

# TÜRK VERGİ HUKUKUNDA YER ALAN SAKAT VE ÖZÜRLÜLERE YÖNELİK VERGİSEL AYRICALIKLAR

Derya YAYMAN\*

Ali ÇİMAT\*\*

## ÖZET

*En gelişmiş canlı olarak tanımlanan insan, doğuştan veya sonradan meydana gelen nedenlerle sahip olduğu bazı organlarını ve melekelerini tam anlamıyla normal bir şekilde kullanamayabilir. Çeşitli zihinsel ve bedensel engelleri olabilir. Bu engeller, doğumla ya da doğumdan sonra ortaya çıkabilir. Hatta normal olarak yaşamını devam ettiren bizler, her an engelli durumuna düşebiliriz. Öyle ise, vücudunda bulunan organlarını çeşitli nedenlerle eksik kullanan veya kullanamayan, yoksunluğu olan kişilere, engelli diyebiliriz. Bizlerin de her an bir engelli olabileceği gerçeğinden hareketle; engellilerin yaşam şartlarının iyileştirilmesi ve geliştirilmesi günümüzde bütün toplumların ve devletlerin öncelikli hukuki, sosyal ve ekonomik amaçlarından biri haline gelmiştir.*

*Başta Anayasamızda olmak üzere, birçok mali ve ekonomik yasalarda, özellikle vergi yasalarında sakat ve özürllülere yönelik ayrıcalıkların olduğunu ve bunların da; her geçen gün arttığını ve sistemli ve anlaşılabilir hale geldiğini söyleyebiliriz. Anayasamızın 61'nci maddesinde, Devletin, sakatların korunmalarını ve toplum hayatına uyumlarını sağlayıcı tedbirleri alacağı, bu amaçla gerekli teşkilat ve tesisleri kuracağı veya kurulmasını sağlayacağı ifade edilmiştir. Diğer yandan, özürllü vatandaşların, içinde bulunduğu zor koşulların giderilmesine katkıda bulunmak ve özürllüler ile özürllü olmayanlar arasındaki rekabet eşitsizliğini gidermek amacıyla öteden beri vergi hukukunda ve Türk Vergi Hukukunda çeşitli düzenlemeler yer almıştır. Vergisel düzenlemelerin büyük çoğunluğu sübjektif karakterli vergilerde olsa bile, bazı ayrıcalıklı hükümlerin objektif karakterli vergilerde de olabildiğini ve genişleyerek sürdüğünü söyleyebiliriz. Bu çalışmada yalnızca, vergisel ayrıcalıklara değil diğer bazı mali ayrıcalıklara da değinilecektir. Bu ayrıcalıkların nasıl bütünleştirilebileceği ve engellilere nasıl daha iyi koşullarda uygulanabileceği ve mevzuat karmaşasının nasıl önüne geçilebileceği gibi öneriler de getirilmeye çalışılacaktır.*

\* Yrd.Doç.Dr., Muğla Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İktisat Politikası Bölümü Öğretim Üyesi.

\*\* Doç.Dr., Muğla Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İktisat Politikası Bölümü Öğretim Üyesi.

*Anahtar Kelimeler: Vergi, Vergi Hukuku, Engelliler, Mali Ayrıcalıklar, Vergisel Ayrıcalıklar.*

## **TAX PRIVILEGES FOR THE CRIPPLED AND DISABLED IN TURKISH TAX LAW**

### **ABSTRACT**

*Defined as the most advanced live human, inborn or later as well as some organs occurring reasons and be able to take full advantage of a normal ability. There may be various mental and physical obstacles. This prevents, by birth or after the birth. Even the normally lives in the disabled state at any moment we extends to be faced. If so, the organs in the body, missing for a variety of reasons, people who are using or who cannot use the deprivation disabilities. We also can be disabled at any time, a motion due to; improving the conditions of life of people with disabilities and development of societies and States today, all legal, one of the goals of social and economic priority.*

*In the first place of our Constitution, many financial and economic laws, especially the tax laws of the crippled and disabled is also for privileges and their; every day that we can say that the systematic and understandable. Our Constitution, at article, State, disabilities pearly and community life will be enhanced, for this purpose, the necessary measures for the provider organization and facilities for servicing or installation that has been stated. On the other hand, the conditions in which the majority of citizens with disabilities, and disability with disability is difficult to contribute to the non-competition between the tax law and to let the Turkish Tax Law unbroken in various arrangements. The vast majority of the subjective character of taxation regulations. Some privileged provisions even if the subjective character also suggested and I can say that since the objective-character. This study not only touched upon some other fiscal privileges, tax privileges also. These privileges can be applied to how people with disabilities how to be combined and better terms and given suggestions as to how the legislation will be also caused by the some legislative problems.*

**Key Words:** *Tax, Turkish Tax Law, Disabilities, Fiscal Privileges, Tax Privileges.*

## **I. GİRİŞ**

Dünya Sağlık Örgütü sakatlığın, fiziksel, bilişsel, zihinsel, duyuşsal, duyuşsal, gelişimsel ya da bunların bir bileşiminden kaynaklandığını belirtmektedir. Engelli bozuklukları, etkinlik sınırlamaları ve katılım kısıtlamalarını içine alan bir şemsiye terimdir. Bir bozulma, vücut

fonksiyonları ya da yapısı için bir sorundur; görev veya eylem yürütme içinde bir birey tarafından karşılaşılan zorluk ise, bir etkinlik kısıtlamasıdır; süre katılım kısıtlaması, birey için de hayata katılımı ile ilgili önemli bir sorundur. Böylece, engellilik, özürü kişinin vücut özellikleri ve toplum içinde yaşayan o özellikler arasındaki etkileşimi yansıtan karmaşık bir olgudur.

Vücudunda hasta veya eksik bir yanı olanlara; sakat, engelli veya özürü denilebilir. Çalışma gücünün %66,6'sını kaybedenler malul, %40 ve yukarısını kaybedenler ise sakat sayılmaktadırlar.

Dünya nüfusunun yaklaşık %10'unu oluşturan özürü kesimin ekonomik ve sosyal yaşama katılmaları bütün dünyada üzerinde durulan konulardan birisidir.

Türkiye İstatistik Kurumu'nun 2002 yılı verilerine göre, ülkemiz nüfusunun %12,29'unu özürü kişiler oluşturmaktadır. Günümüz nüfusuna göre bu oran yaklaşık 9 milyon özürü kişiye tekabül etmektedir<sup>1</sup>.

Özürlülerin hayat standartlarının iyileştirilmesi ve geliştirilmesi anayasal güvence altına alınarak Anayasamızda, "*Devletin sakatların korunmalarını ve toplum hayatına intibaklarını sağlayıcı tedbirleri alacağı ve bu amaçlarla gerekli teşkilat ve tesisleri kuracağı veya kurulmasını sağlayacağı...*" ifade edilmiştir.

Ülkemizde özürü ile ilgili kanun 7.7.2005'te yürürlüğe girmiştir. Amacı; özürü lüğün önlenmesi, özürü lülerin sağlık, eğitim, rehabilitasyon, istihdam, bakım ve sosyal güvenliğine ilişkin sorunlarının çözümü ile her bakımdan gelişmelerini ve önlerindeki engelleri kaldırmayı sağlayacak tedbirleri alarak topluma katılımlarını sağlamak ve bu hizmetlerin koordinasyonu için gerekli düzenlemeleri yapmaktır<sup>2</sup>.

Bu kişilerin, çalışma güçlerinin bir kısmını veya tamamını kaybetmeleri sebebiyle vergi kanunlarıyla bir takım vergisel ayrıcalıklar yapılmıştır. Türk Vergi Hukukunda yer alan bu vergisel ayrıcalıklara burada değinilecektir.

## **II. SAKAT VE ÖZÜRLÜLERE YÖNELİK VERGİSEL AYRICALIKLAR**

Türk Vergi Sistemimizde yer alan sakat ve özürü lülere yönelik vergisel ayrıcalıklar şöyle belirtilebilir;

<sup>1</sup> GÜNEŞ, s.1.

<sup>2</sup> KIVANÇ-POYRAZ, s.1.

