

ÖZEL EĞİTİM KURUMLARINDA VERGİLENDİRME

TAXATION IN PRIVATE EDUCATIONAL INSTITUTIONS



Aydan YILMAZ*



Pelin ALPŞAR**

ÖZ

Özel eğitim kurumlarına Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisi Kanunları'nda belirtilen şartları taşımaları koşulu ile vergi teşvikleri sunulmuştur. Gelir Vergisi mükellefi olan okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta eğitim özel okullarının işletilmesinden elde edilen kazançlar istisna kapsamındayken Kurumlar Vergisi mükellefleri için ek olarak Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara da istisna uygulanacaktır.

Özel öğretim kurumlarında başarılı öğrencilerin bedelsiz olarak okutulması mümkündür. Ücretsiz okutulan öğrenciler için emsal bedel üzerinden fatura düzenlenmesi gerekmektedir. Bu öğrencilere yapılan giderler ticari kazancın elde edilmesi için yapılan reklam gideridir

ABSTRACT

Tax incentives are provided for private educational institutions on the conditions that they fulfill the conditions presented in the Income, Corporate and Value Added Tax Laws. Earnings of Income tax payers which are pre-school education, primary education, special education and secondary education private schools are exempt from corporate tax. Besides, earnings of operating rehabilitation centers affiliated to foundations that are given tax immunity by the Council of Ministers or associations working for public interest are exempt from tax.

Successful students can be taught in private educational institutions free of charge. Invoices must be issued for on the imputed cost for the free taught students. The expenses done for these students are the advertising expenses and they are subject to value added tax since they

* Vergi Müfettiş Yardımcısı

** Vergi Müfettiş Yardımcısı

M.G.T.: 24.11.2015 / M.K.T.: 21.09.2016

ve KDV Kanunu'nun 17. maddesi kapsamına girmediğinden KDV'ye tabidir. Gelir/Kurumlar Vergisi açısından ise, öğrencilerden alınması gerektiği halde alınmayan eğitim öğretim bedelleri bir taraftan gelir olarak kaydedilmesi gerekirken diğer taraftan da reklam gideri olarak muhasebeleştirilebilecektir.

Anahtar Kelimeler: Özel Eğitim Kurumlarında Vergilendirme, Özel Eğitim Kurumlarına Vergi Teşvikleri, Bedelsiz Eğitim.

are not in the scope of Article 17 of Value Added Tax Law. In terms of Income and corporate taxes, education fees which are not taken from students although should be taken, will be recognized as an income on the one hand and advertising expense of the other hand.

Keywords: Taxation of private educational institutions, tax incentives provided for private education institutions, training free of charge

1- GİRİŞ

Günümüzde insanın biyolojik ve fizyolojik ihtiyaçlarının yanında bilgi sahibi olma ihtiyacı da önem kazanmıştır. Globalleşen dünyada insanın bilgi sahibi olma yolu eğitimden geçmektedir. Gelişen ülkeler ve küresel sivil toplum kuruluşları bu konuda en önemli rolü, bilgi üretimine vermektedir. Bilgi üreten ve insan kaynakları bakımından zengin bir toplum ekonomik, teknolojik ve bilimsel yönden ilerlemeler kaydederek insanların refah seviyelerinin yükselmesinde belirleyici rol oynamaktadır. Bu süreç ülkemizde daha çok devlet eliyle sürdürülmektedir. Özel kurum veya kuruluşlar bu süreçte bazen tamamlayıcı faaliyetler yürütmekte bazen de alternatifler üreterek katkıda bulunmaktadır. Devlet vergisel teşvikler sağlayarak bu konuda özel kurum veya kuruluşlara destek olup fırsat eşitliğini tabana yaymaya çalışmaktadır.

