



ÖĞRENCİLERE VERİLEN BURSLARIN VERGİ KANUNLARI KARŞISINDAKİ DURUMU

*STATE OF SCHOLARSHIPS GIVEN TO
STUDENTS IN TAX LAWS*

Yusuf AKDAĞ^(*)

ÖZET

Bu makalede, bir ülke açısından yatırımların en önemlisi ve en verimli olan eğitim ve öğretime yönelik vergi mükellefleri tarafından verilen karşılıksız yardımların vergi kanunları karşısındaki durumundan bahsedilmiştir. Vergi mükellefleri tarafından verilen karşılıksız yardımların (bursların) ücret olup olmadığı, gider yazılıp yazılamayacağı konusu durum ve şartlar halinde ele alınmıştır. Ayrıca özel sektörün eğitime vereceği desteğin en önemli kalemini oluşturan burs uygulamasının vergi mevzuatı yönünden derli toplu olarak bir yasal düzenleme altına alınması ve özel sektörün eğitime vereceği desteği teşvik edecek yeni düzenlemelere de yer verilmesi gerektiği üzerinde durulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Burs, gider, ücret, ivazsız intikal

ABSTRACT

This article deals with the state of gratuitous aids provided by taxpayers with a view to enhancing the education, the most important and en efficient investment for a country. The study discusses whether these gratuitous aids, i.e., scholarships, provided by taxpayers should be considered as wages, and whether they can be expensed under certain conditions. The article also emphasises the need for a well-organised tax legislation regarding the scholarships, which are the most important education support, and the need for new incentives for the aids provided by the private sector.

Key Words: Scholarship, expense, wage, gratuitous transfer

^(*) Vergi Müfettişi

1- GİRİŞ

Sağlıklı, mutlu, huzurlu, refah ve güven içinde yaşamak ve yaşama ortamı hazırlayabilmek, ancak ve ancak bilinçli, birikimli ve donanımlı bir eğitim-öğretimle mümkün kılınabilir. Eğitim ve öğretim, insanlığın doğuşuyla başlamış olan, mahrum kalınması halinde insanlığın yok olmasına neden olabilecek temel ihtiyaçlar arasında sayabilmek mümkündür. Günümüzde teknoloji baş döndürücü bir şekilde gelişmektedir. Milletlerin ayakta kalması, devletlerin dünya ülkeleri arasında yerini alması ancak iyi bir eğitim sistemi ile mümkün olabilmektedir. Eğitim ve öğretim, hayat boyu süren bir süreç olması nedeniyle, insanlar için son derece önemlidir. Bu nedenle, yatırımların en önemlisi, en verimli eğitim ve öğretime yapılacak yatırımlar olduğu açıktır.

Eğitim ve öğretim sistemi içerisinde öğrenci olmanın eğitim ve öğrenme boyutu yanında geçinme sorunu yani ekonomik boyutu da bulunmaktadır. Bir öğrencinin temel ihtiyaçlarını karşılamak için nasıl ki bir bütçeye ihtiyacı varsa, kişisel gelişim içinde bir bütçeye ihtiyacı bulunmaktadır. Bu nedenle belli bir başarı düzeyinde olduğunu ispatlamış olan ancak ekonomik açıdan sorun yaşayan öğrencilere yapılacak yardımlar çok büyük bir önem taşımaktadır. Vergi mükellefleri tarafından öğrencilere yapılacak karşılıksız yardımların teşvik edilmesi, yaygınlaştırılması amacıyla vergi kanunlarında bir takım düzenlemeler yer almaktadır. Makalemizde ise öğrencilere yapılan karşılıksız yardımların vergi kanunları karşısındaki durumu ele alınacaktır.

2- VERİLEN BURSLARIN GELİR VERGİSİ VE KURUMLAR VERGİSİ AÇISINDAN GİDER OLARAK DİKKATE ALINABİLECEĞİ HALLER VE ARANILAN ŞARTLAR

Tahsilde bulunan öğrencilere yapılan maddi yardımlara burs adı verilmektedir. Burslar kamu kurum ve kuruluşları tarafından verilebildiği gibi özel sektör ya da dernek ve vakıflar tarafından da sağlanabilmektedir.