• 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 31 ve 89'ncü maddelerinde yer alan, özürlü hizmet erbabı ve bunların bakmakla yükümlü oldukları özürllüer için hizmet erbabının ücretlerinden ve serbest meslek erbabı ile basit usulde vergilendirilen özürllüerın gelirlerinden sakatlık indirimi uygulanması,

• 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 32'nci maddesiyle özürllü hizmet erbabının ücretlerine asgari geçim indirimi uygulaması esas,

• 1319 sayılı Emlak Vergisi kanununun 8inci maddesi ile yapılan bir düzenleme ile özürllüer sıfır oranlı bina vergisi uygulaması,

• 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17'nci maddesi 4 (s) bendi ile Özürllüerın, eğitim, meslek ve günlük yaşamları için özel olarak üretilmiş her türlü araç-gereç ve özel bilgisayar programlarını edinmelerinde Katma Değer Vergisi istisnası

• 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 7'nci maddesinin 2'nci fıkrası ile (II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tâbi mallardan, münhasıran, aracı sakatlığına uygun hareket ettirici özel tertibatı bulunanların, malûl ve sakatlar tarafından beş yılda bir defaya mahsus olarak bizzat kullanılmak üzere ilk iktisabına Özel Tüketim Vergisi muafiyeti tanınması,

• Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun istisnalara ilişkin 4/c maddesiyle; *“Özür durumuna göre bütün vücut fonksiyon kaybı oranı (sakatlık derecesi) %90 ve daha fazla olan malul ve özürllüerın adlarına kayıtlı taşıtlar ile diğer malul ve özürllüerın (özür durumuna göre bütün vücut fonksiyon kaybı oranı %90'dan az olanların), bu durumlarına uygun hale getirilmiş özel tertibatlı taşıtlara”* tanınan Motorlu Taşıtlar Vergisi istisnası,

• Gümrük Vergisi Kanunu (Madde 167/12)'de malul ve sakatların kullanımına mahsus eşyaya tanınan gümrük vergisi muafiyeti<sup>3</sup>.

Türk Vergi Hukukunda yer alan sakat ve özürllüerıye yönelik vergisel ayrıcalıkları;

- Gelir Vergisi Kanununda
- Katma Değer Vergisi Kanununda
- Gümrük Vergisi Kanununda

---

<sup>3</sup> İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü, s.3.

- Emlak Vergisi Kanununda
- Özel Tüketim Vergisi Kanununda
- Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununda

olmak üzere altı başlık altında inceleyeceğiz.

### **A. Gelir Vergisi Kanununda Yer Alan Vergisel Ayrıcalıklar**

Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan vergisel ayrıcalıklar; sakatlık indirimi müessesesi ve sponsorluk harcamalarına tanınan vergisel ayrıcalıklar olmak üzere iki başlık altında inceleyebiliriz.

#### **1. Sakatlık İndirimi Müessesesi**

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 31'nci maddesinde “*Sakatlık*” kelimesi, söz konusu Kanunun 89'ncü maddesinde “*Özürlü*” olarak ifade edilmekle beraber, genelde kullanılan kelime “*Özürlü*”dür.

Sakatlık indirimi, çalışma gücü kayıp oranı asgari %40 ve üzerinde olanların ücret ve/veya kazançlarına girecekleri derecelere göre belirlenen miktarda indirimin uygulanmasıdır.

Türkiye’de mevcut indirimden yararlanan sakat sayısı 214.380 olup Devlet, işgücü durumlarına göre gerek resmi gerekse özel işyerlerinin sakat hizmet erbabı alımında politika uygulamaktadır<sup>4</sup>.

Sakatlık indirimi sadece gerçek usulde ücret geliri elde eden kişilere uygulanırken, 4369 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu'nda yapılan değişikliklerle, sakatlık indiriminin kapsamı genişletilmiş, sakatlık indiriminden yararlananların içine; hizmet erbabının bakmakla yükümlü olduğu özürlü kişiler, özürlü serbest meslek erbabı ve serbest meslek erbabının bakmakla yükümlü olduğu özürlü kişiler ile basit usulde vergilenen bazı esnaf ve sanatkâr da dahil edilmiştir<sup>5</sup>.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 31'nci maddesinde, “*Çalışma gücünün asgari %80'ini kaybetmiş bulunan hizmet erbabı birinci derece sakat, asgari %60'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ikinci derecede sakat, asgari %40'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ise üçüncü derece sakat*

<sup>4</sup> CENK, s.1.

<sup>5</sup> GELERİ, s.1.

*sayılır ve aşağıdaki sakatlık dereceleri itibariyle belirlenen aylık tutarlar, hizmet erbabının ücretinden indirilir...” hükmü yer almıştır.*

### **Sakatlık İndirimi Tutarları<sup>6</sup>**

	<b>2012</b>
I. Derece Sakatlar (Çalışma gücünün asgari % 80’ini kaybetmiş olanlar)	770 TL
II. Derece Sakatlar(Çalışma gücünün asgari % 60’ını kaybetmiş olanlar)	380 TL
III. Derece Sakatlar (Çalışma gücünün asgari % 40’ını kaybetmiş olanlar)	180 TL

Bu tutarlar, özürlü ücretlilerde ve bakmakla yükümlü olduğu özürlü kişi bulunan ücretlerde aylık tevkifat matrahından düşülür.

*Serbest meslek erbabı ve ücretli çalışan özürlü vatandaşlarımız ile kendisi özürlü olmasa bile ailesinde özürlü kişi bulunan serbest meslek erbabı ile ücretliler vergi indiriminden yararlanırlar<sup>7</sup>.*

Serbest Meslek faaliyetinde bulunan özürllüer ile bakmakla yükümlü olduğu serbest meslek erbabının ve Basit usulde vergilendirilenlerin yıllık beyan edilecek gelirlerinden yukarıda aylık olarak belirlenen tutarlar yıllık olarak hesaplanarak indirilir.

Dolayısıyla, ücretlinin aylık matrahına girecekleri derecelere göre asgari %15, serbest meslek ve basit usulde vergilendirilenlerde ise yıllık kazançlarında asgari %15 katkı sağlayacaktır.

Bakmakla yükümlü olduğu kişiden, sakatlık indirimi uygulamasına ilişkin olarak yayımlanan Tebliğle, bakmakla yükümlü olunan kişi tanımlanmıştır. Bu tabirden kişilerin, tabi oldukları çalışma mevzuatı veya bağlı bulunduğu sosyal güvenlik kurumunun mevzuatına göre bakmakla yükümlü oldukları anne, baba, eş ve çocukları (Çocuklarda yaş sınırlamasına gidilmeksizin işlem yapılmaktadır.) anlaşılacaktır. Ayrıca, Gelir Vergisi Kanunu’nun 95’nci maddesine göre;

<sup>6</sup> 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu (06.01.1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete).

<sup>7</sup> Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı Özürlü ve Yaşlı Hizmetleri Genel Müdürlüğü, s.40.

- *Yabancı bir memleketteki işverenden doğrudan doğruya ücret alan hizmet erbabı,*

- *Yine anılan Kanun'un 16'ncı maddesinde yazılı istisnadan faydalanmayan yabancı elçilik ve konsolosluk memur ve hizmetlileri,*

- *Birden fazla işverenden ücret geliri elde edenlerin birden sonraki ücretlerinin toplamı 103'üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşan ücretliler ücret gelirini yıllık beyanname ile beyan etmeleri nedeniyle, bunların bakmakla yükümlü olduğu özürlü kişi bulunan hizmet erbabı da sakatlık indiriminden yararlanabilecektir.*

Ücret gelirleri yıl içinde kesintiye tabi olmadığı için gelir vergisi beyanamesi veren hizmet erbabı, bu indirimi yıllık olarak hesaplayıp beyanname üzerinden indirebilir. Ancak, yıl içinde ücret matrahından indirim konusu yapan ücretliler, ikinci kez yıllık beyanname üzerinden sakatlık indiriminden yararlanmaları mümkün olmayacaktır.

Bu hükümlere göre; hizmet erbabının sakatlık indiriminden yararlanabilmeleri için aşağıdaki şartların mevcut olması gerekir.

