

Sponsorluk İle Reklam Faaliyeti Arasındaki Fark ve Sponsorluk Harcamalarının Vergisel Sonuçları

HAKKI SAYAN
Hesap Uzmanı

I - GİRİŞ

Şirketler amaçlarına ulaşabilmek için pazarlama faaliyetlerine ihtiyaç duyarlar. Pazarlama geniş anlamda kişisel ve örgütsel amaçlara ulaşmayı sağlayabilecek mübadeleleri gerçekleştirmek üzere malların, hizmetlerin ve fikirlerin geliştirilmesi, fiyatlandırılması, tutundurulması ve dağıtılmasına ilişkin planlama ve uygulama süreci olarak tanımlanmaktadır.

Reklam, pazarlama faaliyetinin en önemli ve en çok kullanılan aracıdır. Şirketler reklam faaliyetleri için bütçelerinden önemli paylar ayırmaktadırlar. Bu yönüyle reklam ve tanıtım giderleri şirketlerin önemli gider kalemlerinden birisidir.

Son yıllarda reklamın yanında sponsorluk yönteminin de şirketlerce sıklıkla kullanıldığına şahit olmaktayız. Dünya ölçeğinde yapılan çeşitli araştırmalarda reklam harcamalarına ayrılan payın azaldığı buna karşın sponsorluk için ayrılan bütçelerin ciddi oranda arttığı görülmektedir. Amerika'da yayınlanan IEG Sponsorship Report'a göre 2002 yılında dünyada 22 Milyar Dolarlık sponsorluk harcaması yapılırken, bu rakam 2003'te 25 Milyar Dolara, **2004'te ise 28 Milyar Dolar'a yükselmiştir.** 2003-2004 yılları arasında dünyada reklam harcamaları % 5.8 oranında artarken, sponsorluk harcamaları % 12 oranında artış göstermiştir. **2005 yılında Dünyadaki toplam sponsorluk harcaması 30 Milyar Dolar'a ulaşmıştır.**

Bu tablo sponsorluk ve reklam araçlarının benzer ve farklı yönlerini net bir şekilde ortaya koymayı gerekli kılmaktadır.

Şirketlerin önemli gider kalemlerinden birisi olan reklam ve sponsorluk harcamalarının vergisel sonuçları bu makalenin konusunu oluşturmaktadır. Makalede reklam ve sponsorluk kavramlar, unsurlarından yola çıkılarak kısaca özetlenecek ve vergisel sonuçları ayrı ayrı ele alınacaktır. Ayrıca uygulamada reklam ve sponsorluk kavramlarının iç içe geçebildiği bu nedenle de kimi zaman karıştırıldığı, neyin sponsorluk neyin reklam olduğu konusunda belirsizlikler bulunduğu bilinmektedir. Bu nedenle makalede bu belirsizliği gidermeye yönelik açıklamalarımıza da yer vereceğiz.

II- SPONSORLUK VE REKLAM KAVRAMLARI

A- Sponsorluk Nedir?

Sponsorluğun kullanımının Romalılar ve Yunanlılara kadar uzanan uzun bir tarihi olduğu bilinmektedir.

Sponsorluk bir olay yada faaliyet için direk bir kuruluş yerine bir organizasyon tarafından bir olaya yada faaliyete yönlendirilen (para, insan gücü, ekipman gibi) kaynakların karşılanmasıdır.¹ Bir başka ifadeyle sponsorluk, yer ve zaman satın almaksızın işletme amaçlarına yönelik kitle iletişim araçlarındaki gösteri ve olaylara yapılan yatırımlardır.

1 Mustafa Karadeniz Pazarlama İletişimi Kapsamında Sponsorluk Faaliyetlerinin Önemi, Journal of Naval Science and Engineering, 2009, Vol. 5 , No.1, pp. 62-75

Bu konuda verebileceğimiz bir başka kapsayıcı tanım ise şudur: Bir kuruluşun belirlemiş olduğu tanıtma ve tanınma hedeflerine ulaşmak için proje, sanat, kültür, spor, ve sosyal olaylara çeşitli kişi, kuruluş ve olayları nakdi veya başka türlü desteklerle yapılan tüm faaliyetlerin planlanması, uygulanması ve kontrol edilmesi süreçlerini kapsayan taraflar arasında karşılıklı olarak birbirlerine fayda sağlamaya yönelik yapılan yazılı iş anlaşmalarıdır.²