Bu sebeple artık daha yoğun olarak özel kesimin eğitim faaliyetlerine yatırım yapması teşvik edilmektedir. Buna istinaden Gelir Vergisi mükellefi özel okul işletmecilerine sağlanan vergi teşviği Gelir Vergisi Kanunu'nun 20. maddesinde¹, *"Okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarının işletilmesinden elde edilen kazançlar, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığı'nın belirleyeceği usul ve esaslar çerçevesinde beş vergilendirme dönemi gelir vergisinden müstesnadır. İstisna, okulların faaliyete geçtiği vergilendirme döneminden itibaren başlar"* şeklinde düzenlenmiştir. İlgili madde ile açıklamalara 254 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yer verilmiştir.

Eğitim ve öğretim işletmelerine tanınan kazanç istisnası, ticari kazanç mükellefleri ile Kurumlar Vergisi mükellefleri tarafından 625 sayılı Kanun kapsamında işletilen okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarından elde edilen kazançlara uygulanacaktır.

Ayrıca, Kurumlar Vergisi mükellefleri için Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara da istisna uygulanacaktır. Bu husus Kurumlar Vergisi Kanunu'nun İstisnalar başlıklı 5. maddesinin (ı) bendinde², *"Okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okulları ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye*

¹ 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu

² 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

Bakanlığı'nın belirleyeceği usûller çerçevesinde beş hesap dönemi itibarıyla elde edilen kazançlar (İstisna, belirtilen okulların ve rehabilitasyon merkezlerinin faaliyete geçtiği hesap döneminden itibaren başlar.)” şeklinde yer verilmiştir.

Çalışmamızda, yapılan bu açıklamalar doğrultusunda getirilen teşvikler Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisi açısından değerlendirilmiş, ilgili özelgeler ile açıklanmış ve örneklerle yorumlanmıştır.

2- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NDA YER ALAN ÖZEL EĞİTİM KURUMLARINA İLİŞKİN TEŞVİKLER

2.1- İstisnanın Kapsamı

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5. maddesinin 1. fıkrasının (ı) bendinde eğitim-öğretim işletmelerine tanınan kazanç istisnası yer almaktadır. Madde hükmüne göre;

“5580 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu kapsamında yer alan okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarının işletilmesinden elde edilen kazançlar ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığı'nın belirleyeceği usuller çerçevesinde beş hesap dönemi itibarıyla kurumlar vergisinden istisnadır.”

İstisna kapsamı;

- Okul Öncesi Eğitim Okulu, 1739 sayılı Milli Eğitim Temel Kanununun 19, 20 ve 21. maddelerine göre kurulan ve mecburi ilköğretim çağına gelmemiş çocukların eğitimini sağlayan okulları,
- İlköğretim Okulu, 1739 sayılı Kanunun 22-25. maddelerinde belirtilen ve 6-14 yaşlarındaki³ çocukların eğitim ve öğretimini sağlayan okulları,
- Orta Öğretim Okulları, 1739 sayılı Kanunun 26-30. maddelerinde belirtilen ve ilköğretime dayalı, en az üç yıllık öğrenim veren genel, mesleki ve teknik öğretim okulları,
- Özel Eğitim Okulları, engelliler için açılan okul öncesi, ilköğretim ve ortaöğretim okullarını, ifade etmektedir.

İstisna, okulların eğitim-öğretim, merkezlerin ise rehabilitasyon faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına uygulanacaktır; ancak, yemek ve konaklama hizmetlerinin de okul bünyesinde verildiği ve yemek ve yatma bedelinin okul ücretine dahil olduğu durumlarda, herhangi bir ayrıma tabi tutulmaksızın elde edilen kazançta istisna uygulanacaktır.

2.2- İstisnadan Yararlanma Koşulları

İstisnadan yararlanmak isteyen mükelleflerin faaliyete geçmelerinin ardından Maliye Bakanlığına yazılı olarak başvurmaları gerekmektedir. Maliye Bakanlığı, başvuruya ilişkin değerlendirmeyi Milli Eğitim Bakanlığı'nın görüşü ile birlikte sonuçlandırarak mükellefe bildirmektedir.

