

Türk Eğitim Sisteminde Vergileme: Denizli İlinde Bir Uygulama

Ersan ÖZ
ersanoz@pau.edu.tr

Selçuk BUYRUKOĞLU
sbuyrukoglu@pau.edu.tr

Taxation in Turkish Educational System: A Study in the Province, Denizli

Abstract

When the Turkish educational system is analyzed, it is clear that the rendering of the services has been undertaken by both state and private institutions. An individual who is engaged in our higher education service regarded as “semi-public” does not have any tax responsibilities, in accordance with the Law Nr. 2547 Law of Higher Education. However, a certain portion of the dues required from the students studying in the schools belonging to private institutions and organizations is composed of VAT. This study limits the scope of the case in point with the province, Denizli, and the taxation structures of the private schools in this province were analyzed with regard to the selected years.

Key Words : Education, Taxation, Private Schools, Development.

JEL Classification Codes : I21, H21, O16.

Özet

Türk eğitim sistemi incelendiğinde hizmetin sunumu hem kamu hem de özel kurum ve kuruluşlar tarafından yürütülmektedir. Yarı-kamusal mal olarak nitelendirilen yükseköğretim hizmetinden faydalanan bireyin de 2547 Sayılı Yükseköğretim Kanunu gereğince hiçbir yükümlülüğü yoktur. Fakat özel kurum ve kuruluşların hizmete sunmuş olduğu okullarda okuyan öğrencilerden alınan ücretlerin belli bir kısmını KDV oluşturmaktadır. Bu çalışma ile vaka Denizli iline indirgenmiş ve bu ildeki özel okulların vergisel yapıları yıllar itibariyle incelenmiştir.

Anahtar Sözcükler : Eğitim, Vergileme, Özel Okullar, Gelişmişlik.

1. Giriş

Değişmeyen tek şeyin değişim olduğu günümüzde, teknoloji baş döndürücü bir hızla ilerlemektedir. Özellikle, iletişim ve bilişim alanında meydana gelen yenilikler çok hızlı olmaktadır. Eğitimin en büyük işlevi de burada ortaya çıkmakta ve insanların bu değişim ve yeniliklere, en iyi şekilde uyum sağlamalarına yardımcı olarak bu işlevi yerine getirmeye çalışmaktadır.

Eğitim hizmetinde; ilköğretim hizmeti, ortaöğretim hizmeti, yükseköğretim hizmeti, yaygın eğitim, örgün eğitim gibi sınıflamalar yapılabilir. Yapılan bu tasnifte eğitim hizmetinin bazı özellikleri her biri için farklı ağırlıkta olabilir. Örneğin ilköğretimde zorunluluk yani eğitim hizmetinin temel basamağı olması nedeniyle mutlaka toplumdaki tüm bireylerin almak zorunda oldukları, bireylerin isteklerine bakılmaksızın sağlanan bir eğitim hizmeti olmaktadır. Ortaöğretim, yükseköğretim ve mesleki eğitimde ise zorlama unsuru bulunmamakta, bireylerin talepleri doğrultusunda elde edilen bir hizmet olmaktadır. Devletin eğitim hizmetindeki ağırlığı okul öncesi, ilk ve orta öğretimde daha fazla iken yükseköğretimde bu ağırlık azalmaktadır.

Bu çalışma ile öncelikle Türk eğitim sisteminin kademeler itibarıyla genel yapısı daha sonraki bölümlerde ise Türk eğitim sistemindeki kurum ve kuruluşların vergisel sorumlulukları incelenecektir. En son kısımda ise bu sorumluluğun Denizli iline indirgenmiş haline yer verilecektir.

2. Türk Eğitim Sistemine Genel Bir Bakış

Gerek bireylerin gerekse ülkelerin kalkınmasına doğrudan ve dolaylı yoldan katkı sağlayan eğitim hizmeti ülkemizde dört farklı kademede (okul öncesi, ilköğretim, ortaöğretim ve yükseköğretim) ve devlet ile özel kurum ve kuruluşlarca yürütülmektedir. Bu kademelerden okul öncesi ve ilköğretim *temel*, ortaöğretim *hazırlayıcı* role bürünen yükseköğretim insanların mesleki yaşantısında ve kişisel gelişiminde *belirleyici* bir konuma sahip bulunmaktadır (Söyler, 2008: 53). Buna göre eğitimi, kişiliğin gelişmesine yardım eden ve onu esas alan, onu yetişkin hayatına hazırlayan, gerekli bilgi, beceri ve davranışlar elde etmesine yarayan bir süreç olarak tanımlayabiliriz (Meriç, 1995: 7).

Ağırlıklı olarak kamu tarafından yürütülmekte olan eğitim hizmetinin resmi dayanağı 14.06.1973 yılında kabul edilen 1739 Sayılı Milli Eğitim Temel Kanunudur. Bu kanun metninin birinci kısmında “Türk Milli Eğitim Sistemini Düzenleyen Genel Esaslara” yer verilirken ikinci kısmında “Türk Milli Eğitim Hizmetinin Genel Yapısına” değinilmiştir. Konumuzla alakalı olması münasebetiyle ikinci kısım ayrıntılı olarak ele alınacaktır. İlgili kısımda Türk eğitim sistemi iki ana bölüme ayrılmıştır. Bunlar; örgün eğitim ve yaygın eğitimdir. Örgün eğitim; okul öncesi eğitim, ilköğretim, ortaöğretim ve yükseköğretim kurumlarını kapsamakta iken, yaygın eğitim örgün eğitim yanında veya dışında düzenlenen eğitim faaliyetlerinin tümünü kapsamaktadır.

2.1. Örgün Eğitim

Örgün eğitim; belirli yaş grubundaki ve aynı seviyedeki bireylere, amaca göre programlarla, okul çatısı altında düzenli olarak yapılan eğitimidir (MEB, 2010: XI). Örgün eğitim, okul öncesi, ilköğretim, ortaöğretim ve yükseköğretim kurumlarını kapsamaktadır. Bu kurumları kısaca tanımlamak gerekirse (MEB, 2010: XI);

Okulöncesi eğitim; isteğe bağlı olarak zorunlu ilköğretim çağına gelmemiş 3–5 yaş grubundaki çocukların eğitimini kapsar. Okulöncesi eğitim kurumları bağımsız anaokulları olarak kurulabildikleri gibi, gerekli görülen yerlerde ilköğretim okullarına bağlı ana sınıfları halinde veya ilgili diğer öğretim kurumlarına bağlı uygulama sınıfları olarak da açılmaktadır.

İlköğretim; ilköğretim 6–14 yaşlarındaki çocukların eğitim ve öğretimini kapsar. İlköğretim kız ve erkek bütün yurttaşlar için zorunludur ve devlet okullarında parasızdır.

İlköğretime ilişkin en önemli gelişme Ağustos 1997 yılında kabul edilen İlköğretim ve Eğitim Kanunu'dur. Bu kanun ile birlikte 5 yıllık olan zorunlu eğitim 8 yıla çıkmıştır. Bu düzenleme için 1997–2002 yılın arasında yıllık 3 milyar \$' ın üzerinde harcama yapılmıştır. Yine bu düzenlemeyle devlet ve özel ilköğretim kurumlarına dâhil edilen 81.500 derslik toplam derslik sayısını %30 düzeylerinde artırmıştır (World Bank, 2005: 5).

Ortaöğretim; ilköğretime dayalı, en az dört yıllık genel, mesleki ve teknik öğretim kurumlarının tümünü kapsar.

Yükseköğretim; ortaöğretime dayalı, en az iki yıllık yüksek öğrenim veren eğitim kurumlarının tümünü kapsar. Yükseköğretim kurumları;

- Üniversiteler,
- Fakülteler,
- Enstitüler,
- Yüksekokullar,
- Konservatuarlar,
- Meslek Yüksek Okulları,
- Uygulama ve Araştırma Merkezleridir.

