

BURS KAVRAMININ GELİR, KURUMLAR ve KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNLARI AÇISINDAN ANALİZİ

ANALYSIS ON THE CONCEPT OF SCHOLARSHIP WITH REGARD TO INCOME, COPPORATE AND VALUE ADDED TAX LAWS



Merve Hayriye KILIÇ*

ÖZ

Dünyada ve ülkemizde öğrencilere burs ödemesi yapılması oldukça yaygınlaşmış bir uygulamadır. Yapılan bu ödemelerin ödemeyi alan ve ödemeyi yapan taraflar bakımından ülkemiz vergi kanunları karşısındaki durumu 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, ilgili tebliğler ve özlgeler dahilinde bir analiz çalışması yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Burs, GVK, KDV, KVK

ABSTRACT

It is a quite common fact that in both our country and in the world scholarships are paid to students. In our work, an analysis is made on both parties, the one pays the payment and the one takes it , from the viewpoint of the Income Tax Law No 193, the Corporate Tax Law No 5520, the Value Added Tax No 3065 , relevant notifications and rulings.

Keywords: Scholarship, ITL, VAT, CTL

1- GİRİŞ

Ülkemizde akademik açıdan başarılı, ancak maddi durumu elverişsiz olan öğrencilere burs verilmesi son derece yaygınlaşmış bir uygulamadır. Bu uygulama ile, öğrencilerin eğitim durumları veya başarı derecelerine göre burs verilmekte, gerek maddi gerekse sosyal açıdan dezavantajlı konumda olan çocukların eğitim hayatına devam etmesi ve toplum hayatına kazandırılması sağlanmaktadır. Vergiye tabi kazancın tespiti açısından ise mükelleflerce öğrencilere sağlanan bursların niteliği, gider olarak dikkate alınıp alınmaması açısından önem taşımaktadır. Bu çalışmamızda burs kavramı, ka-

* Vergi Müfettiş Yardımcısı

zanç tespiti esnasında gider olarak dikkate alınabilecek ve alınamayacak burslar hakkında günümüz vergi kanunları açısından analizler yapılacak ve eğitim kurumu olmayan kişi/kurumlar tarafından verilen bursların vergisel boyutu ele alınacaktır.

2- BURS KAVRAMI TANIMI

Kelime anlamı olarak burs, bir kimsenin öğrenimini yapması ya da bilgi ve görgüsünü artırması, araştırmalarda bulunması vb. için, devlet ya da özel bir kuruluşça, belli bir süre ödenen aylık olarak tanımlanmıştır. Bu açıdan burslar hem maddi ve sosyal açıdan dezavantajlı konumda olan çocukların eğitim hayatına devam etmesi hem de toplum hayatına kazandırılmasını sağladığı gibi, toplumsal dayanışma açısından da önemli bir role sahiptir.

Burs kavramını T.C. vatandaşı yüksek öğrenim gören başarılı ve ihtiyaç sahibi öğrencilere 5102 sayılı Yüksek Öğrenim Öğrencilerine Burs/Kredi Verilmesine İlişkin Kanun¹ hükümlerine göre karşılıksız verilen para olarak da tanımlamak mümkündür. Aynı şekilde Yükseköğrenim Kredi ve Yurtlar Kurumu Burs - Kredi Yönetmeliği'ne² göre de burs, öğrenciye karşılıksız olarak verilen para olarak tanımlanmıştır. 2684 sayılı İlköğretim ve Ortaöğretimde Parasız Yatılı veya Burslu Öğrenci Okutma ve Bunlara Yapılacak Sosyal Yardımlara İlişkin Kanunda³ “Parasız yatılı okuma’ sözünden, bu Kanunda belirtilen şartları taşıyan öğrencilerin ilköğretim ve ortaöğretim kurumlarında karşılıklı olarak barındırılmak, beslenmek, giydirilmek ve kendilerine harçlık verilmek suretiyle okutulmaları; ‘Burslu okuma’ sözünden, bu Kanunda belirtilen şartları taşıyan öğrencilerin ilköğretim ikinci kademe ve ortaöğretim kurumlarında Bakanlar Kurulu kararı ile tespit edilecek miktarda karşılıksız olarak para yardımı yapılması suretiyle okutulmaları anlaşılar.” denilmiştir.

Görüldüğü üzere, “Burs” genellikle öğrencilere sağlanan maddi menfaat biçiminde tanımlanmakla birlikte, parasız okuma, parasız konaklama vb. imkanlar olarak da değerlendirilmiştir. Günümüzde de bu uygulama her zaman maddi destek şeklinde tezahür etmemekte, kimi zaman karşılıksız olarak eğitim hizmetinden yararlandırma, öğrenim hayatı boyunca harç vb. ödeme yapmama veya eğitim için gerekli araç, gereç ve ekipman vb. temini şeklinde (menfaat temini) de olabilmektedir.

