



ÖZEL ÖĞRETİM KURUMLARINCA BURSLU OKUTULAN ÖĞRENCİLER İLE KURSIYERLERE SAĞLANAN BURSLARIN VERGİ KANUNLARI KARŞISINDAKİ DURUMU

İbrahim ERCAN^(*)

1 - GİRİŞ

Türkiye Cumhuriyeti uyruklu gerçek kişiler, özel hukuk tüzel kişileri veya özel hukuk hükümlerine göre yönetilen tüzel kişilerce açılan özel öğretim kurumları ile yabancılar tarafından açılmış bulunan özel öğretim kurumlarının, kurum açma izni verilmesi, kurumun nakli, devri, personel çalıştırılması, kurumlara yapılacak malî destek ve bu kurumların eğitim-öğretim, yönetim, denetim ve gözetimi ile yabancılar tarafından açılmış bulunan özel öğretim kurumlarının; eğitim-öğretim, yönetim, denetim, gözetim ve personel çalıştırılmasına ilişkin usûl ve esasları 14.02.2007 tarih ve 26434 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 5580 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu ile düzenlenmiştir.

5580 sayılı Kanun'da özel eğitim kurumlarının, okul öncesi eğitim, ilköğretim, ortaöğretim, özel eğitim okulları ile çeşitli kursları, uzaktan

öğretim yapan kuruluşları, dershaneleri, motorlu taşıt sürücüleri kursları, hizmet içi eğitim merkezleri, öğrenci etüt eğitim merkezleri, özel eğitim ve rehabilitasyon merkezleri ile benzeri özel öğretim kurumlarını, kapsadığı belirtilmiştir.

Bu yazımızda; özel öğretim kurumlarınca burslu okutulan öğrenci veya kursiyerler için tahsil edilmeyen tutarların gelir ve kurumlar vergisi açısından hasılat sayılıp sayılmayacağı ve söz konusu hizmetlere ilişkin KDV hesaplanıp hesaplanmayacağı ile; burslu öğrencilerin kırtasiye masraflarının karşılanması, harçlık ve benzeri şekilde verilen bedellerin gelir ve kurumlar vergisi açısından gider kabul edilip edilmeyeceği hususları, anlatılmaya çalışılacaktır.

2- BURSLU OKUTULAN ÖĞRENCİ VEYA KURSIYERLER HAKKINDA, 5580 SAYILI KANUN İLE İLGİLİ YÖNETMELİKTE YER ALAN HÜKÜMLER

5580 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu'nun "Öğrenim Ücreti ve Diğer Ücretler, Ücretsiz Öğrenim ve Yabancı Uyruklu Öğrenciler"

(*) Vergi Denetmeni

başlıklı 13. maddesinde,

"

Kurumlar, öğrenim gören öğrenci sayısının yüzde üçünden (%3) az olmamak üzere ücretsiz öğrenci okutmakla yükümlüdür. Bakanlıkça bu oran yüzde ona (10) kadar artırılabilir.

Ücretsiz okutulacak öğrencilerin yüzdesi, seçimi ve kurumlara kabul şartlarına ilişkin usul ve esaslar yönetmelikle belirlenir.

Kurumlar ayrıca, öğrenim bursu verebilirler. Öğrenim bursu verilmesine ilişkin usûl ve esaslar yönetmelikle belirlenir.

....." hükümlerine yer verilmiştir.

Yukarıda belirtilen "Ücretsiz okutulacak öğrencilerin yüzdesi, seçimi ve kurumlara kabul şartlarına ilişkin usul ve esaslar yönetmelikle belirlenir." Hükümü doğrultusunda, 11.02.2009 tarih ve 27138 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Özel Öğretim Kurumlarında Ücretsiz veya Burslu Okutulacak Öğrenci ve Kursiyerler Hakkında Yönetmelik yürürlüğe girmiştir.

Yönetmeliğin 14. maddesinde burs verilme şartlarına yer verilmiş olup, söz konusu şartlar;

"-Ders ya da sınavlardaki başarıları veya bilim, kültür, sanat, spor ve benzeri alanlardaki başarılarından veya maddi imkânsızlıklarından dolayı öğrenci ve kursiyerlere kurumlarca karşılıksız olarak burs verilebilir. Burs verilecek öğrenci ve kursiyerler için sınav yapamaz.

-Kurumlar, burs verme şartlarını, bursun miktarını, burs süresini ve burs verecekleri öğrenci ve kursiyer sayısı ile bursun hangi durumlarda kesileceğini belirleyip il milli eğitim müdürlüğüne bilgi vererek uygular.

-Burslu okumaya hak kazananlardan burs verilmesine esas olan belgeler dışında başka belge istenmez"; şeklinde belirtilmiştir.

Yine, yönetmeliğin 15. maddesinde; "Burslu okutulacak öğrenci ve kursiyerlerin oranı veya

sayısının kurumca belirleneceği, burslu okutulan öğrenci veya kursiyerlerin oranının, ücretsiz okutulacakların dışında tutulur" hükmü yer almaktadır.

