

BEDELSİZ veya BURLU ÖĞRENCİ OKUTAN ÖZEL OKULLARIN KURUMLAR VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU

STATE OF PRIVATE SCHOOLS PROVIDING FREE EDUCATION
AND SCHOLARSHIP BEFORE CORPORATE TAX



Rızkullah ÇETİN*

ÖZ

Özel Öğretim Kurumları öğrenim gören öğrenci sayısının yüzde üçünden az olmamak üzere ücretsiz öğrenci okutmakla yükümlüdür. Ayrıca ders ya da sınavlardaki başarıları veya bilim, kültür, sanat, spor ve benzeri alanlardaki başarılarından veya maddi imkânsızlıklarından dolayı öğrenci ve kursiyerlere karşılıksız olarak burs verebilirler. Özel öğretim kurumlarında bedelsiz veya burslu olarak öğrenci okutulması halinde, bu öğrenciler için yapılan harcamalar Maliye Bakanlığınca, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40'inci maddesinin birinci fıkrasına göre ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler olarak değerlendirilmektedir. Özel öğretim kurumları tarafından ücretsiz/burslu okutulan öğrencilere ilişkin olarak düzenlenecek faturalara, "Ücretsiz/Burslu okutulan öğrenci" şerhi konulması gerekmektedir.

Anahtar Kelimeler: Özel Öğretim Kurumu, Ücretsiz Öğrenci, Burslu Öğrenci, Eğitim Harcaması

ABSTRACT

According to the law, private schools have to provide free education for at least 3% of their total students. Besides, these institutions can provide scholarship for those who are successful in lectures, exams, or science, culture, arts, sports and similar areas, or for those who cannot afford it. Private education institutions can deduct the expenses related to such free education service from their business income, according to Article 40 Income Tax Law no. 193. The invoices that should be issued for the free service must involve a note of "free-of-fee/sponsored students".

Keywords: Private education institutions, free-of-fees student, sponsored student, education expense

* Vergi Müfettişi

M.G.T.: 02.03.2016 / M.K.T.: 16.03.2016

1- GİRİŞ

Çoğu dershanenin özel okula dönüşmesiyle birlikte, özel okul sayısı son yıllarda hızla artmıştır. Özel okullar yasal zorunluluktan dolayı ücretsiz öğrenci okutmakta birlikte başarılı öğrencilerin kendi okullarında eğitim görmesini sağlayarak özel okulun başarı seviyesini yükseltip, bu öğrencilerin Türkiye genelinde yapılan sınavlarda başarı sağlayarak bir anlamda özel okulun tanıtımının yapılması amacıyla da burslu öğrenci okutmaktadırlar. Burslu veya ücretsiz olarak eğitim görececek öğrenci sayısı, öğrenim süresi, alınacak öğrenci oranı vb. şartlar “Özel Öğretim Kurumları Kanunu” ve bu Kanun’a dayanılarak yayımlanan “Milli Eğitim Bakanlığı Özel Öğretim Kurumları Yönetmeliği” ile düzenlenmiştir. Bu Kanun ve Yönetmelik kapsamında ayrıca sürücü kursları, özel eğitim rehabilitasyon merkezleri, hizmet içi eğitim merkezleri de bedelsiz veya burslu kursiyer okutabilirler. Özel okulların bedelsiz veya burslu öğrenci okutması halinde bu öğrencilere verilen bursların, harçlıkların ya da eğitim harcamalarının kurumlar vergisi açısından nasıl değerlendirileceği bu makalemizde irdelenecektir.

2- ÜCRETSİZ veya BURLU ÖĞRENİM GÖRECEK ÖĞRENCİLERİN BELİRLENMESİNE İLİŞKİN YAPILAN YASAL DÜZENLEMELER

Bedelsiz veya burslu öğrenci okutulmasına ilişkin yasal düzenleme “Özel Öğretim Kurumları Kanunu” ve bu Kanun’a dayanılarak yayımlanan “Milli Eğitim Bakanlığı Özel Öğretim Kurumları Yönetmeliği” ile yapılmıştır. “Özel Öğretim Kurumları Kanunu’nun **“Öğrenim ücreti ve diğer ücretler, ücretsiz öğrenim ve yabancı uyruklu öğrenciler”** 13’üncü maddesinde;

