

ÖĞRENCİLERE VERİLEN BURSLARIN VERGİSEL DURUMU

Vergi mükellefleri tarafından, sosyal sorumluluk düşüncesiyle veya istihdam olanağı yaratmak amacıyla öğrencilere verilen bursların, gelir unsuru (ücret) olarak vergilendirilmemesi ve ödeyenler tarafından, vergi matrahlarının belirlenmesinde gider unsuru olarak dikkate alınabilmesi belli koşullara bağlanmıştır.

Söz konusu koşulların değerlendirilmesinden önce belirtmek gerekir ki, öğrencilere yapılan burs ödemelerini gider olarak dikkate alabilecek vergi mükellefleri, kurumlar vergisi mükellefleri ve gelir vergisi mükelleflerinden ticari kazanç sahipleri, zirai kazanç sahipleri ile serbest meslek kazanç sahipleridir. Bu çerçevede, gelir vergisi mükelleflerinden ücretlilerin, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ve diğer kazanç ve iratları elde edenlerin, belirlenen koşulları taşısa bile burs ödemelerini gider olarak dikkate almaları olanaklı değildir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun "*Tahsil ve Tatbikat Ödemelerinde*" başlığını taşıyan 28'inci maddesinde;

"Tahsil ve tatbikat giderleri karşılığı olarak yapılan aşağıda yazılı ödemeler Gelir Vergisi'nden 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.” düzenlemesi yapılarak, burs ödemeleri gelir vergisinden müstesna tutulmuştur.

128 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin[1] V-c bölümünde de, konuyla ilgili olarak ;

“...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, sözkonusu istisna hükmü gereğince Gelir Vergisine tabi tutulmayacaktır.” açıklaması yapılmıştır.*

Yapılan yasal düzenlemeden ve tebliğ açıklamasından görüleceği üzere, öğrencilere verilen burslar, belli koşulları taşımaları halinde, elde eden öğrenciler yönünden vergilendirilmeyecektir.

Bu şekilde ödenen öğrenci burslarının ödeyenler tarafından, vergi matrahlarının belirlenmesinde gider olarak dikkate alınabilmesi konusunda ise, herhangi bir yasal düzenleme ve tebliğ açıklaması bulunmamakta; konu özelgelerle açıklanmaktadır.

Aşağıda örnek olarak yer verdiğimiz özeldede[2], konu hem burs elde edenler yönünden, hem de burs ödemesi yapanlar yönünden açıklanmıştır:

“...Dilekçede, şirketinizde çalışan personelin üniversitede

okuyan çocuklarına verilmesi planlanan öğrenim bursu desteğinin kurumlar vergisi matrahından gider olarak indirilip indirilemeyeceği konusunda Başkanlığımız görüşü istenilmiştir.

A) GELİR VERGİSİ YÖNÜNDEN:

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 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..." hükmü yer almış, 62'nci maddesinde ise "İş verenler, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişilerdir..." denilmiş ve aynı Kanunun 94'üncü maddesinde tevkifat yapmak zorunda olan mükellefler sayılmış, bu maddenin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinde de "Hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61'inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104'üncü maddelere göre" vergi tevkifatı yapılacağı belirtilmiştir.

Öte yandan, Gelir Vergisi Kanununun 28'inci maddesinin 2'nci bendinde, resmi ve özel müesseseler ve şahıslar hesabına Türkiye'de tahsilde bulunan öğrenciye iâşe, ibate ve tahsil gideri olarak ödenen paraların gelir vergisinden müstesna olduğu hükme bağlanmıştır.

Bu hükme göre, şirketinizde çalışan personelin üniversitede okuyan çocuklarına verilen bursların;

a) Öğrencilerin Türkiye'de tahsilde bulunması,

b)Yapılan ödemenin yeme ve yatma giderleri ile tahsil giderlerinin karşılanması

amacına yönelik bulunması,

c) Ödemenin bizzat öğrencilere yapılması,

d) Şirketiniz ile öğrenciler arasında işçi-işveren (hizmet) ilişkisi bulunmaması,

halinde gelir vergisinden istisna edilmesi gerekir.