2.3- İstisnanın Süresi ve Şartları

Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları'nda yapılan düzenleme 1/1/2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiş olduğundan bu tarihten itibaren faaliyete geçen okul ve rehabilitasyon merkezlerinin kazançları, faaliyete geçilen dönemden itibaren beş vergilendirme döneminde gelir ve kurumlar vergisinden istisna olacaktır. Kurum açma izin belgesinin daha önceki bir tarihi taşıması,

³ 625 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu

istisna uygulamasının süresini değiştirmmez. Örneğin; mükellef kurumun 2010 yılında açma izin belgelerini alıp 2012 yılında faaliyete geçmesi halinde, bu okulun işletilmesinden elde edilen kazançlar için 2012-2016 hesap dönemlerinde istisna uygulanacaktır.

Eğitim öğretim işletmeleri ile rehabilitasyon merkezleri kazanç istisnasından yararlanan mükelleflerin, işletilen okul ve merkezlere ilave olarak yeni okul veya merkez açmaları durumunda, yeni açılan okul veya merkezden elde edilen kazanç istisna uygulaması açısından ayrı bir birim olarak değerlendirilecektir. Mükelleflerin kayıtlarını farklı yıllarda faaliyete geçen işletmelerinden elde edilen kazançları ayrı ayrı tespit etmeye imkan verecek şekilde tutmaları gerekmektedir. Diğer taraftan, 625 sayılı Kanun⁶ ve ilgili mevzuat çerçevesinde yeni bir okul açılışı olarak tanımlanmayan mevcut okul kapasitesinin genişletilmesi veya başka bir binaya taşınması hallerinde istisna uygulaması söz konusu olmayacaktır.

2.3.1- İşletmenin Devri Halinde Süre

Eğitim-Öğretim işletmeleri kazanç istisnasından yararlanan mükelleflerin, işletilen okulların devredilmesi halinde ise devralan kurumun, devraldığı tarihten itibaren beş hesap dönemi değil, devir tarihinden istisna kazancın bitimine kadar olan dönemler için istisna tanınacaktır. Örneğin; 15/06/2009 yılında faaliyete geçen bir işletmenin kazançları için, 2009-2013 hesap dönemleri arasında işletilmesinden doğan kazançlar hakkında istisna uygulanacaktır. Bu kurumun 08/08/2011 yılında devrolunması halinde, devralan kurumun, devir tarihinden istisnanın son bulacağı hesap dönemine kadar, yani 08/08/2011-31/12/2013 hesap dönemleri arasında işletilmesinden doğan kazançlar istisna kapsamında değerlendirilecektir.

2.3.2- İşletmenin Satılması Halinde Süre

İstisnadan yararlanan mükelleflerin, işletmelerini başka bir kuruma satmaları halinde, istisnadan beş hesap dönemi değil, faydalanılmayan dönem kadar yararlanılacaktır. Örneğin; (A) Limited Şirketi, 2011 yılında faaliyete geçen bir okulu (B) Limited Şirketine 01/05/2013 tarihinde satmıştır. Satın alan şirketin şartları yerine getirmesi koşulu ile bu özel okul işletmesinden elde ettiği kazançlar 01/05/2013 tarihinden 2015 yılı hesap dönemi sonuna kadar istisna sayılacaktır.

2.3.3- İstisna Uygulanmayacak Kazançlar

İstisna, okulların eğitim-öğretim faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına uygulanacaktır. Eğitim-Öğretim gelirleri dışındaki gelirlere istisnanın uygulanması söz konusu değildir. 1 seri Nolu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde *“İstisna, okulların eğitim-öğretim, merkezlerinin ise rehabilitasyon faaliyetinden elde edilen kazançlarına uygulanacaktır.”* ibaresi yer almaktadır. Dolayısıyla eğitim tesisleri ile rehabilitasyon merkezlerinde yer alan büfe, kantin, kafeterya, kitap satış yeri gibi tesislerin gerek bizzat işletilmesinden gerekse kiraya verilmesinde elde edilen kazançlara istisna uygulanması söz konusu değildir.