3- BURS KAVRAMININ GELİR ve KURUMLAR VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun⁴ 40. maddesine göre safi kazancın tespiti için ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili genel giderlerin kazançtan indirilmesi mümkündür. Aynı Kanun’un 28. 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 tarafın-*

¹ 5102 sayılı Yüksek Öğrenim Öğrencilerine Burs/Kredi Verilmesine İlişkin Kanun, Resmi Gazete Tarihi: 06.03.2004, Resmi Gazete Sayısı: 25394

² Yükseköğrenim Kredi ve Yurtlar Kurumu Burs – Kredi Yönetmeliği, Resmi Gazete Tarihi: 24.08.2004, Resmi Gazete Sayısı: 25563

³ 2684 sayılı İlköğretim ve Ortaöğretimde Parasız Yatılı veya Burslu Öğrenci Okutma ve Bunlara Yapılacak Sosyal Yardımlara İlişkin Kanun, Resmi Gazete Tarihi: 19.06.1982, Resmi Gazete Sayısı: 17729

⁴ 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Gazete Tarihi: 06.01.1961, Resmi Gazete Sayısı: 10700

dan 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. Resmi ve özel müesseseler ve şahıslar hesabına Türkiye’de tahsilde bulunan öğrenciye iâşe,ibate ve tahsil gideri olarak ödenen paralar;
3. Öğrencilere tatbikat dolayısıyla öğretim müesseseleri veya tahsil masraflarını deruhde edenler tarafından verilen paralar.”

Maliye Bakanlığınca yayınlanan 29.11.1968 tarihli 89 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği’ne göre, “Gelir Vergisi Kanununun 28 inci maddesinin 3 numaralı bendinde, “Öğrencilere tatbikat dolayısıyla öğretim müesseseleri veya tahsil masraflarını deruhte edenler tarafından verilen paralar” vergiden istisna edilmiştir.

Bu hükme göre, tatbikat dolayısı ile öğrencilere ödenen paranın vergiden istisna edilebilmesi için bu ücretin;

- a) Öğretim müessesesi veya
- b) Tahsil masraflarını deruhte edenler, tarafından öğrencilere verilmesi şarttır.

Ücretin öğretim müessesesi tarafından ödenmesi halinde öğrencinin burslu veya burssuz olmasının bir önemi yoktur. Ücretin tahsil masraflarını deruhte edenler tarafından ödenmesi halinde ise, sadece bu şartın mevcut olup olmamasına bakılır. Şayet, ücret öğretim giderlerini üstlenmiş olanlar tarafından verilmiş ise, ödeme ister burs şeklinde, ister başka bir ad ve şekilde olsun, istisna hükmü uygulanır. Hizmetin tahsil masraflarını deruhte eden kuruluşa bağlı iş veren yanında yapılması halinde de gerekli istisnanın uygulanması lâzım gelir.

Belirtilen Şartları haiz olmayan öğrencilere ödenen paralar, bu kimseler için ücret ödemesi sayılır ve medenî halin tevsik edilip edilmediğine göre mahiyetine uyan vergi cetveli üzerinden genel hükümler dahilinde vergiye tabi tutulur.”

Buna göre, ilgili kanun ve tebliğlerde yazılı şartları ve nitelikleri taşıyan ödemeler, ödemeyi alan açısından vergiden istisna tutulacaktır. Bahsi geçen ödemeleri yapanlar açısından ise ödemenin niteliği ve ödeme yapılan taraf, yapılan ödemenin kazanç tespitinde gider olarak dikkate alınma veya alınmama ya da istisnaya tabi tutulup tutulmamasına göre önem kazanmaktadır.

Maliye Bakanlığınca yayınlanan 31.01.1981 tarihli 128 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğine göre, “Gelir Vergisi Kanununun 2361 sayılı Kanunla değişik 61 nci maddesinin üçüncü fıkrasının 2 numaralı bendinde, “Evelce 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.”