Günümüzde özellikle büyük ölçekli firmalar her geçen gün daha fazla sponsorluk harcamaları yapmaktadırlar. Şirketler kimi zaman bir festivalin, serginin, konferansın, arkeolojik bir kazının veya spor ve müzik organizasyonunun sponsoru olabilmektedir. Bazen bir organizasyonun birden fazla sponsoru da olabilmektedir. Sponsorluk faaliyetleri neticesinde sıkça tekrarlanan logo, kurumsal renk ve görüntü kurumsal kimliğin tanınması ve yerleşmesine katkı sağlamaktadır

Şirketler genellikle sponsorluğu; imajlarını sağlamlaştırmak, kurum kimliğinin oluşturulması, hedef kitle nazarındaki algılamayı belirleme, sosyal sorumluluk amaçlarıyla yapılabilmektedir. Bu amaçların her birinde sadece bir yıla değil faydası çok daha uzun dönemlere yayılan bir etki söz konusudur. Sponsorluğun sosyal amacı reklam amacının önünde gelmektedir.

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 yada çeşitli sivil toplum organizasyonlarıdır.

İkinci unsur, sponsor olandır. Bunlar sponsor arayan grup, kurum, kişi yada çeşitli sivil toplum örgütlerinin faaliyet, etkinlik ve organizasyonlarına tamamen yada 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. Her hangi bir şekil şartına tabi bulunmamaktadır.

Sponsorluğun bir çok türü vardır. Bunlara aşağıda kısaca değinilecektir:

a- Spor Sponsorluğu: Bu en çok kullanılan türüdür. Hitap ettiği kitlenin büyüklüğü nedeniyle bu tür çok fazla tercih edilmektedir. Bu tür, amatör veya profesyonel spor kulüplerinin formalarına, lig isimlerine, organizasyona (UEFA, Şampiyonlar Ligi vb.) maddi yada ürün desteği şeklinde olabileceği gibi kendi ürünlerini bedelsiz verme şeklinde de olabilmektedir. Spor sponsorluğu bazen ise bireysel sporculara sponsor olmak şeklinde olmaktadır.

b- 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.

c- Sosyal Sponsorluk: Firmalar bu yöntemle, artan rekabet ortamında diğer firmalardan ayrılıp 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.

B- Reklam Nedir?

Reklam "insanları gönüllü olarak belli bir davranışta bulunmaya ikna etmek, belirli bir düşünceye yöneltmek, dikkatlerini bir ürüne hizmete, fikir ve kuruluşa çekmeye çalışmak, onunla ilgili bilgi vermek, ona ilişkin görüş ve tutumlarını değiştirmelerini veya belirli bir görüşü ya da tutumu benimsemelerini

2 <http://tr.wikipedia.org/wiki/Sponsorluk>

sağlamak amacıyla oluşturulan; iletişim araçlarından yer ya da süre satın almak yoluyla sergilenen veya başka biçimlerde çoğaltılıp dağıtılan ve bir ücret karşılığı oluşturulduğu belli olan (diğer bir deyimle parasal destek sağlayan kişi ya da kuruluşların kimliği açık olan) duyuru"³dur.

Reklam; bir ürün veya hizmetin satılmasını, satın alınmasını veya kiralanmasını sağlamaya; bir davayı veya fikri yaymaya veya reklamcının istediği başka etkileri oluşturmaya matuf, ücret karşılığı reklamcıya iletim zamanında tahsis edilen kamuya yönelik duyurudur.⁴

Reklamın başarısı ürün ya da hizmetin alıcısının çoğalmasıyla, bir başka deyişle satılmasıyla ölçülür. Bu da gerçek bir satıcı gibi düşünmeyi ve ona göre hareket etmeyi gerektirir. Medya, reklamın yapılması için bir yere ihtiyaç duyulan alanı sağlar. Tv, radyo, internet, basılı mecralar, outdoor denilen açık hava panoları ve diğer ilan yerleri medya kapsamı içinde bulunur.

Reklam harcamalarının bir gider mi yoksa peştamallik niteliğinde bir gayri maddi hak mı olduğu konusunda farklı görüşler bulunmaktadır. Bu tartışmanın temelinde reklamın yapıldığı dönemin mi yoksa bu dönemi de aşan çok daha uzun dönemlerin mi harcaması olduğu noktası yatmaktadır.

