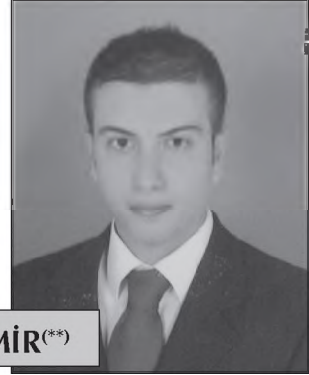




Hasan ÖZTÜRK(*)

KURUMLAR VERGİSİNDE BEYANNAME ÜZERİNDE GÖSTERİLEBİLECEK DİĞER İNDİRİMLER



Onur DEMİR(**)

1 - GİRİŞ

Genel hatlarıyla, mükelleflerin ticari kazançlarından indirebilecekleri giderler; 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'nci maddesi ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'ıncı maddesinde düzenlenmiştir. Kurum kazancının tespitinde indirilebilecek giderler, ticari kazançtan düşüldükten sonra kalan tutar üzerinden Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 9'uncu maddesine göre zarar mahsubu yapılır. Mahsup sonrası kalan pozitif tutar üzerinden, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinde yer alan "Diğer İndirimler" kapsamındaki Ar-ge indirimi, sponsorluk harcamaları, bağış ve yardımlar kanunda yer alan çerçeveler içerisinde sırasıyla indirilerek kurumlar vergisi matrahına ulaşılır.

Diğer indirimler, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinde kurumlar vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından yapılan indirimler olarak belirtilmiştir.

Diğer indirimleri Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında açıklama amacı taşıyan bu çalışmamızın ilk bölümünde Ar-Ge indirimi ile ilgili hususlar, Ar-Ge indiriminin kayıtlarda izlenmesi ve ek Ar-ge indirimi, ikinci bölümünde sponsorluk harcamaları, son bölümünde ise bağış ve yardımlar konuları üzerinde durulacaktır.

2- DİĞER İNDİRİMLER

Konumuza ilişkin 5520 sayılı Kurumlar vergisi Kanunu'nun 10. maddesi, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesi, 5746 Sayılı Araştırma Ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında

(*) Vergi Müfettiş Yardımcısı

(**) Vergi Müfettiş Yardımcısı

Kanun ile yasal düzenlemeler yapılmış olup, 1, 2, 4 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğlerinde ise konuyla ilgili açıklamalara yer verilmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Diğer İndirimler" başlıklı 10. maddesinde yer alan, "Araştırma Geliştirme (Ar-Ge) İndirimi", "Sponsorluk Harcamaları", "Bağış ve Yardımlar" kurumlar vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek ve kanundaki sırasıyla olmak şartıyla indirim konusu yapılabilir. ¹

Bu madde ile düzenlenen diğer indirimler, esasen kazancın bulunması halinde beyanname üzerinden indirim konusu yapılan ve kazancın yetersiz olması nedeniyle de sonraki yıllara devredilemeyen indirimlerdir. ¹ İndirimin sonraki yıllara devredilmemesi hususunun istisnası olarak Ar-Ge indirimi gösterilmektedir. Bu özel duruma Ar-Ge indirimi bölümünde daha kapsamlı şekilde değinilecektir.

2.1- Ar-Ge İndirimi

Bireylerin ön plana çıktığı dünyamızda rekabet olgusu günümüzde olduğu gibi gelecekte de kilit konumda olacaktır.

Günümüzün küreselleşen dünyasında rekabet gücü, uzun dönemde sürdürülebilir büyüme sürecinin ana belirleyicilerinden biri haline gelmiştir. Göreceli olarak rekabet gücü düşük olan ülkeler yüksek rekabet gücüne sahip ülkelerin pazarı haline gelmekte ve dışa bağımlılıkları artmaktadır. Ülkelerin rekabet gücünü belirleyen temel faktörlerin başında ülkenin mevcut teknoloji seviyesi gelmektedir. Uzun dönemde fiziki sermaye gibi ekonomik büyümenin belirleyicilerinin verimi azalırken, Ar-Ge, teknoloji ve insan kaynakları yatırımlarında sabit ve artan verim koşulları geçerli olabilmektedir. Dolayısıyla, yenilikçilik kültürü, teknolojik gelişme ve onu besleyen Ar-Ge yatırımları, bilim adamı ve araştırmacı sayısı kalitesi, giderek yeni bilgilere ve buluşlara daha bağımlı hale gelen günümüz ekonomilerinin uluslararası rekabet gücünü artırmaktadır. ²

Ulusal rekabet gücünü artırmak isteyen ülkelerin yüksek Ar-Ge yoğunluğuna, yüksek yenilikçilik becerisine ve yüksek katma değer üretmeye dayanan rekabet üstünlüğü anlayışına geçmeleri gerekmektedir. Bunun için devletlerin siyasi ve ekonomik istikrara dayalı olarak sürdürülebilir büyümeyi sağlaması ve koruması, insan kaynaklarına yeterli yatırımı yapması, Ar-Ge harcamalarını doğrudan ve dolaylı olarak destekleyerek ekonominin bilgi ve teknoloji altyapısını güçlendirmesi, girişimciliği özendirilmesi, işletmeleri yatırıma ve üretime odaklayarak yatırım ortamını güvence altına alması gerekmektedir. ³

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde Ar-Ge indirimi müessesesi düzenlenmiştir. Bu bent aynen aşağıdaki gibidir:

Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik (5746 sayılı kanunun 5 inci maddesiyle 31.12.2023 tarihine kadar uygulanmak üzere 01.04.2008 tarihinden itibaren değiştirilen ibare) araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 100'ü oranında hesaplanacak "Ar-Ge indirimi". ⁴

¹ 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği.

² 5746 Sayılı Kanunun Genel Gereği.

³ TAN Mustafa- ERDEM Tahir, **Türkiye'de Ar-Ge Teşvikleri**, İTO Yayınları, İstanbul, 2010, s.18.

⁴ (İbarenin değişmeden önceki şekli) araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının %40'ı oranında.

Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden ve tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmayan amortismanla tâbi iktisadî kıymetler için hesaplanan amortisman tutarlarından verilen paylar üzerinden Ar-Ge indirimi hesaplanmaz. Matrahın yetersiz olması nedeniyle ilgili dönemde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki hesap dönemlerine devreder. Ar-Ge indiriminden yararlanılacak harcamaların kapsamını ve uygulamadan yararlanılabilmesi için gerekli belgeler ile usûlleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Anılan maddede 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun'un 5'inci maddesiyle yapılan değişiklikle, araştırma ve geliştirme harcamaları üzerinden hesaplanacak Ar-Ge indirimi oranı %40'tan %100'e çıkarılmıştır. Söz konusu kanun 01/04/2008 tarihinde yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.

Mükelleflerin, münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme faaliyetleri çerçevesinde, işletmeleri bünyesinde 2008 hesap döneminden itibaren yaptıkları harcamaların %100'ü kurum kazancının tespitinde Ar-Ge indirimi olarak dikkate alınabilecektir. 2008 hesap dönemine ilişkin olarak, birinci geçici vergi döneminde yapılan araştırma geliştirme harcamaları üzerinden %40 oranında Ar-Ge indirimi hesaplanması gerekmekte olup ikinci ve müteakip geçici vergi dönemlerinde ise birinci geçici vergi döneminde yapılan harcamalarda dahil olmak üzere, yapılan araştırma ve geliştirme harcamalarının toplamı üzerinden %100 oranında Ar-Ge indirimi hesaplanması gerekmektedir. Öte yandan, daha önceki hesap dönemlerinde gerçekleştirilen araştırma ve geliştirme harcamaları üzerinden ise %40 oranında Ar-Ge indirimi hesaplanacaktır.⁵

Konu ile ilgili olarak 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde ayrıntılı olarak yapılan açıklamalara takip eden bölümlerde yer verilmiştir.

Araştırma ve geliştirme (Ar-Ge) faaliyetinin tanımı ile ilgili olarak; 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 çalışmaları ifade etmekte olduğu belirtilmiştir.

