

2547 SAYILI YASAYA TABİ AKADEMİK PERSONELİN GELİR VE GİDERLERİNİN VERGİ HUKUKU AÇISINDAN İNCELENMESİ: VERGİ MATRAHININ TESPİTİNDE:“MESLEKİ YAYIN GİDERLERİ”NİN İNDİRİM KONUSU YAPILMASINA DAİR BİR ÖNERİ

Neslihan COŞKUN KARADAĞ*

ÖZET

2547 Sayılı Kanun'a tabi akademik personelin akademik faaliyetler çerçevesinde elde ettiği gelirler, vergi hukuku açısından “ücret” ya da “serbest meslek kazancı” olarak kabul edilmekte ve vergilendirilmektedir.

Bu çalışmada öncelikle, akademik faaliyetin niteliği dikkate alınarak, akademik gelir ve giderler 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan hükümler çerçevesinde değerlendirilmiştir. Daha sonra, serbest meslek kazançlarında vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilen “alınan mesleki yayınlar için yapılan ödemeler”in, akademik personel ücretlerinin safi tutarının belirlenmesinde de dikkate alınması gerektiği önerisinde bulunulmuştur. Bu doğrultusunda indirim konusu yapılacak tutarın tespitine kullanılacak kriterler ele alınmış ve “itibari gider”lerin dikkate alındığı ücretlerde indirim konusu yapılabilecek tutarın nasıl hesaplanabileceği tartışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Akademik Gelir-Gider, Ücretlerin Vergilendirilmesi, Mesleki Yayın Gideri

ABSTRACT

Incomes, which are earned by the academic personnel subject to the Law No.2547 in the frame of the academic activities, have been regarded and taxed as "fee" or "professional income" in terms of the Tax Law.

In this study, academic incomes and expenses have been evaluated in the frame of the provisions included in the Income Tax Law No.193 firstly, considering the nature of the academic activities. Then, a suggestion has been made that "payments made for the professional publications purchased", which have been a subject for discount in determination of the tax base of the professional incomes, must also be taken into consideration in determination of the net amount of the academic personnel wages as well. Accordingly, the criteria that may be utilized in determination of the amount to be subject for discount have been dealt with, and it has been discussed how the amount to be subject for such discount in the incomes where nominal expenses are taken into consideration may be calculated.

Key Words: Academic Income & Expense, Taxation of the Wages, Professional Publication Expense

* Yrd. Doç. Dr., Çukurova Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler, ncoskun@cu.edu.tr

Giriş

Türkiye’de yükseköğretim hizmeti 2547 Sayılı Yükseköğretim Kanunu’nda² yer alan hükümlere tabi olarak devlet ve vakıf üniversiteleri tarafından yürütülmektedir. 2547 Sayılı Kanunun 3/d bendine göre üniversiteler “Bilimsel özerkliğe ve kamu tüzelkişiliğine sahip yüksek düzeyde eğitim - öğretim, bilimsel araştırma, yayın ve danışmanlık yapan; fakülte, enstitü, yüksekokul ve benzeri kuruluş ve birimlerden oluşan bir yükseköğretim kurumudur.” şeklinde tanımlanmıştır. Yine aynı kanunun 4.maddesinde, yüksek düzeyde bilimsel çalışma ve araştırma yapmak, bilgi ve teknoloji üretmek, bilim verilerini yaymak, ulusal alanda gelişme ve kalkınmaya destek olmak, yurt içi ve yurt dışı kurumlarla işbirliği yapmak suretiyle bilim dünyasının seçkin bir üyesi haline gelmek, evrensel ve çağdaş gelişmeye katkıda bulunmak yükseköğretimin amacı olarak belirlenmiştir. Bu amacın gerçekleştirilmesine aracılık eden nitelikli işgücünü, 2547 Sayılı Kanun’da “öğretim elemanları” olarak isimlendirilen, akademik personel sağlamaktadır. Öğretim elemanları; öğretim üyeleri, öğretim görevlileri, okutmanlar ve öğretim yardımcılarında (araştırma görevlileri, uzman, çevirici ve eğitim-öğretim planlamacıları) oluşmaktadır (2547 Sayılı Kanun, md.3/I).

Türkiye’de hem devlet üniversiteleri hem vakıf üniversiteleri, 2547 Sayılı Kanun’a tabidir. Ancak bu kanun kapsamında çıkarılan farklı hukuki normlara göre idare edilirler. Bu farklılık akademik personel istihdamı ve özlük hakları bakımından da geçerlidir. Devlet üniversitelerinde istihdam edilen akademik personele yönelik mali ve idari düzenlemeler 2914 Sayılı Yükseköğretim Personel Kanunu³ ile yapılmıştır. Vakıf üniversiteleri ise, 2547 Sayılı Kanuna bağlı olarak çıkarılan Vakıf Yükseköğretim Kurumları Yönetmeliği’ne⁴ (VYÖKY) göre öğretim elemanlarıyla istihdam ilişkilerini süreli iş akitleri yoluyla özel hukuk hükümleri çerçevesinde kurmaktadır. İlgili yönetmelikte, vakıf yükseköğretim kurumlarında görev alacak olan akademik ve idari personelin çalışma esasları bakımından 2547 Sayılı Kanun’da devlet üniversiteleri için öngörülen hükümlere, aylık ve diğer özlük hakları (ücret, prim, çalışma saatleri, tatil günleri ve sosyal güvenlik gibi) bakımından ise 4857 Sayılı İş Kanunu⁵ tabi olduğu açıkça ifade edilmiştir (VYÖKY md. 23/f2).

Vergi hukuku açısından istihdamın vakıf veya devlet üniversiteleri tarafından sağlanıyor olmasının elde edilen gelirin niteliği açısından bir farkı bulunmamaktadır⁶.

² 6.11.1981 Tarih, 17506 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

³ 13.10.1983 Tarih ve 18190 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁴ 31.12.2005Tarih ve 26040 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁵ 10.06.2003 tarih ve 25134 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Vakıf üniversitelerinde görev yapan akademik personel, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu’nun 4.maddesinin a bendi gereğince sigortalı sayılırlar. Devlet üniversitelerinde çalışan akademik personel ise aynı kanunun 4/c maddesi gereğince sigortalı olarak kabul edilmiştir.

⁶Bağlı bulunan yasalar gereği vakıf üniversitelerinde çalışan akademik ve idari personel İşsizlik Sigortası Kanunu’na tabidir ve safi ücret tespit edilirken işsizlik sigorta primi kesintisi yapılmaktadır. Bu durumda vergilendirme açısından gelirin niteliği değişmese de ücretten yapılan kesintileri etkilemektedir (Bkz.İşıkli, Dünya Gazetesi,

2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'na tabi akademik personelin elde ettiği gelir 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK) kapsamında ücret olarak değerlendirilmektedir. GVK md.61'e göre ücret, işverene tabi ve muayyen bir iş yerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler şeklinde tanımlanmıştır. Ücretler genel kural olarak stopaj yoluyla vergilendirilir, stopaj matrahı ise ücretin gerçek usule göre tespit edilmiş safi tutarıdır. Safi tutar, GVK'da sayılan giderler dikkate alınarak, vergi sorumlusu sıfatıyla işverenler tarafından tespit edilir ve artan oranlı gelir vergisi tarifesinin uygulanması suretiyle vergi hesaplanır.