Bize göre reklam harcamaları ne kadar anında etkili olarak yapılırsa da gelecek yılların faaliyet sonuçlarını da etkileyen bir harcamadır. Bu yorumun vergisel sonuçları farklı olup bu konuya ilerleyen bölümlerde değineceğiz.

Reklam harcamaları TV,radyo, internet ve gazete gibi kitle iletişim araçları vasıtasıyla yapılmakla birlikte bunların dışında bayi veya disbüritörlere tabela verilmesi, açık alan tabelalarına reklam verilmesi şeklindeki lokal etkili reklam araçları da kullanılabilir. Bu tür reklamların faydalarının en azından orada bulunduğu süreyle sınırlı olduğu kabul edilebilir.

Türkiye'deki genel uygulama reklam harcamalarının reklamın yapıldığı dönemin gideri olarak şirket kazancının tespitinde dikkate alınmasıdır. Muhasebe de dönemsellik kavramı şirketin belirli bir dönemde-

ki gelir ve giderlerinin karşılanması esasına dayanmakta olup faydası birden çok dönemi ilgilendiren bir harcamanın tamamının yapıldığı dönemde giderleştirilmesi en başta firmanın finansal tablolarının gerçekliği ve karşılaştırılabilirliğini olumsuz etkilemektedir.

C- Sponsorluk ve Reklamın Benzerlik ve Farklılıkları: Ayrıştırma

Pazarlama teknikleri olan reklam ve sponsorluk kavramı sıklıkla birbirine karıştırılmaktadır. Bu konuda ayrıştırıcı tanım ve belirlemelerin yapılmış olması uygulamada yapılan faaliyetin reklam mı yoksa sponsorluk mu olduğu konusunda tereddütlere yol açmaktadır. Bu karıştırma ve birbirine geçme esasında, bu iki kavramın unsurları itibariyle net tanımlanmamasına ve bu iki kavramın harcamayı yapan "pazarlamacı" birim açısından çok da önem taşımamasından kaynaklanmaktadır. Ancak yapılan bir harcamanın bir reklam mı yoksa sponsorluk harcaması mı olduğu ticari ve mali karın doğru tespiti bakımından önemlidir. Çünkü her iki harcamanın sonuçları muhasebesel kayıt ve vergisel hesaplamalar açısından farklılık gösterebilmektedir. Sponsorluk harcamalarının her geçen gün artması ve büyük ölçekli firmaların bu yönetime daha sıklıkla başvurmaları bu konunun netleştirilmesi bakımından da son derece önemlidir.

Bu bölümde reklam ve sponsorluğun benzer ve farklı yönlerini unsurları itibariyle açıklayacak, reklam ve sponsorluğun sınır ve çerçevelerini belirlemeye çalışacağız.

- Reklam ve sponsorluk harcamalarının ortak yönleri:
- Reklam ve sponsorluğun her ikisi de şirket yönetiminin pazarlama fonksiyonu kapsamında kullanılan araçlardır.
- Her iki yöntemde de firmadan ekonomik bir değer çıkışı söz konusudur.
- Reklam ve sponsorluk harcamalarının farkları:
- Sponsorluk harcamalarında bir marka ve ürünün tanıtılmasından çok firmanın uzun vadeli kurum kimliğinin ve imajının oluşturulması,

3 Tanses Gürsoy, **Reklam Terimleri ve Kavramları Sözlüğü**, I. Basım, İst.: Adam, s.9

4 3984 sayılı Radyo ve Televizyonların Kuruluş ve Yayınları Hakkında Kanun, Madde, 3-r

marka veya kuruma prestij kazandırılması söz konusudur. Yani sponsorluk harcamaları reklam harcamalarından öncelikleri bakımından farklıdır.

● Sponsorluk harcamalarında ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilgili olmayan veya ilişkisi ölçülemeyen, sosyal amacı öne çıkan harcamalar olup bu yönüyle ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilgili olan reklam harcamalarından farklıdır.

● Sponsorlukta firmanın dışındaki bir ürün, eser, faaliyet veya etkinlik ön plandadır, reklamda ise doğrudan firmanın marka ve ürünü ön plandadır.

● Sponsorluk harcamalarında karşı taraf kar amacı gütmeyen bir kurum iken, reklamda karşılıklı kar elde etme güdüsü vardır.

● Sponsorluk maliyetleri reklam ücretleri ile kıyaslandığında görece olarak daha düşüktür.

