



ÖZEL ÖĞRETİM KURUMLARININ İLAN EDİLEN ÜCRETLERDEN YAPILAN İNDİRİMLERİN VERGİSEL DEĞERLENDİRMESİ

*EVALUATION OF TAXATION SIDE OF
DISCOUNTS ON TUITIONS ANNOUNCED
BY PRIVATE EDUCATION INSTITUTIONS*

Murat YAPMIŞ^(*)

ÖZ

Özel okullar vergi kanunları yönünden ticari kazanç sahibi işletmeler olarak değerlendirilse de, diğer ticari işletmelerden farklı özelliklere sahiptirler. Bu kurumlar faaliyetlerinde kendi kanun ve yönetmeliklerine uygun hareket etmeleri gerektiğinden, ilan edilen eğitim ücretlerinden bu çerçevede yapılan indirimlerin tamamı, kazancın tespitinde indirimi kabul edilen gider mahiyetindedir. Buna karşın kendi kanun ve yönetmelikleri dışında yapılan indirimler ise ticari icaplar gereği olup olmadığına göre farklı değerlendirilecektir. Ticari icaplara uygun, kurumun ticari kazancının elde edilmesi ve devamıyla ilgili olarak yapılan indirimler, kazancın tespitinde gider mahiyetindedir. Kurum ortak ve yöneticilerinin, keyfi olarak, farklı gayelerle yapmış oldukları indirimler ise kurum kazancının tespitinde indirimi kabul edilmeyen bağış ve yardım olarak değerlendirilir.

Anahtar Kelimeler: Özel okul, öğrenci, indirim, ücretsiz eğitim

ABSTRACT

While being considered as revenue generating businesses, private schools have certain attributes that are different from other businesses. Because these institutions must comply with their own legislation, any discount on announced tuitions can be deducted from taxable income. Other discounts that have been made as a result of other reasons apart from the legal obligations must be assessed differently within the meaning of commercial requirements. If discounts are commercially valid and necessary, then they are deductible while computing the corporate business income. Nevertheless, any arbitrary discount made by partners or managers would be deemed as a nondeductible donation or aid.

Keywords: Private school, student, discount, free education

^(*) Vergi Müfettişi

1- GİRİŞ

Özel okul işletmeciliğinden elde edilen kazançların ticari kazanç olduğu 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 37. maddesinde açıkça belirtilmiştir. Bu nedenle gerek gerçek kişi mükellefler tarafından, gerekse tüzel kişiler tarafından işletilen özel okulların kazançları ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilecektir.

Fakat özel okulların faaliyeti vergisel bakımdan her ne kadar ticari faaliyet olarak sayılsa da olayın eğitim boyutu yadsınamaz. Bu nedenle eğitim faaliyetinde bulunan bir okul ile diğer ticari faaliyetlerde bulunan bir şirketin aynı kefeye konularak değerlendirilmesi doğru değildir. Nitekim özel okulların çalışma esasları kendi özel kanun ve yönetmeliklerinde detaylı olarak düzenlenmiştir. Bu nedenle özel okulların diğer normal ticari işletmeler gibi rahat hareket etmesi mümkün değildir.

Bu çalışmamızda, özel öğretim kurumlarına ilişkin gerek vergi kanunlarında gerekse kendi kanunlarında yer alan düzenlemeler çerçevesinde, özel okulların ilan edilen ücretler üzerinden yapılan indirimlerin vergisel açıdan bir değerlendirmesi yapılmaya çalışılmıştır.

2- ÖĞRENCİ ÜCRETLERİNE İLİŞKİN 5580 SAYILI KANUNDA' YER ALAN DÜZENLEMELER

193 sayılı GVK'nın 37. maddesi uyarınca özel okul işletmeciliğinden elde edilen kazançlar ticari kazançtır. Bu nedenle gerçek kişiler tarafından işletilen okullar ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirileceklerdir. Tüzel kişiler tarafından işletilen okulların kazançları ise kurum kazancı olup 5520 sayılı kurumlar vergisi Kanununun 6/2'nci maddesi gereği GVK'nın ticari kazanç hükümlerine tabidir.