Mükellefler, bu kapsamında yaptıkları harcamaları Ar-Ge indirimine konu edebilmektedirler. Bir harcamanın Ar-Ge indirimine konu edilebilmesi için Ar-Ge faaliyeti ile bağının kurulması gerekmektedir. Bu nedenle bir faaliyetin Ar-Ge faaliyeti sayılıp sayılmadığının tespitinin yapılması gerekmektedir.

2.1.1- Ar-Ge ile İlgili Tanımlar

Bu çalışmanın ilerleyen bölümlerinde sıkça karşılaştığımız bazı kelime ve cümlelerin tanımlarına aşağıda yer vereceğiz.

Ar-Ge Harcamaları: Kurumlar vergisi mükellefleri tarafından Ar-Ge faaliyetleri ile ilgili olarak yapılan ve aktifleştirilerek amortisman yoluyla itfa edilen veya doğrudan gider kaydedilen harcamalar, Ar-Ge harcamalarıdır.

Ar-Ge harcamaları tanımda da belirtildiği üzere iki şekilde muhasebeleştirilmektedir. Ya doğrudan gider yazılmakta ya da aktifleştirilerek amortisman yoluyla itfa edilmektedir.

Ar-Ge İndirimi: Ar-Ge harcamaları üzerinden %100 oranında hesaplanarak kurum kazancından indirilecek tutar, Ar-Ge indirimidir.

⁵ YALÇIN Hasan, **Ticari Kazanç, Kurum Kazancı ve SMK Tespitinde Giderler**, HSY, 5.Baskı, İstanbul, 2011, s.750-751.

Ar-Ge Projesi: Amacı, kapsamı (genel ve teknik tanımı), süresi, bütçesi, özel şartları, diğer kurum, kuruluş, gerçek ve tüzel kişilerce sağlanacak aynı ve/veya nakdi destek tutarları, sonuçta doğacak iktisadi haklarının paylaşım esasları belirlenmiş ve Ar-Ge faaliyetlerinin her safhasını belirleyecek mahiyette ve bilimsel esaslar çerçevesinde hazırlanan proje, Ar-Ge projesidir.

Teknoloji: Teknik üretme ve bu tekniğin uygulanması ile ilgili gerekli alet, makine ve malzemeleri geliştirebilme bilgisidir.

Yenilik: Bir fikrin; pazarlanabilir hale veya bir mal/hizmet üretiminde kullanılan yeni veya geliştirilmiş bir yöntem haline dönüştürülmesidir. Bu açıdan teknolojik yenilik yapma süreci, bir dizi bilimsel, teknolojik, mali ve ticari etkinliği içerir.

Şekil, renk ve dekorasyondaki değişiklikler gibi bütünüyle görsel ve estetik değişiklikler ile ürünün yapı, nitelik ve performansını teknik açıdan değiştirmeyen, küçük tasarım ve görünüm farklarından ibaret basit değişiklikler yenilik sayılmaz.

Üründe Yenilik: Teknolojik açıdan yeni ürün, önceki ürün kuşağıyla karşılaştırıldığında malzemesi, parçaları ve yerine getirdiği işlevler açısından, öze ilişkin, teknolojik farklar gösteren bir ürünü ifade eder.

Üretim Yöntemlerinde Yenilik: Geleneksel üretim tesislerinde üretilmeyen, halen üretilmekte olan veya yeni ürünlerin yeni tekniklerle üretilmesinde kullanılan bir yöntem teknolojik açıdan yeni sayılır.

Yazılım: Bir bilgisayar, iletişim cihazı veya bilgi teknolojilerine dayalı diğer bir cihazın çalışmasını ve kendisine verilen verilerle ilgili gereken işlemleri yapmasını sağlayan komutlar dizisinin veya programların ve bunların kod listesinin, işletim ve kullanım kılavuzlarını da içeren bilgi ve belgelerin tümünü ifade eder.

2.1.2- Ar-Ge Faaliyetlerinin Kapsamı ve Ar-Ge Sayılmayan Faaliyetler

Yapılan bir harcamanın Ar-Ge indirimine konu edilebilmesi için Ar-Ge faaliyeti kapsamında yapılmış olması gerekmektedir.⁶

Aşağıda belirtilen amaçlara yönelik her türlü faaliyetler Ar-Ge faaliyetleri olarak adlandırılmaktadır:

- 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.

Ar-Ge faaliyeti tespitinde belirli faaliyetler Ar-Ge faaliyeti kapsamı dışına alınmıştır. Söz konusu bu harcamalar Ar-Ge faaliyeti ile ilişkili olduğu kabul edilse bile yapılan harcamalar Ar-Ge indirimin hesaplanmasında dikkate alınmayacaktır.

İlgili Tebliğe göre aşağıda sayılan faaliyetler ise Ar-Ge faaliyetleri kapsamında değerlendirilmemektedir:

- Pazar araştırması ya da satış promosyonu,

⁶ TAN Mustafa- ERDEM Tahir, **a.g.e.**, s.25.

- Kalite kontrol,
- Sosyal bilimlerdeki araştırmalar,
- Petrol, doğalgaz, maden rezervleri arama ve sondaj faaliyetleri,
- İcat edilmiş ya da mevcut geliştirilmiş süreçlerin kullanımı,
- Biçimsel değişiklikler (Ar-Ge faaliyetleri amaçlarına yönelik olmayan 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.

2.1.3- Ar-Ge Faaliyetlerinin Sınırı

Ar-Ge projesinin tamamlandığı tarih Ar-Ge faaliyetlerinin sınırı açısından önem taşımaktadır. Çünkü Ar-Ge projesinin son bulunduğu tarihten sonra yapılan harcamaların Ar-Ge indiriminden yararlanması mümkün değildir.

Esas itibarıyla Ar-Ge faaliyeti, ilk üretimin yapıldığı, denemelerin son bulunduğu, ürünün pazarlanabilir aşamaya geldiği ana kadar olan faaliyetleri kapsamaktadır. Bu tarihten itibaren Ar-Ge projesi bitmiş sayılır ve daha sonra yapılan harcamalar Ar-Ge harcaması kapsamında değerlendirilemez.

Tamamlanan bir proje sonucunda elde edilen ürünün geliştirilmesi amacıyla yapılacak çalışmalar ise yeni bir Ar-Ge projesi olarak değerlendirilmektedir.

Ar-Ge faaliyeti kapsamına; nihai ürünün oluşturulması aşamasında elde edilen ürünlerin kullanılabilirliğini ölçmek ve gerektiğinde değişiklik yapılmak üzere işletme içinde veya dışında test edilmesi amacıyla yapılan harcamalar girmektedir.

Ar-Ge faaliyetleri amaçlarına yönelik olmayıp, mevcut teknolojinin kullanılmasıyla elde edilen, şekil ve estetiğe yönelik değişiklikler ve ticari üretimin planlanması ve seri üretim sürecine ilişkin harcamalar, ürünün tanıtılması amacıyla üretilip dağıtılan numuneler için yapılan harcamalar Ar-Ge faaliyeti kapsamı dışındadır.

2.1.4- Ar-Ge Harcamaları

Ar-Ge harcamalarının 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği kapsamında değerlendirilebilmesi için işletmelerin ayrı bir Ar-Ge departmanı kurmaları zorunludur. Bunun için ayrı bir tüzel kişilik kurulması veya mükellefiyet tesis ettirmesi de gerekmemektedir. Yalnızca işletme bünyesinde bir departmanın kurulması yeterlidir.

Ar-Ge faaliyeti kapsamında değerlendirilen harcamalar aşağıdaki gibidir.

İlk Madde ve Malzeme Giderleri: Her türlü direkt ilk madde, yardımcı madde, işletme malzemesi, ara mamul, yedek parça ve benzeri giderleri ile amortisman uygulamasına konu olmayan maddi ve gayrimaddi kıymet iktisaplarına ilişkin giderleridir.

Hammadde ve diğer malzeme stoklarından Ar-Ge faaliyetlerinde fiilen kullanılan kısma ilişkin maliyetler de Ar-Ge harcaması kapsamındadır. Stokta yer alan ve henüz kullanılmamış ilk madde ve malzemeler ise kullanılmadıkça Ar-Ge harcaması olarak kabul edilmeyecektir.