● Sponsorluk daha dar bir kitleye hitap ederken, reklam daha geniş kitlelere ulaşabilmektedir.

Bu konu ile ilgili olarak 1 seri Nolu KVK GT'nin 10.3.1 bölümünde sponsorluk harcamaları ve reklam harcamaları ayırımına değinilmiş ve şu açıklamalar yapılmıştır.

"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 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 değerlendirilecektir.

Spor sahalarına, sporcuların veya diğer ilgililerin spor giysilerinin ya da spor araç ve gereçlerinin üze-

rine 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..."

Söz konusu tebliğde sponsorluk ve reklam harcamalarının aynı proje kapsamında iç içe geçmesi halinde sözleşmede belirtilmek ve emsaline uygun olmak şartıyla, reklam ve sponsorluk harcamaları olarak ayrıştırılabilmesinin mümkün olduğu şeklinde bir açıklamaya da yer verilmiştir. Buna ilişkin olarak tebliğde verilen örnek aşağıya alınmıştır.

"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."

III- VERGİ KANUNLARINDA SPONSORLUK HARCAMALARININ VERGİSEL SONUÇLARI

A- Kurumlar Vergisi Yönünden

Sponsorluk harcamaları vergi kanunlarında özel olarak düzenlenmiştir. GVK'nun 40'ncü maddesinin 1 numaralı bendindeki ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan giderlerin ticari kazancın tespitinde doğrudan indirilebileceğine ilişkin genel hükmün varlığına rağmen sponsorluk harcamalarının vergi kanunlarında özel olarak düzenlenmesinin nedeni bu harcamaların ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile dolaylı ve ölçülemeyen ilişkisinin var olmasıdır.

✓ KVK'nun "Diğer İndirimler" başlıklı 10'uncu maddesinin (1)-b bendinde "21/5/1986 tarihli ve 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 sözü edilen kanunlar uyarınca tespit edilen amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50'si" nin kurum kazancından indirileceği hükme bağlanmıştır. Bu hüküm spor sponsorlukları kapsamında yapılacak harcamaların kurum kazancının tespitinde nasıl dikkate alınacağını hükme bağlamıştır.

✓ Yine KVK'nun 10'uncu maddesinin (1)-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 ticarî olmayan ulusal veya uluslararası organizasyonların gerçekleştirilmesine,

2) Ülkemizin uygarlık birikiminin kültürü, sanatı, tarihi, edebiyatı, mimarîsi 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 dağıtım 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..." nün kurum kazancından indirileceği hükme bağlanmıştır. Bu hüküm kültür sanat sponsorlukları kapsamında yapılacak harcamaların kurum kazancının tespitinde nasıl dikkate alınacağını hükme bağlamıştır.

Bu konuda Kültür ve Turizm Bakanlığınca çıkarılan kültürel alandaki destek (sponsor) faaliyetlerinin teşvik edilmesi hakkındaki genelgede Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen veya desteklenmesi uygun görülen faaliyetlerle ilgili olarak uygulanacak prosedür açıklanmıştır. Buna göre;

Değerlendirme Kriterleri şunlardır:

Bakanlığın desteklenecek veya desteklenmesi uygun bulunacak faaliyetlerinin belirli şartları haiz olması gerekmektedir. Değerlendirme yapılırken, söz konusu faaliyetin:

a) Anayasa'da belirtilen temel ilkelere, kanunlara, genel ahlaka ve uluslar arası 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 yansıtması,

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 taşıması göz önünde bulundurulmaktadır.

Destek Çeşitleri Şunlardır:

- Desteklenen faaliyetlerde Bakanlıkça hazırlanan destek sözleşmesi örneği kullanılmaktadır. Bakanlık destek sözleşmesinin herhangi bir sebepten sona ermesi halinde durumu destekleyen bağlı bulunduğu vergi dairesine bildirmektedir. Yapılacak harca-

malar ilgili birimce kontrol ve tasdik edilmekte, tasdik edilmeyen harcamalar gider olarak kabul edilmemektedir.

- Bakanlıkca 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.

✓ Yine GVK'nun Geçici 74'üncü maddesi uyarınca " 2/11/2007 tarihli ve 5706 sayılı İstanbul 2010 Avrupa Kültür Başkenti Hakkında Kanun uyarınca kurulan Ajansa yapılan her türlü nakdi ve aynı bağış ve yardımlar ile sponsorluk harcamalarının tamamı; gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirilir." hükmü getirilmiştir.