Günümüzde özel okulların büyük kısmının tüzel kişilik altında işletilmesi nedeniyle ücretsiz veya indirimli ücretli öğrencilerin vergisel durumunun kurumlar vergisi ve katma değer vergisi yönünden ele alınması yeterli olacaktır.

Fakat bu değerlendirmelere geçmeden önce özel öğretim kurumlarının kendi kanun ve yönetmeliklerinde yer alan ücretlere ilişkin düzenlemeleri hatırlamakta fayda vardır. Nitekim söz konusu düzenlemeler vergisel yönden yapılacak değerlendirmelere de tesir etmektedir.

5580 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanununun 12. maddesinde; kurumların faaliyetlerini sadece kazanç sağlamak için düzenleyemeyecekleri, Türk Millî Eğitiminin amaçları doğrultusunda eğitimin kalitesini yükseltmek, gelişmelerine fırsat ve imkân verecek yatırımlar ve hizmetler yapmak üzere gelir sağlayabilecekleri belirtilmiştir.

Aynı Kanun'un 13. maddesinde ise öğrenim ücreti ve diğer ücretlerin, kurumlarca her yıl tespit edilerek Ocak ayından itibaren en geç Mayıs ayında ilân edileceği, ücretlerin hangi esaslara göre tespit, tayin, ilân ve tahsil edileceğinin yönetmelikle belirleneceği, kurumların, öğrenim gören öğrenci sayısının yüzde üçünden az olmamak üzere ücretsiz öğrenci okutmakla yükümlü oldukları, kurumların ayrıca öğrenim bursu verebilecekleri, ücretsiz okutulacak öğrencilerin yüzdesi, seçimi ve kurumlara kabul şartlarına ilişkin usul ve esaslar ile öğrenim bursu verilmesine ilişkin usul ve esasların yönetmelikle belirleneceği belirtilmiştir.

¹ Resmi Gazete Tarih 14.2.2007 Sayı 26434

Söz konusu kanuna istinaden “Millî Eğitim Bakanlığı Özel Öğretim Kurumları Yönetmeliği”² yayınlanmış olup ücretlerin tespitine ilişkin belirlemeler yönetmeliğin beşinci bölümünde aşağıdaki şekilde yapılmıştır.

Yönetmeliğin 53. maddesinde açıklandığı üzere kurumlar öğrenci ve kursiyer ücretlerini; veli veya kursiyerlerle yapacakları özel sözleşmelerinde sağlayacaklarını belirttikleri eğitim ve öğretim imkânlarına, gelişmelerine imkân verecek yatırım ve hizmetler ile diğer işletme giderlerine göre tespit edecek olup öğrenci ve kursiyer ücret tespitlerini, istenildiğinde yetkili makamlara belgelendireceklerdir. Dolayısıyla özel öğretim kurumları ücretlerini keyfi olarak değil belli bir plan program dahilinde belirlemeleri gerekmektedir.

Yönetmeliğin 54. maddesinde ise kurumların, öğrenim ve diğer ücretlerinin, kurumlarca her yıl tespit edilerek Ocak ayından itibaren Mayıs ayının sonuna kadar ilan etmeleri gerektiği, bu ilanlarda ücretlerle birlikte kurumca belirlenecek diğer indirimlerin de belirtilmesi gerektiği, kurumların ilan ettikleri ücretlerin altında bir ücretle de kayıt yapmalarının mümkün olduğu, ancak ilan edilen ücretin üzerinde ücret talep edemeyecekleri belirtilmiştir.

Dolayısıyla kurumların ücret ilanında yalnızca eğitim ücretlerini değil bu ücretlerden yapılacak (başarı indirimi, peşin ödeme indirimi, erken kayıt indirimi, kardeş indirimi ve benzeri) indirimleri de belirtmeleri gerekmektedir. Aksi halde ücret ilanında belirtilmeyen indirimler, yönetmelik kapsamı dışında, kurumun yetkili organlarının ihtiyarı ile yapılan indirimler olarak kabul edilecektir.

Yukarıda açıklandığı üzere özel öğretim kurumları kanunu uyarınca kurumlar öğrenim gören öğrenci sayısının yüzde üçünden az olmamak üzere ücretsiz öğrenci okutmakla yükümlü olup ücretsiz veya burslu okuyacak öğrenci ve kursiyerlere ilişkin düzenlemeler yönetmeliğin altıncı bölümünde aşağıdaki şekilde yapılmıştır.

