



PERSONELE YAPILAN BURS ÖDEMELERİ ÜCRET OLARAK GİDERLEŞTİRİLEBİLİR Mİ?

Kemal Serkan KESKİN (*)

1 - GİRİŞ

Tahsilde bulunan öğrencilere yapılan maddi yardımlar¹ olarak bilinen burslar, bir öğrencinin öğrenimini sürdürebilmesi için veya bir kimsenin bilgi ve görgüsünü artırması için belli bir süre devlet veya özel kuruluşlarca ödenen aylık para² olarak da tanımlanabilir. Bu tanımlardaki “öğrenci” kavramı vergisel açıdan bakıldığında işletme bünyesinde çalışan personeli de kapsayabilmektedir. Şöyle ki, ticari işletme sahiplerinin beşeri sermaye yatırımı kapsamında düşünülebilecek eğitimlerin masraflarını personelleri adına karşılamaları mümkündür.

Peki, işletmelerin personellerinin öğrenimi amacıyla katlandıkları masraflar başka bir deyişle verdikleri burslar GVK’ nun 40 ncı maddesi kapsamında düşünülebilir mi? Söz konusu burs ödemesi sonuç hesaplarına hangi kapsamda intikal ettirilecek?

Ücret olarak düşünülebilir mi? Bu konudaki farklı görüşler ve dayandıkları temeller nelerdir?

Daha ziyade bu soruların cevaplarını veremeyi amaçlayan çalışmamızın kapsamı konunun daha sıhhatli ve ayrıntılı incelenmesi için sınırlandırılmıştır. Örneğin çalışmamızda konuya sadece burs veren açısından bakılmış, burs alanın vergisel konumuna değinilmemiştir. Bununla birlikte burs verenin kime burs verdiği de bizi derin bir ayrıma götüreceğinden sadece personele yapılan burs ödemeleri açısından konu irdelenmiştir. Ve son olarak konu, burs veren işletme sahibinin GVK’ nun 40 ncı maddesi kapsamındaki hak ve yükümlülükleri çerçevesinde açıklanmaya çalışılmıştır. Örneğin hibe sayılan burs ödemelerinin Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu yönünden doğuracağı sonuçlar geniş açıklama gerektirdiğinden çalışmamızda bu ve bunun gibi çıkarımlara yer verilmemiş, konu safi ticari kazançta elde edilmesi doğrultusunda sunulmuştur.

(*) Vergi Denetmeni

¹ Serbülent BAYRAK, “Tahsilde Bulunan Öğrencilere Verilen Bursların Vergi Kanunları Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, Vergi Sorunları, Ağustos-2005, Sayı:203

² Türk Dil Kurumu Türkçe Sözlüğü, 10. baskı., Ankara, 2005, S:328

Personele yapılan burs ödemelerinin niteliğinin ortaya konulması doğuracağı sonuçlar açısından önemlidir. Şöyle ki hukuki bir olayın dayandığı hukuki kavram uygulayıcının ve karar vericinin olaya bakış açısını değiştirecek, verilecek kararlar ve uygulanacak yöntemler hep o kavram etrafında yönünü bulacaktır. Bu nedenle söz konusu ödemenin ücret niteliği taşıyıp taşımadığının ortaya konulması, kanımızca, Vergi Usul Kanununun 3 üncü maddesi hükümlerinin ve bununla birlikte muhasebe biliminin gittikçe önem kazanan konularından biri olan tam açıklama ilkesinin bir gereğidir.

Çalışmamızda ilk olarak kanunen kabul edilen ve edilmeyen ayırımının oluşturulmasındaki mantık açıklanmaya çalışılıp burs ödemelerinin GVK nun 40 maddesi içindeki yeri ortaya konulmaya çalışılmıştır. Ardından hepsi farklı vergisel sonuçlara varacağından burs türleri sınıflandırılmıştır. Son olarak personele yapılan burs ödemelerinin sonuç hesaplarına hangi vasıfla intikal ettirileceği farklı görüşler vasıtasıyla açıklanmış ve bir burs ödemesinin genel gider kapsamında düşünülmemesi durumunda buna yol açan sebepler irdelenmiştir.

2- GENEL AÇIKLAMA

Bilindiği gibi işletmeler safi kazançlarını tespit ederken GVK' nun 40 ncı maddesinde belirtilen giderlerini indirim konusu yapabilirler. Ancak madde hükmünü incelediğimizde, akla hemen, "işletmenin bu madde hükmünde belirtilmeyen giderleri olamaz mı?" sorusu gelmektedir. Örneğin yapılacak bir burs ödemesinin gider olarak dikkate alınabilmesinin yasal dayanağı ne olacaktır? Bu soruların cevaplarını daha anlaşılır kılabilmek ve konunun özünü anlayabilmek için " özsermaye karşılaştırması yoluyla kazanç saptanması" yöntemini irdelememiz ve bu yöntemin

neden GVK'nun 40'ncü maddesine ihtiyaç duyduğunu ortaya koymamız gerekmektedir.