Akademik personel, yaptığı bazı faaliyetler neticesinde serbest meslek kazancı elde edebilir. Yazılan özgün eserler, heykel, şiir, roman, yazılım vb. gibi telif haklarının üçüncü kişilere kiralanması veya satılması halinde elde edilen gelir serbest meslek kazancı (veya arızı serbest meslek kazancı) olarak kabul edilmektedir. Ancak ileride izah edileceği üzere bu kazanç "telif kazançları istisnası" kapsamında vergi dışı bırakılmıştır.

Bu makalede amaç, akademik personelin gelir düzeyini tartışmak değildir. Bu çalışmanın amacı, ücret geliri elde eden akademik personelin kanuni çerçevede görev tanımına giren ve mesleğin temel icabı olan araştırma ve bilgi üretme sürecinin en önemli aracı kabul edilen kitap, dergi, makale gibi mesleki yayınları temine yönelik ödemelerini ücretin safi tutarını tespit ederken indirim konusu yapabildiği konusunda değerlendirme yapmak ve önerilerde bulunmaktır. Bu değerlendirme yapılırken, emek geliri olarak kabul edilen serbest meslek kazançlarında safi tutarın tespitinde, serbest meslek erbabının "mesleki yayın giderleri"ni indirim konusu yapabildiği bilgisi ve gerekçesinden yola çıkılacaktır. Bu çerçevede aşağıda, önerinin dayanağını sağlam temellere dayandırmak gayesiyle öncelikle emek geliri olarak kabul edilen ücret ve serbest meslek kazançlarının niteliği ve vergilendirilmesine ilişkin kanuni düzenlemeler izah edilecek, daha sonra akademik faaliyete dayalı gelirler ve giderler matrah tespiti açısından değerlendirilmeye tabi tutulacaktır.

1.Vergi Hukukunda Emek Gelirleri ve Vergilendirilmesine İlişkin Genel Düzenlemeler

GVK md.1'de gelir "bir gerçek kişinin bir takvim yılında elde ettiği kazanç ve iratlarının safi tutarı" şeklinde tanımlanmış, md.2'de yedi gelir unsurundan oluştuğu ifade edilmiştir. Buna göre gelir; ticari kazanç, zirai kazanç, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlardan oluşmaktadır⁷. GVK'da sayılan gelir unsurlarından ücretler ile serbest meslek kazançları emek geliri olarak kabul edilmektedir.

16.04.2014, <http://www.dunya.com/vakif-universitelerinde-calisanlarin-issizlik-sigortasi-primi-155579yy.htm>

⁷ Serbest meslek kazançlarının aslen emek geliri olduğunu kabul eden çalışmalar olduğu gibi (Öncel vd., 2008:294; Bulutoğlu, 1976:152; Oluş, 2012:498), sermaye, emek ve girişim yeteneğinin geliri olduğunu kabul eden yazarlar (Öner, 2014:243) da vardır. Serbest meslek kazancının oluşumunda baskın ifade şahsi mesai, mesleki ve ilmi

GVK'nın 61.ve devamı maddelerinde ücret gelirine ilişkin hükümlere yer verilmiş, 65. maddesinde ise serbest meslek kazançları tarif edilmiştir.

GVK'nın 61.maddesine göre ücret, "... işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir." şeklinde tanımlanmış, "Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez." hükmüne yer verilerek her ne adla verilirse verilsin ücretin aslını değiştirmeyeceği belirtilmiştir⁸. Diğer yandan madde devamında özel olarak ücret sayılan ödemeler sayılmıştır.

GVK'nın 65.maddesine göre serbest meslek kazancı, "Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır." şeklinde ifade edilmiş, madde devamında serbest meslek faaliyeti açıklanmıştır. Buna göre serbest meslek faaliyeti, "...sermayeden ziyade şahsi mesaiye ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır." GVK'nın 66.md. göre, serbest meslek faaliyeti mutad meslek halinde ifa edenler serbest meslek erbabıdır.

Tanımdan anlaşılacağı üzere serbest meslek kazancı, sermayeden çok kişisel çalışmaya, bilimsel ve mesleki bilgiye dayanan işlerden oluşan, sermayenin yardımcı bir rol oynadığı kazanç türüdür (Bulutoğlu, 1976:143; Öncel vd., 2008:294). Serbest meslek kazançlarının kişisel çalışmaya, bilimsel ve mesleki bilgiye dayanan işlerden oluşması edimin mal şeklinde olmaktan çok, hizmet şeklinde gerçekleşmesi anlamına gelir (Öncel vd., 2008:295). İki emek gelirini birbirinden ayıran temel fark, serbest meslek kazançlarında emeğin müstakil bir organizasyon içinde, ücrette ise belli bir işverene ve işyerine bağlı olarak değerlendirilmesidir (Oluş, 2012:498). Örneğin, doktor hastaları muayene edip teşhis ve tedavi hizmetini muayenesinde veriyorsa elde ettiği gelir serbest meslek kazancı, bir hastanede çalışıyor ve aynı hizmeti sunuyorsa elde ettiği gelir ücret olacaktır. Diğer yandan, serbest meslek kazancını vasıflı (nitelikli) emeğin karşılığı olduğunu, ücretin ise iş görene ve işe bağlı olarak vasıflı veya vasıfsız emeğin karşılığı olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

Birçok durumda ücretle serbest meslek kazancının ayrımında güçlüklerle karşılaşılır, zira nitelikleri gereği bu iki gelir türü karıştırılmaya elverişlidir (Öncel vd., 2008:295). Serbest meslek kazançlarının ücretlerden ayrılmasına yarayan ölçüte göre serbest meslek kazancı bağımsız emeğin, ücretler bağımlı emeğin karşılığıdır. Her iki emek geliri iş görme akdi karşılığı elde edilmektedir. Ancak ücret gelirleri iş görme akitlerinden hizmet akdinden kaynaklanmaktayken, meslek kazancı iş görme akdi türlerinden istisna ve vekalet akitlerinden kaynaklanmaktadır (Öncel vd., 2008: 294).

birikim olunca nitelikli emek olarak kabul edilen beşeri sermayenin getirisi olduğunu kabul etmek gerekmektedir.

⁸ İş hukuku açısından, ücretin ayın olarak ödenmesi ancak ek ücretler için sözkonusu olabilir. Aksi kararlaştırılmadıkça çalışan ayın olarak yapılan ödeme yerine para talep edemez. Diğer yandan, temel ücretin para dışında bir yolla ödenmesi mümkün değildir (Erol, 2012:7).

Diğer yandan Özbacı (2012), hizmet ve hizmet erbabı üzerinde hiyerarşik bir kontrol ve müeyyide uygulama hakkının bulunup bulunma durumunu ücretle serbest meslek kazancını birbirinden ayıran kriter olarak kabul etmektedir. Aksi halde hizmet akdi dolayısıyla iş hukuku açısından ücretli durumu kazanılsa bile gelir vergisi açısından işverene tabi olarak çalışma ve işveren- hizmetli ilişkisinden bahsedilemeyecektir (Oluş, 2012:500).

İş bu halde, akademik personelin bir işverene (üniversiteler) tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak (daha çok hukuki bağ anlaşılmalıdır) sunduğu akademik hizmet karşılığı aldığı her türlü ödeme ücret olarak kabul edilecek ve vergilendirilecektir. Ancak aşağıda tartışılacağı üzere aynı akademik personelin yaptığı bir takım faaliyetlerden elde ettiği gelir kanuni açısından serbest meslek kazancı olarak dikkate alınacaktır.