Özel okula yapılan taşımacılık faaliyeti dolayısıyla elde edilmiş kazanç için istisnadan yararlanılmaz; ancak teşvik edilmesi açısından KDV oranı, Katma Değer Vergisi Kanunu'na ekli listenin II-B/4 bölümüne göre, “Okul Servis Araçları Hizmet Yönetmeliği” kapsamında verilen öğrenci taşıma servis hizmetleri %8 oranında uygulanmaktadır.

Öğrencileri istedikleri derslere yetiştirmek, bilgi düzeylerini yükseltmek amacıyla faaliyet gösteren dershaneler ile kişilerin sosyal, kültürel ve mesleki alanlarda bilgi, beceri, yetenek ve deneyimlerini geliştirmek veya serbest zamanlarını değerlendirmek üzere faaliyet gösteren özel öğretim kurumları (üniversiteye veya Anadolu liselerine hazırlık, bilgisayar, sürücü, dans, bale, mankenlik ve spor kursları gibi) ile öğrenci etüt eğitim merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar hakkında istisna uygulanmayacaktır. Rehabilitasyon merkezi dışındaki sağlık tesislerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara istisna uygulanması da söz konusu değildir.

Diğer taraftan, 1/1/2004 tarihinden önce faaliyete geçmiş bulunan okulların işletilmesinden elde edilen kazançlar ile bu okulları 1/1/2004 tarihinden sonra devralanlar tarafından işletilmesinden elde edilen kazançlar istisna uygulaması dışında bulunmaktadır.

3- GELİR VERGİSİ KANUNU'NA GÖRE ÖZEL EĞİTİM KURUMLARINDA İSTİSNA

Gelir Vergisi Kanunu'nun 20. maddesine göre; Okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarının işletilmesinden elde edilen kazançlar, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslar çerçevesinde beş vergilendirme dönemi Gelir Vergisi'nden müstesnadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan istisna kazanç uygulamasının usul ve esasları hakkında 254 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde⁴ açıklamada bulunulmuştur. Bunun yanında Gelir Vergisi Kanunu'na göre özellik arz eden durumlar şunlardır:

3.1- İstisna Kapsamındaki Kazancın Beyan Edilmesi

Beş vergilendirme dönemi boyunca istisna kapsamında olan bir işletme bünyesinde elde edilen gelire ilişkin olarak Gelir Vergisi ve Geçici Vergi Beyannamesi verilmesi gerekmekte olup, istisna kapsamındaki söz konusu gelirler yıllık Gelir Vergisi ve Geçici Vergi Beyannamelerindeki "İstisna Edilen Kazançlara İlişkin Bildirimler" bölümüne dahil edilecektir.

3.2- İstisna Kapsamındaki Kazancın Dağıtılması

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/6-b alt bendinde 4842 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle kâr payları üzerinden yapılan vergi tevkifatı, kâr payına kaynak teşkil eden kurum kazancının istisna olup olmadığına bakılmaksızın karın dağıtılması aşamasına bırakılmış bulunmaktadır. Bu kapsamda, eğitim-öğretim işletmeleriyle rehabilitasyon merkezlerinden sağlanan kazançların dağıtılması durumunda, dağıtılan kazançlar üzerinden söz konusu madde uyarınca %10 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

3.3- İstisna Uygulanmayacak Kazançlar

T.C Gelir İdaresi Başkanlığı Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığının B.07.1.GİB.4.41.15.01-GVK-2010/12-73 sayılı özeldesesi açıklamaları uyarınca kreş ve gündüz bakımevinin okul öncesi eğitim okulu çerçevesinde değerlendirilmesi mümkün bulunmadığından, kreş ve gündüz bakımevi işletilmesinden elde edilen kazançların Gelir Vergisi Kanunu'nun 20'nci maddesinde yer alan eğitim öğretim kazançları istisnasından yararlanması mümkün değildir.

⁴ 254 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği 25.11.2004 R.G.