Bu nedenle, henüz Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılmamış olan hammadde ve diğer malzemelere ilişkin maliyet tutarları stoklar hesabında; kullanılan, satılan ya da elden çıkarılan hammadde ve diğer malzemeler ise stoklar hesabından mahsup edilerek izlenmesi gerekmektedir.

Personel Giderleri: Ar-Ge faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla çalıştırılan ve faaliyetin gerektirdiği nitelikte personel ile ilgili olarak tahakkuk ettirilen ücretler ile giderlerdir.

İşletmenin Ar-Ge departmanında çalıştırılan hizmetliler ve benzeri vasıfsız personel ile Ar-Ge departmanına tahsis edilmemiş olup günün bir kısmında Ar-Ge departmanında çalışan personele ödenen ücretler bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

Ar-Ge departmanı personeli olup başka birimlerde de çalışıldığı zaman bu personele ödenen tüm ücretin Ar-Ge harcaması olarak dikkate alınmaması gerektiğini düşünüyoruz. Kanaatimizce bu tür personelin çalışma saatlerinin oranına göre ücret ayrıştırılması yapılması ve ayrıştırma sonucu sadece Ar-Ge departmanında çalıştığı saat karşılığı aldığı ücretin Ar-Ge harcaması olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Genel Giderler: Ar-Ge faaliyetlerini yürütmek amacıyla elektrik, su, gaz, bakım-onarım, haberleşme, nakliye ile Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılan makine ve teçhizata ilişkin bakım ve onarım giderleri gibi Ar-Ge faaliyetinin devamlılığını sağlamak için katlanılan diğer giderleri kapsamaktadır. Sigorta giderleri, Ar-Ge faaliyetlerinin bizzat yürütülmesi amacıyla kullanılan tesis için ödenen kira giderleri ile kitap, dergi ve benzeri bilimsel yayınlara ait giderler de bu kapsamdadır.

Bu giderlerin, Ar-Ge harcaması olarak değerlendirilebilmesi için Ar-Ge departmanında fiilen kullanıldığının tespit ve tevsik edilmesi gerekmektedir. Çeşitli kıstaslara göre genel işletme giderleri üzerinden hesaplanacak paylar bu kapsamda değerlendirilmez. Bilindiği üzere işletmelerde bazen merkezi yönetim giderlerine katılma payları hesaplanıp dekont edilmektedir. Bu durumdaki katılma payları Ar-Ge harcaması olarak kabul edilmemektedir.⁷

Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler: Normal bakım ve onarım giderleri dışında Ar-Ge faaliyetleriyle ilgili olarak işletme dışında yerli veya yabancı diğer kurum ve kuruluşlardan mesleki veya teknik destek alınması veya bunlara yaptırılan analizlerle ilgili olarak yapılan ödemelerle, bu mahiyetteki diğer ödemelerdir. Bu ödemelerin tutarına ilişkin herhangi bir sınırlama söz konusu değildir.

Vergi, Resim ve Harçlar: Doğrudan Ar-Ge faaliyetlerine ilişkin olan ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınan aynı vergi, resim ve harçları kapsamaktadır.

Doğrudan Ar-Ge faaliyetlerinin yürütüldüğü taşınmazlar için ödenen vergiler, Ar-Ge projesinde kullanılmak üzere ithal edilen mallarla ilgili gümrük vergileri ile benzeri vergi, resim ve harçlar da Ar-Ge harcaması kapsamındadır.

Amortisman ve Tükenme Payları: Doğrudan Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılan bina, makine-tesis ve cihazlar, taşıtlar, döşeme ve demirbaş gibi maddi ve maddi olmayan duran varlıklar için ayrılan amortisman ve tükenme paylarından oluşmaktadır.

Diğer taraftan, iktisadi kıymetin münhasıran Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılması ve bu kullanımın sürekli olması gerekmektedir. Ar-Ge departmanı dışında başka faaliyetlerde de kullanılan iktisadi kıymet-

⁷ TAN Mustafa- ERDEM Tahir, a.g.e., s.29.

lere ilişkin amortismanlar Ar-Ge harcaması olarak kabul edilmemektedir. Yani iktisadi kıymetin sadece Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılması ve kısmi olarak Ar-Ge faaliyetinde kullanılmaması gerekmektedir.

Ar-Ge harcaması için amortisman ayırmaya projenin tamamlandığı yıldan itibaren başlanmalıdır.

Finansman Giderleri: Ar-Ge projesi kapsamında yerli, yabancı ve uluslararası kurumlardan alınan kredilere ilişkin finansman giderleri de Ar-Ge harcaması kapsamındadır.

2.1.5- Ar-Ge Harcamalarının Kayıtlarda İzlenmesi

Yukarıda çeşitleri sayılan Ar-Ge giderlerinin muhasebeleştirilmesinde olasılıklarımız şunlar olabilir:

- a) Oluştığında gider yazılabilir,
- b) Aktifleştirilerek uygun bir zaman periyodunda amortisman yoluyla gider yazılabilir,
- c) Stok maliyetlerine pay verilebilir.

Kurumlar, dönem içinde gayrimaddi hakka yönelik yaptıkları araştırma ve geliştirme harcamalarının tamamını aktifleştirmek zorunda olup, gayrimaddi hakka yönelik olmayan ve Vergi Usul Kanunu çerçevesinde aktifleştirilmesi gerekmeyen harcamaları ise doğrudan gider yazabilmektedirler.

Örneğin, kanser ilacı geliştirmek için yapılan araştırma faaliyetleri sonucunda patent, lisans gibi bir gayrimaddi hak ortaya çıkacağından, yapılan araştırma harcamalarının aktifleştirilmesi gerekecektir.⁸

Ar-Ge projesi sonucu ortaya bir gayrimaddi hak çıkması halinde, aktifleştirilmesi gereken bu tutar, amortisman yoluyla itfa edilecektir. Ancak Ar-Ge projesinden vazgeçilmesi veya tamamlanmasının imkansızlaşması durumunda, kurum Ar-Ge faaliyeti kapsamında yapmış olduğu ve önceki yıllarda aktifleştirilmiş olduğu tutarları doğrudan gider yazabilmektedir.

Örneğin; bir kurum tarafından 3 yıl süreli Ar-Ge projesi hazırlanarak, ön fizibilite çalışmalarının akabinde, Ar-Ge faaliyetine başlanılmıştır. İkinci yılın sonunda, kurum Ar-Ge projesinin gerçekleşmesinin mümkün olmadığı düşüncesiyle projeden vazgeçme kararı almıştır. Dolayısıyla, projenin başlama tarihinden itibaren aktifleştirilen Ar-Ge harcamaları, projeden vazgeçildiği tarih itibarıyla doğrudan gider yazılabilecektir.⁹

Her iki durumda da Ar-Ge harcamalarının tamamı üzerinden %100 oranında Ar-Ge indirimi ayrıca hesaplanacak ve indirim konusu yapılacaktır.

Muhasebe sisteminde Ar-Ge faaliyetleri niteliklerine göre farklı hesaplarda izlenebilmektedir. Ar-Ge faaliyetleri sonucunda maddi veya gayrimaddi bir hak elde edileceği durumlarda diğer bir deyişle aktifleştirilmesi gereken Ar-Ge harcamaları "263-Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı"nda, bu türde bir kıymet elde edilemeyeceği durumlar yani doğrudan gider yazılabilecek Ar-Ge harcamaları ise "750-Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı"nda izlenecektir. Ar-Ge faaliyetiyle ilgili dönem sonunda kullanılacak hesaplar ise "751-Ar-Ge İndirimleri Yansıtma Hesapları" ve "630-Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı"dır. Muhasebe kayıtlarına ilişkin olarak şu örnek ile kayıtları somutlaştırabiliriz.

Örneğin; Özmar A.Ş., üretilmiş olduğu gazlı içeceklerle ilgili olarak iki proje hazırlamıştır. Birinci proje satışı yapılan ürünlerin pratik kullanımını sağlayacak biçimde şişelenmesi ile ilgili yeni bir makine imal edilmesi, ikinci proje ise gazlı içeceklerin çeşitlerinin artırılması ile ilgili çalışmasıdır.