İdarenin görüşüne göre, verilen bursun gelir veya kurumlar vergisi kanunlarına göre kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilmesi ve gelir vergisinden istisna tutulabilmesi için aşağıdaki şartları topluca haiz olması gerekmektedir;

“Buna göre; özel müessese ve şahıslar hesabına Türkiye’de tahsilde bulunan öğrencilere iâşe (yiyecek) ibate (barınma) ve tahsil gideri ile burs olarak yapılan ödemelerin; şirket tarafından gider olarak indirim konusu yapılabilmesi için;

- *Bursun işle ilgili olması, yani burs verilen kişilerin, okulu bitirdikten sonra burs veren işletmede hizmet yükümlülükleri nedeniyle çalışacaklarını gösterir bir sözleşmenin düzenlenmesi ve bu durumun vergi incelemesi sırasında inceleme elamanına kanıtlanması,*
- *Burs verilecek öğrencilerin, Türkiye’nin her tarafından eğitim gören öğrencilerin katılabileceği bir yarışma sınavı sonunda kazanan kişilerden olması,*
- *Verilen burs süresinin ve karşılanacak eğitim giderleri miktarının işin önemi ve genişliği ile orantılı olması halinde gelir vergisinden istisna edilmesi gerekmektedir.*

Bu kanun hükümleri ve açıklamalar çerçevesinde; yukarıda sayılan şartlar dahilinde, özel okulda eğitim görmekte olan öğrencinin tüm eğitim masraflarının şirketin kurum kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

Ancak; yukarıda belirtilen koşulların bulunmaması durumunda ise, diğer bir ifade ile sadece yarım amacı ile verilen bir burs olması halinde, söz konusu burslar için şirket tarafından yapılacak ödemelerin, indirilebilecek giderler arasında sayılmamasından dolayı, kayıtlarda gider olarak gösterilmesi mümkün değildir.”⁵

Yine konu ile ilgili olarak verilen bir başka özeldede ise şu açıklamalara yer verilmiştir;⁶

“İlgide kayıtlı özelge talep formunda, faaliyette bulunduğunuz işiniz ile ilgili olmayan, kan bağı bulunmayan ihtiyaç sahibi kişilere karşılıksız verdiğiniz öğrenci burslarının yıllık gelir vergisi matrahından eğitim harcaması olarak indirim konusu yapıp yapılamayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 65 inci maddesinde “Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır.

Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmıyan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır.” hükmü verilmiş olup, 68 inci maddesinde ise serbest meslek kazancının tespitinde indirilecek giderler sayılmıştır.

Öte yandan, anılan Kanun’un 89’uncu maddesinde gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden yapılacak indirimler bentler halinde sayılmış olup, madde- nin (2) numaralı bendinde, “Beyan edilen gelirin %10’unu aşmaması, Türkiye’de yapılması ve gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olarak yapılan eğitim ve sağlık harcamaları (mükerrer 121 inci madde çerçevesinde eğitim ve sağlık harcamaları nedeniyle vergi indiriminden yararlanan ücretliler, aynı harcamalarını bu hükümden yararlanarak matrahlarından indiremezler)” hükmü yer almaktadır.

Buna göre, ihtiyaç sahibi kişilere karşılıksız verdiğiniz öğrenci burslarının, Gelir Vergisi Kanununun 68 inci maddesinde yer alan indirilecek giderler ve 89 uncu maddede sayılan indirimler arasında yer almadığından, serbest meslek kazancınızın tespitinde dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.”

⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı 24.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16.02-300.11.65-90 sayılı özelge

⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı 16.04.2014 tarih ve 9327596-120[GVK.ÖZ.2013.56]-101 sayılı özelge

Konu ile ilgili olarak idare tarafından bildirilen bir başka görüş ise şu şekildedir;⁷

“Şirketinizde ücretli olarak çalışan ve aynı zamanda şirket müdürü olan şirket ortağının kızının işletme dalında yüksek lisans eğitimi yapması için İngiltere’ye gönderilmesi durumunda, bu kişiye öğrenimi boyunca karşılıksız olarak sadece yardım amacıyla yapılacak burs ödemeleri genel gider mahiyetinde olmadığından, söz konusu ödemelerin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.”

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu⁸ 6. maddesinde “Safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır.” denilmek sureti ile GVK/40 ve 41. madde hükümlerinin ilgili kurum kazancının tespitinde dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir.

Tüm bu açıklamalar dikkate alındığında, her ne kadar konu ile ilgili Kurumlar Vergisi Kanunu’nda açık bir hüküm olmasa da, kanunda yapılan atıf gereğince Gelir Vergisi Kanunu’nda yer alan açıklamalar doğrultusunda kurum kazancının tespiti esnasında GVK ilgili madde ve tebliğlerinde belirtilen şartların mevcudiyeti halinde yapılan burs ödemeleri kurum kazancından indirim olarak dikkate alınabilecek, aksi halde ise indirimi mümkün olmayacaktır.