Ayrıca, yönetmeliğin 16. maddesinde, burs verme şeklinin, okul öncesi eğitim, ilköğretim veya ortaöğretimdeki öğrenciler ile bu okullar dışındaki özel öğretim kurumlarındaki öğrenciler için ayrı ayrı olmak üzere, aşağıdaki gibi olabileceği belirtilmiştir.

"1- Okul öncesi eğitim, ilköğretim veya ortaöğretimdeki öğrencilere;

a) Bir yıllık öğrenim ücretinin karşılanması,

b) Öğrenimi süresince öğrenim ücretinin karşılanması,

c) Bir yıllık kırtasiye masrafının karşılanması,

ç) Milli Eğitim Bakanlığının resmi okul öğrencileri için tespit ettiği en az burs miktarı kadar harçlık

ve benzeri şekillerde burs verilebilir.

2- Okullar dışındaki diğer özel öğretim kurumlarındaki öğrencilere;

a) Öğrenim ücretinin karşılanması,

b) Kırtasiye masrafının karşılanması,

c) Milli Eğitim Bakanlığının resmi okul öğrencileri için tespit ettiği en az burs miktarı kadar harçlık

ve benzeri şekillerde burs verilebilir."

Yönetmeliğin 17. maddesinde de, "Kurumda, öğrenimi süresince burslu olarak okumaya hak kazananlar, başarıları ve olumlu davranışları devam ettiği sürece bu haktan yararlandırılır." hükmüne yer verilmiştir.

3- GELİR ve KURUMLAR VERGİSİ YÖNÜNDEN

5580 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu'nun 13. maddesinde, özel öğretim kurumlarının öğrenim gören öğrenci sayısının yüzde üçünden az olmamak üzere ücretsiz öğrenci okutmakla yükümlü oldukları, ancak bunun ya-

nında özel öğretim kurumlarının, öğrenim bursu verebilecekleri, öğrenim bursu verilmesine ilişkin usul ve esasların da yönetmelikle belirleneceği belirtilmiştir.

Bu doğrultuda yayınlanan Özel Öğretim Kurumlarında Ücretsiz veya Burslu Okutulacak Öğrenci ve Kursiyerler Hakkında Yönetmeliğin 14. maddesinde burs verilme şartlarına yer verilmiş, 15. maddesinde ise, burslu okutulacak öğrenci ve kursiyerlerin oranı veya sayısının özel öğretim kurumca belirleneceği, burslu okutulan öğrenci veya kursiyerlerinin oranının, ücretsiz okutulacakların dışında tutulacağı hüküm altına alınmıştır.

Söz konusu Yönetmeliğin 16. maddesinde de; okul öncesi eğitim, ilköğretim veya ortaöğretimdeki öğrencilere, öğrenim ücreti ve kırtasiye masraflarının karşılanması, Milli Eğitim Bakanlığı'nın resmi okul öğrencileri için tespit ettiği en az burs miktarı kadar harçlık ve benzeri şekillerde burs verileceği; bu okullar dışındaki diğer özel öğretim kurumlarınca, öğrenim ücretinin ve kırtasiye masraflarının karşılanması, Milli Eğitim Bakanlığı'nın resmi okul öğrencileri için tespit ettiği en az burs miktarı kadar harçlık ve benzeri şekillerde burs verilebileceği hükmü yer almaktadır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6. maddesinde; kurumlar vergisinin, 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.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin birinci fıkrasında ise ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler, safi ticari kazancın tespitinde indirilecek giderler arasında sayılmış olup; bu giderlerin tanımı, nelerden ibaret olduğu ve ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi dışında gider

kabul edilme ölçüleri konusunda bir belirleme yapılmamıştır.

Bununla birlikte, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat" başlıklı 3. maddesinin "B" bendinde, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfetinin bunu iddia eden tarafa ait olduğu, hususları belirtilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, bahse konu yönetmelik çerçevesinde burslu öğrencilerin öğrenim ücretinin belirli bir kısmının karşılanması halinde, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesi uyarınca, vergilendirmede vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti esas olduğundan, burslu okutulan öğrencilerle ilgili olarak tahsil edilmeyen tutarlar için hasılat kaydının yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

Burslu okutulan öğrencilerin kırtasiye masraflarının karşılanması ve/veya Milli Eğitim Bakanlığı'nın resmi okul öğrencileri için tespit ettiği en az burs tutarı kadar harçlık ve benzeri şekilde burs verilmesi halinde, bu kapsamda yapılan harcamaların gelir ve kurumlar vergisi açısından gider olarak dikkate alınması mümkündür.

4- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/1. 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 maddesinde, 5580 sayılı Kanun hükümlerine tabi özel okullarca bedelsiz verilen eğitim, öğretim hizmetlerinde ilgili dönemdeki kapasitelerinin % 10'unu, 5661 sayılı Yüksek Öğrenim Öğrenci Yurtları ve Aşevleri Hakkındaki Kanuna Ek Kanun ile 3797 sayılı Milli Eğitim Bakanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun hükümlerine göre kurulan öğrenci yurtları tarafından bedelsiz verilen yurt hizmetlerinde 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 Bakanlığı'na bağlı olarak faaliyet gösteren özel öğretim kurumlarının öğrenci veya kursiyelerine 5580 sayılı Kanun uyarınca bedelsiz olarak verilecek eğitim ve öğretim hizmetleri (burslar), Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 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 "İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi" başlıklı 30. maddesinin (a) bendindeki, vergiye tabi 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 vergisi, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemez, hükmü gereğince ilgili dönem KDV beyanlarında indirim konusu yapılamayacaktır.

Bununla birlikte, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "Verginin Gider Kaydedilemeyeceği" başlıklı 58. maddesinde yer alan "Mükellefin ver-

giye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan Katma Değer Vergisi ile mükellefçe indirilebilecek Katma Değer Vergisi, Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmez." hükmünün mefhumu muhalifinden hareketle, bedelsiz olarak verilecek eğitim ve öğretim hizmetleri nedeniyle yüklenilen ve ilgili dönem beyanlarında indirim konusu yapılamayan katma değer vergisi, gelir veya kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde işin mahiyetine göre gider ya da maliyet unsuru olarak kabul edilebilecektir.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 21.04.2009 tarih ve B.07.1.GİB.0.03.55/5517-2148 sayılı "Özel eğitim kurumlarının kurucuları tarafından burs verilen öğrenciler ve kursiyerler için gelir vergisi, kurumlar vergisi ve katma değer vergisi ödenip ödenmeyeceği hakkında" T.C. Milli Eğitim Bakanlığı, Özel Öğretim Kurumları Genel Müdürlüğü'ne vermiş olduğu Özelgede,

".....

Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden

Bahse konu yönetmelik çerçevesinde burslu öğrencilerin öğrenim ücretinin belirli bir kısmının karşılanması halinde, Vergi Usul Kanununun 3 üncü maddesi uyarınca vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti esas olduğundan burslu okutulan öğrencilerle ilgili olarak tahsil edilmeyen tutarlar için hasılat kaydının yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

Burslu okutulan öğrencilerin kırtasiye masraflarının karşılanması ve/veya Milli Eğitim Bakanlığının resmi okul öğrencileri için tespit ettiği en az burs tutarı kadar harçlık ve benzeri şekilde burs verilmesi halinde, bu kapsamda yapılan harcama tutarının gider olarak dikkate alınması mümkündür.

Diğer taraftan, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesi hükmü doğrultusunda, özel okul sahipleri ile bunların yakınları-

nın çocuklarına verilen bedelsiz veya burslu eğitim hizmetlerinin karşılığının söz konusu Yönetmelik hükümleri ile ilişkilendirilmeksizin hasılat kaydı yapılacağı tabiidir.

Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden

5615 sayılı Kanunla değişik 17/2-b maddesi-ne 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 kursiyelerine 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 tespitinde işin mahiyetine göre gider ya da maliyet unsuru olarak kabul edilebilecektir." denilmektedir.

5- SONUÇ

5580 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunun doğrultusunda düzenlenen Özel Öğretim Kurumlarında Ücretsiz veya Burslu Okutulacak Öğrenci ve Kursiyerler Hakkında Yönetmelik çerçevesinde, burslu öğrencilerin öğrenim ücretinin belirli bir kısmının karşılanması halinde, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesi uyarınca,

vergilendirmede vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti esas olduğundan, burslu okutulan öğrencilerle ilgili olarak tahsil edilmeyen tutarlar için hasılat kaydının yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Ayrıca, burslu okutulan öğrencilerin kırtasiye masraflarının karşılanması ve/veya Milli Eğitim Bakanlığı'nın resmi okul öğrencileri için tespit ettiği en az burs tutarı kadar harçlık ve benzeri şekilde burs verilmesi halinde, bu kapsamda yapılan harcama tutarının gelir ve kurumlar vergisi açısından gider olarak dikkate alınması mümkündür.

Bununla birlikte, Milli Eğitim Bakanlığı'na bağlı olarak faaliyet gösteren özel öğretim kurumlarınca öğrenci veya kursiyelerine 5580 sayılı Kanun uyarınca bedelsiz olarak verilecek eğitim ve öğretim hizmetleri (burslar), 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/2-b maddesinde yer alan hüküm gereği katma değer vergisinden istisna olacaktır.

KAYNAKÇA

- T.C. Yasalar, (06.01.1961) **193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu**, Ankara.

-T.C. Yasalar (02.11.1984), **3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu**, Ankara.

- T.C. Yasalar, (21.06.2006) **5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu**, Ankara.

- T.C. Yasalar (14.02.2007), **5580 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu**, Ankara.

-21.04.2009 tarih ve B.07.1.GİB.0.03.55/5517-2148 sayılı **Özelge**, Gelir İdaresi Başkanlığı.

-Milli Eğitim Bakanlığı, (11.02.2009) **Özel Öğretim Kurumlarında Ücretsiz veya Burslu Okutulacak Öğrenci ve Kursiyerler Hakkında Yönetmelik**, Ankara.