2006–2009 yıllarına ait örgün eğitim kademelerine ait veriler ve yıllar itibariyle değişim oranları aşağıdaki gibidir:

Tablo: 1
2006–2009 Yıllarına Ait Örgün Eğitim Kademelerine Ait Toplam Veriler*

	2006	2007	Değişim (%)	2008	Değişim (%)	2009	Değişim (%)
Okul Öncesi Eğitim							
Okul Sayısı	20.675	22.506	8.86	23.653	5.10	22.804	-3.59
Öğrenci Sayısı	640.849	701.762	9.51	804.765	14.68	754.841	-6.20
Öğretmen Sayısı	24.775	25.901	4.54	29.342	13.29	28.885	-1.56
İlköğretim							
Okul Sayısı	34.656	34.093	-1.62	33.769	-0.96	33.310	-1.36
Öğrenci Sayısı	10.846.930	10.870.570	0.22	10.709.920	-1.48	10.916.643	1.93
Öğretmen Sayısı	402.829	445.452	10.11	453.319	1.77	485.677	7.14
Ortaöğretim							
Okul Sayısı	7.934	8.280	4.36	8.675	4.77	8.913	2.74
Öğrenci Sayısı	3.386.717	3.245.322	-4.17	3.837.164	18.24	4.240.139	10.50
Öğretmen Sayısı	187.665	191.041	1.80	196.713	2.97	206.862	5.16
Yükseköğretim							
Okul Sayısı	93	115	23.66	130	13.04	155	19.23
Öğrenci Sayısı	2.291.762	2.372.136	3.51	2.757.828	16.26	3.110.105	12.77
Öğretim Üyesi Sayısı	89.329	96.105	7.59	100.504	4.58	97.923	-2.57

* Okul Öncesi, İlköğretim ve Ortaöğretime ait veriler Milli Eğitim Bakanlığının yayınlamış olduğu Milli Eğitim İstatistikleri-Örgün Eğitim 2006/2007, 2007/2008, 2008/2009 ve 2009/2010 adlı resmi istatistik verilerinden yararlanılarak düzenlenmiştir. Yükseköğretime ait veriler ise ÖSYM'nin resmi sitesinde yer alan ilgili yıllara ait Yükseköğretim İstatistikleri Kitabından faydalanılarak düzenlenmiştir.

Tablo: 1'den de anlaşıldığı gibi;

- Okul öncesi eğitime katılım oranı 2009'da, 2006'ya nispeten yaklaşık %10,3 artmıştır. Yine okul öncesi eğitimde öğrenci ve öğretmen sayılarında da belirgin bir artış mevcuttur.
- İlköğretimde öğretmen sayısı hariç diğer değişkenlerde fazla değişiklik olmamıştır. Öğretmen sayısındaki değişim oranı ise yaklaşık olarak %20,6 artıştır.
- Ortaöğretime ait verilere bakıldığında ise, okul sayılarının yıllar itibariyle artış gösterdiği, öğrenci sayılarında özellikle 2009'da 2006'ya nispeten %25,1'lik bir artışın ve öğretmen sayılarında da yine gözle görülür bir artışın meydana geldiğini söyleyebiliriz.
- Örgün eğitimin son aşaması olan yükseköğretime ait verilerde de 2006'ya nispeten belirgin artışlar göze çarpmaktadır. Özellikle yüksek tutarlarda yatırım harcaması gerektiren üniversitelerin okul sayılarındaki belirgin yükseliş bu eğitim düzeyinin önemini ve gerekliliği bir kere daha göstermektedir. 2006'da 93 olan üniversite sayısı 2009'da %66,6 gibi bir artışla 155'e ulaşmıştır. Bu artışta dönemin hükümetinin "her ilde bir üniversite" projesi büyük rol üstlenmiştir. Üniversite sayılarındaki bu artışa

paralel olarak öğrenci sayılarında da %35,7 gibi belirgin bir artış meydana gelmiştir. 2011 yılında ise bu rakam 102'si devlet üniversitesi, 54'ü ise vakıf üniversitesi olmak üzere toplamda 156'ya yükselmiştir.

- En fazla öğrenci, öğretmen ve okul potansiyeli ilköğretimdedir.
- Yıllar itibariyle negatif büyümeler görülmesine karşın, 2006 yılı baz alındığında tüm eğitim kademelerinde ve ilköğretimdeki okul sayısı hariç tüm değişkenlerde pozitif bir değişim mevcuttur.

2010 yılında Milli Eğitim Bakanlığının yayınlamış olduğu Milli Eğitim İstatistikleri-Örgün Eğitim 2009/2010 adlı resmi istatistik verilerine göre özel ve resmi örgün eğitim kurumlarına ait bazı veriler ise aşağıdaki gibidir:

Grafik: 1
2009/2010 Yılına Ait Eğitim Kurumlarına Ait Bazı Veriler



Kaynak: Milli Eğitim Bakanlığı, YÖK, ÖSYM.

* Açık İlköğretim, ** Açık Ortaöğretim, *** Açık Öğretim.

Grafik: 1'den çıkarılabilecek sonuçları şu şekilde özetleyebiliriz:

- Resmi kurumlarda eğitim gören öğrenci sayısı, her kademede, özel kurumlardan daha fazladır.
- Resmi kurumlardaki öğretmen sayısı, her kademede, özel kurumlardan daha fazladır.
- Resmi kurumlara ait okul sayısı, her kademede, özel kurumlara ait okul sayısından daha fazladır.

- Özel okullarda öğretmen başına düşen öğrenci sayısı, her kademede, resmi kurumda çalışan öğretmen başına düşen öğrenci sayısından daha azdır.
- Gerek öğretmen, gerek öğrenci ve gerekse okul sayısı bakımından en yoğun kademe ilköğretimdir.
- En fazla öğrenci potansiyeli ilköğretimdedir.

2.2. Yaygın Eğitim

Yaygın eğitim, örgün eğitim sistemine hiç girmemiş, herhangi bir eğitim kademesinde bulunan veya bu kademelerden birinden ayrılmış olan bireylere ilgi ve ihtiyaç duydukları alanda örgün eğitim yanında veya dışında,

- a) Okuma-yazma öğretmek, eksik eğitimlerini tamamlamaları için sürekli eğitim imkânları hazırlamak,
- b) Çağımızın bilimsel, teknolojik, iktisadi, sosyal ve kültürel gelişmelerine uymalarını sağlayıcı eğitim imkânları hazırlamak,
- c) Millî kültür değerlerimizi koruyucu, geliştirici, tanıtıcı, benimsetici nitelikte eğitim yapmak,
- d) Toplu yaşama, dayanışma, yardımlaşma, birlikte çalışma ve teşkilatlanma anlayış ve alışkanlıkları kazandırmak,
- e) İktisadi gücün artırılması için gerekli beslenme ve sağlıklı yaşama şekil ve usullerini benimsetmek,
- f) Boş zamanları iyi bir şekilde değerlendirme ve kullanma alışkanlıkları kazandırmak,
- g) Kısa süreli ve kademeli eğitim uygulayarak ekonomimizin gelişmesi doğrultusunda ve istihdam politikasına uygun meslekleri edinmelerini sağlayıcı imkânlar hazırlamak,
- h) Çeşitli mesleklerde çalışmakta olanların hizmet içinde ve mesleklerinde gelişmeleri için gerekli bilgi ve becerileri kazandırmaktır.

Yaygın eğitim, örgün eğitim ile birbirini tamamlayacak, gereğinde aynı vasıfları kazandırabilecek ve birbirinin her türlü imkânlarından yararlanacak biçimde bir bütünlük içinde düzenlenir. Yaygın eğitim; halk eğitimi, mesleki eğitim ve uzaktan eğitim yoluyla gerçekleştirilmektedir. Genel, mesleki ve teknik yaygın eğitim alanında görev alan resmî, özel ve gönüllü kuruluşların çalışmaları arasındaki koordinasyon Millî Eğitim Bakanlığınca sağlanır (MEB, 2008: 42).

Tablo: 2
Kurum / Kuruluşlara Göre Yaygın Eğitim Faaliyetleri (2009)

Kurum/Kuruluş	Kurs Sayısı	Başlayan Kursiyer			Bitiren Kursiyer		
		Toplam	Erkek	Kadın	Toplam	Erkek	Kadın
Genel Toplam	19.817	1.206.406	528.947	677.459	810.279	403.933	406.346
Bakanlık ve Bağlı Kurum/Kuruluş	6.236	353.403	253.011	100.392	334.616	238.825	95.791
Üniversite	1.435	75.453	41.319	34.134	70.128	38.487	31.641
Belediye	11.726	720.415	193.289	527.126	359.116	93.012	266.104
Konfederasyon veya Sendika	420	57.135	41.328	15.807	46.419	33.609	12.810

Kaynak: Türkiye İstatistik Kurumu, <www.tuik.gov.tr>, 05.12.2010.

Tablo: 2 incelendiğinde ise, 2009 yılında yaygın eğitim faaliyetlerinde, Bakanlık ve bağlı kurum/kuruluşlar, üniversiteler, belediyeler, konfederasyon ve sendikalar olmak üzere toplamda 3.371 kurum/kuruluştan bilgi derlenmiştir. 2009 yılında bu kurumlar tarafından 19.817 kurs düzenlenmiştir. Bu kurslara 1.206.406 kişi kayıt yaptırmış, 810.279 kişi ise bu kursları tamamlamıştır. Araştırma kapsamında bulunan kuruluşlar tarafından düzenlenen kursa katılanların %56,2'sini (677.459 kişi) kadınlar oluşturmaktadır. Buna karşılık kursu tamamlayanlar içerisinde kadınların oranı %50,2 (406.346 kişi)'dir. En fazla kurs 11.726 kurs ile belediyeler tarafından düzenlenmiştir.

