

EGİTİM KURUMLARI

**(Temel İdari, Mali, Vergisel
Düzenlemeler)**

Emrah AKIN
Maliye Müfettişı

Şaban KÜÇÜK
Maliye Müfettişı

TÜRMOB YAYINLARI- 266
ANKARA - 2005
Sirküler Rapor Serisi
Seri No: 2005 - 7

TÜRMOB Adına Sahibi
Mehmet TİMUR

Sorumlu Yazışleri Müdürü
Ali E. DOĞANOĞLU

Dizgi - Düzenleme

TÜRMOB
Basın - Yayın Servisi

Yayın Türü

Yaygın Süreli

Baskı

Fersa Matbaası
(0.312) 278 43 56

Sirküler Rapor kitaplarında yer alan yazılarda ileri sürülen görüşler yalnızca yazarlarına aittir. Yayıncı kuruluş TÜRMOB'u bağlamaz.

ÖNSÖZ

Bilgi ve iletişimin ön plana çıktığı bir çağı yaşıyoruz. Muhasebecilik, Mali Müşavirlik mesleği doğası gereği bilgiye ve bilgininde sürekli güncel olmasına dayanmaktadır. Bu yapısı itibarıyla mesleğimiz çağımızın en önemli mesleklerinden birisi haline gelmiştir. TÜRMOB ve Odalarımız, meslektaşlarımızın ihtiyaç duyduğu bilgi ve eğitimi karşılaması temel öncelikleri arasındadır.

Meslektaşlarımızın ve aday meslek mensuplarımızın ihtiyaç duyacakları bilgiye, en kolay şekilde ulaşmalarını sağlamak, TÜRMOB'un temel hedeflerinden birisidir. Geniş bir yayın yelpazesi ile bu eğitim ve bilgilenelemeye yönelik ihtiyacı karşılamaya çalışıyoruz. **Sirküler Rapor** yayınımla mevzuatta meydana gelen değişiklikleri ve uygulamaya yönelik bilgilendirmeyi sağlama gayreti içindeyiz.

Sirküler kitaplarımız, bir plan doğrultusunda hazırlanarak, her ay bir kitap olarak sizlere ulaştırılmaktadır. Kitaplarımız bir okuma komisyonu tarafından incelendikten sonra basılarak sizlerin istifadesine sunulmaktadır.

Siz değerli meslektaşlarımızın ve stajyerlerimizin beğeni ve takdirini toplayacağına inandığımız 20057 Seri Numaralı bu kitabı; Maliye Müfettişleri Emrah AKIN ve Şaban KÜÇÜK tarafından hazırlanan "**Eğitim Kurumları**" isimli eser oluşturuyor. Bu çalışma bir kaynak kılavuz niteliğinde olup konuyu örnekleri ile açıklamaktadır.

Kitabın, meslek camiamıza ve uygulamacılara faydalı olmasını diliyorum.

Nail SANLI
Genel Sekreter

İÇİNDEKİLER

1. GİRİŞ.....	1
2. EĞİTİMVE ÖĞRETİM ALANINDA FAALİYET GÖSTEREN KURULUŞLARA İLİŞKİN TEMEL DÜZENLEMELER	4
2.1. ÖZEL ÖĞRETİM KURUMLARINA İLİŞKİN TEMEL DÜZENLEMELER	4
2.1.1. Özel Öğretim Kurumlarının Açılması	5
2.1.2. Özel Öğretim Kurumlarının Kapanması	6
2.1.3. Özel Öğretim Kurumlarında Çalışacak Olan Personel	7
2.1.4. Özel Öğretim Kurumlarında Reklam ve İlanlar	7
2.1.5. Özel Öğretim Kurumları Ücretlerinin Tespiti ve İlanı	8
2.1.5.1. Özel Öğretim Kurumları Ücretlerine İlişkin Genel Düzenlemeler ..	8
2.1.5.2. Ücret Grupları	9
2.1.5.3. Ücretin Tahsili ve İadesi	10
2.1.6. Özel Öğretim Kurumlarında Ücretsiz Okuyacak Öğrenciler	11
2.1.7. Özel Eğitim Kurumlarına Mali Yardım	13
2.2. VAKIFLAR TARAFINDAN KURULAN YÜKSEK ÖĞRETİM KURULUŞLARINA İLİŞKİN TEMEL DÜZENLEMELER	14
2.2.1. Yüksek Öğretim Kurumları	14
2.2.2. Vakıflarca Yüksek Öğretim Kurumu Kurulması	15
2.2.3. Vakıf Yüksek Öğretim Kurumlarına Sağlanan Mali Kolaylıklar ve Yardımlar	16
2.2.4. Diğer Düzenlemeler	16
2.3. ÖZEL ÖĞRENCİ YURTLARI VE OKUL SERVİS ARAÇLARINA İLİŞKİN TEMEL DÜZENLEMELER	18
2.3.1. Özel Öğrenci Yurtları	18
2.3.1.1. Özel Öğrenci Yurtlarına İlişkin Genel Düzenlemeler	18
2.3.1.2. Yurt Ücretlerinin Tespiti ve İlanı	19
2.3.1.3. Yurt Ücretlerinin Tahsili ve Depozito	20
2.3.1.4. Yurtlarda Bulundurulacak Belgeler ve Tutulacak Kayıtlar	20
2.3.2. Okul Servis Araçları	21
2.3.2.1. Okul Servis Araçlarına İlişkin Genel Düzenlemeler	21
2.3.2.2. Okul Servis Aracı Olarak Kullanılabilecek Taşıtlara İlişkin Düzenlemeler	23

2.3.2.3.Okul Servis Araçlarının Kiralanması	24
2.3.2.4.Okul Servis Ücretlerinin Tespiti ve Alınmış Olan Ücretlerin İadesi	24
2.4. ÖZEL EĞİTİM KURSLARINA VE DİĞER ÖZEL EĞİTİM KURUMLARINA İLİŞKİN TEMEL DÜZENLEMELER	25
2.4.1. Motorlu Taşıt Sürücü Kursları	25
2.4.2. Kur'an Kursları	28
2.4.3. Yabancı Dil Kursları	29
2.4.4. Okul Öncesi Eğitim Kurumları,	30
2.4.4.1. Okul Öncesi Eğitim Kurumlarına İlişkin Genel Düzenlemeler	30
2.4.4.2. Okul Öncesi Eğitim Kurumlarında Ücret Tespiti	31
2.4.4.3. Okul Öncesi Eğitim Kurumlarında Bulundurulacak Belgeler ve Tutulacak Kayıtlara İlişkin Düzenlemeler	33
2.4.5. Özel Eğitim Gerektiren Bireylerin Eğitimlerine Yönelik Kurumlar	35
2.4.6. Özel Kreş ve Bakımevleri	39
2.4.6.1. Özel Kreş ve Bakımevlerine İlişkin Genel Düzenlemeler	39
2.4.6.2. Özel Kreş ve Bakımevlerine Kabul Edilecek Çocuk Grupları	39
2.4.6.3. Özel Kreş ve Bakımevlerinin Ücretlerinin Tespiti, Tahsili ve İadesi	40
2.4.7. Özel Beden Eğitimi ve Spor Tesisleri	42

3. EĞİTİMVE ÖĞRETİM FAALİYETLERİNE İLİŞKİN TEMEL VERGİSEL DÜZENLEMELER (HAKLAR, YÜKÜMLÜLÜKLER, İSTİSNA VE MUAFİYETLER)	43
3.1. GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMALARI	43
3.1.1. Eğitim Kazançları İstisnası	45
3.1.1.1. İstisnadan Kimler Yararlanabilecektir?	47
3.1.1.2. İstisna Hükümü Hangi Kazançlar İçin Geçerlidir?	47
3.1.1.3. İstisnanın Uygulama Süresi	48
3.1.1.4. Özellikli Bazı Durumlar	50
3.1.1.4.1. Yeni Okul Açılması	50
3.1.1.4.2. Okulun Devredilmesi	51
3.1.1.5. İstisna Kazançlar Stopaja Tabi Değildir.	51
3.1.2. Kamu İdare ve Müesseseleri Tarafından İşletilen Eğitim Kurumlarına İlişkin Muafiyet	52
3.1.3. Eğitim Harcamalarının % 10'u İndirim Konusu Yapılabilir	53
3.1.4. Eğitim Harcamaları Vergi İadesinde Kullanılabilir	53
3.1.5. Eğitim Harcamaları Ücretlilerde Vergi İndiriminde Kullanılabilir	55

3.1.5.1. Kurumlar Vergisinden Muaf Kurumlardan Alınacak Harcama Belgeleri	.56
3.1.5.2. Kimler Vergi İndiriminden Faydalanabilir?	.57
3.1.5.3. Bir Örnek Çerçevesinde Vergi İndiriminin Hesaplanması	.57
3.1.5.4. Eğitim Harcamalarının Takvim Yılına Hangi Döneminde Yapıldığının Bir Önemi Yoktur.	.58
3.1.5.5. Ücretliler Tarafından Yapılması Gereken İşlemler	.59
3.1.5.6. İşverenler Tarafından Yapılması Gereken İşlemler	.59
3.1.6. Özel Okul Öğretmenlerinin Gelir Vergisinden İstisna Edilen Ücret Unsurları	.61
3.1.6.1. Özel Okul Öğretmen ve Personeline Ödenen Ücret Unsurları	.61
3.1.6.2. Özel Okul Öğretmen ve Personeline Ödenen Ücret Unsurlarından Hangileri Vergiye Tabidir?	.63
3.1.7. Tahsil ve Tatbikat Ödemeleri Gelir Vergisinden İstisna Edilmiştir.	.64
3.1.8. Çıraklara Verilen Ücretler	.65
3.2. EĞİTİM ÖĞRETİM HİZMETLERİNDE KATMA DEĞER VERGİSİ UYGULAMASI	.66
3.2.1. İlim, Fen ve Güzel Sanatları Yayıma, Kültür ve Eğitim Faaliyetleri İstisnası	.67
3.2.2. Ücretsiz Okutulan Öğrenciler	.72
3.2.3. Eğitim Öğretim Hizmetlerinde Vergiyi Doğuran Olay	.73
3.2.3.1. Faturanın Önceden Kesilmesi Durumunda Vergiyi Doğuran Olay Gerçekleşir	.74
3.2.3.2. Eğitim Hizmetlerinde Vergi Aylık Olarak Doğar	.75
3.2.3.3. Bir Örnek Çerçevesinde Eğitim Hizmetlerinde Vergiyi Doğuran Olayın Tespiti	.77
3.2.4. Eğitim Öğretim Hizmetlerinde Uygulanması Gereken Katma Değer Vergisi Oranı	.78
3.2.4.1. Milli Eğitim Temel Kanununa Tabi Kurumlarda Verilen Eğitim Hizmetleri	.80
3.2.4.2. Özel Öğretim Kurumlarında Verilen Eğitim Öğretim Hizmetlerine İlişkin Katma Değer Vergisi Oranı	.81
3.2.4.3. Özel Eğitim Hakkında 573 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnameye Göre Özel Eğitim Okulları Tarafından Verilen Eğitim ve Öğretim Hizmetleri	.82
3.2.4.4. 2828 Sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanunu Çerçevesindeki Kurumlarda Verilen Hizmetler	.82
3.2.4.5. Öğrenci Taşıma Servis Hizmetleri	.83

3.2.4.6. Özel Öğrenci Yurtları Yönetmeliğine Tabi Yurtlarda Verilen Hizmetlerde Uygulanması Gereken Katma Değer Vergisi Oranı . . .	83
3.2.5. Eğitim Öğretim Hizmetinin Tanımı	85
3.2.6. Maliye Bakanlığına Göre Eğitim Öğretim Hizmetlerinde Katma Değer Vergisi Oranları	86
3.2.7. 2004/8301 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı Ertesinde Öğretim Hizmetlerinde Fazla Hesaplanan Katma Değer Vergisinin Mükelleflere İadesi	91
3.3. EĞİTİM ÖĞRETİM HİZMETLERİNDE DAMGA VERGİSİ UYGULAMASI	94
3.4. EĞİTİM ÖĞRETİM MÜESSESELERİNİN HARÇLARI	95
3.5. ÖZEL HESAP DÖNEMİ UYGULAMASI	96
3.6. EĞİTİM KURUMLARININ VERGİ USUL KANUNUNA GÖRE DEFTER TUTMA MÜKELLEFİYETİ	97
3.6.1. Tutulması Gereken Defterler	99
3.6.2. Kayıt Nizamı	99
3.7. EĞİTİM KURUMLARININ VERGİ USUL KANUNUNA GÖRE DÜZENLEMESİ GEREKEN BELGELER	99
3.8. EĞİTİM KURUMLARININ MUHAFAZA VE İBRAZ YÜKÜMLÜLÜĞÜ	101
3.9. EĞİTİM KURUMLARININ MUHAFAZA VE İBRAZ YÜKÜMLÜLÜĞÜNE UYMAMASININ SONUÇLARI NELERDİR? . .	102
4. EĞİTİM VE ÖĞRETİM FAALİYETLERİNE İLİŞKİN DİĞER MALİ KOLAYLIKLAR	104
4.1. YÜKSEK ÖĞRETİM KURUMLARINA TANINAN DİĞER MALİ KOLAYLIKLAR	104
4.2. EĞİTİM VE ÖĞRETİM FAALİYETLERİNDE EMLAK VERGİSİ MUAFİYETİ	105
4.3. EĞİTİM VE ÖĞRETİM ALANINDA FAALİYET GÖSTEREN KURULUŞLARA YAPILAN BAĞIŞ VE YARDIMLAR	106
4.3.1. Gelir/Kurumlar Vergisi Uygulaması Bakımından Bağış ve Yardımlar	106
4.3.2. İlk Öğretim ve Eğitim Kanununa Göre Yapılan Bağış ve Yardımlar .	110
4.3.3. Yüksek Öğretim Kanununa Göre Yapılan Bağış ve Yardımlar	110
4.4. EĞİTİM VE ÖĞRETİM ALANINDA FAALİYET GÖSTEREN KURULUŞLARDA ÇEVRE TEMİZLİK VERGİSİ MUAFİYETİ	110
5. SONUÇ	111

1.GİRİŞ

“Bana bir harf öğretenin kırk yıl kölesi olurum” sözü eğitimin ne kadar önemli bir mesele olduğunu gösteren en veciz sözlerden birisidir. Şüphesiz eğitim-öğretim insan hayatının belirli bir evresinde yoğunlaşsa da aslında yaşam boyu süren bir aktivitedir. Üstelik ülkelerin gelişmişlik düzeyi ile eğitim seviyeleri arasındaki paralellik de göz önünde bulundurulursa bu meselenin ne kadar önemli olduğu ortaya çıkmaktadır.

Ülkemizde eğitim-öğretim hizmetleri önemli ölçüde Devlet eliyle yürütülmektedir. Son yıllarda özel eğitim kurumlarının sayısının hızla artması ve bu alanda faaliyet gösteren kurum ve kuruluşlara ilişkin temel (özellikle mali yönü ağır basan) düzenlemeleri ve bu müesseselerin vergi düzenlemeleri karşısındaki durumlarını ortaya koyan kaynak sayısının oldukça sınırlı olması bizi böyle kapsamlı bir çalışmaya yöneltmiştir.

Bu çalışmada, ilk önce, eğitim ve öğretim alanında faaliyet gösteren kuruluşların kuruluş ve faaliyetlerine ilişkin temel (genel olarak mali yönü ağır basan) düzenlemelere değinilecek; bu düzenlemeleri takiben mezkur kurumların vergisel yükümlülük/istisna ve muafiyetlerine yönelik açıklamalara yer verilecektir.

Türk milli eğitiminin düzenlenmesinde esas olan amaç ve ilkeler, eğitim sisteminin genel yapısı, öğretmenlik mesleği, okul bina ve tesisleri, eğitim araç ve gereçleri ve Devletin eğitim ve öğretim alanındaki görev ve sorumluluğu ile ilgili temel hükümleri içeren 1739 sayılı Milli Eğitim Temel Kanununda¹ Türk milli eğitiminin, örgün eğitim ve yaygın eğitim olmak üzere, iki ana esasa dayandığı belirtilmiştir.