⁸ 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği.

⁹ TAN Mustafa- ERDEM Tahir, **Türkiye'de Ar-Ge Teşvikleri**, İTO Yayınları, İstanbul, 2010, s.31.

Birinci proje için patent alınacak olup, ikinci proje için patent alınmayacaktır. Her biri proje için yapılan Ar-Ge harcamalarının ayrıntısı aşağıdaki gibidir.

Harcama Türü	Proje 1	Proje 2	Toplam
İlk Madde Malzeme	20.000,00	2.000,00	22.000,00
Personel Gideri	10.000,00	5.000,00	15.000,00
Dışarıdan Sağlanan Hizmetler	2.000,00	500,00	2.500,00
Genel Giderler	4.000,00	3.000,00	7.000,00

Söz konusu harcamaların kanuni defterlerdeki kaydı ise şu şekilde yapılacaktır.

263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri	36.000,00	
263.01. İlk Madde ve Malzeme	20.000,00	
263.02. Personel Giderleri	10.000,00	
263.03. Dışarıdan Hizmetler	2.000,00	
263.04. Genel Giderler	4.000,00	
102 Bankalar		36.000,00

Proje-1 için yapılan harcamaların muhasebe kaydı

750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri	10.500,00	
750.01. İlk Madde ve Malzeme	2.000,00	
750.02. Personel Giderleri	5.000,00	
750.03. Dışarıdan Hizmetler	500,00	
750.04. Genel Giderler	3.000,00	
102 Bankalar		10.500,00

Proje-2 için yapılan harcamaların muhasebe kaydı

Şirketler yaptıkları harcamaların belli bir bölümünü mali destek alabilirler. Karşılıksız olarak alınan bu desteklerde geri ödeme söz konusu olmadığı için alındıkları yılın kurum kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınacaktır. Bu kapsamda söz konusu şirketimizin Proje-1 için %50 oranında mali yardım aldığını kabul edersek bu durumu muhasebe kayıtlarına şu şekilde yansıtırız.

102 Bankalar	18.000,00	
602 Diğer Gelirler		18.000,00
602.01. Ar-Ge Proje Desteği		18.000,00

Proje-2 için yapılan harcamaların muhasebe kaydı

Örneğimizde yer verdiğimiz şirketimizin yararlanabileceği Ar-Ge indirimi tutarı şu şekilde hesaplanacaktır.

Proje-1- Makine Maliyeti	36.000,00 x %100 = 36.000,00
Proje-2- Ürün Geliştirme	10.500,00 x %100 = 10.500,00
Toplam Ar-Ge İndirimi	46.500,00

Mükellef şirket yukarıda hesaplanan 46.500,00 TL Ar-Ge indirimini kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde indirim olarak dikkate almak suretiyle kurum kazancından indirebilecektir.

2.1.6- Ar-Ge İndiriminin Uygulanması

Mükellefler, Ar-Ge harcamalarının %100'ü oranında hesaplanan Ar-Ge indirimini, Ar-Ge faaliyeti-ne başlandığı andan itibaren hem yıllık kurumlar vergisi beyannamesinde hem de kurum geçici vergi beyannamelerinde kurum kazancından indirebilmektedirler.

İlgili dönemde kurum kazancın yetersizliği nedeniyle indirim konusu yapılamayan Ar-Ge İndirimi tutarı sonraki hesap dönemlerine devretmektedir. Fakat devreden indirim tutarı endekslemeye tabi tutulmaz. Ar-Ge indiriminin devrinde ise herhangi bir süre söz konusu değildir. Kazancın yeterli olduğu döneme kadar indirim tutarı devredilebilecektir.

Mükelleflerin Ar-Ge projesi kapsamındaki harcamalarını, işletmenin diğer faaliyetlerine ilişkin harcamalarından ayrı tutarak, Ar-Ge indiriminin doğru hesaplanmasına imkan verecek şekilde muhasebeleştirmeleri gerekmektedir.

2.1.7- Ar-Ge İndirime Konu Edilmeyen Harcamalar

Mükellefler, Ar-Ge faaliyeti kapsamına giren bir harcama yapmış olmasına rağmen bu harcamayı Ar-Ge indirimine konu etmemiş olabilir. Ar-Ge indirimi, harcamanın yapıldığı dönemde faydalanılabilecek bir indirimdir.

2.1.8- Aktifleştirilen Kıymetlerin Devri

Henüz “tamamlanmamış” bir Ar-Ge projesinin başka bir kuruma satılması durumunda, aktifleştirilen tutarlar kazanç tutarının tespitinde maliyet unsuru olarak dikkate alınabilecektir.

Ar-Ge projesini devralan kurum, bu projeye ilişkin olarak ilave yaptığı harcamalar için Ar-Ge indiriminden yararlanabilecektir. Ancak devralan kurum, devreden kurum tarafından önceden yapılan Ar-Ge harcamaları için indirimlerden yararlanamayacaktır.

“Tamamlanmış” bir Ar-Ge projesinin başka bir kuruma satılması halindeyse Ar-Ge projesini devralan kurumun Ar-Ge indiriminden yararlanamamaktadır.

2.1.9- Ar-Ge ile İlgili Diğer Hususlar

2.1.9.1- Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler

Araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin esas itibarıyla işletme bünyesinde yapılması gerekmektedir. Bir kuruma ait olduğu halde diğer kurumlarla ortak olarak kullanılan Ar-Ge departmanında yapılan Ar-Ge faaliyetleri, fiili kullanım durumunun tespit edilmesi ve ortak giderlerin de paylaşılması şartıyla işletme bünyesinde yapılmış sayılmaktadır.

Örneğin kamu kurum ve kuruluşlarına ait Ar-Ge merkezleri ile üniversiteler bünyesinde yapılan ve işletmenin organizatörlüğünde gerçekleşen Ar-Ge faaliyetleri işletme bünyesinde yapılmış sayılmaktadır.

Ar-Ge faaliyetlerinin yürütülmesi esnasında, proje bazında yerli ve yabancı teknik personelden mesleki ve teknik destek alınması veya bazı analizlerin dışarıda yaptırılması sonucu yapılan ödemeler de Ar-Ge harcaması kapsamında değerlendirilmektedir. Bu ödemelerin tutarına ilişkin herhangi bir sınırlama söz konusu değildir.

2.1.9.2- Mükelleflerden İstenecek Belgeler ve Diğer Hususlar

Ar-Ge indiriminden yararlanmak isteyen mükellefler, proje ve uygulama aşamalarında gerekli belgeleri aşağıda belirtilen ilgili birimlere göndermelidirler.

2.1.9.2.1- Ar-Ge Projesi İle İlgili Olarak İstenecek Belgeler

Mükellefçe hazırlanan Ar-Ge Projesi, Ar-Ge indiriminin uygulamaya başlanacağı döneme ait geçici vergi beyannamesinin verileceği tarihe kadar Gelir İdaresi Başkanlığı'na elden veya posta yoluyla gönderilmesi gerekmektedir.

Ar-Ge projesi ile ilgili raporun genel değerlendirmesi Bakanlıkça yapıldıktan sonra, Bakanlık projenin bilimsel olarak incelenerek yeni bilgi ve teknoloji arayışına yönelik olup olmadığının tespit edilmesi için, Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumuna (TÜBİTAK) ve/veya üniversiteler ile araştırma yapılan konuda uzmanlaşmış kuruluşlara projeyi gönderecektir. Mükellefe, proje bütçesinin %0,3'ü oranında bir tutarı incelemeyi yapan kuruluşa ödemesi için bir yazı gönderilecek, ancak bu tutar 15.000.- YTL'yi aşmayacaktır.

Ar-Ge projesine ilişkin incelemeyi yapacak kuruluş, ihtiyaç duyması halinde ilave bilgi veya belgeleri de isteyerek, kendi uzmanları veya görevlendireceği başka kuruluşlara ait uzmanlar tarafından gerekli incelemeleri kısa sürede yaptırarak ve hazırladığı Ar-Ge Projesi Değerlendirme Raporu'nun bir örneğini Gelir İdaresi Başkanlığına ve başvuru sahibine gönderecektir.