- *Ücret geliri elde etmesi*

- *Elde edilen ücret gelirinin gerçek usulde olması,*

- *Çalışma gücünün asgari %40'ını kaybetmiş olması.*

- *Bakmakla yükümlü olduğu özürlü kişi olması.*

### ***a. Sakatlık İndiriminden Yararlanan Ücretlilerde Asgari Geçim İndiriminin Mahsup Edilmesi***

Gelir Vergisi Kanunu'nun 32'nci maddesinde yer alan hükme göre, asgari geçim indirimi uygulamasından ücretleri gerçek usulde vergilendirilen gerçek kişiler yararlanabilecektir. Kanun metninde indirim tutarının hesaplanmasında uygulanacak olan oranlar belirtilmiştir. 265 Seri No'lu Genel Tebliğ'de ise uygulamaya ilişkin olarak gerekli açıklamalar yapılmıştır. Bu açıklamalara göre; asgari geçim indirimi, ücretin elde edildiği takvim yılı başında belirlenen 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarına;

Mükellefin kendisi için	% 50'si
Çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eşi için	% 10'u
Çocukların her biri için ayrı ayrı olmak üzere ilk iki çocuk için	% 7,5'i
Diğer çocuklar için	% 5'i

<b>Çalışan Ücretlinin Medeni Durum</b>	<b>2012 Yılı Aylık Asgari Geçim İndirimi Tutarı</b>
Bekâr	66,49 TL
Evli eşi çalışan	66,49 TL
Evli eşi çalışan 1 çocuk	76,46 TL
Evli eşi çalışan 2 çocuk	86,43 TL
Evli eşi çalışan 3 çocuk	93,08 TL
Evli eşi çalışan 4 çocuk	99,73 TL
Evli eşi çalışmayan	79,79 TL
Evli eşi çalışmayan 1 çocuk	89,76 TL
Evli eşi çalışmayan 2 çocuk	99,73 TL
Evli eşi çalışmayan 3 çocuk	106,38 TL
Evli eşi çalışmayan 4 çocuk	113,03 TL

olmak üzere ücretlinin şahsi ve medeni durumu dikkate alınarak hesaplanan indirim oranlarının uygulanması sonucu bulunacak tutarın, Gelir Vergisi Kanunu'nun 103'üncü maddesinde yer alan gelir vergisi tarifesinin birinci gelir dilimine uygulanan oranla çarpılması sonucu bulunacak indirim tutarının 1/12'sinin aylık olarak hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilmesi suretiyle bulunacaktır. Yani, mahsup edilecek asgari geçim indirimi tutarı, asgari ücretin yıllık brüt tutarına yukarıdaki oranların uygulanması sonucunda bulunan tutara, gelir vergisi tarifesinin birinci gelir dilimine uygulanan oran olan %15 oranının çarpılması suretiyle bulunmaktadır. Bulunan bu tutar da hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilmektedir.



Öte yandan, sakatlık indiriminden yararlanan bir ücretlinin gelir vergisi matrahı hesaplanırken sakatlık indirimi mahsup edilecek, sakatlık indiriminin mahsubundan sonra kalan gelir vergisi matrahı üzerinden hesaplanan gelir vergisi tutarından da yıllık asgari geçim indirimi tutarının 1/12'sinin mahsup edilmesi gerekmektedir<sup>8</sup>.

## **2. Sponsorluk Harcamalarına Tanınan Vergisel Ayrıcalıklar**

Sakat ve özürlülere yönelik sportif faaliyetlerin teşvikinde sponsorluk harcamalarına tanınan vergisel ayrıcalıkları; sportif faaliyetlerin desteklenmesine yönelik vergisel teşvikler ve Sporculara Transfer Ücreti Veya Sair Adlarla Yapılan Ödemeler ve Sağlanan Menfaatler olmak üzere iki başlık altında inceleyebiliriz.

### **a. Sportif Faaliyetlerin Desteklenmesine Yönelik Vergisel Teşvikler**

Kuruluşlar, sponsorluk faaliyetlerinde bazı amaçları ön plana çıkarırlarken, diğer sponsorluk amaçlarına da katkıda bulunmak, kuruluşun tespit etmiş olduğu hedeflere ve hedef kitlelerine ulaşmak için farklı sponsorluk alanlarını ve türlerini seçerler. Sponsorluklar bireysel sporcuların sponsorluğu, spor takımlarının sponsorluğu ve spor organizasyonlarının sponsorluğu şeklinde olabilmektedir. Verginin içeriğinden bahsedildiğinde, önce bir şeye sahip olmak, daha sonra, sahip olunanlar üzerinden çeşitli gerekçelerle vermek uygulaması söz konusu olacaktır. Sahip olunan şey, bir servet unsuru olabileceği gibi geliri ve tüketim harcamaları da bir değer olarak vergilendirilebilen konu içerisinde yer almaktadır. Bilindiği üzere vergi kanunları verginin konusunu, yükümlüyü, verginin ne zaman doğduğunu, matrahını, tarifesini, vergi borcunun nasıl, ne zaman tarh, tahakkuk ve tahsil edileceğine ilişkin usul ve esasları belirler. Anayasa vergilerin ancak kanunla alınabileceği sınırlamasını koymakla, vergileme yetkisini yasama organına tanımaktadır.

Verginin kanuniliği ilkesi, 1982 Anayasasındaki temellerini; 2'nci maddede vurgulanan Türkiye Cumhuriyeti'nin "*sosyal bir hukuk devleti*" olduğuna ilişkin hüküm ile 73'ncü maddenin 3'ncü fıkrasında yer alan "*vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır*" hükmünden almaktadır. Kamu hizmetlerinin temel ve genel bir kaynak olarak vergi gelirleri ile beslenmesi, devletlerin yaşayışında uzun

---

<sup>8</sup> CENK, s.5.

bir evrimin sonucudur. Bununla beraber sporun toplum için ne kadar önemli bir mahiyeti olduğu açıktır. Sporun bireyin topluma uyumunu sağlayan, kişilerin ruh ve beden sağlıklarını güvence altına alan bir uğraşı alanı olduğu bilinmektedir. Bu nedenle de devletin vatandaşına spor yaptırma, spor yapabilme olanakları sağlaması bir ödevdir. İşte devlet spora yapılan yatırımları teşvik etmek ve sporun yaygınlaşması ve gelişmesi için sahip olduğu vergiyi tahsil etme hakkından kısmen feragat ederek sporda sponsorluk yapılması durumunda vergi indirimlerini düzenleyen bir takım değişiklikler yapmıştır. Bu değişiklikler doğrultusunda, bahse konu vergi indirimlerinden yararlanabilecek gerçek kişiler ve indirim oranları ilgili kanunda aşağıdaki gibi belirtilmiştir:

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun "*diğer indirimler*" başlıklı maddesinin 8'nci bendi ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun matrahtan yapılacak indirimler hakkı tanınan 10 uncu maddesinin 1/b bendinde sporun sponsorluğu ile ilgili düzenleme getirmekte, söz konusu hükme göre gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek üzere, gelir ve kurum kazancından 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 ilgili dönem beyan edilen gelir ve kurumlar vergisi kazancından o yılki kazançla sınırlı olmak üzere indirim hakkı tanınmıştır. Gelir ve Kurumlar vergisi mükellefleri vergi ve sosyal güvenlik kuruluşlarına borcu nedeniyle takibata uğrayan gerçek ve tüzel kişiler olmadıkları sürece sponsorluk yaparak vergi indiriminden yararlanabilmektedirler. Sponsorluk yapan mükellefler, sponsorluk harcamalarını yaptıkları yıl itibariyle yıllık gelir/kurumlar vergisi beyannamelerinde beyan ettikleri safi kazançlar üzerinden indirim konusu yapabileceklerdir. Bu indirim için söz konusu beyannamelerin ekinde herhangi bir belgenin ibrazı zorunluluğu bulunmamaktadır. Ancak, mükellefler defter ve belgelerini Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümleri çerçevesinde tutmakla yükümlü olduklarından herhangi bir inceleme sırasında veya vergi idaresince istenilmesi halinde bu belgelerin ibraz edilmesi gerekmektedir.