1 24/06/1973 tarih ve 14574 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır

Örgün eğitim, okul öncesi eğitimi, ilköğretim, ortaöğretim ve yükseköğretim kurumlarını kapsayan eğitimi ifade eder. Yaygın eğitim ise, örgün eğitim yanında veya dışında düzenlenen eğitim faaliyetlerinin tümünü kapsamaktadır.

Örgün ve yaygın eğitime yönelik hizmetler sadece Milli Eğitim Bakanlığı eliyle görülmemekte; bu alanlarda bir çok başka aktör de rol üstlenmektedir.

2003-2004 Öğretim Yılında Türkiye geneline ilişkin bazı veriler² Tablo 1’de gösterilmiştir.

**Tablo 1- Özel Eğitim Kurumlarına İlişkin Veriler
(2003-2004 Öğretim Yılı)**

ÖZEL EĞİTİMİN TÜRÜ	Okul/Kurum Sayısı	Öğrenci/Kursiyer Sayısı	Öğretmen Sayısı
Anasınıfı	300	9.059	620
Okul Öncesi	1.582	26.352	4.443
İlköğretim	614	160.888	16.109
Orta Öğretim (Genel)	544	69.299	7.655
Orta Öğretim (Mesleki-Teknik)	22	1.164	96
Dershaneler	2.568	668.663	23.730
Kurslar	3.531	769.252	15.369
TOPLAM	9.191	1.704.677	68.022

² Kaynak www.meb.gov.tr

Yukarıdaki tablodaki verilere ek olarak, Tablo 2’de anılan dönemde Türkiye’de faaliyet gösteren 24 adet vakıf üniversitesinde yer alan yükseköğretim kuruluşlarına ilişkin veriler bulunmaktadır.

Tablo 2- Vakıf Üniversitelerinde Yer Alan Yüksek Öğretim Kurumlarına İlişkin Veriler³

Fakülte Sayısı	105
Enstitü Sayısı	44
Yüksekokul Sayısı	8
Meslek Yüksek Okulu Sayısı	26

Yukarıdaki tablolarda da görüldüğü üzere, ülkemizde eğitim ve öğretim alanında faaliyet gösteren kuruluşlar -hitap ettikleri kitle bakımından- büyük önemi haizdirler. Yukarıdaki sayılara, okul servis işletmeciliği, yurt ve pansiyon işletmeciliği faaliyetleriyle uğraşmakta olan kişi ve kuruluşların da dahil edilmesi, konunun önemini daha da arttırmaktadır.

³ Kaynak www.meb.gov.tr

2. EĞİTİM VE ÖĞRETİM ALANINDA FAALİYET GÖSTEREN KURULUŞLARA İLİŞKİN TEMEL DÜZENLEMELER

2.1. Özel Öğretim Kurumlarına İlişkin Temel Düzenlemeler

Türk uyruklu kişiler ile yabancılara ait özel öğretim kurumlarının açılış, öğretime başlama, eğitim, öğretim, yönetim, denetim ve gözetimine ilişkin temel düzenlemeler 625 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanununda⁴ yer almaktadır.

Ülkemiz eğitim sisteminde önemli bir yer tutmakta olan özel öğretim kurumları, son 15-20 yıllık süreç içerisinde hızla gelişen bir sektör haline gelmişlerdir. Eğitim sistemimizde yaşanmakta olan sorunlar, özellikle dersane ve özel okul şeklindeki özel öğretim kurumlarının, görmekte oldukları talebi günden güne artırmıştır. Örneğin ilk başlarda, üniversitelere giriş (ÖSS ve ÖYS, sonradan ÖSS) sınavlarına hazırlık amacıyla talep gören dersaneler zaman içerisinde kolej ve özel okullara giriş sınavlarına hazırlık ile ilkökul, ortaokul ve lise derslerini takviye programlarıyla, hitap etmekte oldukları kitleyi genişletmişlerdir.

Özel öğretim kurumlarının faaliyet gösterdikleri sektörde yaşanan bu hızlı gelişme, bu kurumlara devam etmekte olan öğrenci/kursiyer sayısının yıldan yıla katlanarak artmasına neden olmuştur.

Okul öncesi eğitim, ilköğretim, ortaöğretim kurumları ve bu düzeyde haberleşme ile öğretim yapan kuruluşlar, çeşitli kurslar, dersaneler, öğrenci etüd eğitim merkezleri, bıçki dikiş yurtları ve benzeri kurumlar Kanun kapsamına alınan kurumlar olarak karşımıza çıkmaktadır.

4 18/06/1965 tarih ve 12026 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır

Milli Eğitim Bakanlığının denetim ve gözetimi altında bulunan özel öğretim kurumları, faaliyetlerini sadece kazanç sağlamak için düzenleyemezler; ancak, Türk Milli Eğitiminin amaçları doğrultusunda eğitimin kalitesini yükseltmek, gelişmelerine fırsat ve imkan verecek yatırımlar ve hizmetler yapmak üzere gelir sağlayabilirler.⁵

2.1.1. Özel Öğretim Kurumlarının Açılması

Milli Eğitim Bakanlığından alınacak “kurum açma izni” ile kurulacak olan özel öğretim kurumlarının, eğitimle ilgili olarak 625 sayılı Kanuna göre yapılacak yatırımlar, kalkınma plan ve programlarında uygun görülen teşvik araçlarından yararlandırılacakları Kanunda vurgulanmıştır. Kurum açma izni için gerekli diğer şartlar ve usul **Milli Eğitim Bakanlığına Bağlı Özel Öğretim Kurumları Yönetmeliği**⁶ ile düzenlenmiştir. Anılan Yönetmeliğin “Amaç” başlıklı 1’inci maddesinde, her derece ve türdeki özel öğretim kurumlarının açılış ve işleyişleriyle ilgili esasların bu Yönetmelik ile düzenleneceği belirtilmiştir.

625 sayılı Kanuna göre, askeri okullar, din eğitimi ve öğretimi yapan özel öğretim kurumları ile emniyet teşkilatına bağlı okulların aynı veya benzeri özel öğretim kurumu açılması mümkün değildir.

Hem gerçek hem de tüzel kişilerce özel öğretim kurumu açılabilir; ancak bu kurumu açacak gerçek ve tüzel kişilerin, en az ödenmiş sermaye ve diğer mali teminat şartlarını sağlamaları gereklidir. Burada sözü edilen mali teminat, kurumun devamlılığını sağlayacak ve herhangi bir sebeple kullanılması gerektiğinde o kurumda çalışanlar ile öğrenci veya kursiyerlerinin mağduriyetinde kullanılacak meb-

5 625 sayılı Kanun 2’nci madde.

6 23/06/1985 tarih ve 18790 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

lağı; en az ödenmiş sermaye ise, kurumda bulunması gereken demirbaş eşyaların maddi değerini ifade eder⁷.

Özel bir öğretim kurumunu açacak veya açılmış bir kurumu devralacak olan gerçek kişilerle özel hukuk tüzel kişilerinin temsilcilerinin; medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olmaları, ağır hapsi gerektiren veya yüz kızartıcı bir suçtan mutlak surette, yahut kasti bir cürümden dolayı 6 ay veya daha fazla hapis cezası ile mahkum edilmemiş olmaları, ahlaken kötü bir şöhrete sahip bulunmamaları gereklidir.

625 sayılı Kanuna göre, özel öğretim kurumunda öğretime başlayabilmek için “öğretime başlama izni” alınması gereklidir. Bunun için gerekli belgelerle en geç öğretim yılı başından üç ay önce Milli Eğitim Bakanlığına başvurulması gerekmektedir. Bu izin alınmadıkça kuruma öğrenci kaydı yapılması mümkün değildir. Öğretime başlama izni verilmesiyle birlikte bu kurumların ilköğretim ve ortaöğretim okullarının denkliği de tanınmış olur.

2.1.2. Özel Öğretim Kurumlarının Kapanması

Bir özel okulun kurucusu, Milli Eğitim Bakanlığına, yönetici, öğretmen ve öğrencilere, en az altı ay önce yazılı olarak bildirmek şartıyla ve gerekçesi Bakanlıkça uygun bulunduğu takdirde, öğretim yılı sonunda okulunu kapatabilir. Ancak kapatma gerekçesinin Bakanlıkça uygun görülmemesi halinde, bu gibi okulların “devletleştirilmeleri” gündeme gelebilir⁸. Bu şartlara uymadan okulunu kapatan bir kurucu, öğrencilerden o yıl için aldığı taksitleri de aynen iade etmek durumunda kalacaktır.

7 Milli Eğitim Bakanlığına Bağlı Özel Öğretim Kurumları Yönetmeliği 4'üncü madde.

8 625 sayılı Kanun 16'ncı madde.

2.1.3. Özel Öğretim Kurumlarında Çalışacak Olan Personel

Özel öğretim kurumlarında yönetim, eğitim ve öğretim hizmetlerinin, asıl görevi bu kurumlarda olan yönetici ve eğitim-öğretim elemanları ile yürütülmesi esastır. Gerektiğinde uzman ve usta öğreticiler -geçici veya sürekli olarak- bu kurumlarda çalıştırılabilirler. Özel öğretim kurumlarının yöneticilik ve eğitim-öğretim hizmetlerinde, en az dengi resmi öğretim kurumlarına atanabilmek için gerekli nitelik ve şartları taşıyanlar görevlendirilebilecektir⁹.

625 sayılı Kanuna göre, Özel öğretim kurumlarında çalışan müdür diğer yönetici ve öğretmenler ile kurumların kurucuları veya kurucular temsilcisi arasında bir "hizmet akdi" düzenlenecek ve bu hizmet akdi en az bir yıl süreli olmak kaydıyla yazılı olarak yapılacaktır. Anılan sözleşmede görevin türü, süresi, ders sayısı, aylık ücret veya ders saati başına verilecek ücret miktarı, terfi süreleri, zam oranları, sözleşmenin uzatılması, feshi şartlarının belirtilmesi zorunludur.

Özel okullarda yöneticilik ve eğitim - öğretim hizmeti yapanlara, kıdemlerine göre (emekliler hariç) dengi resmi okullarda ödenen aylık ile sosyal yardım kapsamındaki ek ödeme tutarlarından az ücret verilmesi mümkün değildir.

2.1.4. Özel Öğretim Kurumlarında Reklam ve İlanlar

Özel öğretim kurumlarının tanıtıcı mahiyette reklam ve ilan verebilmeleri mümkündür; ancak bu kurumlar verecekleri reklam ve ilanlarının birer örneğini yayımından en az 15 gün önce valiliğe vermek zorundadırlar. Reklam ve ilanın tanıtıcı mahiyette olduğuna valilik

⁹ Milli Eğitim Bakanlığına Bağlı Özel Öğretim KurumlarıYönetmeliğinde bu konuya ilişkin ayrıntılı düzenlemeler bulunmaktadır

karar verecektir. Bu kurumların, reklam ve ilanlarında gerçeğe aykırı beyanlarda bulunmaları ve televizyonda reklam ve ilan yapmalarını mümkün değildir.

2.1.5. Özel Öğretim Kurumları Ücretlerinin Tespiti ve İlanı

2.1.5.1.Özel Öğretim Kurumları Ücretlerine İlişkin Genel Düzenlemeler

Özel öğretim kurumlarının ücretlerinin tespit ve ilanı da özellik arz etmektedir. 625 sayılı Kanunda bu kurumların ücretlerinin her yıl “Mayıs” ayında tespit ve ilan olunacağı hüküm altına alınmıştır. Bu konuya ilişkin düzenlemeleri içeren **Özel Öğretim Kurumları Öğrenci Ücretleri Tesbit ve Tahsil Yönetmeliğinde**¹⁰ ücretin, özel öğretim kurumlarının bir öğretim yılı için öğrenci başına alacakları ücreti ifade edeceği belirtilmiştir.

Anılan Yönetmelikte de her yıl Mayıs ayında kurum tarafından tespit ve basın yoluyla ilan olunacağı; ilanlarda yıllık ücret tutarıyla birlikte, peşin veya süreli ödemeler ve kurumca belirlenecek indirimlerin kıstaslarıyla birlikte belirtileceği düzenlenmiştir. Ayrıca öğrencilerine yemek, beslenme, taşıt, pansiyon ve benzeri hizmetleri verecek kurumlar, bu hizmetleri için alacakları ücretleri de tespit ve ilan edeceklerdir. Kurum, süresinde ücret ilanı yapamadığı takdirde, bir önceki yılın ücretini almak durumunda kalacaktır

Özel öğretim kurumları, Yönetmelikte belirtilenler dışında, öğrenciden bağış ve yardım da dahil olmak üzere hiçbir ad altında ücret almayacaklardır. Ancak, okullarda öğrencileri yetiştirmek, geliştirmek ve imtihanlara hazırlamak amacıyla kurs açılması ve günlük programların bitiminden sonra gündüzlü öğrenciler için etüd saatle-

10 04/06/1988 tarih ve 19832 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır

ri düzenlenmesi halinde öğrencilerden ayrıca ücret alınması mümkündür.

2.1.5.2. Ücret Grupları

Özel Öğretim Kurumları Öğrenci Ücretleri Tesbit ve Tahsil Yönetmeliğinin 7'nci maddesinde ücret tespiti kapsamına giren kurumlar aşağıdaki gibi gruplandırılmıştır

a) Okullar;

1. İlkokullar,
 2. Bir kısım derslerin öğretimini yabancı dille yapan okullar,
 3. Bütün derslerin öğretimini Türkçe yapan okullar,
 4. Takviyeli yabancı dil uygulayan okullar,
 5. Fen Liseleri,
 6. Meslek Liseleri, (kendi aralarında, türlerine göre gruplara ayrılır)
- olarak gruplandırılır ve bütün sınıflar için yıllık ücret tespit ve ilân edilir.

b) Kurumlarca pansiyon hizmetleri sağlandığı takdirde öğrenciler;

1. Daimi yatılı,
2. Evcil yatılı,

olarak gruplandırılır ve verilecek hizmetler için tespit edilen ücretler ayrıca aylık olarak tahsil edilir

c) Okul öncesi eğitim kurumları :

1. Yuva,
2. Anaokulları,
3. Anasınıfları,

olarak gruplandırılır ve her grup için aylık ücreti tespit edilir

d) Öğrenci etüd eğitim merkezleri için ücretler aylıktır

e) Dershaneler;

1. İlkokul öğrencileri,
2. Ortaokul ve lise öğrencileri,
3. Üniversiteye hazırlık öğrencileri,

şeklinde gruplandırılır ve her grup için öğrenci başına düşen ücret, ders saati ücreti olarak tespit olunur.

f) Kurslar; kendi özellik ve türüne göre öğrenci başına düşen ücreti, ders saati ücreti olarak belirler.

2.1.5.3. Ücretin Tahsili ve İadesi

Anılan Yönetmeliğe göre, kurumlar yıllık öğrenci ücretlerini, en az üç eşit taksitte alacaklar; ancak isteyen öğrenci velileri ücretleri defaten veya iki taksitte de ödeyebileceklerdir.

Öğrencilerden tahsil edilen ücretlerin iadesine ilişkin olarak da Yönetmelikte ayrıntılı düzenlemeler yapılmıştır. Buna göre, Yönetmelikte belirtilen sebeplerden biri veya birkaçı dolayısıyla kurumdan ayrılan öğrencilerin ayrılış tarihinden sonraki aylara, günlere ve sa-

atlere isabet eden ödenmiş ücretleri iade edecektir. Yönetmeliğin 10'uncu maddesinde belirtilen sebepler aşağıda gösterilmiştir.

