

# REKLAM ve SPONSORLUK HARCAMALARININ GELİR VERGİSİ KARŞISINDA DURUMU

STATE OF ADVERTISEMENT AND SPONSORSHIP  
EXPENSES AGAINST INCOME TAX



Hasan POYRAZ\*

## öz

Günümüz dünyasında teknolojinin gelişmesiyle birlikte üretimdeki maliyetler azalmış; maliyetlerin azalmasıyla birlikte üretilen ve sunulan mal ve hizmetin miktar ve çeşidi artmıştır. Bu gelişmenin karşısındaki toplum da kendi içinde bir değişim göstererek tüketim toplumu halini almıştır. Arzın ve talebin bu denli artması arz sektöründe rekabeti doğurmuş ve rekabet arz sektöründe vazgeçilmez bir unsur olmuştur. Reklam ve sponsorluk anlaşmaları ile harcamaları, rekabetin araç ve yöntemlerinden biri, hatta vazgeçilmezi olmuştur. Makalemizde reklam ve sponsorluk harcamalarının Gelir Vergisi içindeki durumu analiz edilecektir.

**Anahtar Kelime:** Reklam, Sponsorluk, Beyanname Üzerinden İndirilecek Giderler, Kanunen Kabul Edilmeyen Gider

## ABSTRACT

Today, the cost of goods has decreased due to technological advances, and accordingly, the amount and variety of goods and services have risen. As a result, the society has also transformed itself into a consumption society. The increase of the supply and demand have increased the competition and the competition has become an indispensable element. Advertising and sponsorship contracts and their expenses have become the instruments and methods of competition, even the indispensables. This study analyses the state of advertisement and sponsorship expenses in income tax.

**Keywords:** Advertisement, sponsorship, expenses deducted on the tax return, legally non-deductible expenses

---

\* Vergi Müfettişi

M.G.T.: 02.02.2016 / M.K.T.: 19.02.2016

## 1- GİRİŞ

Gelir Vergisi Kanunu'nda gerçek kişilerin elde edebileceği gelir unsurları ele alınmakta, bu gelir unsurlarının mahiyeti ve tespiti geniş bir şekilde izah edilmektedir. Kanun'da gerçek kişilerin elde edebileceği gelir unsurları yedi başlık halinde toplanmış, her bir gelir unsurunun tespitinde dikkate alınabilecek giderler tadadı olarak sıralanmıştır.

Reklam harcamaları GVK 40/1 kapsamında gider olarak dikkate alınabilmektedir. Sponsorluk harcamaları ise gider olarak dikkate alınamayıp GVK 89/7, 8 kapsamında beyanname üzerinden indirim konusu yapılabilmektedir. Kanun'da reklam harcamaları ile ilgili özel bir maddeye yer verilmemesine rağmen sponsorluk harcamaları Kanun'un 89. maddesinde ayrı bir bent olarak düzenlenmiştir.

## 2- SPONSORLUĞUN TANIMI, AMACI ve ÇEŞİTLERİ

### 2.1- Sponsorluk Nedir?

Sponsorluk, bir kuruluşun belirlemiş olduğu hedeflere ulaşmak amacıyla spor, kültür sanat ve sosyal alanlarda çeşitli kişi, kuruluş ve organizasyonlara aynî, nakdî veya başka türlü desteklerle yapılan tüm faaliyetlerin planlanması, uygulanması ve kontrol edilmesi süreçlerini kapsayan, taraflar arasında karşılıklı olarak birbirine fayda sağlamaya yönelik olarak yapılan bir iş anlaşmasıdır. Buna göre sponsorluğun, sponsorluğu yapan ve sponsorluğu yapılan iki taraf arasında olduğu, sponsorun yapmış olduğu destekten bir fayda sağlamak amacını taşıdığını, dolayısıyla da sponsorluğun iki taraflı olarak bir fayda ilişkisine dayandığını, önceden belirlenmiş kuruluş, ürün veya marka hedeflerini gerçekleştirmek için bir durum analizi yapılarak belirlenen hedeflere göre yapılacak faaliyetlerin tek tek planlanması, organize edilmesi, uygulanması ve faaliyet sonucunda elde edilecek sonuçların değerlendirilmesi sürecini de kapsadığını, hangi alanlarda ve ne şekilde sponsorluk yapılabileceğini ve tarafların karşılıklı çıkarlarını korumak amacıyla yazılı bir anlaşmaya dayalı olarak sponsorluğun yapılabileceği ifade edilmektedir. Sponsorluk tanımlarının büyük bir kısmında sponsorluğun ticari kuruluşlarca yapıldığı ifade edilse de devlet veya yerel kuruluşların da sponsorluk faaliyetlerinde bulunduğu görülmektedir. Dolayısıyla sponsorluğu sadece ticari kuruluşların yaptığını söylemek yanlış olacaktır. Ancak devlet veya yerel kuruluşların katkıları ve hedef gruplarına yönelik olarak yaptıkları tanıtım faaliyetleri yoğun olmadığı için çoğu zaman sponsorluğun sadece ticari kuruluşlar tarafından yapıldığı kanaati yansıtılmaktadır.

### 2.2- Sponsorluğun Amacı Nedir?

Sponsorluğun yapılma amaçlarını genel olarak üç grupta toplamak mümkündür.

#### 2.2.1- Sponsorluğun Halkla İlişkiler Amaçları

Kuruluşlar, kurum ve ürün imajını desteklemek, kurumsal kimliği yerleştirmek, hedef kitlede iyi niyet ve anlayışı oluşturmak gibi nedenlerle diğer iletişim yöntemlerine ek olarak sponsorluk üstlenmektedir.

Sponsorluk faaliyetleri, defalarca tekrarlanan logo, kurumsal renk ve fiziksel görüntünün farkına varılmasına, kurumsal kimliğin tanınmasına ve yerleşmesine katkıda bulunmaktadır. Özellikle halkla ilişkiler açısından değerlendirildiğinde, sponsorluk faaliyetleri, kurum veya kişilere sağlanan imkânlar nedeniyle, hedef kitle üzerinde iyi niyetin oluşturulmasında etkin rol oynamakta, uygulamalar medyanın dikkatini çekerek, medya ile ilişkileri güçlendirmektedir.

### **2.2.2- Sponsorluğun Reklam Amaçları**

Firmalar veya markalar daha önceleri sponsor oldukları konularda maddi bir beklentiye girmezken, son yıllarda giderek artan acımasız rekabet şartları bu konuyu da daha fazla bir pazarlama, iletişim, tanıtım aracı hâline getirmiş, firmalar sadece bu konuda değil, neredeyse tüm konularda kasalarından çıkan her “değer”in (para/mal /hizmet olabilir) geri dönüşümünü hesaplar hâle gelmişlerdir. Yani artık “sponsorluk” da sadece “yardım yapma”, “iyilik etme” felsefesine dayanmamakta, yapılan yatırım ya da katkının, maddi kazanç olarak geri dönüşümü hesap edilmektedir.