4- KDV KANUNU'NA GÖRE ÖZEL EĞİTİM KURUMLARINDA İSTİSNA

4.1- Vergiyi Doğuran Olayın Vukuu Hali

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun “Vergiyi Doğuran Olayın Meydana Gelmesi” başlıklı 10. maddesinde KDV açısından vergiyi doğuran durumlar düzenlenmiştir. Yasal düzenlemeye uyarınca;

- a) Mal teslimi veya hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması,
- b) Malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi halinde, bu belgelerde gösterilen miktarlarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi,
- c) Kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kılınan hallerde, her bir kısım teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması ile vergiyi doğuran olay meydana gelir.

Belirli bir dönemi kapsayan hizmetlerde Katma Değer Vergisi açısından vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi için hizmetin tamamlanması gerekmekte olup, her bir vergilendirme dönemi-nin tamamlanmasıyla bu dönem işleriyle sınırlı olmak üzere vergiyi doğuran olayın meydana geldiği kabul edilmektedir. Bu nedenle eğitim hizmetlerinde vergiyi doğuran olay, eğitim hizmetlerinin fiilen verildiği vergilendirme dönemlerinde ortaya çıkmaktadır.

1 seri No’lu KDV Genel Tebliğine göre; “Katma değer vergisinin en önemli özelliği indirim mekanizmasına sahip olmasıdır. Nihai tüketiciye kadar olan bütün safhalarda katma değer vergisi alınacak, ancak her bir safhada hesaplanan katma değer vergisinden bir önceki safhanın vergisi düşülerek bakiye vergi Hazineye intikal ettirilecektir. İndirim mekanizmasının varlığının bir sonucu olarak, bir mal veya hizmet üzerindeki vergi yükü o mal veya hizmetin nihai tüketiciye intikal ettirildiği bedel ile vergi nispetinin çarpımı kadar olacaktır. Bu suretle vergiden vergi alınması ve her sahada alınan vergilerin mal ve hizmetin bünyesinde kalması gibi durumlarla, o mal veya hizmet üzerine ağır bir vergi yükü yüklenmesi önlenerek, aynı tip mal ve hizmetlerin aynı vergi yükünü taşıması sağlanmış olmaktadır.”

Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 30/a maddesinde;⁵ “vergiye tabii olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisinin indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Aynı Kanun’un “Kısmi Vergi İndirimi” başlıklı 33’üncü maddesinde, indirim hakkı tanınan işlemlerle indirim hakkı tanınmayan işlemlerin bir arada yapılması halinde, fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV’nin ancak indirim hakkı tanınan işlemlere isabet eden kısmının indirim konusu yapılacağı, kısmi vergi indirimine ilişkin usul ve esasları tespiti, Maliye Bakanlığının yetkili olduğu belirtilmiştir. Ayrıca maddede verilen yetkiye dayanılarak yayımlanan 1 Seri No.lu KDV Genel Uygulama Tebliğinin G/4 bölümünde; “İndirim hakkı tanınan ve tanınmayan işlemleri birlikte yapan mükellefler, alışlarında yükledikleri vergileri, herhangi bir ayırım yapmaksızın tamamen o dönemde indirilebilir katma değer vergisi hesabına intikal ettireceklerdir. Daha sonra aynı dönemde, toplam satışlar içinde indirim hakkı tanınmayan işlemlerin oranı bulunacak, bu oran, o dönemdeki toplam satışlar nedeniyle yüklenilen vergilere uygulanarak, istisna kapsamına giren işlemler dolayısıyla yüklenilen vergi miktarı hesaplanacaktır. Bu şekilde bulunacak vergisiz satışlara (kısmi istisna kapsamına giren işlemlere) ait yüklenilen vergiler, indirilebilir katma değer vergisi hesabından çıkartılarak, gider veya maliyet

⁵ 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

hesaplarına intikal ettirilecektir. İndirilecek verginin bulunmaması veya yetersiz olması halinde artan kısım, (fazla ve yersiz hesaplanan) vergi olarak beyan edilecektir.” denilmiştir.

