştirme faaliyetiyle ilgili olmayan giderler diğer indirim olarak beyanname üzerinde değil, genel esaslar kapsamında indirim konusu yapılır. 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.

Yazımızın önceki bölümlerinde uygulama esaslarını açıkladığımız diğer indirim kalemlerinin dışında Ar-ge faaliyetleri için yapılan harcamalar, zarar olması veya kazancın yetersizliği nedeniyle indirim

⁸ 16.06.2004 tarih ve 25494 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁹ 22.12.2005 tarih ve 26031 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁰ 12.02.2009 tarih ve 27139 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹¹ 12.03.2008 tarih ve 26814 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

konusu yapılamaması durumlarında bile sonraki yıllara zarar artırıcı bir unsur olarak devredilebilmekte ve sonraki yılların beyannamelerinde de indirim konusu yapılabilmektedir.

Ar-Ge indiriminden yararlanılacak harcamaların kapsamı, uygulamadan yararlanılabilmesi için gerekli belgeler ve riayet edilmesi gereken usuller 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde (bahse konu 1 seri no.lu tebliğde yer alan açıklamalar, sadece kurumlar vergisi mükellefleri için değil, aynı zaman gelir vergisi mükellefleri içinde geçerli olacaktır) ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

2.7- Girişim Sermayesi Fonu Olarak Ayrılan Tutarların İndirimi

GVK'nın 89'uncu maddesinin 12'nci bent hükmüne göre; Bilanço esasına göre defter tutan gelir vergisi mükelleflerince Vergi Usul Kanunu'nun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların beyan edilen gelirin %10'unu aşmayan kısmı indirim konusu yapılabilecektir.

Girişim sermayesi fonunun indirim konusu yapılabilmesi için;

- İlgili yılda ayrılan fon tutarının beyan edilen gelirin %10'unu, toplam fon tutarının ise öz sermayenin %20'sini aşmaması (İki şartın birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir.),
- Fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar Türkiye'de kurulmuş veya kurulacak olan ve Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya fonlarına yatırım yapılması,
- Ayrılan fon tutarının ilgili yılın gelir vergisi beyannamesinde ayrıca gösterilmesi gerekmektedir.

2.8- Türkiye'de Yerleşmiş Olmayan Kişilerle, İşyeri, Kanuni ve İş Merkezi Yurt Dışında Bulunanlara Hizmet Veren Bazı Sektör İşletmelerinin Münhasıran Bu Faaliyetlerinden Elde Ettikleri Kazançlara İlişkin İndirim

G.V.K.'nın 89'uncu maddesinin 13'üncü bent hükmüne göre; Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleri ile ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50'si gelir vergisi matrahının tespitinde bildirilecek gelirden indirim konusu yapılabilecektir. Bu indirimden yararlanılabilmesi için fatura veya benzeri belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi şarttır.

2.9- Eskişehir 2013 Türk Dünyası Kültür Başkenti Hakkında Kanuna Göre Kurulan Ajansa Yapılan Her Türlü Nakdi ve Aynî Bağış ve Yardımlar İle Sponsorluk Harcamaları

GVK'nın geçici 79'uncu maddesine istinaden; Eskişehir 2013 Türk Dünyası Kültür Başkenti Hakkında Kanuna göre kurulan Ajansa, geçici 83'üncü maddesine istinaden; EXPO 2016 Antalya Ajansına yapılan her türlü nakdi ve aynî bağış ve yardımlar ile sponsorluk harcamalarının tamamı gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirden indirim konusu yapılabilecektir.

4- DİĞER KANUNLARA GÖRE TAMAMI İNDİRİLECEK BAĞIŞ ve YARDIMLAR

- Umumi hayata müessir afetler dolayısıyla alınacak tedbirlerle yapılacak yardımlara ilişkin 7269