Sponsorluk harcamalarının kazançtan düşülebilmesine ilişkin hükümlerin yer aldığı KVK'nun 10 uncu maddesinde "*Kurumlar vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından sırasıyla aşağıdaki indirimler yapılır.*" şeklinde bir ifade yer aldığından ilgili hesap döneminde tahakkuk eden sponsorluk harcamaları ancak ilgili dönemde kurum kazancı oluşması halinde indirim konusu yapılabilir. İlgili yılda matrah oluşmuyorsa söz konusu giderler KKEG olarak kurum kazancına ilave edilir ve bu giderler zarar artırıcı unsur olarak dikkate alınmayarak izleyen döneme devredilmez.

Sponsor harcamasının ayın 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 komisyonunca tespit edilecek değeri esas alınır.

Ayrıca, nakdi sponsor 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 sevki irsaliyesi düzenlenecektir.

Sponsor harcamasının yabancı para ile yapılması halinde, harcamanın yapıldığı tarihteki Merkez Bankası döviz alış kuruna göre hesaplanan TL. karşılığı indirim olarak dikkate alınır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 10'uncu maddesinde belirtilen kapsamdaki sponsor harcamaları mükellefler geçici vergiye esas üçer aylık kazançlarını tespit ederken dikkate alabileceklerdir.

B- Gelir Vergisi Yönünden

✓ Gelir Vergisi Kanunu'nda da KVK'nda yer alan düzenlemelere paralel düzenlemeler bulunmaktadır. GVK'nun 89 uncu maddesinin 8 numaralı bendi uyarınca sponsorluk harcamalarının; amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50'sinin yıllık beyanname ile bildirilen gelirden indirilebilmesi veya kurum kazancının tespitinde giderler olarak hasılattan düşülebilmesinde yapılan harcamalar nakdi veya aynı olabilecektir. Yani, mükellef nakit olarak para verebileceği gibi ürettiği bir ürünü veya satın alacağı bir malı sponsor kapsamında verebilecektir.

✓ GVK'nun 89'uncu maddesinin 7 numaralı bendinde KVK'nun 10/1-d bendindeki düzenlemenin aynıysa yer almaktadır.

✓ Yine GVK'nun Geçici 74'üncü maddesi uyarınca İstanbul 2010 Avrupa Kültür Başkenti Hakkında Kanun uyarınca kurulan Ajansa yapılan sponsorluk harcamalarının tamamı; gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden indirileceği hükme bağlanmıştır.

Sponsor harcamalarının ticari kazançtan düşülebilmesine ilişkin hükümlerin yer aldığı GVK'nun 89 uncu maddesinin başında "*Gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirden aşağıdaki indirimler yapılır.*" şeklinde bir ifade yer aldığından ilgili hesap döneminde tahakkuk eden sponsorluk harcamaları ancak ilgili dönemde kazanç oluşması halinde indirim konusu yapılabilir. İlgili yılda matrah oluşmuyorsa söz konusu giderler KKEG olarak kurum kazancına ilave edilir. Bu indirimden sadece ticari ve zirai kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabı değil yıllık gelir vergisi beyannamesi veren tüm mükellefler (menkul sermaye iradı ve gayrimenkul sermaye iradı sahipleri de dahil) bu imkandan yararlanabilecektir.

Gelir vergisi mükellefleri yapacakları sponsor harcamaları yıllık beyanname ile bildirecekleri gelirlerden indirim konusu yapabilmektedirler. Dolayısıyla, zarar beyan eden gelir vergisi mükelleflerinin

sponsor kapsamında yapmış oldukları harcamaları indirim konusu yapmaları mümkün bulunmamaktadır. Gerek zarar beyanı gerekse gelirin yetersiz olması nedeniyle indirilemeyen sponsor harcamalarının daha sonraki yıllarda indirim konusu yapılması veya zarar olarak devredilmesi ise mümkün değildir.

Sponsorluk harcamasının ayın 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 komisyonunca tespit edilecek değeri esas alınacaktır.

Nakdi sponsor 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 (amortisman tabi iktisadi kıymetler için net aktif değeri) gösteren fatura ve buna ilişkin sevkiyat irsaliyesi düzenlenecektir.

Geçici vergi mükellefi gerçek kişiler Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinde belirtilen sponsorluk harcamalarını geçici vergiye esas üçer aylık kazançlarını tespit ederken dikkate alabileceklerdir.