Güncel KDV oranlarının belirlendiği listenin “Diğer Mal ve Hizmetler” başlıklı B bölümünün 15’inci sırasında; “.... 5580 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu kapsamında verilen eğitim ve öğretim hizmetleri” için %8 KDV oranının uygulanacağı öngörülmüştür. Yapılan düzenleme uyarınca; yukarıda belirtilen ve 5580 sayılı Kanun kapsamında gerekli izinleri alarak faaliyette bulunan kurumlarda verilen eğitim öğretim hizmetleri %8 oranında vergiye tabi olacaktır. Bu kurumlar tarafından verilen eğitim öğretim hizmeti dışındaki hizmetler ise ait oldukları oranlar üzerinden vergilendirilecektir.

5- ÖZEL EĞİTİM KURUMLARI HAKKINDA ÖZELLİK ARZ EDEN HUSUSLAR

5.1- Özel Eğitim Kurumlarında Öğrencilere Ücretsiz Eğitim Verilmesinin Gelir/Kurumlar Katma Değer Vergisi Açısından Değerlendirilmesi

Ülkemizde özel eğitim, 8/2/2007 tarihli ve 5580 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanununda düzenlenmiştir. 5580 sayılı Yasada ücretsiz okuyacak öğrenci miktarı; öğrenim gören öğrenci miktarının %3’üdür. Bu sayı %10’a kadar arttırılabilir. Ücretsiz öğrenim görecekt öğrencilerin seçiminde imtihanla alınan öğrencilere öncelik verilmek üzere kurumlar ücretsiz okutacakları öğrencileri sınıflara ve gruplara göre dağıtacaklardır. Kurum idareleri üç yıl ilgili belgeleri saklamak zorundadır.

5580 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanununun 13’üncü maddesi ile, özel öğretim kurumlarının tamamına bedelsiz eğitim-öğretim hizmet verme zorunluluğu konulduğu için, bu zorunluluk çerçevesinde verilen bedelsiz hizmetlerin tamamı, Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 17/ 2-b maddesinde yer alan “kanunların gösterdiği gerek üzerine bedelsiz olarak yapılan hizmet ifaları” ibaresi çerçevesinde katma değer vergisinden istisna olmaktadır ve katma değer vergisinden istisna olan bu hizmetler için yüklenilen KDV oransal olarak “İndirim KDV’den çıkartılarak bu şekilde hesaplanan vergi KDV Kanunu’nun 30/a ve 58’inci maddelerine göre Gelir ve Kurumlar Vergisi yönünden gider ya da maliyet olarak dikkate alınmalıdır.

Ücretsiz okutulan öğrenciler için emsal bedel üzerinden fatura düzenlenmesi gerekmektedir. Toplam öğrencinin %10’una tekabül eden ücretsiz öğrenci sayısı KDV’nin 17/2-b maddesine göre vergiye tabi olmadığından faturanın açıklama kısmına “Ücretsiz okutulan öğrenci” ve “KDV Kanunu’nun 17/2-b maddesine göre KDV tahsil edilmemiştir.” şerhi konulması gerekmektedir.

Özel öğretim kurumlarında başarılı öğrencilerin ücretsiz olarak okutulması mümkündür. Bu öğrencilere yapılan giderler ticari kazancın elde edilmesi için yapılan reklam gideridir ve KDV Kanunu’nun 17. maddesi kapsamına girmediğinden KDV’ye tabidir. Gelir/Kurumlar Vergisi açısından ise, öğrencilerden alınması gerektiği halde alınmayan eğitim öğretim bedelleri bir taraftan gelir olarak kaydedilmesi gerekirken diğer taraftan da reklam gideri olarak muhasebeleştirilebilecektir. Ek olarak başarılı öğrencilerin ücretsiz okutulacağına ilişkin olarak verilen gazete ilanlarına ilişkin evraklar ve fatura ile birlikte kayıtlarda saklanması gerekmektedir.

