

Bursluluk İndirimi hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU
Özelge no	16700543-125-11
Tarih	10.04.2014

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

GAZİANTEP VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

VERGİ VE ANLAŞMALAR UYGULAMA MÜDÜRLÜĞÜ

Sayı : 16700543-125-11 10/04/2014

Konu : Bursluluk İndirimi

İlgide kayıtlı talep formunuzda, şirketinizin 5580 Sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanununa göre faaliyetini yürüttüğü, 2012-2013 öğretim yılına ilişkin ücret tarifenizin Mayıs-2012 dönemi içerisinde Milli Eğitim Müdürlüğüne sunulup kamuoyuna ilan edildiği, Eylül-2012 itibariyle yeni açılan Özel Fen ve Teknoloji Lisesinin 20 kişilik kapasitesinin tamamının 5580 Sayılı Kanunu 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, yaptığınız bu işlemin Kurumlar Vergisi, Vergi Usul Kanunu ve Katma Değer Vergisi Kanunu açısından değerlendirilerek konu hakkındaki Başkanlığımız görüşünün bildirilmesi talep edilmektedir.

KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

5580 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanununun 13 üncü maddesinde, Kanunda tanımlanan özel öğretim kurumlarının öğrenim gören öğrenci sayısının yüzde üçünden az olmamak üzere ücretsiz öğrenci okutmakla yükümlü oldukları, Bakanlıkça bu oranın yüzde ona (% 10) kadar artırılabilceğı, ücretsiz okutulacak öğrencilerin yüzdesi, seçimi ve kuruma kabul şartlarına ilişkin usul ve esasların yönetmelikle belirleneceğı, özel öğretim kurumlarının ayrıca, öğrenim bursu verebilecekleri, öğrenim bursu verilmesine ilişkin usul ve esasların da yönetmelikle belirleneceğı hüküm altına alınmıştır.

Bu hüküm uyarınca 11/02/2009 tarih ve 27138 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Özel Öğretim Kurumlarında Ücretsiz veya Burslu Okutulacak Öğrenci ve Kursiyerler Hakkında Yönetmeliğın 14 üncü maddesinde burs verilme şartlarına yer verilmiş, 15 inci maddesinde ise burslu okutulacak öğrenci ve kursiyerlerin oranı veya sayısının kurumca belirleneceğı, burslu okutulan öğrenci veya kursiyerlerinin oranının, ücretsiz okutulacakların dışında tutulacağı hüküm altına alınmıştır.

Anılan Yönetmeliğın 16 ncı maddesinde de; okul öncesi eğitim, ilköğretim veya ortaöğretimdeki öğrencilere; öğrenim ücreti ve kırtasiye masrafının karşılanması, Milli Eğitim Bakanlığının resmi okul öğrencileri için tespit ettiğı en az burs miktarı kadar harçlık ve benzeri şekillerde burs verileceğı; okullar dışındaki diğer özel öğretim kurumlarınca; öğrenim ücretinin ve kırtasiye masrafının karşılanması, Milli Eğitim Bakanlığının resmi okul öğrencileri için tespit ettiğı en az burs miktarı kadar harçlık ve benzeri şekillerde burs verilebileceğı hükmü yer almaktadır.

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 olduğı 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 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 ettiğı 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.

VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN:

213 sayılı Vergi Usul Kanununun "Vergi kanunlarının uygulanması ve ispat" başlıklı 3 üncü maddesinin (B) fıkrasında; "İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.

Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.

İktisadi, 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." hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanunun "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 Kanunun 229 ve müteakip maddelerinde yer alan belgelerle tevsik edilmesi gerekmektedir. Ancak, ücretsiz/burslu okutulan öğrencilere ilişkin düzenlenecek faturalarda "Ücretsiz/Burslu okutulan öğrenci" şerhi konulması gerekmektedir.

KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

KDV Kanununun "Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar" başlıklı 17/2-b maddesinde; 08/02/2007 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 katma değer vergisinden istisna olduğu hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanunun; 25/a maddesinde; teslim ve hizmet işlemlerinde fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen ticari teamüllere uygun miktardaki iskontoların KDV matrahına dahil olmadığı, 29/1-a maddesinde; mükelleflerin, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde indirilebilecekleri hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan Kanunun 30 uncu maddesinde; 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 vergisinin, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyeceği, 33 üncü maddesinde ise 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 hükümlerine yer verilmiştir.

KDV Kanununun 33 üncü maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak yayımlanan 26 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin G/4 bölümünde; "İndirim hakkı tanınan ve tanınmayan işlemleri birlikte yapan mükellefler, alışlarında yüklendikleri 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 hesabında çıkartılarak, gider veya maliyet hesaplarına intikal ettirilecektir. İndirilecek verginin bulunmaması veya yetersiz olması halinde artan kısım, "fazla ve yersiz hesaplanan" vergi olarak beyan edilecektir." açıklamalarına yer verilmiştir.

Ayrıca, şirketinizin eğitim faaliyetlerini yürütebilmesi için yaptığı cari ve yatırım harcamalarına ilişkin yüklenilen KDV nin herhangi bir ayırma tabi tutulmaksızın indirim hesaplarına alınması mümkündür. Ancak, KDV Kanununun 17/2-b maddesi kapsamındaki işlemler nedeniyle yüklenilen KDV indirim konusu yapılmayacağından, KDV den istisna edilen işlemlerin gerçekleştiği dönemde bu işlemlere isabet eden kısım, istisna kapsamındaki işlemlerin toplam işlemler içindeki oranının bulunması ve bu oranın cari harcamalara ait yüklenilen vergilere uygulanması suretiyle belirlenerek, ilgili döneme ait 1 No.lu KDV beyannamesinin "İlave Edilecek KDV Satırı"na yazılmak suretiyle indirim hesaplarından çıkarılacaktır.

Buna göre;

-KDV Kanununun 17/2-b maddesi kapsamında ilgili dönemdeki kapasitenin % 10 unu geçmemek üzere verilen bedelsiz eğitim ve öğretim hizmetleri için KDV hesaplanmayacak olup, yüklenilen KDV ise Kanunun 30/a maddesi uyarınca indirim konusu yapılmayacaktır.

-Ancak işletmeniz bünyesinde yer alan okullardan dolayı tek bir mükellefiyet kaydının olması ve KDV Kanununun 17/2-b maddesinde yer alan istisnanın ise KDV mükelleflerine tanınması nedeniyle %10 bursluluk durumunun; işletmeniz bünyesinde bulunan her okul için ayrı ayrı değerlendirilmemesi, işletmede mevcut okulların kapasiteleri toplamının dikkate alarak tespit edilmesi gerekmektedir.

-Okulunuz tarafından % 10 luk burslu öğrenci kontejanını doldurduktan sonra diğer öğrenciler için yapılan iskontoların ise ticari teamüllere uygun olması halinde KDV Kanununun 25/a maddesi çerçevesinde KDV matrahına dahil edilmemesi mümkün bulunmaktadır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 16.09.2026