Yönetmeliğin 57. maddesinde kurumların, %3'lük asgari ücretsiz okutma hakkından şehit ve malûl gazi çocukları ile malûl gazilere öncelik verecekleri, bunlardan başvuruda bulunanların sayısı %3'ten az olması hâlinde, ücretsiz eğitimden diğer kayıtlı öğrenci ve kursiyerlerin yararlandırılacağı belirtilmiştir.

Söz konusu maddede ayrıca kurumların, ücretsiz okutmakla yükümlü oldukları öğrenci ya da kursiyerleri tamamen ücretsiz veya bunların ücretlerinin toplam miktarı kadar öğrenim ücretinde %25, %50 veya %75 oranında indirim uygulayarak okutabilecekleri belirtilmiştir. Diğer bir deyişle 100 öğrenci kapasitesi olan bir kurum 3 kişiyi tamamen ücretsiz okutabileceği gibi, 6 öğrencinin ücretinde %50 indirim, 12 öğrencinin ücretinde %25 indirim veya 100 öğrencinin ücretinde %3 indirim ya da farklı oranlarda indirim yapabilir. Bu hüküm uyarınca ücretsiz öğrenci, yalnızca sıfır ücretli öğrenci değil, ayrıca yönetmelik uyarınca ücretlerinde indirim yapılan öğrencilerde bu kapsama girmektedir (KDV Kanununda yer alan eğitim istisnasında bu tanım önemlidir).

Yönetmeliğin 58. maddesinde her ders yılı veya dönemde, kurumda ücretsiz okumak isteyen öğrenci veya kursiyerlerin bu isteklerini kuruma kayıt sırasında, “Özel Öğretim Kurumlarında Ücretsiz Okuyacak Öğrenci ve Kursiyerlere Ait Başvuru Formu”nu doldurarak başvurabilecekleri, yönetmeliğin 59. maddesinde ise ücretsiz okumak için yapılan başvuruları değerlendirmek amacıyla Kurumlarda bir değerlendirme kurulunun oluşturulacağı, bu kurulun, dönem başlamadan toplanarak “Özel Öğ-

² Resmi Gazete Tarih 20.03.2012 Sayı 28239

retim Kurumlarında Ücretsiz Okuyacak Öğrenci ve Kursiyerler Başvuruları Değerlendirme Formu" ile başvuruları değerlendirip ücretsiz okuyacak öğrenci ve kursiyerleri tespit ederek ilgililere duyurması gerektiği belirtilmiştir.

Diğer taraftan yönetmeliğin 62. maddesinde kurumların; 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 verilebilecekleri, fakat bunun için burs verme şartlarını, bursun miktarını, burs süresini ve burs verecekleri öğrenci ve kursiyer sayısı ile bursun hangi durumlarda kesileceğini belirleyip il millî eğitim müdürlüğüne bilgi vererek uygulamaları gerektiği belirtilmiştir. Aynı maddenin devamında burslu okutulacak öğrenci ve kursiyerlerin oranı veya sayısının kurumca belirleneceği, fakat bunların oranının, ücretsiz okutulacakların oranının dışında tutulacağı belirtilmiştir. Diğer bir deyişle burslu okutulan öğrenciler, asgari %3'lük oranının hesabında dikkate alınmayacak, farklı bir kapsamda tutulacaklardır. Yönetmeliğin 63. maddesinde ise bursların;

- a) Bir yıllık öğrenim ücretinin bir kısmının veya tamamının karşılanması,
- b) Öğrenimi süresince öğrenim ücretinin karşılanması,
- c) Bir yıllık kırtasiye masrafının karşılanması,
- ç) Bakanlığın resmî okul öğrencileri için tespit ettiği en az burs miktarı kadar harçlık

ve benzeri şekillerde verilebileceği, burslu okuma hakkı kazanan öğrenci ve kursiyerlerin MEBBİS'te oluşturulan elektronik modüllere işleneceği belirtilmiştir.