- a) Öğrencinin il içinde veya il dışında başka bir kuruma naklolması,
- b) Öğrencinin sağlık sebebiyle kurumdan ayrılması,
- c) 625 sayılı Kanununun 15'inci ve 16'ncı maddelerine göre kurumun kapatılması,
- d) Kurumların öğretime başlamasından önceki bir tarihte öğrencinin herhangi bir sebeple kurumdan ayrılması ve ayrılmak için müracaat etmesi,
- e) Öğrenci velisinin öğrenciyi kurumda okutamayacak duruma düştüğünü gösterir resmi makamlardan alacağı belgelerle tevsik etmesi

gerekir.

f) Okulların ilkokul birinci sınıfları ile hazırlık sınıflarına (Hazırlık sınıfı bulunmayan okullarda birinci sınıflarına) yeni kaydolun öğrencilerden, öğretim yılı başlamadan ayrılanlara, ödemiş oldukları ilk taksitin % 80'i iade edilir.

2.1.6. Özel Öğretim Kurumlarında Ücretsiz Okuyacak Öğrenciler

625 sayılı Kanununun ek 4'üncü maddesi de önemli bir hüküm içermektedir. Maddeye göre, özel öğretim kurumları, öğrenci kapasitelerinin % 2'sinden aşağıya düşmemek üzere ücretsiz öğrenci okutmakla yükümlüdürler. Milli Eğitim Bakanlığı, ücretsiz öğrenci miktarını %10'a kadar artırabilir 23 seri numaralı Katma Değer Vergisi

Genel Tebliğine göre 625 sayılı Kanuna 3035 sayılı Kanunla eklenen ek 4 üncü madde gereğince özel okullarda öğrenci sayısının belli bir oranında ücretsiz olarak okutulan öğrencilere verilen eğitim hizmeti vergiye tabi tutulmayacaktır.

Konuya ilişkin olarak yayımlanan, **Özel Öğretim Kurumlarında Ücretsiz Okuyacak Öğrenciler Hakkında Yönetmelikte**¹¹, “Ücretsiz Okuyacak Öğrencinin” bir öğretim yılı veya kurumların kendilerine mahsus muayyen öğrenim süreleri içinde ücretsiz eğitim-öğretim gören öğrenciyi ifade edeceği belirtilmiştir.

Anılan Yönetmelikte de özel öğretim kurumlarının, her öğretim yılında veya devresinde bünyelerindeki her sınıf, grup ve dönemlerde öğrenim gören ve Milli Eğitim Bakanlığınca belirlenen öğrenci kapasitelerinin % 2'sinden aşağı düşmemek üzere ücretsiz öğrenci okutacakları ve Milli Eğitim Bakanlığının ücretsiz okuyacak öğrenci miktarını %10'a kadar artırabileceği belirtilmiştir. Yönetmelikte ayrıca, özel öğretim kurumlarının ücretsiz okutacakları öğrenci miktarının, kurumların türü, eğitim programları ve benzeri hususlar göz önünde bulundurularak öğrenci sayısına göre her yıl Bakanlıkça tespit edileceği de düzenlenmiştir.

Her yıl, ücretsiz okutulacak öğrencilerin müracaat zamanı ve usullerinin okullarda müracaatların başlamasından en az iki hafta önce; okullar dışındaki diğer kurumlarda ise her sınıf, grup ve dönemin başladığı ilk beş gün içinde öğrenciler vasıtasıyla velilere yazılı olarak imza karşılığında bildirilmesi gereklidir. Özel öğretim kurumlarında ücretsiz olarak okumak isteyenlerin, anılan kurumlara müracaat etmeden bu olanaktan yararlanmaları mümkün olamayacaktır.

11 03/04/1991 tarih ve 20834 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır

Özel öğretim kurumlarında, öğrencilerin ücretsiz okumak için yapmış oldukları müracaatları değerlendirmek amacıyla kurulan “Değerlendirme Kurulları”, müracaatları en geç 5 gün içinde değerlendirmek zorundadır.

Ücretsiz okuma hakkı kazanan öğrencilerin bu hakları yalnız o öğretim yılı veya dönemi için geçerlidir. Takip eden dönemlerde bu olanaktan yararlanılabilmesi için yukarıdaki başvuru ve kabul prosedürünün tekrar işletilmesi gereklidir.

Ayrıca kurum idareleri, ücretsiz okuyacaklarla ilgili ilan, müracaat, kurul kararları, listeleri sonuçlarının tebliği ile ilgili yazılar ve benzeri evrakı en az üç yıl muhafaza etmek için gerekli dosya ve defterleri tutmak zorundadırlar.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 17/2-b numaralı fıkrasına göre üniversite ve yüksekokullar ile 625 sayılı Kanun hükümlerine tabi özel okullar tarafından ilgili dönemdeki kapasitelerinin %10'unu geçmemek üzere verilen bedelsiz eğitim ve öğretim hizmetleri, kanunların gösterdiği gerek üzerine bedelsiz olarak yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları, birinci fıkrada sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifaları ile fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin teslimi katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

2.1.7. Özel Eğitim Kurumlarına Mali Yardım

625 sayılı Kanunda, kamu yararına çalışacak dernekler tarafından, ticaret gayesi gözetilmeksizin kurulmuş bulunan özel öğretim kurumlarına Devletçe mali yardımda bulunulabileceği ve bu amaçla

Milli Eğitim Bakanlığı bütçesinde “Özel Öğretim Kurumlarına Yardım” adı altında bir bölüm açılacağı hüküm altına alınmıştır

Kamu yararına çalışacak dernekler tarafından ticaret gayesi gözetilmeksizin kurulmuş bulunan özel öğretim kurumlarına, Milli Eğitim Bakanlığı bütçesinde yer alan ödenekten yapılabilecek mali yardımın esas, şekil ve şartlarını ilişkin düzenlemeler **Özel Öğretim Kurumlarına Yapılacak Mali Yardım Yönetmeliğinde**¹² yer almaktadır.

2.2. Vakıflar Tarafından Kurulan Yüksek Öğretim Kuruluşlarına İlişkin Temel Düzenlemeler

Yüksek öğretim, 2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanununda¹³, milli eğitim sistemi içinde, ortaöğretime dayalı, en az dört yarı yılı kapsayan her kademedeki eğitim – öğretimin tümü olarak tanımlanmıştır. Kanunda, yükseköğretim kurumları, üniversite ile ileri teknoloji enstitüleri ve bunların bünyesinde yer alan fakülteler, enstitüler, yüksekokullar, konservatuarlar, araştırma ve uygulama merkezleri ile bir üniversite veya yüksek teknoloji enstitüsüne bağlı meslek yüksekokulları ile bir üniversite veya yüksek teknoloji enstitüsüne bağlı olmaksızın ve kazanç amacına yönelik olmamak şartı ile vakıflar tarafından kurulan meslek yüksekokulları olarak belirtilmiştir.

2.2.1. Yüksek Öğretim Kurumları

Üniversite, bilimsel özerkliğe ve kamu tüzelkişiliğine sahip yüksek düzeyde eğitim-öğretim, bilimsel araştırma, yayın ve danışmanlık yapan; fakülte, enstitü, yüksekokul ve benzeri kuruluş ve birimlerden oluşan bir yükseköğretim kurumudur. Fakülte ise, yüksek dü-

12 10/05/1985 tarih ve 18750 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır

13 06/11/1981 tarih ve 17506 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır

zeyde eğitim - öğretim, bilimsel araştırma ve yayın yapan; kendisine birimler bağlanabilen yükseköğretim kurumunu ifade eder.

Enstitü, üniversitelerde ve fakültelerde birden fazla benzer ve ilgili bilim dallarında lisans üstü, eğitim - öğretim, bilimsel araştırma ve uygulama yapan bir yükseköğretim kurumudur.

Yüksekokul, belirli bir mesleğe yönelik eğitim - öğretime ağırlık veren bir yükseköğretim kurumunu ifade eder.

Konservatuar, müzik ve sahne sanatlarında sanatçı yetiştiren bir yükseköğretim kurumudur.

2.2.2. Vakıflarca Yüksek Öğretim Kurumu Kurulması

2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanununun ek 2'nci maddesinde, vakıfların kazanç amacına yönelik olmamak şartıyla mali ve idari hususlar dışında akademik çalışmalar, öğretim elemanlarının sağlanması ve güvenlik yönlerinden Kanunda gösterilen esas ve usullere uymak kaydıyla, yükseköğretim kurumları veya bunlara bağlı birimlerden birini veya birden fazlasını ya da bir üniversite veya yüksek teknoloji enstitüsüne bağlı olmaksızın, ekonominin ihtiyaç duyduğu alanlarda yüksek nitelikli işgücü yetiştirmek amacıyla, bu Kanun hükümleri çerçevesinde kalmak şartıyla meslek yüksekokulu kurabilecekleri; kurulacak meslek yüksekokullarına, mesleki ve teknik eğitim bölgesinde gereksinim duyulmasının esas olduğu hüküm altına alınmıştır

Vakıf veya birden fazla vakfın yetkili yönetim organlarınca yükseköğretim kurumu kurma ile ilgili karar veya kararlar alındığı takdirde, bu karar veya kararlar Vakıflar Genel Müdürlüğünün olumlu yazısı ile birlikte ve Kanunda sayılan belgelerle Yükseköğretim Kurulu Başkanlığına sunulur.

2.2.3. Vakıf Yüksek Öğretim Kurumlarına Sağlanan Mali Kolaylıklar ve Yardımlar

Kurulacak yükseköğretim kurumu, vakıf tüzelkişiliği dışında ayrı bir tüzelkişiliğe sahip olur ve bu kurumun gelirleri geçici olarak dahi hiç bir suretle vakıf mamelekine veya hesaplarına intikal edemez; ancak vakıf, yükseköğretim kurumuna doğrudan doğruya bağış ve yardım yapabilir.

Vakıflarca kurulacak yükseköğretim kurumları, Kanunun 56'ncı maddesinde yer alan mali kolaylıklardan, muafiyetlerden ve istisnalardan¹⁴ aynen yararlanırlar ve bu kurumlar ayrıca emlak vergisinden de muaf tutulurlar.

2547 sayılı Kanununun ek 18'inci maddesine göre, vakıflar tarafından kurulmuş yükseköğretim kurumlarının giderlerine katkıda bulunmak amacıyla; bütçede yer alan ödenekle sınırlı olmak üzere, ilgili vakıf yükseköğretim kurumunun müracaatı, Yükseköğretim Kurulunun görüşü ve Milli Eğitim Bakanlığının teklifi üzerine Maliye Bakanlığınca Devlet yardımı yapılır.

Yapılacak Devlet yardımı, devlet yükseköğretim kurumlarına o yıl tahsis edilen toplam bütçe ödeneklerinin örgün öğrenci sayısına bölünmesiyle elde edilen tutarın, ilgili vakıf yükseköğretim kurumunda okuyan örgün öğrenci sayısı ile çarpılması sonucu bulunulacak miktarın %30'unu geçemeyecektir.

2.2.4. Diğer Düzenlemeler

Vakıf yükseköğretim kurumlarının kuruluş, işleyiş, gözetim ve de-

¹⁴ Çalışmamızın 4.1. Numaralı Bölümünde anılan maddeye değinilmektedir.

netimine ilişkin temel esaslar **Vakıf Yükseköğretim Kurumları Yönetmeliği**¹⁵ ile düzenlenmiştir. Yönetmeliğin altıncı bölümü “Mali Hükümlere” ayrılmıştır

Yönetmeliğin bu bölümünde, vakıfların kendilerine kazanç sağlamak amacı ile yükseköğretim kurumu kuramayacakları; vakıf yükseköğretim kurumunun her çeşit gelirlerinin kurulmuş bulunan yükseköğretim kurumunda kalacağı ve geçici olarak dahi hiç bir suretle vakıf mamelekine veya hesaplarına intikal edemeyeceği belirtilmiştir. Benzer hükümler **Vakıf Meslek Yüksekokulları Yönetmeliğinde**¹⁶ de yer almaktadır.

Vakıflarca Kurulacak Veya Kurulmuş Yükseköğretim Kurumlarına Üniversite Adı Verilmesi Esaslarına İlişkin Yönetmeliğe¹⁷ göre, vakıflarca kurulacak veya kurulmuş bir yükseköğretim kurumuna üniversite adının verilebilmesi için;

- a) En az iki fakültenin oluşması,
- b) Bünyesinde fen ve edebiyat alanları ile ilgili eğitim programlarının bulunması, bu programların yükseköğretim kurumunun ilk açılacak eğitim programları arasında yer almış olması ve eğitim ve öğretime başlayacağı yıl bu programlara öğrenci alınacağına taahhüt edilmiş olması,
- c) Eğitim-öğretim ve araştırma düzeyinin en az o ildeki Devlet üniversitesinin eğitim-öğretim ve araştırma düzeyinde olması,
- d) O ilde Devlet üniversitesinin bulunmaması halinde Milli Eğitim

15 10/04/1991 tarih ve 20841 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır
16 22/05/2002 tarih ve 24762 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır
17 30/04/1991 tarih ve 20857 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır

Bakanlığı'nın tespit edeceği en yakın ildeki Devlet üniversitesinin eğitim-öğretim ve araştırma düzeyinde olması,

şartları aranacaktır.

2.3. Özel Öğrenci Yurtları ve Okul Servis Araçlarına İlişkin Temel Düzenlemeler

2.3.1. Özel Öğrenci Yurtları

2.3.1.1. Özel Öğrenci Yurtlarına İlişkin Genel Düzenlemeler

Orta öğretim ve yüksek öğretim kurumlarında öğrenim görmekte olan öğrencilere hizmet veren özel öğrenci yurtlarının tabi olacakları esaslar, iş ve işlemler ile denetim esaslarına ilişkin temel düzenlemeler **Özel Öğrenci Yurtları Yönetmeliğinde**¹⁸ yer almaktadır.

24/03/1950 tarih ve 5661 sayılı Yüksek Öğrenim Öğrenci Yurtları ve Aşevleri Hakkındaki Kanuna Ek Kanununun 1'inci maddesi ile 30/04/1992 tarih ve 3797 sayılı Milli Eğitim Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanununun 42'nci ve 59'uncu maddelerine istinaden hazırlanan bu Yönetmelikle, Türkiye Cumhuriyeti uyruklu gerçek kişiler ile özel hukuk tüzel kişilerine ait yurtların açılması, devri, nakli ve kapatılması, açılma izninin verilmesinde dikkate alınacak esaslar ile bunların yönetilmesi, işletilmesi, denetlenmesi ve öğrenci disiplin işlerine ilişkin düzenlemeleri içermektedir. Bu Yönetmelikteki düzenlemeler, kamu kurum ve kuruluşlarına ait yurtlar hakkında uygulanmayacaktır.

“Yurt” kavramı , orta öğrenim veya yüksek öğrenim öğrencilerininin

¹⁸ 03/12/2004 tarih ve 25659 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır Bu Yönetmelikle, 13/01/1989 tarihli ve 89/13715 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Öğrenci Yurtları ile Benzeri Kurumların Açılması, İşletilmesi ve Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik yürürlükten kaldırılmıştır

barınma, beslenme ve diğere sosyal ihtiyaçlarının karşılandığı yeri ifade etmektedir.

Yurtlar, Türkiye Cumhuriyeti uyruklu gerçek kişiler ile özel hukuk tüzel kişileri tarafından, anılan Yönetmelikte belirtilen esaslara uygun olmak kaydıyla orta öğrenim veya yüksek öğrenim öğrencileri için açabilir. Yurtların açılması ve işletilmesi Milli Eğitim Bakanlığının iznine tabidir Bakanlığın, bu yetkisini valilikler aracılığı ile kullanması da mümkündür. Yönetmelik hükümlerine göre yapılan müracaat üzerine, Bakanlıkça/valilikçe düzenlenecek olan yurt açma izin belgesinde kapasite durumu, barınacak öğrencilerin cinsiyet ve öğretim kademeleri, ücret ve yemek durumu, yurt kurucusuna veya kurucu temsilcisine ait kimlik bilgileri de belirtilecektir.