Türk vergi sistemine göre bilanço esasına göre defter tutan mükellefler ticari kazançlarını özsermaye karşılaştırması yaparak hesaplamak zorundadırlar. Özsermaye karşılaştırması ile yapılan kazanç saptaması dönem içinde yapılan giderlerin kazancı azaltan etkisini de yansıtmaktadır. Bu nedenle GVK'nda veya VUK'nda kazanç tespitine yönelik kar zarar cetveli veya gelir tablosu gibi bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Yıllık beyannameye gelir tablosu eklenmesi Maliye Bakanlığı'nın yetki kullanarak yayınladığı Muhasebe Uygulama Genel Tebliği'nin gereğidir. Aslında özsermaye karşılaştırılması ile kazanç saptamasında GVK nun 40 ıncı maddesindeki İndirilecek Giderler başlığı altında yapılan düzenlemeye gerek yoktur. Çünkü tüm giderler öz sermaye karşılaştırması sonucunda zaten kazançtan kendiliğinden indirilmiş olmaktadır. Ancak özsermaye karşılaştırmasında işle ilgili giderlerle işle ilgili olmayan giderler ayırımı yapılmamakta; işle ilgili olsun olmasın tüm giderler kazançtan indirilmiş olmaktadır. 40 ncı maddenin görevi de işte bu noktada başlamaktadır. Söz konusu madde, kazançtan indirilen bazı giderleri sayarak, bunların matrahtan indirilecek nitelikte olanlarını açıklığa kavuşturmuştur. Bu nedenle 40'ncü maddenin ihdas edici nitelikte hüküm değil açıklayıcı nitelikte hüküm olarak değerlendirilmesi gerekir. GVK nun 41 ni maddesinde Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler başlığı altında yapılan düzenleme ise 40 ıncı madde niteliğinde değildir. Bu giderler işle ilgili olmalarına rağmen kazançtan indirilmesi istenmeyen giderlerdir. Dolayısıyla özsermaye karşılaştırılması sonucu otomatik olarak kazançtan indirilmiş olan bu giderler, kanunen kabul edilmeyen gider adı altında kazanca eklenecektir. Bu nedenle 41 nci maddede gider

kabul edilmeyen ödemeler başlığı ile yapılan düzenleme açıklayıcı değil ihdas edici bir düzenlemedir. Bu maddede sayılan giderlerin işle ilgili olup olmadığına bakılmaksızın kazanca eklenmesi, vergilendirilmesi gerekecektir.³

Bu bilgiler ışığında konumuza dönersek, işletme tarafından yapılacak bir burs ödemesinin GVK 41'nci madde ile veya GVK 40'nci maddeyle ilgisinin olup olmadığını nasıl ortaya koyarız? Sorunun cevabı burs ödemesinin kime yapıldığı ve ödemenin hangi niteliği taşıdığı, hangi özellikleri barındırdığı bilgilerinde gizlidir. Örneğin burs ödemesi personele mi yapılmıştır öğrenciye mi? Söz konusu ödeme karşılık beklenerek mi yapılmıştır, hibe niteliğinde midir? Bağış olarak düşünülebilir mi?

Görüldüğü gibi burs ödemesinin gider olarak kabul edilebilmesi için GVK'nun 40'nci ve 41'inci maddelerinde belirtilen şartlarla ilişkisinin ortaya konulması gerekmektedir. Çalışmanın kapsamı açısından burs ödemesinin kanunen kabul edilmeyen bir ödeme olmadığını yani GVK'nun 41'inci maddesinde sayılmadığını veri olarak kabul edelim. Peki 40'nci madde ile ilişkisini nasıl kuracağız?

İlk bakışta GVK'nun 40'nci maddesinde burs ödemeleri ile ilgili bir hükmün olmadığı görülecektir. Ancak bu doğaldır. Yukarıda da belirtildiği gibi 40'nci madde açıklayıcı nitelikte bir madde hükmüdür. Söz konusu maddede belirtilen ödeme türlerinin hemen hemen hepsi genel gider

niteliğindedir⁴ neden ayrı bir bentte belirtildiği sorusu akla gelebilir. Bu şekildeki ayrıntılı bir düzenlemenin amacının kanun koyucunun konuyu sınırlama ve belirginleştirme isteğinden hareketle bazı ödeme türlerine daha özel şartlar belirlemek⁵ veya adını ayrı olarak anarak uygulayıcılara yol göstermek olduğu söylenebilir. Yalnız burs giderleri ayrı olarak belirtilmediğinden söz konusu ödemeleri GVK'nun 40'nci maddesinin 1'inci bendi kapsamında değerlendirmemiz gerekmektedir.

Çalışmamızın ilerleyen bölümlerindeki amacımız, yukarıda belirtilen bilgilerin bizi getirdiği noktadan hareketle, personele yapılacak burs ödemelerinin hangilerinin genel gider olarak kabul edilebileceğini ve söz konusu ödemenin sonuç hesaplarına ücret sıfatıyla intikal ettirilip ettirilemeyeceğini ortaya koymaktır. Ancak ilk önce konunun daha iyi anlaşılması amacıyla ödeyen açısından uygulamada hangi burs türlerinin ortaya çıktığını açıklamamız gerekmektedir.