“...Kurumlar, öğrenim gören öğrenci sayısının yüzde üçünden az olmamak üzere ücretsiz öğrenci okutmakla yükümlüdür. Bakanlıkça bu oran yüzde ona kadar artırılabilir. Ücretsiz okutmada; 12/4/1991 tarihli ve 3713 sayılı Terörle Mücadele Kanunu, 3/11/1980 tarihli ve 2330 sayılı Nakdi Tazminat ve Aylık Bağlanması Hakkında Kanun veya 2330 sayılı Kanun hükümleri uygulanarak aylık bağlanmasını gerektiren kanunlar, 8/6/1949 tarihli ve 5434 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanununun 56 nci, mülga 45 inci ve 64 üncü maddeleri ile 31/5/2006 tarihli ve 5510 sayılı Kanunun 47 nci maddesi kapsamında harp veya vazife malulü sayılanların ilk ve orta öğretim çağındaki çocukları ile haklarında korunma, bakım veya barınma kararı verilen çocuklara öncelik verilir.

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

Kurumlar ayrıca, öğrenim bursu verebilirler. Öğrenim bursu verilmesine ilişkin usûl ve esaslar yönetmelikle belirlenir.” hükmü yer almaktadır.

İlgili Kanuna dayanılarak yayımlanan “Milli Eğitim Bakanlığı Özel Öğretim Kurumları Yönetmeliği”nde yer alan düzenlemeler kapsamında konuyu ücretsiz öğrenim görececek öğrenciler ve burslu öğrenim görececek öğrenciler açısından ayrı ayrı değerlendireceğiz.

2.1- Ücretsiz Öğrenci Okutulmasına İlişkin Yapılan Düzenlemeler

Yönetmeliğin “Tanımlar” başlıklı 4’üncü maddesinde;

Kurum; *Okul öncesi eğitim, ilköğretim, ortaokul, ortaöğretim yabancı, azınlık ve özel eğitim okullarından Genel Müdürlükçe belirlenerek internet sayfasında yayınlanan standartlara ve Özel Okullar*

¹ 14/2/2007 tarih ve 26434 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

² 20.03.2012 tarih ve 28239 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Değerlendirme Yönergesine göre grubu belirlenen okulları, milletlerarası özel öğretim kurumları, çeşitli kursları, uzaktan öğretim yapan kuruluşları, motorlu taşıt sürücüleri kursları, hizmet içi eğitim merkezleri, öğrenci etüt eğitim merkezleri, özel eğitim ve rehabilitasyon merkezleri ile benzeri özel öğretim kurumlarını,

Kurum kontenjanı: Kurumda aynı anda öğrenim görecekt en fazla öğrenci veya kursiyer sayısını, **Ücretsiz okutulacak öğrenci ve kursiyer:** Bir öğretim yılı veya dönem içinde ücretsiz öğrenim gören öğrenci ve kursiyeri, ifade etmektedir.

İlgili yönetmeliğe göre ücretsiz okutulacak öğrencilerin oranı, ücretsiz okuma süresi ve başvurulara ilişkin düzenlemelere ilişkin hükümler aşağıda yer almaktadır;

Ücretsiz okutulacak öğrenci ve kursiyerlerin oranı ile dağılımı

MADDE 57 – (1) Kurumlar, kurumda okuma hakkını kazananlardan Kanununun 13 üncü maddesinde belirtilen harp veya vazife malulü sayılanların ilk ve orta öğrenim çağındaki çocukları ile haklarında koruma, bakım veya barınma kararı verilen çocuklara öncelik verilir.

(2) Aynı kuruma, birinci fıkrada sayılanların başvurusu kurumun ücretsiz okuma kontenjanından fazla olması hâlinde yerleştirme valilikçe yapılır. Birinci fıkrada sayılan öğrenci veya kursiyerlerden kuruma başvuruda bulunulmaması hâlinde, yüzde üçlük oranın tamamından kayıtlı öğrenci ve kursiyerler yararlandırılır.

(3) Kurumlara, ücretsiz okutmakla yükümlü oldukları öğrenci ya da kursiyer başvurusu olmaması veya başvuranların sayısı kontenjandan az olması hâlinde, durumları 58 inci maddede uygun olanların başvuruları sağlanarak ücretsiz okuma hakkından yararlandırılır. Bunun mümkün olmaması hâlinde de ücretsiz okuyacak öğrenci ve kursiyerler kurum tarafından belirlenir.