1.1. Ücretlerin Vergilendirilmesi ve Giderler

Yukarıda kanuni hükmü açıklandığı üzere, ücret kavramının kapsamına kamu ve özel kuruluş çalışanları, çiftçilere bağlı olarak çalışanlar ile bunların emeklilerinden oluşan, sporcular ve ev hizmetlerinde çalışanlara varıncaya kadar çok sayıda kişinin bedensel ve zihinsel emeği karşılığında aldığı para, ayın ve menfaatler dahil olmaktadır (Öner, 2014:293-294).

Ücretlerinin vergilendirilmesinde yasal düzenlemeler farklı usullere yer verse de, temel vergilendirme yöntemi olarak stopaj usulü kabul edilmiştir⁹ (Bilici, 2013:54). Stopaj matrahı olarak safi ücret esas alınır ve bu durum ücretleri stopaja tabi diğer gelirlerden farklılaştırır (Öncel vd., 2008:293; Doğrusöz, 1992:85). Başka bir ifade ile, ücret dışında kalan stopaja tabi diğer gelirlerde stopaj matrahı gayrisafi tutar iken, ücretlerde stopaj matrahı safi ücrettir.

GVK'nın "Gerçek Ücretler" başlığını taşıyan 63.md.sinde safi ücretin tespitinde indirim konusu yapılacak giderler sayılmıştır. Bu hükme göre safi ücret, işveren tarafından verilen para ve ayınlarla sağlanan menfaatler toplamından; sosyal güvenlik kurumuna ödenen aidatlar, Ordu Yardımlaşma Kurumu ve benzeri kurumlar için yapılan kesintiler, hayat/şahıs sigortaları için ödenen primler, sendikalara ödenen aidatlar düşülür. Bu giderlere ilave olarak, 4447 Sayılı Kanun'un 49.maddesi gereğince, işveren tarafından işçinin sigorta primine esas aylık brüt ücretinin %1'i işsizlik sigortası primi olarak kesilir ve İşsizlik Sigortası Fonu'na aktarılmak üzere SGK'ya yatırılır.

Diğer yandan kanun gerçek usulde matrahın tespitinde yapılacak bazı indirimlere de (vergi kolaylıkları) yer vermiştir. Ücretliler GVK md. 32'ye göre asgari geçim indiriminden, GVK md.31'e göre engelli indiriminden ve GVK md.89/3'e göre kendisi özürlü olmadığı halde bakmakla yükümlü olduğu kişiler arasında engelli varsa engelli şahıs indiriminden yararlanırlar. Öte yandan, gayrisafi ücret tutarına dahil edilen

⁹ Ücretlerin vergilendirilmesinde stopaj usulünden başka; "diğer ücret"lerin matrahı GVK md.64'e göre götüre usulde belirlenmekte, üzerinden stopaj yapılmayan veya stopaj yapılmış olmasına rağmen birden fazla işverenden elde edilen, GVK md. 103'te yer alan gelir vergisi tarifesinin ikinci gelir dilimini aşan ücretler de beyana tabi olarak vergilendirilmektedir (GVK md.87).

ve işveren tarafından yapılan bazı ödemelerin GVK md.23 ve 24'e göre vergiden istisna edilmesi vergi kolaylığı olarak nitelendirilmelidir.

Gerçek ücretlerin stopaj yoluyla vergilendirilmesinde işverenler, sayılan gider ve indirimler düşüldükten sonra kalan matrah üzerinden, ücret geliri elde edenler için belirlenmiş gelir vergisi tarifesi üzerinden hesaplanan vergiyi muhtasar beyanname ile beyan etmek ve ödemek durumundadır.

Ücretlilere işveren tarafından yapılan ödemelerin bir kısmı işin görülmesi için *gider karşılığı* olarak yapılmaktadır (Bulutoğlu, 1976:136; Öncel vd., 2008:292). Gider karşılığı ödemeler, işveren tarafından yapılan ve çoğunlukla iş yapılmasaydı çalışan tarafından üstlenilmeyecek giderlerdir (Bulutoğlu, 1976:136). Mevcut mevzuatımız, işveren tarafından karşılanan yemek, işyerine ulaşım, konut tedariki, iş kıyafeti vb. için yapılan ödemeleri GVK md.23 kapsamında vergiden istisna kılmıştır. Ayrıca "Gider karşılıklarında:" başlığını taşıyan GVK 24.md.de gider karşılığı olarak yapılan bazı ödemelerin gelir vergisinden istisna olduğu açıkça belirtilmiştir. Bu maddeye göre; Harcırah Kanunu'na tabi kurumlar tarafından harcırah veya yolluk olarak yapılan ödemeler, Harcırah Kanunu kapsamı dışında kalan müesseseler tarafından idare meclisi başkanı ve üyeleri ile denetçilerine, tasfiye memurlarına ve hizmet erbabına (Harcırah Kanununa tabi olsun olmasın her türlü sözleşmeli personel dâhil) verilen gerçek yol giderlerinin tamamı ile yemek ve yatmak giderlerine karşılık verilen gündelikler, 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'na göre ödenen yakacak yardımı (memur, işçi ve Bağ-Kur emeklilerine avans olarak ödenenler dahil), sayım işleriyle, seçim işlerinde çalıştırılanlara özel kanunlarına göre verilen zaruri gider karşılıkları vergiden istisna kılınmıştır.

Dikkat edilecek olursa, yasal olarak indirilmesi mümkün giderlerin gelirin elde edilmesi için yapılan giderleri tam anlamıyla karşılayamadığı anlaşılmaktadır. Bu bakımdan ücretlerin gerçek usulde tespitinde indirilecek giderleri "bir kısım itibari indirimler" olarak kabul etmek gerekmektedir (Öncel vd., 2008:290). Bulutoğlu'na göre (1976:133-134), ücret gelirlerine ilişkin vergilerin kaynaktan kesilmesi, ücretin elde edilmesi için yapılan giderlerin gerçekçi bir şekilde indirilmesi olanağını ortadan kaldırmaktadır¹⁰. Ancak stopajın neden olduğu bu sakınca sağladığı avantajları nedeniyle göz ardı edilmektedir. Diğer yandan bu sıkıntıyı sadece stopaja bağlamak doğru bir yaklaşım olmayacaktır. Aşağıda açıklanacağı üzere stopaj dışında vergisini beyanname vererek ödemek durumunda kalan hizmet erbabı da gider olarak gerçekte yaptığı giderleri değil, kanunun izin verdiği giderleri indirim konusu yapabilmektedir. Dolayısıyla vergilendirmede "kanuni gelir-kanuni gider" kavramının bu düzenlemede kendini gösterdiği söylenebilir (Bkz. Coşkun Karadağ ve Organ, 2013:160-161)

¹⁰ 1960'da yürürlüğe giren ilk GVK'da, stopajın ortaya çıkardığı bu olumsuzluğu ortadan kaldırmak amacıyla bütün ücretlilere uygulanmak üzere götürü gider indirimi kabul edilmişti (Bulutoğlu, 1976:134)

1.2.Serbest Meslek Kazançlarında Vergilendirme ve Mesleki Yayın Gideri Kavramı

Serbest meslek kazançları GVK'nın 65 ila 68.md. arasında yer alan hükümlere göre gerçek usulde göre tespit edilir. GVK 67.md'ye göre serbest meslek kazancı "...bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan farktır." Serbest meslek faaliyeti ile ilgili olmak üzere para ve ayın şeklinde alınan gider karşılıkları kazançta ilave edilir (GVK md.67/f2). Ancak vergi, resim, harç, keşif, şahitlik, bilirkişilik ve ekspertiz gibi hususlara harcanmak üzere alınan ve tamamen bu hususlara harcanan para ve ayınlar kazanç sayılmaz (GVK md.67/f4).