3- ÖDEYEN AÇISINDAN BURS TÜRLERİ

İşletmeler çeşitli sebeplerle burs ödemesi yapabilirler. Örneğin üniversitede okuyan öğrencilere karşılıksız olarak burs ödemesi yapılabileceği gibi, işletme bünyesinde çalışan personele burs verilerek beşeri sermaye yatırımı yapılabilir.

Şu hususa da dikkat çekmek gerekir ki, yapılacak burs ödemelerinin hangi amaçla yapıldığının vergisel yorumlama tekniği açısından bir önemi

³ Şefik ÇAKMAK, Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi, Oluş Yayıncılık, 2007, Şubat, s: 51-52

⁴ Tek Düzen Hesap Planında Genel Yönetim Giderleri olarak adlandırılan genel giderler " İşletmenin genel yönetim fonksiyonu ile ilgili olarak yapılan ve üretimle yada satılan mal maliyeti ile doğrudan ilişkisi kurulamayan indirekt malzeme, indirekt işçilik, personel giderleri, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler, çeşitli giderler, vergi, resim, ve harçlar, amortismanlar ve tükenme paylarından oluşur." Diye tanımlanmıştır. Bu tanım 40'nci madde de sayılan tüm giderleri kapsamaktadır. (Ayrıntılı bilgi için bkz: ÇAKMAK, s.52)

⁵ Örnek olarak GVK 40'nci maddenin 3'ncü bendinde zarar, ziyan, tazminat ödemelerinin "mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenmesi şartı" sadece bu ödeme türü için getirilmiş özel bir şarttır. (Ayrıntılı bilgi için bakınız: Kemal Serkan KESKİN, "Zarar, Ziyan ve Tazminat Giderleri", Vergi Raporu, Mayıs-2009, Sayı: 116, s: 68.)

bulunmamaktadır. Çünkü gider bahsinde göz önünde tutulması gereken temel değerlendirmelerden birisi ticari işletmenin vesayet altına alınmıyacağı, vergi idaresi, vergi inceleme elemanı veya vergi hakiminin işletme sahip veya yöneticileri yerine karar verir duruma giremeyecekleridir.⁶

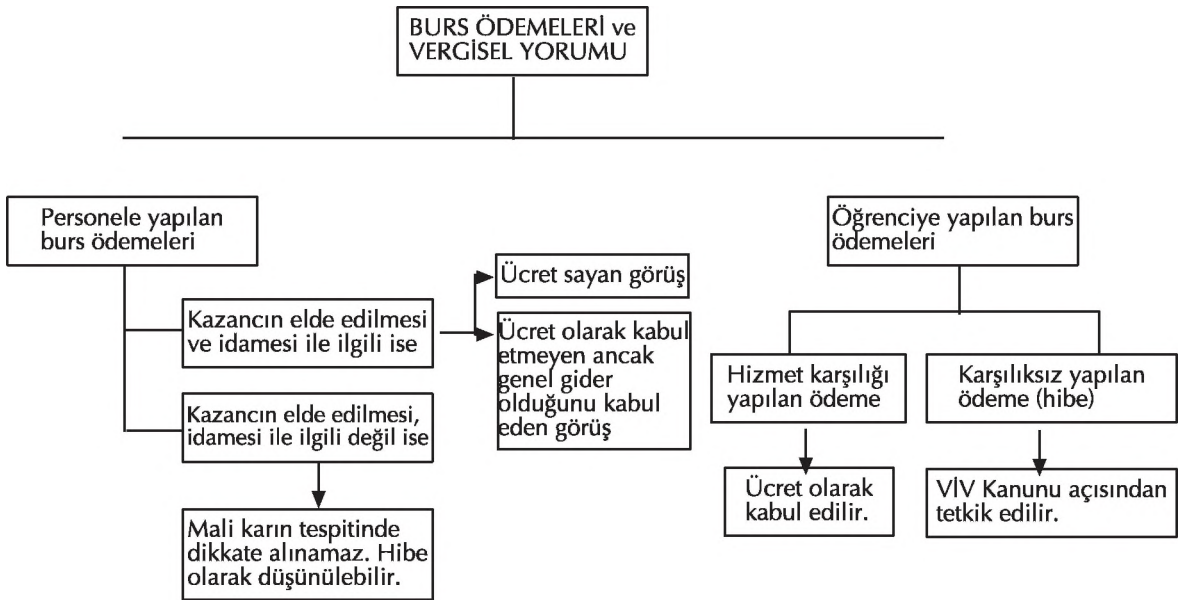
Peki yapılacak burs ödemelerinin doğuracağı vergisel sonuçların tetkikinde bize yol gösterecek olan kriterler nelerdir? Öncelikle yapılan ödemenin **kime yapıldığı** önem taşımaktadır. Bursun personele verilmesi veya öğrenciye verilmesi vergi hukuku açısından bizi farklı sonuçlara götürür.