Netice itibarıyla özel öğretim kurumları, kendi kanun ve yönetmelikleri uyarınca öğrencilerine yapmış oldukları ücret indirimi veya burslarını yukarıda açıklanan usul ve esaslara uymak suretiyle tevsik etmeleri gerekmektedir. Aksi halde yapılan indirimler veya verilen bursların kanun gereği değil, kurum yetkililerinin kendi istediği kişilere, kendi ihtiyarı ile yapmış olduğu indirim olarak değerlendirilecektir.

Özel öğretim kurumlarına ilişkin yasal düzenlemeleri yukarıda özetledikten sonra ücretsiz verilen eğitim hizmetleri ile düşük ücretli eğitim hizmetlerinin vergisel değerlendirmesini özel öğretim kurumları kanunu kapsamında yapılan indirimler ile bu kapsam dışında yapılan indirimler şeklinde aşağıda açıklayalım.

3- ÖĞRENCİLERE YAPILAN İNDİRİMLERİN VERGİSEL AÇIDAN DEĞERLENDİRMESİ

3.1- 5580 Sayılı Kanun Kapsamında Yapılan İndirimlerin Durumu

Bilindiği üzere 213 sayılı VUK'un 3'üncü maddesinde vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyetinin esas olduğu hükme bağlanmıştır. Özel okullar vergisel bakımdan her ne kadar ticari işletme olarak kabul edilse de faaliyetlerinin eğitim boyutu yadsınamaz. Dolayısıyla faaliyetin eğitim boyutuna önem veren okulların maksimum kâr amacıyla hareket etmeleri düşünülemez. Bu nedenle özel öğretim kurumları nezdinde yapılan vergi incelemelerinde kurumun hangi saikle hareket ettiğini bilmek vergisel işlemlerin gerçek mahiyetini çözmeye yardımcı olur.

Dolayısıyla yapılan bir vergi incelemesinde bir kısım öğrenciye, diğer öğrencilere (emsallerine) kıyasla daha yüksek tutarda ücret indirimi yapan (veya ücretsiz okutan) bir işletmenin bu indirimi ne maksatla yaptığı önem arz etmektedir. VUK'un 3'üncü maddesi uyarınca iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir. Dolayısıyla emsallerine nispetle yüksek tutarlı ücret indirimi yapılan öğrencilere bu indirimlerin neden yapıldığının ispat külfeti kuruma aittir.

Kurum açısından bunun ispatı 5580 sayılı kanun ve ilgili yönetmelik hükümleridir. 5580 sayılı kanun ve yönetmelik çerçevesinde indirim yaptığını tevsik eden bir kuruma vergisel yönden yapılacak bir eleştiri olmamalıdır.

Peki kurumlar bunu nasıl ispat edeceklerdir?

Çalışmamızın önceki bölümünde açıklandığı üzere 5580 sayılı kanuna ilişkin yönetmelikte kurumların her yıl uygulayacakları ücretleri ilan edecekleri, bu ilanda ücretlerden yapılacak indirimleri belirtecekleri, %3'den az olmamak üzere ücretsiz öğrenci okutabilecekleri, %3 oranını tamamen ücretsiz veya ücrette indirim şeklinde uygulayabilecekleri, ücretsiz okutulacak öğrenciler için başvuru alıp, bu başvuruların bir değerlendirme kurulu vasıtasıyla değerlendirileceği, bunların haricinde öğrencilerin ders ya da sınavlardaki başarıları veya bilim, kültür, sanat, spor ve benzeri alanlardaki başarılarından veya maddi imkânsızlıklarından dolayı burs verilebileceği, fakat burs verme şartlarının, miktarının, burs verilecek öğrencilerin il milli eğitim müdürlüğüne bildirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Dolayısıyla bir özel öğretim kurumu öğrencilerine üç farklı biçimde indirim yapabilir. Bunlardan birincisi kanun gereği asgari %3 kapsamında yapılan ücret indirimi olup, bunun tevsiki, yönetmelikte belirtildiği üzere öğrenci başvuru formu ve bu başvuruların değerlendirilmesine ilişkin değerlendirme kurulu kararlarının ibrazı ile bu indirimler kolayca tevsik edilebilir.

İkincisi burs şeklinde yapılan indirimler olup bunun tevsiki ise burs verme şartları, miktarı ve burs verilecek öğrencilere ilişkin İl Milli Eğitim Müdürlüğüne yapılan bildirim ile tevsik edilecektir.