#### ***b. Sporculara Transfer Ücreti Veya Sair Adlarla Yapılan Ödemeler ve Sağlanan Menfaatler***

Sporculara kulüpleri tarafından transfer ücreti, aylık ücret, teşvik primi gibi değişik adlarla yapılan ödemeler ücret olarak vergilendirilmektedir.

Sporculara kendi kulübüyle sözleşme yapması veya başka kulübe gitmesi halinde transfer ücreti, milli takımlarda görev yapan sporculara federasyonlar tarafından yapılan ödemelerle, sair adlarla sağlanan menfaatler (konut sağlanması, konut kirasının karşılanması) ücret kapsamı içerisindedir.

Sporcu ücretlerinin vergilendirilmesi spor ve sporunun teşviki kapsamında yeniden bir düzenleme yapılmış, diğer ücretlilerden ayırarak daha düşük oranda vergilendirilmesi öngörülmüştür. Normal ücretlerin tabi olduğu ve dik artan oranlı tarife yerine (%15, %20, %27, %35), tek oranlı daha düşük vergi tarifesi öngörülmüştür.

Transferi yapan kulüp tarafından karşı kulübe veya kuruluşlara ödenen bonservis bedelleri ise sporcuya yapılan bir ödeme olmadığından ücret olarak kabul edilmez.

5766 sayılı yasa ile GVK'ya eklenen geçici 72'nci madde ile 31.12.2017 tarihine kadar geçerli olmak üzere sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödeme ve sağlanan menfaatler üzerinden;

Lig usulüne tabi spor dallarında

- En üst ligdekiler için %15
- En üst altı ligdekiler için %10
- Diğer ligdekiler için %5

Lig usulüne tabi olmayan spor dallarındaki sporculara yapılan ödemelerle milli sporculara uluslar arası müsabakalara katılmaları karşılığında yapılan ödemelerden %5 oranında vergi kesilmektedir.

### **B. Katma Değer Vergisi Kanunu'nda Yer alan Vergisel Ayrıcalıklar**

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun<sup>9</sup> “*Sosyal ve Askerî Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar*” başlıklı 17'nci maddesinin “*Diğer İstisnalar*” başlıklı 4'ncü fıkrasına 5378<sup>10</sup> sayılı Kanunla eklenen (s) bendi ile “*özürlülerin eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamları için özel olarak üretilmiş her türlü araç-gereç ve özel bilgisayar programlarının*” teslimi KDV'den istisna edilmiştir.

<sup>9</sup> 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (02.11.1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazete).

<sup>10</sup> Özürlüler ve Bazı Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (07.07.2005 tarih ve 25868 sayılı Resmi Gazete).

Konu ile ilgili olarak yayımlanan 110 seri no.lu KDV Genel Tebliğinde<sup>11</sup>, “5378 sayılı Kanunu’nun 32’nci maddesi ile KDV Kanunu’nun 17’nci maddesinin (4) numaralı fıkrasına, 7/7/2005 tarihinden geçerli olmak üzere eklenen (s) bendi uyarınca, *özürlülerin eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamları için özel olarak üretilmiş her türlü araç-gereç ve bilgisayar programlarının teslimi KDV’den müstesnadır.*

Buna göre, *münhasıran özürlülerin eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamlarında kullanmaları için özel olarak üretilmiş her türlü araç-gereç (örneğin görme özürlülerin kullandıkları baston, yazı makinesi, kabartma klavye; ortopedik özürlülerin kullandıkları tekerlekli sandalye, ortez-protez gibi cihaz ve araçlar) ile özel bilgisayar programları istisna kapsamında kabul edilecektir. Binek otomobili ve diğer nakil vasıtalarının ise sözü edilen “araç-gereç” kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.*” denilmek suretiyle, taşıt araçlarının bu kapsamda olmadığı açıkça belirtilmiştir.

Diğer taraftan, istisna maddesinde, söz konusu araç-gereçlerin “*özürlülerin eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamları için özel ‘olarak üretilmiş’*” olmasından bahsedilmektedir. Dolayısıyla, başlangıçta özürlüler için özel olarak üretilmeyen, bir başka ifadeyle, *herkes tarafından kullanılacak* şekilde üretilmiş olan araç gereçlerin, özürlülerin günlük yaşamlarında da kullanılabilmesi halinde KDV istisnası söz konusu olmayacaktır.

### **C. Gümrük Kanunu’nda Yer Alan Vergisel Ayrıcalıklar**

Gümrük Kanunu’nun 167’nci maddesinin “*Diğer Eşya*” başlıklı 12’nci fıkrasının a bendiyle malul ve sakatların kullanımına mahsus eşyanın gümrük vergilerinden muaf olduğu belirtilmiştir<sup>12</sup>.

2000/53 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı<sup>13</sup> eki “*Gümrük Vergilerinden Muafiyet ve İstisna Tanınacak Haller Hakkında Karar*” uyarınca;

- (25/12/2008 tarihli ve 2008/14486 sayılı BKK ile değişik) *Körler hariç olmak üzere malul ve sakatların eğitimi, çalışması veya fiziksel ve ruhsal açıdan sosyal gelişimlerine yönelik, özel olarak üretilmiş olup, malul ve*

---

<sup>11</sup> 110 Seri No’lu KDV Genel Tebliği (11.07.2008 tarih ve 26933 sayılı Resmî Gazete).

<sup>12</sup> 4458 Sayılı Gümrük Kanunu (04.11.1999 tarih ve 23866 sayılı Resmî Gazete).

<sup>13</sup> 13/1/2000 Tarihli ve 2000/53 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı Eki Gümrük Vergilerinden Muafiyet ve İstisna Tanınacak Haller Hakkında Karar (05.02.2000 tarih ve 23955 sayılı Resmî Gazete).

sakatların kendi kullanımları için getirdikleri veya onlara yardım sağlanması amacıyla yönelik olarak kamu yararına faaliyette bulunan dernekler ile Sağlık Bakanlığınca yetki verilmiş kurum veya kuruluşlarca ithal edilen eşya, ve malul ve sakat kişileri taşımaya yönelik sakat kişinin araca binip inmesiyle taşınmasını kolaylaştırıcı tertibatı bulunan motorlu ticari araç,

- (5/5/2008 tarihli ve 2008/13676 sayılı BKK ile değişik) Münhasıran malül ve sakatlar tarafından kullanılmak üzere özel surette imal edilmiş hareket ettirici tertibatı bulunan (3713 sayılı Terörle Mücadele Kanunu kapsamına giren sol bacak engeli olan gazilerde özel tertibat aranmaz) ve bunlar tarafından ithal edilen motorlu veya motorsuz koltuklar, bisiklet, motosiklet ve motor silindir hacmi 1600 (dahil) cc'ye kadar olan binek otomobilleri (arazi taşıtları hariç) ile,

- El ve ayak fonksiyonlarını tamamen yitirmiş olmaları nedeniyle bizzat sakat kişi tarafından kullanılmayan, sakat kişinin araca binip inmesiyle taşınmasını kolaylaştırıcı tertibatı bulunan ve sakat kişinin üçüncü dereceye kadar kan ve sıhri hısımlarından bir sürücü veya sakat kişi tarafından iş akdine bağlı olarak istihdam edilen bir sürücü tarafından kullanılan motor silindir hacmi 2500 (dahil) cc'ye kadar olan taşıtlar (arazi taşıtları ve binek otomobiller hariç) gümrük vergilerinden muaf tutulmuştur.

Görüldüğü üzere, arazi taşıtları bu istisnanın dışında tutulmuştur.

Konusu geçen eşyaya mahsus olan ve eşya ile birlikte getirilen parça, yedek parça ve aksesuarlar veya bu eşyanın bakım, kontrol, ayarlama ya da tamiri için gerekli olan aletler de bu muafiyet kapsamındadır.

Söz konusu parça, yedek parça ve aksesuarlar ile sair aletlerin, eşyanın ithalinden sonra yurda getirilmesi halinde de muafiyetin uygulanabilmesi için bunların muafiyetten yararlanarak ithal edilen eşya ile ilgili olduklarının gümrük idaresine kanıtlanması gerekmektedir.