Tablo: 3
Eğitim ve Öğretim Alanları Sınıflaması (FOET)'na Göre Kurum/Kuruluşlarda Verilen Kurs Sayısı (2009)

FOET Programları	Toplam	Bakanlık ve Bağlı Kurum/Kuruluş	Üniversite	Belediye	Konfederasyon veya Sendika
Toplam	19.817	6.236	1.435	11.726	420
Genel Programlar	529	204	115	193	17
Eğitim	2.297	299	130	1.852	16
Beşeri Bilimler ve Sanat	5.862	360	195	5.277	30
Sosyal Bilimler, İş ve Hukuk	4.136	3.041	476	485	134
Fen Bilimleri, Matematik, Bilgisayar	2.458	527	102	1.789	40
Mühendislik, İmalat ve İnşaat	1.456	291	75	985	105
Tarım ve Veterinerlik	89	51	19	18	1
Sağlık ve Refah	559	118	225	203	13
Hizmetler	2.431	1.345	98	924	64

Kaynak: Türkiye İstatistik Kurumu, <www.tuik.gov.tr>, 05.12.2010.

Tablo: 3 incelendiğinde ise, eğitim ve öğretim alanları sınıflamasına göre 2009 yılında açılan kurslardan en fazla kurs % 29,6 (5.862 kurs) ile beşeri bilimler ve sanat alanında iken, en az kurs %0,4 (89 kurs) ile tarım ve veterinerlik üzerinedir.

2007–2008 öğretim yılı sonu itibariyle 13.013 yaygın eğitim kurumunda 5.765.168 kursiyer öğrenim görmüş ve 94.515 öğretmen görev yapmıştır (MEB, 2008: 80). Türk eğitim sistemine ait genel istatistik ve veriler böyle olmakla birlikte, devletin kalkınmasına ve finansmanına katkı sağlama anlamında da eğitim sisteminin mercek altına alınması faydalı olacaktır.

3. Türk Eğitim Sisteminin Vergilendirilmesi

Ülkemizde eğitim hizmeti devlet, gerçek ve tüzel kişiler ile dernek ve vakıflar tarafından yürütülmektedir. Devlete ait eğitim kurumlarının vergisel sorumlulukları bulunmamaktadır. Bu durum, ilgili kanun metinlerinde şu şekilde belirtilmektedir;

Devlete ait eğitim kurumlarının aksine gerçek ve tüzel kişiler ile dernek ve vakıflara ait eğitim kurumlarının vergisel sorumlulukları bulunmaktadır. Fakat bu kurumlardan ticari kazanç elde ederek gelir vergisi mükellefi haline gelenler ile kurumlar vergisi mükellefleri tarafından 625 Sayılı Kanun kapsamında işletilen okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarından elde edilen kazançlar “Eğitim ve Öğretim İşletmelerinde Kazanç İstisnası” kapsamına dâhil edilerek bu kazançlarından kanunda belirtilen süre çerçevesinde istisna tutulurlar.

Bu istisnaya göre, okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve ortaöğretim özel okullarının işletilmesinden elde edilen kazançları ilgili bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslar çerçevesinde beş vergilendirme dönemi gelir vergisinden istisna edilmiştir. İstisna okulların faaliyete geçtiği vergilendirme döneminden itibaren başlamaktadır.

Fakat bu beş vergilendirme döneminin sona ermesiyle 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 37. maddesinde yer alan “özel okul ve hastanelerle benzeri yerlerin işletilmesinden elde edilen kazançlar ticari kazanç hükmündedir” ibaresine dayanarak ilgili eğitim kurumları Gelir Vergisi mükellefi sayılırlar.

31.07.2004 tarihli ve 25539 Sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 253 seri numaralı Gelir Vergisi genel tebliğ taslağı da bu konuya değinerek istisna kapsamında yer alan eğitim kurumlarına açıklık getirmiştir. Bu tebliğ taslağına göre istisna kapsamında yer alan;

- **Okul Öncesi Eğitim Okulları**, 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 Okulları**, 1739 Sayılı Kanununun 22–25 inci maddelerinde belirtilen ve 6–14 yaşlarındaki çocukların eğitim ve öğretimini sağlayan okulları,
- **Orta Öğretim Okulları**, 1739 Sayılı Kanununun 26–30 uncu maddelerinde belirtilen 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** ise; 24.5.1983 tarih ve 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 uymama 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, okullarda eğitim-öğretimden elde edilen kazançlara, rehabilitasyon merkezlerinde ise tedavi-iyileştirme faaliyetlerinden elde edilen kazançlara uygulanacaktır.

Yukarıda belirtilenlerin dışında kalan;

- Öğrencileri istedikleri derslere 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 Anadolu liselerine hazırlık, bilgisayar, sürücü, dans, bale, mankenlik ve spor kursları gibi) ile öğrenci etüt eğitim merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar,
- Rehabilitasyon merkezi dışındaki sağlık tesislerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar,
- Eğitim tesisleri ile rehabilitasyon merkezlerinde yer alan kantin, büfe, kafeterya, kitap satış yeri gibi tesislerin gerek bizzat işletilmesinden gerekse kiraya verilmesinden elde edilen kazançlar hakkında istisna uygulanmayacaktır.

İstisnadan yararlanan işletmenin satılması veya devredilmesi durumunda, devralan kişi/kurum, istisnadan 5 vergilendirme dönemi değil, faydalanılmayan dönem kadar yararlanacaktır. Mesela, (A) Anonim Şirketinin 2005 yılı içinde faaliyete geçirdiği bir özel okulu, 2007 yılında (L) Limited şirketine devrettiğini farz edersek; (L) Limited şirketi 2007'den itibaren beş vergilendirme dönemi değil, 2007, 2008 ve 2009 yıllarında elde etmiş olduğu kurum kazançlarından istisna olacaktır. Devreden kurum ise, söz konusu okuldan devir tarihine kadar elde ettiği kazançlar için istisnadan yararlandırılacaktır.

3.1. Eğitim ve Öğretim İşletmelerinde Kazanç İstisnasından Yararlanmanın Koşulları

Özel eğitim-öğretim kurumlarını bu hizmeti arz etmeye teşvik eden “Eğitim ve Öğretim İşletmelerinde Kazanç İstisnası” belli koşulların sağlanması durumunda mümkün olabilmektedir. Bu koşullar aşağıda şu şekilde sıralanmıştır (Gençyürek, 2004, 60–62):

- Özel eğitim ve öğretim kurumlarının istisnadan yararlanabilmeleri için 1.1.2004 tarihinden itibaren faaliyete geçmiş olmaları gerekmektedir. Söz konusu tarihten önce faaliyete geçmiş olan özel okullar için istisna uygulanmayacaktır.
- İstisnadan yararlanmak isteyen mükelleflerin, faaliyete geçmelerini müteakiben Maliye Bakanlığına yazılı olarak başvurmaları gerekmektedir. Maliye Bakanlığı, Milli Eğitim Bakanlığının görüşünü de alarak, mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesi başkanlığına bilgi verecektir.
- Rehabilitasyon merkezlerinin kazançlarına istisna uygulanabilmesi için bu merkezlerin Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ile kamu yararına çalışan derneklere bağlı olması gerekmektedir.
- Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ile kamu yararına çalışan derneklerden rehabilitasyon merkezi işletmeye başlayacak olanlar, istisnadan yararlanmak için Maliye Bakanlığına başvuracaklardır. Maliye Bakanlığı, ilgili Bakanlığın görüşünü alarak, dernek ve vakfa duyurulmak üzere, mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesi başkanlığına bilgi verecektir.
- Eğitim öğretim işletmeleri ile rehabilitasyon merkezleri kazanç istisnasından yararlanan mükelleflerin, işletilen okul ve merkezlere ilave olarak yeni okul veya merkez açmaları durumunda, yeni açılan okul veya merkezden elde edilen kazanç istisna uygulaması açısından ayrı bir birim olarak değerlendirilecektir. Diğer bir ifadeyle, istisna uygulaması okul veya merkez bazında yapılacaktır. Örneğin 2006 yılında A şehrinde açılan okul 2006–2010 yılları arasında istisnaya tabi olurken, 2007 yılında açılan okul ise 2007–2011 yılları arasında vergi istisnasından yararlanabilecektir. Bu

bakımdan, istisna uygulaması açısından, mükelleflerin kayıtlarını farklı yıllarda faaliyete geçen işletmelerinden elde edilen kazançları ayrı ayrı tespit etmeye imkân verecek şekilde tutmaları gerekmektedir.