Personele verilen burslar ticari kazancın elde edilmesi ve idamesi ile ilgili ise genel gider olarak kabul edilir. Ancak söz konusu ödemenin ücret kapsamında mı değerlendirileceği yoksa daha genel kapsamda düşünülüp genel yönetim giderleri kapsamında mı düşünüleceği tartışma konusudur. Fakat her iki durumda da sonuç değişmeyecektir. Söz konusu ödeme mali karın tespitinde

gider olarak dikkate alınabilir. Diğer açıdan bakacak olursak burs ödemesi kazancın elde edilmesi ve sürdürülmesi ile ilgili değilse safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınamaz.

Öğrencilere burs verilmesi durumunda ise yapılan ödemenin kazancın elde edilmesi ve idamesi ile ilgisinin araştırılmasına gerek bulunmamaktadır. Çünkü öğrenciye yapılacak ödeme gelecekte sunulacak bir hizmetin karşılığı olarak veriliyorsa söz konusu ödemenin ücret niteliği taşıyacağı aşikardır. Eğer böyle bir ilişki ortaya sürülemiyorsa bu durumda verilen burs hibe niteliğini taşıyacaktır. Bu durumda da söz konusu işlem Veraset ve İntikal Vergisi'nin konusuna girecektir.

Şimdiye kadar yapılan açıklamaların daha kolay anlaşılması ve çalışmanın ilerleyen bölümlerine rehberlik etmesi amacıyla hazırlanan aşağıdaki grafikte; yapılacak burs ödemesinin kime yapıldığı ile başlayan sınıflandırmanın, farklı kıstaslarla irde lenip vardığı vergisel sonuçlar gösterilmektedir.



⁶ Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, 2007, Nisan, Ankara, s: 393

Peki personele verilen bursun kazancın elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olup olmadığına nasıl karar vereceğiz? Hangi durumda yapılan ödemeler ücret sayılır? Öğrenciye yapılan burs ödemesinin ücret gideri niteliği kazanması her zaman mümkün mü? Bu durumun kabulü açısından idarenin öngördüğü şartlar nelerdir? Cörüldüğü gibi yukarıdaki grafikte belirtilen çıkarımların ayrıntılarına girildiğinde cevap bekleyen çok soruyla karşılaşmaktadır.

Çalışmamızın bundan sonraki bölümlerinde ana konumuz olan personele yapılan burs ödemelerinin ücret niteliği taşıyıp taşımadığı tartışılacak olup idarenin görüşü ve doktrindeki görüşler göz önünde bulundurulup konunun ayrıntılarına girilecektir.

4- PERSONELE YAPILAN BURS ÖDEMELERİ

Burs ödemesi sadece öğrencilere yapılan bir ödeme değildir. Hizmet erbabının bilgi ve görgüsünü artırması için belli bir süre çalıştığı kuruma yapılan ödemede burs ödemesi olarak adlandırılabilir. Peki bu ödeme hangi durumda kazancın elde edilmesi ve sürdürülmesi için yapılmış sayılacaktır? Bunun sonuçları nelerdir?

4.1- Burs ödemesinin kazancın elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olması:

Genel giderler işletmenin faaliyet konusu ile ilgili değil daha ziyade ticari organizasyonun varlığına dayalı giderlerdir. Ticari organizasyonun varlığına ilişkin yapılacak giderlerin kapsamı belirsizlik taşımaktadır. Genel gider kapsamında

düşünüldüğü yapılan giderler “keyfilik” ve “mecburilik” unsurları açısından eleştirilebilmektedir.⁷ Bu nedenle konuya belirginlik kazandırmak amacıyla matrahtan indirilmesi hususunda sınırlar getirilmiştir. Ticari organizasyonun varlığını devam ettirmek amacıyla yapılan giderlerin mali karın tespitinde dikkate alınabilmesi için kazancın elde edilmesi ve idamesi ile ilişkisinin açık bir şekilde ortaya konulması gerekmektedir.

Tetkiki yapılacak giderin kazancın elde edilmesi ve idamesi ile ilişkisinin ortaya konulması amacıyla belirlenen ilkeler için doktrinde görüş birliğine varılmış⁸ ve söz konusu ilkeler Danıştay kararları ile somutlaştırılmıştır.

Açıklamalarımızı burs ödemeleri özelinde devam ettirecek olursak, herhangi bir burs ödemesinin genel gider kapsamında düşünülebilmesi için **ilk olarak** söz konusu ödeme ile kazancın elde edilmesi ve idamesi arasında **doğrudan ve açık bir illiyet** ilişkisinin kurulması gerekmektedir. Aslında işletme bünyesinde yapılan her giderin, kazancın elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olduğu, bir şekilde, ileri sürülebilir. Ancak, yapılan giderlerin matrahtan indirilebilmesi için işle ilgisinin açık bir şekilde kurulabilmesi, **yapıldığı sürede vereceği sonucun belli olması** gerekir.⁹ Burs giderleri açısından bu analizin yapılması oldukça zordur. Çünkü personelin eğitimi için verilen bursun işletmeye olumlu katkısının ölçülmesi ve ispatı normal şartlarda mümkün değildir. Bu tip analizlerde önemli olan personelin eğitim göreceği konunun işletmenin faaliyet konusu ile yada ticari organizasyonun genel işleyişi ile alakalı olmasıdır.