Tamamen ücretsiz okutulması kanunların ve ilgili yönetmeliklerin izin verdiği resmi kurum kontenjanını aşan veya reklam amacı olmaksızın, işletme sahibinin kendi ihtiyarı ile öğrenci ücretlerinde %100 oranında indirim yapılması halinde öğrenci ücretlerinin tamamı gelir olarak kaydedilmeli ve KDV tutarı da ayrıca gösterilmelidir. Çünkü bu şekilde yapılan indirimler mükellef tarafından bağış olarak kabul edilmelidir. Bu tür bağışlar da kanunen kabul edilmeyen gider hükmündedir. Emsal bedel üzerinden fatura kesilir, ortaklardan tahsil edilir.

Özel eğitim kurumlarının kurucuları tarafından burs verilen öğrenciler ve kursiyerler için gelir vergisi, kurumlar vergisi ve katma değer vergisi ödenip ödenmeyeceği hakkında Gelir İdaresince verilen 21/04/2009 tarih B.07.1.GİB.0.03.55/5517-2148 sayılı özelge aşağıdaki gibidir: “...*Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1 inci maddesi ile Türkiye’de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesindeki teslim ve hizmetler katma değer vergisine tabidir. Aynı Kanununun, 5615 sayılı Kanunla değişik 17/2-b maddesine göre, 8/2/2007 tarihli ve 5580 sayılı Kanun hükümlerine tabi özel okullar tarafından ilgili dönemdeki kapasitelerinin % 10’unu, üniversite ve yüksekokullarda ise % 50’sini geçmemek üzere verilen bedelsiz eğitim ve öğretim hizmetleri ile kanunların gösterdiği gerek üzerine bedelsiz olarak yapılan mal teslimi ve hizmet ifalarının katma değer vergisinden istisna olduğu hüküm altına alınmıştır. Bu çerçevede, Milli Eğitim Bakanlığına bağlı olarak faaliyet gösteren özel eğitim kurumlarının kurucuları tarafından öğrenci veya kursiyerlerine 5580 sayılı Kanun uyarınca bedelsiz olarak verilecek eğitim ve öğretim hizmetleri (burslar), Katma Değer Vergisi Kanununun 17/2-b maddesi hükmü gereği katma değer vergisinden istisnadır. Ancak, söz konusu istisna kapsamındaki hizmet ifaları nedeniyle yüklenilen katma değer vergisi ise Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 30/a maddesi gereğince indirim konusu yapılamayacak, indirilemeyen bu vergi gelir veya kurumlar vergisi matrahlarının tespiti işinin mahiyetine göre gider ya da maliyet unsuru olarak kabul edilebilecektir...*”

5.2- Kanunla Getirilen Sınırlamalar Üzerinde Bedelsiz Verilen Hizmete İlişkin KDV’nin Durumu

Bakanlıkça oran olarak belirlenen kapasitelerin üzerine çıkılması halinde ise, aşan kısım için emsal bedel hesaplanarak bu emsal bedele teşkil edecek KDV tutarı dâhilinde işletmenin hasılatına eklenmesi gerekecektir.

Bedelsiz eğitim öğretim hizmetlerinde KDV hakkında Gelir İdaresince verilen 05/09/2011 tarih B.07.1.GİB.4.06.17.01-130[2011-3-17-16]-688 sayılı özelge aşağıdaki gibidir: “...İlgide kayıtlı özelge talep formuna ekli yazıdan, Üniversitenizin 23/6/2009 tarih ve 5913 sayılı Kanunun 1’inci maddesi ile 2809 sayılı Yüksek Öğrenim Kurumları Teşkilatı Kanununa eklenen Ek 116’ncı madde ile 2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanununun vakıf yükseköğrenim kurumlarına ilişkin hükümlerine tabi olmak üzere kurulduğu ve burslu öğrenci okuttuğu anlaşılmıştır. Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, üniversiteniz tarafından eğitim faaliyetlerinizin yürütülebilmesi için yapılan cari ve yatırım harcamalarına ilişkin yüklenilen KDV’nin herhangi bir ayrıma tabi tutulmaksızın indirim konusu yapılması mümkündür. Üniversitenizin KDV Kanunu’nun 17/2-b maddesi kapsamındaki işlemlerine ait indirim konusu yapılmayacak KDV ise; KDV’den istisna edilen işlemlerin ilgili dönemde gerçekleşen toplam işlemler içindeki oranının bulunması ve bu oranın cari harcamalara ait yüklenilen vergilere uygulanması suretiyle belirlenecektir...”