### **Ç. Emlak Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Vergisel Ayrıcalıklar**

Malul ve özürlülere vergi açısından sağlanan imkanlara 2006 yılı başından itibaren Emlak Vergisi'nde uygulanmaya başlanan indirimli vergi oranı eklenmiştir. Emlak Vergisi Kanunu'nun değiştirilen 8'nci maddesine göre; özürlülerin Türkiye sınırları içinde brüt 200 m<sup>2</sup>'yi geçmeyen tek meskeni olması (kullanım hakkına sahip olunması hali dahil) halinde, şartları taşıyan özürlülere emlak vergisi ödememeleri için fırsat tanınmıştır.

Özürlülerin indirimli bina vergisi oranından yararlanabilmeleri için bu durumlarını tam teşekküllü Devlet hastanesinden alınmış olan sağlık kurulu raporu ile ilgili belediyelere belgelendirmeleri gerekmektedir.

İndirimli vergi oranının uygulanması için meskende bizzat oturma şartı aranmamaktadır. Bu nedenle, sahip olduğu tek meskeni kiraya verip, kirada oturan özürsüz de diğer şartları taşımak kaydıyla emlak vergisi ödemeyecektir.

200 m<sup>2</sup>'yi geçmeyen tek meskene hisse ile sahip olunması halinde indirimli vergi oranı, meskenin toplam Emlak Vergisinin hisseye düşenine uygulanacaktır.

**Birden Fazla Meskene Sahip Olan Özürsüzler İçin Emlak Vergisi Uygulaması**

- *Birden fazla meskeni olanlar,*
- *Birden fazla meskende hisseye sahip olanlar,*
- *200 m<sup>2</sup>'yi geçen tek konuta sahip olanlar*

Emlak Vergisi muafiyetinden yararlanmayacaklardır. Ayrıca belirli zamanlarda dinlenme amacıyla kullanılan meskenler için vergi oranında bir indirim uygulanmayacaktır. İndirimli vergi oranından yararlanan mükelleflerin, gerekli şartlardan herhangi birini kaybetmeleri halinde, bu durumu mükellefiyetlerinin bulunduğu belediyeye bildirmeleri gerekmektedir.

Gerçek dışı taahhütte bulunmak suretiyle Emlak Vergisi ödemeyen özürsüzler ile durumlarında meydana gelen değişikliği bildirmeyen özürsüzlerden alınması gereken Emlak Vergisi, cezalı olarak gecikme faizi ile birlikte alınır<sup>14</sup>.

#### **D. Özel Tüketim Vergisinde Yer Alan Vergisel Ayrıcalıklar**

Ulaşımlarını bireysel araçlarıyla yapmak isteyen engelliler Özel Tüketim Vergisi indiriminden yararlanabilmektedirler. Bu haktan;

Sağlık Kurulu Raporunda “*özel tertibatlı araç kullanabilir*” kararı bulunan, H sınıfı ehliyet sahibi engelliler,

· Sağlık Kurulu Raporuyla işgücünün yüzde 90 veya üzerini kaybeden engelliler yararlanabilmektedir<sup>15</sup>.

<sup>14</sup> 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu (11.08.1970 tarih ve 13576 sayılı Resmi Gazete).

<sup>15</sup> Türkiye Sakatlar Derneği, s.1.

4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu' muzun<sup>16</sup> 7'nci maddesi 2'nci fıkrasına göre;

*“II sayılı listede yer alan kayıt ve tescile tâbi mallardan;*

*a) 87.03 (motor silindir hacmi 1.600 cm<sup>3</sup>'ü aşanlar hariç), 87.04 (motor silindir hacmi 2.800 cm<sup>3</sup>'ü aşanlar hariç) ve 87.11 G.T.İ.P. numaralarında yer alanların, sakatlık derecesi %90 veya daha fazla olan malûl ve özürlüler tarafından,*

*b) 87.03 (motor silindir hacmi 1.600 cm<sup>3</sup>'ü aşanlar hariç), 87.04 (motor silindir hacmi 2.800 cm<sup>3</sup>'ü aşanlar hariç) ve 87.11 G.T.İ.P. numaralarında yer alanların, bizzat kullanma amacıyla sakatlığına uygun hareket ettirici özel tertibat yaptıran malûl ve özürlüler tarafından,*

*Beş yılda bir defa olmak üzere ilk olarak satın alınması Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) 'nden istisnadır.”*

Özür durumuna göre bütün vücut fonksiyon kaybı oranı (sakatlık derecesi) % 90 ve daha fazla olan özürlülerin bazı taşıt araçlarını “*özel tertibat veya mekanik ilave yaptırılması şartı*” olmaksızın Özel Tüketim Vergisi ödmeden satın alabilmelerine imkân sağlanmıştır.

Özürlü adına kayıtlı olan araç bu kişinin üçüncü dereceye kadar kan ve sıhri hısımlarından birisi veya noterce düzenlenmiş iş sözleşmesine bağlı olarak çalıştırılan bir sürücü tarafından kullanılacaktır.

### ***1. ÖTV' den İstisna Taşıt Araçları***

Malul ve özürlülerin özel tertibat yapılma şartı olsun veya olmasın ÖTV ödmeden iktisap edebilecekleri taşıt araçları şunlardır:

*- Motor silindir hacmi 1600 cm<sup>3</sup>'ü aşmayan binek otomobilleri ve esas itibariyle insan taşımak üzere imal edilmiş diğer motorlu taşıtlar (steysin vagon, arazi taşıtı ve jepler dahil),*

*- Motor silindir hacmi 2800 cm<sup>3</sup>'ü aşmayan eşya taşımaya mahsus taşıtlar,*

*- Motosikletler, mopedler ve bir yardımcı motoru bulunan tekerlekli taşıtlar.*

<sup>16</sup> 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu (12.06.2002 tarih ve 24783 sayılı Resmi Gazete).

ÖTV istisnası uygulanan araçlar için istisnadan yararlanan kişi (veya kişiler) adına düzenlenecek faturalarda ÖTV gösterilmeyecektir.

Bu istisnadan yararlanan kişilerin istisna uygulanan ilk alımlarına ilişkin ÖTV beyannamesi ekine, alıcının maluliyetine veya sakatlığına dair tam teşekküllü bir devlet hastanesinden alınan sağlık kurulu raporu ile aracın sakatlığa uygun olarak değiştirildiğine dair teknik belgenin aslı veya noter onaylı örneği ve alıcının “H” sınıfı sürücü belgesinin fotokopisi eklenecektir. Vergi Dairesince kabul edilen beyanname ve ekleri incelenerek tahakkuk fişi ve istisna uygulandığını gösteren “*ÖTV Ödeme Belgesi*” düzenlenecek ve mükellefe verilecektir. Bu tür araçların kayıt ve tescilini yapanların, araç sahibinin faturada ve “*ÖTV Ödeme Belgesi*” nde alıcı olarak gösterilen kişi (veya kişiler) olduğunu tespit etmeleri gerekmektedir.

## ***2. Özür Durumuna Göre Bütün Vücut Fonksiyon Kaybı Oranı (Sakatlık Derecesi) %90 veya Daha Yüksek Olanlarda ÖTV İstisnası***

Özel Tüketim Vergisi Kanununda, engel derecesi %90'ı aşanların herhangi bir mekanik ilave veya tadilat yapılması şartı olmaksızın yurt içinden veya yurt dışından iktisap ettikleri taşıt araçlarından ÖTV tahsil edilmemesi sağlanmıştır.

Engel sebebinin önemi bulunmamaktadır. Görme, işitme, konuşma veya ortopedik ola-bileceği gibi zihinsel özürülüler de kanundan yararlanabilmektedir. Özür durumuna göre bütün vücut fonksiyon kaybı oranı (sakatlık derecesi) %90 ve üzerinde olduğu, Sağlık Bakanlığının belirlediği sağlık kuruluşlarından (tam teşekküllü devlet hastanesi) alınacak rapor ile belgelendirilmesi şartıyla, yukarda vasfı ve motor silindir hacmi belirtilmiş olan araçlardan birisinin özürülüler tarafından ÖTV ödenmeden satın alınması veya ithal e-dilmesi de mümkün kılınmıştır.