2.3.1.2. Yurt Ücretlerinin Tespiti ve İlanı

Yurt ücretinin, yurt sahibi veya işleticisi tarafından, yılda bir defa belirlenmesi esastır. Her yurt sahibi veya işleticisi, temmuz ayı içinde, odanın şekli, yemek hizmeti, taksit durumu ve sunacağı hizmet niteliklerine göre hazırlanmış olan ayrıntılı ücret tarifesi ile yapabilecekleri indirim ve indirim sebeplerini, il/ilçe milli eğitim müdürlüğüne bildirmek ve ayrıca yurdun panosunda veya yurttaki herkesin görebileceği bir yerde ilan etmek zorundadır. Temmuz ayı içinde yurt ücreti belirlenmediği takdirde, bir önceki yılın ücreti uygulanacaktır.

Yurt sahibi veya işleticisince; temmuz ayından geriye dönük olarak Devlet İstatistik Enstitüsünce açıklanan Tüketici Fiyatları Endeksindeki (TÜFE) bir yıllık ortalama değişim oranı eklenerek belirlenen ücretin en fazla %10'u kadar ücret artışı yapılabilir

Öğrenci veya öğrenci velisi/vasisi ile yapılan sözleşmelerde fiyat ve

verilen hizmetle ilgili diğer hususların da açıkça belirlenmesi gereklidir.

2.3.1.3. Yurt Ücretlerinin Tahsili ve Depozito

Yurt ücretleri, sözleşmede belirtildiği şekilde peşin veya taksitler halinde tahsil edilebilir. Alınacak ücretlerin, kayıt sırasında yapılan sözleşmelerde ayrıntılarıyla belirtilmesi gereklidir Doğal afetlerden zarar görenler ile şehit olanların çocuklarına, yurt ücretlerinde makul indirimler yapılır

Öğrencilerin yurda verebilecekleri zarar ve ziyan ile sözleşmede belirtilen haller için, öğrencilerden depozito alınabilir. Sözleşmede şartları belirtmek kaydıyla, depozito alınması yurt işleticisinin isteğine bağlıdır Şayet depozito alınacaksa, bu depozito bir aylık ücret tutarını geçemez. Depozitolar, iade edildikleri tarihteki bir aylık yurt ücreti tutarınca geri ödenir.

Yurt ücretlerinin aylık, peşin veya sözleşmede belirtilen esaslara göre ödenmesi mümkündür. Vadeli ödemeler karşılığında senet alınabilir. Sözleşmedeki esaslara göre yurt ücretlerini ödemeyen öğrencilerin varsa depozitolarından mahsup yapılabilir

Öğrencilerden, yurt ücreti ile depozito, yemekli yurtlarda yemek ücreti ve sözleşmesinde açıkça belirtilen hizmet unsurları dışında, sonradan her ne ad altında olursa olsun ek ödeme talep edilmesi mümkün değildir.

2.3.1.4. Yurtlarda Bulundurulacak Belgeler ve Tutulacak Kayıtlar

Yurtlarda aşağıdaki belgelerin bulundurulması ve kayıtların tutulması zorunludur.

- a) Öğrenci kayıt defteri veya dosyası,
- b) Orta öğretim yurtlarında kitaplık defteri,
- c) Öğrenci dosyaları ve yoklama defterleri,
- d) Öğrenci disiplin kurulu karar defteri,
- e) Geçici barınanlara ilişkin kayıt defteri veya dosyası,
- f) Gelen-giden evrak ve zimmet defterleri,
- g) Revir defteri,
- h) Yurt personeli dosyaları ve sözleşmeleri,
- ı) Yazışma dosyaları,
- j) Ücretli yurtlar için, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile diğer mali mevzuatın öngördüğü defter ve belgeler,
- k) Yemekli yurtlar için tabela,
- l) Nöbet defteri,
- m) Denetim defteri.

Yurtlarda kayıt, ücret takibi, yoklama ve benzeri işlemlerin bilgisayar ortamında da kayıtlı olması mümkündür; ancak bu kayıtların dış ke aktarımı sağlanacaktır

2.3.2. Okul Servis Araçları

2.3.2.1. Okul Servis Araçlarına İlişkin Genel Düzenlemeler

Zorunlu eğitim kapsamındaki taşınabilir eğitim dışındaki okul öncesi

ve diğer öğrenci taşıma hizmetlerini düzenli ve güvenli hale getirmek, bu amaçla taşıma yapacak gerçek ve tüzel kişilerin yeterlilik ve çalışma şartlarını belirlemek ve gerekli denetim hizmetlerini yapmak maksadıyla **Okul Servis Araçları Hizmet Yönetmeliği**¹⁹ düzenlenmiştir.

“Taşıma” kavramı, bir ücret karşılığında okul öncesi eğitim, ilköğretim ve ortaöğretim ile yüksek öğretim öğrencilerinin kamuya açık karayolunda minibüs²⁰ ve otobüs²¹ gibi taşıtlarla evden okula, okuldan eve getirilip götürülmesini; “okul servis aracı”, genel olarak okul öncesi eğitim, ilköğretim, ortaöğretim ve yüksek öğretim öğrencileri ile sadece rehber personel taşınmalarında kullanılan taşıtı ve “taşımacı” ise öğrencilerin bir ücret karşılığında taşınmasını ifade eden gerçek veya tüzel kişileri ifade etmektedir.

Sözü edilen, okul öncesi çocukları ve 6 ile 14 yaş grupları arasındaki öğrencileri taşıyan, servis araçlarında, araç içi düzenini sağlayan, öğrencilerin araca iniş ve binişlerinde yardımcı olan “Rehber Personel” bulunmaktadır.

2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu, Karayolları Trafik Yönetmeliği ve bu Yönetmelik ile il-ilçe trafik komisyonu kararlarına uygunluğu anlaşılan okul servis araçlarına, servis aracının işletenini, şoförünü, rehber personeli, taşıtın plakasını, cinsini, taşıma sınırını ve izleyeceği güzergahı belirten ve trafik denetleme şube veya bü-

19 14/06/2003 tarih ve 25138 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır Bu Yönetmelik ile 21/05/1992 tarihli ve 21234 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Okul Servis Araçları Hizmet Yönetmeliği ile bu Yönetmelikteki ek ve değişiklikler yürürlükten kaldırılmıştır

20 Minibüs: Yapısı itibarıyla sürücüsünden başka sekiz ila dört oturma yeri olan ve insan taşımak için imal edilmiş bulunan motorlu taşıt.

21 Otobüs: Yapısı itibarıyla sürücüsünden başka en az onbeş oturma yeri olan ve insan taşımak için imal edilmiş bulunan motorlu taşıt.

rolarınca “Özel İzin Belgesi” verilir. Bu belgelerde, okul servis araçlarının kalkış noktası ile varış noktası arasında kalan güzergah da belirtilir.

2.3.2.2.Okul Servis Aracı Olarak Kullanılabilecek Taşıtlara İlişkin Düzenlemeler

Yukarıda da izah etmiş olduğumuz üzere; “Taşıma” kavramı, bir ücret karşılığında okul öncesi eğitim, ilköğretim ve ortaöğretim ile yüksek öğretim öğrencilerinin kamuya açık karayolunda minibüs ve otobüs gibi taşıtlarla evden okula, okuldan eve getirilip götürülmesini; “okul servis aracı”, genel olarak okul öncesi eğitim, ilköğretim, ortaöğretim ve yüksek öğretim öğrencileri ile sadece rehber personel taşınmalarında kullanılan taşıtı ve “taşımacı” ise öğrencilerin bir ücret karşılığı taşınmasını üstlenen gerçek veya tüzel kişileri ifade etmektedir.

Okul servis aracı olarak kullanılacak taşıtların yaşlarının on yaşın dan küçük olması gereklidir (on yaş dahil). Servis aracı olarak kullanılacak taşıtların yaşı, fabrikasında imal edildiği tarihten sonra gelen ilk takvim yılı esas alınarak hesaplanacaktır Bu taşıtlarda “Araçların İmal, Tadil ve Montajı Hakkındaki Yönetmelik” hükümlerine göre tayin edilen ve o araca ait tescil belgelerinde gösterilen oturacak yer adedinin, aracın içerisine görülebilecek bir yere asılması gereklidir. Taşıtta, gerektiği hallerde ilgili meslek odası, okul veya işyeri ve öğrenci velileriyle haberleşebilmek için telsiz veya mobil telefon bulunacak; görüntü ve müzik sistemleri taşıma hizmeti sırasında kullanılmayacaktır

Kamu kurum ve kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişi ve kuruluşlara ait okul servis aracı olarak teçhiz edilmiş araçların, taahhüt ettikleri öğrenci taşıma hizmetlerini aksatmamak kaydıyla, diğer yolcu ta-

şıma hizmetlerinde de kullanılması mümkündür; ancak, bu taşıma esnasında okul servis araçlarına ait ışıklı işaretlerin şoförler tarafından kullanılmaması gereklidir

2.3.2.3.Okul Servis Araçlarının Kiralanması

Okul servis araçlarının kiralanması işlemi, her yıl okul-aile birliği yönetim kurulu başkanının başkanlığında, okul-aile birliği yönetim kurulunca belirlenecek bir temsilci, okul-aile birliği yönetim kurulunca çocuğu servisle taşınan veliler arasından tespit edilecek dört veli, okul koruma derneği yönetim kurulunca belirlenecek bir temsilci ile varsa okul eğitim vakfı yönetim kurulunca belirlenecek bir temsilcinin katılımlarıyla oluşturulacak komisyon tarafından yapılır; ancak öğrenci velileri istemeleri halinde, çocuklarını herhangi bir okul servis aracı işleteni ile anlaşarak da taşıtabilirler.

2.3.2.4.Okul Servis Ücretlerinin Tespiti ve Alınmış Olan Ücretlerin İadesi

Okul servis araçları işleticileri, her yıl 507 sayılı Esnaf ve Sanatkarlar Kanununun 125'inci maddesi uyarınca bu Kanuna tabi Odalarca belirlenen okul servis araçları fiyat tarifeleri ücretine uymakla yükümlüdürler.

Servis araçlarıyla taşımacılık faaliyeti yapmakta olanlar yolcunun;

- 1) İkametgahının değişmesi,
- 2) Uzun tedaviyi gerektiren bir hastalık geçirmesi,
- 3) Okumaktan vazgeçmesi,
- 4) Herhangi bir sebepten dolayı okuma hakkını kaybetmesi,

sebebiyle servisle taşınmaktan vazgeçmesi halinde geri kalan ayların ücretlerini iade etmekle mükelleftirler.

2.4. Özel Eğitim Kurslarına ve Diğer Özel Eğitim Kurumlarına İlişkin Temel Düzenlemeler

2.4.1. Motorlu Taşıt Sürücü Kursları

Konuya ilişkin temel düzenlemeleri içeren **Motorlu Taşıt Sürücüleri Kursu Yönetmeliği**²², 1739 sayılı Millî Eğitim Temel Kanunu, 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu²³ ile 625 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu²⁴ hükümlerine istinaden çıkarılmıştır

2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu, Milli Eğitim Bakanlığını, motorlu araç sürücülerinin yetiştirilmesi gereğince sürücü kursları açmak, özel sürücü kursu açılmasına izin vermek ve bunları her safhada denetlemek konusunda yetkilendirmiştir. Milli Eğitim Bakanlığı ayrıca, resmi ve özel kurslarda eğitilenlerin sınavlarını yapmak ve başarılı olanlara sertifika verilmesini sağlamak görevlerini de hazırlar.

Anılan Kanununun 123'üncü maddesinde, motorlu taşıt sürücüsü yetiştirmek, yetişmiş olanlara sınav sonucu sertifika vermek, trafik ile ilgili öğretim ve eğitim yaptırmak üzere kamu kurumları ile diğer hakiki ve hükmi şahıslara Milli Eğitim Bakanlığınca ilgili mevzuatına göre sürücü kursları açma izni verileceği hüküm altına alınmıştır

Kanun, İçişleri Bakanlığının uygun görüşü üzerine Milli Eğitim Bakanlığınca çıkartılan yönetmelikle; sürücü kurslarının sürücü belge

²² 03/02/1987 tarih ve 19361 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır

²³ 18/10/1983 tarih ve 18195 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır

²⁴ 1739 ve 625 sayılı Kanunlara ilişkin daha önce yapmış olduğumuz açıklamalar burada yinelenmeyecektir.

si cinslerine göre sınıflandırılması, hangi sınıf kursun kimler tarafından açılacağı, öğretim ve eğitim konuları ile metodu, kurs süreleri, kurslar için eğitim ve öğretimde kullanılacak bina, araç, gereç ve teçhizatın nitelik ve niceliği, teminat miktarları, sertifika sınavlarının esas ve usulleri, sertifika aranmayacak sürücü belgesi sınıfları ve bunların sınavlarının belirleneceğini hüküm altına almıştır

Motorlu Taşıt Sürücüleri Kursu Yönetmeliği, motorlu taşıt sürücüleri kurslarının açılış ve işleyişi ile bu kurslarda görev alacak personelin görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin hükümleri kapsamaktadır. Konuya ilişkin temel kavramları özetleyecek olursak:

“Taşıt”, karayolunda insan, hayvan ve yük taşımaya yarayan araçları; “Motorlu Taşıt”, makine gücü ile yürütülen araçları; “Motorsuz Taşıt” ise, insan ve hayvan gücü ile yürütülen araçları ifade eder. “Sürücü” kavramı ise, kara yolunda, motorlu veya motorsuz bir araç veya taşıtı sevk ve idare eden kişiyi işaret etmektedir.

Kurslar, karayollarında seyreden araçların cins ve gruplarına göre aşağıda belirtilen sınıflara ayrılmaktadır

“A 1 sınıfı kursu”, motorlu bisiklet kullanacaklar için,

“A 2 sınıfı kursu”, motosiklet kullanacaklar için,

“B sınıfı kursu”, otomobil, minibüs ve kamyonet kullanacaklar için,

“C sınıfı kursu”, kamyon kullanacaklar için,

“D sınıfı kursu”, çekici kullanacaklar için,

“E sınıfı kursu”, otobüs kullanacaklar için,

“F sınıfı kursu”, lastik tekerlekli traktör kullanacaklar için,

“G sınıfı kursu”, iş makinesi türünden motorlu araç kullanacaklar için,

“H sınıfı kursu”, hasta ve sakatların kullanabilecekleri şekilde özel tertibatlı olarak imal, tadil ve teçhiz edilmiş motosiklet veya otomobil kullanacaklar için düzenlenmektedir.

Motorlu taşıt sürücüsü yetiştirmek, yetişmiş olanlara imtihan neticesi sertifika vermek, trafikle ilgili eğitim ve öğretim yaptırmak üzere, kurs açmak için Bakanlığa yazılı olarak müracaat eden kamu kurum ve kuruluşları ile Türkiye Cumhuriyeti uyruklu gerçek kişilere, özel hukuk tüzel kişilerine veya özel hukuk hükümlerine göre yönetilen tüzel kişilere anılan Yönetmelikteki şartları taşımaları halinde kurs açma izni verilir. İhtiyaç halinde il veya ilçelerde kurslar diğer kamu kurum ve kuruluşları tarafından açılabileceği gibi; en az on kişinin müracaat etmesi halinde Milli Eğitim Bakanlığı tarafından da açılabilir. Kurs açacak kamu kurum ve kuruluşlarının kurs yönetmeliği ile öğretim programlarını hazırlayarak, izin almak üzere, Milli Eğitim Bakanlığına göndermeleri gereklidir

“Kurum Açma İzni” alan kurucu ve temsilcinin öğretime başlayabilmek için, Milli Eğitim Bakanlığında “Öğretime Başlama İzni” alması gereklidir. Öğretime başlama izni alınmadıkça kursa kursiyer kaydı yapılamaz, eğitim ve öğretime başlanamaz.