Serbest meslek kazancı VUK md.210'a göre tutulan serbest meslek kazanç defterine göre tespit edilir. Defterin sağ sayfasında gelirler, sol sayfasında giderler yer alır. Kazancın safi tutarının tespitinde indirilecek giderler GVK 68.md.de sayılmıştır. Bu giderler içinde "Alınan mesleki yayınlar için ödenen bedeller" yer almaktadır. Bu düzenlemenin gerekçesinde "Zamanımızda, serbest meslek erbabının mesleklerini ifade yeni neşriyatı çok yakından takip etmek zorunda buldukları gözönünde tutularak, bu gibi neşriyat için yapılan masrafların diğer masraflarla birlikte hasılatından indirilebileceği tasarıda bilhassa açıklanmıştır." ifadesine yer verilmiştir (Kanun Gerekeçleri, 1987:36). "Mesleki yayınların" neler olduğu açık ve net olmasa da, GVK'nın giderleri düzenleyen 68.md.sinde 5035 sayılı Kanun'un 13.md. ile değişiklik yapılmasından önce kullanılan "Alınan meslek kitapları ve meslek dergileri için ödenen bedeller..." ibaresinden, icra edilen mesleki faaliyetle ilgili kitap ve dergileri kapsadığı anlaşılmaktadır. Ancak daha sonra 5035 Sayılı Kanunla yapılan değişiklikle "Alınan mesleki yayınlar için ödenen bedeller" ibaresinin kullanılması, indirim konusu yapılacak yayın kapsamını (elektronik veri tabanları dahil) alacak şekilde genişletmiştir. Bu hükme dayanarak serbest meslek erbabı, icra ettiği mesleki faaliyeti ile ilgili tüm yayınlar için ödediği bedelleri gider olarak indirebilir, ancak bu amacı taşımayan genel mecmua ve gazete için yapılan ödemelerin indirilmesi sözkonusu değildir (HUD Beyanname Düzenleme Kılavuzu, 2010:160-161).

Mevcut düzenlemeye bakıldığında serbest meslek kazancının tespitinde itibari giderden değil, kanunun gerçek giderlerin indirilmesine izin verdiği anlaşılmaktadır. Bu elbette elde edilen gelirin sermaye içeriğinden kaynaklanmaktadır.

2.Akademik Personel, Akademik Faaliyet, Gelir ve Giderler

Akademi kelimesi Fransızca "académie"den gelmekte olup, Türk Dil Kurumu'nun Güncel Türkçe Sözlük'üne göre yükseköğretim; bilginler, yazarlar, sanatçılar kurulu; bilim dallarında, güzel ya da uygulamalı sanatlarda orta ve yüksek öğretim yapan kimi okullara verilen ad; üyeleri bilginlerden, yazarlardan, sanatçılardan oluşan bilim ve sanat kuruluşu anlamına gelmektedir. "Akademik" kelimesi ise "akademi"den türemiş bir sözcük olarak "akademi ile ilgili olan, bilimsel niteliği olan" anlamını taşımaktadır (<http://www.tdk.gov.tr>).

Bundan hareketle “akademik faaliyet”, yükseköğretim kurumlarında bilimsel nitelikte yapılan faaliyetleri, “akademik personel” ise bilimsel nitelikte faaliyetleri gerçekleştiren personeli ifade eder.

2.1. Akademik Personel

2547 Sayılı Kanun’da akademik personel “Öğretim Elemanları” şeklinde ifade edilmiş, aynı kanunun Beşinci Bölümü’nde görev tanımları, atanma ve yükselmelerine ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Öğretim elemanları; öğretim üyeleri, öğretim görevlileri, okutmanlar ve öğretim yardımcılardan oluşmaktadır.

Bu kapsamda öğretim üyeleri; “Yükseköğretim kurumlarında ve bu kanundaki amaç ve ilkelere uygun biçimde önlisans, lisans ve lisansüstü düzeylerde eğitim-öğretim ve uygulamalı çalışmalar yapmak ve yaptırmak, proje hazırlıklarını ve seminerleri yönetmek, yükseköğretim kurumlarında, bilimsel araştırmalar ve yayımlar yapmak, ilgili birim başkanlığınca düzenlenecek programa göre, belirli günlerde öğrencileri kabul ederek, onlara gerekli konularda yardım etmek, bu kanundaki amaç ve ana ilkeler doğrultusunda yol göstermek ve rehberlik etmek, ...” zorundadır (YÖK, md.22). Öğretim üyeleri üniversitelerin belki de en temel fonksiyonu olan bilim üretme işinde görevlendirilen akademik kadrolarıdır (Bal, 2006, s.8).

Öğretim görevlileri, özel bilgi ve uzmanlık isteyen konularda eğitim - öğretim ve uygulamaya yönelik olarak, kendi uzmanlık alanlarındaki çalışma ve eserleri ile tanınmış kişiler arasından belirlenen ve ders vermek üzere görevlendirilen öğretim elemanlarıdır (2547 Sayılı Kanun, md.31).

Okutmanlar, eğitim- öğretim süresince çeşitli öğretim programlarında ortak zorunlu ders olarak belirlenen dersleri okutan veya uygulayan öğretim elemanıdır (2547 Sayılı Kanun, md.3/o).

Araştırma görevlileri, yükseköğretim kurumlarında yapılan araştırma, inceleme ve deneylerde yardımcı olan ve yetkili organlarca verilen ilgili diğer görevleri yapan öğretim yardımcılardır. Uzmanlar, öğretimle doğrudan doğruya veya dolaylı olarak ilgili olan, özel bilgi veya uzmanlığa ihtiyaç gösteren bir işle laboratuvarlarda, kitaplıklarda, atölyelerde ve diğer uygulama alanlarında görevlendirilen öğretim yardımcılardır. Çeviriciler, sözlü veya yazılı çeviri işlerinde çalıştırılan öğretim yardımcılardır. Eğitim - öğretim planlamacıları, yükseköğretim kurumlarında eğitim - öğretimin planlanmasıyla görevli öğretim yardımcılardır (2547 Sayılı Kanun, md.33).

2.2. Akademik Faaliyet

Akademik personel tarafından gerçekleştirilen akademik faaliyetler; araştırma yapmak, bilimsel gelişmeleri incelemek, gözlem ve deneyler yapmak, eğitim-öğretim faaliyetlerinde bulunmak, dersler verme, konferans, kongre, sempozyum ve panel gibi faaliyetlerle çalışmalarını paylaşma süreçlerini kapsamaktadır.

2.3. Akademik Gelir

Akademik personel, yukarıda ifade edildiği gibi bağlı bulunduğu üniversiteden (işveren) ücret geliri elde etmektedir. Devlet üniversitelerinde görev yapan akademik

personelin ücretleri 2914 sayılı Yükseköğretim Personel Kanunu'nda (YPK) yer alan hükümler çerçevesinde belirlenirken, vakıf üniversitelerinde görevli akademik personel ücretleri 4857 Sayılı İş Kanunu'na (İŞK) göre tespit olunur¹¹. Üniversite öğretim elemanlarının aylıklarının hesaplanmasında devlet memurlarının aylıklarına esas olan gösterge tablosu ve katsayı dikkate alınır (YPK md.15). Dolayısıyla tespit olunan ücretler akademik personelin ünvan ve kadro derecesine göre farklılık gösterir.

YPK'ya göre akademik personele yapılan ödemeler içinde; üniversite ödeneği (YPK md.12), idari görev ödeneği (YPK md.13), geliştirme ödeneği (YPK md.14), devlet konservatuarlarının öğretim elemanlarına yapılan ödemeler (YPK md.15), eğitim öğretim ödeneği (YPK Ek md. 1), makam tazminatı (YPK Ek md.2) ile ek ders ücreti (YPK md.11) yer alır. Akademik personel içinde profesör kadrosunda görev yapanlara ayrıca 4639 Sayılı Kanun'a istinaden "görev tazminatı" adı altında ödemede bulunmaktadır¹². Ödenek ve tazminatlar devlet memuru aylığı (taban aylık) dikkate alınarak kanunun ilgili maddelerinde belirtilen derece ve katsayılara göre hesap edilir.

Bu ödemelerden üniversite ödeneği ile eğitim öğretim ödeneği bazı istisnalar hariç akademik personelin tamamına yapılırken; idari görev ödeneği rektör, dekan, bölüm başkanı gibi idari görevi olan akademik personele; geliştirme ödeneği az gelişmiş bölgelerde veya öğretim elemanı sağlanamayan üniversitelerde görev yapan akademik personele; makam tazminatı ödemesi rektörlere, profesörlere ve doçentlere (kazanılmış hak aylıkları 1 inci derecede olmak kaydıyla) yapılmaktadır. Ek ders ücreti ise öğretim elemanı, okutman ve öğretim üyelerinin yararlandığı ödemelerdir. Akademik personelin ücret düzeyini daha fazla çalışarak etkileyebildiği alan ek ders ücretleridir. Ancak hak edilebilecek ek ders ücreti, ücrete tabi ders saati sınırlandırması suretiyle yine aynı kanunla kısıtlanmıştır.

Fikir vermesi bakımından aşağıdaki tabloda, akademik personelin 2014 yılı ücret gelirleri verilmiştir.

Unvan	D/K	Hizmet Yılı	1 Temmuz-31 Aralık 2013 Aylık Net Maaş	1 Ocak-31 Aralık 2014 Aylık Net Maaş
Rektör	1/4	25	5.641,26	5.764,88
Profesör (4 Yıldan Fazla)	1/4	25	5.040,42	5.164,04
Doçent	1/4	25	3.544,20	3.667,82
Yardımcı Doçent	3/1	9	2.693,47	2.817,09
Araştırma Görevlisi (İlk Giriş)	7/1	0	2.251,22	2.377,82

Tablo.1 Akademik Personelin 2014 Yılı Net Ücretleri

¹¹ Bu çalışmada İş Kanunu'na göre mali hakları tespit olunan vakıf üniversitelerinde çalışan akademik personelin ücretleri değil, sadece YPK ya tabi ücret düzenlemesi ele alınacaktır, ancak sunulan öneriler tamamını kapsayacaktır.

¹² 4639 sayılı Yasa'da verilen yetkiye dayanarak 631 sayılı K.H.K. ve 10.01.2002 tarih 2002/3546 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile de Daire Başkanı ve daha üst düzeydeki personele "Görev Tazminatı" ödenmeye başlanmıştır. Mevcut durumda görev tazminatından profesör kadrolarında görev yapanlar yararlanmaktadır.

Kaynak:<http://memuruyeri.com/diger-kamu-personeli/akademik-personel/4708-akademik-personel-2014-yilinda-ne-kadar-maas-alacak.html>

Görüldüğü gibi akademik personelin temel geliri olan ve üniversiteler tarafından ödenen ücret ödemeleri tatminkâr düzeyde değildir. Bu nedenle yasaların izin verdiği imkanlar dahilinde gelir düzeyini arttırmaya yönelik bir takım girişimlerde bulunması kaçınılmazdır. Dolayısıyla akademik personelin elde ettiği ücret haricinde başkaca gelirinin bulunması da mümkündür. Örneğin, yazılan bir kitabın satışı, bir heykelin veya resmin satışı veya sergiye kiraya verilmesi, bir günlük gazetede köşe yazarı olunması, bir makalenin dergide yayınlanması gibi faaliyetler neticesinde elde edilen gelirler buna örnek verilebilir.

Diğer yandan ülkemizde araştırma geliştirmeyi teşvik etmek, bilgi üretimini arttırmak vb. amaçlarla teşvik mekanizmalarının artırıldığı dikkati çekmektedir. Bu doğrultuda akademik personelin yararlanabileceği proje destekleri de nicel ve nitel olarak giderek artmaktadır. Bu desteklerin başında Bilimsel Araştırma Projeleri (BAP), TÜBİTAK proje destekleri gelmektedir. Akademik faaliyetlerin finansmanına katkısı dikkate alındığında bu tür proje desteklerinin mali açıdan faydası yadsınmaz.

Öğretim elemanı yardımcıları için değişik kurum ve kuruluşlarca verilen yurtiçi ve yurtdışı bursları ayrı bir finansman kaynağı olarak dikkate almak önemli diğer bir husustur.

2.4. Akademik Gider

Akademik giderler genel olarak; akademik faaliyetlerin yerine getirilmesi için yapılan giderler şeklinde tanımlanabilir. Bu genel tanımdan yola çıkarak, akademik personelin kişisel veya ailevi ihtiyaçları için yaptığı giderleri akademik gider olarak kabul etmek mümkün değildir. Akademik gider kapsamının, akademik faaliyetin niteliğine, enstitü, fakülte, bölüm, anabilim dalı farklılıklarına bağlı olarak çeşitlenmesi mümkündür. Akademik gider, akademik personelin akademik faaliyetleri yerine getirirken karşılaştığı;

- Kitap, e-kitap, elektronik veri tabanı alımı,
- Yazılım, donanım, internet ve hizmetleri,
- Laboratuvar çalışmaları için gerekli malzemeleri,
- Bazı dergilere yayınlanması yönünde değerlendirilmek üzere gönderilen makaleler, yazılar için ödenen bedeller,
- Bilimsel Kuruluşlara ödenen üyelik aidatları,
- Kongre, konferans, panel katılımları için yapılan katılım bedeli ve ulaşım, konaklama vs.

ödemeleri kapsamına almaktadır¹³.

Akademik ihtiyaçların büyük bir kısmı esasen üniversiteler tarafından karşılanmaktadır. Üniversite kütüphaneleri, kitap ve elektronik veri tabanı, ortak kullanıma açık yazılım gibi ihtiyaçları karşılamakta, üniversitelerin çoğu kendi web

¹³ Yukarıda verilen bir kısım akademik gider örnekleri sosyal bilimler bakış açısıyla verilmiştir. Fen ve sağlık bilimleri alanının çok farklı gider kalemlerini gerektirdiği açıktır.

serverleri aracılığıyla internet bağlantısını sağlamakta, bilgisayar, yazıcı, tarayıcı vb. donanım üniversite birimleri tarafından karşılanmakta, laboratuvarlar deney ve araştırma imkanı vermektedir. Ancak üniversiteler tarafından sunulan bu imkânların üniversite bütçesi ile orantılı olduğu, her üniversitenin bu tür ihtiyaçları karşılama düzeyinin farklı olabileceği göz önünde bulundurulması gereken bir gerçektir.

Diğer yandan kongre, konferans ve panel için katılım bedeli, ulaşım, konaklama vb giderler 6245 Sayılı Harcırah Kanunu'na (HK) göre günlük ve yolluk şeklinde ücretlendirilmektedir. Ancak HK'ya göre tahakkuk eden ödemelerin fiili ödeme tutarlarını karşılamadığı hallerde, akademik personelin ödemede bulunması kaçınılmazdır. Öte yandan fiiliyatta, HK'da öngörülen yolluk ve gündeliğin üniversiteler tarafından belirli koşullara bağlı olarak tahsis edildiği görülmektedir. Örneğin, bazı üniversite veya fakültelerde yurtiçi kongrelere dinleyici olarak iştirak edilmesi halinde yolluk ve gündelik tahsisi uygun görülüyorken, bildiri sahiplerine yolluk ve gündelik tahsisi yapılmaktadır. Diğer yandan yurtdışı kongre, konferans katılımlarında harcırah alımı üniversite bütçesine paralel miktar veya kişi sınırlamasına tabi tutuluyorken, birçok akademik personel araştırma proje ödeneklerinden yararlanarak kongre giderini finanse edebilmektedir.

Bilimin ve bilginin evrenselliği ile günümüz akademik personel gelir düzeyi dikkate alındığında akademik personel hareketliliğinin mali olarak desteklenmesi işveren statüsünde bulunan üniversitelerin sorumluluğu olarak görülmeli ve bu doğrultuda kararlar alınmalıdır.

3. Akademik Gelir ve Giderlerin Gelir Vergisi Açısından İncelenmesi

Herhangi bir gerçek kişi GVK'nın 2.md.sayılan gelir unsurlarının birinden veya bir kaçından gelir elde edebilir. Bir profesörün sahip olduğu konutunu kiraya vermesi halinde gayrimenkul sermaye iradı, faiz veya kar payı dolayısıyla menkul sermaye iradı elde etmesi mümkündür. Ancak bir akademik personelin akademik faaliyetler neticesinde elde ettiği gelirler gelir vergisi bakımından niteliğine göre "ücret" veya "serbest meslek kazancı" (ara sıra yapılan serbest meslek faaliyeti dolayısıyla arızı serbest meslek kazancı) olarak kabul edilecektir.

Gelir vergisi açısından üniversitenin işveren sıfatı ile yaptığı ödeme ücret olarak değerlendirilmektedir ve kural olarak stopaj yoluyla vergilendirilmektedir. Konumuz gereği indirim konusu yapılacak giderlerin değerlendirilmesi iki açıdan önem arz etmektedir. *Birincisi*, akademik personele yapılan ödeme kalemlerinin bir kısmının "gider karşılığı" ödemelerden oluşmasıdır. Daha önce ifade edildiği üzere gider karşılığı ödemeler, işveren tarafından yapılan ve çoğunlukla iş yapılmasaydı çalışan tarafından üstlenilmeyecek giderlerdir. YPK'ya göre belirlenen ve akademik personele taban aylığa ilave olarak yapılan üniversite ödeneği, idari görev ödeneği, geliştirme ödeneği, devlet konservatuarlarının öğretim elemanlarına yapılan ödemeler, eğitim öğretim ödeneği, makam tazminatı gider karşılığı olarak yapılan ödemeler şeklinde ele alınmalıdır.

GVK'da gider karşılığı yapılan ödemeler vergiden istisna kılınmıştır. GVK'nın 23.md.de, işveren tarafından karşılanan yemek, işyerine ulaşım, konut tedariki, iş kıyafeti vb. için yapılan ödemeler ile "Gider karşılıklarında:" başlığını taşıyan GVK 24.md.de gider karşılığı olarak yapılan bazı ödemelerin gelir vergisinden istisna olduğu

açıkça belirtilmiştir. Yukarıda bahsettiğimiz akademik personele yapılan ödemelerden gider karşılığı olarak nitelendirdiğimiz üniversite ödeneği, geliştirme ödeneği, eğitim-öğretim ödeneği ve makam tazminatının damga vergisi hariç herhangi bir vergi ve kesintiye tabi tutulmayacağı, vergi kanunları ile olmasa da, YPK'nın ödeneklerin düzenlendiği ilgili maddelerinde açıkça hüküm altına alınmıştır.

Harcırah Kanunu'na göre akademik personele yapılan ödemeler yine gider karşılığı kabul edilmekte ve vergi dışı tutulmaktadır. Dolayısıyla bu kalemler dışında kalan ödemeler gelir vergisi matrahına dahil edilecektir.

İkincisi, akademik personel ücretlerinden kanunda geçen "itibari indirimler"den başka indirim yapılamayacağı aşikardır. Yine daha önce vurgulandığı gibi ücretlerin safi tutarının belirlenmesinde kanunun öngördüğü giderler gelirin elde edilmesi için yapılan giderleri tam anlamıyla karşılayamamaktadır. Gider karşılığı yapılan ödemelerin vergi dışı bırakılması, itibari tutar da olsa kanunun gider indirimine uygun düzenlemeler içermesi (ki ücretlerin gerçek usulde tespiti olarak kabul ediliyor), işveren tarafından karşılanmayan ve çalışanın üstlendiği bilgi ve uzmanlığı arttırmak amacıyla yaptığı giderlerin indirim konusu yapılamaması sorununu ortadan kaldırmamaktadır. Bu giderlerin indirilmesine yönelik düzenlemelerin mevcut olmayışı, ücret geliri elde eden akademik personel açısından bilhassa önem arz etmektedir. Bu nedenle akademik personel elde ettiği gelirden hariç başkaca finansman kaynağı bulamadığı akademik giderlerini kendi gelirinden finanse etmek durumunda kalmaktadır. Bu mevzuu yapılan çalışmanın çıkış noktası olarak aşağıda bir takım önerilerle değerlendirilecektir.

Akademik personelin yaptığı bir takım faaliyetler neticesinde birden fazla işverenden ücret geliri elde ediyor olması olasılık dahilindedir. Örneğin; Çukurova Üniversitesi Devlet Konservatuvarı'nda görevli bulunan bir profesör bir şirketin yönetim kurulu üyesi olabilir, ayrıca bir tiyatro da rol alabilir. Bu durumda profesör üç ayrı işverenden (üniversite, şirket, tiyatro) ücret geliri elde etmiş olacaktır. Bu durumda elde edilen ücretin stopaj yoluyla vergilendirilmesi nihai vergileme olmayacak, GVK 86. md.kapsamında birinci işverenden sonra elde edilen ücretler toplamının GVK 103.md. de verilen gelir vergisi tarifesinin ikinci dilimini geçmesi halinde tüm ücretlerin beyan edilmesi gerekecektir.

Akademik personelin akademik faaliyetler neticesinde elde ettiği gelir dolayısıyla, gelir vergisi bakımından *serbest meslek kazancı* (veya *arazi serbest meslek kazancı*), daha özel adı ile *teelif kazancı* elde etmesi mümkündür. 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu'na göre *eser* kabul edilmek kaydıyla; yazar, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikâye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi *eserlerini* gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat telif kazancı olarak kabul edilmektedir. Telif kazançları ise "Serbest meslek kazançlarında istisna" başlığını taşıyan GVK'nın 18.md. kapsamında gelir vergisinden istisna kılınmıştır. Aynı maddeye göre bu tür gelirlerin arazi olarak elde edilmesi (arazi serbest meslek kazancı)

istisna uygulanmasına engel değildir. İstisna uygulamasının GVK'nın 94.md. uyarınca yapılacak stopaja engel olmayacağı ayrıca hüküm altına alınmıştır.

Örneğin, Prof.Dr.Bayan (X), "Vergi Hukuku" isimli ders kitabı yazmış ve kitap (Y) Yayınevi Ltd.Şti tarafından basılmıştır. Yayınevi tarafından yazara net 40.000 TL ödeme yapılmıştır.

Bu örnekte Prof.Dr.Bayan (X)'in elde ettiği gelir gelir vergisi bakımından telif kazancı olarak kabul edilmektedir. Telif kazançları GVK'nın 18.md.ne göre vergiden istisnadır. Ancak (Y) Yayınevi Ltd.Şti. stopaj yapmakla yükümlü kurum olduğu için GVK 94.md.ye göre %17 nispetinde stopaj yapmakla yükümlüdür. Bu durumda stopaj yoluyla vergi ödendiği için GVK 18.md. belirtilen istisna ortan kalkmaktadır. Diğer yandan yayınevi, GVK'nın 18.md. kapsamına giren kişilere yapacakları ödemeler ile ilgili olarak gelir vergisi stopaj tutarı dahil işlem bedeli üzerinden %18 oranında KDV hesaplayıp sorumlu sıfatıyla beyan edip ödeyecektir (KDVK md.9; 117 Seri No'lu KDV Tebliği). Dolayısıyla GVK'nın 18.md. ile vergiden istisna edilen telif kazançları belirli koşullarda hem gelir vergisi stopajına hem de KDV'ye konu olabilmektedir.

Görüldüğü gibi akademik faaliyet kapsamı değişirse de, gerçekleşme şekli vergi hukuku bakımından gelirin niteliğini ve vergilendirme rejimini etkilemektedir.

4. Akademik Personelin Mesleki Yayın Giderlerinin Gelir Vergisi Matrahının Hesabında İndirim Konusu Yapılmasına İlişkin Bir Öneri

Günümüzde ülkelerin gelişme ve kalkınmasında bilimin ve bilgi üretiminin ve bunun temeli olan araştırma ve geliştirmenin önemi oldukça büyüktür. Bu alana yatırım yapan ülkelerin dünya sıralamasında ön sıralarda olduğu da bilinen bir gerçektir. Ülkemizde "bilim yuvası" olarak yükseköğretim kurumları kabul edilmektedir. Bu kurumlar içinde bilgiyi üreten ajanlar da akademik personeldir. Akademik personel; araştırma yapmak, kitap, makale, rapor vb. yazmak, konferanslar, kongreler vb. aracılığıyla araştırma bulgularını sözlü olarak paylaşmak, bilgiyi yaymak, dersler vererek öğrenci ve geleceğin bilim adamlarını yetiştirmek gibi sorumluluğu ağır yükümlülükleri yerine getirir.

Akademik personelin görev sorumluluğu ve gelir düzeyi arasında bir dengenin mevcut olmadığı dikkati çekmektedir. Bu nedenle, akademik personelin aldığı ve kişisel gelirinden finanse ettiği, aslında gider karşılığı niteliğinde olan fakat işveren tarafından karşılanmayan "alınan mesleki yayın giderlerinin" ücretin safi tutarının tespitinde gider olarak indirilebileceği şeklinde bir teşvik uygulamasının getirilmesi ve yasal düzenlemenin yapılması bilimsel gelişmeye destek açısından da önem arz edecektir.

4.1. Önerinin Dayanağı

Vergi hukuku açısından bakıldığında, nitelikli emek sahibi olarak akademik personelin görevleri kişisel çalışmaya dayanmakta, bilimsel ve mesleki bilginin kullanılmasının yanı sıra, bilimsel ve mesleki bilginin üretilmesi, üretilen bilginin kullanıcılara aktarılmasına yönelik hizmet sunumunu içermektedir. Bu özelliği ile akademik faaliyetler serbest meslek kazancının temel unsuru olan "sermayeden ziyade şahsi mesaiye ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa..." dayanması hususuna yaklaşmakta, hatta kaynağını oluşturmaktadır. Nitekim akademik faaliyetlerden elde

edilen bir kısım gelirlerin serbest meslek kazancı (telif kazancı) olarak kabul edilmesi ve vergilendirilmesi bu görüşü desteklemektedir. Elbette iki gelir unsurunu birbirinden ayıran diğer özellikler dikkate alındığında akademik faaliyetlerin serbest meslek faaliyeti olarak ele alınması mümkün değildir. Ancak iki faaliyeti kesiştiren bu özellik, serbest meslek kazançlarında alınan mesleki yayınlar için yapılan ödemelerin gider olarak indirim konusu yapılabileceğine ilişkin düzenleme ve bilhassa bu düzenlemenin gerekçesini akademik personel ücretleri açısından sorgulamamıza neden olmuştur.

Kanuni düzenlemenin gerekçesinde, *zamanımızda, serbest meslek erbabının mesleklerini ifade yeni neşriyatı çok yakından takip etmek zorunda buldukları göz önünde tutularak, bu gibi neşriyat için yapılan masrafların diğer masraflarla birlikte hasılatından indirilebileceği* bilhassa açıklanmıştır (Kanun gerekçeleri, 1987:36). Mevcut mevzuatımıza göre akademik personel bilgi ve uzmanlığı arttırmak amacıyla katlandığı maliyetlerini gider olarak indirememektedir. Oysa, izah edildiği üzere, aynı giderler “bağımsız çalışan emek erbabında (serbest meslek erbabı)” (Bulutoğlu, 1976:134) yıllık gelirden indirilebilmektedir.

İş bu durumda önerimiz; serbest meslek kazancı-ücret, akademik faaliyet, akademik gelir-gider konusunda yukarıda yapılan açıklamalar birlikte değerlendirildiğinde, akademik personel ücretlerinden alınan mesleki yayınlar için yapılan ve akademik personelin uhdesinde kalan ödemelerin de safi ücretin tespitinde indirilebilmesi için yasal düzenlemenin yapılmasıdır.

4.2. İndirim Konusu Yapılacak Tutarın Belirlenmesi

Serbest meslek kazançlarında alınan mesleki yayın giderlerinin tamamı, bu kapsamda değerlendirilmek koşuluyla indirilebilmektedir. Serbest meslek kazançlarında bu tür giderlerin tamamının indirilebilmesi, serbest meslek kazancının “sermaye” içeriği ve aynı zamanda vergileme rejimi bakımından mümkün ve uygun olan bir düzenlemedir. Oysa ücret gelirlerinde indirilecek giderler gelirin elde edilmesi için yapılan giderleri tam anlamıyla karşılayamamakta, bu nedenle indirilecek giderler itibari indirimler olarak kabul edilmektedir.

Bu bakımdan ücret gelirlerinin özelliği dikkate alındığında, akademik personelin mesleki yayın alımına yönelik tüm ödemelerini gider olarak indirmesi gerektiği önerisi arzu edilen fakat mevcut durumda makul ve mantıklı bir öneri olmayacaktır. Bu nedenle “alınan mesleki yayınlar için ödenen bedeller”e itibari kıymet biçmek ve biçilen itibari kıymetleri gider olarak indirmek, mevcut sistemi zorlamayan ve daha uygulanabilir bir düzenleme önerisi olacaktır.

“İtibari” kelime olarak, gerçekte öyle olmadığı halde öyle sayılan anlamına gelmektedir (TDK Güncel Türkçe Sözlük). O halde indirim konusu yapılamaması gereken tutar gerçek tutardan bağımsız bir takım kriterlere veya göstergelere göre belirlenmiş tutarlar olacaktır¹⁴.

Akademik personelin ücretinden indirim konusu yapılacak alınan mesleki yayın gideri tutarı nasıl tespit edilebilir? Kriter veya göstergeler neler olabilir?

¹⁴ Burada ifade edilen itibari kıymet, VUK’un, 261 ve 266.maddelerinde geçen “itibari değer”den bağımsızdır.

Birincisi, doğrudan maktu bir rakam olabilir. Örneğin, her bir akademik personel ücretinden ayırım yapmaksızın aylık 100 TL indirilebilir.

İkincisi, YPK'da sayılan ödeneklerin tespitinde kullanılan gösterge ve katsayılardan yararlanılabilir. Genellikle ödeneklerin belirlenmesinde unvan yükseldikçe katsayılar artmaktadır. Örneğin, bir profesöre en yüksek devlet memuru brüt aylık tutarının %215'i her ay üniversite ödeneği olarak ödeniyorken, 7.dereceden aylık alan araştırma görevlisine %98 oranında ödenek verilmektedir. Mesleki yayın giderlerinin itibari kıymetlerinin tespitinde bu göstergeler kullanılabilir. Ünvan yükseldikçe, artan katsayılara paralel indirilecek gider tutarı da artar. Ya da teşvik gayesiyle ve başka bir bakış açısıyla, gelir düzeyi dikkate alınarak, unvan yükseldikçe gelirin arttığı bilgisinden hareketle en yüksek derece ve ünvana düşük katsayı, düşük derece ve ünvana yüksek katsayı verilererek tutarlar tespit edilebilir. Başka bir deyişle akademik hayata yeni başlayan bir araştırma görevlisi (Tablo 1'e göre ücreti 2377.82 TL) nispeten yüksek gider indirimi suretiyle vergi matrahı düşürülerek teşvik edilmiş olur.

Üçüncüsü, gider tutarı olarak belirli miktar aralığında kalmak koşuluyla yapılan harcamanın belirli bir yüzdesi alınabilir. Örneğin, "50 TL den az 200 TL den fazla olmamak üzere yapılan aylık harcamanın %5'i" indirilir" şeklinde düzenleme yapılabilir. Bu öneri akademik personelin harcama-gider beyanını gerektirir. Ayrıca suiistimallere açık olabilir. Bürokratik işlemleri arttırabilir.

Dördüncüsü, asgari ücret brüt tutarı ve akademik personelin yıllık brüt tutarı dikkate alınarak belirlenen bir tutar olabilir. Örneğin, "18 yaşından büyük sanayi kesiminde çalışan asgari ücretin iki aylık brüt ücret tutarını geçmemek üzere, akademik personelin yıllık brüt ücret toplamının %5 (%2 veya %3) i indirilir" şeklinde bir düzenleme yapılabilir. GVK'nın "Diğer İndirimler" başlığını taşıyan 89.maddesinde bu tür gider belirlemelerinin örneği bulunmaktadır.

Gider indiriminin her ay yapılması, indirimin yapılmasının yükseköğretim kurumları ve akademik personelin inisiyatifine bırakılmaması sistemin düzen ve işleyişi açısından önemlidir.

Sonuç

Akademik faaliyetlerin ve bu faaliyetleri gerçekleştiren akademik personelin ülkelerin kalkınma ve gelişmesine katkısı yadsınamaz. Günümüzde bilime, bilgi üretim sürecine yatırım yapan, "beyin gücünü" elinde tutan ülkelerde gelişme ve kalkınma hızının yüksek olduğu tespit edilmektedir.

Türkiye'de bu alana yapılan yatırımlar ve verilen teşvikler hızla artmaktadır. Ancak bilimin yuvası olarak kabul edilen, beyin gücünün istihdam edildiği araştırma kurumları olarak üniversiteler akademik personele akademik faaliyetlerini gerçekleştirecek tatminkâr imkânlar henüz sunamamaktadır. Akademik personelin elde ettiği ücret düzeyi kişisel, ailevi ve sosyal ihtiyaçlarını tam anlamıyla karşılamaktan uzak olduğu gibi, akademik faaliyetin icrası sırasında bir takım mesleki gideri karşılamak durumundadır.

Akademik personelin temel işgörme aracı yazıdır, dolayısıyla kitaptır. Bundan yola çıkılarak en azından duyarlılık sergilemek adına, gelirin elde edilmesi için yapılan temel gider olan mesleki yayın giderlerinin itibari de olsa indirim konusu yapılması

teşvik edici bir uygulama olacaktır. Özellikle bir diğer emek geliri kabul edilen serbest meslek kazançlarında serbest meslek erbabının mesleğine ilişkin bilimsel ve güncel gelişmeleri takip edebilmesi için alınan mesleki yayın giderlerini indirebileceğine ilişkin vergisel düzenleme mevcutken, işi bilgi üretmek, aracı kitap olan akademik personelin böyle bir imkana kavuşturulması tamamlayıcı bir uygulama olacaktır.

KAYNAKLAR

- Bal, H., 2006, Akademik Emek Piyasası ve Reel Ücretler (ABD ve Türkiye Örnekleri), Nobel Kitabevi, Adana
- Bilici, N., 2013, Türk Vergi Sistemi, Savaş Yayınları, Ankara.
- Bulutoglu, K., 1976, Türk Vergi Sistemi, Fakülteler Matbaası, İstanbul.
- Coşkun Karadağ , N.ve Organ, İ., 2013, GVK 40/41 İndirilecek-İndirilemeyecek Giderler, “Teşebbüs Sahibi, Eş ve Çocuklara Yapılan Ödemeler”, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Doğrusöz, B., 1992, Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme “Stopaj”, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, İstanbul.
- Erol, A., 2012, Türk Hukukunda Ücret ve Ücretin Vergilendirilmesi, İSMMMO Mevzuat Yayınları, İstanbul.
- Hesap Uzmanları Derneği, 2010, Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2010, Hesap Uzmanları Derneği, Ankara.
- Işıklı, İ., Dünya Gazetesi, 16.04.2014, <http://www.dunya.com/vakif-universitelerinde-calisanlarin-issizlik-sigortasi-primi-155579yy.htm> Erişim Tarihi: 23.09.2014.
- Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, 1987, Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri (Gelir Vergisi Kanunu) Cilt 1. Ankara.
- Oluş Yayıncılık, 2012, Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, İstanbul.
- Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N., 2008, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Öner, E., 2014, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Şener, O. Maliye Sözlüğü, Bahar Yayınevi, İstanbul.
- 2547 Sayılı Yükseköğretim Kanunu
- 2914 Sayılı Yükseköğretim Personel Kanunu
- Vakıf Yükseköğretim Kurumları Yönetmeliği
- Gelir Vergisi Kanunu
- İnternet Adresleri:
- <http://www.tdk.gov.tr> , Erişim Tarihi: 15.05.2014
- <http://memurunyeri.com/diger-kamu-personeli/akademik-personel/4708-akademik-personel-2014-yilinda-ne-kadar-maas-alacak.html>, Erişim Tarihi: 20.06.2014