B) KURUMLAR VERGİSİ YÖNÜNDEN:

Kurumlar Vergisi Kanununun 13'üncü maddesinde, kurumlar vergisinin, Kanunun 1'inci maddesinde yazılı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Gelir Vergisi Kanununun 40'ıncı maddesinde, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin kurum kazancının tespitinde gider olarak indirileceği hükme bağlanmış, aynı Kanununun 28'inci maddesinde ise, tahsil ve tatbikat giderleri karşılığı olarak resmî ve özel müesseselere ve şahıslar hesabına Türkiye'de tahsilde bulunan öğrenciye iâşe, ibate ve tahsil gideri olarak ödenen paralar ile öğrencilere tatbikat dolayısıyla öğretim müesseseleri veya tahsil masrafları deruhte edenler tarafından verilen paraların gelir vergisinden istisna edileceği belirtilmiştir.

Buna göre, verilecek bursların;

- İşle ilgili olması

- 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 sonucunda başarılı olması,

- Verilecek burs miktarının işin önemi ve genişliği ile orantılı olması,

halinde kurum kazancının tespitinde gider olarak hasıllardan indirilebilecektir."

Yukarıda yer verilen özelve açıklamasından görüleceği üzere, verilen bursların ödeyenler tarafından gider olarak dikkate alınabilmesi, ağır, belki de imkansız şartlara bağlanmıştır. Öyle ki, bir öğrenciye burs vermek için Türkiye'nin her tarafında eğitim gören öğrencilerin katılabileceği bir yarışma sınavı açılması neredeyse imkansız bir durum olduğu gibi, burs alan öğrencinin, burs verenler nezdinde mutlaka hizmet yükümlülüğü altına girmesi de ağır bir koşuldur.

Belirtilen çerçevede, bu şekildeki idari görüşlerin, çeşitli boyutlarıyla, çok sağlıklı olmadığı ifade edilebilir. En başta, bu konuda yasal düzenleme ihtiyacı bulunduğu açık olarak ortada iken, yasal düzenleme yapılmadan idari görüşlerle uygulamanın yönlendirilmesi çok doğru değildir. Diğer yandan, belirtilen özelvele konu tamamen yüksek öğrenim öğrencilerine yönelik olarak açıklanmıştır; ihtiyaç sahibi bir ilk öğretim veya orta öğretim öğrencisinin "*okulu bitirdikten sonra işletmede hizmet yükümlülükleri nedeniyle çalışacaklarını gösteren bir sözleşme düzenlenmesi*" zaten mümkün değildir. Ayrıca, burs alanın yüksek öğretim öğrencisi olsa bile, yasada belirtilen "*Türkiye'de tahsilde bulunması*" şartının bugün için hiçbir anlamı kalmamıştır, zira Devlet tarafından yurt dışında her kademedede eğitim gören öğrencilere burs verilmektedir.

Yapılan açıklamalara göre, idarenin özelvele belirlediği çok da olanaklı olmayan koşulları taşıyan burs ödemeleri, ödeyenler tarafından gider olarak dikkate alınabilecek,

belirtilen koşulları taşımayan burs ödemeleri ise gider olarak dikkate alınamayacaktır.

Bize göre, idarenin özelgelerle belirlediği koşulları taşımayan burs ödemeleri;

-Burs ödeyenin çalışanının (ücretlisinin) kendisine ve yakınlarına yapılıyorsa ise, ücret matrahına ilave edilerek vergilendirildikten sonra gider olarak dikkate alınabilecek,

-Burs ödeyenin "*ilişkili kişilerine*" yapılıyorsa, kar dağıtımı olarak vergilendirilecek,

– Belirtilenler dışındaki öğrencilere yapılıyorsa, kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.

Ancak, yukarıda da belirttiğimiz üzere, konunun yasal olarak düzenlenmesi gereklidir ve açık bir ihtiyaçtır.

[\[1\]](#) 31.01.1981 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[\[2\]](#) Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 23.05.2006 tarihli ve **B.07.1.GİB.0.03.43/431011/038588** sayılı özelgesi