(4) Kurumun bir bölüme başvurusunun az olması hâlinde, diğer bölümler için yapılan başvurularla ücretsiz okutulacak öğrenci ve kursiyer kontenjanı tamamlanır.

(5) Ücretsiz okutulacak öğrenci ve kursiyerlerin sayısını tespit ederken 0,5 ve daha yukarı çıkan kesirli sayılar bir üst tam sayıya tamamlanır.

Ücretsiz okutulacak öğrenci ve kursiyerlerin başvurusu

MADDE 58 – (1) Kurumlarda ücretsiz veya indirim uygulanarak okumak için başvuracak öğrenci ve kursiyerlerden, okullarda ücretsiz okuyacak Kanununun 13 üncü maddesinde belirtilen harp veya vazife malulü sayılanların ilk ve orta öğrenim çağındaki çocukları ile haklarında koruma, bakım veya barınma kararı verilen çocuklar dışındaki öğrencilerin bir önceki sınıfını geçmiş ve davranış notunun tam olması şartları aranır.

(2) Kanununun 13 üncü maddesinde belirtilen harp veya vazife malulü sayılanların ilk ve orta öğrenim çağındaki çocukları ile haklarında koruma, bakım veya barınma kararı verilen çocuklardan, ayrıca Kanununun 13 üncü maddesinde belirtilen harp veya vazife malulü sayılanların mensubu olduğu kurumdan alınacak harp veya vazife malulü olduğunu gösterir belge istenir.

(3) Her ders yılı veya dönemde, kurumda ücretsiz okumak isteyen öğrenci veya kursiyerler bu isteklerini kuruma kayıt sırasında, "Özel Öğretim Kurumlarında Ücretsiz Okuyacak Öğrenci ve Kursiyerlere Ait Başvuru Formu"nu (EK-7) doldurarak başvurur.

(4) Gerçek dışı bildirimde bulunduğu tespit edilen öğrenci ve kursiyerin, ücretsiz okuma hakkı veya bursu kurum müdürlüğüne iptal edilir. Öğrenci ve kursiyere ücretsiz okuduğu veya burs aldığı dönemlere ait ücretler ilgili mevzuat hükümleri doğrultusunda kanuni faizi ile birlikte ödettilir.

(5) Ücretsiz okumak üzere başvuranların sayısı kontenjandan az olması hâlinde, durumları birinci fıkraya uygun olanların başvuruları sağlanarak ücretsiz okuma hakkından yararlandırılır.

Değerlendirme kurulu

MADDE 59 – (1) Kurumlarda, ücretsiz okumak için yapılan başvuruları değerlendirmek amacıyla değerlendirme kurulu oluşturulur.

(2) Değerlendirme kurulu, kurum müdürünün başkanlığında iki eğitim personelinden oluşur.

(3) Değerlendirme kurulu, dönem başlamadan toplanır ve "Özel Öğretim Kurumlarında Ücretsiz Okuyacak Öğrenci ve Kursiyerler Başvuruları Değerlendirme Formu"na (EK-8) göre başvuruları değerlendirip ücretsiz okuyacak öğrenci ve kursiyerleri tespit ederek ilgililere duyurur.

(4) Özel öğretim kurumlarında ücretsiz okuma hakkı kazanan öğrenci ve kursiyerler MEBBİS'te oluşturulan elektronik modüllere işlenir.

Ücretsiz okuyacak öğrenci ve kursiyerlerin ücretlerinin iadesi

MADDE 60 – (1) Ücretsiz okumaları uygun bulunan öğrenci ve kursiyerlerden alınan ücretler, okullarda öğretimin başlamasından sonra iki ay içinde; diğer kurumlarda ise dönem bitiminden sonraya kalmamak şartıyla kurum yönetimince bir ay içinde ödenir.

(2) Öğrenci ve kursiyerler, daha önce ödedikleri ücretlere ait verilen fatura ve makbuzların asıllarını kuruma iade etmek zorundadırlar.

Ücretsiz okuma süresi

MADDE 61 – (1) Ücretsiz okuma hakkı kazanan öğrenci ve kursiyerlerin bu hakları yalnız o öğretim yılı veya dönemi için geçerlidir.