Üçüncüsü ise diğer indirimler olup, yönetmelikte açıklandığı üzere kurumlar, her yıl yaptıkları ücret ilanında yalnızca ücretleri değil bu ücretlerden yapılacak indirimleri de belirtmeleri gerekmektedir. Bu indirimler yukarıda belirtilen zorunlu ücretsiz okutma ve burs verme dışında yapılacak indirimler olup uygulamada başarı indirimi, erken kayıt indirimi, kardeş indirimi, peşin ödeme indirimi, eski öğrenci indirimi gibi farklı adlar altında indirimler yapıldığı görülmektedir. Bu indirimlerin yönetmelik kapsamında yapıldığının tevsiki ise her yıl yapılan ücret ilanında bu indirimlerin açık olarak yer alması ile yapılabilecektir.

Kurumlar öğrencilerine yapmış oldukları indirimleri yukarıda açıklandığı şekilde tevsik etmeleri halinde; söz konusu indirimlerin keyfi olarak değil, belli standart dahilinde, herkese uygulanabilen indirimler olduğu, bunların eğitim yönetmeliğine uygun yapıldığı, olayın gerçek mahiyetinin bu olduğu ispatlanmış olacağından, indirim tutarı ne olursa vergisel yönden yapılacak bir eleştiri olmayacaktır.

3.2- 5580 Sayılı Kanun Kapsamı Dışında Yapılan İndirimlerin Durumu

Özel öğretim kurumları verdikleri ücretsiz eğitim hizmetini veya öğrenim ücretlerinde yapmış oldukları indirimleri 5580 sayılı Kanun ve bu Kanun'a istinaden çıkan yönetmelikte belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde yaptıklarını tevsik edememeleri durumunda, indirimlerin diğer ticari işletmelerin satışlarına yaptıkları indirimler gibi değerlendirilmesi gerekecektir. Dolayısıyla bu durumda yapılan indirimlerin iktisadi ve teknik icaplara ve emsallere uygun olup olmaması önem taşıyacaktır.

Bilindiği üzere basiretli bir tacir gibi davranan tüm ticari işletmelerin temel gayesi maksimum kar elde etmektir. Dolayısıyla fiyat politikalarını da bu amaca ulaşacak şekilde belirlerler. Bu nedenle faaliyet gösterdikleri sektörün özelliğine göre satış gelirlerini artırmak için bazı durumlarda fiyatlarda normalin üzerinde indirim yapmaları mümkündür. Turizm sektöründe faaliyet gösteren bir işletmenin

kış sezonu fiyatlarının yaza göre oldukça düşük olması, tekstil sektöründe faaliyet gösteren firmaların mevsim geçişlerinde fiyatlarında yüksek indirim yapmaları, araç bayilerinin yılsonu fiyatlarında indirim yapmaları ve benzeri durumlar buna örnek gösterilebilir. Burada dikkat edilecek husus firmaların yapmış olduğu indirimlerin belli bir kişi veya guruba değil herkese yönelik olması, içinde bulunulan duruma göre yapılması şirket menfaatini gerektirir olması, kısaca maksimum gelir hedefine yönelik olmasıdır.

Özel okullar açısından konuya bakıldığında bu kapsamda yapılan indirimlerin başında yetenekli veya başarılı öğrenciler için yapılan indirimler gelmektedir. Bilindiği üzere özel okulların ana gelir kaynağı öğrenciler olup bir okula olan talebi belirleyen en önemli kıstas “başarı”dır. Örneğin, çocuğunu ortaokula kayıt edecek bir veli, çocuğu bu okuldan sonra iyi bir liseyi kazanabilecek mi veya liseye kayıt ettirecek bir veli bu okuldan sonra iyi bir üniversiteyi kazanabilecek mi endişesi taşır. Bu nedenle veliler okulların geçmiş başarıları ile yakından ilgilenirler. Dolayısıyla özel okullar için başarılı öğrenciler önemli bir reklam aracı olup, bu nitelikteki başarılı öğrenciler gerekirse ücretsiz okutulur. Benzer şekilde spor, sanat, müzik ve benzeri dallarda özel yeteneği olan öğrenciler de okullar için önemli bir reklam aracıdır. Bu nedenle özel öğretim kurumları yönetmeliği kapsamında yapılmasa dahi reklam amacıyla başarılı öğrencilere yapılan bu indirimler ticari faaliyetin bir gereği olup, kanunen kabul edilebilir gider mahiyetindedir.