Bu şekilde yurt içinden taşıt aracı iktisap edecek veya ithal edecek olanların motorlu taşıt kullanma ve ehliyet alma imkânları olmadığı için bunlar adına alınan taşıtlar başkaları tarafından kullanılacaktır. Başkalarından kasıt, araç sahibinin üçüncü dereceye kadar kan ve sıhri hısımlarından birisi veya noterce düzenlenmiş iş sözleşmesine bağlı olarak çalıştırılan bir sürücü olacaktır. Yetkili sağlık kuruluşlarından alınacak sağlık kurulu raporunun, araçların ilk alımının yapılacağı motorlu araç ticareti yapan yetkili bayi veya galeri tarafından vergi dairesine verilecek Özel Tüketim Vergisi Beyannamesine eklenmesi suretiyle, beyanname ÖTV hesaplanmayacaktır.



Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun "Diğer İstisnalar" ile ilgili 7'nci maddesinin (2) numaralı bendine göre, bentte belirtilen taşıt araçlarının malûl ve engelliler tarafından *beş yılda* bir defaya mahsus olmak üzere ilk iktisabı ÖTV'den istisna edilmiştir.

Bu defa 5766 Sayılı Kanun<sup>17</sup> ile 7'nci maddenin (2) numaralı bendinin (b) alt bendinden sonra gelmek üzere aşağıdaki alt bent eklenmiştir.

*"c) 87.03 (motor silindir hacmi 1.600 cm<sup>3</sup>'ü aşanlar hariç), 87.04 (motor silindir hacmi 2.800 cm<sup>3</sup>'ü aşanlar hariç) ve 87.11 G.T.İ.P. numaralarında yer alanların, bu bendin (a) ve (b) alt bentlerinde belirtilen malûl ve engelliler tarafından ilk iktisabından sonra deprem, heyelan, sel, yangın veya kaza sonucu kullanılamaz hale gelmesi nedeniyle hurdaya çıkarılmasında, bu G.T.İ.P. numaralarında yer alan malları hurdaya çıkaran malûl ve engelliler tarafından,"*

Yapılan yukarıdaki düzenleme ile; motor silindir hacmi 1600 cm<sup>3</sup>'ü aşmayan *binek otomobilleri* ile motor silindir hacmi 2800 cm<sup>3</sup>'ü aşmayan *eşya taşımaya mahsus motorlu taşıtların engelliler tarafından ilk iktisabından sonra* deprem, heyelan, sel, yangın veya kaza sonucu kullanılamaz hale gelmesi nedeniyle hurdaya çıkarılmasında, bu malları hurdaya çıkan malul ve engelliler tarafından tekrar iktisabı ÖTV'den istisna edilmiştir.

5766 sayılı Kanun'un 19'uncu maddesi (d) fıkrası ile ÖTV Kanunu'nun "*Oran veya Tutar*" başlığı altındaki 12'nci maddesinin (1) numaralı fıkrasının sonuna aşağıdaki paragraf eklenmiştir.

*"(II) sayılı listedeki mallardan alınacak vergi, mükellefin bu malı alış bedeli üzerinden, malın tabi olduğu orana göre hesaplanan vergi tutarından az olamaz. İthalatçıların alış bedeli olarak, ithalatta hesaplanan katma değer vergisi matrahı esas alınır. Verginin alış bedeli üzerinden hesaplandığı durumlarda, mükellefin malı teslim tarihine kadar bu malı mükellefe teslim eden tarafından yüzde 10'a kadar yapılan indirimler alış bedelinden de indirilir."*

Bu hükme göre, otomobil dahil nakil vasıtaları satışlarında ÖTV, bayinin alış bedeli üzerinden aracın tabi olduğu orana göre hesaplanan vergiden az olamayacaktır. 1 Temmuz 2008 tarihinde yürürlüğe giren bu uygulamada,

<sup>17</sup> 5766 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (06.06.2008 tarih ve Mük.26898 sayılı Resmi Gazete).

satıcının yaptığı yüzde 10'a kadar olan iskontolar/indirimler dikkate alınarak ÖTV matrahı belirlenecektir.

5766 sayılı Kanun'un 19'uncu maddesinin (e) fıkrası ile ÖTV Kanunu'nun "Müteselsil Sorumluluk ve Ceza Uygulaması" başlıklı 13'ncü maddesine aşağıdaki 4'üncü fıkra eklenmiştir.

*"4. İhraç edilmek için üretilenler hariç olmak üzere, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257'nci maddesinin verdiği yetki uyarınca kullanılma zorunluluğu getirilen özel etiketi veya işareti olmayan veya 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu'nun 18'inci maddesinin verdiği yetki uyarınca kullanılma zorunluluğu getirilen ulusal markeri bulunmayan ya da standartlara uygun olmayan özel tüketim vergisine tabi malları bulundurduğu tespit edilen işyeri sahibi adına, tespit tarihindeki malların emsal bedeli veya miktarı üzerinden re'sen özel tüketim vergisi tarh edilir. Tarh edilen bu vergi, asgari maktu vergi tutarına göre hesaplanacak vergiden az olamaz. Bu tarihyata ayrıca vergi ziyai cezası uygulanır."*

Buna göre; Vergi Usul Kanunu'nun Maliye Bakanlığına verdiği yetki uyarınca kullanılma zorunluluğu getirilen özel etiketi veya işareti olmayan veya Petrol Piyasası Kanunu'nun verdiği yetki uyarınca kullanılma zorunluluğu getirilen ulusal markeri bulunmayan ya da standartlara uygun olmayan özel tüketim vergisine tabi malları bulundurduğu tespit edilenler adına, tespit tarihindeki malların emsal bedeli veya miktarı üzerinden re'sen özel tüketim vergisi tarh edilmesi hükmüne bağlanmıştır.

Düzenlemeye göre tarh edilen vergi, asgari maktu vergi tutarına göre hesaplanacak vergiden az olamayacak ve tarihyata ayrıca vergi ziyai cezası uygulanacaktır.

Yukarıdaki fıkra hükmü de 01.07.2008 tarihinde yürürlüğe girecektir.

5766 sayılı Kanun'un 19'uncu maddesinin (f) fıkrası ile, ÖTV Kanunu'nun 15'nci maddesinin 2 numaralı fıkrasının (a) bendinin sonuna aşağıdaki hüküm eklenmiştir.

*"Kanun'un 7'nci maddesinin (2) numaralı bendi çerçevesinde istisnadan yararlananlar tarafından bu istisnadan yararlanılarak iktisap ettikleri kayıt ve tescile tabi malları 5 yıldan fazla kullanarak elden çıkarmaları durumunda bu hüküm uygulanmaz."*

Bu hüküm ile; malul ve engellilerin istisna kapsamında alarak 5 yıldan fazla kullandıkları motorlu araçlarının; istisna kapsamında olmayan kişilere satışı da ÖTV’den istisna edilerek, satış işlemleri kolaylaştırılmıştır<sup>18</sup>.