(2) Okullar, ücretsiz okuma hakkını kazanan Kanununun 13 üncü maddesinde belirtilen harp veya vazife malulü sayılanların ilk ve orta öğrenim çağındaki çocukları ile haklarında koruma, bakım veya barınma kararı verilen çocukları, okulun öğrenim süresince ücretsiz okutur.

Yönetmelik hükümlerinde dikkat edileceği üzere ücretsiz öğrenci okutulması kurumlar için zorunlu bir uygulamadır. Yönetmeliğin "Tanımlar" başlıklı 4'üncü maddesinde "kurum"un tanımı yapılarak hangi kurumların bu kapsama girdiği belirlenmiştir. Dolayısıyla sadece okul öncesi eğitim, ilkökul, ortaokul gibi eğitim kurumlarının yanı sıra çeşitli kurslar, uzaktan eğitim yapan kuruluşlar, motorlu taşıtlar sürücü kursu, özel eğitim ve rehabilitasyon merkezleri gibi kuruluşlar da ücretsiz öğrenci yada kursiyer okutmak zorundadır. Ayrıca ücretsiz eğitim süresi yalnız öğretim yılı ya da kurs dönemi (Yönetmeliğin 61'inci maddesinin ikinci fıkrası hariç) için geçerli olacaktır.

2.2- Burslu Öğrenci Okutulmasına İlişkin Yapılan Düzenlemeler

İlgili yönetmeliğe göre burs verilme şartları, burs oranı, burs süresine ilişkin hükümler aşağıda yer almaktadır;

Burs verilme şartları ve oranı

MADDE 62 – (1) 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. Kurumlar, burs verilecek öğrenci ve kursiyer tespitine yönelik sınav yapmak istemeleri durumunda bu sınavlardan sınav ücreti alamazlar.

(2) Kurumlar, 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 uygular.

(3) Burslu okumaya hak kazananlardan burs verilmesine esas olan belgeler dışında burslu öğrenci/kursiyere maddi yükümlülük getirecek herhangi bir belge düzenlenemez.

(4) Burslu okutulacak öğrenci ve kursiyerlerin oranı veya sayısı kurumca belirlenir. Burslu okutulacak öğrenci ve kursiyerlerin oranı. ücretsiz okutulacakların oranının dışında tutulur.

(5) Kurumda, öğrenimi süresince burslu olarak okutulan öğrenci veya kursiyerler başarısı devam ettiği sürece bu haktan yararlandırılır. Herhangi bir şekilde kurumdan ayrılan burslu öğrencilerden öğrenim gördüğü süre için ücret talep edilemez.

Burs verilme şekli ve süresi

MADDE 63 – (1) Okullarda öğrencilere;

- 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 burs verilebilir.

(2) Okullar dışındaki diğer kurumlarca öğrenci veya kursiyerlere;

- a) Öğrenim ücretinin karşılanması,
- b) Kırtasiye masrafının karşılanması,
- c) Bakanlığın resmî okul öğrencileri için tespit ettiği en az burs miktarı kadar harçlık ve benzeri şekillerde burs verilebilir.

(3) Özel öğretim kurumlarında burslu okuma hakkı kazanan öğrenci ve kursiyerler MEBBİS'te oluşturulan elektronik modüllere işlenir.

Dikkat edileceği üzere burslu öğrenci veya kursiyer okutulması zorunlu bir uygulamaya olmayıp ihtiyari bir uygulamadır. Ayrıca herhangi bir oran sınırlaması bulunmamaktadır. Yani kurumlar istedikleri kadar öğrenci ve kursiyeri burslu okutabilmektedirler. Bir öğrenciye verilecek burs miktarı, ücretsiz öğrenci okutulmasından farklı olarak öğrenim yılı süresince devam etmektedir.

3- ÜCRETSİZ veya BURLU ÖĞRENCİ OKUTAN KURUMLARIN, KURUMLAR VERGİSİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Ücretsiz veya burslu öğrenci okutulması halinde bu öğrencilere yapılan harcamalar ve ücret alınmaması halinde vergisel açıdan yapılması gerekenler hakkında Kurumlar Vergisi Kanunu'nda veya Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde bir hüküm bulunmamaktadır. Maliye Bakanlığı konuyu genel olarak özel öğretim kurumlarına vermiş olduğu özeldeler kapsamında açıklamaya çalışmıştır. Verilen özeldeler hemen hemen birbirinin aynıdır.