⁷ Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, s: 390

⁸ Ayrıntılı bilgi için bakınız: Mehmet Akif ÖZMEN, Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyanname Rehberi, Vergi Denetmenleri Derneği Yayını, Ankara, s:654; Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, s: 388-393; Gelir Vergisi Rehberi, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, 6. Baskı, Ankara, 2006, s: 182-183; Recep TURGAY, Gelir Vergisi Kanunu ve Tatabikati-1.Cilt, Uycan Basım, 4. Baskı, İstanbul, 1976, s: 545; Çakmak, s: 52-54

⁹ Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, s: 410

Örneğin işletmenin personeline yabancı dil eğitimi alması için sağladığı burs işletmenin ticari ilişkilerinde fayda doğurma ihtimalini taşır. Ancak muhasebe bölümünde çalışan bir personelin aşçılık kursu bedelinin işletme tarafından karşılanması durumunda söz konusu eğitimin sonucunun yaratacağı dolaylı faydalar bir kenara bırakılırsa anılan ödeme ile kazanç arasında elde edilme ve idame edilme açısından doğrudan bir ilişki kurulamaz.

İkinci olarak bir burs ödemesinin karşılığında **gayrimaddi bir kıymet iktisap edilmemiş olması** gerekmektedir. Örneğin bir işletmenin kimya dalında doktora yapan başarılı bir öğrenciye burs verdiğini düşünelim. Yalnız bursu verirken doktora çalışmalarının sonucunda ortaya çıkacak yeniliklerin patent hakkını almak için öğrenciyle işletmenin anlaşacağını ve sonrasında da istenilen sonuca varıldığını, işletmenin patent hakkına sahip olduğunu varsayalım. Bu durumda işletme burs ödemesini genel gider kapsamında düşünemez. Çünkü burs ödemesi karşılığında gayrimaddi bir hak iktisap etmiştir. Tabii söz konusu burs, doktora öğrencisinin gelecekte işletme bünyesinde çalışması şartıyla verilmiş olsaydı bu durumda yapılan ödeme, genel gider daha özeldir ücret kapsamında düşünülebilecekti. Örneğimizdeki doktora yapan öğrenci aynı zamanda işletmenin personeli olsaydı kendisine verilen bursların ücret kapsamında düşünülüp düşünülmemeyeceği ise tartışma konusudur ve çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde açıklanacaktır. Ancak bu örnek özelinde düşündüğümüzde personele yapılacak bu tip burs ödemelerinin giderleştirilmesinde bir sorun olmayacaktır. Çünkü yapılan ödemenin işle ilgisi aşıkardır.

Üçüncü olarak, yapılacak burs ödemeleri **işletmenin genişletilmesi maksadıyla yapılmışsa**

bu ödemelerin genel gider kapsamında düşünülmesinde bir mahsur yoktur diyebiliriz. İlk bakışta "genişletme" fiilinin "elde etme" ve "sürdürme" fiilleriyle yan yana getirilemeyeceği, aynı anlamda düşünülmemeyeceği akla gelebilir. Hatta faaliyetin genişletilmesinin, kazancın elde edilmesi ve sürdürülmesi aşamalarından sonraki aşamayı gösterdiği bile iddia edilebilir. Ancak kanun koyucunun, 'kazancı elde et, sürdür ancak artırma' mantığıyla bir sistem sunduğunu kabul etmek mantıklı mıdır? Zira faaliyetini genişletmeye çalışan bir işletmenin temelde daha fazla kazanç elde etme amacını güttüğü aşıkardır değil midir? Kısacası ticari faaliyeti genişletme çabasının " elde etme" fiili kapsamında düşünülmesi gerekmez mi? Bu sorulara verilecek cevap kanımızca olumlu olmalıdır.

Nitekim Türk Vergi Sistemine kuşbakışı baktığımızda hükümler arasındaki bağlantıların ortaya koyduğu mantık silsilesi bizi belirttiğimiz noktaya getirmektedir. Örneğin; Vergi Usul Kanununun, ilk tesis ve taazzuv giderleri ile ilgili 282 nci maddesinde işlerin devamlı bir surette genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir kıymet iktisap edilmeyen giderlerin ilk tesis ve taazzuv gideri olduğu hükme bağlanmıştır. İlk tesis ve taazzuv giderlerinin aktifleştirilmesi veya bir defada gider yazılması, kurumlar vergisi mükelleflerinde ihtiyaridir. Gelir Vergisi mükelleflerine ise aktifleştirme hususunda seçicilik hakkı tanınmamıştır. Bu tür giderleri, yapıldığı yılın masraflarına intikal ettirmeleri gerekmektedir. Dolayısıyla ticari işletme bünyesinde, mevcut organizasyon dahilinde elde edilecek kazanç ve bu organizasyonun devamı için yapılacak giderlerle birlikte, işin genişletilmesi için yapılan giderlerin de matrahtan indirileceğinin kabulü gerekir.¹⁰

¹⁰ Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, s: 390

Uygulamada karşılaşılabilecek bir durumun analizi ile konuyu pekiştirelim. Örneğin bir ticari işletmenin satış ve pazarlama politikasını değiştirdiğini ve bünyesinde dış ticaret bölümü kurmayı amaçladığını düşünelim. Söz konusu bölümde çalışması amacıyla mevcut personelinden birkaç kişiyi dış ticaret kursuna gönderdiğini ve kurs masraflarının tamamını karşıladığını varsayalım. Bu durumda işletme söz konusu ödemeleri GVK' nun 40 nci maddesi kapsamında düşünebilir mi?

