

Bursluluk İndirimi hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	GELİR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	E-93767041-125-
Tarih	29.07.2025

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Kocaeli Defterdarlığı

Gelir Kanunları Grup Müdürlüğü

Sayı : E-93767041-125-

29.07.2025

Konu : Bursluluk İndirimi

İlgi : ...

İlgide kayıtlı özelge talep formunda; 5580 Sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanununa göre faaliyet gösterdiğiniz belirtilerek, Milli Eğitim Bakanlığı Özel Öğretim Kurumları Yönetmeliği hükümleri kapsamında ücretsiz öğrenci okuttuğunuz, Yönetmelik üst sınırı olan %10'dan fazla ücretsiz öğrenci okutmanız ve yine Yönetmelik gereği %100 veya kısmi burs vermeniz durumunda belge düzeninin nasıl olacağı ile konunun katma değer vergisi ve kurumlar vergisi yönünden Başkanlığımızca değerlendirilmesi talep edilmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden Değerlendirme:

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 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 20.03.2012 tarihli ve 28239 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Milli Eğitim Bakanlığı Özel Öğretim Kurumları Yönetmeliğinin 57 ila 63 maddeleri arasında ücretsiz veya burslu okuyacak öğrenci ve kursiyerlere ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Anılan Yönetmeliğin 63 üncü maddesinde de okullarda 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 kurumlarca öğrenci veya kursiyerlere; 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 belirtilmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde ise 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 "İndirilecek Giderler" başlıklı 40 ıncı maddesinde ise safi kazancın tespit edilmesi sırasında indirilecek giderler sayılmış olup bu maddenin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi ile ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi kazancın tespitinde indirim konusu yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Ticari kazançta elde etme tahakkuk esasına bağlanmış bulunmaktadır. Bu esas dikkate alındığında, gelir veya gider unsurunun özel bir düzenleme bulunmadığı sürece, mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleştiğı dönemin kazancında dikkate alınması gerekmektedir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, iktisadi işletmeniz tarafından verilen hizmetler ticari faaliyet kapsamında olduğundan ticari kazancın tespitine ilişkin esas ve hükümler uygulanacaktır. Ticari kazançta gelirin elde edilmesi tahakkuk esasına bağlandığından iktisadi işletmenizde ücretsiz veya burslu okuyacak öğrencilerden öğrenim bedelinin, tamamı veya bir kısmı tahsil edilmemiş olsa dahi, emsal bedel esas alınarak hesaplanacak tutarın ticari kazancın bir unsuru olarak kurum kazancına dâhil edilmesi gerekir.

Bu kapsamda, Özel Öğretim Kurumları Kanunu ile bahse konu Yönetmelik çerçevesinde belirlenen oranla sınırlı olmak üzere, ücretsiz veya burslu okuyacak öğrencilerin öğrenim ücretinin belirli bir kısmının veya tamamının karşılanması halinde, ücretsiz veya burslu okutulan öğrencilerle ilgili olarak tahsil edilmeyen

tutarlar için hasılat kaydının yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Ancak, ilgili mevzuatta belirlenen oranın üzerinde ücretsiz veya burslu okutulan öğrencilerle ilgili olarak tahsil edilmeyen tutarlar için emsal bedel üzerinden hasılat kaydının yapılacağı tabiidir.

Diğer taraftan, başarılı öğrencilere kurumda eğitim verilmesi ve bu öğrencilerin gösterecekleri başarıların ilan edilmesinin, kurumun tanıtımına katkı sağlayıcı ve talebi artırıcı etkisi olduğu, dolayısıyla bu kapsamda yapılan giderlerin pazarlama ve reklam gideri olarak dikkate alınabileceği değerlendirilmiştir.

Bu bağlamda, ilgili mevzuatta belirlenen oranın üzerinde ücretsiz veya burslu okutulan öğrencilerden tahsil edilmeyen ancak hasılat kaydı yapılan tutarların, öğrencilerin kurumla ilişkili kişi kapsamında olmamaları ve belirli başarı kriterlerine göre seçilmiş olmaları kaydıyla, pazarlama ve reklam gideri olarak kurum kazancından indirim konusu yapılabilmesi mümkün bulunmaktadır.

Ayrıca, burslu veya ücretsiz 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 tutarlarının gider olarak dikkate alınması mümkündür.

Vergi Usul Kanunu Yönünden Değerlendirme:

213 sayılı Vergi Usul Kanunun, "*İspat edici kâğıtlar*" başlıklı 227 nci maddesinde, "*Bu kanunda aksine hüküm bulunmadıkça, 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 düzenlenen veya Bakanlığımıza verilen yetkiye dayanılarak kullanılma zorunluluğu getirilen belgelerle tevsik edilmesi gerekmektedir.