Konuya ilişkin verilen bir özelge aşağıdaki gibidir;

“...5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı 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 Kanununun 40 ıncı 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.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, bahse konu yönetmelik çerçevesinde burslu öğrencilerin öğrenim ücretinin belirli bir kısmının karşılanması halinde, Vergi Usul Kanununun 3 üncü maddesi uyarın-

ca 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 yakınlarının çocuklarına verilen bedelsiz veya burslu eğitim hizmetlerinin karşılığının söz konusu Yönetmelik hükümleri ile ilişkilendirilmeksizin hasılat kaydı yapılacağı tabiidir.³

Özelgeden de anlaşılacağı üzere özel öğretim kurumlarında bedelsiz veya burslu öğrenci okutulması halinde bu öğrenciler için yapılan harcamalar 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40'inci maddesinin birinci fıkrasına göre ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler olarak değerlendirilmekte ve yapılan harcamalar safi ticari kazancın tespitinde indirilecek giderler arasında kabul edilmektedir. Maliye Bakanlığına göre, ilgili yönetmelik çerçevesinde burslu öğrencilerin öğrenim ücretinin belirli bir kısmının karşılanması halinde, 213 sayılı 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. Burada sadece burslu öğrencilerden bahsedilmiş olsa da, ücretsiz öğrenci okutulması, özel öğretim kurumları için yasal zorunluluk olduğundan, bu öğrenciler için yapılan tüm giderlerin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun yukarıda bahsedilen 40'inci maddesinin birinci fıkrası kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla bedelsiz okutulan öğrencilerden tahsil edilmeyen tutarlar için hasılat kaydının yapılmasına gerek olmadığı sonucunu çıkartabiliriz.

Ancak bu noktada hasılat kaydı yapılmayacak olması fatura düzenlenmeyeceği anlamına gelmemektedir. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun "İspat edici kâğıtlar" başlıklı 227'nci maddesinin birinci fıkrasında; "Bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, bu Kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir." hükmüne yer verilmiş olup, söz konusu kayıtların ise aynı Kanun'un 229 ve müteakip maddelerinde yer alan belgelerle tevsik edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Ayrıca 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 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 istisna kapsamında düzenlenen faturalarda hesaplanan KDV yer almayacak ve "KDV Kanunu'nun 17/2-b maddesine göre KDV tahsil edilmemiştir." şerhi konulacak, faturanın açıklama kısmına da "Ücretsiz/burslu okutulan öğrenci" şerhi konulacaktır.

Konuya ilişkin verilen bir özelge aşağıdaki gibidir;

"...Buna göre; Üniversitenizin öğrencilerine kontenjanının %50'sini geçmemek üzere (%100 oranlı verilen bursların da ilavesi ile) %25 ve %50 oranlı burs vermesi durumunda, VUK.nun ispat edici kağıt-

³ Gelir İdaresi Başkanlığının 21.04.2009 tarih ve B.07.1.GİB.0.03.55/5517-2148 sayılı Özelgesi

lara ilişkin 227 ve faturanın tarifine ilişkin 229. maddelerine istinaden düzenlenecek faturada işlemin karşılığını teşkil eden bedele yer verilmesi, bedelin düşüklüğünün iskonto veya kısmi burs uygulamasını gösteren YÖK Kararı, tercih kılavuzu veya Mütevelli Heyeti Kararı gibi haklı bir sebeple açıklanması halinde, matrah olarak burstan sonraki kısmın esas alınması mümkün olup, bu hallerde emsal bedelin uygulanmasına gerek bulunmamaktadır. Ancak, ücretsiz/burslu okutulan öğrencilere ilişkin düzenlenecek faturalarda, “Ücretsiz/Burslu okutulan öğrenci” şerhi konulması gerekmektedir.”⁴

Konu ile ilgili verilen başka bir özeldede⁵ ise, yeni açılan Özel Fen ve Teknoloji Liselinin 20 kişilik kapasitesinin tamamının 5580 sayılı Kanun içeriğince %100 burslu okutulacağı, söz konusu öğrenciler için düzenlenecek faturalarda öğrenim bedelinin tamamının %100 iskonto yapılmak suretiyle faturalandırılacağını ve gelir hesaplarında da 0 (sıfır) olarak intikal ettirileceğini, bu uygulamanın vergisel açıdan durumu sorulmuş olup cevaben;

“...Bu hüküm ve açıklamalara göre, 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 BULUNMAMAKTADIR.