Karşılığında bir hizmet yükümlülüğü öngörülebilen burslar, bir karşılık beklenmeksizin hibe şeklinde de verilebilmektedir. Bursun, elde eden açısından bir gelir olduğu şüphesizdir. Ancak, Gelir Vergisi Kanunu uyarınca her türlü gelir unsuru vergilendirilmemekte, vergilendirilecek gelir unsurları kanunun 2'nci maddesinde yedi ana başlık altında sayılmak suretiyle sınırlandırılmış bulunmaktadır.¹ Ayrıca vergi kanunlarımızda eğitim ve öğretimi teşvik amaçlı çok sayıda düzenleme yer almış olmasına rağmen öğrencilere verilen bursların doğrudan gider yazılabileceğine ilişkin düzenlenmiş açık bir hüküm bulunmamaktadır. Kaç öğrenciye burs verilebileceği, kişi başı verilebilecek burs tutarı ve bir yıl/hesap dönemi içerisinde toplamda verilebilecek burs miktarı konusunda da açık bir düzenleme yer almamaktadır. Eğitimin önemi dikkate alındığında, özel sektörün eğitime vereceği desteğin en önemli kalemini oluşturan burs uygulamasının vergi mevzuatı yönünden derli toplu olarak bir yasal düzenleme altına alınamamış olması, büyük bir eksiklik olarak karşımıza çıkmakta, burs verenler nezdinde tereddütlere neden olmaktadır.² Öğrencilere verilen burs için, burs verenler tarafından bir karşılık öngörülebilmektedir. Bu karşılık genellikle öğrencilerin, öğrenim hayatları sonunda belirli bir hizmet ile yükümlü tutulmaları şeklinde ortaya çıkmaktadır.³

¹ 2005/08 Dönem Vergi Sorunları Dergisi Sayısı- Serbülent BAYRAK

² YMM-Yılmaz SEZER

³ BAYRAK, a.g.e.

Dernek, vakıf veya gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince veya mükellef olmayan gerçek kişilerce ülkenin geleceği olan gençlerin, eğitim ve öğrenimleri için, burs, yardım ve diğer ödemelerle desteklenmesi toplumsal dayanışma anlayışının bir gereğidir.

Eğitimin desteklenmesi ve başarıların ödüllendirilmesini amaçlayan bu tür ödemelerin özendirilmesi amacıyla, burs, okul harçlığı, kitap ve defter bedelleri ile okul ücretlerinin karşılanması gibi harcamaların gelir ve kurumlar vergisine esas olan kazançtan indirilmesine Gelir Vergisi Kanunu'yla imkan verilmiştir. Lehine ödeme yapılan kişilerin bu gelirlerinin vergiden istisna tutulması da sağlanmıştır.⁴

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu' nun 6'ncı maddesine göre kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safî kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safî kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu' nun ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanacağı belirtilmektedir. Ticari kazancın tespitinde; hangi giderlerin indirim konusu yapılacağı, hangilerinin yapılmayacağı Gelir Vergisi Kanunu' nun 40'inci ve 41'inci maddelerinde sayılmıştır. Gelir Vergisi Kanununun 40'inci maddenin 1'inci bendinde; "ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin" indirileceği belirtilmiştir. Personel ücretleri de bu kapsamda gider yazılmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu' nun 61'inci maddesinde, "Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir. 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 verilmiş, 94'üncü maddesi ile hizmet erbabına ödenen ücretler üzerinden 103 ve 104'üncü maddelere göre tevkifat yapılacağı belirtilmiştir. Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan düzenlemeler uyarınca, hizmet erbabına evvelce yapılan veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığı verilen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler ücret olarak vergiye tabi tutulması gerektiği anlaşılmaktadır.⁵

Gelir Vergisi Kanunu' nun 28'inci maddesinde "Tahsil ve tatbikat giderleri karşılığı olarak yapılan aşağıda yazılı ödemeler gelir vergisinden istisna edilmiştir:

1. Resmi ve özel müesseseler ve şahıslar hesabına 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 tutulur.) (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;
3. Öğrencilere tatbikat dolayısıyla öğretim müesseseleri veya tahsil masrafları deruhte edenler tarafından verilen paralar." şeklinde bir düzenlemeye yer verilmiştir.