İşletme faaliyetini geliştirmek amacıyla dış pazarlara açılmaktadır. Personelinin dış ticaret konusundaki bilgilerinin ve tecrübelerinin artması dış pazarlarda daha fazla satış yapılması dolayısıyla da daha fazla kazanç elde edilmesi sonucunu doğuracaktır. Bu nedenle işletmenin dış ticaret kursu nedeniyle katlandığı masraflar gider unsuru olarak dikkate alınmalıdır.

Ancak örnekte belirtilen dış ticaret kursu nedeniyle katlanılan masraflar personel ücreti olarak kabul edilebilir mi? Yoksa ücret tanımına sokulmadan doğrudan genel gider olarak mı düşülmelidir?

3.1.1- Ücret sayan görüş:

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu' nun 61' inci maddesinin birinci fıkrasında ücret, "işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler" olarak tanımlanmıştır. İkinci fıkrasında ise ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olmasının onun mahiyetini değiştirmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Ay-

nı maddenin üçüncü fıkrasının 2 numaralı bendinde, evvelce yapılmış veya **gelecekte yapılacak hizmetler** karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatlerinde ücret sayılacağı belirtilmiştir.

128 numaralı GVK Tebliği' nin V- c bölümünde,¹¹ "Gelir Vergisi Kanununun 2361 sayılı Kanunla değişik 61 nci maddesinin üçüncü fıkrasının 2 numaralı bendinde, "Evvelce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatler" in ücret sayılacağı hükme bağlanmıştır.

Bu hüküm uyarınca, hizmet erbabına evvelce yapılan veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığı verilen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler ücret olarak vergiye tabi tutulacaktır.

Ancak, Gelir Vergisi Kanununun 28 nci maddesinin 1 ve 2 numaralı bentleri uyarınca, bu bentlerde yazılı şartla vergiden müstesna tutulan tahsil ve tatbikat ödemeleri ve bu meyanda burslar; **gelecekte yapılacak hizmetler karşılığını teşkil eden ücret ödemesi sayılmakla birlikte**, söz konusu istisna hükmü gereğince Gelir Vergisine tabi tutulmayacaktır."

ifadeleri yer almaktadır.

Gelir Vergisi Kanununun 28 nci maddesinin 1 ve 2 numaralı bentleri ise şu şekildedir:

"Tahsil ve tatbikat giderleri karşılığı olarak yapılan aşağıda yazılı ödemeler Gelir Vergisi'nden istisna edilmiştir:

1. Resmi ve özel müesseseler ve şahıslar **he-sabına yabancı memleketlerde** tahsilde veya stajda bulunan **öğrenci** ve **memurlara** gider karşılığı olarak verilen paralar (özel müesseseler tarafından yapılan ödemeler, benzeri devlet öğrenci ve memurlarına verilen miktardan fazla olduğu takdirde, aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutu-

¹¹ 31.01.1981 tarih ve 17237 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

lur.) (Asli görev veya memuriyet dolayısıyla alınan ücretler bu istisnaya dahil değildir);

2. Resmî ve özel müesseselere ve şahıslar hesabına Türkiye'de tahsilde bulunan öğrenciye iâşe, ibate ve tahsil gideri olarak ödenen paralar;"

Yukarıda yer verilen kanun hükümleri ve tebliğdeki ifadelerden de anlaşıldığı üzere; bir personelin aldığı burs ödemesinin istisna kapsamında düşünülmesi ve GVK' nun 128 numaralı Genel Tebliği' nde belirtildiği gibi Gelir Vergisi Kanununun 2361 sayılı Kanunla değişik 61 nci maddesinin üçüncü fıkrasının 2 numaralı bendi kapsamında düşünülerek gelecekte sunulacak bir hizmetin karşılığı kabul edilip ücret olarak nitelendirilmesi için tahsil veya stajını;

1- Resmi ve özel müesseseler ve şahıslar hesabına yapması,

2- Yurtdışında yapması,

gerekmektedir. Bu şartların gerçekleşmesi durumunda idare, kazancın elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olarak yapılacak bütün burs ödemelerini ücret olarak kabul etmektedir.

Yurtdışında, resmi ve özel müesseseler ve şahıslar hesabına yapılan tahsilde veya stajda bulunan **memurlara(personele)** gider karşılığı olarak verilen paraların ücret olması hususunda bu şekilde düşünen idare, aynı şekilde Türkiye' de personele yapılan aynı türden ödemeleri de ücret olarak kabul eden görüşler bildirmiştir.