Örneğin Endonezya’da bir süre rağbet göremeyen Japon otomobili firmaları, bu sıkıntıyı hayır kurumları ve çeşitli derneklere yaptıkları çeşitli bağışlar, yardımlar ve üstlendikleri sponsorluklarla aşmışlar, piyasada bu şekilde tutunmuşlardır. Durum böyle olunca sponsorluk konusu ister istemez hem firmalar hem de reklam ve halkla ilişkiler şirketleri tarafından daha ciddi düşünülmesi gereken bir konu haline gelmiş, özellikle içki, sigara ve ilaç gibi reklam yasağı olan firma ve markalar için bir “can simidi” olarak benimsenmiştir. Üstelik son derece başarılı da olunmuştur. Bazı sigara firmalarının otomobil ve yat yarışlarına, bazı içecek firmalarının çeşitli konserlere, şarkı yarışmalarına, festivallere ve spor organizasyonlarına katkıda bulunmaları ağırlıklı olarak bu yüzdendir. Üstelik bu tarz sponsorluklarda ticari anlamda istenen, beklenen geri dönüşümler genel olarak alındığı gibi, firma veya marka imajına da büyük katkılar sağlanmaktadır.

### **2.2.3- Sponsorluğun Pazarlama Amaçları**

Bir pazarlama aracı olarak bakıldığında ve maddi beklentilerin söz konusu olduğu sponsorluklarda firmaların büyük organizasyonlara yöneldiklerini ve bunları ağırlıklı olarak kendi denetimlerinde gerçekleştirdiklerini görürüz. Çünkü bu tarz sponsorluklar tam bir pazarlama faaliyeti olarak değerlendirilmektedir. İnsanlara sağladığı yararların yanında firma ve markaya sağladığı yararlar da önemli olmaktadır. Çünkü bu vesilelerle hedef kitle ile buluşmakta, marka bilinirliği artırılmakta, kurumsal kimlik vurgulanmakta, basında yer alınmaktadır.

Bugün ve gelecekte rakipler arasında ön plana çıkabilmek, marka farkındalığı ve takip eden süreçte marka bilinirliği doğurma veya marka bilinirliğini artırmak, rakiplere göre farklılaşmak, hedef kitleyle duygusal bir bağ oluşturmak, gittikçe zorlaşan marka sadakatini oluşturmak ve en doğru bütçeyle hedef kitlelere ulaşmanın önemi artmıştır ve giderek artacaktır.

Günümüzde tüketiciler bir ürünü ya da bir hizmeti almaktan çok markayı satın alıyorlar. Tüketiciler satın aldıkları marka ile ait oldukları veya ait olmak istedikleri hayat tarzını, markanın anlattığı hikâyeleri, markanın yaşattığı veya yaşatmayı vaat ettiği deneyimleri ve yaşamak istedikleri duyguları satın alıyorlar. Son yıllarda bu amaçları gerçekleştirecek bir pazarlama aracı klasik pazarlama araçları arasından sıyrılarak ön plana çıkmaya başlamıştır. Bu etkin pazarlama aracının adı sponsorluktur.<sup>1</sup>

## **2.3- Sponsorluk Çeşitleri**

Sponsorluğun birçok türü vardır. Bunlara aşağıda kısaca değinilecektir:

### **2.3.1 - Spor Sponsorluğu:**

Bu en çok kullanılan türüdür. Hitap ettiği kitlenin büyüklüğü nedeniyle bu tür çok fazla tercih edil-

---

<sup>1</sup> Halkla İlişkiler Ve Organizasyon Hizmetleri-Sponsorluk, MEB, 2011, Ankara

mektedir. Bu tür, amatör veya profesyonel spor kulüplerinin formalarına, lig isimlerine, organizasyona (UEFA, Şampiyonlar Ligi vb.) maddi ya da ürün desteği şeklinde olabileceği gibi kendi ürünlerini bedelsiz verme şeklinde de olabilmektedir. Spor sponsorluğu bazen de bireysel sporculara sponsor olmak şeklinde olmaktadır.

### **2.3.2- Kültür ve Sanat Sponsorluğu:**

Bu en çok kullanılan ikinci sponsorluk yöntemidir. Bu tür sponsorlukta yarar uzun sürede alınabilmektedir. Ticari yarar arka plandadır. Bu tür sponsorlukta çeşitli kültürel ve sanatsal etkinlik, sergi, konferans, panel, arkeolojik kazı ve yayınlara (CD, kitap vb.) sponsor olunması söz konusudur.

### **2.3.3- Sosyal Sponsorluk**

Firmalar bu yönetime, artan rekabet ortamında diğer firmalardan ayrıлып farklı bir noktaya gelebilmek için başvururlar. Kurumsal kimliği oluşturma, imaj edinimi diğer amaçlardır. Bu kapsama çevre, eğitim ve sağlık sponsorluğu girebilir. Bir okula, kütüphaneye, laboratuara veya bir hastaneye sponsor olanın adının verilmesi, erozyonla mücadele için oluşturulan fona yapılan katkı bu kapsamda yapılan sponsorluklara bir kaç örnektir. Firmalar sosyal sorumluluk amacıyla bu tür proje ve etkinliklere sponsor olarak toplumun ihtiyaç duyduğu alanlarda kar amacı taşımadan sponsorluk faaliyeti yapabilmektedirler.

### **2.4- Sponsorluğun Unsurları**

Sponsorluğun üç unsuru vardır. Bunlar sponsor arayan (kurum, kişi veya organizasyon), sponsor olan firma ve sponsorluk sözleşmesidir. Birinci unsur sponsor arayanlardır. Bunlar daha çok spor, sanat, toplumsal yarar, çevre, tarih gibi birçok alanda faaliyet yapan ya da organizasyon tertip eden, kendi alanlarında etkinliğini ispatlamış, hedef kitlesi oluşmuş grup, kurum, kişi ya da çeşitli sivil toplum organizasyonlarıdır. İkinci unsur, sponsor olandır. Bunlar sponsor arayan grup, kurum, kişi ya da çeşitli sivil toplum örgütlerinin faaliyet, etkinlik ve organizasyonlarına tamamen ya da kısmen maddi, nakdi yada aynı olarak yatırım yapan firma ya da kurumlardır. Sponsorluğun üçüncü unsuru sponsorluk sözleşmesidir. Bu unsur, sponsor arayan ile sponsor olan arasında sponsorluğun kapsamı, nitelik ve içeriğine ilişkin karşılıklı olarak mutabık oldukları, taraflara kimi hak ve yükümlülükler yükleyen bir anlaşmadır. Genellikle yazılı yapılır. Herhangi bir şekil şartına tabi bulunmamaktadır.<sup>2</sup>