Yukarıda yer alan 28/1'inci fıkradan anlaşılabileceği üzere resmi ve özel müesseseler ve şahıslar tarafından hesabına yabancı memleketlerde tahsilde veya stajda bulunan öğrenci ve memurlara gider karşılığı olarak verilen paralar gelir vergisinden istisna edilmiştir. Ancak özel müesseseler tarafından

⁴ Akif AKARCA 09.10.2008- www.muhasabenet.net

⁵ 128 Seri Numaralı Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği

yapılan ödemelerde devlet memuru ve öğrencilerine verilen tutarı aşan kısmın ücret olarak vergilendirilmesi gerektiği belirtilmesine rağmen söz konusu kıyaslama özel müesseseler için öngörülmüş ancak şahıslar tarafından yapılan ödemelerden bahsedilmemiş ve benzer bir sınırlama getirilmemiştir. Böylece ödemelerini özel müesseselerden alan öğrenci ile özel şahıstan alan öğrenci arasında vergilendirme bakımından izahı mümkün olmayan bir ayırıma gidilmiş olmaktadır.⁶ Bununla birlikte benzeri devlet öğrenci ve memurlarına verilen miktarlara ilişkin bilgiler, 1.1.2012 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 1416 Sayılı Kanun ve Buna Bağlı Yönetmelik Uyarınca Yurt Dışında Lisans ve Lisansüstü Öğrenim Yapan Öğrencilere Yapılacak Ödemeler Hakkında Tebliğe göre aşağıdaki gibidir.⁷

AYLIK ÖDENEKLER

(I) NUMARALI CETVEL

LİSANS ÖĞRENİMİ
YAPANLARA
ÖDENECEK AYLIK
ÖDENEK

(II) NUMARALI CETVEL

LİSANSÜSTÜ VE SONRASI
ÖĞRENİM YAPANLARA
ÖDENECEK AYLIK
ÖDENEK

	YABANCI PARA	YABANCI PARA
ÜLKELER	MİKTARI	MİKTARI
ALMANYA	1.110 EURO	1.240 EURO
ABD	1.350 \$	1.485 \$
AVUSTURYA	1.035 EURO	1.150 EURO
AVUSTRALYA	1.515 AUD	1.650 AUD
BELÇİKA	835 EURO	985 EURO
ÇİN	960 \$	1.020 \$
DANİMARKA	5.750 DKK	7.200 DKK
FRANSA	1.150 EURO	1.325 EURO
FİNLANDİYA	915 EURO	970 EURO
HOLLANDA	980 EURO	1.145 EURO
HONG KONG	1100 \$	1.175 \$
İNGİLTERE	900 £	1000 £
İRLANDA	1270 EURO	1400 EURO
İSPANYA	820 EURO	955 EURO
İSVEÇ	6.220 SEK	6.950 SEK

⁶ ÖZBALCI Yılmaz - Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları

⁷ 29 Haziran 2012 Tarih ve 28338 sayılı Resmi Gazetede Yayımlanarak Yürürlüğe girmiştir.

İSVİÇRE	2.300 CHF	2.530 CHF
İTALYA	685 EURO	810 EURO
JAPONYA	156.000 JPY	192.000 JPY
KANADA	1.440 CAD	1.560 CAD
NORVEÇ	6.100 NOK	6.780 NOK
TUNUS	960 \$	1.020 \$
ÜRDÜN	1.055 \$	1.120 \$
YENİ ZELANDA	1.055 \$	1.120 \$
KAZAKİSTAN	400 \$	450 \$
KIRGIZİSTAN	400 \$	450 \$
TÜRKMENİSTAN	400 \$	450 \$
TACİKİSTAN	400 \$	450 \$
ÖZBEKİSTAN	400 \$	450 \$
MOĞOLİSTAN	400 \$	450 \$
RUSYA FEDERASYONU	1.160 \$	1.275 \$
DİĞER ÜLKELER	960 \$	1.020 \$
DİĞER ÜLKE VE		
DİĞER BÖLGELER (*)	400 \$	450 \$
(*)KIRIM, TATARİSTAN, ÇEÇENİSTAN, DAĞİSTAN		

Gelir Vergisi Kanunu' nun 28/2'nci fıkrası ile Türkiye'de tahsilde bulunan öğrencilere iâşe, ibate ve tahsil gideri olarak ödenen paralar bakımından resmî ve özel müesseselere ve şahıslar hesabına yapılması bakımından herhangi bir sınırlama getirilmediği gibi herhangi bir ayırtırmaya da gidilmemiştir.