4- BURS KAVRAMININ KATMA DEĞER VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun;⁹

- 1/1 inci maddesinde; ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti kapsamında Türkiye’de yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu,
- 29/1-a maddesinde; mükelleflerin, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi ile ithal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen katma değer vergisini indirebilecekleri,
- 30/d maddesinde; Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergilerinin indirilemeyeceği hükmüne bağlanmıştır.

Buna göre; şirketlerce öğrenciye yardım amacıyla özel okula yapılan ödemenin Kurumlar Vergisi Kanununa göre kurum kazancının tespitinde kabul edilen bir indirim olması halinde kurum tarafından düzenlenen belgede gösterilen KDV’nin indirim konusu yapılması mümkün olacak, aksi halde ödenen KDV indirim konusu yapılamayacaktır.¹⁰

5- SONUÇ

Ülkemizde de diğer her ülkelerde olduğu gibi yaygınlaşan öğrencilere eğitim hayatları boyunca veya belli dönemler itibarı ile sağlanan burs desteğinin yukarıda bahsi geçen vergi kanunları açısından incelemesi yapıldığında,

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda bursların gelir vergisinden istisna tutulması için ,

- Bursu alan öğrencinin Türkiye’de eğitim alması veya şirket adına yurt dışında eğitim alması,

⁷ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 29.04.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 8-398 sayılı Özelge

⁸ 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, Resmi Gazete Tarihi: 21.06.2006 Sayısı: 26205

⁹ 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, Resmi Gazete Tarihi: 02.11.1984 Sayısı: 18563

¹⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı 24.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16.02-300.11.65-90 sayılı özelge

- Bursun yeme – konaklama – eğitim giderlerini karşılamak amacıyla alınıyor olması,
- Ödemenin bizzat öğrenciye yapılması,
- Öğrenci ile bursu veren şirket arasında işçi – işveren ilişkisi bulunmaması gerekmektedir.

Bursun kurumlar vergisi açısından hasılatattan indirilebilmesi için ise,

- Bursun iş mevzuu ile ilgili olması
- Bursu alan kişinin daha sonra hizmet yükümlülüğünü yerine getirmek amacı ile işletmede çalışacağı gösterir bir sözleşme düzenlenmesi,
- Olası bir inceleme vb. esnasında mevzubahis durumun gerekli evraklar ile birlikte inceleme elemanına ispatlanması,
- Burs alacakların Türkiye genelinde yapılacak olan bir sınav – yetenek sınavı vb. sonucunda belirlenmesi,
- Ödenen burs miktarının işin ehemmiyeti ile orantılı olması gerekmektedir.

Sadece kişilere yardım etmek amacı ile yapılan ödemeler ise kazancın elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olmayacağından veya “diğer indirimler” kapsamında değerlendirilemedikleri için kazancın tespiti açısından hiçbir şekilde gider/indirim olarak dikkate alınamayacaklardır.

Katma değer vergisi açısından ise yapılan ödemenin niteliği önem kazanmakta ve eğer kanunen kabul edilen bir gider ise mükelleflerce yüklenilen KDV indirim konusu yapılabilmekte, aksi halde ilgili Kanun’un 30/d maddesi gereğince indirimi kabul edilmemektedir.

KAYNAKÇA

- 5102 sayılı Yüksek Öğrenim Öğrencilerine Burs/Kredi Verilmesine İlişkin Kanun, Resmi Gazete Tarihi: 06.03.2004, Resmi Gazete Sayısı: 25394
- 2684 sayılı İlköğretim ve Ortaöğretimde Parasız Yatılı veya Burslu Öğrenci Okutma ve Bunlara Yapılacak Sosyal Yardımlara İlişkin Kanun, Resmi Gazete Tarihi: 19.06.1982, Resmi Gazete Sayısı: 17729
- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Gazete Tarihi: 06.01.1961, Resmi Gazete Sayısı: 10700
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, Resmi Gazete Tarihi: 21.06.2006 Sayısı: 26205
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, Resmi Gazete Tarihi: 02.11.1984 Sayısı: 18563
- Gelir İdaresi Başkanlığı 31.01.1981 tarihli 128 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- Gelir İdaresi Başkanlığı 24.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16.02-300.11.65-90 sayılı özelge
- Gelir İdaresi Başkanlığı 16.04.2014 tarih ve 9327596-120[GVK.ÖZ.2013.56]-101 sayılı özelge
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 29.04.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 8-398 sayılı Özelge
- Yükseköğrenim Kredi ve Yurtlar Kurumu Burs – Kredi Yönetmeliği, Resmi Gazete Tarihi: 24.08.2004, Resmi Gazete Sayısı: 25563