## **3- REKLAMIN TANIM, İŞLEV ve ÇEŞİTLERİ**

Reklâm; işletmeler, kar amacı gütmeyen kuruluşlar, kamu kurumları ile bireylerin kendilerini, kendi ürün ve hizmetlerini tanıtmak, organizasyonları, fikirleri hakkında belirli bir hedef kitleyi ya da pazarı bilgilendirmek ya da ikna etmek amacıyla kimliği belirli sorumlusu (kişi ya da reklâm şirketi) tarafından tarifesi önceden belirlenmiş bir bedel ödenerek (maliyet) kitle iletişim araçlarında satın alınan özel zamanlarda ya da yerlere ilan ve ikna edici mesajların yerleştirilmesi suretiyle kamuya olumlu biçimde tanıtılıp, benimsetilmesi olarak tanımlanmaktadır. Reklâm kısaca, bir talep oluşturu-

---

<sup>2</sup> Hakkı Sayan, "Sponsorluk İle Reklam Faaliyeti Arasındaki Fark ve Sponsorluk Harcamalarının Vergisel Sonuçları" Vergi Dün-yası , Ekim 2009, Sayı: 338

ma sanatıdır. Reklâmlar, bilgi verme, ikna etme, hatırlatma ve değer katma gibi iletişim işlevlerine de sahiptir. Bu işlevler aşağıda belirtildiği gibidir;

- Bilgi verme,
- İkna etme,
- Hatırlatma,
- Değer katma işlevidir.

### **3.1- Reklamın İşlev ve Türleri**

#### **3.1.1- Bilgi Verme İşlevi**

Yeni bir ürün veya hizmetin pazara sunulduğu ilk dönemlerde özellikle de dikkat çekme, özellik, yarar ve kullanım bilgisi verme ve benzerlerinden ayırt etme amacıyla yapılan reklâmlar bilgi verme işlevini üstlenmektedir. Bilgi verici reklâmlar talebi artırmaktadır. Tüketici arama maliyetlerinin yüksek olduğu pazarlarda bilgi verici reklâmların tüketici arama maliyetlerini azalttığı ve pazar talebini de artırdığı ifade edilmektedir. Ürünün değişik kullanım biçimlerinin gösterilmesi, fiyat değişikliklerin duyurulması, çalışması, servis tanıtımı, firma imajı oluşturma ve tüketici kaygılarını gidermede etkin bir işlevi yerine getirir.

#### **3.1.2- İkna Etme İşlevi**

Benzerleri arasında ürünün üstün özelliklerinin öne çıkarılması, kanıt göstererek, duygulara hitap ederek ya da karşılaştırmalı (yasalarla sınırlıdır) ürünü reklâm ederek marka sadakati (bağımlılığı) oluşturulması suretiyle tüketicilerin ikna edilmesi işlevidir. İkna etme işlevini yerine getirebilmek için ürünün pazarda tanınması, birincil talebin oluşturulması gerekir. Ancak, bu durumda markalar arasında rekabet oluşabilir. Yoğun rekabet ortamlarında, marka bilinirliğini, tercih edilirliliği artırır, tüketicilerin belirli ürün ve markalarla ilgili tutumlarını, algılarını etkiler ve değiştirir.

#### **3.1.3- Hatırlatma İşlevi**

Benimsenmiş olan markalara ait olumlu izlerin zaman zaman hatırlatılması yoluyla ikna etme işlevinin pekiştirilmesidir. Reklâmlar belirli gün, olay ve özel durumlar ürünle ilişkilendirilerek markayı hatırlatır.

#### **3.1.4- Değer Katma İşlevi**

Reklâmlar, markaların değerini artırma adına onları daha üstün ve seçkin göstererek reklâmı yapılmayan ürünlere göre tüketiciler ve rakiplerin gözünde prestijli duruma getirerek değer katma ve değer yaratma işlevini yerine getirir. Tüketicilerin ürüne karşı güven sorunu olması durumunda ürün ya da marka ile ilgili yapılan reklâmlar güven artırıcı rol oynar.

Reklâmlar amaçlarına göre sınıflandırıldığında bilgi verici, ikna edici, hatırlatıcı ve destekleyici reklâmlar olarak çeşitli türlere ayrılır.

**Bilgi Verici Reklâmlar:** Pazara yeni girecek olan bir ürün ya da markanın tanıtımı için yapılan reklâmlardır. Aynı zamanda pazarda mevcut bir ürünün fiyat değişikliklerinin duyurulması, ürüne bağlı hizmetlerin açıklanması, var olan ya da olası tüketici endişelerinin giderilmesi için yoğun olarak başvurulan reklâm türüdür. Bu tür reklâmlar, birincil talebi oluşturmak için kullanıldığı gibi ürün yaşam seyri açısından tanıtım dönemindeki ürünler için de uygun bir reklâm türüdür. Bilgi verici

reklâmlar, fiyat ve değer, kalite, performans, ürün bileşenleri ve parçaları, bulunabilirliği, özel fiyat indirimleri, ambalaj, garanti, güven ve yenilikler hakkında mesajları içerir.

**İkna Edici Reklâmlar:** Ürünün gelişme dönemlerinde rakip ürünlerin ortaya çıkması ve pazara girmesi nedeniyle, özellikle marka seçimi, ürün konumlandırma, tüketici algılarını değiştirmek amacıyla yapılan reklâmlardır. Markalar arası rekabet dolayısıyla karşılaştırmalı reklâmlara da başvurulabilir. Bu tür reklâmlar, benzer ürünlerin karşılaştırılması yoluyla belirli bir markanın üstünlüklerini kanıtlamak ya da vurgulamak için de yapılır.

**Hatırlatıcı Reklâmlar:** Ürün yaşam seyri içinde olgunluk döneminde ürünün unutulmaya yüz tutması nedeniyle tüketicilerin hafızasını tazelemek amacıyla taşıyan reklâmlardır. Ürünün kendisini, parçasını, tamamlayıcısını hatırlatmak suretiyle ürüne duyulan ilgiyi canlı tutmayı hedefler. Hatırlatıcı reklâm, bilinen mal ya da hizmetin pazarda doyma durumunun belirlediği, satışlarda azalmaların başladığı zamanlarda yapılan reklâmdır. Böylece ürüne olan talebin yeniden canlandırılması, markanın tüketicilerin hafızalarında canlı tutulması sağlanmış olur.

**Destekleyici Reklâmlar:** Ürünü yeni satın alanların ürünle ilgili olası endişelerini giderebilmek için onları rahatlatan mesajlar vererek kararlarını destekleyici nitelikteki reklâmlardır.