Örneğin, "Personelin, normal çalışma saatleri dışında veya tatil günlerinde yabancı dil kursuna katılmaları halinde, söz konusu dil kursları için ödenecek ders ücretlerinin belli bir kısmının kurumlarca karşılanması durumunda, yapılan bu ödemelerden gelir vergisi tevkifatı yapılip yapılmayacağı" görüş istenmesi sonucunda idare; "Söz konusu dil kurslarına katılan personel için

dil kursunu düzenleyen kuruluşa veya kursa katılan personele ödenecek ders ücretlerinin bir kısmının kurumlar tarafından karşılanması halinde, yapılan bu ödemelerin **ücret ödemesi olarak kabul edilerek** vergilendirilmesi gerekir." şeklinde görüş bildirmiştir.¹²

Özelgede belirtilen dil kursu bedellerinin ticari kazancın elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olduğu veri olarak kabul edilirse de, doktrindeki görüş, ister yurtiçinde ister yurtdışında yapılsın, ister istisna kapsamında olsun ister vergiye tabi olsun söz konusu ödemelerin hukuki tasarruf ilkesine aykırılıktan dolayı ücret olarak nitelendirilemeyeceğidir.

3.1.2- Ücret olarak kabul etmeyen ancak genel gider olduğunu kabul eden görüş:

Yukarıda yer verilen "bünyesinde dış ticaret bölümü kurmayı amaçlayan ve personelinin yurtdışında dış ticaret kursuna gönderen işletme" örneğinde yapılan burs ödemeleri ücret kapsamında mı değerlendirilmelidir, yoksa doğrudan genel gider olarak mı kabul edilmelidir?

Bununla birlikte dış ticaret kursu için yapılan masraflar hizmet erbabının bir gelir harcaması olarak kabul edilebilir mi? Hizmet erbabının bu konuda aynı tutarda bir harcamaya ihtiyacı var mıdır? Yapılan harcamaya hizmet erbabının özel yaşantısı itibarıyla de bir değer taşıyor mu? Bu soruların cevabını arama faaliyeti bizi ücret gelirinin elde edilmesi ve daha özelinde hukuki tasarruf ilkesine götürmektedir.

Dış ticaret kursu için yapılan masrafların yukarıda yer verilen idarenin görüşüne göre hizmet erbabının gelecekte yapacağı hizmetler dolayısıyla hakkettiği ücret geliri olarak kabul edebilmemiz için söz konusu ücreti GVK nun 1 nci maddesine göre "elde ettiğini" kabul etmemiz gerekir.

¹² 08/05/2003 tarih ve 19176 sayılı Maliye Bakanlığı Özeldesı.

Hizmet erbabına yapılan herhangi bir ödemenin ücret ödemesi olarak kabul edilebilmesi ve söz konusu ücret gelirinin Gelir Vergisi Kanunu kapsamında düşünülebilmesi için elde edilmiş olması, bir başka deyişle hizmeti sunan kişinin "hukuki tasarrufuna" girmiş olması, emrine amade kılınması gerekmektedir.

Ancak işle ilgili olarak verilen eğitimler (dil kursu, dış ticaret kursu, muhasebe kursu) için yapılan masrafların ücret olarak değil genel gider olarak sonuç hesaplarına intikal ettirilmesini savunan görüşe göre, söz konusu eğitim masrafları hizmet erbabının tasarrufunda bir harcama değildir. Hatta bu harcama hizmet erbabı için değil daha çok işletme için yapılmaktadır. Bu durumda da ücret niteliği yoktur.¹³

GVK' nun 40 ncı maddesinin ikinci bendini dikkatle incelediğimizde söz konusu madde hükmünde geçen tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve aidatları ilk bakışta gelir harcaması olarak kabul edilemez. Çünkü bunlardan bir kısmı gerçekten hizmet erbabının özel yaşantısı ile orantısız harcamalar olabileceği gibi bir kısmının hukuki tasarrufa geçip sonradan gelir harcamasına konu olduğu şüphelidir.¹⁴

GVK nun 40 ncı maddesinin iki numaralı bendinin konuluşundaki maksatta ücret olarak düşünülemez, hizmet hizmet erbabı adına yapılan, hukuki tasarruf ilkesinden yoksun bu tip gelir harcaması tiplerinin hukuki olarak ücret gideri kabul edilemeyeceğinden hareketle konunun sosyal yönünün düşünülmesi ve bu tip harcamalara gider vasfı kazandırılarak işverenin bu tip sosyal harcamaları yapmasının özendirilmesidir.

Konuya burs ödemeleri açısından bakacak olursak işle ilgili olarak personelin herhangi bir

eğitim bursundan elde edeceği fayda hukuki tasarruf ilkesinden yoksun olması sebebiyle işletmenin kendisi için yaptığı bir harcama olarak kabul edilecek bu nedenle ücret gideri olarak kabul edilmeyip genel gider olarak indirilmesi mümkün olacaktır.