Kurucu ve temsilci, “Öğretime Başlama İzni” alabilmesi için;

- 1) En az ödenmiş sermaye ve diğer mali teminat şartlarını gösterir belgeyi,
- 2) Milli eğitim müdürlüğünce onaylı kurs yönetmeliğini,

3) En az iki ilköğretim müfettişi tarafından tasdik edilmiş ders araç-gereç listesini,

4) Kurs açma iznini önceden alanlar, iznin yayımlandığı mahalli gazeteyi,

5) Müdür, öğretmen, uzman ve usta öğreticilerine ait çalışma izni tekliflerini,

dilekçesine ekleyerek ilgili valilik kanalı ile Milli Eğitim Bakanlığına müracaat etmek zorundadır.

Bu kurslarda, ücretler “Özel Öğretim Kurumlarında Öğrenci Ücretlerinin Tespit ve Tahsiline Ait Yönetmelik”²⁵ hükümlerine göre tespit edilmektedir. Ayrıca, özel kurslarda, kurum açma, kuruculuk, mali teminat, en az ödenmiş sermaye şartı ve kursun işleyişi ile ilgili olup Motorlu Taşıt Sürücüleri Kursu Yönetmeliğinde bulunmayan diğer hususlarda “Milli Eğitim Bakanlığına Bağlı Özel Öğretim Kurumları Yönetmeliği” hükümlerine göre işlem yapılacaktır.

2.4.2. Kur’an Kursları

Bu konuya ilişkin temel düzenlemeler, **Diyanet İşleri Başkanlığı Kur’an Kursları İle Öğrenci Yurt ve Pansiyonları Yönetmeliğinde**²⁶ yer almaktadır.

Kur’an kurslarının, Kur’an kursu öğrenci yurt veya pansiyonlarının açılış ve çalışmaları, kurslarda verilen eğitim-öğretim hizmetleri ile bunların yönetilmesi ve denetlenmesi esasları anılan Yönetmelik ile belirlenmektedir.

²⁵ Bkz. 2.1.2. numaralı bölüm.

²⁶ 03/03/2000 tarih ve 23982 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır

Kur'an kursları, arzu eden vatandaşlara (ilköğretimi bitirmiş olmak şartı aranır) Kur'an-ı Kerim'i usulüne uygun olarak yüzünden okumayı öğretmek, ibadetler için gerekli sure, ayet ve duaları ezberletmek, hafızlık yaptırmak ve İslam Dininin inanç, ibadet ve ahlak esasları hakkında bilgiler vermek için açılmaktadır

Kurslar, Diyanet İşleri Başkanlığınca Milli Eğitim Bakanlığı ile koordine edilerek gerekli görülen il, ilçe, belde ve köylerde açılır. Bu kurslarda da -Diyanet İşleri Başkanlığınca açılan Kur'an Kurslarında okuyan öğrencilerin barınma ve beslenmelerini sağlamak üzere, ilgili müftünün teklifi ve mülki amirin onayı ile açılan yurt ve pansiyonlarda olduğu gibi kar amacı güdülmez. Ancak yurt ve pansiyonlarda yürütülen hizmetlerin devamını ve iyileştirilmesini sağlamak için, hayırseverlerden ve mecburi olmaksızın, maddi durumu elverişli olan öğrenci velilerinden, makbuz mukabili bağış alınabilir.

2.4.3. Yabancı Dil Kursları

Çalışmamızın bu kısmında, “dershané²⁷” statüsü dışında ele alınması gereken, yabancı dil kurslarına ilişkin düzenlemelere yer verilecektir.

2923 sayılı Yabancı Dil Eğitimi ve Öğretimi İle Türk Vatandaşlarının Farklı Dil ve Lehçelerinin Öğrenilmesi Hakkında Kanununun²⁸ göre, Türk vatandaşlarının günlük yaşamlarında geleneksel olarak kullandıkları farklı dil ve lehçelerin öğrenilmesi için, 625 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu hükümlerine tabi olmak üzere özel

27 Dershanelere ilişkin düzenlemeler için Bkz. 2.1. numaralı Bölüm.

28 19/10/1983 tarih ve 18196 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır

kurslar açılabilir; bu kurslarda ve diğer dil kurslarında aynı maksatla dil dersleri oluşturulabilir. Bu kursların ve derslerin açılmasına ve denetimine ilişkin esas ve usuller, Milli Eğitim Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir.

Yukarıda belirtilen hükme istinaden, **Yabancı Dil Eğitimi ve Öğretimi Yönetmeliği**²⁹ çıkarılmıştır

Yaygın eğitim kurumlarında değişik ihtiyaç alanlarına ve yaş gruplarına cevap vermek üzere çeşitli kademelerde yabancı dil kursları açılabilir. Bu kurslar, birbirini izleyen programlar şeklinde düzenlenebileceği gibi özel amaçlı münferit kurslar şeklinde de yapılabilir ve programlarında belirtilen saatlerden az olmazlar. Kurslarda, Milli Eğitim Bakanlığınca onaylanan programlar ve ders araçları kullanılır

Okullarda bütün derslerin Türkçe okutulması halinde tespit edilen derslerdeki teknik terimlerin yabancı dille öğretilmesi için ihtiyaç duyulması ve istekli en az (15) öğrenci bulunması durumunda yabancı dil kursları açılması mümkündür

2.4.4. Okul Öncesi Eğitim Kurumları,

2.4.4.1. Okul Öncesi Eğitim Kurumlarına İlişkin Genel Düzenlemeler

Milli Eğitim Bakanlığınca bağlı resmi ve özel okul öncesi eğitim kurumlarının kuruluş, yönetim, eğitim, görev ve işleyişi ile ilgili usul ve esaslar **“Okul Öncesi Eğitim Kurumları Yönetmeliği**³⁰” ile düzenlenmiştir.

29 14/09/1985 tarih ve 18868 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır

30 08/06/2004 tarih ve 25486 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır

Anılan Yönetmelikte okul öncesi eğitimle ilgili tanımlara yer verilmiştir. Buna göre;

“Okul Öncesi Eğitim Kurumu”, okul öncesi çağı çocuklarına eğitim veren resmi ve özel okul öncesi eğitim kurumunu,

“Okul”, anaokulu ile bünyesinde uygulama sınıfı ve ana sınıfı bulunan her derece ve türdeki okulu,

“Anaokulu”, 36-72 ay çocuklarının eğitimi amacıyla açılan okulu,

“Ana sınıfı”, 60-72 ay çocuklarının eğitimi amacıyla öğün eğitim kurumları bünyesinde açılan sınıfı,

“Uygulama Sınıfı”, 36-72 ay çocuklarının eğitimi amacıyla açılan Milli Eğitim Bakanlığına bağlı diğer öğretim kurumları bünyesindeki okul öncesi eğitim sınıfını,

ifade etmektedir.

Okul öncesi eğitim kurumları, Türk Milli Eğitiminin genel amaç ve temel ilkelerine uygun olarak; ilgili Yönetmelikler doğrultusunda il milli eğitim müdürlüğünün teklifi ile Valilikçe açılır ve aynı usulle kapatılır

2.4.4.2. Okul Öncesi Eğitim Kurumlarında Ücret Tespiti

Velilerden, çocukların eğitim, beslenme, temizlik ve sağlık giderleri ile kurumun genel temizlik ve diğer hizmetleri için alınacak aylık ücretin “Ücret Tespit Komisyonu” tarafından tespit edilir.

Ücret Tespit Komisyonu, Okulun bulunduğu il/ilçe milli eğitim müdürünün başkanlığında; okul öncesi eğitimden sorumlu milli eğitim müdür yardımcısı veya şube müdürü, anaokulu ve bünyesinde ana

sınıfı bulunan her derece ve türden birer okul müdürü ve bölüm şefi ile anaokulu, ana sınıfı ve uygulama sınıfı öğretmenleri arasından seçilecek birer temsilci varsa bu işte görevli memur veya döner sermaye saymanı ile velilerin kendi aralarından seçecekleri iki temsilciden oluşan bir komisyondur. Bu komisyon, her eğitim yılının sonunda toplanır.

Okul öncesi eğitim kurumlarında çocukların eğitim, beslenme, temizlik ve sağlık giderleri ile kurumun genel temizlik ve diğer hizmetleri için velilerden alınacak aylık ücretin taban/tavanı tespit edilirken; eğitimin tam veya yarım gün/ikili eğitim olması, çevrenin ekonomik durumu ve okulun sağladığı imkanlar göz önünde bulundurulur. Tespit edilecek aylık ücretin tavanı hiçbir şekilde okul öncesi eğitimin yaygınlaştırılması ve geliştirilmesini engelleyecek, velilerin ekonomik durumlarını zorlayacak şekilde yüksek tutulamaz.

Komisyon tarafından tespit edilen ücret tutarı, valiliğin onayından sonra yürürlüğe girer. Bu kararın, okul müdürlüklerince velilere duyurulması gereklidir. Ayrıca, belirlenen taban ve tavan ücretler, il milli eğitim müdürlüklerince Milli Eğitim Bakanlığı'na da bildirilir.

Okul yönetimi, velilerden alınan aylık ücret için bankalardan birinde hesap açar. Veliler, yapılan sözleşmede belirtilen aylık ücreti her ayın 20'sine kadar banka hesabına yatırarak dekontunu okul yönetimine teslim ederler. Bünyesinde ana sınıfı bulunan her derece ve türdeki okullarda velilerden alınan ana sınıfı aidatlarının, sadece ana sınıflarının ihtiyaçlarında kullanılması gereklidir. Velilerden alınan ücretin, amacı dışında kullanılması mümkün değildir.

2.4.4.3. Okul Öncesi Eğitim Kurumlarında Bulundurulacak Belgeler ve Tutulacak Kayıtlara İlişkin Düzenlemeler

Okul Öncesi Eğitim Kurumları Yönetmeliğinde, anaokulu ve ana sınıflarının gelir ve giderlerinin muhasebesinin bilanço esasında Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve Özel Hesap Planına göre yürütüleceği belirtilmiştir.

Her muhasebe kaydının ispatlayıcı bir belgeye dayanması; mali sonuç doğuran her işlemin muhasebe kayıtlarında gösterilmesinin zorunlu olduğu ve okul öncesi eğitim kurumlarında çalışan ve muhasebe işlerinde görevlendirilen memurların kefalete tabi tutulmalarının gerekliliği hususları da Yönetmelikte vurgulanan diğer düzenlemelerdir.

Okul öncesi eğitim kurumlarında tutulması gereken defter, dosya ve formlar ise aşağıda gösterilmiştir.

a. Kurumlarda tutulacak defter, dosya ve formlar:

- 1) Başvuru Formu
- 2) Kayıt Defteri
- 3) Acil Durumlarda Başvuru Formu
- 4) Devam Çizelgesi
- 5) Gözlem-Gelişim Dosyası
- 6) Öğrenci Dosyası

b. Anaokullarında ayrıca tutulacak defter ve dosyalar:

- 1) Öğretmen, Memur, Hizmetli Devam-Devamsızlık Defteri,

- 2) Demirbaş Eşya Defteri (A.B.C. Demirbaş Defteri)
- 3) Demirbaş Eşya Yardımcı Defteri,
- 4) Kullanılmaya ve Yoğaltılmaya Yarayan Eşya ve Gereğler Defteri,
- 5) Ödenek Defteri,
- 6) Aylık ve Ücret Geręekleřtirme Defteri,
- 7) Gelen ve Giden Evrak Defteri,
- 8) Teftiş Defteri,
- 9) Öğretmenler Kurulu Karar Defteri veya Dosyası,
- 10) Öğretmen ve Diğer Personel ile İlgili şahıs Dosyaları,
- 11) Satın Alma İşleri ile İlgili Dosyalar,
- 12) Okul Nöbet Defteri,
- 13) Zimmet Defteri,
- 14) Senet ve Fatura Dosyası,
- 15) Ambar Defteri
- 16) Maaş Bordrolarının Onaylı Örneklere Dosyası,
- 17) İzin-Rapor Defteri,
- 18) Öğretmen Sicil Defteri,
- 19) Öğretmen alışma (Eğitim) Saatleri Devam Takip Defteri.

c. Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Tutulacak Defter ve Belgeler (Yevmiye Defteri, Defter-i Kebir vb.)

d. 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu, Ayniyat Talimatnamesi ile Milli Eğitim Bakanlığına Bağlı Okul Pansiyonları Yönetmeliğinin gerektirdiği, defter, dosya ve belgeler de ayrıca tutulur.

2.4.5. Özel Eğitim Gerektiren Bireylerin Eğitimlerine Yönelik Kurumlar

Özel eğitim gerektiren bireyler ile onlara doğrudan veya dolaylı olarak sunulacak eğitim hizmetleri ile bu hizmetleri sağlayacak resmi ve özel okul ve kurumların işleyişi ile ilgili temel düzenlemeler, **Milli Eğitim Bakanlığı Özel Eğitim Hizmetleri Yönetmeliğinde**³¹ yer almaktadır.

Anılan Yönetmelik, 573 sayılı Özel Eğitim Hakkında Kanun Hükmünde Kararname hükümlerine istinaden çıkarılmıştır³²

Kararnamenin 3'üncü maddesinde yer alan tanımlara göre; “Özel Eğitim Gerektiren Birey” çeşitli nedenlerle, bireysel özellikleri ve eğitim yeterlilikleri açısından akranlarından beklenen düzeyden anlamlı farklılık gösteren bireyi ifade etmektedir

Buna göre, “Özel Eğitim” kavramı, özel eğitim gerektiren bireylerin eğitimi hususunu kapsamaktadır. Daha açık bir ifadeyle, özel eğitim, özel eğitim gerektiren bireylerin ihtiyaçlarını karşılamak için özel olarak yetiştirilmiş personel, geliştirilmiş eğitim programları ve yöntemleri ile onların özür ve özelliklerine uygun ortamlarda sürdürülen eğitimi ifade etmektedir.

31 18/01/2000 tarih ve mük. 23937 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır

32 06/06/1997 tarih ve mük. 23011 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır

Kararnamede, özel eğitim gerektiren bireylere özel eğitim desteği sağlamak veya onları iş ve mesleğe hazırlamak veya örgün eğitim programlarından yararlanamayacak durumda olanların temel yaşam becerilerini geliştirmek ve öğrenme ihtiyaçlarını karşılamak üzere gündüzlü özel eğitim kurumlarının açılabilceği hüküm altına alınmıştır.

Özel eğitim okul ve kurumları ile rehberlik ve araştırma merkezleri Milli Eğitim Bakanlığınca açılır; ancak gerçek ve tüzel kişiler de özel eğitim gerektiren bireylerin eğitim ve öğretimleri için 625 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunundaki esaslara uygun olarak özel okul veya kurum açabilirler.

Milli Eğitim Bakanlığının, 625 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanununa göre açılmış ve hisselerinin tümü kamu yararına çalışan dernek ve vakıflara ait özel eğitim okul ve kurumlarının hizmetlerinin niteliğini yükseltmek ve öğrencilere maliyeti düşürmek amacıyla, bu okul ve kurumlara eğitim-öğretim hizmetleri sınıfında personel, program gibi destekler sağlaması mümkündür.

Milli Eğitim Bakanlığı Özel Eğitim Hizmetleri Yönetmeliğinde, “Özel Eğitim Kurumları”, özel eğitim gerektiren bireylere hizmet veren, Milli Eğitim Bakanlığına bağlı her derece ve türdeki resmi ve özel okul ve merkezler olarak; “Özel Eğitim Okulları” ise, özel eğitim gerektiren bireylere hizmet veren, özel olarak yetiştirilmiş personelin bulunduğu, geliştirilmiş eğitim programları ve yöntemlerinin uygulandığı, yine Bakanlığa bağlı her derece ve türdeki yatılı ve gündüzlü resmi ve özel okullar olarak tanımlanmıştır.

Görme, işitme ve ortopedik yetersizliği olan bireyler için, kaynaştırma uygulamaları³³ esas olmakla birlikte, her tür ve kademede, gündüzlü ve/veya yatılı özel eğitim kurumları açılacağı ve bu kurumlarda Milli Eğitim Bakanlığınca hazırlanan eğitim programları uygulanacağı da Yönetmelikte vurgulanan hususlar arasındadır

Anılan Yönetmeliğe göre, bu kurumlarda aşağıda gösterilen defterlerin tutulması gereklidir.