C- Katma Değer Vergisi Yönünden

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/2. maddesinde, anılan kanunun 17/1. Maddesinde sayılan;

- Genel ve Katma bütçeli dairelere,
- İl özel idarelerine, belediyelere, köylere ve bunların teşkil ettikleri birliklere,
- Üniversitelere,
- Döner sermayeli kuruluşlara,
- Kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşlarına,
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, siyasi partiler ve sendikalara,
- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıklarına,
- Kamu menfaatine yararlı derneklere,
- Tarımsal amaçlı kooperatiflere,
- Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara,

bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslim ve hizmet ifalarının KDV'den istisna olduğu hüküm altına alınmıştır.

Katma Değer Vergisi Kanununun 30'uncu maddesinde ise vergiden istisna edilmiş malların teslimi ve hizmet ifasıyla ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan KDV'nin indirim konusu yapılmayacağı belirtilmiştir.

Buna göre, ayın olarak yapılan sponsor harcamalarının KDV'nin 17/1. maddesinde sayılan kurumlardan birisine yapılmış olması halinde KDV hesaplanmaması, sponsor kapsamında verilen malların (forma, top, çanta vb.) alımında veya imalatında yüklenilen katma değer vergisinin de gider olarak dikkate alınması, önceki dönemlerde indirim konusu yapılmış olan katma değer vergilerinin ise malların sponsor kapsamında teslim edildiği dönem KDV beyannamesine hasılat KDV olarak yazılmak suretiyle düzeltilmesi gerekmektedir. Ayrıca, yukarıda sayılanlar dışındaki kurum ve kuruluşlara yapılan sponsorluk kapsamındaki aynı mal teslimlerinde ise maliyet veya emsal bedel üzerinden katma değer vergisi hesaplanması ve bu mallar dolayısıyla yüklenilen vergilerinde indirim konusu yapılması gerekmektedir.

Nakdi olarak yapılan sponsor harcamaları katma değer vergisinin konusuna girmemesine karşın sponsor harcamalarının aynı olması durumunda KDV'nin de göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

IV- VERGİ KANUNLARINDA REKLAM HARCAMALARININ VERGİSEL SONUÇLARI

A- Gelir ve Kurumlar Vergisi Yönünden

Gelir ve Kurumlar vergisi açısından reklam harcamaları, her ne şekilde yapılırsa yapılsın ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile doğrudan ilgili olmak ve VUK'nu uyarınca tevsik edici belgelerle belgelendirilmek koşuluyla kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınabilmektedir.

Ancak, 3984 sayılı Radyo ve Televizyonların Kuruluş ve Yayınları Hakkında Kanun'un 29'uncu maddesinin (m) bendi uyarınca yurtdışından Türkiye'ye yayın yapan radyo ve televizyon kuruluşlarına verilen reklamlar vergi matrahının tespitinde gider olarak indirilemez.

Yapılan giderlerin ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi hususu arasında doğrudan ve açık bir illiyet bağının bulunması, giderin yapılması sonucunda ticari organizasyon içerisinde vereceği sonucun belirlenebilir olması ya da en azından yapılan

giderin sonucunun kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi açısından belirsiz olmaması, bir başka ifadeyle işin gerekleri ile ilişkili olması, subjektif olmaması gerekir.

Yapılan harcama karşılığında işletmeden bir kaynak çıkışının yada bilanço terkinde bir değişikliğin olması gerekmektedir.

Uygulamada özellikle büyük firma ve grupların reklam ajansları ile birden fazla takvim yılına sirayet edebilecek 1-2 senelik reklam sözleşmeleri yaptıkları ve ileriye dönük riskleri sabitlemek için reklam bedelini peşin ödemeleri söz konusu olabilmektedir. Bu gibi durumlarda kazancın tespitinde dönemsellik ilkesinin göz önünde bulundurulması ilgili hesap dönemi aşan kısmın ilgili dönemde giderleştirilmek üzere aktif geçici hesaplara alınması gerekmektedir.

Bu konuda özellikli bir diğer konu reklam panolarıdır.⁵ Genellikle yok kenarları, bina cepheleri, havaa-lanları, şehrin kalabalık noktaları ile kalabalık çeken AVM içleri ve metro istasyonlarına konan reklam panolarının aktifleştirilerek amortisman yoluyla giderleştirilmesi gerekmektedir. Ancak burada sürekli değişen ve aynı takvim yılı içinde değişen reklam panolarına verilen reklamların doğrudan gider yazılacağı ise tabiidir.