Bu kapsamda, mezkûr Kanunun;

- 3 üncü maddesinin (B) fıkrasında, "*B) 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.",

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

- 231 inci maddesi, "Faturanın düzenlenmesinde aşağıdaki kaidelere uyulur:

...

Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir. Hazine ve Maliye Bakanlığı; mal veya hizmetin nev'i, miktarı, fiyatı, tutarı, satışın yapılma şekli, faaliyet konusu, sektör veya mükellefiyet türünü ayrı ayrı veya birlikte dikkate alarak, bu süreyi indirmeye ya da faturanın malın teslim edildiği veya hizmetin yapıldığı anda düzenlenmesi zorunluluğu getirmeye yetkilidir. Bu süreler içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır.

...",

- 232 nci maddesinde, "Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler:

1. Birinci ve ikinci sınıf tüccarlara;
2. Serbest meslek erbabına;
3. Kazançları basit usulde tesbit olunan tüccarlara;
4. Defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere;
5. Vergiden muaf esnafa.

Sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunlar da fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler.

...",

- 234 üncü maddesinde, "Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabı ve çiftçiler, bu Kanun kapsamındaki belgeleri düzenleme zorunluluğu bulunmayanlara yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları mallar (gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerden satın aldıkları mallar hariç) için işi yapana veya malı satana imza ettirecekleri gider pusulası düzenlerler. Vergiden muaf esnaf için düzenlenen gider pusulası, bu kişiler tarafından verilmiş fatura hükmündedir.

Gider pusulası, işin mahiyeti, emtianın cins ve nev'i ile miktar ve bedelini ve iş ücretini ve işi yaptıran ile yapanın veya emtiayı satın alan ile satanın adlariyle soyadlarını (Tüzel kişilerde unvanlarını) ve adreslerini ve tarihi ihtiva eder ve iki nüsha olarak tanzim ve bir nüshası işi yapana veya malı satana tevdi olunur.

Gider pusulaları, seri ve sıra numarası dahilinde teselsül ettirilir.

Gider pusulası, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen gider pusulası hiç düzenlenmemiş sayılır.

İkinci fıkrada belirtilen bilgileri ihtiva etmeleri kaydıyla;

a) Malın veya hizmetin bedelinin, dördüncü fıkrada belirtilen süre dâhilinde satıcıya; 19/10/2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanununda tanımlanan banka, 20/6/2013 tarihli ve 6493 sayılı Ödeme ve Menkul Kıymet Mutabakat Sistemleri, Ödeme Hizmetleri ve Elektronik Para Kuruluşları Hakkında Kanun kapsamında yetkilendirilmiş ödeme kuruluşları veya 9/5/2013 tarihli ve 6475 sayılı Posta Hizmetleri Kanununa göre kurulan Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi aracılığıyla ödenmesi halinde, bu kurumlarca düzenlenen belgeler,

b) 7/11/2013 tarihli ve 6502 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun kapsamında satın alınan malların gider pusulası düzenlemek zorunda olanlara iade edilmesinde, 6502 sayılı Kanun uyarınca iade edilecek tutarların, (a) bendinde yer alan kurumlar aracılığıyla iadesinde bu kurumlarca düzenlenen belgeler,

c) Bu Kanuna göre belge düzenleme zorunluluğu bulunmayan kamu kurum ve kuruluşlarının, tabi oldukları ilgili mevzuat dâhilinde, yaptıkları işler veya sattıkları mallar için düzenledikleri belgeler, gider pusulası yerine geçer.

Bu maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.

- 267 nci maddesinde, "Emsal bedeli, gerçek bedeli olmıyan, veya bilinmiyen veyahut doğru olarak tesbit edilemiyen bir malın, değerleme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir.

Emsal bedeli sıra ile, aşağıdaki esaslara göre tayin olunur:

Birinci sıra: (Ortalama fiyat esası) ...

İkinci sıra: (Maliyet bedeli esası) ...

Üçüncü sıra: (Takdir esası) ...",

hükümleri yer almaktadır.