Gelir Vergisi Kanunu' nun 28/3'üncü fıkrasında yer alan öğrencilere tatbikat dolayısıyla öğretim müesseseleri veya tahsil masrafları deruhte edenler tarafından verilen paralar asıl olarak bir hizmet karşılığı yapılan ödemelerdir. Bu fıkra, öğrenciler tarafından eğitimleri ile ilgili olarak gerçekleştirecekleri stajlar nedeniyle kendilerine yapılacak ödemelerin istisna kapsamına alınması ile ilgili bir düzenlemedir. Bu istisnanın uygulanması için iki şart aranmaktadır.

- Stajın öğrencilik sıfatının devamı sırasında ve öğrenimi ile ilgili olarak yapılması
- Ödemenin öğretim müesseseleri veya tahsil masraflarını üstlenmiş olanlarca yapılması gerekmektedir.

Örnek: Sağlık Bakanlığından burs alan bir tıp fakültesi öğrencinin, bir devlet hastanesinde öğrencilik sırasında stajı amacıyla yapmış olduğu çalışma nedeniyle aldığı ücret istisna kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu öğrencinin özel bir hastanede çalışması sonucu ücret alması veya öğrenim

branşı dışında bir sektörde çalışması nedeniyle kendisine ödeme yapılması durumunda, bu ödemenin istisna kapsamında değerlendirilmemesi gerekmektedir.⁸

Öğrencilere verilen burslarla ilgili olarak gelir vergisi kanununda yapılan düzenlemelerin yanında Türkiye'nin taraf olduğu bir çok çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması ile öğrencilere verilecek bursların, öğrenim görülen ülkede vergilendirilmemesi konusunda düzenlemelere yer verilmiştir. 30.12.1996 tarih ve 22863 sayılı resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren Türkiye Cumhuriyeti ile Çin Halk Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması' nın 20'nci maddesinde "Bir Akit Devletin ziyareti sırasında veya ziyaretinden hemen önce diğer Akit Devletin mukimi durumunda olan ve ilk bahsedilen Akit Devlette yalnızca öğrenim veya mesleki eğitim amacıyla bulunan bir öğrenci, mesleki eğitim gören kişi veya stajyerin geçimini, öğrenimini veya mesleki eğitimini sağlamak amacıyla elde ettiği aşağıda belirtilen ödemeler ve gelirler ilk bahsedilen devlette vergiden müstesna tutulacaktır.

a) Geçimini, öğrenimini, çalışmasını, araştırmasını ya da mesleki eğitimini sağlamak amacıyla bu Akit Devlet dışındaki kaynaklardan elde ettiği gelir;

b) İlk bahsedilen Akit Devletin Hükümeti veya bir bilim, eğitim, kültür kurumu veya vergiden muaf diğer kurumlar tarafından verilen yardım, burs veya ödüller; ve

c) İlk bahsedilen Akit Devlette öğrenim veya mesleği ile ilgili uygulama alışkanlıkları kazanmak amacıyla bir takvim yılı içinde 183 günü aşmayacak bir süre veya sürelerde ifa edilen bir hizmetten elde ettiği gelir." Şeklinde bir düzenlemeye yer verilmiştir.⁹

19/10/1988 tarih ve 19964 sayılı resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren Türkiye Cumhuriyeti ile Büyük Britanya ve Kuzey İrlanda Birleşik Krallığı Arasında Gelir ve Sermaye Değer Artış Kazançları Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması' nın 20'nci maddesinde "Bir akit devlete gidişinden hemen önce diğer akit devletin mukimi durumunda olan ve ilk bahsedilen devlette yalnızca öğrenim veya mesleki eğitim amacıyla bulunan bir öğrenciye, mesleki eğitim gören kişiye veya stajyere:

(i) Geçimini, öğrenim veya mesleki eğitimini sağlayabilmesi için yurt dışından gönderilen her nevi paralar;

(ii) Geçimini, öğrenim veya mesleki eğitimini sağlayabilmesi için kamu, hayır, bilim, edebiyat veya öğrenim kurumları tarafından verilen her nevi burslar, masraf karşılıkları, mükafaatlar ve yapılan yardımlar, ilk bahsedilen Devlette vergiye tabi tutulmayacaktır." şeklinde bir düzenlemeye yer verilmiştir.¹⁰