3.2. Eğitim ve Öğretim İşletmelerinde Kazanç İstisnanın Süresi

Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında yapılan düzenleme 1.1.2004 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiş olduğundan, 1.1.2004 tarihinden itibaren faaliyete geçen okul ve rehabilitasyon merkezlerinin kazançları, faaliyete geçilen dönemden itibaren 5 vergilendirme döneminde gelir ve kurumlar vergisinden istisna olacaktır. 1.1.2004 tarihinden önce faaliyete geçen özel okullar için ise durum şu şekildedir:

1.1.2004 tarihinden önce faaliyete geçmiş bulunan okulların işletilmesinden elde edilen kazançlar ile bu okulları 1.1.2004 tarihinden sonra devralanlar tarafından işletilmesinden elde edilen kazançlar istisna uygulaması dışında bulunmaktadır. Bu konu ile ilgili olarak 5228 Sayılı Kanunun Geçici 1 inci maddesi şu şekildedir:

“Geçici Madde 1 – 1.1.2004 tarihinden önce faaliyete geçen özel kreşler, anaokulları ve meslek teknik okulları ile kalkınmada öncelikli yörelerde açılan özel okullarla ilgili olarak, 8.6.1965 tarihli ve 625 Sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu’nun 3 üncü maddesinin bu kanunla değiştirilmeden önceki hükmü uygulanır. Bu işletmelerden elde edilen kazançlar hakkında Gelir Vergisi Kanunu’nun 20 nci maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 8 inci maddesinin birinci fıkrasının (8) numaralı bent hükümleri uygulanmaz.”

Yapılan yasal düzenlemeye göre özel eğitim ve öğretim kurumlarının istisnadan yararlanabilmeleri için 1.1.2004 tarihinden itibaren faaliyete geçmiş olmaları gereklidir. Söz konusu tarihten önce faaliyete geçmiş olan özel okullar ile kalkınmada öncelikli yörelerde açılan özel okullarla ilgili olarak, 625 Sayılı Kanunun 5228 Sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki hükmü uygulanacaktır.

Buna göre, 1.1.2004 tarihinden önce faaliyete geçmiş olan özel kreşler, anaokulları ve meslek teknik okulları ile kalkınmada öncelikli yörelerde açılmış olan özel okullar, öğretime başladıkları tarihten itibaren beş yıl, diğer bölgelerde açılmış olan özel okullar ise bir yıl süre ile gelir/kurumlar vergisinden muaf tutulacaklarından, bu işletmeler hakkında Gelir Vergisi Kanunu’nun 20 nci ve Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 8 inci maddesinin birinci fıkrasının (8) numaralı bendi hükmü uygulanmayacaktır.

Kurum açma izin belgesinin daha önceki bir tarihi taşıması, istisna uygulamasının süresini değiştirmemektedir. Örneğin, kurum açma izin belgesini 2003 yılında alan bir işletmenin Eylül 2004 tarihinde faaliyete geçmesi halinde, bu okulun işletilmesinden elde edilen kazançlara 2004–2008 vergilendirme dönemlerinde istisna

uygulanacak olup, izin belgesinin 2003 yılında alınmış olmasının istisna uygulamasında bir önemi yoktur.

3.3. İstisna Kapsamındaki Kazancın Dağıtılması

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/6-b alt bendinde 4842 Sayılı Kanunla yapılan değişiklikle kar payları üzerinden yapılan vergi tevkifatı, kar payına kaynak teşkil eden kurum kazancının istisna olup olmadığına bakılmaksızın karın dağıtılması aşamasına bırakılmış bulunmaktadır. Bu kapsamda, eğitim-öğretim işletmeleriyle rehabilitasyon merkezlerinden sağlanan kazançların dağıtılması durumunda, dağıtılan kazançlar üzerinden söz konusu madde uyarınca %10 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır. Böylelikle kurum kazancı istisna kapsamında olsa dahi bu kazancın ortaklar arasında dağıtılması gelir vergisi kapsamına girecektir.

4. Devlet ve Vakıf Üniversitelerinin Vergisel Sorumlulukları

Ülkemizde yükseköğretim hizmeti devlet ve vakıflar tarafından yürütülmektedir. Yükseköğretim kurumlarının temel özelliği araştırma yapan kurumlar niteliğine sahip olmalarıdır. Yükseköğretim kurumları denilince ilk akla gelen kurum üniversiteler olmaktadır. Üniversitelerin dışında yükseköğretim; ortaöğretime dayalı, en az iki yıllık yükseköğrenim veren her kademe (Fakülte, Enstitü, Yüksek Okullar, Meslek Yüksek Okulları ve Konservatuvarlar ile Uygulama ve Araştırma Merkezleri) eğitim kurumlarının tümünü kapsar (Koç, 2007: 46).

Ülkemizde devlet, gerçek kişiler, tüzel kişiler ile dernek ve vakıflarca yürütülen eğitim hizmetinin vergisel sorumluluğu hizmeti sunan açısından farklılıklar göstermektedir. Eğitim hizmetini arz eden kurum ve kuruluşların içerisinde devlet; okul öncesi, ilköğretim ve ortaöğretim hizmetini sosyal devlet fonksiyonunun gereği sayarak hiçbir talepte bulunmadan ücretsiz olarak sunmaktadır. Fakat yükseköğretim hizmeti yarı kamusal mal olarak kabul edilmekte olup hizmetin finansmanına hizmetten faydalananlar da dâhil olmaktadır. Bu katılımın oranı devlet üniversiteleri ile vakıf üniversitelerinde farklılıklar göstermektedir. Devlet üniversitelerinde öğrencilerden alınan harçlar 1988–2005 yılları arasında %1–7 arasında değişmekte iken (YÖK, 2005), bu oran 2005–2006 yılında vakıf üniversitelerinde %21,03–95,51 arasında değişmektedir (Referans, 2007).

4.1. Devlet Üniversitelerinin Vergisel Sorumlulukları

Üniversiteler özel bütçeli kuruluşlardır. Devlet üniversitelerinde elde edilen gelirlerin hepsi tüm vergi çeşitlerinden muafır. Buna göre; kamu üniversiteleri Yükseköğretim Kanunu'nun 56/b maddesi uyarınca genel bütçeye dâhil kamu kurum ve kuruluşlarına tanınan mali muafiyetler, istisna ve diğer mali kolaylıklardan aynen yararlanır.

Üniversitelerin ilgili kanun gereği elde etmiş olduğu mali kolaylıkları şu şekilde sıralayabiliriz (Pehlivan, 2009: 378):

- Kamu idareleri tarafından tarım ve hayvancılığı, bilimi, fenni ve güzel sanatları öğretmek, yaymak amacıyla işletilen okullar, okul atölyeleri, konservatuarlar, kütüphaneler, tiyatrolar, müzeler, sergiler, numune fidanlıkları, tohum ve hayvan geliştirme ve üreme istasyonları ile yarış yerleri, kitap, gazete, dergi yayinevleri ve benzeri kuruluşlar Kurumlar Vergisi Kanununun 4. maddesine Kurumlar Vergisinden muaftır.
- Emlak Vergisi Kanunu'nun 4-5. maddelerinde belirtilen muafiyetler kapsamında devlete ait binalar başlığının altında, özel bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler, köy tüzel kişiliği, kanunla kurulan üniversiteler ait binalar da daimi olarak bina vergisinden muaftır. Yine Emlak Vergisi Kanununun 14. maddesinde, devlete ait, il özel idarelerine ve belediyelere ait olan araziler de arazi vergisinden daimi muaftırlar.
- Motorlu Taşıtlar Vergisinin 4. Maddesine göre, genel bütçeli idarelere ve birer özel bütçeli idare olan devlet üniversiteleri adına tescil edilen taşıtlar motorlu taşıtlar vergisinden istisna edilmiştir.
- Devlet üniversiteleri, belediyelere ödenen çevre temizlik vergisinden de muaftırlar.

Burada açıklık getirilmesi gereken hususlardan birisi de, devlete ait okullarda okul yönetimi tarafından işletilen kantin vb. kooperatiflerden elde edilen kazançların vergi karşısındaki durumudur. Bu durum Milli Eğitim Bakanlığı mevzuatında "Sınırlı Sorumlu Okul Kooperatifleri Ana Sözleşmesi" ile netliğe kavuşturulmuştur. Bu sözleşmenin 39. maddesinde gelir-gider farkının tanımı yapılırken, 40. maddesinde olumlu gelir-gider farkının dağıtımına ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Bu maddeye göre, eğer olumlu bir gelir-gider farkı mevcut ise; öncelikle geçen yılların zararları karşılanır. Eğer geçen yıllardan zarar yoksa veya zarar karşılandıktan sonra da olumlu bir fark söz konusu ise bu olumlu farkın dağıtımı şu şekilde olacaktır. Olumlu gelir-gider farkının % 15'i yedek akçeye, % 25'i öğrencilerle ilgili sosyal ve kültürel hizmetler fonuna, % 15'i yönetim kurulu üyelerine, % 3'ü denetçiler kurulu üyelerine, kalan % 42'de risturn olarak, dağıtılır.