Para-Kredi ve Koordinasyon Kurulu Kararlarına istinaden uygulanan Ar-Ge yardımına ilişkin mevzuat çerçevesinde TÜBİTAK tarafından daha önce incelemesi yapılmış olan projelerle ilgili olarak yeniden inceleme yapılmasına ihtiyaç bulunmamaktadır. Bu kapsamda TÜBİTAK tarafından incelenerek desteklenmesi uygun bulunmuş Ar-Ge projesi bulunan mükelleflerin bu projeler hakkında ayrıca bir inceleme yapılması için Gelir İdaresi Başkanlığına müracaat etmelerine gerek olmayıp, desteklenmesi uygun bulunmuş projelere ilişkin Ar-Ge değerlendirme raporları veya TÜBİTAK'tan alınan destek karar yazısının bir örneğinin YMM tasdik raporuna eklenmesi yeterli olacaktır.

2.1.9.2.2- Projenin Ar-Ge Projesi Olarak Değerlendirilmemesinin Sonuçları

Ar-Ge Projesinin, TÜBİTAK ve/veya üniversiteler ile araştırma yapılan konuda uzmanlaşmış kuruluşlarca Ar-Ge projesi olarak değerlendirilmemesi durumunda, mükellefçe haksız yere kurum kazancından indirim konusu yapılan tutarlar, vergi ziyai cezası ve gecikme faizi ile birlikte mükelleften geri istenecektir.

Bu durumda vergisel riski bertaraf etmek için mükellefler harcamanın yapıldığı geçici vergi dönemlerinde Ar-Ge indiriminden faydalanmama yolunu seçebileceklerdir. Bu durumda yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar projenin onaylatılması indirim hakkının kaybolmaması açısından önemlidir.¹⁰

2.1.9.2.3- Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporu

Ar-Ge indirimi ile ilgili işlemler, 02.01.1990 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları ve Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında

¹⁰ TAN Mustafa- ERDEM Tahir, **a.g.e.**, s.44.

Yönetmelik” hükümleri uyarınca, yeminli mali müşavirlerin tasdik edeceği konular kapsamında yer almaktadır.

Yeminli mali müşavirler tarafından, mükelleflerin, kurumlar vergisi beyannamesinde yararlanılan Ar-Ge indiriminin doğru hesaplandığı ve uygulandığına ilişkin YMM tasdik raporu düzenlenir.

Mükelleflerin belirtilen tasdik raporunu ilgili mevzuatta belirtilen süresi içinde bağlı bulundukları vergi dairelerine vermeleri gerekmektedir.

Ar-Ge proje değerlendirme raporlarının, YMM tasdik raporlarının verilmesi gereken ay içinde veya daha sonra gelmesi halinde de mükellefler Ar-Ge indiriminden yararlanabileceklerdir. Bu durumda, değerlendirme raporunun ilgili vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarihten itibaren 30 gün içerisinde YMM tasdik raporunun ibraz edilmesi gerekecektir. Söz konusu raporun bu süreler içinde verilmemesi halinde ise Ar-Ge indiriminden yararlanılamayacaktır.

Ar-Ge indirimine ilişkin hususlara tam tasdik raporunda yer verilmiş olması durumunda, Ar-Ge indirimine ilişkin olarak ayrıca tasdik raporu düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır.

1 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğine göre YMM tasdik raporunda en az aşağıdaki bilgilerin bulunması gerekmektedir:

- Tasdik raporuna eklenecek olan ve teknik kuruluşlarca düzenlenmiş olan “Ar-Ge Projesi Değerlendirme Raporu”nda belirtilen projenin veya projelerin hangi aşamada bulunduğu, bu projelerin sonuçları ile uygulanma durumuna ilişkin mükellef kurumdan alınan bilgiler,
- Ar-Ge departmanına ilişkin mükellef kurumdan alınan bilgiler (yeri, hacmi, teknik donanımı ve varsa kullanılan diğer laboratuvarlar v.b.),
- Ar-Ge indirimine konu olan harcamaların ana gruplar itibarıyla dökümü (harcamaların ayrıntılı dökümüne rapor ekinde yer verilecektir),
- Dönem içinde Ar-Ge departmanında kullanılan ve Ar-Ge indirimine konu edilen sabit kıymetlere ilişkin liste ve bunlar için ayrılan amortisman tutarları.
- Dönem içinde alınan ilk madde, yarı mamül ve diğer sarf malzemeleri listesi, kullanım, iade, satış ve çıkan firelere ilişkin tutar ve miktar itibarıyla bilgiler,
- Ar-Ge ünitesinde çalışanlar ve ücretleri (Ar-Ge indiriminden yararlanabilecek personelin listesi ve ilgili dönemde bunlara ödenen ve gider kaydı yapılan ödemelere ilişkin döküm),
- Dışarıdan alınan danışmanlık, ekspertiz ve benzeri hizmetlere ilişkin bilgiler (alınan kişi/kurum adı, vergi kimlik numarası, fatura tarih ve numarası, tutarı ve KDV’si),
- Geçici vergi dönemleri itibarıyla uygulanan Ar-Ge indirimi tutarları,
- Uygulanması gereken Ar-Ge indiriminin hesaplanması.

2.1.9.2.4- Diğer Kurumlardan Sağlanan Ar-Ge Destekleri

94/6401 sayılı İhracata Yönelik Devlet Yardımları Kararı çerçevesinde Para–Kredi Koordinasyon Kurulunun 9/9/1998 tarih ve 98/16 sayılı Kararına istinaden yayımlanan 98/10 sayılı Araştırma–Geliştirme (Ar-Ge) Yardımına İlişkin Tebliğe göre geri ödeme koşuluyla sermaye desteği olarak sağlanan destekler, borç mahiyetindedirler ve ticari kazanca dahil edilemezler.

Hibe şeklinde sağlanan destek tutarları ile diğer kurumlardan bu mahiyette sağlanacak her türlü destek tutarları, ticari kazancın bir unsuru olarak kazanca dahil edilmektedir. Maliyetleri, bu tür desteklerle karşılanan Ar-Ge harcamaları da Ar-Ge indiriminin hesabında dikkate alınacaktır.¹¹

¹¹ 1 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği.

2.1.9.2.5- Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde ve Serbest Bölgelerde Yapılan Ar-Ge Harcamaları

Ar-Ge indirimi uygulaması açısından, Ar-Ge departmanının bulunduğu yerin önemi bulunmamaktadır. Firmanın faaliyet yeri olması şartıyla, gerek firma merkezinin bulunduğu yerde veya ayrı bir yerde, gerekse teknoloji geliştirme bölgelerinde kurulan Ar-Ge departmanlarında yapılan harcamalardan gerekli kriterlere uyanlar Ar-Ge indirimi kapsamındadır.¹²

Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin üçüncü fıkrasında, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesinin kabul edilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla, teknoloji geliştirme bölgelerinde veya serbest bölgelerde gerçekleştirilen Ar-Ge faaliyetlerinden bir kazanç doğması ve bu kazançla ilgili olarak 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun geçici 2 nci maddesinde ya da 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinde yer alan istisnadan yararlanılacak olması durumunda, istisna uygulanacak kazancın elde edilmesine yönelik olarak yapılan harcamalar Ar-Ge indirimi kapsamında değerlendirilmeyecektir. Diğer bir ifadeyle, kazancına istisna uygulanacak Ar-Ge faaliyetleri için yapılan harcamalar dolayısıyla Ar-Ge indiriminden yararlanılması söz konusu değildir.

Ancak, teknoloji geliştirme bölgelerinde veya serbest bölgelerde yürütülen Ar-Ge faaliyetlerinin işletmenin kendi faaliyetiyle ilgili olması ve anılan kanunlarda yer alan istisnalara konu olmaması durumunda, bu tür harcamalar Ar-Ge indirimi kapsamında değerlendirilecektir.