Ürün yaşam seyri boyunca yeni bir ürün veya hizmetle ilgili olarak sunuş döneminde ürün veya hizmet hakkında bilgi verici reklâmlar önemlidir. Ürünün kullanım biçimleri, alanları, fiyat ve teknik bilgiler reklâm mesajı içinde yer alır. Eğer bir marka yoksa birincil reklâmlara da bu dönem içinde yer verilebilir. Gelişme dönemi ürünün pazarda tutunma dönemidir ve bu dönemde rakipler ortaya çıkabilir, mal ve fiyat rekabeti başlayabilir. Bu nedenle ikna edici reklâmlar ve rakip ürünler arasında karşılaştırma imkânı sağlayan türden reklâmlar önem kazanır. Olgunluk döneminde ürün pazarda benimsendiği için talebi canlı tutmaya yarayan hatırlatıcı reklâmlara yer verilerek, rakip ürünler karşısında bir çeşit savunma yapılmış olur. Çoğunlukla yeni, geliştirilmiş, güçlendirilmiş gibi sıfatlarla tamamlanan marka isimleri, bir yandan olgunluk döneminin ipuçlarını verirken, diğer taraftan da hafıza tazelemek için yardımcı olur. Düşüş, gerileme döneminde ürün ya da hizmetlere olan talep azalırken, rakip ürünlere ilgi artar. Bu nedenle destekleyici reklâmlarla ürün talebine canlılık kazandırılmaya çalışılır. Bu durumlar yukarıdaki şekilden daha açık bir biçimde ifade edilmektedir.<sup>3</sup>

#### 4- REKLAM ve SPONSORLUĞUN FARKLARI

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 iaşe, 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,

<sup>3</sup> Yunus Ceran, Süleyman Karaçor, "Pazarlama İletişimi Aracı Olarak Reklâm: Reklâm Maliyetleri Ve Muhasebeleştirilmesi", Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi, 2013, Cilt: 6, Sayı: 1, s. 9-24.

- Spor müsabakaları sonucuna göre sporculara veya spor adamlarına prim mahiyetinde ayni 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 sağlayacak amblem, marka, isim ve benzeri işaretler konulması gibi doğrudan ticari fayda sağlayan ve kurumun tanıtımını amaçlayan harcamalar ise reklam harcaması olarak değerlendirilecektir.

Ayrıca, sponsorluk faaliyetinin yanında reklam ve tanıtım amacını da içeren işlemler nedeniyle yapılan harcamaların, sözleşmede belirtilmek ve emsaline uygun olmak şartıyla, reklam ve sponsorluk harcamaları olarak ayrıştırılabilmesi mümkündür. Örneğin, bir kurumun, bir kulübe bonservis bedelini karşılayarak transfer ettiği bir sporcuyla aynı zamanda şirketin veya ürünlerinin tanıtımına yönelik reklamlarda kullanması halinde, reklam faaliyetine ilişkin harcamalar, bonservis bedelinden sözleşmede belirtilmek ve emsallerine uygun olmak şartıyla ayrıştırılabilecek ve reklam gideri olarak dikkate alınacaktır.<sup>4</sup>

## 5- GELİR VERGİSİ KANUNU'NDA REKLAM HARCAMALARI

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda gelir unsurları 7 başlık halinde sayılmış ve bu yedi gelir unsurunun tespitinde gider olarak dikkate alınacak harcamalar tadadi olarak sıralanmıştır. GVK'nın 40, 57, 63, 68, 74 ve 78. maddelerinde safi gelir unsurlarının tespitinde dikkate alınacak giderlere yer verilmiştir. Bu maddelere bakıldığında reklam giderlerine ilişkin sarih bir ifade bulunmamaktadır. Sadece 68. maddenin 9. bendinde mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilebilmesi için ödenen ilan ve reklam vergilerinin indirilebileceğinden bahsedilmiştir.

Ancak 40. maddenin 1. bendinde 57. maddenin 8. bendinde ve 68. maddenin 1. bendinde ticari zirai ve mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderlerin hâsılatından indirilebileceği belirtilmiştir. Kanun maddelerinde "**genel giderler**" demek suretiyle geniş bir alan bırakılmış ve ancak kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesiyle illiyet bağına temas edilerek geniş alana bir sınır çizilmiştir. Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin indirilebilmesi için giderlerle kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi arasında bir illiyet bağının bulunması, giderlerin kazancın elde edilmesine yönelik olması, harcamanın yapıldığı geliri doğuran olayın vergiye tabi bulunması, karşılığında gayri maddi bir kıymet iktisap edilmemiş olması ve maliyete dahil edilecek giderlerden olmaması gerekir. Genel olarak;

Kırtasiye, temizlik, ısıtma, aydınlatma, su, ve telefon giderleri

İşyeri, araç, vb.'nin kira giderleri

Yapılan işle orantılı temsil ve ağırlama giderleri

Bina, taşıt, emtia ve bunlara yönelik sigorta giderleri

Finansman giderleri

Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri

Reklam giderleri

Yurt dışındaki kişilere ödenen komisyonlar, reklam giderleri, reklamasyon ve simsariye giderleri bu türden giderlerdir.<sup>5</sup>

<sup>4</sup> 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği

<sup>5</sup> Beyanname Düzenleme Kılavuzu HUD, 2013 s.28 -29



Bu açıklamalar ışığında gelir vergisi mükellefi olan kişilerin yapmış oldukları reklam harcamalarını GVK 40/1 kapsamında genel gider olarak dikkate almaları ve safi kazancın tespitinde gider olarak indirmeleri mümkün bulunmaktadır. Ancak, 3984 sayılı Radyo ve Televizyonların Kuruluş ve Yayınları Hakkında Kanununun 29'uncu maddesinin (m) bendi uyarınca yurtdışından Türkiye'ye yayın yapan radyo ve televizyon kuruluşlarına verilen reklamlar vergi matrahının tespitinde gider olarak indirilemez.

### 5.1-Yurt Dışında Yapılan Reklam Harcamalarında Durum

Kurum ve şahıs firmaları yurt içinde reklam ve tanıtım faaliyetinde bulunduğu gibi yurt dışında da reklam ve tanıtım faaliyetinde bulunmaktadır. Özellikle turizm sektöründe otel ve konaklama tesislerinin reklam ve tanıtımı yapılmakta; bu yolla yabancı turistlerin gelmesi temin edilmektedir. Yurt dışında yapılan reklam ve tanıtıma yönelik harcamaların yurt içinde yapılan tanıtım ve reklam harcamalarından bir farkı bulunmamaktadır.

Yurt içinde yapılan reklam ve pazarlama harcamalarında olduğu gibi yurt dışında yapılan bu nitelikteki harcamalar da hizmetin alındığı ülkede mali geçerliliği olan belge ile tevsik edilmesi kaydıyla mali karın tespitinde indirim konusu yapılabilir.<sup>6</sup>

Turizm sektöründe yurt dışında reklam, tanıtım ve müşteri bulma hizmeti genellikle yurt içi ve yurt dışı acenteler vasıtasıyla sağlanmaktadır. Bu durumda acenteler tarafından firmalara düzenlenen komisyon faturaları da GVK 40/1 kapsamında genel gider olarak dikkate alınacaktır.