Gelir Vergisi Kanunu'nun 28'inci maddesinde yapılan düzenlemeden, bir nevi hizmet erbabı durumunda olan öğrencilere yapılan ödemelerin ücret olarak değerlendirildiği ancak gelir vergisinden istisna olması nedeniyle, ücret olarak ödenen bu tutarlar üzerinden gelir vergisi hesaplanmayacağı anlaşılmaktadır. İşveren açısından ise her ne kadar yapılan ödemeler gelir vergisinden istisna olarak değerlendirilmiş olursa da, gider olarak değerlendirilmelerine engel oluşturmamaktadır.¹¹ Konuya ilişkin olarak yayımlanan 128 seri no'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği' nin "Evvelce, Yapılan veya Gelecekte

⁸ ÖZBALCI Yılmaz- Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları

⁹ 30.12.1996 tarih ve 22863 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanarak Yürürlüğe Giren Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması

¹⁰ 19/10/1988 tarih ve 19964 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanarak Yürürlüğe Giren Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması

¹¹ www.nexturkey.com.tr

Yapılacak Hizmetler Karşılığında Yapılan Ödemeler “ başlıklı bölümünde:

“Gelir Vergisi Kanununun 2361 sayılı Kanunla değişik 61’inci 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.” Şeklinde açıklamalarına yer verilmiştir.

Gelir ve/veya kurumlar vergisi mükellefleri tarafından öğrencilere verilen bursların gider olarak dikkate alınıp alınamayacağı konusundaki mevcut uygulama, vergi idaresinin yapılan başvurulara istinaden verdiği özelgelerde belirttiği idari görüşler çerçevesinde sürdürülmektedir. Vergi idaresinin görüşüne göre, bursların gider olarak dikkate alınabilmesi için gerekli şartlar,¹² Gelir İdaresi Başkanlığı’nın B.07.1.GİB.04.99.16.01/2-MUK-155 16/11/2007-23079 sayılı muktezasında Gelir Vergisi Kanunu’nun 28’inci maddesi ile tanınan istisnanın uygulanması ve ödemelerin gider yazılmasında dikkat edilmesi gereken hususlara yer verilmiş, hangi şartların varlığı halinde gider yazılabileceği belirtilmiştir. Anılan özelve göre verilen bursun gider yazılması için uyulması gereken koşullar şöyledir:

- İşle ilgili olması: Burs öğrencilere şirkette belli bir süre çalışmalarını garanti altına almak amacıyla verilmektedir. Dolayısıyla, verilen bursun işle ilgili olduğunun ispat edilebilmesi için, burs verilen kişilerin okulu bitirdikten sonra işletmede çalışmak üzere bir yükümlülük altına sokulması,⁵
- Burs verilen kişilerin okulu bitirdikten sonra işletmede hizmet yükümlülükleri nedeniyle çalışacaklarını gösteren bir sözleşme düzenlenmesi ve durumun herhangi bir inceleme anında denetim elemanına ispatlanması.
- Burs verilecek kişilerin, Türkiye’nin her tarafında eğitim gören öğrencilerin katılabileceği bir yarışma sınavı sonunda başarılı olması. Bu şartın konulmasındaki amaç ise, şirketlerin sahip, ortak veya yöneticilerinin yakınları için yapılan eğitim harcamalarının gider yazılmasını önlemek, başarılı olan öğrencilere burs verenleri desteklemektir.⁵
- Verilecek burs miktarının işin önemi ve genişliği ile orantılı olması.
- Öğrencilerin Türkiye’de tahsilde bulunması veya şirket hesabına yurtdışında eğitim görmesi (madde hükmünde belirtilen sınırlamalar göz önünde bulundurulmak koşuluyla).
- Yapılan ödemenin yeme ve yatma giderleri ile tahsil giderlerinin karşılanması amacına yönelik bulunması.
- Ödemenin bizzat öğrencilere yapılması.
- Şirket ile öğrenciler arasında işçi-işveren (hizmet) ilişkisi bulunması.

gerekmektedir.