3.2- Kazancın elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olmaması:

Personele yapılacak bir burs ödemesinin kazancın elde edilmesi ve idamesi ile **doğrudan ve açık bir illiyet ilişkisinin** olmaması durumunda söz konusu harcamanın genel gider kapsamında düşünülmesi mümkün değildir. Aslında çalışmamızın önceki bölümlerinde de belirttiğimiz gibi işletme bünyesinde yapılan her giderin, kazancın elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olduğu, bir şekilde, ileri sürülebilir. Ancak, yapılan giderlerin matrah-tan indirilebilmesi için işle ilgisinin açık bir şekilde kurulabilmesi, **yapıldığı sürede vereceği sonucun belli olması** gerekir. Burs ödemeleri açısından söz konusu sebep-sonuç ilişkisi muğlak olabileceğinden, bu tip analizlerde, kanımızca, personelin eğitim göreceği konunun işletmenin faaliyet konusu ile yada ticari organizasyonun genel işleyişi ile alakasının araştırılması daha doğrudur.

Burs ödemesinin kazancın elde edilmesi ve idamesi ile **doğrudan ve açık bir illiyet ilişkisinin** olmaması durumunda yapılan işlemin karşılıksız intikal olarak kabul edilmesi gerekmektedir. İvazsız intikal şeklinde yapılan harcamaların gider vasfı bulunmamaktadır.

4- DEĞERLENDİRME ve SONUÇ

Çalışmamızın amacı, personele yapılan burs ödemelerinin safi ticari kazancın tespitinde gider

¹³ ÇAKMAK, s: 88

¹⁴ Ayrıntılı bilgi için bakınız: Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, s: 404-405

olarak düşünülüp düşünilemeyeceğinin, verilen bursların ücret niteliği taşıyıp taşımadığının irdelenmesidir. Bu amaç doğrultusunda ilk olarak, GVK nun 40 ncı maddesinin kanun içindeki yeri ve mantığı ortaya konulmuş ve yapılacak burs ödemelerinin hangi şartları taşıması durumunda genel gider olarak nitelendirilebileceği belirtilmiştir. Ardından burs kavramı vergisel bakış açısıyla sınıflandırılmış ve konumuz olan personele yapılan burs ödemelerinin sınıflandırmadaki yeri ortaya konulmuştur. Sonrasında ana amacımız olan verilen bursların ücret niteliği taşıyıp taşımadığı tartışmasına yer verilmiş bu konudaki idarenin görüşleri ve doktrindeki farklı görüşler temelleriyle beraber açıklanmıştır.

Açıklamalarımızın başında da belirtildiği gibi personele yapılan burs ödemelerinin niteliğinin ortaya konulması doğuracağı sonuçlar açısından önemlidir. Vergi Usul Kanununun 3 üncü maddesi hükümleri ve muhasebe biliminin gittikçe önem kazanan konularından biri olan tam açıklama ilkesinin gereği olarak her konuda olduğu gibi bu konuda da idare derinlemesine düşünülmelidir. Kanımızca hukuki tasarruf ilkesinden yoksun bir ödeme ücret geliri olarak elde edilmiş sayılamaz. Hizmet erbabı ilk olarak ücreti üzerinde hukuki olarak tasarruf edebilecek bir pozisyonda olmalı sonrasında kendi kararıyla harcamada bulunmalıdır. Daha hukuki olarak tasarrufta bulunmadığı bir gelirin ödeyen açısından gider niteliği taşıdığı kuşku götürmemekte olup hizmet erbabı açısından ücret olarak nitelendirilmesi isabetli olmayacaktır.

Yukarıda yaptığımız açıklamalar ışığında diyebiliriz ki, mali hukuk bilimine ilişkin kavramlar derinlemesine incelenmelidir. Vergi gibi zorunlu ve karşılıksız bir yükümlülüğün dayandırıldığı kavramlar konusunda uygulayıcıların ve düşünürlerin gereğinden de fazla kafa yorması adaletin tecellisi açısından önemlidir.

İlkeler ve kavramlar üzerinde anlaşamayanlar sonuçlar üzerinde tartışmamalıdır...

KAYNAKÇA

- ÖZMEN, Mehmet Akif, Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyanname Rehberi, Vergi Denetmenleri Derneği Yayını, Ankara, 2008.
- KESKİN, Kemal Serkan, "Zarar, Ziyan ve Tazminat Giderleri", Vergi Raporu, Mayıs-2009, Sayı: 116, s: 68.
- Türk Dil Kurumu Türkçe Sözlüğü, 10. Baskı, Ankara, 2005.
- TURGAY, Recep, Gelir Vergisi Kanunu ve Tatbikatı-1.Cilt, Uycan Basım, 4. Baskı, İstanbul, 1976.
- ÇAKMAK, Şefik, Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi, Oluş Yayıncılık, 2007.
- Gelir Vergisi Rehberi, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, 6. Baskı, Ankara, 2006.
- Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, 2007, Nisan, Ankara, S: 410
- BAYRAK, Serbülent, "Tahsilde Bulunan Öğrencilere Verilen Bursların Vergi Kanunları Çerçevesinde Değerlendirilmesi", Vergi Sorunları, Ağustos-2005, Sayı:203
- TÜRKAY, İmdat, "Gelir ve Kurumlar Vergisi Mükellefleri Tarafından Verilen Öğrenci Burslarının Gider Yazılması", Mali Pusula, Ekim-2005, Sayı: 10