2.1.10- Ek Ar-Ge İndirimi

Ar-Ge merkezi kurma zorunluluğuna uymuş olan ve 500 ve üzeri Ar-Ge personeli istihdam eden Ar-Ge merkezlerinde o yıl yapılan Ar-Ge ve yenilik harcamasının bir önceki yıla göre artışının yarısının kurum kazancı tespitinde ayrıca indirim konusu yapılmasına “ek Ar-Ge indirimi” denir.

Ek Ar-Ge indiriminden projenin başlangıç yılında yararlanılamaz. Bir işletmenin birden fazla ve ayrı yerde kurulmuş Ar-Ge merkezi olabilir. Bu durumda tüm Ar-Ge merkezlerinde istihdam edilen Ar-Ge personel sayısı baz alınır.

Ek Ar-Ge indirimini bir örnekle açıklayacak olursak:

İşletme 2008 yılında 400.000 TL, 2009 yılında 600.000 TL Ar-Ge ve yenilik harcaması yaptığı; işletmenin 2009 yılında yararlanacağı ek Ar-Ge indirimi;

$(600.000 - 400.000) \times 0,50 = 100.000$ TL

olacaktır. İşletmenin 2009 yılında yararlanacağı toplam Ar-Ge indirim tutarı ise;

$600.000 + 100.000 = 700.000$ TL

olacaktır.

2.2- Sponsorluk Harcamaları

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun “Diğer İndirimler” başlıklı 10 maddesi 1’nci fıkrasının (b) bendine göre; 21.05.1986 tarih ve 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü’nün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 17.06.1992 tarih ve 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının; sözü edilen kanunlar uya-

¹² 1 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği.

rınca tespit edilen amatör spor dalları için “tamamı”, profesyonel spor dalları için “%50’si” kurumlar vergisi matrahının tespitinde, beyan edilen kurum kazancından indirilmektedir.

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 Müdürlüğünün uygun göreceği spor tesisleri için yapılan ayni ve nakdi harcamalar, sporcuların transfer edilmesini sağlayacak bonservis bedelleri, spor müsabakaları sonucuna göre sporculara veya spor adamlarına prim mahiyetinde ayni ve nakdi ödemeler gibi harcamalar sponsorluk harcaması olarak değerlendirilmektedir.¹³

Sponsorluk faaliyetleri: spor sanat, kültür ve turizm gibi alanlarda kendini gösterebilir. Sponsorluk ürünün ya da hizmetin tanıtılması amacından çok, işletmeyi veya markayı topluma tanıtmaya amaçlı olarak yapılır.¹⁴

Sponsorluk harcamaları, sosyal amacı olan ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilişkisi olmayan harcamalardır. Sponsorluk harcamaları bu yönü ile ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilişkili olan reklam harcamalarından farklıdır.

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 sağlayacak amblem, marka, isim ve benzeri işaretler konulması gibi doğrudan ticari fayda sağlayan ve kurumun tanıtımını amaçlayan harcamalar ise “reklam harcaması” olarak değerlendirilmektedir.¹⁵

Sponsorluk uygulamasına ilişkin usul ve esaslar, 16.06.2004 tarih ve 25494 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü Sponsorluk Yönetmeliği’nde düzenlenmiş olup bu yönetmeliğe göre, gerçek ve tüzel kişiler, federasyonlara, gençlik ve spor kulüplerine veya sporculara, spor tesisleri ve faaliyetlerine ilişkin olarak, her iki tarafın hak ve yükümlülüklerini içeren yazılı bir sözleşme yapılması şartıyla sponsor olabilmektedirler.

Sponsorluk desteği nakdi veya ayni olarak yapılabilir. İlgili Yönetmelikte bu desteklerin, Vergi Usul Kanunu uyarınca düzenlenmiş belgelere bağlanmasının zorunlu olduğu hususunda özel bir düzenleme bulunmamaktadır. Yönetmeliğin 4 üncü maddesinde “belge”, sponsorluk ve reklam hizmet ve işlemlerine ilişkin belge; “nakdi destek”, sponsor tarafından sponsorluğu alana yapılan parasal ödeme; “ayni destek” ise sponsorluk konusu işle ilgili olarak sponsor tarafından yapılan mal ve hizmet alımlarına ilişkin harcama olarak tanımlanmıştır.

Sponsorluğa konu hizmet ve işle ilgili yüklenilen sponsorluk bedelinin sponsor tarafından bizzat harcanabileceği gibi bu bedel sponsorluğu alanın hesabına da yatırılabilir. Sponsorluk hizmetini alan kişi, kurum ve kuruluşların banka hesaplarına sponsorlarca nakdi bir destekte bulunulması durumunda; bankalar tarafından verilecek makbuz veya dekontun bağışın tevsik edici belgesi olarak kabul edilmesi için makbuzun üzerinde paranın “sponsorluk amacıyla” yatırıldığına dair bir ifadeye yer verilmesi şarttır.

¹³ 1 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği.

¹⁴ ADİBEŞ Cuma, **Sponsorluk Kavramı ve Kurum Kazancının Tespitinde Sponsorluk Harcamalarının Yeri**, Vergi Sorunları, Nisan 2010, s.158.

¹⁵ 1 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği.

Nakdi desteğin; sponsorluk hizmeti alanlara nakden elden teslim edilmesi halinde ise hizmeti alan kişi, kurum ve kuruluşlarca düzenlenecek alındı makbuzu, bağışa ilişkin tevsik edici belge olarak kabul edilmektedir.

Sponsorluk desteğinin aynı olarak yapılmış olunması durumunda;

- İşletmenin varlıklarından aynı olarak yapılan desteğin sponsorluk hizmetini alan kişi, kurum ve kuruluşlara teslim edilmesi halinde, teslimi yapılan değerler için fatura düzenlenmesi; faturada, teslimin sponsorluk maksatlı olduğuna, teslimi yapılan değerlerin cinsi, nev'i ve miktarına ilişkin olarak tereddüde mahal bırakmayacak bilgilere yer verilmesi; faturanın hizmeti alanlar adına düzenlenmiş olunması; faturanın arka yüzünün de hizmeti alan kişilere veya kanuni temsilcilerine imzalatılmış olunması,

- Aynı değerlerin, mükelleflerce dışarıdan sağlanarak sponsorluk hizmeti alanlara bağışlanmış olması durumunda da hizmeti alanlarca teslim alınacak bu değerler için alındı makbuzunun düzenlenmesi ve makbuzda, bağışlanan kıymetlerin değerlerinin, cinsinin, miktarlarının, adedinin v.b. hususların tereddüde mahal bırakmayacak şekilde yer alması

şarttır.¹⁶

Sponsorluk Yönetmeliği kapsamında aynı ya da nakdi olarak yapılan harcamalar, kurumlar vergisi mükelleflerince "harcamanın yapıldığı yılda" indirim olarak dikkate alınmaktadır.

Makbuz karşılığı olmaksızın yapılan bağış veya yardımların mükelleflerce indirim olarak dikkate alınabilmesi mümkün değildir.

Gerçek ve tüzel kişiler, süresiz bir şekilde sponsor olamamaktadır. Ayrıca gerçek ve tüzel kişilerden vergi ve SSK borcu olanlar, hileli iflas edenler, kamu ihalelerine katılmaktan yasaklananlar, genel ahlak ve adaba aykırı, zararlı kötü alışkanlıklar özendirici faaliyette bulunanlar sponsor olamazlar.¹⁷

2.3- Bağış ve Yardımlar

2.3.1- Kurum Kazancının %5'i ile Sınırlı Bağış ve Yardımlar

Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere, köylere, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının "o yıla ait kurum kazancının %5'ine kadar" olan kısmı, kurumlar vergisi beyannamesinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirim konusu yapılmaktadır.¹⁸

Bağış ve yardımın kurumlar vergisi matrahından indirilmesi için kanunda yer alan kurum ve kuruluş, vakıf ve derneklere, makbuz karşılığında karşılıksız olarak yapılması gerekmektedir. Bu indirim kurumlar vergisi beyannamesinde ayrıca gösterilmelidir ve sadece ilgili dönem kazancından indirilebilmektedir. İndirilemeyen kısım daha sonraki yıllara devredilememektedir.