Bu bağlamda, Bakanlığımız tarafından farklı süre belirlenen işlemler saklı kalmak üzere, faturanın malın teslimi ve/veya hizmetin ifasından itibaren azami yedi gün içerisinde düzenlenmesi gerekmektedir. Bu kapsamda, kısım kısım hizmet yapılması mutad olan veya bu hususta mutabık kalınan hallerde, her bir kısım hizmetin yapılmasından itibaren, bedelin tahsil edilip edilmediğine bakılmaksızın, azami yedi gün içerisinde her bir kısım hizmete ilişkin faturanın düzenlenmesi, dolayısıyla, bir vergilendirme döneminden fazla devam eden eğitim hizmetinde, takvim yılının aylık dönemlerinden oluşan KDV vergilendirme

dönemleri itibarıyla, dönem sonundan itibaren azami yedi gün içinde fatura düzenlenmesi icap etmektedir.

Buna göre, başvuruza konu eğitim ve öğretim hizmetlerinizden;

- Kurumlar vergisi uygulaması bakımından hasılat kaydı yapılması ve KDV uygulaması bakımından da KDV hesaplanması gerekmeyen eğitim/öğretim hizmetlerinizde, hizmet bedelinin sıfır olduğu fatura düzenlenmesi ve düzenlenen faturalarda "*Ücretsiz/Burslu okutulan öğrenci*" şerhine yer verilmesi,

- Kurumlar vergisi uygulaması bakımından hasılat kaydı yapılması ve/veya KDV uygulaması bakımından KDV hesaplanması gereken eğitim/öğretim hizmetlerinizde, Vergi Usul Kanununun 267 nci maddesi uyarınca emsal bedel üzerinden fatura düzenlenmesi ve işlemin mahiyetine ilişkin açıklamaya faturada ayrıca yer verilmesi,

- Kısmi burs uygulanan eğitim ve öğretim hizmetlerinde, işlemin karşılığını teşkil eden bedel üzerinden, iskonto/kısmi burs tutarına ve "*Kısmi burslu okutulan öğrenci*" şerhine de ayrıca yer verilmek suretiyle, fatura düzenlenmesi

gerekmektedir.

Öte yandan, burslu/ücretsiz okutulan öğrencilerin kırtasiye masraflarının karşılanması, harçlık vb. amaçla öğrencilere yapılan burs ödemelerine ilişkin kayıtların gider pusulası düzenlenmek suretiyle tevsiki veya banka, 6493 sayılı Kanun kapsamında yetkilendirilmiş ödeme kuruluşları veya PTT A.Ş. aracılığıyla ödenmesi halinde, bu kurumlarca düzenlenen belgelerle (dekont, makbuz vb) tevsiki mümkün bulunmaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden Değerlendirme:

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 aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde indirebilecekleri hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan Kanunun 30/a maddesinde; vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası (Bu Kanunun 17 nci maddesinin (2) numaralı fıkrasının (b), (c) ve (d) bentleri ile (4) numaralı fıkrasının (ı) ve (ö) bentleri uyarınca katma değer vergisinden istisna edilen işlemler hariç) ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisinin indirilemeyeceği, Kanunun 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 Genel Uygulama Tebliğinin (II/F) başlıklı "F. Sosyal Ve Askeri Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar" başlıklı bölümünün "2.2. Özel Okullar ve Üniversiteler Tarafından Bedelsiz Olarak Verilen Eğitim ve Öğretim Hizmetleri ile Öğrenci Yurtları Tarafından Bedelsiz Olarak Verilen Yurt Hizmetlerinde İstisna" alt başlığında;

3065 sayılı Kanunun (17/2-b) maddesinde;

- 8/2/2007 tarihli ve 5580 sayılı Kanun hükümlerine tâbi özel okullarca bedelsiz verilen eğitim ve öğretim hizmetlerinde ilgili dönemdeki kapasitelerinin (%10)'unu,

- 24/3/1950 tarihli ve 5661 sayılı Yüksek Öğrenim Öğrenci Yurtları ve Aşevleri Hakkındaki Kanuna Ek Kanun ile 30/4/1992 tarihli ve 3797 sayılı Milli Eğitim Bakanlığının 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 hizmetlerinin KDV'den istisna olduğu hüküm altına alınmıştır. 1/1/2019 tarihinden itibaren bu istisna kapsamında yapılan işlemlere ilişkin yüklenilen KDV indirilebilir, ancak indirim yoluyla giderilemeyen KDV iade edilmez.

açıklamalarına yer verilmiştir.

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 yapılabilir.

- Bedelsiz eğitim ve öğretim hizmetleri kapasitenin %10'u ile sınırlandırıldığından, belirlenen oranın üzerinde ücretsiz öğrenci okutulması halinde söz konusu hizmetler için KDV hesaplanacağı tabiidir.

- 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. — 18.09.2026