### **E. Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu’nda Yer Alan Vergisel Ayrıcalıklar**

197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu’nun<sup>19</sup> istisnalara ilişkin 4/c maddesine göre; “*Özür durumuna göre bütün vücut fonksiyon kaybı oranı (sakatlık derecesi) %90 ve daha fazla olan malul ve özürlülerin adlarına kayıtlı taşıtlar ile diğer malul ve özürlülerin, bu durumlarına uygun hale getirilmiş özel tertibatlı taşıtlar*” Motorlu Taşıtlar Vergisi’nden istisna edilmiştir. Yapılan düzenleme ile özür durumuna göre bütün vücut fonksiyon kaybı oranı (sakatlık derecesi) %90 ve daha fazla olan malul ve özürlülerin adlarına kayıtlı taşıtlar ile diğer malul ve özürlülerin adlarına kayıtlı olan özel tertibatlı taşıtlar Motorlu Taşıtlar Vergisinden istisna edilmiştir. Burada taşıtın bizzat kullanılması şartı aranmayacaktır. Özür durumuna göre bütün vücut fonksiyon kaybı oranı (sakatlık derecesi)%90 ve daha fazla olan malul ve özürlülerin bu durumlarını tam teşekküllü devlet hastanesinden alınmış olan sağlık kurulu raporu ile ilgili Vergi Dairelerine belgelendirmeleri halinde, söz konusu malul ve özürlülerin kendi adlarına kayıt ve tescil edilmiş olan taşıtları, Motorlu Taşıtlar Vergisine tabi tutulmayacaktır. Bu istisnadan yararlanmak için, malul ve özürlülere ait taşıtın özel tertibatlı veya özel tertibatlı hale getirilmiş olması şartı aranmayacaktır. Özür durumuna göre bütün vücut fonksiyon kaybı oranı (sakatlık derecesi)%90’dan az olan malul ve özürlülerin bu durumlarını; tam teşekküllü Devlet hastanesinden alınan sağlık kurulu raporu ile belgelendirmeleri ve kendi adlarına kayıt ve tescilli olan taşıtların özürülük haline uygun özel tertibatlı taşıt veya özel tertibatlı hale getirilmiş taşıt olduğunu belirten “*Motorlu Araç Tescil Belgesi*” nin ilgili tescil kuruluşlarınca onaylanmış örneği ile “*Araçlar İçin Teknik Belge*” ve “*Proje Raporu*”nun aslı veya noter onaylı örneğinin ilgili Vergi Dairelerine verilmesi halinde bu istisna hükmünden yararlanabileceklerdir. İstisnadan yararlanacak olan malul ve özürlüler tarafından; “*Malûl ve Özürlüler Adına Kayıt ve Tescilli Taşıtlarda Motorlu Taşıtlar Vergisi İstisnası Bildirim Formu*” istisnadan yararlanmak için gerekli olan diğer belgeler ile birlikte ilgili Vergi Dairesine verilecektir.

<sup>18</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, 16.06.2008 Tarih ve 2008/89 Sayılı Vergi Sirküleri.

<sup>19</sup> 197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu (23.02.1963 tarih ve 11342 sayılı Resmî Gazete).

5035 sayılı Kanun'un<sup>20</sup> 22'nci maddesi ile Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun istisnalara ilişkin 4'üncü maddesinin (c) bendi; "*Sakatlık dereceleri %90 ve daha fazla olan malul ve engellilerin adlarına kayıtlı taşıtlar ile diğer malûl ve engellilerin, bu durumlarına uygun hale getirilmiş özel tertibatlı taşıtlar.*" olarak yeniden düzenlenmiştir. Bu yeni düzenleme, 01.01.2004 tarihi itibarıyla geçerlilik kazanmıştır.

Yapılan düzenleme ile malul ifadesine engelliler ifadesi eklenmiş, malul ve engellilerin bu istisnadan yararlanma şartı olan "*bizzat kullanmak*" zorunluluğu uygulamadan kaldırılarak; sakatlık dereceleri %90 ve daha fazla olan malul ve engellilerin adlarına kayıtlı taşıtlar ile diğer malul ve engellilerin adlarına kayıtlı olan ve malul ve engellilerin bu durumlarına uygun hale getirilmiş özel tertibatlı taşıtlar motorlu taşıtlar vergisinden istisna edilmiştir. Anılan istisnanın uygulama şekli şöyledir;

### ***1. Sakatlık Dereceleri %90 ve Daha Fazla Olan Malûl ve Engellilere Ait Taşıtlarda İstisna Uygulaması***

Sakatlık dereceleri %90 ve daha fazla olan malul ve engellilerin bu durumlarını tam teşekküllü Devlet hastanesinden alınmış olan sağlık kurulu raporu ile ilgili vergi dairelerine belgelendirmeleri halinde, söz konusu malul ve engellilerin kendi adlarına kayıt ve tescil edilmiş olan taşıtları, motorlu taşıtlar vergisine tabi tutulmayacaktır. Bu istisnadan yararlanmak için, söz konusu malul ve engellilere ait taşıtın özel tertibatlı veya özel tertibatlı hale getirilmiş olması şartı aranmayacaktır.

### ***2. Diğer Malul ve Engellilere Ait Taşıtlarda İstisna Uygulaması***

Sakatlık dereceleri %90'dan az olan malul ve engellilerin bu durumlarını; tam teşekküllü Devlet hastanesinden alınan sağlık kurulu raporu ile belgelendirmeleri ve kendi adlarına kayıt ve tescilli olan taşıtların engellilik haline uygun özel tertibatlı veya özel tertibatlı hale getirilmiş taşıtlar olduğunu belirten "*Motorlu Araç Tescil Belgesi*"'nin ilgili tescil kuruluşlarınca onaylanmış örneği ile "*Araçlar İçin Teknik Belge*" ve "*Proje Raporu*"nun aslı veya noter onaylı örneğini ilgili vergi dairelerine ibraz etmeleri halinde bu istisna hükmünden yararlanabileceklerdir.

---

<sup>20</sup> Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (02.01.2004 tarih ve Mük.25334 sayılı Resmi Gazete).

### **3. Malul ve Engelliler İstisnası İle İlgili Bildirim**

Malul ve engelliler istisnasından yararlanacak olan malul ve engelliler tarafından; genel tebliğ ekinde örneği bulunan (EK: 1) “*Malul ve Engelliler Adına Kayıt ve Tescilli Taşıtlarda Motorlu Taşıtlar Vergisi İstisnası Bildirim Formu*” düzenlenerek (Bildirim Formu’nun [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr) internet adresinde bulunan örneğinin düzenlenmesi mümkün bulunmaktadır.) istisnadan yararlanmak için gerekli olan diğer belgeler ile birlikte ilgili vergi dairesine verilecektir.

### **III. SONUÇ**

Engellilere tanınan vergisel ayrıcalıkların önemli bir kısmı gelir vergilerinde, bir kısmı KDV, ÖTV ve gümrük vergileri gibi harcamalar üzerinden alınan vergilerde ve çok az bir kısmı da servet üzerinden alınan vergilerde toplanmıştır.

Engellilerin bir işe girmeleri ve bir gelir elde etmeleri konusu son derece önemli bir konudur. Çalışma güçlerinin bir kısmını veya tamamını kaybetmiş engelliler, toplum içerisinde daha iyi koşullarda yaşamayı hak etmektedirler. Bu bağlamda, Özel Tüketim Vergisi Kanunu ile malul ve engellilere yönelik yapılan düzenlemelerle bu kişilerin araç almaları teşvik edilmeye ve böylelikle daha iyi koşullarda yaşamalarına destek sağlanmaya çalışılmıştır.

5766 sayılı Kanun öncesi malul ve engellilere yönelik ÖTV istisnası, iktisap edilen aracın satışı durumunda ÖTV’nin ödenmesi nedeniyle verginin ötelenmesi anlamına gelmekteydi. Ancak, 5766 sayılı Kanun ile birlikte malul ve engellilerin ilk iktisap ettikleri araçların 5 yıl içinde satışı durumunda tarh ve tahsil edilmeyen ÖTV’nin alınacağı; 5 yıl geçtikten sonra satılması durumunda ise, ilk iktisapta alınmayan ÖTV’nin tarh ve tahsil edilmeyeceği hükme bağlanmıştır.

Engelli kişilerin yaşam standartlarının daha iyi duruma gelmesi adına bu vergisel desteğin sağlanmasının çok yerinde bir düzenleme olduğu açıktır <sup>21</sup>.

Sponsorluk miktarının amatör spor kulüplerinde tamamının, profesyonel spor kulüplerinde ise yarısının matrahtan indirilmesi vergisel avantaj olmasına rağmen hem gelir hem de kurumlar vergisi mükellefleri

---

<sup>21</sup> GÜNEŞ, s.2.

yaptıkları sponsorluk destek harcamaları dolayısıyla vergi yükünün sadece %32'sinden kurtulmaktadırlar. Bu nedenle Engelli spor federasyonlarına ve engelli spor dallarında faaliyet gösteren spor kulüplerine ilişkin sponsorluk miktarının tamamının, ödenmesi gereken vergi miktarından indirileceği şeklinde bir düzenlemenin yapılması binlerce sakat ve özürlü vatandaşımıza spor yapma imkanı getirebilir.