Vakıflar ve derneklere yapılan bağış ve yardımların, kurum kazancının %5'i ile sınırlı olarak indirim konusu yapılması için; derneklerin kamuya yararlı dernek, vakıfların ise Bakanlar Kurulunca vergi

¹⁶ 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği.

¹⁷ GÜNDOĞDU Burhan, **Sponsorluk Harcamalarının Kurumlar Vergisi Matrahından İndirilmesi**, Yaklaşım Dergisi, Eylül 2007, s.131.

¹⁸ 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği.

muafiyeti tanınan vakıflardan olması gerekmektedir. Bunların dışındaki dernek ve vakıflara yapılacak bağış ve yardımlar kurum kazancında indirim konusu yapılamaz.

Kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kanunda yer alan kurum ve kuruluş, vakıf ve derneklere yapılan bağış ve yardımlar, o yıla ait kurum kazancının %5'i kadar indirim konusu yapılabilmektedir. İndirilebilecek bağış ve yardım tutarının tespitinde esas alınan kurum kazancı, zarar mahsubu dahil giderler ile iştirak kazançları istisnası düşüldükten sonra, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki [Ticari bilanço kârı – (iştirak kazançları istisnası + geçmiş yıl zararları)] tutardır.

Örneğin;

Mükellef kurum Kartal Tekstil Turizm San. Tic. Ltd. Şti.'nin şirketinin 2008 yılı ticari bilanço kârı 800.000 TL, iştirak kazancı 50.000 TL ve geçmiş yıl zararı 100.000 TL'dir. Şirket

30.000 TL Ar-Ge harcaması yapmış olup ayrıca Bakanlar Kurulu'nca kamu yararlı kabul edilen derneğe 5.000 TL bağış yapmıştır. Buna göre mükellefin Kurumlar Vergisi Matrahı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

$$([Tic.kaz-(İşt.Kaz+G.Y.zararı)] \times 0,05) = ([800.000-(50.000+100.000)] \times 0,05) = 32.500 \text{ TL}$$

Mükellef, 32.500-TL'ye kadar Bakanlar Kurulu'nca kamu yararlı kabul edilen derneğe yapacağı bağışları indirim konusu yapabilmektedir.

Kurumlar Vergisi Beyannamesi	
Ticari Kazanç	800.000
Geçmiş Yıl Zararı	(100.000)
Kar	700.000
Toplam İndirim ve İstisnalar	(85.000)
• Ar-Ge	(30.000)
• İştirak Kazancı	(50.000)
• Kamu Yararlı Derneğe Bağış	(5.000)
Kurumlar Vergisi Matrahı	615.000
Hesaplanan Kurumlar Vergisi	123.000

2.3.2- Eğitim ve Sağlık Tesislerine İlişkin Bağış ve Yardımlar

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Diğer İndirimler" başlıklı 10 maddesi 1'nci fıkrasının (c) bendinde sayılan genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler ve köylere bağışlanan okul, sağlık tesisi, 100 yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde 50 yatak) kapasitesinden az olmamak kaydıyla öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezi inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya söz konusu tesislerin inşası için yukarıda belirtilen kamu kuruluşlarına yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut okul, sağlık tesisi ve öğrenci yurtları ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezlerinin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımların tamamı kurum kazancının tespitinde indirim unsuru olarak dikkate alınmaktadır.

1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'ne göre; kanunda yer alan "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 değerlendirilmektedir. “Sağlık tesisi” ifadesinden ise Sağlık Bakanlığı’nca sağlık tesisi kapsamında değerlendirilen kurum ve kuruluşların anlaşılması gerekmektedir.

Örneğin;

Mükellefin, ticari kazancı 300.000 TL’dir. Mükellef, Bahçelievler Deneme Lisesine faaliyetinin devamı için 100.000 TL bağışlamıştır. Bu durumda mükellef bağışın tamamını kurum kazancından indirebilecektir. Mükellefin kurumlar vergisi matrahı 200.000 TL olacaktır.

Okul, sağlık tesisi, öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezinin yapımı için kanunda sayılan kuruluşlar dışında yer alan kamuya yararlı dernekler ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yapılan bağış ve yardımlar ise o yılki kurum kazancının %5’i ile sınırlı olmak üzere bu kapsamda indirim konusu yapılabilmektedir.¹⁹

Kazanç bu indirim için müsait değilse bağışın sadece kazanç kadar kısmı kurumlar vergisini etkiler. Kazanç yetersizliği nedeniyle indirim konusu yapılamayan bağış kısmı izleyen yıllarda dikkate alınmaz. Başka bir anlatımla, bu indirim mali zarara yani zarar mahsup hakkı doğmasına yol açamaz.²⁰

2.3.2.1- Bağış ve Yardımın Belgelendirilmesi

Aynı veya nakdi olarak yapılan bağış ve yardımların kurumlar vergisi mükelleflerince indirim olarak dikkate alınabilmesi için makbuz karşılığı yapılmış olması gereklidir.

1 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’ne göre; aynı bağış ve yardımın, işletmenin aktifinden veya stokundan çekilerek bağışlanmış olması halinde ise mükelleflerin işletmeden çekip bağışladıkları değerler için fatura düzenlemesi; düzenlenen faturanın arka yüzüne faturada belirtilen değerlerin ilgili kamu kurum ve kuruluşu tarafından bağış veya yardım olarak alındığına ilişkin şerh konularak yetkili kimseler tarafından imzalanmış olması yeterlidir. Aynı değerlerin, mükelleflerce dışarıdan alınarak kamu kurum ve kuruluşuna bağışlanmış olması durumunda ise bu kurum ve kuruluş tarafından teslim alınacak değerler için teslim ilişkili bir belge düzenlenmiş olması yeterli olup, düzenlenen belgede bağışlanan kıymetin değerinin, cinsinin ve miktarının tereddüde mahal bırakmayacak şekilde belirtilmiş olması gerekmektedir. Ayrıca, bağışlanan değerlere ilişkin olarak düzenlenmiş olan faturaların arka yüzünde yukarıda belirtilen açıklamalar dahilinde ilgili kamu kurum ve kuruluşlarının yetkililerinin imzası bulunacaktır.

Nakdi bağışların kurum kazancından indirilebilmesi için bağışı kabul eden kuruluşlar tarafından düzenlenen makbuz ve ya bu amaçla bağışı kabul eden kuruluşların banka hesaplarına yatırıldığına ilişkin banka dekontlarıyla belgelendirilmesi gerekmektedir.

Kamu arazisi üzerine, kamu kurum ve kuruluşları ile imzalanan protokol gereğince, okul yaptırılması halinde söz konusu okul inşasına ilişkin olarak yapılan harcamalar, harcamanın yapıldığı yıla ilişkin kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

¹⁹ 1 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği.

²⁰ MAÇ Mehmet-JAMALİ Tarık, Kurumlar Vergisini Etkileyebilen Bağışlar ve Sponsorluklar, http://www.aydinaudit.net/index2.php?option=com_content&do_pdf=1&id=36 (Erişim tarihi, 20.12.2011)

2.3.3- Kültür ve Turizm Amaçlı Bağış ve Yardımlar

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Diğer İndirimler" başlıklı 10 maddesi 1'nci fıkrasının (d) bendinde;

"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 kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirilebilecektir. Bakanlar Kurulu, bölgeler ve faaliyet türleri itibarıyla bu oranı yarısına kadar indirmeye veya kanuni seviyesine kadar getirmeye yetkilidir."

hükmü yer almaktadır.