Yukarı da verilen koşullar halinde verilecek bursların gelir vergisinden istisna tutulması ve kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilmesi mümkündür.¹³

¹² YMM-Yılmaz SEZER

¹³ B.07.1.GİB.04.99.16.01/2-MUK-155 16/11/2007-23079 sayılı Mukteza

3- VERİLEN BURSLARIN GELİR VERGİSİ ve KURUMLAR VERGİSİ AÇISINDAN GİDER OLARAK DİKKATE ALINAMAYACAĞI HALLER

Makalemizin 2'nci bölümünde belirtilen koşulları taşımayan, işletmenin/şirketin faaliyeti ile bir ilgisi bulunmayan ve/veya sadece yardım/hayır amacıyla verilen bursların Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu yönünden indirilecek gider olarak dikkate alınmaları mümkün bulunmamaktadır.

Bir hizmet sözleşmesi ve/veya hizmet vaadi sözleşmesi karşılığında verilen burslar gelir vergisinin konusu dahiline girmekte olup, bursu veren vergi mükellefler tarafından ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler kapsamında ücret gideri olarak dikkate alına bilinmektedir. Ancak vergi mükellefleri tarafından verilen bursların bir hizmet ilişkisi bulunmayacak şekilde ve karşılıksız olarak verilmesi halinde gelir vergisine tabi bir gelir unsurunun varlığından söz edilemeyeceğinden, vergi mükellefleri tarafından gider olarak dikkate alınamayacak bir bağıştan ya da hibeden söz edilmesi gerekecektir.

Vergi mükellefleri tarafından yapılan gider olarak dikkate alınamayacak bağışların; Gelir Vergisi Kanunu' nun 89'uncu maddesinin 4'üncü fıkrası uyarınca genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere, köyler ile kamu yararına çalışan derneklere ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yapılması ve bu kurumlar aracılığıyla öğrencilere burs verilmesi halinde, mükellefler tarafından yıllık toplamı beyan edilecek gelirin % 5'ini (kalkınmada öncelikli yöreler için % 10'unu) aşmamak üzere gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden indirilebilecektir. Gelir Vergisi Kanunu' unda yapılmış olunan bu düzenlemeye paralel olarak 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu' un 10'uncu maddesinin 1/c fıkrası ile de yapılan bu tür bağışların kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Yapılan düzenlemelerden anlaşılacağı üzere vergi mükellefleri tarafından ücret olarak giderleştirilemeyecek bursların, öğrencilere genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler ile kamu yararına çalışan dernekler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar aracılığıyla verilmesi durumunda kurum kazancından indirilecektir. Ancak bu tür bursların vergi mükellefleri tarafından öğrencilere belirtilen kurum ve kuruluşlar aracılığıyla değil de doğrudan verilmesi halinde, gider yazılamayacağı gibi beyanname üzerinden de indirim konusu yapılamayacaktır.

4- BURS ALAN KİŞİLERİN VERGİ KANUNLARI KARŞISINDAKİ DURUMLARI

Bir hizmet sözleşmesi kapsamında Gelir Vergisi Kanunu' nun 28' inci maddesine göre yapılan ödemeler, alan kişiler bakımından ücret olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 61'inci maddesinde, "Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir. 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 verilmiş, 94'üncü maddesi ile hizmet erbabına ödenen ücretler üzerinden 103 ve 104'üncü maddelere göre tevkifat yapılacağı belirtilmiştir. Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan

düzenlemeler uyarınca, hizmet erbabına evvelce yapılan veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığı verilen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler ücret olarak vergiye tabi tutulması gerektiği anlaşılmaktadır. Ancak bu ödemelerin Gelir Vergisi Kanunu' nun 28'inci maddesinde yer alan sınırlar kapsamında da yer alması durumunda ücret istisnası kapsamında değerlendirilecektir. Gelir Vergisi Kanunu' nun 28'inci maddesinde yer alan sınırları aşan ödemelerin ise ücret olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

Bir hizmet sözleşmesi ve/veya hizmet vaadi sözleşmesine bağlı olmaksızın verilen burslar gelir vergisinin konusuna girmemekte olup, bursu alan kişi tarafından ivazsız bir iktisap olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Bilindiği üzere, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesi uyarınca, Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye'de bulunan malların ivazsız bir tarzda bir şahıstan diğer şahsa intikali veraset ve intikal vergisine tabi bulunmaktadır. Dolayısıyla, karşılıksız olarak verilen burslar veraset ve intikal vergisinin konusuna girmekle birlikte, verginin mükellefi ise ivazsız bir tarzda mal iktisap eden şahıslardır.