- 1) Aday Kayıt Defteri
- 2) Öğrenci Künye Defteri
- 3) Öğrenci Devam Devamsızlık Defteri
- 4) Ders Defteri
- 5) Sınıf Geçme Defteri
- 6) Diploma Defteri
- 7) Tasdikname Defteri
- 8) Öğretmen, Memur, Hizmetli Devam Devamsızlık Defteri
- 9) Gelen, Giden Evrak Defteri
- 10) Zimmet Defteri (Posta Zimmet, Evrak Zimmet)
- 11) Teftiş Defteri

³³ Kaynaştırma; özel eğitim gerektiren bireylerin, yetersizliği olmayan akranları ile birlikte eğitim ve öğretimlerini resmi ve özel okul öncesi, ilköğretim, orta öğretim ve yaygın eğitim kurumlarında sürdürmeleri esasına dayanan, destek eğitim hizmetlerinin sağlandığı özel eğitim uygulamalarını ifade eder

- 12) Disiplin Kurulu Karar Defteri
- 13) Onur Kurulu Karar Defteri
- 14) Nöbet Defteri
- 15) Takım Dağıtım Defteri
- 16) Ödenek Defteri
- 17) Avans Defteri
- 18) Maaş ve Ücret Gerçekleştirme Defteri
- 19) A, B, C Demirbaş Defterleri
- 20) Yoğaltım Defteri
- 21) Demirbaş Eşya Yardımcı Defteri
- 22) Pul Sarf Defteri
- 23) Öğrenci Seviye Geçiş Defteri
- 24) Sıralama Defteri
- 25) Kurullar Karar Defterleri
- 26) Ziyaretçi Giriş Çıkış Defteri
- 27) Aile Eğitimi Tutanak Defteri

Kurumlarda bu defterlere ek olarak, 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu, 3308 sayılı Çıraklık ve Meslek Eğitimi Kanunu, Ayniyat Talimatnamesi ile Milli Eğitim Bakanlığına Bağlı Okul Pansiyonları Yönetmeliğinin gerektirdiği defter, dosya ve belgeler tutulur.

2.4.6. Özel Kreş ve Bakımevleri

2.4.6.1. Özel Kreş ve Bakımevlerine İlişkin Genel Düzenlemeler

Gerçek kişiler ve özel hukuk tüzel kişilerin ait Özel Kreş ve Gündüz Bakımevleri ile Özel Çocuk Kulüplerinin; kuruluş ve işleyişlerine ilişkin esasları, izin, açılış, çalışma, personel şartları, ücret tarifeleri, denetim ve faaliyetlerini durdurma işlem ve usullerini belirlemek, çağdaş anlayışa uygun düzeyde hizmet vermelerini sağlamak amacıyla -2828 sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esigeme Kurumu Kanununun 9'uncu maddesinin birinci fıkrasının (c) ve (g) bendi ile 34 ve 35'inci maddelerine dayanılarak- **Özel Kreş ve Gündüz Bakımevleri İle Özel Çocuk Kulüpleri Kuruluş ve İşleyiş Esasları Hakkında Yönetmelik**³⁴ çıkarılmıştır

Anılan kuruluşları açmak isteyen kişiye, Yönetmelikte belirtilen şartlara sahip olması halinde, tefriş ve donanım çalışmalarına başlayabilmesi için, Sosyal Hizmetler İl Müdürlüğüne "Kuruluş Açma Yetki Belgesi" verilir. Bu belge kuruluşun işletmeye açılması için gerekli izinin alındığı anlamına gelmemekte; kişinin kuruluş açabilmek için gerekli şartlara sahip olduğunu belirlemektedir. Valilikten "Açılış Onayı" alınıp, "Açılış İzin Belgesi" düzenlenen kuruluşa çocuk kabulü yapılır ve kuruluş hizmete geçer.

2.4.6.2. Özel Kreş ve Bakımevlerine Kabul Edilecek Çocuk Grupları

Kuruluşa kabul edilen çocuklar, yaşları esas alınmak suretiyle, aşağıda gösterildiği şekliyle gruplandırılır

- a) 0 - 24 aylık bebekler ve yeni yürüme çağındaki çocuklar;

³⁴ 08/10/1996 tarih ve 22781 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır

- b) 25 - 48 aylık çocuklar,
- c) 49 - 72 aylık çocuklar,
- d) 7 - 12 yaşındaki çocuklar.

Kuruluşların kapasite tespitine yönelik ölçütler, anılan Özel Kreş ve Gündüz Bakımevleri İle Özel Çocuk Kulüpleri Kuruluş ve İşleyiş Esasları Hakkında Yönetmeliğin 19'uncu maddesinde ayrıntılarıyla belirtilmiştir.

2.4.6.3. Özel Kreş ve Bakımevlerinin Ücretlerinin Tespiti, Tahsili ve İadesi

Kuruluşun geliri, çocukların bakımı, beslenmesi ve eğitimi için velilerden alınacak ücretlerden ibarettir. Ücretlerle ilgili olarak aşağıda belirtilen esaslara uyulur;

- a) Açılış izni almış olan kuruluşlarda velilerden alınacak aylık ücret miktarları her yıl mali yıl başlangıcından en geç iki ay sonra il düzeyinde kurulacak bir komisyonca tespit edilir. Komisyonca belirlenen ücretler Valiliğin onayına sunulur. Valiliğin onayından sonra yürürlüğe girer. Yeni ücretler en geç Mali yıl başını takip eden üçüncü ay başından itibaren uygulanır. Ücretler gerek görüldüğünde yıl içinde günün şartlarına bağlı olarak Komisyonca bir kere daha düzenlenir. Uygulanacak ücretler, kuruluşun velilerce görülebilecek bir yerine asılır
- b) Ücret tespit komisyonu, Valiliğin başkanlığında veya görevlendirileceği bir Vali Yardımcısının başkanlığında İl Müdürü, Belediye, Defterdarlık, Ticaret Müdürlüğü temsilcileri ile İl dahilindeki kuruluşların kendi aralarında bir yıl için seçecekleri bir temsilciden kurulur.

- c) Ücret tespiti, çevrenin sosyo-ekonomik şartları dikkate alınarak, kuruluşun personel, iaae, kira, ısıtma ve diğer cari giderler ile amortismanlar hesaplanarak yapılır
- d) Ücret artış oranları, kanuni kira artış yüzdesi, gıda endekslerindeki artış yüzdesi, personel ücret artışları yüzdesi, elektrik-havagazı ve su artışları yüzdesi, resmi yakıt fiyatlarındaki artış yüzdesi hesaplanarak bunların çocuk başına maliyet artışlarına yansıyan ortalama miktarları bulunarak tespit edilir.
- e) İlde birden fazla Özel Kreş ve Gündüz Bakımevi ve Özel Çocuk Kulübü bulunduğu takdirde, tesis, tefriş ve buna benzer farklar dikkate alınmak suretiyle taban ve tavan ücret miktarları tespit edilir.
- f) Tespit edilen ücretlere beslenme, kırtasiye ve temizlik malzemelerine ait giderler dahildir.
- g) Ücret tespit komisyonu tatil, gece, yarım gün ve saatlik bakım ücretlerini de ayrıca tespit eder.
- h) Belirlenen miktarın üzerinde ücret aldıkları tespit edilen kuruluşlar hakkında cezai işlem yapılır

Tespit edilen ücretin kuruluşlarca ayın başında peşin olarak alınması esastır; ancak kuruluşlar bir aylık ücretten fazla peşin ödeme için velileri zorlayamaz, bono, senet ve benzeri uzun süreli bağlantı isteğinde bulunamazlar.

Çocuğun herhangi bir nedenle kuruluştan ayrılması halinde, ücret iadesi sözkonusu değildir; ancak kuruluş tarafından çocuğun çıkarılması halinde bakiye ücret iade edilecektir.

Anılan Yönetmeliğe göre, Sosyal Hizmetler İl Müdürlüğünce, kuru-

luşların kapasitelerine göre en az iki çocuk olmak üzere % 5 ücretsiz kontenjan kullanılır. Bu sayı, kuruluşun kapasite sayısı haricinde kullanılır.

2.4.7. Özel Beden Eğitimi ve Spor Tesisleri

Sporun geliştirilmesi, yaygınlaştırılması, sporcu sayısının artırılması için sporla ilgili bütün kaynakları en etkili şekilde devreye sokmak üzere gerçek veya tüzel kişilerce beden eğitimi ve spor tesisleri kurulması ve bu tesislerin işletilmesi ile ilgili usul ve esasları düzenlemek amacıyla **Özel Beden Eğitimi ve Spor Tesisleri Yönetmeliği**³⁵ yayımlanmıştır.

Beden eğitimi ve spor tesisi kavramı, gerçek veya tüzel kişiler tarafından beden eğitimi ve spor çalışmaları yapmak amacıyla açılan yerleri ifade etmektedir.

Tesis açmak isteyen gerçek veya tüzel kişilerin, açılış izni alabilmek için tesisin açılacağı ilin “Gençlik ve Spor İl Müdürlüğüne” dilekçe ile başvurmaları gerekmektedir. Gerçek veya tüzel kişilerin ayrıca, spor tesisi açmak için faaliyette bulunacakları spor dalı veya dalları için ilgili spor dalı federasyonundan yeterlilik belgeleri zorunludur.

Tesisin hizmete açılması için bir “Yeterlilik Belgesi” düzenlenir ve bu belge il başkanlığının onayına sunulur. Ayrıca, açılacak tesisin özelliği ve ilin gelişmişlik düzeyi göz önüne alınarak; Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğüne tespit edilecek bir “Tescil Ücreti” de tesis sahibinden tahsil edilir. Tahsil edilen bu tescil ücretinin % 50’si Federasyonlar Fonu Hesabına, % 50’si ise gençlik ve spor il müdürlüğü hesabına yatırılır.

³⁵ 15/10/1999 tarih ve 23847 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Spor tesislerinde uygulanacak “ücret tarifeleri” il müdürlüğünce onaylanarak tasdik edilir ve tesisin görülebilecek bir yerine asılır. Tesiste çalışanların her türlü ücret, vergi ve sigorta primlerinin tamamının ödenmesi de tesis sahibinin sorumluluğundadır.

Diğer önemli bir nokta ise, gençlik ve spor il başkanından izin alınmadıkça tesisin başka bir kişiye devredilemeyeceğidir. Devir alacak kişi ve kuruluşların anılan Yönetmelikteki şartları sağlamaları gereklidir.

3. EĞİTİM VE ÖĞRETİM FAALİYETLERİNE İLİŞKİNTE-MEL VERGİSEL DÜZENLEMELER (HAKLAR, YÜKÜMLÜLÜKLER, İSTİSNA VE MUAFİYETLER)

Eğitim alanında faaliyet gösteren kuruluşlara ilişkin temel (özellikle mali yönü ağır basan) düzenlemelere çalışmamızın önceki bölümlerinde değinilmiştir. Çalışmamızın bu kısımda ise, bu kuruluşların vergi düzenlemeler karşısındaki durumlarını ortaya konulacaktır.

3.1. Gelir ve Kurumlar Vergisi Uygulamaları

Gelir Vergisi Kanununun -4783 sayılı Kanunla değişik- 1’inci maddesinde, gerçek kişilerin gelirlerinin gelir vergisine tâbi olduğu ve gelirin bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarını ifade ettiği hüküm altına alınmıştır.

Gelir Vergisi Kanununun 2’nci maddesine göre, gelire giren kazanç ve iratlar şunlardır:

1. Ticari kazançlar,
2. Zirai kazançlar,
3. Ücretler,

4. Serbest meslek kazançları,
5. Gayrimenkul sermaye iratları,
6. Menkul sermaye iratları,
7. Diğer kazanç ve iratlar.

Anılan maddenin devamında, Kanunda aksine hüküm olmadıkça, yukarıda yazılı kazanç ve iratların gelirin tespitinde gerçek ve safi miktarları ile nazara alınacakları belirtilmiştir

Mezkur Kanununun 37'nci maddesinde Ticari Kazancın tarifi verilmiş; maddenin üçüncü bendinde ise özel okul ve hastanelerle benzeri yerlerin işletilmesinden elde edilecek kazançların da ticari kazanç olacağı hüküm altına alınmıştır

Kanununun 38'inci maddesinde, bilanço esasında ticari kazancın tespiti hususu; 40'inci maddesinde safi kazancın tespit edilmesi için indirilebilecek giderler ve 41'inci maddesinde gider kabul edilmeyen ödemeler düzenlenmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 13'üncü maddesinde, kurumlar vergisinin, birinci maddede yazılı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde ise Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Gelir Vergisi Kanununun 38'inci maddesinin ilk fıkrasında, bilanço esasına göre ticari kazancın, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olduğu, ikinci fıkrasında ise ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında Vergi Usul Kanununun değerlendirilmesine ait hükümleri ile bu

Kanunun 40 ve 41'inci maddeleri hükümlerine uyulması gerektiği hüküm altına alınmıştır

Bu iki kanun çerçevesindeki özellikli durumlar aşağıda bentler halinde incelenecektir.

3.1.1. Eğitim Kazançları İstisnası

5228 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununun mülga 20'nci maddesi başlığı ile birlikte yeniden düzenlenmiştir.

Söz konusu hüküm aşağıdaki gibidir:

Eğitim ve öğretim işletmelerinde kazanç istisnası

Madde 20- Okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarının işletilmesinden elde edilen kazançlar, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslar çerçevesinde beş vergilendirme dönemi gelir vergisinden müstesnadır. İstisna, okulların faaliyete geçtiği vergilendirme döneminden itibaren başlar.

Aynı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun 8'inci maddesine 8 numaralı bent eklenmiştir. Bu bende göre, 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 elde edilen kazançlar, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslar çerçevesinde beş vergilendirme dönemi kurumlar vergisinden müstesnadır. İstisna, okulların faaliyete geçtiği vergilendirme döneminden itibaren başlar.

Ayrıca, 5228 sayılı Kanunun Geçici 1'inci maddesinde; "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 Eğitim Kurumları Kanununun 3 üncü maddesinin bu Kanunla değiştirilmeden önceki hükmü uygulanır. Bu işletmelerden elde edilen kazançlar hakkında Gelir Vergisi Kanununun 20 nci maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinin birinci fıkrasının (8) numaralı bent hükümleri uygulanmaz.” hükmü yer almaktadır.

Bu konuya ilişkin olarak, 254 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği³⁶ yayımlanmıştır

Anılan düzenlemelere göre, eğitim ve öğretim işletmelerinden elde edilen kazançlar ile rehabilitasyon merkezlerinden elde edilen kazançlara, aşağıda yer alan açıklamalar çerçevesinde istisna uygulanacaktır.

Eğitim ve öğretim işletmelerine tanınan kazanç istisnası, ticari kazanç elde eden mükellefler ile kurumlar vergisi mükellefleri tarafından 625 sayılı Kanun kapsamında işletilen okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarından elde edilen kazançlara uygulanacaktır.

Ayrıca, kurumlar vergisi mükellefleri için Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara da istisna uygulanacaktır.

36 25/11/2004 tarih ve 25651 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır

3.1.1.1. İstisnadan Kimler Yararlanabilecektir?

İstisna kapsamında yer alan;

Okul öncesi eğitim okulu,

- 1739 sayılı Milli Eğitim Temel Kanununun 19, 20 ve 21'inci maddelerine göre kurulan ve mecburi ilköğretim çağına gelmemiş çocukların eğitimini sağlayan okulları,
- İlköğretim okulu, 1739 sayılı Kanunun 22-25'inci maddelerinde belirtilen ve 6-14 yaşlarındaki çocukların eğitim ve öğretimini sağlayan okulları,
- Orta öğretim okulları, 1739 sayılı Kanunun 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; 24/05/1983 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.