Yine uygulamada firma isim ve markasının yazılı olduğu ışıklı ya da ışiksiz reklam pano ve reklam şemsiyeleri, buzdolaplarının ana firma tarafından bayi ve distribütöre vermesi halinde bunları doğrudan gider yazmayıp amortisman yoluyla itfa etmesi gerekmektedir.

B- Katma Değer Vergisi Yönünden

Reklam faaliyeti genel olarak hizmet ifası kapsamında olup bu harcamalar KDV'ne tabidir. Radyo ve Televizyon reklam hizmetleri Kanununun 1/3-a maddesinde geçen 'hizmetleri' ifadesi içinde değerlendirmek gerekir.

Ayrıca işlemlerin Türkiye'de yapılması başlıklı 6'ncı maddesindeki hizmetin Türkiye'de yapılması, değerlendirilmesi veya hizmetten Türkiye'de yararlanılması halinde işlemin Türkiye'de yapılmış olacağı ifade edilmiştir. Bu çerçevede özel televizyonların reklam hizmetlerinin KDV'ne tabi olduğu kuşkusuzdur.

Ancak özel televizyonların kanuni ve iş merkezlerinin Türkiye'de bulunmaması halinde KDVK'nun 9 uncu maddesinde yer alan sorumluluk müessesesi gereğince reklam veren firma ve şahısların bu hizmet ifalarına ilişkin vergiyi sorumlu sıfatıyla bağlı oldukları vergi dairelerine yatırmaları gerekmektedir.

Türkiye'ye yönelik olarak ve Türkçe yayın yapan özel TV istasyonlarının durumu, bir çok bakımdan olduğu gibi KDV açısından da özellik arz etmektedir. Bu yayınlar Türk halkı tarafından izlenmekte ve dolayısıyla hizmetten Türkiye'de faydalanılmaktadır. Faydalanma hali dolayısıyla Kanunun 6/b maddesine göre işlemin Türkiye'de yapılmış sayılması KDV ye tabi tutulması gerekir.

Ancak yurt dışında yayın yapan bir kuruluşa, Türkiye'de izlenen reklamlar nedeniyle ücret ödendiğinde, bu ücreti ödeyen firmanın sorumlu sıfatıyla KDV ödeyip indirmesi gerektiği tabiidir. Şayet yayını yapan yurt dışındaki kuruluş reklam gelirlerini Türkiye'deki bir şirket aracılığıyla topluyorsa yani reklam faturasını Türkiye'deki şirket kesiyor ve yurt dışındaki yayıncıdan fatura alıyorsa KDV sorumluluğu bu şirket tarafından yerine getirilecektir. Böyle bir durumda ne yurtdışından yayın yapan firmanın, ne de Türkiye'deki firmanın KDV kaçacağına sebebiyet verdiği söylenemez. Yurt dışından yayın yapan firma, Türkiye'deki bir firmaya bu yayınlarla ilgili olarak hizmet yaptırdığında, bu hizmetler, hizmet ihracı sayılarak KDV istisnasına (Md.11) konu olur.

3984 sayılı Radyo ve Televizyonların Kuruluş ve Yayınları Hakkında Kanun'un 29'uncu maddesinin (m) bendi uyarınca yurtdışından Türkiye'ye yayın yapan radyo ve televizyon kuruluşlarına verilen reklamlar vergi matrahının tespitinde gider olarak indirilemez. Bunlar için sorumlu sıfatıyla ödencek KDV'lerde KDVK'nun 30/d maddesi uyarınca indirim konusu yapılamaz.

V- SONUÇ

Reklam ve sponsorluk faaliyetleri firmaların pazarlama fonksiyonları içerisinde önemli yere sahiptir. Günümüzde özellikle büyük ölçekli firmaların pazarlama bütçelerinde sponsorluk şeklindeki harcamaların payı her geçen gün artmaktadır. Reklam ve sponsorluğun her ikisinin de birer pazarlama araç-

5 Bu konuda tam bir görüş birliği bulunmamaktadır. Danıştay 4. Dairesinin 16.12.1976 tarih ve E no: 1976/2246 kararına bakılabilir.

ları olması bunların zaman zaman birbirine karışmasına hatta kimi zamanda aynışmasına yol açmaktadır.