Anılan kanunun "Muafiyetler" başlığını taşıyan 3. maddesinde ise; Amme idareleri, emekli ve yardım sandıkları, sosyal sigorta kurumları, umumi menfaate hadim cemiyetler, siyasi partiler ve bunlara ait olan veya bunların aralarında kurdukları teşekküllerden kurumlar Vergisine tabi olmayanlar ile bu sayılanlar dışında kalan hükmi şahıslara ait olup umumun istifadesi için ilim, araştırma, kültür, sanat, sıhhat, eğitim, din, hayır, imar, spor gibi maksatlarla kurulan teşekküller veraset ve intikal vergisinden muaf tutulmuşlardır. Kanunun 4/f maddesinde de, söz konusu şahısların statüleri gereğince maksatları içinde usulüne uygun olarak yaptıkları yardımlar veraset ve intikal vergisinden istisna edilmiştir.¹⁴ Yapılan düzenlemeden anlaşılabileceği üzere vergi mükellefleri tarafından karşılıksız yapılan ödemelerin Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 3'üncü maddesinin 1'inci ve 2'inci fıkrasında belirtilen kurum ve kuruluşlara yapılması halinde bu ödemelerin tamamının veraset ve intikal vergisinden istisna tutulması gerekmektedir. Ayrıca belirtilen kurum ve kuruluşlar tarafından öğrencilere yapılacak karşılıksız ödemelerin tamamı da veraset ve intikal vergisinden istisna tutulması gerekmektedir.

Vergi mükellefleri tarafından karşılıksız bursların yukarıda belirtilen kurum ve kuruluşlar aracılığıyla verilmemesi yani doğrudan öğrencilere verilmesi halinde Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu' nun 4'üncü maddesinin d fıkrasında yer alan istisna tutarını aşan (2013 yılı için 3.244 TL) kısmın veraset ve intikal vergisine tabi tutulması gerekecektir.

Örnek: Bir öğrenciye Başbakanlık tarafından 2013 yılında toplam 5.000 TL tutarında burs verilmesi halinde tutarına bakılmaksızın tamamı veraset ve intikal vergisinden istisna olacaktır. Ancak aynı tutardaki bursun (X) vergi mükellefi tarafından verilmesi halinde 3.244 TL tutarını aşan (1.756 TL) kısmın veraset ve intikal vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

5- SONUÇ

Yatırımların en önemlisi ve en verimli olan eğitim ve öğretime yapılacak katkıların bir ülkenin geleceği açısından çok büyük bir yeri bulunmaktadır. Bu kapsamda vergi mükellefleri tarafından öğrencilere yapılacak karşılıksız yardımların teşvik edilmesi, yaygınlaştırılması amacıyla vergi kanunla-

¹⁴ 2005/08 Dönem Vergi Sorunları Dergisi Sayısı- Serbülent BAYRAK

rımızda bir takım düzenlemeler yapılmıştır. Ancak eğitimin önemi dikkate alındığında, özel sektörün eğitime vereceği desteğin en önemli kalemini oluşturan burs uygulamasının vergi mevzuatı yönünden derli toplu olarak bir yasal düzenleme altına alınması ve özel sektörün eğitime vereceği desteği teşvik edecek yeni düzenlemelere yer verilmesi gerekmektedir. Belirli şartlar dahilinde eğitim ve öğretime yapılacak harcamaların tamamen vergi dışı bırakılmasını sağlayacak yeni düzenlemeler yapılması geleceğe yapılacak en karlı yatırımlardan biri olacaktır.

KAYNAKÇA

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 128 Seri Numaralı Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği
- 29 Haziran 2012 Tarih ve 28338 sayılı Resmi Gazetede Yayımlanarak Yürürlüğe Giren Tebliğ
- 30.12.1996 tarih ve 22863 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanarak Yürürlüğe Giren Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması
- 19/10/1988 tarih ve 19964 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanarak Yürürlüğe Giren Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması
- Vergi Sorunları Dergisi
- www.gib.gov.tr
- www.muhasabenet.net
- www.nexiturkey.com.tr
- Yılmaz ÖZBALCI- Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları