

Özel eğitim kurumu işletmeciliğinden dolayı istisnadan yararlanamayan mükellefin ayrıca anaokulu işletmesi halinde istisna uygulaması ile peşin ödemelerde belge düzeni hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	VERGİ USUL KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-989
Tarih	15.07.2011

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü

Sayı : B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-989

15/07/2011

Konu : Özel eğitim kurumu işletmeciliğinden dolayı istisnadan yararlanamayan mükellefin ayrıca anaokulu işletmesi halinde istisna uygulaması ile peşin ödemelerde belge düzeni.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, özel eğitim kurumu olarak hizmet verdiğinizden bahisle, bir eğitim kurumunun ilk ve ortaöğretim bölümü devralındıktan sonra anaokulu bölümünün tarafınızca açılması halinde Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (ı) bendinde yer alan hükme göre kurum kazancına ilişkin 5 yıllık istisnanın anaokulu bölümüne kısmi olarak uygulanıp uygulanamayacağı ile eğitim ücretinin peşin ödenmesi halinde faturanın ödeme tarihinde mi yoksa eğitimin verileceği Eylül-Mayıs dönemlerine bölünerek mi kesilmesi gerektiği konularında görüş sorulmaktadır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinin 2'nci bendinde kurum kazancının, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluştuğu belirtilerek Kanun'un 6'ncı maddesinde kurumlar vergisinin mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Diğer taraftan, Gelir Vergisi Kanunu'nun "Ticari Kazancın Tarifi" başlıklı 37'nci maddesinde; "Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır" hükmü yer almış olup; aynı Kanun'un "Bilanço Esasında Ticari Kazancın Tespiti" başlıklı 38'inci maddesinde ise;

"Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsdeki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müsbet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce:

1. İşletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir;
2. İşletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunur.

Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümleri ile bu kanunun 40 ve 41 inci maddeleri hükümlerine uyulur." denilmiş, Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'inci maddesinde safi kazancın tespit edilmesinde indirilecek giderler sayılarak 1'inci bendinde "Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin" safi kazancın tespitinde indirilebileceği belirtilmiştir.

Ticari kazancın tespitinde iki temel ilke geçerlidir. Bunlar "dönemsellik" ve "tahakkuk esası" ilkeleridir. Tahakkuk esası ilkesinde, gelir veya giderin miktar ve mahiyet itibarıyla kesinleşmiş olması, yani geliri veya gideri doğuran işlemin tekemmül etmesinin yanı sıra, miktarının ve işlemde kaynaklanan alacağın veya borcun ödeme şartlarının da belirlenmiş olması gereklidir. Bu esas dikkate alındığında bir gelir unsurunun, özel bir düzenleme bulunmadığı sürece, mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleştiği dönem kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

Diğer taraftan Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinde;

"(1) Aşağıda belirtilen kazançlar, kurumlar vergisinden müstesnadır:

...

ı) 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 Bakanlığının belirleyeceği usûller çerçevesinde beş hesap dönemi itibarıyla elde edilen kazançlar (İstisna, belirtilen okulların ve rehabilitasyon merkezlerinin faaliyete geçtiği hesap döneminden itibaren başlar.).

..." hükmü yer almış konuya ilişkin olarak 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde;

"5.10. Eğitim tesisleri ile rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara ilişkin istisna:

5.10.1. İstisnanın kapsamı:

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (ı) bendi ile eğitim ve öğretim işletmelerine tanınan kazanç istisnası;

625 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu kapsamında yer alan okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarının işletilmesinden elde edilen kazançlar ile

Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara

uygulanacaktır.

İstisna kapsamında yer alan;

Okul Öncesi Eğitim Okulu, 1739 sayılı Milli Eğitim Temel Kanunu'nun 19, 20 ve 21'inci maddelerine göre kurulan ve mecburi ilköğretim çağına gelmemiş çocukların eğitimini sağlayan okulları,

İlköğretim Okulu, 1739 sayılı Kanun'un 22-25'inci maddelerinde belirtilen ve 6-14 yaşlarındaki çocukların eğitim ve öğretimini sağlayan okulları,

Orta Öğretim Okulları, 1739 sayılı Kanun'un 26-30'uncu maddelerinde belirtilen ve ilköğretime dayalı, en az üç yıllık öğrenim veren genel, mesleki ve teknik öğretim okullarını,

Özel Eğitim Okulları, engelliler için açılan okul öncesi, ilköğretim ve ortaöğretim okullarını,

Rehabilitasyon Merkezleri, 2828 sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanunu ve ilgili mevzuat çerçevesinde kurularak faaliyet gösteren ve bedensel, zihinsel ve ruhsal özürleri nedeniyle normal yaşamın gereklerine uyamama durumunda olan kişilerin, fonksiyon kayıplarını gidermek ve toplum içinde kendi kendilerine yeterli olmasını sağlayan beceriler kazandırmak veya bu becerileri kazanamayanlara devamlı bakmak üzere kurulan sosyal hizmet kuruluşlarını,

ifade etmektedir.

İstisna, okulların eğitim-öğretim, merkezlerin ise rehabilitasyon faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına uygulanacaktır. Dolayısıyla, eğitim tesisleri ile rehabilitasyon merkezlerinde yer alan büfe, kantin, kafeterya, kitap satış yeri gibi tesislerin gerek bizzat işletilmesinden gerekse kiraya verilmesinden elde edilen kazançlara istisna uygulanması söz konusu değildir. Yemek ve konaklama hizmetlerinin okul bünyesinde verildiği ve bu hizmetlere ilişkin bedelin okul ücretine dahil olduğu durumlarda, elde edilen

kazanç herhangi bir ayrıma tabi tutulmaksızın istisna uygulamasına konu olacak olup yemek hizmetinin dışarıdan satın alınması istisna uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir.

Yukarıda belirtilenlerin dışında kalan, öğrencileri istedikleri derslerde 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 liselere hazırlık, bilgisayar, sürücü, dans, bale, mankenlik ve spor kursları gibi) ile öğrenci etüt eğitim merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar hakkında istisna uygulanmayacaktır.

Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezi dışındaki sağlık tesislerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara anılan istisnanın uygulanması söz konusu değildir.

5.10.2. Yararlanma koşulları:

5.10.2.1. Eğitim-öğretim kazançlarına ilişkin istisna:

Özel eğitim ve öğretim kurumlarının söz konusu istisnadan yararlanabilmesi için bu kurumların 01.01.2006 tarihinden itibaren faaliyete geçmiş olmaları gerekmektedir.

01.01.2004 - 31.12.2005 tarihleri arasında faaliyete geçen özel okullarla ilgili olarak, mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu hükümlerinin uygulanacağı tabiidir.

İstisnadan yararlanmak isteyen mükelleflerin faaliyete geçmelerini müteakiben Bakanlığımıza yazılı olarak başvurmaları gerekmektedir. İstisna uygulaması ile ilgili olarak Milli Eğitim Bakanlığının görüşü alınmak suretiyle mükelleflere sonuçtan bilgi verilecektir.

..." açıklamaları yapılmıştır.

Diğer taraftan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Faturanın Tarifi" başlıklı 229'uncu maddesinde;

"Fatura satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır."

Aynı Kanun'un "Faturanın Nizamı" başlıklı 231'inci maddenin 5'inci fıkrasında;

"Fatura malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır."

hükümleri yer almaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre firmanız tarafından Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (ı) bendi hükümleri kapsamında istisnaya konu edilmeyen ilköğretim okulu işletmeciliğinin

yanında okul öncesi eğitim (anaokulu) işletmeciliğine ayrıca başlanması halinde, okul öncesi eğitim (anaokulu) işletmeciliğine ilişkin olarak faaliyete geçilmesini müteakiben Maliye Bakanlığına yazılı olarak başvurulması ve istisna uygulaması ile ilgili olarak Milli Eğitim Bakanlığının görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığının olumlu mütalaaları neticesinde bu faaliyetiniz için ayrıca istisna uygulamasından yararlanmanız mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan özel okul işletmeciliği faaliyetine ilişkin yıllık eğitim hizmet bedelinin dönem başında peşin olarak tahsil edilmesi durumunda dönemsellik ilkesi dikkate alınarak, geçici vergi dönemleri ile hesap dönemlerine isabet eden tutarların, kurumlar vergisi ve geçici vergi yönünden ilgili dönemlerde kurum kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun 10 uncu maddesinin (a) bendi hükmüne göre vergiyi doğuran olay, malın teslimi veya hizmetin yapılmasıyla meydana gelmektedir. Aynı maddenin (b) bendinde, malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi halinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesiyle, (c) bendinde ise, kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılmasıyla vergiyi doğuran olayın meydana geleceği hüküm altına alınmıştır.

Eğitim ve öğretim hizmetlerinde de vergiyi doğuran olay diğer hizmet ifalarında olduğu gibi hizmetin ifasıyla meydana gelmektedir. Ancak KDV yönünden takvim yılının birer aylık dönemleri olarak belirlenen bir vergilendirme döneminden daha uzun süren eğitim ve öğretim hizmetlerinde, kısım kısım hizmet ifası söz konusu olduğundan her bir vergilendirme dönemi itibarıyla KDV hesaplanması gerekmektedir. Dönemler itibarıyla hesaplanacak katma değer vergisi matrahının, bir öğretim yılı için belirlenen toplam bedelin, öğretimin kapsadığı ay sayısına bölünmek suretiyle hesaplanması mümkün bulunmaktadır.

Bu hükümler çerçevesinde özel okullarda ve özel dershanelerde verilen hizmetlerde hizmet bedelinin tamamının veya bir kısmının hizmet ifa edilmeden önce tahsil edilmesi halinde, fatura ve benzeri belge düzenlenmemiş olması koşuluyla katma değer vergisi doğmamaktadır.

Öte yandan, eğitim döneminin başında peşin olarak tahsil edilen bedeller için fatura düzenlenmesi halinde, faturada yazılı miktarla sınırlı olmak üzere Kanunun 10/b maddesi uyarınca KDV hesaplanacağı ve bu şekilde hesaplanan KDV'nin faturanın düzenlendiği vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesiyle beyan edileceği tabiidir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 18.09.2026