4.2. Vakıf Üniversitelerinin Vergisel Sorumlulukları

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın yükseköğretim kurumları başlığını taşıyan 130. maddesinde üniversitelerin devlet tarafından kurulabileceğini belirttiikten sonra, söz konusu maddenin devamında da, "Kanun'da gösterilen usul ve esaslara göre, kazanç amacına yönelik olmamak şartı ile vakıflar tarafından, devletin gözetim ve denetimine tabi yükseköğretim kurumları kurulabilir" hükmünü getirmiştir. Diğer taraftan, yine Anayasa'nın aynı maddesinin son fıkrasında da vakıf üniversiteleri ile ilgili olarak,

“Vakıflar tarafından kurulan yükseköğretim kurumları, mali ve idari konular dışındaki akademik çalışmaları, öğretim elemanlarının sağlanması ve güvenlik yönlerinden, devlet eliyle kurulan yükseköğretim kurumları için Anayasa’da belirtilen hükümlere tabidir.” hükmüne yer verilmiştir (Öner, 2005: 32). Yine Anayasa’nın 130. maddesine göre, “Vakıf üniversiteleri de dâhil olmak üzere tüm üniversiteler, devletin gözetim ve denetimine tabi olarak kanunla kurulan kamu tüzel kişiliğine sahip kuruluşlardır.” Görüldüğü gibi Anayasa’nın 130. maddesinde vakıf üniversiteleri açısından iki konu üzerine vurgu yapılmaktadır. Bunlardan birincisi, kazanç amacı gütmemek ikincisi ise, devletin gözetim ve denetimine tabi olmaktır.

Bununla birlikte, 2547 Sayılı Kanunun “Mali Kolaylıklar” başlıklı 56. maddesinin (b) fıkrası uyarınca; “Üniversiteler ve ileri teknoloji enstitüleri genel bütçeye dahil kamu kurum ve kuruluşlarına tanınan mali muafiyetler, istisnalar ve diğer mali kolaylıklardan aynen faydalanır.” denilmektedir.

2547 Sayılı Kanunun Ek 7. maddesine göre, vakıflarca kurulacak yükseköğretim kurumları, bu kanunun 56. maddesinde yer alan mali kolaylıklardan, muafiyetlerden ve istisnalardan aynen istifade ederler ve bunlar emlak vergisinden muaf tutulurlar.

Vakıf üniversiteleri aynı zamanda bina vergisinden de daimi şekilde muaf tutulmuştur. Emlak Vergisi Kanununun 4-5. maddelerine göre, mazbut vakıflarda dâhil olmak üzere özel bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere, köy tüzel kişiliğine, kanunla kurulan üniversitelere ait binalar bina vergisinden daimi şekilde muaf tutulmuştur.

Emlak Vergisi Kanunu’nun 14. maddesine göre vakıf üniversiteleri kamu yararına çalışan derneklere ait arazi (kiraya verilmeme şartıyla) içerisinde bulduklarından arazi vergisinden de daimi olarak muaf tutulmuşlardır.

2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanuna göre belediyelere ait vergi ve harçlara ilişkin olarak, vakıf üniversitelerine ait binalar, kanunla kurulan üniversitelere ait binalar kapsamına girdiğinden çevre temizlik vergisinden muaftır.

Vakıf üniversitelerinin Katma Değer Vergisi mükellefiyeti konusunda ise çok fazla tartışmalı görüşlerin varlığına rağmen, vakıf üniversiteleri öğrencilerden almış oldukları öğrenim ücretleri dolayısıyla Katma Değer Vergisi mükellefi sayılmaktadır.

Üniversitelerde yapılan faaliyetler eğitim ve öğretimdir. Eğitim ve öğretim nitelik itibariyle hizmet ifası kapsamına giren bir faaliyettir. Bu anlamda konuya yaklaşıldığında, üniversiteler tarafından verilen eğitim ve öğretim hizmetinin KDV kapsamında hizmet ifası olduğu tartışmasızdır. Ancak bu hizmet ifasının ticari faaliyet niteliğinde kazanç getirici bir faaliyet olduğu ve KDV’ye tabi tutulması gerektiği Anayasanın 130. maddesi ve üniversitelere yönelik diğer temel mevzuat hükümleri karşısında ciddi anlamda tartışmalıdır. Aksi bir görüşle, üniversiteleri ticari faaliyet

işleriyle uğraşan birer birim olarak görürsek, vakıf üniversitelerini Anayasanın 130. maddesine ve 2547 Sayılı Kanununda belirtilen tanımların aksine kar amaçlı işletme olarak görmüş oluruz (Erol, 2007a: 33–34).

2547 Sayılı yasa uyarınca vakıflar tarafından kurulan yükseköğretim kurumları kazanç sağlamak amacıyla kurulup hareket edemezler. Hatta var olan anayasal ve yasal hükümler bir arada değerlendirildiğinde kazanç gayesi ile hareket ettiği saptanan bir vakıf üniversitesinin faaliyetlerini sürdürmesine izin verilmez. Böyle bir durumun tespiti halinde söz konusu hükümlere göre vakıf üniversitesi YÖK’e geçer ve devlet üniversitesi haline gelir (Erol, 2007b: 36). Bu durum 26040 Sayılı Vakıf Yükseköğretim Kurumları Yönetmeliğinin 27. maddesinde şu şekilde açıklanmaktadır; “Vakıflar kendilerine kazanç sağlamak amacı ile yükseköğretim kurumu kuramazlar. Kurulmuş yükseköğretim kurumlarından herhangi bir suretle gelir, kazanç ve hak elde edemezler. Vakıf yükseköğretim kurumunun her çeşit gelirleri kurulmuş bulunan yükseköğretim kurumunda kalır ve geçici ya da dolaylı olarak dahi hiç bir suretle vakıf mamelekine veya hesaplarına intikal edemez.”

Bu konu ile ilgili bir uygulamayı, Ankara 5. Vergi Mahkemesi 18.11.1996 gün ve E.1996/38, K. 1996/1250 Sayılı Karar ile haksız bulmuş iken, konuyu temyizden inceleyen Danıştay 11. Dairesi 19.10.1998 gün ve E. 1997/785, K. 1998/3508 Sayılı Kararıyla Ankara 5. Vergi Mahkemesinin 18.11.1996 gün ve 1996/1250 Sayılı Kararına yönelik temyiz isteminin reddine karar vermiştir (Damar, 2000).

Vergi Mahkemesinin söz konusu kararında özetle; “2547 Sayılı Kanun’a göre üniversitelerin bilimsel özerkliğe ve kamu tüzel kişiliğine sahip yüksek düzeyde eğitim, öğretim, bilimsel araştırma, yayın ve danışmanlık yapmak üzere kuruldukları, bu görevlerinin gereği olarak öğrencilerden ücret alınmış olmasının bu kurumlara ticari işletme vasfını kazandırmayacağı” ifade edilmiştir.

Danıştay 11. Dairesi kararında ise, özetle; “Gelir Vergisi Kanunu’nun 37/3 bendinde özel okul işletmeciliğinden sağlanan kazançların ticari kazanç sayılacağı, TTK’nın 12/6 bendi ile de özel okulların ticarethane sayılacağı, dolayısıyla üniversitelerin bir iktisadi işletme olarak kabul edilmesi ve elde edilen okul ücretlerinin de KDV’ne tabi tutulması işlemini uygun görerek temyiz isteminin reddine” karar vermiştir.

Yine, Danıştay 7. Dairesi Kararı’nda özetle, “Vakıf üniversitelerinin sadece eğitim – öğretim ve araştırma yaptıkları; ilim, fen ve güzel sanatlar ile bunun gibi faaliyetleri yayma hususunda herhangi bir girişimleri olmadığını ileri sürerek, bu kuruluşların faaliyetlerinin vergiden istisna edilemeyeceğini” belirtmişlerdir.

Vakıf üniversitelerinde okuyan öğrencilerden alınan ücretlerden Katma Değer Vergisi alınması kanunlarla tamamıyla ters düşmektedir. Çünkü kanunlar vakıf üniversitelerini devlet üniversitelerinden ayırmamış ve vakıf üniversitelerinin gayelerini

kar olarak kabul etmemiştir. Vakıf üniversitelerinin öğrencilerden almış oldukları ücretlerin, kanunlarda, son kuruşuna kadar öğrenciye geri harcandığı kabul edilirken, bu hizmetten Katma Değer Vergisi alınması kanunlara ters düşmektedir.