İhracatçı firmaların tanıtım faaliyetlerini yapan ve dükkan ve mağazalarına alışveriş yapmaları için turist getiren komisyonculara ödenen bedeller de genel gider kapsamında değerlendirilecektir. Zira 110 seri nolu KDV Genel Tebliğinde "Turizm, acente, rehber ve benzerlerinin turist kafilelerini alışveriş etmeleri için belli dükkanlara, mağazalara, götürmeleri karşılığında bu işletmelerden aldıkları komisyonlar genel oranda KDV'ye tabidir. Bu şekilde ödenen komisyonlar, ihracat işlemlerinin bünyesine giren "genel gider" mahiyetinde bir harcama olduğundan komisyon nedeniyle yüklenilen KDV tutarları indirim yoluyla telafi edilememeleri halinde ihracatçılara iade edilecektir" denilmek suretiyle bu tür komisyonculara ödenen bedellerin genel gider olduğu belirtilmiştir.<sup>7</sup>

### 5.2- Tütün ve Alkollü İçki Reklamları İçin Yapılan Giderlerde Durum

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'inci maddesinde ticari kazancın tespitinde indirilecek giderler, 41. maddesinde ise gider kabul edilmeyen ödemeler tadadi olarak sıralanmıştır. Kanun'un 41. maddesinin 7. bendinde "Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin % 50'si (0) sıfır (Bakanlar Kurulu, bu oranı %100'e kadar artırmaya, sıfıra kadar indirmeye yetkilidir)" denilmektedir. Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin %50'sinin ticari kazanç ve kurum kazancının tespitinde indirilemeyeceği belirtildikten sonra Bakanlar Kuruluna bu oranı, %100'e kadar artırma ve sıfıra kadar indirme yetkisi tanınmıştır. Kanun'un verdiği yetkiye dayanılarak yayımlanan 90/1081 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile oranlar sıfıra indirilmiş olup söz konusu ürünlere ait ilan ve reklam giderlerinin tamamının ticari kazanç ve kurum kazancının tespitinde indirilmesi olanaklı hale gelmiştir. Ancak, 4207 sayılı Tütün Ürünlerinin Zararlarının Önlenmesi ve Kontrolü Hakkında Kanununun 4'üncü maddesinin 11'inci fıkrası

<sup>6</sup> Deloitte; Turizm Sektörüne Özgü Vergisel Konular; İstanbul, 2014

<sup>7</sup> 110 Seri Nolu KDV Genel Tebliği



sında, Gelir Vergisi Kanunu'nun 41'inci maddesinin birinci fıkrasının 7'nci bendinde belirtilen ilan ve reklam giderlerinin gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak gösterilemeyeceği kurala bağlanmıştır.

Alkol ve alkollü içkilere ait reklam harcamalarının gider yazılıp yazılmaması noktasında devam eden yargı mücadelesinde en son Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 26.03.2014 tarih ve E:2013/653 K:2014/178 sayılı kararı ile alkol ve alkollü içkilere ait reklam harcamalarının tamamının gider olarak kabul edilmeyeceği sonucuna varılmıştır. Zira kararın sonuç kısmında " ..... *Bu husus dikkate alındığında, uyuşmazlık konusu olayda, 5520 sayılı Kanun'dan sonra yürürlüğe giren ve 193 sayılı Kanun'un 41. maddesinin 1. fıkrasının 7. bendine atıf yapmak suretiyle bentte düzenlenen giderler yönünden ayırım yapmaksızın söz konusu bendin tamamına yönelik hüküm içeren, buna bağlı olarak da **her türlü alkol ve alkollü içkilerle tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirilemeyeceği yönünde özel bir düzenleme olan 5727 sayılı Kanun'un 5. maddesiyle değişik 4207 sayılı Kanun'un 4. maddesinin 11. fıkrasının uygulanması gerektiği** sonucuna ulaşıldığından, aksi yöndeki gerekçeyle verilen ısrar kararında hukuka uygunluk görülmemiştir.*" denilerek herhangi bir ayırım olmaksızın alkol ve alkollü içkilere ait ilan ve reklam giderlerinin de gelir ve kurumlar Vergisi yönünden gider olarak kabul edilemeyeceği belirtilmiştir.

### 5.3- Reklam Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi

Reklâm maliyetleri, ürün yaşam sürelerinin önceden bilinmemesinden dolayı gelecek dönemlerle nasıl ve ne ölçüde ilişkilendirileceği açısından yeterli doğrulukta bir ölçüm yapılmasının güçlüğü nedeniyle dönem gideri olarak değerlendirilerek muhasebeleştirilir. Kimi akademik çevrelerde reklam giderlerinin gelecek dönemlerde de yarar sağlayacağı düşüncesinden hareketle bu tür reklam giderlerin aktifleştirilmek suretiyle itfa edilmesi gerektiği belirtilmektedir. Ancak, bu tür maliyetlerin gelecekte işletmeye sağlayacağı yarar ve bu yararın süresi belirsiz olduğu için aktifleştirilmeleri de zordur. Reklam giderlerinde kabul gören uygulama dönem gideri olarak dikkate alınmasıdır. Zira GİB Büy.Mük.Gr.Bşk.lığının 20.05.2013 tarih ve 64597866-125[10-2013]-71 sayılı özelgesinde " ..... *Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalardan anlaşılacağı üzere, ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilişkisi olmayan veya ilişkisi ölçülemeyen, sosyal amacı öne çıkan harcamalar sponsorluk harcaması, işletmelere doğrudan ticari fayda sağlayan ve kurumun tanıtımını amaçlayan harcamalar ise reklam harcaması olarak kabul edilmektedir.*

*Buna göre, şirketinizin Türkiye Futbol Federasyonu ile yapmış olduğu "Resmi Tedarik Sözleşmesi" çerçevesinde; yılda 1 tematik, 2 promosyonel tv ve radyo, gazete, açık hava, mağaza içi reklam imkanı, yurt içinde gerçekleştirilen tüm milli maçlarda Federasyona ait reklam panosu olması halinde şirketinizin adının yer alması, milli takım basın açıklaması sırasında arkada bulunan basın panosunda şirket logosunun bulunması, Federasyonun resmi internet sitesinde şirket logosunun bulunması, milli takım yurt içi müsabakalarında stat içinde ve dışında şirketinizin tanıtım faaliyeti yapması olanakları tanınması ile şirketinize doğrudan ticari fayda sağlamak üzere tanıtımı amaçlandığından, yapılan harcamaların reklam harcaması olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.*

*Bu çerçevede, sözleşme kapsamında yapılan bedelsiz akaryakıt teslimlerinin öncelikle satış olarak değerlendirilmesi ve tahsil edilmeyen akaryakıt bedelinin de fiilen akaryakıtın teslim edildiği dönemde 193 sayılı Kanununun 40'inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi uyarınca gider olarak*

*kurum kazancının tespitinde dikkate alınması mümkündür.”* denilerek reklam harcamalarının dönem gideri olarak dikkate alınacağı belirtilmiştir.