3.1.1.2. İstisna Hükmü Hangi Kazançlar İçin Geçerlidir?

Bu istisna, okulların eğitim-öğretim; merkezlerin ise rehabilitasyon faaliyetlerinden elde edilen kazançlara uygulanacaktır. Dolayısıyla,

eğitim tesisleri ile rehabilitasyon merkezlerinde yer alan kantin, büfe, kafeterya, kitap satış yeri gibi tesislerin gerek bizzat işletilmesinden gerekse kiraya verilmesinden elde edilen kazançlara istisna uygulanmayacaktır. Ancak, yemek ve konaklama hizmetlerinin de okul bünyesinde verildiği ve yemek ve yatma bedelinin okul ücretine dahil olduğu durumlarda, herhangi bir ayrıma tabi tutulmaksızın elde edilen kazanç istisna 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 hakkında istisna uygulanmayacaktır.

Aynı şekilde, rehabilitasyon merkezi dışındaki sağlık tesislerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara istisna uygulanması da söz konusu değildir.

3.1.1.3. İstisnanın Uygulama Süresi

Diğer taraftan, 01/01/2004 tarihinden önce faaliyete geçmiş bulunan okulların işletilmesinden elde edilen kazançlar ile bu okulları 01/01/2004 tarihinden sonra devralanlar tarafından işletilmesinden elde edilen kazançlar istisna uygulaması dışında bulunmaktadır.

Özel eğitim ve öğretim kurumlarının istisnadan yararlanabilmeleri için 01/01/2004 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 Kanununun 5228 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki hükmü³⁷ uygulanacaktır. Dolayısıyla, 01/01/2004 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 Kanununun 20'nci ve Kurumlar Vergisi Kanununun 8'inci maddesinin birinci fıkrasının (8) numaralı bendi hükmü uygulanmayacaktır. 625 sayılı Kanununun 3/2'nci maddesine göre, özel kreşler, anaokulları ve meslek teknik okulları ile kalkınmada öncelikli yörelerde açılacak özel okullar öğretime başladıkları tarihten itibaren beş yıl süreyle gelir vergisi ve kurumlar vergisinden muaf tutulurlar. Diğer bölgelerde açılacak özel okullar ise bu muafiyetten bir yıl süreyle yararlanırlar. Ayrıca eğitimle ilgili olarak bu Kanuna göre yapılacak yatırımlar, kalkınma planı ve programlarındaki, uygun görülen teşvik araçlarından yararlandırılır.

İstisnadan yararlanmak isteyen mükelleflerin faaliyete geçmelerini müteakiben Maliye Bakanlığına yazılı olarak başvurmaları gerek

37 5228 sayılı Kanunun konuya ilişkin geçici 1'inci maddesi şu şekildedir:
"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 Kanununun 3'üncü maddesinin bu Kanunla değiştirilmeden önceki hükmü uygulanır. Bu işletmelerden elde edilen kazançlar hakkında Gelir Vergisi Kanununun 20'nci maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 8'inci maddesinin birinci fıkrasının (8) numaralı bent hükümleri uygulanmaz."

625 sayılı Kanunun, 5228 sayılı Kanunla değişik, 3'üncü maddesinin 2'nci fıkrası: "Eğitimle ilgili olarak bu Kanuna göre yapılacak yatırımlar, kalkınma planı ve programlarında uygun görülen teşvik araçlarından yararlandırılır. Kurum açma izni için gerekli diğer şartlar yönetmelik ile belirlenir." şeklindedir.

mektedir. İstisna uygulaması ile ilgili olarak Milli Eğitim Bakanlığının görüşü alınmak suretiyle, mükelleflere duyurulmak üzere ilgili defterdarlığa bilgi verilecektir.

Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında yapılan düzenleme 01/01/2004 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiş olduğundan, 01/01/2004 tarihinden itibaren faaliyete geçen okul ve rehabilitasyon merkezlerinin kazançları, faaliyete geçilen dönemden itibaren 5 vergilendirme döneminde gelir ve kurumlar vergisinden istisna olacaktır. Kurum açma izin belgesinin daha önceki bir tarihi taşıması, istisna uygulamasının süresini değiştirmez. 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, 2003 yılında izin belgesi alınmış olmasının istisna uygulamasında bir önemi bulunmamaktadır.

3.1.1.4. Özellikli Bazı Durumlar

3.1.1.4.1. Yeni Okul Açılması

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, mükellef (A) Ankara'da 2004 yılında bir ilkokul işletmeye başladı. 2005 yılında da yeni bir okul açarak Konya'da da faaliyete başladı. Bu durumda, Ankara'daki okuldan elde ettiği kazanç 2004 ve 2008 yılları dahil olmak üzere istisna kapsamında olacak; Konya'da faaliyete geçen okuldan elde edilen kazanç ise 2005 ve 2009 yılları da-

hil olmak üzere istisna kapsamında olacaktır Bu bakımdan, istisna uygulaması açısından, mükelleflerin kayıtlarını farklı yıllarda faaliyete geçen işletmelerinden elde edilen kazançları ayrı ayrı tespit etmeye imkan verecek şekilde tutmaları gerekmektedir.

Diğer taraftan, 625 sayılı Kanun ve ilgili mevzuat çerçevesinde yeni bir okul açılışı olarak tanımlanmayan mevcut okul kapasitesinin genişletilmesi veya başka bir binaya taşınması hallerinde istisna uygulaması söz konusu olmayacaktır

3.1.1.4.2. Okulun Devredilmesi

İstisna, 254 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinin “Kapsam” başlıklı ikinci bölümünde sayılan işletmelere tanınmış bulunmaktadır. Bu nedenle, eğitim ve öğretim istisnasından yararlanan mükelleflerin bu işletmeleri başka bir kişi/kuruma devretmeleri halinde, devralan kişi/kurum, istisnadan 5 vergilendirme dönemi değil, faydalanılmayan dönem kadar yararlanacaktır. Örneğin; (X) Anonim şirketi 2004 yılı içinde faaliyete geçirdiği bir özel okulu, 10 Mart 2006 tarihinde (Y) Limited Şirketine devretmiştir. Bu durumda (Y) Limited şirketince istisnaya ilişkin şartların yerine getirilmesi halinde, bu özel okul işletmesinden 2006, 2007 ve 2008 yıllarında elde ettiği kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilecektir. Devreden kurum ise, söz konusu okuldan devir tarihine kadar elde ettiği kazançlar için istisnadan yararlandırılacaktır

3.1.1.5. İstisna Kazançlar Stopaja Tabi Değildir

Gelir Vergisi Kanununun 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 rehabilitas-

yon merkezlerinden sağlanan kazançların dağıtılması durumunda, dağıtılan kazançlar üzerinden söz konusu madde uyarınca %10 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır

Anılan Kanununun 94/6-b-ii alt bendinde; Kurumlar Vergisi Kanununun sekizinci maddesinin (1) numaralı bendinde yer alan iştirak kazançları hariç, yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançlar dahil olmak üzere; dağıtılsın dağıtılmasın, kurumlar vergisine tabi kurumların, kurumlar vergisinden müstesna kazanç ve iratlarından % 18 oranında gelir vergisi stopajı yapılması öngörülmekteydi. 4842 sayılı Kanunla bu bent hükmü değiştirilerek istisna kazanç ve iratlar üzerinden stopaj yapılması uygulaması sona ermiştir Bu sebeple eğitim kazançları istisnasından faydalanan mükelleflerin bu kazanç ve iratları için gelir vergisi stopajı yapmaları gerekmemektedir.

3.1.2. Kamu İdare ve Müesseseleri Tarafından İşletilen Eğitim Kurumlarına İlişkin Muafiyet

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 7/3'üncü maddesine göre kamu idare ve müesseseleri tarafından ilim, fen ve güzel sanatlar ile tarım ve hayvancılığı öğretmek, yaymak, ıslah ve teşvik etmek maksadıyla işletilen müesseseler (Okullar, okul atölyeleri, konservatuarlar, genel kütüphaneler, tiyatrolar, müzeler, sergiler, numune fidanlıkları, tohum ve hayvan ıslah ve üretme istasyonları, yarış yerleri, kitap, gazete ve mecmua yayın evleri ve emsali müesseseler) kurumlar vergisinden muaftır. Anılan maddenin 7 numaralı bendinde yer alan ve bu maddenin 3, 4, 5 ve 6'ncı bentlerinde yazılı müesseselerden dernek veya vakıflara ait olup bu bentlerde belirtilen maksat ve gayelerle işletildikleri ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca kabul edilenlerin kurumlar vergisin-

den muaf tutulabileceği hükmü, 4369 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmıştır Görüldüğü üzere kamu idare ve müesseseleri tarafından işletilen okullar, okul atölyeleri, konservatuarlar, genel kütüphaneler, kitap, gazete ve mecmua yayınevleri kurumlar vergisine tabi değildir.

3.1.3. Eğitim Harcamalarının % 10' u İndirim Konusu Yapılabilir

Gelir vergisi mükelleflerinin eşleri, küçük çocukları ve kendilerine ait eğitim harcamalarını, gelir vergisi matrahlarının tespiti sırasında, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerinden indirmeleri mümkündür. Mükellefler, 5281 sayılı Kanun öncesinde beyan ettikleri gelirin % 5'ini indirebilirken; 01/01/2005 tarihinden itibaren % 10'unu indirim konusu yapabilmektedirler.

Gelir Vergisi Kanununun 89/2'nci maddesine göre, beyan edilen gelirin % 10'unu aşmaması³⁸, Türkiye'de yapılması ve gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla; mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olarak yapılan eğitim ve sağlık harcamaları (mükerrer 121'inci madde çerçevesinde eğitim ve sağlık harcamaları nedeniyle vergi indiriminden yararlanan ücretliler, aynı harcamalarını bu hükümden yararlanarak matrahlarından indiremezler.) gelir vergisi matrahından indirilebilecektir.

3.1.4. Eğitim Harcamaları Vergi İadesinde Kullanılabilir.

2978 sayılı Vergi İadesi Hakkında Kanunun 1'inci maddesinin 1/f fıkrasına göre, eğitim ve öğretim, anaokulu, kreş giderleri vergi iadesinde kullanılabilir.

³⁸ 5281 sayılı Kanunun 48/3-c maddesiyle değişmeden önce % 5 idi. Değişiklik 01/01/2005 tarihinden itibaren uygulanacaktır.

01/04/1994 tarih ve 94/5372 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kimlerin vergi iadesinden yararlanacağı belirlenmiştir. Buna göre vergi iadesinden yararlanması kabul edilen kişiler şunlardır:

- a. 2022 sayılı Kanun mucibince aylık alan ve 65 yaşını doldurmuş, muhtaç, güçsüz, kimsesiz ve sakat Türk Vatandaşları,
- b. 1005 sayılı Kanuna göre İstiklal Madalyası aylığı almakta olan vatandaşlarımız,
- c. Emekli, dul, malul ve yetim aylığı alanlar,
- d. Emekli aylığı almaya hak kazanmış olanlardan, emekli olmadan veya emekli aylığı almakta iken vefat edenlerin aylık bağlanan ana ve babaları,
- e. 2913 sayılı Dünya Olimpiyat ve Avrupa Şampiyonluğu Kazanmış Sporculara ve Bunların Ailelerine Aylık Bağlanması Hakkında Kanun hükümlerine göre aylık alanlar,
- f. Vatani hizmet tertibinden aylık alanlar,
- g. Şehit, dul ve yetim sıfatıyla dul ve yetim aylığı alanlar

Yukarıda sayılan kimseler ve bunların eşleri, çocukları ve bakmakla yükümlü oldukları kimselerin eğitim giderleri vergi iadesinden yararlanabilecek harcamalar arasındadır. 1 seri numaralı Vergi İadesi Genel Tebliğine göre, yurt dışında okuyan öğrencilere Milli Eğitim Bakanlığınca tespit edilen ve Merkez Bankası aracılığı ile veliler tarafından gönderilen paraların, bu tebliğde açıklanan bir belge ile belgelendirilmesi mümkün bulunmadığından, bu harcamalar vergi iadesine konu teşkil etmeyecektir. Ayrıca, ilgili kamu kurum veya kuruluşları tarafından yurt dışına para transferi için bu konuda verilen izin belgeleri veya transferin yapıldığına ilişkin verilen belgele-

rin vergi iadesine konu harcama belgesi olarak kabul edilmesi de mümkün bulunmamaktadır.

3.1.5. Eğitim Harcamaları Ücretlilerde Vergi İndiriminde Kullanılabilir

Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121'inci maddesine göre gerçek ücretlerin vergilendirilmesinde, mükellefin kendisi, eşi ve çocukları ile ilgili eğitim, sağlık, gıda, giyim ve ikamet edilen konuta ait kira harcamalarının yıllık toplam tutarının;

- 3 milyar liraya kadar % 8'i,
- 6 milyar liranın 3 milyar lirası için % 8'i, aşan kısmı için % 6'sı,
- 6 milyar liradan fazlasının, 6 milyar lirası için % 7'si, aşan kısmı için % 4'ü,

ücretlinin ertesi yılda ödeyeceği gelir vergisinden mahsup edilir veya işverenler aracılığı ile kendisine nakden iade edilir

Bu uygulamadan yararlanılabilmesi için; harcamaların Türkiye'de yapılması, gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınan belgelerle tevsik edilmesi ve bu belgelerin işverene verilmesi şarttır. Mahsup hakkı kazanılan tutarın hesaplanmasında dikkate alınan harcama tutarı, vergi matrahının toplamını geçemez.

“Eğitim Harcamaları” 255 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğine³⁹ göre, eğitim ve öğretim kurumları, anaokulu, kreş ve dersanelere eğitim amacıyla yapılan ödemeler ile eğitim amaçlı kurs

39 24/12/2004 tarih ve 25680 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır

ücretleri, okul servis ücretleri, kitap ve kırtasiye alımları için yapılan harcamalar ile öğrencilerin özel yurt ve pansiyonlarda kalmaları durumunda ödenen tutarları kapsar. Bu harcamaların vergi indirimine konu olabilmesi için Türkiye’de ve gelir veya kurumlar vergisine tabi olan mükelleflerden yapılması gerekmektedir. Ücretliler vergi indirimine konu olan harcamalarını, gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinden alacakları;

- Fatura,
- Serbest meslek makbuzu,
- Perakende satış fişi,
- Ödeme kaydedici cihazlara ait satış (yazar kasa) fişi ile

belgelendireceklerdir.

3.1.5.1. Kurumlar Vergisinden Muaf Kurumlardan Alınacak Harcama Belgeleri

Yukarıda yer alan belgeleri düzenleyen mükelleflerin gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olması gerekmektedir. Gelir Vergisi Kanununun 20’nci maddesine ya da Kurumlar Vergisi Kanununun 8/8’inci maddesine göre eğitim öğretim kurumlarında kazanç istisnasından yararlanan özel okul işletmelerinden alınan belgeler de ücretlilerde vergi indiriminde kullanılabilir. Bu noktada dikkat edilmesi gereken en önemli nokta, kurumlar vergisinden muaf olan üniversitelerden alınan belgelerin ücretlilerde vergi indiriminde kullanılmayacak olmasıdır. 176 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğine göre, Kurumlar Vergisi Kanununun 7’nci maddesi veya kendi özel kanunlarında yer alan hükümlerde kurumlar vergisi muafiyeti tanınan kurumlardan yapılan harcamalar, özel gider indirimine ko-

nu harcama olarak kabul edilmeyecektir. Örneğin Milli Eğitim Bakanlığına bağlı okulların okul aile birliğine veya okul koruma derneğine yapılan bağışlar da özel gider indirimine konu harcamalar kapsamına girmemektedir.

206 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde⁴⁰, kurumlar vergisinden muaf olan kurumların, düzenleyecekleri belgelerde ve ödeme kaydedici cihazlara ait satış (yazar kasa) fişlerinde, “Kurumlar Vergisinden Muaftır” ibaresine yer verilmesi gerektiği belirtilmiştir. Bu ibare konulan belgelerin, özel gider indirimine konu edilmeleri mümkün bulunmamaktadır. Bu sebeple eğitim öğretim kurumlarından alınan belgelerde bu ibarenin yer alıp almadığı hususuna, özellikle, dikkat edilmelidir.