Reklam harcamalarında doğrudan bir marka yada ürünün ön plana çıkarıldığı bir tanıtım faaliyeti söz konusu iken sponsorluk harcamalarında sosyal boyut ve kurumun uzun dönemli imaj ve kimliğinin ön plana çıkarılması, kurumun sosyal sorumluluk kapsamında topluma sunduğu hizmet ve faaliyetler ön plandadır. Bu tür harcamaların sonuçlarının uzun dönemde firmanın imaj ve bilinirliğini artırması beklenir.

Vergi kanunlarında kurum kazancının gerçek usulde tespiti öngörülmüştür. Vergiye esas olacak tutar gerçek ve safi tutardır. Giderler tevsik edilmek, ilgili hesap dönemine ilişkin olmak ve GVK'nun 40'inci maddesinde tadadi olarak sayılmış giderler kapsamında bulunmak koşullarıyla hasıllattan düşülebilir. Reklam harcamaları ticari kazancın elde edilmesi doğrudan ilgili olması ve yukarıdaki şartları taşımaları halinde GVK'nun 40/1'inci maddesi kapsamında değerlendirilir. Her ne kadar yapılan reklam harcamaları bazen içinde bulunulan dönemi de aşan bir faydaya yönelebilsede bu ayırımın güçlüğü ve mevcut düzenlemeler en azından mali karın tespiti açısından bir sorun taşımamaktadır. Sponsorluk harcamalarında ise yapılan harcama ile ticari kazanç elde etme arasında doğrudan ve ölçülebilir bir ilişki kurmak çoğu zaman mümkün olmaz. Bu nedenle de Kanun koyucu GVK'nun 40/1 de öngördüğü genel kurala GVK'nun 89 ve KVK'nun 10'uncu maddelerinde indirim müessesesi yoluyla kazançtan indirme imkanı tanımıştır. Burada temel ayırım reklam harcamaları kurum kazancının tespitinde doğrudan indirim konusu yapılabilmemesine karşın sponsorluk harcamalarının ancak ilgili dönemde kazanç oluşmuşsa indirilebileceğı hususudur.

Uygulamada sponsorluk niteliğindeki harcamaların da reklam olarak değerlendirilip kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabildiğı görülmek-

tedir. Eğer kanun koyucu sponsorluk harcamalarını reklam olarak değerlendirmiş olsaydı GVK'nun 89'uncu ve KVK'nun 10'uncu maddelerinde ve en son İstanbul kültür başkenti için GVK'nun 74'üncü maddesinde bir düzenleme yapılmasına ihtiyaç olmazdı. Kanunda gider - indirim ayırımı yapılması, sponsorluk harcamalarının ticari kazançla hiç ilgisi bulunmaması şeklinde yorumlanamaz. Kaldı ki KVK'nun 10/b maddesinde profesyonel spor dalları için yapılan sponsorluk harcamalarının %50'sinin kazanç olsa bile indiriminin kabul edilmemesi başka nasıl açıklanabilir. İndirimi kabul edilmeyen bu %50'lik kısmın ticari kazançla hiç bir ilgisi olmadığını iddia etmek mümkün müdür? Sonuç olarak, sponsorluk harcamaları ticari kazançla dolaylı ve ölçülemeyen nitelikteki harcamalar olduğundan gider olarak değil kazanç bulunması halinde düşülmek üzere dikkate alınabilecek indirimlerdir.

Yararlanılan Kaynaklar:

- 1- Hasan Yalçın, Giderler, Maliye Hesap Uzmanları Derneğı Yayını, 3. Baskı, 2006, İstanbul
- 2- Mustafa Karadeniz Pazarlama İletişimi Kapsamında Sponsorluk Faaliyetlerinin Önemi, Journal of Naval Science and Engineering, 2009, Vol. 5 , No.1
- 3- Tanses Gürsoy, **Reklam Terimleri ve Kavramları Sözlüğü**, I. Basım, İst.: Adam
- 4- Tüm Vergi Kanunları, Oluş Yayıncılık, 22. Basım, Ocak 2009-07-03

İnternet Siteleri

- 1- <http://tr.wikipedia.org/wiki/Sponsorluk>
- 2- <http://www.gib.gov.tr/mevzuat>
- 3- <http://www.gib.gov.tr/mevzuat>
- 4- http://www.rtuk.org.tr/sayfalar/IcerikGoster.aspx?icerik_id=f0c9239c-b841-4129-8069-d7ad023874d9