Vakıf üniversitelerinin öğrencilerden almış oldukları ücretlerden Katma Değer Vergisi alınmasının eleştirilecek bir boyutu daha vardır ki o da; devlet üniversitelerinde okuyan öğrencilerden alınan öğrenim ücretlerinden kesinti yapılmaması, dolayısıyla vakıf üniversitelerinde okuyan öğrencilerle devlet üniversitelerinde okuyan öğrenciler arasındaki Anayasa'nın eşitlik ilkesine aykırılık düşüncesidir.

4.3. Üniversite-Devlet-Sanayi İşbirliği: “Bilim ve Teknoloji Parkları” ile Vergisel Sorumlulukları

4691 Sayılı “Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu” ile netlik kazanan bu düzenlemede Bilim ve Teknoloji Parklarının tanımına, amacına, kuruluşuna, denetimi ile destek ve muafiyetlere ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir.

İlgili kanun metnine göre bu bölgelerin amacı; üniversiteler, araştırma kurum ve kuruluşları ile üretim sektörlerinin işbirliği sağlanarak, ülke sanayisinin uluslararası rekabet edebilir ve ihracata yönelik bir yapıya kavuşturulması maksadıyla teknolojik bilgi üretmek, üründe ve üretim yöntemlerinde yenilik geliştirmek, ürün kalitesini veya standardını yükseltmek, verimliliği artırmak, üretim maliyetlerini düşürmek, teknolojik bilgiyi ticarileştirmek, teknoloji yoğun üretim ve girişimciliği desteklemek, küçük ve orta ölçekli işletmelerin yeni ve ileri teknolojilere uyumunu sağlamak, Bilim ve Teknoloji Yüksek Kurulunun kararları da dikkate alınarak teknoloji yoğun alanlarda yatırım olanakları yaratmak, araştırmacı ve vasıflı kişilere iş imkânı yaratmak, teknoloji transferine yardımcı olmak ve yüksek/ileri teknoloji sağlayacak yabancı sermayenin ülkeye girişini hızlandıracak teknolojik alt yapıyı sağlamaktır.

Konuyla alakalı kısım olan vergisel sorumluluklar ise 8. madde de “Destek ve Muafiyetler” başlığı altında incelenmiştir. Bu maddeye göre; yönetici şirket, bu kanunun uygulanması ile ilgili işlemlerde her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır. Atık su arıtma tesisi işleten bölgelerden, belediyelerce atık su bedeli alınmaz.

Yönetici şirketlerin yanında bölgede faaliyette bulunan firmalara yönelik vergisel teşvikler ise şu şekilde sıralanmıştır (Ünlükaplan ve Diğerleri, 2008):

- Teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, bölgedeki yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar sadece bu kazançları ile sınırlı olmak üzere, faaliyete başlanılan tarihten bağımsız olarak, 31.12.2013 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

- Bölgede faaliyet gösteren mükelleflerin, Ar-Ge ve yazılım faaliyetlerine başladıkları tarihten bağımsız olmak üzere, 31.12.2013 tarihine kadar geçerli olmak üzere, Katma Değer Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 20. madde ile 01.01.2004 tarihinden itibaren bölgede faaliyette bulunan girişimcilerin, münhasıran bu bölgede ürettikleri ve sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, mobil ve askeri kontrol komuta uygulama yazılımı şeklindeki teslim ve hizmetleri katma değer vergisinden istisna edilmiştir.
- Bölgede faaliyet gösteren firmalarda çalışan araştırmacı, yazılımcı ve Ar-Ge personelinin bu görevleri ile ilgili olarak kendilerine ödenen ücret veya bezeri adlarla yapılan ödemeler, 4691 Sayılı Kanuna 5035 Sayılı Kanunla eklenen geçici 2. maddesi çerçevesinde yapılan düzenleme ile söz konusu personele ödenen maaş, prim, ikramiye gibi adlar altında yapılan tüm ödemeler 31.12.2013 tarihine kadar gelir vergisi ve damga vergisinden istisna edilmiştir.
- Yukarıda sayılan vergisel teşviklerin yanında, Teknogirişim Sermayesi Desteği, Sigorta Primi Desteğinin Uygulanması, Ar-Ge Faaliyetleri Kapsamında Yapılan Desteklerin Gelir Sayılmayacağı gibi diğer teşviklerde mevcuttur.

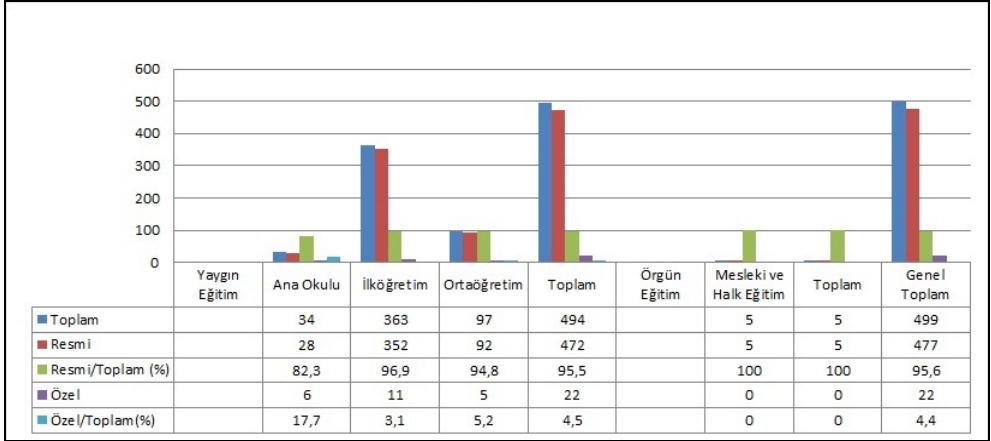
5. Denizli İlinde Eğitim ve Vergilendirilmesi

Ülke genelinde olduğu gibi Denizli'de de devlete ait okullar vergiye tabi değildir. Fakat toplam içerisinde çok fazla bir yere sahip olmasa bile Denizli'deki özel okullar vergiye tabidir. Grafik: 2'de Denizli iline ait örgün ve yaygın eğitimdeki özel ve resmi (devlet) okullara ait veriler bulunmaktadır.

Grafik: 2'den de anlaşılacağı üzere Denizli'deki toplam okullar içerisinde resmi (kamu) okulların sayısı özel okullara nazaran oldukça fazladır. Grafiğe bakarak çıkarılabilecek sonuçları aşağıdaki gibi özetleyebiliriz:

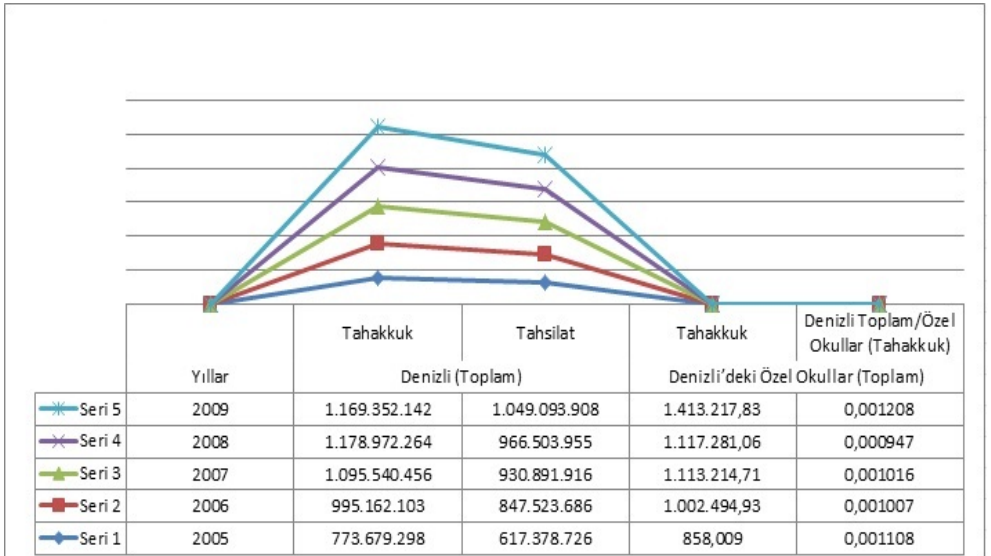
- Resmi okulların sayısı toplam okullar içerisinde ağırlıktadır. Oransal olarak karşılığında bakıldığında resmi okulların oranı %95,6 iken, özel okulların oranı %4,4'de kalmıştır.
- İnceleme yaygın ve örgün eğitim olarak ele alındığında da, resmi okulların sayısı özel okullara nispeten çok daha fazladır.
- Eğitim kademeleri incelendiğinde ise, tüm eğitim kademelerinde de resmi kurumlar ağırlıktadır.

Grafik: 2
Denizli İlindeki Resmi ve Özel Okul Sayıları (2009–2010)



Kaynak: Denizli Milli Eğitim Müdürlüğü.