Fakat başarı dışındaki diğer indirimlerin durumu farklılık göstermektedir. Yukarıda belirtildiği üzere özel okullar, eğitim yönetmeliği uyarınca yaptıkları ücret ilanında okul ücretinin yanı sıra ücretlerden yapılacak indirimleri de ilan etmekte olup, bu indirimler genelde erken kayıt indirimi, peşin ödeme indirimi, kardeş indirimi, eski öğrenci indirimi gibi adlar altında yapılan indirimlerdir. Ücret ilanında belirtilen koşulları taşıyan tüm öğrenciler bu indirimlerden faydalanırlar. Dolayısıyla ücret ilanı dışındaki indirimler ancak ücret ilanında belirtilen koşulları yerine getirmeyen öğrencilere istisnai hallerde ve genelde son kayıt günlerinde yapılan indirimlerdir.

Bilindiği üzere eğitim sezonu Eylül ayında başlamakta ve Haziran ayı gibi bitmektedir. Bu nedenle kurumlar Eylül ayından önce ve genelde Mart ayından itibaren yeni dönem için ön kayıt yapmaya başlarlar ve erken kayıt yaptıran öğrencilere ücret ilanında yüksek indirim öngörürler. Fakat bir şekilde okulun kapasitesi dolmamışsa ve erken kayıt süresi bitmişse sonradan kayıt olmak isteyen öğrencilerin de bu indirim imkânından faydalandırılması ticari icapların gereği olarak yorumlanabilir.

Benzer şekilde ücretini peşin ödeyenlere belli oranda indirim yapılması ücret ilanında öngörülmesine karşın, okul kapasitesi dolmamışsa ve son anda kayıt için yeni öğrenciler gelmişse, bunlar ücretlerini peşin ödemesi dahi diğerlerine yapılan oranda indirim yapılması ticari icaplarla açıklanabilir.

Bu şekilde örnekler çoğaltılabilir. Fakat bunların ortak özelliği genelde kayıtların bitmesine kısa süre kalmışsa ve okulun kapasitesi dolmamışsa sonradan gelen öğrencilere yapılan indirimlerdir. Bu şekilde yapılan indirimler ticari gaye ile yapıldığından, bir diğer deyişle ticari kazancın elde edilmesi veya idamesiyle ilgili olduğundan kanunen kabul edilen gider mahiyetindedirler. Fakat bu şekilde yapılan indirimlerin ücret ilanında yer alan diğer indirimlerin üzerinde olmaması gerekir. Aksi halde aşan kısmın ticari icaplar gereği değil, farklı gayelerle keyfi olarak bağış ve yardım olarak yapıldığı şeklinde yorumlanabilir.

Özel öğretim kurumlarının ticari amaç taşımayan, ticari kazancın idamesi veya artırılmasıyla ilgili olmayan, kurum yönetici veya ortaklarının farklı gayelerle (ortak veya yönetici yakınlığı, il/ilçe bürokrasi yakınlığı, hemşerilik, fakirlik vb.) ihtiyari olarak yaptıkları indirimler vergisel açıdan farklı değerlendirilecektir.

Bilindiği üzere ticari işletmeler her ne kadar ortak veya yöneticiler tarafından idare edilseler de bunlardan ayrı bir tüzel kişiliğe sahiptirler. Dolayısıyla ortak veya yöneticiler tüzel kişi şirketin faaliyet konusunu oluşturan mal veya hizmetler üzerinde serbestçe ve keyfi olarak tasarrufta bulunamazlar. Nitekim vergi mevzuatımızda yer alan;