Çalışmamızda geniş olarak ele aldığımız, engellilere tanınan vergisel ayrıcalıkların yanında bir de; 14 Temmuz 2009 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan “Engellilerin Haklarına İlişkin Sözleşmenin<sup>22</sup>” aşağıdaki iki maddesinde belirtilen hususların da dikkate alınmasını engellilerin ekonomik ve sosyal hayatlarının iyileştirilmesi için önemli buluyoruz:

***Çalışma ve İstihdamla ilgili 27'nci Madde:***

*1. Taraf Devletler engellilerin diğer bireylerle eşit koşullar altında çalışma hakkına sahip olduğunu kabul eder. Bu hak, engellilerin, açık, bütünüleştirici ve erişilebilir bir iş piyasası ve çalışma ortamında serbestçe seçtikleri bir işle hayatlarını kazanmaları fırsatını da içerir. Taraf Devletler çalışırken engelli olanlar dahil olmak üzere tüm engellilerin çalışma hakkının yaşama geçmesini yasama çalışmalarını da içeren uygun tüm tedbirleri alarak güvence altına alır. Taraf Devletler bunların yanı sıra;*

- (a) İşe alım ve istihdam edilme koşullarında, istihdamın sürekliliği, kariyer gelişimi ve sağlıklı ve güvenli çalışma koşulları dahil olmak üzere, istihdama ilişkin her hususta, engelliliğe dayalı ayrımcılığı yasaklar;*
- (b) Fırsat eşitliği, eşit değerde işe eşit ücret ilkesi, tacizden korunma ve mağduriyetin giderilmesi, güvenli ve sağlıklı çalışma koşulları dahil olmak üzere diğer bireylerle eşit koşullar altında adil ve uygun çalışma koşullarının sağlanmasına ilişkin olarak engellilerin haklarını korur;*
- (c) Engellilerin iş ve sendikal haklarını diğer bireylerle eşit koşullar altında kullanabilmelerini sağlar;*
- (d) Engellilerin genel teknik ve mesleki rehberlik programlarına, yerleştirme hizmetlerine, mesleki ve sürekli eğitime diğer bireylerle eşit koşullar altında etkin bir şekilde erişimini sağlar;*

*(e) İş piyasasında engellilerin istihdam olanaklarının ve kariyer gelişiminin*

<sup>22</sup> Engellilerin Haklarına İlişkin Sözleşme (14.07.2009 tarih ve 27288 sayılı Resmi Gazete).

*desteklenmesine ve engellilerin iş aramasına veya işe başlamasına, çalışmaya devam etmesine ve işe geri dönmelerine yardım eder;*

**(f)** *Serbest çalışma, girişimcilik, kooperatif kurma ve kendi işini kurma konusundaki fırsatları geliştirir;*

**(g)** *Engellileri kamu sektöründe istihdam eder;*

**(h)** *Olumlu eylem programları, teşvikler ve diğer tedbirleri de içerebilecek uygun politika ve önlemlerle, engellilerin özel sektörde istihdam edilmelerini destekler;*

**(ı)** *Engellilerin çalıştığı işyerlerinde makul düzenlemelerin yapılmasını sağlar;*

**(j)** *Engellilerin açık iş piyasasında iş deneyimi kazanmasını temin eder;*

**(k)** *Engelliler için mesleki rehabilitasyon, işte kalma ve işe dönüş programları yürütür.*

2. *Taraf Devletler engellilerin kölelik altında tutulmalarını engeller ve engellileri zorla veya mecburi çalışmaya karşı diğer bireylerle eşit koşullar altında korur.*

***Yeterli Yaşam Standardı ve Sosyal Korunmayla ilgili 28'nci Madde:***

1. *Taraf Devletler, engellilerin yiyecek, giysi ve barınma dahil kendileri ve aileleri için yeterli yaşam standardı hakkını ve yaşam koşullarının sürekli olarak iyileştirilmesi hakkını tanır. Taraf Devletler bu hakkın engelli olmaları nedeniyle ayrımcılığa uğramaksızın tanınmasını temin etmek için gerekli adımları atar.*

2. *Taraf Devletler engellilerin sosyal korunma ve engelliliğe dayalı ayrımcılığa uğramadan bu haktan yararlanma hakkını tanır ve aşağıda belirtilen tedbirler dahil olmak üzere bahse konu hakkın tanınmasını temin etmek ve geliştirmek için gerekli adımları atar:*

**(a)** *Engellilerin temiz su hizmetlerine, uygun ve bedeli ödenebilir hizmetlere eşit erişimlerini sağlamak ve engellilerin ihtiyaçlarına ilişkin araç-gereç ve diğer yardımlara erişimlerini temin etmek;*

**(b)** *Özellikle engelli kadın ve kızlar ve engelli yaşlılar dahil olmak*

*üzere, engellilerin sosyal koruma programlarına ve yoksulluk azaltıcı programlara erişimini sağlamak;*

*(c) Yoksulluk koşullarında yaşayan engellilerin ve ailelerinin uygun eğitim, danışmanlık, mali yardım ve süreli bakım dahil engelliliğe ilişkin harcamalarında devlet yardımına erişimini sağlamak;*

*(d) Engellilerin toplu konut programlarına erişimini sağlamak;*

*(e) Engellilerin emeklilik fırsatları ve programlarına eşit erişimini sağlamak.*

### **KAYNAKÇA**

Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı Özürlü ve Yaşlı Hizmetleri Genel Müdürlüğü, *Bilgilendirme Rehberi*, Ankara 2012  
(<http://ozurluveyasli.gov.tr.erişim:18.04.2012>).

CENK, Ramazan, Bütün Yönleriyle Sakatlık İndirimi Uygulaması, Kimler Nasıl Yararlanır ve Hesaplama Örnekleri, *E-Yaklaşım Dergisi*, Yıl:2012, Sa: 230, s. 1-4.

Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), *Özürlüler İçin Vergi Rehberi*, Ankara 2006.  
Tarih ve 2008/89 Sayılı Vergi Sirküleri  
(<http://gib.gov.tr.erişim:20.06.2008>).

GELERİ, Mehmet Fatih, Sakatlık İndirimi ve Yararlanma Şartları (<http://www.alosgk.com.erişim:18.04.2012>).

GÜNEŞ, Şibli, Gelir Vergisi Kanunu İle ÖTV ve MTV Kanununda Engelliler Lehine Yapılan Vergisel Düzenlemeler”, *E-Yaklaşım Dergisi*, Yıl: 2010, Sa:209, s.1-2.

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü, *Özürlülere Tanınan Vergisel Avantajlar*, İzmir 2008.

KIVANÇ, Hakan-POYRAZ, Emre, Vergi ve Gümrük Mevzuatında Özürlülere Sağlanan Vergisel Avantajlar  
([http://www.alomaliye.com/2009/hakan\\_kivanc\\_ozurlu.htm.erişim:4.7.2009](http://www.alomaliye.com/2009/hakan_kivanc_ozurlu.htm.erişim:4.7.2009)).



Türkiye Sakatlar Derneği, Vergi Muafiyetleri

(<http://www.tsd.org.tr/vergi-muafiyetleri-5937>, erişim: 22.04.2012).

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu (06.01.1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete).

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (02.11.1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazete).

Özürlüler ve Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (07.07. 2005 tarih ve 25868 sayılı Resmi Gazete).

110 Seri No'lu KDV Genel Tebliği (11.07.2008 tarih ve 26933 sayılı Resmi Gazete).

1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu (11.08.1970 tarih ve 13576 sayılı Resmi Gazete).

197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu (23.02.1963 tarih ve 11342 sayılı Resmi Gazete).

Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (02.01.2004 tarih ve Mük.25334 sayılı Resmi Gazete).

4458 Sayılı Gümrük Kanunu (04.11.1999 tarih ve 23866 sayılı Resmi Gazete).

13/1/2000 tarihli ve 2000/53 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Gümrük Vergilerinden Muafiyet ve İstisna Tanınacak Haller Hakkında Karar  
(05.02.2000 tarih ve 23955 sayılı Resmi Gazete).

4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu (12.06.2002 tarih ve 24783 sayılı Resmi Gazete).

5766 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (06.06.2008 tarih ve Mük.26898 sayılı Resmi Gazete).

Engellilerin Haklarına İlişkin Sözleşme (14.07.2009 tarih ve 27288 sayılı Resmi Gazete).

BOŞ