Grafik: 3
Denizli İli Özel Okul Vergi Tahakkuklarının İl Geneli Vergi Tahakkuklarıyla Kıyaslanması (TL)



Kaynak: Denizli Vergi Dairesi Başkanlığı.

Çalışmanın önceki kısımlarında da belirtildiği üzere özel okullar vergiye tabidir. Çalışmanın kapsamı dâhilinde Grafik: 3’de 2005–2009 yılları arasında Denizli ilindeki toplam tahakkuk eden vergi ve bu tahakkuk eden verginin ne kadarının tahsil edildiği, ayrıca yine aynı yıllarda özel okullara tahakkuk eden vergi tutarları ile bu tutarın Denizli ilindeki toplam tahakkuk içerisindeki payı incelenmiştir.

Grafik: 3’den de anlaşıldığı üzere;

- Özel okullara tahakkuk ettirilen vergilerin toplam içerisindeki payı oldukça düşüktür.
- Denizli ilinde tahakkuk ve tahsil edilen vergiler yıllar itibariyle artış göstermiştir.
- Özel okullara tahakkuk ettirilen vergilerin tutarları da yıllar itibariyle artış göstermiştir.

Grafik: 3’teki rakamların özel okul işleten mükellef sayıları ve özel okullardan alınan vergilerin kapsamıyla da doğrudan ilgisi vardır. Bu düşüncüyü somut bir şekilde ortaya koyacak olursak aşağıdaki Tablo: 4 ve Grafik: 4’e bakarak bu gerçeği ispat edebiliriz.

Tablo: 4
2010 Yılı İtibariyle Denizli İlinde ve Türkiye’de Mükellef Sayıları (Vergi Türleri İtibariyle)

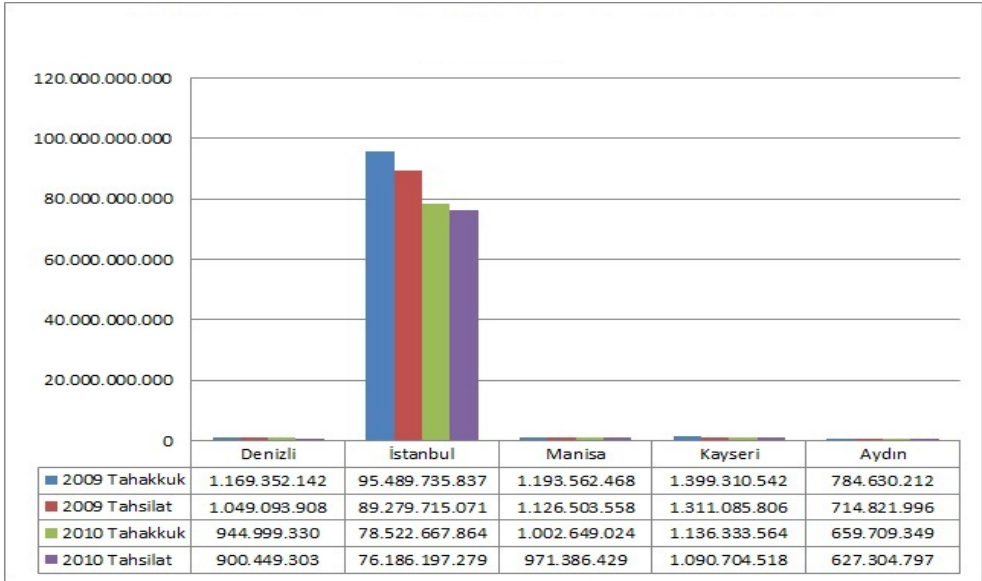
DENİZLİ		TÜRKİYE	
<i>Vergi Çeşidi</i>	<i>Mükellef Sayıları</i>	<i>Vergi Çeşidi</i>	<i>Mükellef Sayıları</i>
Gelir Vergisi (Toplam)	54.556	Gelir Vergisi (Toplam)	3.395.030
Gerçek Usul	21.830	Gerçek Usul	1.693.316
GMSİ	15.295	GMSİ	972.864
Basit Usul	17.431	Basit Usul	728.850
Kurumlar Vergisi	6.681	Kurumlar Vergisi	652.009
KDV	28.070	KDV	2.271.049
Gelir Stopaj	29.292	Gelir Stopaj	2.353.382
Genel Toplam	118.599	Genel Toplam	8.671.470

Kaynak: Denizli Vergi Dairesi Başkanlığı.

İlk olarak Denizli ile Türkiye’deki mükellef sayılarını vergi türleri itibariyle incelediğimizde; Denizli’deki toplam mükellef sayısının Türkiye’deki toplam mükellef sayısına nispeten oldukça düşük olduğunu görmekteyiz. Tablo: 4’de de görüldüğü üzere Denizli ili mükellef sayısı (KDV ve stopaj birlikte değerlendirildiğinde) 118.599’dur. KDV ve stopaj ayrıldığında ise mükellef sayısı 61.237’dir. Ayrıca özel okullardan alınan vergilerin KDV, Kurumlar Vergisi (tüzel kişilik niteliğinde ise) ve Gelir Vergisi olduğunu

düşünürsek alanı daha da daraltmış oluruz ki, bu durum da Denizli ilindeki özel okullara tahakkuk ettirilen vergilerin neden bu kadar düşük olduğunu ispatlayabilir. Yine mükellef sayılarına bakarak Denizli ilindeki tahakkuk ve tahsil edilen vergilerin düşüklüğünü ispatlamak açısından olaya bir de mukayeseli olarak bakmakta fayda vardır. Grafik: 4'te Denizli vergi kompozisyonunun İstanbul, Manisa, Kayseri ve Aydın ile karşılaştırılmasına yer verilmiştir.

Grafik: 4
Denizli Vergi Kompozisyonunun İstanbul, Manisa, Kayseri ve Aydın İle Karşılaştırılması (2009–2010) (TL)



Kaynak: Denizli Vergi Dairesi Başkanlığı.

Grafik: 4'den de anlaşılacağı üzere İstanbul'daki mükellef sayısına bağlı olarak bu ildeki tahakkuk ve tahsilât rakamları diğer illere nispeten oldukça fazladır. Bu durum ise Denizli ilindeki toplam tahakkuk ve tahsilât rakamlarının ve bu rakamlara bağlı olarak Denizli ilindeki özel okullara tahakkuk ettirilen vergilerin neden düşük olduğunu açıklamaktadır.

Devlet Planlama Teşkilatı (DPT) tarafından dönem dönem yapılan sosyo-ekonomik gelişmişlik düzeyini belirleyen çalışmalar mevcuttur. DPT tarafından bu gelişmişliği ölçmeye yönelik en son çalışma 2003 yılında yapılmıştır. Fakat DPT'nin yapmış olduğu bu çalışmalar eşliğinde ülkemizdeki bölgelerin, illerin ve ilçelerin sosyo-ekonomik gelişmişliğini ölçmeye yönelik bir takım analizler eşliğinde çalışmalar da yapılmış ve halen yapılmaktadır. Bu analizler sonucunda elde edilen bulgular da İstanbul

ilinde tahakkuk ve tahsil edilen vergilerin diğer illere nispeten neden daha yüksek olduğunu ispat etmektedir. Mesela, Yıldız ve diğerleri (2010), eğitim göstergelerini de değişken olarak kabul ederek yapmış oldukları çalışmada güncel veriler eşliğinde Temel Bileşenler Analizi kullanılarak illerin sosyo-ekonomik gelişmişlik sıralaması belirlenmiştir. Bu çalışmadaki diğer bir amaç ise, çalışmada elde edilen bulguların, DPT'nin 2003 yılında yayınlamış olduğu verilerle kıyaslanması ve 2003 yılından sonraki farklılıkların ortaya konulmasıdır. Çalışma sonucunda 2003 ve 2010 yılında illerin sosyo-ekonomik gelişmişlik endeksi ve sıralaması Tablo: 5'de gösterildiği gibidir.

Tablo: 5
2003 ve 2010 Yılları Sosyo-Ekonomik Gelişmişlik Sıralaması Karşılaştırması

İller	2003 Araştırması		2010 Araştırması		2003 Sıra Değişimi	2010 Sıra Değişimi
	Sıra	Endeks	Sıra	Endeks		
İstanbul	1	4.80772	1	17.1245	0	0
Denizli	12	0.71624	11	3.4636	5	1
Kayseri	19	0.47748	19	2.4042	-3	0
Manisa	25	0.34165	25	1.8884	-2	0
Aydın	22	0.42025	20	2.2610	-9	2

Kaynak: Yıldız, ve diğerleri, 2010,

<www.metinberber.com/kullanici_dosyaları/file/endeks.doc>, 31.12.2010.