- GVK 40/1. maddesinde esas itibarıyla ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan harcamaların gider yazılabileceği,
- GVK 41/1. maddesinde teşebbüs sahibi ile eşin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerlerin gider yazılmayacağı, aynen alınan değerlerin emsal bedel ile satışlara ekleneceği,
- GVK 41/2. maddesinde teşebbüs sahibinin kendisine, eşine, küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatların 41/3. teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizlerin, 41/4. maddesinde teşebbüs sahibinin, eşinin ve küçük çocuklarının işletmede cari hesap veya diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülecek faizlerin gider yazılamayacağı,
- GVK 41/5. maddesinde teşebbüs sahibinin, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde, emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar işletmeden çekilmiş sayılacağı,
- GVK 41/6. maddesinde teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatların gider yazılamayacağı,
- GVK 58. maddesinde işletmede istihsal olunan mahsullerden teşebbüs sahibi ile eş ve velayet altındaki çocukları tarafından tüketilenlerin gider yazılamayacağı,
- KVK 11/b, c maddesinde örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler ile transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların indirim olarak kabul edilmeyeceği,
- KDVK 3. maddesinde vergiye tabi malların her ne suretle olursa olsun, vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesi, vergiye tabi malların işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesinin teslim sayılması, 5. maddesinde vergiye tabi bir hizmetten, işletme sahibinin, işletme personelinin veya diğer şahısların karşılıksız yararlandırılmasının hizmet sayılması,

gibi düzenlemeler bu hususla ilgilidir.

Dolayısıyla özel öğretim kurumlarının ticari kazancın idamesi veya artırılmasıyla ilgili olmayan, kurum yönetici veya ortaklarının farklı gayelerle ihtiyari olarak emsalleri üzerinde yaptıkları indirimler, yönetici veya ortakların yapmış olduğu bağış veya yardım niteliğindedir. Bu nedenle keyfi olarak yapılan indirimlerin kurum yönetici veya ortaklarının kendi keselerinden karşılamaları gerekmektedir. Bunun için de yapılan keyfi indirimler emsal bedeller dikkate alınarak, kuruma satış kaydı yapılmalı ve karşılığında ortaklar borçlandırılarak bu kişilerden tahsil edilmelidir.

4- SONUÇ

Özel öğretim kurumları vergi kanunları bakımından her ne kadar ticari kazanç sahibi işletmeler olarak görülseler de diğer ticari işletmelerden farklı değerlendirilmeleri gerektiği tabidir. Diğer ticari işletmelerin temel amacı maksimum kar elde etmek iken, eğitim kurumları olayın eğitim boyutuna da önem vermek durumundadır. Nitekim yasa koyucu özel öğretim kurumlarının çalışma usul ve esaslarını çıkarmış olduğu özel kanun ve yönetmeliklerle düzenlemiş olup bu alanda faaliyet gösteren kurumlar bunlara uymak zorundadırlar.

Söz konusu düzenlemelerde eğitim kurumlarının ücret politikalarına ilişkin belirlemeler de yapılmış olup, buna göre kurumlar; her yıl Mayıs ayına kadar ücretlerini ve bu ücretlerden yapılacak indirimleri ilan etmeleri, ilgili dönem kapasitelerinin asgari %3'üne kadar ücretsiz öğrenci okutmaları, burs vereceklerse bunları İl Millî Eğitim Müdürlüğüne bildirmeleri gerekmektedir.

Özel öğretim kurumlarının kendi kanun ve yönetmelikleri uyarınca yapmış oldukları indirimler, verilen burslar veya ücretsiz öğrenci okutmaları söz konusu işlemlerin kanun ve yönetmelik uyarınca yapıldığının tevsik edilmesi koşuluyla vergisel açıdan indirimi kabul edilen gider mahiyetinde olduğunu düşünmekteyim. Böylece olayın gerçek mahiyetinin bu olduğu ispatlanmış olacaktır.

Kanun ve yönetmelik kapsamında yapılmayan indirimler ise ticari icaplara uygun olmak, kurumun ticari kazancının elde edilmesi, idame ettirilmesi veya artırılması amacıyla yapılmak koşuluyla kanunen indirimi kabul edilen gider olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Buna karşın kurum ortak veya yöneticilerinin, keyfi olarak, ticari gaye dışındaki amaçlarla yaptığı indirimlerin ise yapılan bağış ve yardım olarak değerlendirilerek kurum ortaklarından tahsil edilmesi ve kurum kazancına ilave edilmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- 5580 Sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu,
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu,
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu,
- 3065 Sayılı Katma değer vergisi kanunu,
- Millî Eğitim Bakanlığı Özel Öğretim Kurumları Yönetmeliği