**Örnek 1:<sup>8</sup>**

SBR Elektronik Firması, 2012 yılında yeni geliştirdiği ürün ve markasının tanıtımı için 5.000.000 TL'lik büyük bir reklâm kampanyası düzenlemiştir. Bu tutar 900.000 TL KDV'si ile birlikte 5.900.000 TL'lik çek düzenlenerek verilmek suretiyle ödenmiştir.

**Dönem gideri olarak muhasebeleştirme**

/	
760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	5.000.000
760.051. Reklam Gideri	
191 İNDİRİLECEK KDV	900.000
103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ	5.900.000
Reklâm Kampanyası Maliyeti Kaydı	
/	

**Dönem sonunda**

31.12.2012	
631 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	5.000.000
761 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	5.000.000
YANSITMA HESABI	
/	
761 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	5.000.000
760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	5.000.000
/	
690 DÖNEM KARI VE ZARARI HESABI	5.000.000
631 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	5.000.000
/	

**6- GELİR VERGİSİ KANUNU'NDA SPONSORLUK HARCAMALARI**

Gelir vergisinde yedi gelir unsuru ile ilgili olarak önce hasıllardan indirilecek harcamalar indirilir. Daha sonra beyan edilen gelir üzerinden 89. maddede belirtilen giderler indirim konusu yapılır. Şayet 89. maddede belirtilen giderler dönem içinde indirim konusu yapılmışsa bunlar dönem sonunda Kanunen Kabul Edilmeyen Gider (KKEG) olarak dikkate alınır ve beyanname üzerinden indirim konusu yapılır. 89. maddede belirtilen giderler beyanname üzerinde beyan edilecek gelir bulunması durumunda söz konusu olur. Eğer beyan edilecek bir gelir söz konusu değilse 89. maddede belirtilen giderlerin indirilmesi de söz konusu olmaz. Bu giderler ilgili dönemde beyan edilecek gelir bulunmaması sebebi ile indirilemezlerse gelecek dönemlerde indirilmesi de mevzu bahis değildir.

GVK'nın 89. maddesinde belirtilen harcamaların beyanname üzerinden indirilmesinde bazı harcamalarda sınırlama yöntemine gidilmiştir. Mesela eğitim ve sağlık harcamaları beyan edilen gelirin

<sup>8</sup> Yunus Ceran, Süleyman Karaçor, a.g.m.

%10'unu başış ve yardımların bir kısmı beyan edilen gelirin %5'ini geçemeyecektir. Sponsorluk harcamalarında ise sponsor olunan kişi ve kurumun amatör ve profesyonel olmasına göre bir sınırlamaya gidilmiştir. Zira sponsor olunan kişi/kurum amatör ise yapılan harcamanın tamamı; profesyonel ise %50'si indirim konusu yapılacaktır. Geçmiş yıl zararı, istisna ve indirimler düşüldükten sonra kalan tutar üzerinden sponsorluk harcamaları indirilebilecektir.

Profesyonel ve amatör tanımına vergi kanunlarında yer verilmemiştir. Kapsamlı açıklamaya 3289 sayılı Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanununda yer verilmiştir. Kanun'un 18. maddesindeki açıklama şu şekildedir. "Bir veya daha fazla spor dalı, teknik ve idari bakımdan birer federasyona bağlanır. Amatör federasyonların adedi ile profesyonel dallar, Merkez Danışma Kurulunun da görüşünü almak suretiyle Spor Genel Müdürünün teklifi üzerine Gençlik ve Spor Bakanı tarafından tespit olunur. Amatör ve profesyonel futbol faaliyetleri Türkiye Futbol Federasyonuna bağlı iki ayrı kurul tarafından yürütülür." Ayrıca 24. maddesi de şu şekildedir. "Profesyonel dallar, Spor Genel Müdürünün, Merkez Danışma Kurulunun da görüşünü almak suretiyle yapacağı teklif üzerine, Gençlik ve Spor Bakanı tarafından tespit olunur. Profesyonel spor dallarının teşkili, ilgili federasyonları ile bağlantıları, idaresi tüzükle düzenlenir. Spor kulüpleri, profesyonel takımlarını, Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kuracakları veya kurulmuş olan şirketlere devredebilirler veya profesyonel futbol takımlarını kiraya verebilirler."

Türkiye Futbol Federasyonu tarafından "Profesyonel Futbol ve Transfer Talimatı" ile amatör ve profesyonel takım ve futbolcunun açıklaması yapılmıştır. Talimata göre profesyonel liglere tescil edilen kulüplerin bu liglere katılan takımları **profesyonel takım**; bir kulüple yazılı sözleşme yapmış olan ve kendisine futbol faaliyetleri kapsamında yaptığı harcamalardan daha fazla miktarda ödeme yapılan futbolcuya **profesyonel futbolcu** bu tanımın dışında kalan tüm futbolcular **amatör futbolcu** olarak kabul edilecektir. Bu bağlamda Türkiye Süper Ligi, PTT 1. Ligi, Süper Toto 2. Lig ve Süper Toto 3. Lig profesyonel olarak kabul edilmektedir.

Reklam giderleri GVK'nın 40, 57 ve 68. maddesinde belirtilen genel giderler kapsamında dönem içinde hâsıllattan indirilebilmekte; şayet dönem sonunda zarar söz konusu ise gelecek döneme zarar olarak intikal etmekte ve gelecek dönemlerde indirim konusu yapılabilmektedir.

Sponsorluk giderleri GVK'nın 89. maddesinin 7 ve 8. bentlerinde yer almaktadır. Reklam harcamaları Gelir Vergisi Kanunu'nda genel giderler kapsamında değerlendirilmesine rağmen sponsorluk harcamaları özel olarak düzenlenmiştir. Bunun sebebi ise sponsorluk harcamalarının ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile dolaylı ve ölçülemeyen bir ilişkisinin bulunmasıdır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddenin 7. bendi kültürel ve sanatsal faaliyetlerin desteklenmesi hakkındaki sponsorluğu 8. Bendi ise spor sponsorluğunu konu almaktadır.

### **6.1- Kültürel ve Sanat Faaliyetlerinin Desteklenmesi Amacıyla Yapılan Sponsorluk Harcamaları**

GVK'nın 89. maddesinin 7. bendi aşağıdaki gibidir.

*Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler, kamu yararına çalışan dernekler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve bilimsel araştırma faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan ya da Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen veya desteklenmesi uygun görülen;*

- a) *Kültür ve sanat faaliyetlerine ilişkin ticari olmayan ulusal veya uluslararası organizasyonların gerçekleştirilmesine,*

- b) 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,
- c) Yazma ve nadir eserlerin korunması ve elektronik ortama aktarılması ile bu eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılmasına,
- d) 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınmaz kültür varlıklarının bakımı, onarımı, yaşatılması, rölöve, restorasyon, restitüsyon projeleri yapılması ve nakil işlerine,
- e) Kurtarma kazıları, bilimsel kazı çalışmaları ve yüzey araştırmalarına,
- f) Yurt dışındaki taşınmaz Türk kültür varlıklarının yerinde korunması veya ülkemize ait kültür varlıklarının Türkiye'ye getirtilmesi çalışmalarına,
- g) Kültür envanterinin oluşturulması çalışmalarına,
- h) 2863 sayılı Kanun 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,
- i) Somut olmayan kültürel miras, güzel sanatlar, sinema, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki üretim ve etkinlikler ile bu alanlarda araştırma, eğitim veya uygulama merkezleri, atölye, stüdyo ve film platosu kurulması, bakım ve onarımı, her türlü araç ve teçhizatın tedariki ile film yapımına,
- j) Kütüphane, müze, sanat galerisi ve kültür merkezi ile sinema, tiyatro, opera, bale ve konser gibi kültürel ve sanatsal etkinliklerin sergilendiği tesislerin yapımı, onarımı veya modernizasyon çalışmalarına,

İlişkin harcamalar ile bu amaçla yapılan her türlü bağış ve yardımların % 100'ü (Bakanlar Kurulu, bölgeler ve faaliyet türleri itibarıyla bu oranı yarısına kadar indirmeye veya kanuni oranına kadar çıkarmaya yetkilidir).

Bu hüküm ile kültür sanat faaliyetlerine ilişkin yapılacak harcamaların kapsamına yer verilmiştir. Kültür ve Turizm Bakanlığı 2005/13 sayılı genelge ile bu kapsamda desteklenen veya desteklenmesi uygun görülen faaliyetlerle ilgili olarak aşağıdaki prosedürün uygulanmasını kararlaştırmıştır.

#### **6.1.1- Değerlendirme Kriterleri**

Bakanlıkça desteklenecek veya desteklenmesi uygun bulunacak faaliyetlerin belirli şartları haiz olması gerekmektedir. Söz konusu faaliyetin:

- a) Anayasa'da belirtilen temel ilkelere, kanunlara, genel ahlaka ve uluslararası anlaşmalara aykırı olmaması,
- b) Toplumun kültürel, sosyal ve ekonomik kalkınmasına yardımcı olacak nitelikte olması,
- c) Toplumun ortak duygu ve hasiyetleriyle çatışır nitelikte olmaması,
- d) Bireylerin ve toplumun bir kesimini rencide etmemesi ve gruplar arasında düşmanca duygular oluşturmaması,
- e) Çağdaş uygarlığın yapıcı ve bilimsel birikimini yansıtmaması,
- f) Ulusal ve evrensel değerlere aykırı olmaması,

- g) Kültürel ve sanatsal değerlerimizi, geleneklerimizi yansıtması,
- h) İçerik yönünden doğrudan ticari amacı ön planda tutmayıp siyasi amaçlı ve siyasi , ideolojik, etnik propagandaya yönelik olmaması, şartlarını taşımasının göz önünde bulundurulması gerekmektedir.<sup>9</sup>

### 6.1.2- Destek Çeşitleri

Desteklenen faaliyetlerde Bakanlıkça hazırlanan destek sözleşmesi örneği kullanılmaktadır. Bakanlık destek sözleşmesinin herhangi bir sebepten sona ermesi halinde durumu destekleyenine bağlı bulunduğu vergi dairesine bildirilmektedir. Yapılacak harcamalar ilgili birimce kontrol ve tasdik edilmekte, tasdik edilmeyen harcamalar gider olarak kabul edilmemektedir. Bakanlıkça desteklenen veya desteklenmesi uygun görülen ve destek sözleşmesine konu edilen faaliyetler hukuka ve kanuna aykırı olmayacak, taraflar sözleşmeye konu faaliyetin gerçekleşeceğine ve sözleşmede gösterilen dışında faaliyette bulunmayacaklarına dair taahhütte bulunacaktır. Destek sözleşmesinde destek miktarı da belirtilecektir.

Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 83. madde ile Antalya 2016 Expo Ajansına yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile sponsorluk harcamalarının tamamının, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirden, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirilebileceği belirtilmiştir.

### 6.2- Spor Sponsorluğu

GVK'nın 89. maddesinin 8. bendi aşağıdaki gibidir.

*"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 indirim konusu yapılabilir."*

Kanun'da 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 Kanuna yer verilmiş ve bu kanunlar kapsamında yapılacak sponsorluk harcamalarının amatör spor dalları için %100 ve profesyonel spor dalları için %50 oranında beyan edilen gelir üzerinden indirilebileceği belirtilmiştir. Ancak 05.05.2009 tarih ve 5894 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun ile 17.6.1992 tarihli ve 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kaldırılmıştır.

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

Yönetmeliğin 8 inci maddesine göre sponsorluk hizmeti alan ile sponsor arasında her iki tarafın hak ve yükümlülüklerini içeren yazılı bir sözleşme yapılması gerekmekte olup sponsorlar ile sözleşme yapmaya sponsorluk hizmetini alan kişi, kurum veya kuruluş yetkilidir. Yapılacak sözleşmede yer alması gereken bilgiler anılan maddede belirtilmiştir.

<sup>9</sup> Kültür ve Turizm Bakanlığı-2005/13 sayılı genelge

Yönetmeliğin 4 ve 13'üncü maddelerinin tetkikinden de anlaşılacağı üzere, sponsorluk hizmetini alan kişi, kurum ve kuruluşlara aynı ya da nakdi olarak verilen desteklerin, Vergi Usul Kanunu uyarınca düzenlenmiş belgelere bağlanmasının zorunlu olduğu hususunda özel bir düzenleme bulunmamaktadır.

Anılan 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.

Yönetmeliğin 12'nci maddesinde ise sponsorluğa konu hizmet ve işle ilgili yüklenilen sponsorluk bedelinin sponsor tarafından bizzat harcanabileceği gibi bu bedelin sponsorluğu alanın hesabına da yatırılabilmesi; sponsorluğu alan tarafından gelir kaydedilen bu tutara ilişkin harcamalarda ise sponsorluğu alanın tabi olduğu mevzuat hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

Sponsorluk hizmetini alan kişi, kurum ve kuruluşlara sponsorlarca nakdi bir destekte bulunulması ve bu desteğin de hizmeti alanlar adına açılmış bir banka hesabına yatırılmış olunması durumunda, sponsorlara yatırılan tutarlar için bankalar tarafından verilecek makbuz veya dekontun yapılan bağışın tevsik edici belgesi olarak kabul edilmesi gerekir. Ancak, banka dekontu veya makbuzda paranın "sponsorluk amacıyla" yatırıldığına dair bir ifadeye yer verilmesi şarttır.