- sayılı Kanuna göre oluşturulan fona yapılan nakdi bağışların tümü ile milli yardım komiteleri veya mahalli yardım komitelerine makbuz karşılığı yapılan ayni/nakdi bağışlar,
- 2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanununa göre üniversitelere, ileri teknoloji enstitüleri ile gelirlerinin en az dörtte üçünü münhasıran devlet üniversitelerinin faaliyetlerinin devam ettirilmesi ve desteklenmesini amaç edinmek üzere kurulan ve fiilen bu çerçevede faaliyette bulunan vakıflardan Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınanlara makbuz karşılığında yapılan bağışlar,
 - 3294 sayılı Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanununa göre yapılan bağış ve yardımlar,
 - 278 sayılı Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumunun Kuruluşu Hakkındaki Kanuna göre yapılan nakdi bağışlar,
 - 2828 sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanununa göre yapılan ayni ve nakdi bağışlar,
 - 2876 sayılı Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Kanununa göre yapılan ayni ve nakdi bağışlar,
 - 3388 sayılı Türk Silahlı Kuvvetleri Güçlendirme Vakfı Kanununa göre yapılan ayni/nakdi bağışlar,
 - 4122 sayılı Milli Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Seferberlik Kanununa göre yapılan ayni/nakdi bağışlar,
 - 222 sayılı İlköğretim ve Eğitim Kanununun 76'ncı maddesine göre ilköğretim kurumlarına yapılan nakdi bağışlar,

4- SONUÇ

Diğer indirimler müessesesi Gelir Vergisi Kanunu'nun "*Diğer İndirimler*" başlıklı 89'uncu maddesinde 13 bent halinde (ayrıca 2 geçici maddede düzenleme yapılmıştır) hüküm altına alınmıştır. 13 bent halinde hüküm altına alınan her bir indirim için özel düzenlemeler bulunmakla birlikte, gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden mezkur indirimlerin yapılabilmesi için yıllık beyanname ile bildirilecek bir gelirin bulunması diğer ifadeyle yedi gelir unsurundan elde edilen ve toplanan gelirin pozitif (kar) olması gerekmektedir.

Diğer indirimler başlığı altında kanun lafzında yerini alan indirim müessesesiyle ilgili, indirim türleri itibariyle başta oran ve tutar sınırlamaları olmak üzere bazı kurallar getirilmiştir. Kanun lafzında yer alan düzenlemelerin yanında genel tebliğ, yönetmelik özelge gibi ikincil mevzuatla da özellikle usul ve esaslar noktasında uyulması gereken kurallar getirilmiştir. Yasa metniyle getirilen düzenlemelerin yanında ikincil mevzuatla getirilen düzenlemelere de riayet edilmesi gerekmektedir.

İki tanesi geçici madde olmak üzere toplam 15 başlık halinde düzenlenen diğer indirimler müessesesi kapsamında yapılacak indirimler, ilgili beyan döneminde gelirin bulunması halinde indirim konusu yapılacak olup, gelirin yetersiz olması dolayısıyla sonraki yıllara devredilmesi mümkün olmayan harcamalardır. Ancak, özel hüküm gereği, Ar-Ge indirimi çerçevesinde yapılan harcamalar ilgili dönem gelir beyanının yetersiz olması halinde bile sonraki dönemlere devredebilecektir.

Öte yandan GVK'nın 89'uncu maddesinde ve geçici maddelerde yer alan düzenlemelerin yanında yazımızın içerisinde yer verdiğimiz diğer kanunlarda da gelir vergisi beyannamesinde indirim konusu yapılabilecek indirimler bulunmaktadır. Gelir vergisi mükellefleri yıllık beyannamelerini düzenlerken ilgili kanunlarda yer alan hükümlerden de faydalanabilirler.

Yazımız içerisinde her indirim kalemiyle ilgili özellikli durumlar ve dikkat edilmesi gereken hususlar örnekler yardımıyla açıklanmaya çalışılmıştır. Gelir vergisi beyannamesinde, mezkûr kanunun 89 uncu maddesinde yer alan düzenlemelere göre yapılacak indirimlerde, açıkladığımız hususlara azami riayet edilmesi ileriki yıllarda cezalı tarhiyatlara maruz kalınmaması için önem arz etmektedir.

KAYNAKÇA

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun
- 6327 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
- 251 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
- 7 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
- 2013 Beyanname Düzenleme Rehberi, Vergi Müfettişleri Derneği Yayını, Mart 2013 Ankara
- Eskişehir 2013 Türk Dünyası Kültür Başkenti Hakkında Kanun
- Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü Sponsorluk Yönetmeliği
- Hesap Uzmanları Derneği, Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Mart 2013