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 ALINMASI MÜMKÜNDÜR.” açıklamasında bulunulmuştur.

Dolayısıyla yukarıdaki açıklamalar kapsamında bedelsiz veya burslu öğrenci okutulması halinde öğrenciler için yapılan harcamalar ve bu harcamalar dolayısıyla yüklenilen KDV tutarları, KDV Kanunu'nun 32'nci maddesi gereğince indirim konusu yapılamayacağından KDV tutarı indirim hesaplarından çıkarılacak, karşılığında aynı tutar ve yapılan diğer harcamalar Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'inci maddesinin birinci fıkrası gereğince ticari kazancın tespitinde indirilecek giderler arasında yer alacaktır. Düzenlenecek olan faturalarda hâsılat kaydı yapılmayacak olmasına rağmen muhasebenin tam açıklama, tarafsızlık ve belgelendirme ilkeleri doğrultusunda;

- Ücretsiz öğrenci okutulması halinde düzenlenecek faturalarda herhangi bir tutar yer almayacak veya 0,00 TL yer alacak ve fatura açıklamasında “ Ücretsiz/burslu okutulan öğrenci” şerhi konulacaktır.
- Burslu öğrenci okutulması halinde ise, %100 oranında burs verilmesi durumunda fatura üzerinde eğitim ücreti üzerinden %100 iskonto yapıldığı belirtilecek, daha düşük bir oranda burs verilmesi halinde ise burs oranı fatura üzerinde düşülecek ve kalan tutar üzerinden fatura düzenlenecek, fatura açıklamasında “ Ücretsiz/burslu okutulan öğrenci” şerhi konulacaktır.

Diğer taraftan, ücretsiz veya burslu eğitim hizmetinin belirlenen ve ilan edilen öğrenci ve kursiyer dışında özel okul sahipleri ile bunların yakınlarının çocuklarına verilmesi durumunda 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13'üncü maddesinde yer alan “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı” hükümlerine göre işlem tesis edilecektir.

⁴ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 24.07.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.18.02-105-[230 -9081]-771 sayılı Özelgesi

⁵ Gaziantep Vergi dairesi Başkanlığının 10.04.2014 tarih ve 16700543-125-11 sayılı Özelgesi

4- SONUÇ

Bedelsiz veya burslu öğrenci okutulmasına ilişkin yasal düzenlemeler “Özel Öğretim Kurumları Kanunu” ve bu Kanun’a dayanılarak yayımlanan “Milli Eğitim Bakanlığı Özel Öğretim Kurumları Yönetmeliği” ile yapılmıştır. Kurumlar, öğrenim gören öğrenci sayısının yüzde üçünden az olmamak üzere ücretsiz öğrenci okutmakla yükümlüdür. Ayrıca, kurumlar öğrenim bursu da verebilirler. Özel öğretim kurumlarında bedelsiz veya burslu olarak öğrenci okutulması halinde bu öğrenciler için yapılan harcamalar 193 sayılı Gelir vergisi Kanununun 40’ıncı maddesinin birinci fıkrasına göre ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler olarak değerlendirilmekte ve safi ticari kazancın tespitinde indirilecek giderler arasında kabul edilmektedir. Ücretsiz/burslu okutulan öğrencilerden tahsil edilmeyen tutarlar için hâsılat kaydı yapılmayacak olmasına rağmen bu öğrenciler adına fatura düzenlenmesi ve fatura da eğitim ücreti üzerinden iskonto yapıldığı veya ücret alınmadığı belirtilip, *KDV Kanunu’nun 17/2-b maddesine göre KDV tahsil edilmemiştir.*” şerhi ile “*Ücretsiz/burslu okutulan öğrenci*” şerhi konularak işlem yapılması uygun olacaktır.

KAYNAKÇA

- 5580 Özel Öğretim Kurumları Kanunu
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 24.07.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.18.02-105-[230 -9081]-771 sayılı Özelgesi
- Gaziantep Vergi dairesi Başkanlığı’nın 10.04.2014 tarih ve 16700543-125-11 sayılı Özelgesi
- Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 21.04.2009 tarih ve B.07.1.GİB.0.03.55/5517-2148 sayılı Özelgesi
- Milli Eğitim Bakanlığı Özel Öğretim Kurumları Yönetmeliği