Örnek: (A) A.Ş. Özel Eğitim Kurumu, kapasitenin %10’unu aşan 10 bedelsiz öğrenci mevcuttur. Bu öğrencilere ilişkin emsal bedel üzerinden hesaplanan ücret tutarı 20.000,00 TL’dir. Hesaplanan KDV ise 1.600,00 TL’dir (KDV oranı %8 olarak dikkate alınmıştır). Bedelsiz öğrenciler için düzenlenecek faturaların hizmetin verildiği dönemlerde düzenlenmesi ve aylık olarak kayıtlara alınması gerekmektedir.

6- SONUÇ

Çalışmamızda özel eğitim kurumlarına sağlanan teşvikler Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisi açısından ele alınmıştır. Bu değerlendirmede istisnadan faydalanan kurumlar, faydalanma şartları,

istisna süresi, kurumların devri ve satılması halinde istisnanın ne şekilde devam edeceği ve istisna kazancının beyan edilmesi ile dağıtılması halleri değerlendirilmiştir.

Bu kapsamda 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 17. maddesinin “Sosyal Amaç Taşıyan İstisnalar” alt başlıklı 17/2-b bendinde yer alan katma değer vergisi istisnası, bedelsiz verilen eğitim-öğretim hizmetleri yönüyle açıklanmıştır. Bu hususta özel eğitim kurumlarının ilgili yılda azami bedelsiz hizmet sunabileceği öğrenci sayısı kapasitesinin %10’u ile sınırlandırılmıştır. %10’unu aşan kısım ise KDV’nin konusuna girmektedir. Ayrıca özel eğitim kurumları eğitim-öğretim kapsamına girmeyen faaliyetlerinden dolayı bu istisnadan yararlanamayacak olup, gerçekleştirilen faaliyetleri ile alakalı kazançlarını beyan edeceklerdir. Kısaca istisna okulların eğitim-öğretim hizmetlerinden elde edilen kazançlara uygulanacaktır. Bu husus mali idarenin yaklaşımı ile ayrıntılı olarak belirtilmiştir.

5580 sayılı Özel Eğitim Kurumları Kanununun 2. maddesinde ise hangi kurumların özel eğitim kurumları olarak nitelendirildiği açıklanmıştır. Bu hususta 5580 sayılı Kanunda yer alan kurumların hepsinin değil sadece 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-ı bendinde sayılı kurumların istisnadan faydalanacağını unutulmaması gerekmektedir. Sonuç olarak özel eğitim kurumlarına sağlanan teşvikler, idarenin mali yükünün azaltılması yönünde destekleyici bir öge olmaktadır. Bununla birlikte tekeli eğitim sistemi yerine yeni kamu yönetimi anlayışına uygun rekabetçi, gelişime açık bir eğitim sistemi hedeflenmektedir. Bu dönüşüm süreci bilgi çağı toplumu olma yolunda ilerleyen ülkemiz için önemli bir adım teşkil etmektedir.

KAYNAKÇA

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 5580 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu
- 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
- 254 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 01/12/2013 tarih ve 2013/5595 Sayılı BKK
- 62030549-120[Mük.120-2013/494]-1705 Sayılı 30.10.2013 tarihli İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen Özelge
- Gelir İdaresince verilen 21/04/2009 tarih B.07.1.GİB.0.03.55/5517-2148 sayı ile 05/09/2011 tarih B.07.1.GİB.4.06.17.01-130[2011-3-17-16]-688 sayılı Özelge
- T.C Gelir İdaresi Başkanlığı Kocaeli Vergi Dairesi Müdürlüğü’nün B.07.1.GİB.4.41.15.01-GVK-2010/12-73 sayılı Özelgesi