Kültür ve turizm amaçlı bağış ve yardımlar için, bağış yapılan projenin Kültür Bakanlığı'na desteklendiği ve ya desteklenmesinin uygun görüldüğüne ilişkin Kültür Bakanlığı yazısının, mükellefçe kurumlar vergisi beyannamesine ek yapılarak bağlı bulunduğu vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

Kanunda yer alan kuruluşlar tarafından yapılan veya Kültür ve Turizm Bakanlığı'na desteklenen yahut desteklenmesi uygun görülen kanunda yer alan amaçlara yönelik harcamaların ve makbuz karşılığı yapılan bağışların kurumlar vergisi matrahını etkileyebilmesi için ilgili yıla ait kurumlar vergisi

beyannamesinde bu indirimin yapılabileceği bir kazancın yer alması gerekmektedir. Kazanç müsaitse bu harcama ve bağışların tamamı indirim konusu olabilmektedir. Kazanç miktarını aşan harcama ve bağış, kurumlar vergisi miktarını azaltmak açısından işe yaramamaktadır.²¹

2.3.4- Doğal Afetlere İlişkin Bağış ve Yardımlar

Bakanlar Kurulunca yardım kararı alınan doğal afetler dolayısıyla Başbakanlık aracılığı ile makbuz karşılığında yapılan aynı ve nakdi bağışların “tamamı” kurum kazancından indirilebilecektir.

Burada yardımın Bakanlar Kurulunca yardım kararı alınan doğal afetler dolayısıyla yapılıyor olması ve Başbakanlık aracılığı ile makbuz yapılması önem arz etmektedir. Her üç şartı da taşımayan yardımlar kurum kazancından indirilemezler.²²

2.3.5- Türkiye Kızılay Derneğine Yapılan Bağış veya Yardımlar

Kurumlar vergisi mükellefleri, Türkiye Kızılay Derneği’ne (iktisadi işletmeleri hariç) makbuz karşılığı yaptıkları “nakdi” bağış veya yardımların tamamını, Kanunun yürürlük tarihi olan 03.07.2009’dan itibaren kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde göstermeleri şartıyla kurum kazancından indirebilmektedirler.

Türkiye Kızılay Derneği’ne yapılacak “aynî” bağış ve yardımlar ise “kurum kazancının %5’i ile sınırlı bağış ve yardımlar” bölümünde yapılan açıklamalar çerçevesinde değerlendirilecektir.

Görüldüğü üzere Türkiye Kızılay Derneği’ne yapılacak nakdi bağış ve yardımlarda hiçbir sınırlama yokken, aynı olarak yapılan bağış ve yardımlar kurum kazancının %5’i ile sınırlandırılmıştır.

Diğer taraftan ilgili kanun gereğince, Türk Kızılay Derneği’nin “iktisadi işletmelerine” yapılan “nakdi ve aynî” bağış veya yardımların kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilmesi mümkün değildir.

2.3.6- Ayın Olarak Yapılan Bağış ve Yardımlarda KDV’nin Durumu

Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 17/1-b ve 17/2-b maddeleri uyarınca genel ve katma bütçeli dairelere, il özel idarelerine, belediyelere, köylere, bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, döner sermayeli kuruluşlara, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşlarına, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına, siyasi partilere, sendikalara, kanunla kurulan ve tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıklarına, kamu menfaatine yararlı derneklere, tarımsal amaçlı kooperatiflere ve Bakanlar Kurulu’nca vergi muafiyeti tanınmış vakıflara veya gıda bankacılığı yapan dernek ve vakıflara; “ayın” olarak bağışta bulunulmuş ise bu teslimatlar KDV’den müstesnadır. Bu bağışlar nedeniyle yapılan teslimatlara KDV hesaplanmamaktadır.

Ancak, söz konusu istisnanın kısmi istisna olması nedeniyle bağışlanan malın alımında veya imalinde yüklenilen KDV indirilemez. Daha önceden bir indirim yapılmışsa indirim iptaline tabi tutulur.

Katma Değer Vergisi Kanunu’nun geçici 23’üncü maddesinde, bağışlara yönelik KDV indirim yasasına ilişkin bir istisna yer almaktadır. Söz konusu kanun hükmüne göre Millî Eğitim Bakanlığına bilgisayar ve donanımlarının bedelsiz teslimleri ile bunlara ilişkin yazılım teslimi ve hizmetleri, bu

²¹ MAÇ Mehmet-JAMALİ Tanık, Kurumlar Vergisini Etkileyebilen Bağışlar ve Sponsorluklar, http://www.aydinaudit.net/index2.php?option=com_content&do_pdf=1&id=36 (Erişim tarihi, 20.12.2011)

²² UÇAK Mesut, **Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanununa Göre Diğer İndirimler ve Özellikli Durumlar**, Vergi Raporu, Mart 2009, s.76.

mal ve hizmetlerin bağış yapacak olanlara teslim ve ifası 31.12.2010 tarihine kadar katma değer vergisinden müstesnadır. Bu kapsamda yapılan teslim ve hizmet ifaları için yüklenilen vergiler, vergiye tâbi işlemler nedeniyle hesaplanan vergiden indirilir. İndirimle giderilemeyen vergiler iade edilmez. Bu istisnanın uygulanmasında bilgisayar ve yazılımlarının satıcı firmadan temin edilirken KDV ödemeksizin alınması mümkündür.

2.3.7- Ortak Hükümler

Bağış ve yardımların nakden yapılmaması yani aynı olarak yapılması halinde, bağışlanan veya yardım konusunu oluşturan mal veya hakkın maliyet bedeli veya kayıtlı değeri, bu değer mevcut değilse Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre takdir komisyonlarınca tespit edilecek değeri esas alınmaktadır.

3- SONUÇ

Çalışmamızda kurumlar vergisi yönünden Ar-Ge indirimi, sponsorluk harcamaları, bağış ve yardımların kurum kazancının tespitinde nasıl hesaplanacağı ele alınmıştır.

Çalışmamızın ilgili bölümlerinde “Diğer indirimler” ile ilgili indirim türleri sayılmış olup daha sonra bu indirimlerle alakalı tanımlar, açıklamalar ve görüşlerimize yer verilmiştir. Ar-Ge indiriminin, sponsorluk harcamalarının, bağış ve yardımların kapsamı, bu kapsamdaki indirimlerden hangi şartlarda faydalanılabileceği, indirim konusu durum hakkında izlenecek usul ve esaslar, indirim konusu kapsamına girmeyen özellikli durumlara değinilmiş olup, indirim konuları örneklerle açıklanarak muhasebe kayıtlarında nasıl izleneceği gösterilmeye çalışılmıştır.

Ar-Ge indirimi, sponsorluk harcamaları, bağış ve yardımlar, kurum kazancından, zarar mahsubu yapıldıktan sonra kalan tutar üzerinden indirilebilmektedir. Ancak, Ar-Ge indirimi tutarının tamamı bir taraftan maliyet olarak gider kaydedilerek kurum kazancını azaltırken, diğer taraftan da zarar mahsubu yapıldıktan sonra kalan tutar üzerinden ayrıca indirilebilmektedir. Ayrıca, bazı kurumlara yapılan bağış ve yardımların kurum kazancının %5’i oranında indirilebileceğine dair sınırlama getirilmesi, kurumlar vergisi “diğer indirimler” başlığı altındaki özellikli durumlar olup, kurum kazancı hesaplanırken bunlara dikkat edilmelidir.

KAYNAKÇA

- 1 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
- 5746 Sayılı Kanunun Genel Gerekçesi.
- ADİBEŞ Cuma, **Sponsorluk Kavramı ve Kurum Kazancının Tespitinde Sponsorluk Harcamalarının Yeri**, Vergi Sorunları, Nisan 2010, s.157-165.
- GÜNDOĞDU Burhan, **Sponsorluk Harcamalarının Kurumlar Vergisi Matrahından İndirilmesi**, Yaklaşım Dergisi, Eylül 2007, s.129-134.
- MAÇ Mehmet-JAMALİ Tarık, Kurumlar Vergisini Etkileyebilen Bağışlar ve Sponsorluklar, http://www.aydinaudit.net/index2.php?option=com_content&do_pdf=1&id=36
- TAN Mustafa- ERDEM Tahir, **Türkiye’de Ar-Ge Teşvikleri**, İTO Yayınları, İstanbul, 2010, s.25-44.
- UÇAK Mesut, **Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanununa Göre Diğer İndirimler ve Özellikli Durumlar**, Vergi Raporu, Mart 2009, s.61-80.
- YALÇIN Hasan, **Ticari Kazanç, Kurum Kazancı ve SMK Tespitinde Giderler**, HSY, 5.Baskı, İstanbul, 2011, s.750-751.