Tablo: 5'de de görüldüğü üzere, İstanbul gerek 2003'de gerekse de 2010'da sosyo-ekonomik gelişmişlik açısından ilk sıradadır. İllerin gelişmişlik seviyelerinde gösterdikleri farklılıkların sayısal değerini ifade eden gelişmişlik endeksi de İstanbul ilinde açık ara öndedir. Yine yukarıdaki tabloya bakarak Denizli ilinin sosyo-ekonomik açıdan 2003 yılında 5 sıra yükselerek 12., 2010 yılında ise 1 sıra gelişerek 11. sırada olduğunu söyleyebilir. Tablo: 5'de verilen rakamlar aynı zamanda İstanbul ili ile Grafik: 4'de belirtilen diğer iller arasındaki tahakkuk ve tahsil edilen vergilerin farklılığını ortaya koymaktadır.

6. Sonuç ve Değerlendirmeler

Türk eğitim sistemi örgün ve yaygın eğitim olmak üzere iki kısma ayrılmaktadır. Örgün eğitim; okul öncesi, ilköğretim, ortaöğretim ve yükseköğretim olarak dört kademeye ayrılmakta iken yaygın eğitim, örgün eğitim sistemine hiç girmemiş, herhangi bir eğitim kademesinde bulunan veya bu kademelerden birinden ayrılmış olan bireylere ilgi ve ihtiyaç duydukları alanda örgün eğitim yanında veya dışında eğitim hizmetini sunmayı amaçlamaktadır. Örgün ve yaygın eğitimin temel amaçları aynı olmakla birlikte işleyişleri farklıdır.

Yıllar itibariyle örgün eğitimin gelişimi incelendiğinde ise, eğitim hizmetinin idamesi için gerekli olan okul yatırımlarında gözle görülür bir artış meydana gelmiştir.

Yine, okul öncesi, ilköğretim ve ortaöğretim aşamalarındaki öğretmen ihtiyacı Milli Eğitim Bakanlığı tarafınca, yükseköğretim kurumlarındaki öğretim elemanı ihtiyacı da Yükseköğretim Kurumlarınca yıllar itibarıyla gelişerek artış göstermiştir. Gerek okul gerekse eğitmen ihtiyacındaki bu artışın öğrenci talebini karşılamaya yönelik olduğu konusunda hiç şüphe yoktur. Nihayetinde özellikle ilköğretimin zorunlu hale gelmesiyle ilköğretimde okuyan öğrencilerin ve “Her ilde bir üniversite” projesinin gerçekleşmesiyle yükseköğretim hizmetinden faydalanan öğrencilerin sayısında da hissedilebilir bir artış meydana gelmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanununa, 5228 Sayılı Kanunun 27 ve 30 uncu maddeleri ile yapılan düzenlemeyle getirilen eğitim ve öğretim işletmelerinde kazanç istisnası ile dernek ve vakıflarca işletilen rehabilitasyon merkezlerinden elde edilen kazançlara uygulanacak istisna ile elde edilen kazançlar, kanunda belirtilen süre olan faaliyete başladıkları dönemden itibaren 5 yıl süreyle istisna tutulmuştur.

Anayasanın 130. maddesinde ise “Kanunda gösterilen usul ve esaslara göre, kazanç amacına yönelik olmamak şartı ile vakıflar tarafından, devletin gözetim ve denetimine tâbi yükseköğretim kurumları kurulabilir” denilmektedir. Bu maddede göze çarpan iki önemli nokta mevcuttur. Bunlar; kazanç amacı gütmemek ve devletin gözetim ve denetimine tabi olmaktır. Yine, 2547 Sayılı Yükseköğretim Kanunu’nun 56. maddesi olan “Mali Kolaylıklar” başlığı ile devlet üniversiteleri ile vakıf üniversiteleri arasında mali kolaylıklar açısından hiçbir farklılığın olmadığı hususuna vurgu yapılmaktadır. Bu kanun maddelerinde belirtilen durumun aksine vakıf üniversitelerinde okuyan öğrencilerin, öğrenim ücreti adı altında ödemiş oldukları meblağların KDV’ye tabi olması uzun zamandır süre gelen bir tartışma konusu olmuştur.

İlgili kanun maddelerinde vakıflar tarafından kurulan yüksek öğretim kurumlarını kamu kurum ve kuruluşu niteliğinde kabul edip ve ilgili vakıfların kuruluş aşamasında ticari kazanç amacı gütmemesi ifadesine yer vererek öğrencilerden alınan öğrenim ücretlerini hizmet ifası saymak ve KDV’ye tabi tutmak ilgili kanun maddelerine ters düşmektedir.

Çalışma kapsamında örnek il olarak seçilen Denizli’deki özel okulların vergi yapısı incelenmiştir. Denizli’deki özel okullara tahakkuk ettirilen vergilerin oldukça düşük olduğu gözlemlenmiştir. Bu durumun arkasında yatan nedenin ise, bu ildeki mükellef sayıları ve özel okullardan alınan vergilerin kapsamı olduğuna vurgu yapılmıştır. Devlet Planlama Teşkilatı tarafından yayınlanan sosyo-ekonomik gelişmişlik raporları ile yapılan çalışmalarda da Denizli ili ile diğer iller arasındaki farklılık somut bir şekilde ortaya konulmuştur.

Kaynakça

- Damar, E. (2000), *Vakıf Üniversiteleri Öğrencilerden Alınan Ücretlerden KDV Tahsilinin Gerekip Gerekmeyeceği*,
<<http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/htmldergikonu.asp?id=8550&did=4&dad=MAL%DD%20%C7%D6Z%DCM%20DERG%DDS%DD%20Say%FD:50%20OCAK-DEUBAT-MART%202000>>, 06.10.2010.
- Erol, A. (2007b), “Vakıf Üniversitelerinin KDV Karşısında Durumu-I”, *Yaklaşım Dergisi*, 176, 36–40.
- Erol, A. (2007a), “Vakıf Üniversitelerinin KDV Karşısında Durumu-II”, *Yaklaşım Dergisi*, 177, 32–37.
- Gençyürek, L. (2004), “Özel Okul Kazançlarına Vergi İstisnası”, *Yaklaşım Dergisi*, 142, 58–62.
- Koç, H. (2007), “Eğitim Sisteminin Finansmanı”, *Gazi Üniversitesi Endüstriyel Sanatlar Eğitimi Fakültesi Dergisi*, 20, 39–50.
- Meriç, M. (1995), *Türkiye’de Yükseköğretim Hizmetlerinin Finansmanına Alternatif Yaklaşımlar*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Milli Eğitim Bakanlığı (2010), *Milli Eğitim İstatistikleri Örgün Eğitim 2009–2010*, <http://sgb.meb.gov.tr/istatistik/meb_istatistikleri_organ_egitim_2009_2010.pdf>, 06.10.2010.
- Milli Eğitim Bakanlığı (2008), *2009 Yılı Bütçe Raporu*, <http://sgb.meb.gov.tr/but_kesin_hesap/2009_butce_raporu/2009_butce_rapor_web.pdf>, 06.10.2010.
- Öner, E. (2005), “Vakıf üniversitelerinin Katma Değer Vergisi Mükellefiyeti”, *Yaklaşım Dergisi*, 154, 32–38.
- Pehlivan, O. (2009), *Vergi Hukuku-Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi*, Trabzon: Derya Kitabevi.
- REFERANS (2007), *Yükseköğretim Kurulu Vakıf Üniversiteleri Raporu*, <http://www.referansgazetesi.com/UPLOAD/haber/dokuman/2007/12/yok_vakif_rap.pdf>, 15.02.2010.
- Söyler, İ. (2008), “Eğitim Hizmetleri Bağlamında Vakıf Üniversitelerinin Finansal ve Vergisel Sorunları”, *Maliye Dergisi*, 154, 52–76.
- The World Bank Report (2005), “Turkey - Education Sector Study, Sustainable Pathways to an Effective, Equitable, and Efficient Education System for Preschool through Secondary School Education”, *Report No. 32450-TU*.

- Ünlükaplan, İ. vd. (2008), “Bilim Ve Teknoloji Parklarının Bölgesel Kalkınmaya Etkileri Ve Teşvikler Açısından Değerlendirilmesi”, Üniversite-Sanayi İşbirliği Merkezleri Platformu (USİMP), *Üniversite Sanayi İşbirliği Ulusal Kongresi*, Adana.
- Baday Yıldız, E. Vd. (2010), *Türkiye’de İllerin Sosyo-Ekonomik Gelişmişlik Sıralaması (2010)*, Uluslararası Bölgesel Kalkınma Sempozyumu, Yozgat, <www.metinberber.com/kullanici_dosyalari/file/endeks.doc>.
- Y.Ö.K. (2005), *Yükseköğretimin Bugünkü Durumu*, <http://www.yok.gov.tr/egitim/rapor/kasim_2005/kasim_2005.zip>, 15.02.2010.