Söz konusu nakdi desteğin; sponsorluk hizmeti alanlara nakden elden teslim edilmiş olması halinde ise hizmeti alan kişi, kurum ve kuruluşlarca düzenlenecek alındı makbuzu, bağışa ilişkin tevsik edici belge olarak kabul edilebilecektir.

Diğer taraftan, desteğin nakdi olarak değil de 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 vb. hususların tereddüde mahal bırakmayacak şekilde yer alması

şarttır.

Ayrıca, bağışlanan değerlere ilişkin olarak mükellefler adına düzenlenmiş olan faturaların arka yüzünün de yukarıda belirtilen açıklamalar dahilinde hizmeti alan kişi veya kanuni temsilcilere imzalatılmış olması gerekmektedir.

Ancak, makbuz karşılığı olmaksızın yapılan bağış veya yardımların mükelleflerce indirim olarak dikkate alınabilmesi mümkün değildir.

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

Yukarıda kapsamı belirtilen sponsorluk harcamalarının indirimi için söz konusu beyannamelerin ekinde herhangi bir belgenin ibraz zorunluluğu bulunmamaktadır.

Gerçek ve tüzel kişiler, süresiz bir şekilde sponsor olamayacakları gibi; bunların herhangi bir şekilde vergi borçları da bulunmamalıdır. Bu nedenle kurumların sponsor olabilmeleri için bağlı oldukları vergi dairesine müracaat ederek, vergi borcu olmadığına dair bir yazı almaları ve yapılan sponsorluk sözleşmesinin bir örneğini ilgili vergi dairesine vermeleri gerekmektedir.



Sponsorların, sponsor olunan dönemlerde tahakkuk eden vergi borçlarını ödememeleri halinde, ilgili vergi dairesi durumu derhal bir yazı ile bulunulan mahaldeki Gençlik ve Spor İl Müdürlüğüne bildirecektir.<sup>10</sup>

## 7- SPONSORLUK HARCAMLARININ MUHASEBELEŞTİRLMESİ

Mükelleflerin Sponsorluk harcamalarını aynı ya da nakdi olarak yapmaları mümkün bulunmaktadır. Sponsorluk harcamasının aynı olarak yapılması halinde yapılan harcamanın yıllık gelirden düşülmesi veya kazancın tespitinde gider yazılmasında mal veya hakkın maliyet bedeli veya mukayyet (kayıtlı) değeri, bu değerler bilinmiyorsa Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde takdir komisyonca tespit edilecek değeri esas alınacaktır.

Nakdi sponsorluk harcamalarının indirilebilmesi veya gider kaydedilebilmesi için sponsor olunan kuruluşlarca verilecek makbuz veya bu amaçla bankalarda açtırılan hesaplara yatırıldığına ilişkin banka dekontları ile belgelendirilmesi gerekmektedir. Sponsorluk kapsamında aynı olarak yapılan harcamalar için mükellefler tarafından malın cinsini, miktarını ve bedelini (amortismanına tabi iktisadi kıymetler için net aktif değeri) gösteren fatura ve buna ilişkin sevk irsaliyesi düzenlenecektir. Geçici vergi mükellefi gerçek kişiler Gelir Vergisi Kanunu'nun 89'uncu maddesinde belirtilen sponsorluk harcamalarını geçici vergiye esas üçer aylık kazançlarını tespit ederken dikkate alabileceklerdir.<sup>11</sup>

Şahıs ve kurumlar tarafından yapılan sponsorluk harcamaları dönem içinde yapıldıkları tarih itibarı ile gider olarak kaydedilecek; dönem içinde gider olarak dikkate alınan bu harcamalar dönem sonunda mali karın tespitinde KKEG olarak kazançla ilave edilecek ve mali karın yeterli olması durumunda ayrıca belirtilmek suretiyle kazançtan indirim konusu yapılacaktır.

### Örnek:

A firması 2014 yılı içinde amatör bir spor kulübüne sponsorluk kapsamında 100.000 TL bağışta bulunmuştur.

Sponsorluk harcamasının nakden yapılması durumunda;

/	
760-PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ HESABI	100.000
(Kanunen Kabul Edilmeyen Gider)	
102 BANKALAR HESABI	100.000
/	

Sponsorluk harcamasının aynı olarak yapılması durumunda (KDV hariç 100.000TL);

/	
157-DİĞER STOKLAR	100.000
191-İNDİRİLECEK KDV	18.000
102-BANKALAR HESABI	118.000
Sponsorluk Kapsamında Bağışlanacak Malın Alımı	
/	

<sup>10</sup> 1 Seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği

<sup>11</sup> Hakkı Sayan, a.g.m



---

760-PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ HESABI	118.000
(Kanunen Kabul Edilmeyen Gider)	
157-DİĞER STOKLAR	100.000
391-HESAPLANAN KDV	18.000
(İlave Edilecek KDV)	
Sponsorluk Kapsamında Bağışın Yapılması)	

---

## 8- SONUÇ

Mükellef firmalar tarafından yapılan reklam harcamaları genelde firmanın kazancı ile doğrudan ilgili olmakta; sponsorluk harcamalarının ise kazanç ile doğrudan ya da dolaylı bir ilgisi bulunmaktadır. Dönem içinde yapılan reklam harcamaları yapıldıkları tarih itibari ile gider yazılarak indirim konusu yapılmakta; şayet dönem sonunda zarar söz konusu ise ilgili dönemde indirilemeyen reklam harcamaları gelecek dönemde geçmiş yıllar zararı mahsubu yoluyla indirim konusu yapılmaktadır. Sponsorluk harcamaları ise; dönemi içinde gider yazılmakta, dönem sonunda KKEG olarak mali karın tespitinde matraha ilave edilmektedir. Sponsorluk harcamaları reklam giderlerinden farklı olarak dönem sonunda zarar çıkması durumunda takip eden dönemlerde indirim konusu yapılamamakta sadece ilgili dönemde indirim konusu yapılabilmektedir.

## KAYNAKÇA

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
- 110 Seri Nolu KDV Genel Tebliği
- Beyanname Düzenleme Kılavuzu HUD,2013
- CERAN, Y., KARAÇOR, S. "Pazarlama İletişimi Aracı Olarak Reklâm: Reklâm Maliyetleri Ve Muhasebeleştirilmesi", Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi, 2013, Cilt: 6, Sayı: 1, s. 9-24.
- Halkla İlişkiler Ve Organizasyon Hizmetleri-Sponsorluk, MEB,2011, Ankara
- Kültür ve Turizm Bakanlığı-2005/13 sayılı genelge
- SAYAN, H. "Sponsorluk İle Reklam Faaliyeti Arasındaki Fark ve Sponsorluk Harcamalarının Vergisel Sonuçları" Vergi Dünyası , Ekim 2009 Sayı: 338
- Turizm Sektörüne Özgü Vergisel Konular; Deloitte;İstanbul,2014