3.1.5.2. Kimler Vergi İndiriminden Faydalanabilir?

Gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinden alınacak bu belgelerin ücretlinin kendisi, eşi ve çocukları adına düzenlenmiş olması gerekmektedir. Vergi indirimi uygulamasında “çocuk” tabiri, yaş sınırına bakılmaksızın ücretli ile birlikte oturan veya ücretli tarafından bakılan (gelir vergisine tabi geliri bulunmayan; nafaka verilmek suretiyle bakılan, evlat edinilenler ile ana ve babasını kaybetmiş torunlardan ücretli ile birlikte oturan) kişileri ifade etmektedir.

3.1.5.3. Bir Örnek Çerçevesinde Vergi İndiriminin Hesaplanması

Üzerinden vergi indirimi hesaplanacak harcama tutarı, ücretlinin vergi indirimine konu harcamalarının yapıldığı yıla ilişkin ücret matrahının yıllık toplamını aşamayacaktır. Vergi indirimi, ücretlinin bir

40 17/11/1990 gün ve 20698 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır

önceki yıla ait yıllık toplam vergi matrahı tutarını aşmamak üzere, uygulama kapsamındaki harcama tutarının; ilk 3.000.-YTL'sine %8, ikinci 3.000.-YTL'sine %6 ve kalan tutara %4 oranı uygulanmak suretiyle hesaplanacaktır. Örneğin, 2004 yılı içinde elde ettiği ücret gelirisinin vergi matrahı 20.000.YTL olan ve ücret matrahının tamamı kadar vergi indirimi uygulaması kapsamında harcama yapmış bir ücretlinin hak kazanacağı vergi indirimi tutarı aşağıda gösterildiği üzere 980-YTL olacaktır.

İlk 3.000- YTL	X	% 8	240.-YTL
İkinci 3.000- YTL	X	% 6	180.-YTL
Kalan 14.000 YTL	X	% 4	560.-YTL
Toplam			980.-YTL

Örnekten de görüleceği üzere, ücret gelirisinin ilk 6.000-YTL'si için ortalama % 7 vergi indirimi öngörülmüşken 6.000-YTL sonrası ücret geliri için vergi indirimi oranı % 4'tür. Bu boyutuyla ücretlilerde vergi indirimi sistemi, düşük gelir grubuna mensup ücretliler için önemli bir kaynaktır.

3.1.5.4. Eğitim Harcamalarının Takvim Yılına Hangi Dönemde Yapıldığına Bir Önemi Yoktur.

Ücret gelirisinin elde edildiği takvim yılına ilişkin vergi indirimi kapsamına giren harcamalar, ücret gelirisinin elde edildiği dönemle ilişkilendirilmeksizin vergi indirimi uygulamasında dikkate alınacaktır. Bu kapsamda, yıl içinde yeni işe giren, işten ayrılan, emekli olan, ücretsiz izne ayrılan kişilere ait harcama belgelerinin çalışılan dönemle sınırlı olmaksızın kabul edilmesi gerekmektedir. Örneğin, muvazzaf askerlik hizmetini yapmak için 30/11/2003 tarihinde ku-

rumundan ücretsiz izin alan bir devlet memurunun 01/06/2004 tarihinde tekrar görevine başladığını ve ücretlinin 01/06/2004-31/12/2004 tarihi arasında gelir vergisi matrahına giren 6.000-YTL gelir elde ettiğini varsayalım. Bu kişi 01/01/2004-31/12/2004 tarihleri arasında yaptığı ve yukarıda yer alan şartları haiz olan harcamaları için vergi indiriminden yararlanabilir. 2004 takvim yılının ilk beş ayında vergiye tabi ücreti bulunmaması bu durumu değiştirmez.

3.1.5.5. Ücretliler Tarafından Yapılması Gereken İşlemler

Ücretliler bir takvim yılı boyunca yaptıkları vergi indirimine konu harcama tutarlarını, ertesi takvim yılının 20 Ocak tarihinin mesai saati sonuna kadar “ücretlilerde vergi indirimine ait bildirim” ile işverenlerine beyan edeceklerdir. Bu bildirim “vergi indirimine esas belgeler” ile ilgili arka yüzü doldurulurken, harcama belgelerinin 50’den fazla olması halinde, bildirim arka yüzünün fotokopisi çekilerek, her bir belgenin yazılabileceği kadar yaprak kullanılabilir. Ücretliler bu bildirimde, yıllık harcama toplamının bir önceki yıl vergi matrahını aşmayan tutarını göstereceklerdir. Harcama tutarının bir önceki yıl vergi matrahını aşması halinde, indirim esas tutar olarak vergi matrahı esas alınacaktır. Burada dikkat edilmesi gereken husus o takvim yılına ait gelir vergisi matrahına giren vergiye tabi gelir kadar harcama belgesi ibrazının yeterli olduğudur. Daha fazla belge ibrazının hiçbir faydası yoktur.

3.1.5.6. İşverenler Tarafından Yapılması Gereken İşlemler

İşverenler, ücretliler tarafından kendilerine verilen bildirim ve harcama belgelerini 20 Ocak tarihine kadar alacaklar ve kendilerine ibraz edilen harcama belgelerinin geçerli belge olup olmadığını, harcamanın vergi indirimi kapsamına girip girmediğini ve harcama toplamının doğru beyan edilip edilmediğini kontrol edeceklerdir.

Kendilerine ibraz edilen vergi indirimine ait bildirimlerde yer alan harcama tutarını dikkate alarak, Ocak ayı sonuna kadar vergi indirimine ait bordroyu düzenleyeceklerdir. Her bir ücretlinin yararlanacağı vergi indirimini ayrı ayrı hesaplanarak bordroda gösterilecektir. Bu bordroyu, fiilen çalışan ücretliler için ayrı, emekli olanlar, işten ayrılıp başka bir işveren nezdinde çalışmayanlar ile vefat edenler için ayrı düzenleyeceklerdir. İşverenler kendilerine ibraz edilen bildirim ve harcama belgelerini tarh zaman aşımı süresi içinde saklamak ve istenildiğinde vergi incelemesine yetkili olanlara ibraz etmek zorundadırlar.

İşverenler, Ocak ayı sonuna kadar düzenleyecekleri vergi indirimine ait bordroda her bir ücretli için hesaplayacakları vergi indirim tutarını, Şubat ayından itibaren ödeyecekleri ücretlerin gelir vergisinden mahsup edeceklerdir. Mahsup işlemi her bir ücretli için ayrı ayrı yapılacaktır. Bir ücretliye ait mahsup edilecek vergi indirimini, diğer ücretlilerin vergileriyle ilgilendirilmeyecektir. Bu mahsup işlemi için işverenler, düzenledikleri ücret bordrosunda, “vergi indiriminden doğan mahsup edilecek gelir vergisi” başlığı altında bir sütun daha açacak ve mahsup ettikleri vergi tutarını bu sütunda göstereceklerdir. Mahsup edilecek vergi indirimini, ücretlinin o aydaki ücretinden kesilen gelir vergisinden fazla olamayacaktır. Aşması halinde ise aşan kısım izleyen aylarda ödenen ücretlerden kesilen gelir vergisinden mahsup edilecektir.

488 sayılı Damga Vergisi Kanununa ekli (1) sayılı tablonun IV-1/a bölümünde 5281 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonrasında ücretlilere vergi indiriminde damga vergisi kesilmesi uygulaması kaldırıldığı için; muhtasar beyanname vermekle mükellef işverenler ve muhtasar beyanname verme yükümlülüğü bulunmayan kamu kurum ve kuruluşlarının ücretlilere mahsuben ödemiş oldukları vergi

indirimi üzerinden damga vergisi kesintisi yapmamaları gerekmektedir.

3.1.6. Özel Okul Öğretmenlerinin Gelir Vergisinden İstisna Edilen Ücret Unsurları

Özel Öğretim Kurumları Kanununa tabi kurumlarda çalışan öğretmen ve personele ödenen asli ücretleri ile sosyal yardımlar dışında kalan özel hizmet tazminatı, iş güçlüğü, iş riski ve eleman teminindeki günlük zammı, ek ders ücreti ve kira yardımları, eğitim-öğretim tazminatı ile yabancı dil tazminatı ve öğretim yılına hazırlık ödeneği, aile, çocuk, doğum, ölüm, tedavi, giyecek ve yiyecek yardımlarının gelir vergisine tabi olup olmadığı uzun bir süre tartışma konusu olmuştur. Bu konu ile ilgili olarak yayınlanan 17/06/1997 tarih ve 1997/4 sıra numaralı Gelir Vergisi Kanunu İç Genelgesi mükelleflerle Maliye İdaresi arasında yargısal ihtilaflara neden olmuş ve anılan Genelge 2003/2 sıra numaralı Gelir Vergisi Kanunu İç Genelgesi ile yürürlükten kaldırılarak bu gelir unsurlarından hangilerinin gelir vergisinden istisna edileceği açıklanmıştır

3.1.6.1. Özel Okul Öğretmen ve Personeline Ödenen Ücret Unsurları

Bilindiği üzere, Gelir Vergisi Kanununun 61'inci maddesinde, “Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir. Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez...” denilmektedir.

Öte yandan, 625 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanununun -3035 sayılı Kanunla değişik- 33'üncü maddesinde, "Özel okullarda yöneticilik ve eğitim-öğretim hizmeti yapanlara, kıdemlerine göre (emekliler hariç) dengi resmi okullarda ödenen aylık ile sosyal yardım kapsamındaki ek ödeme tutarlarından az ücret verilemez. Sosyal yardım kapsamındaki ek ödemeler Bütçe Kanunlarıyla resmi okul öğretmen ve personeline sağlanan haklara denk olarak özel okul öğretmenlerine ve personeline de ödenir. Sosyal yardım kapsamındaki ek ödemelerden vergi kesilmez. Özel öğretim kurumlarındaki birim ek ders ücreti miktarı, resmi okullar için tespit edilen miktardan az olamaz." hükmüne yer verilmiştir. Bu hüküm, 625 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanununa tabi özel eğitim kurumlarından sadece özel okullarda yöneticilik ve eğitim-öğretim hizmeti yapanların dengi resmi okullarda ödenen aylık ve sosyal yardım kapsamındaki ek ödemeler ile ilgili olup, özel dersaneleri kapsamaktadır.

Diğer taraftan, 657 sayılı Devlet Memurları Kanununa tabi devlet memurları için getirilen sosyal yardımlar bu Kanunun "Sosyal Haklar ve Yardımlar" başlıklı altıncı kısmında (187-213'üncü maddeler arasında) düzenlenmiş bulunmaktadır. 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun "Sosyal Haklar ve Yardımlar" başlıklı altıncı kısmında, "Zam ve Tazminatlar" başlığı altındaki ek maddenin II/B fıkrasında, eğitim-öğretim tazminatına yer verilmiş olup, aynı ek maddenin ortak hükümler başlıklı üçüncü fıkrasında ise bu maddenin ikinci bölümünde yer alan tazminatların damga vergisi hariç herhangi bir vergiye tabi olmadığı belirtilmiştir.

Aynı Kanunun ek 32'nci maddesinde ise Eğitim ve Öğretim Hizmetleri Sınıfına dahil öğretmen unvanlı kadrolarda görevli olup fiilen öğretmenlik yapanlara her öğretim yılında bir defaya mahsus ol-

mak üzere ve öğretim yılının başladığı ay içinde Milli Eğitim Bakanından tarafından belirlenecek tarihte Bakanlar Kurulu'nca belirlenecek miktarda öğretim yılına hazırlık ödeneği ödeneceği, bu ödemenin damga vergisi hariç, diğer vergi ve kesintilere tabi olmayacağı hükmüne bağlanmıştır. Ayrıca, 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamesinin 2'nci maddesi ile devlet memurlarına yabancı dil tazminatı ödenmektedir.

Yukarıda da belirtildiği üzere, Maliye Bakanlığınca yayınlanan 1997/4 sıra numaralı Gelir Vergisi Kanunu İç Genelgesi ile özel öğretim kurumlarında çalışan personele ödenen eğitim-öğretim tazminatı, öğretim yılına hazırlık ödeneği ile yabancı dil tazminatının gelir vergisine tabi olduğu belirtilmiştir. Ancak, bu ödemelerden yapılan gelir vergisi tevkifatlarına karşı mükellefler tarafından idari yargıda açılan davalarda, söz konusu ödemelerden gelir vergisi tevkifatı yapılmaması gerektiği yönünde kararlar verilmiş olup, bu kararlar sürekli hale gelmiştir.

3.1.6.2. Özel Okul Öğretmen ve Personeline Ödenen Ücret Unsurlarından Hangileri Vergiye Tabidir?

Bu yargı kararları doğrultusunda konu Maliye Bakanlığınca yeniden değerlendirilmiş ve sonuç olarak,

- 625 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanununa tabi eğitim kurumlarında çalışan öğretmen ve personele ödenen asli ücretleri ile sosyal yardımlar dışında kalan özel hizmet tazminatı, iş güçlüğü, iş riski ve eleman teminindeki güçlük zammı, ek ders ücreti ve kira yardımlarının gelir vergisine tabi tutulması,
- Bu kurumlarda çalışan öğretmen ve personele ödenen eğitim-öğretim tazminatı ile yabancı dil tazminatı ve öğretim yılına hazırlık

lık ödeneğinin resmi okul öğretmen ve personeline yapılan tutarı kadar kısmının gelir vergisine tabi tutulmaması,

- Sosyal haklar ve yardımlar niteliğindeki 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun ilgili hükümlerine göre gelir vergisinden istisna edilerek ödenen aile ve çocuk (657 sayılı Kanun madde 203), doğum (657 sayılı Kanun madde 207), ölüm (657 sayılı Kanun madde 208), tedavi (657 sayılı Kanun madde 209), giyecek (657 sayılı Kanun madde 211) ve yiyecek (657 sayılı Kanun madde 212) yardımlarının, özel öğretim kurumlarında da ödemesi halinde, bu ödemelerin, Devletçe verilen tutarı kadar olan kısmının gelir vergisinden istisna edilmesi gerektiği

sonucuna varılmıştır Buna göre yukarıda üçe ayırarak tasnif ettiğimiz gelir unsurlarından ilk grupta yer alanların gelir vergisine tabi tutulması, iki ve üçüncü grupta yer alan ödemelerin ise Devletçe verilen tutarı aşmadığı sürece gelir vergisinden istisna edilmesi gerekir.

3.1.7. Tahsil ve Tatbikat Ödemeleri Gelir Vergisinden İstisna Edilmiştir.

Gelir Vergisi Kanununun 28'inci maddesine göre tahsil ve tatbikat giderleri karşılığı olarak yapılan aşağıda yazılı ödemeler Gelir Vergisinden istisna edilmiştir:

- Resmi ve özel müesseseler ve şahıslar hesabına yabancı memleketlerde tahsilde veya stajda bulunan öğrenci ve memurlara gider karşılığı olarak verilen paralar (Özel müesseseler tarafından yapılan ödemeler, benzeri Devlet öğrenci ve memurlarına verilen miktardan fazla olduğu takdirde, aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur.) (Asli görev veya memuriyet dolayısıyla alınan ücretler bu istisnaya dâhil değildir),

- Resmi ve özel müesseseler ve şahıslar hesabına Türkiye’de tahsilde bulunan öğrenciye iaae, ibate ve tahsil gideri olarak ödenen paralar,
- Öğrencilere tatbikat dolayısıyla öğretim müesseseleri veya tahsil masraflarını deruhte edenler tarafından verilen paralar
- Tahsilde bulunanlar için yapılan giyim giderleri.

89 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğine göre, tatbikat dolayısıyla öğrencilere ödenen paranın vergiden istisna edilebilmesi için bu ücretin;

- a) Öğretim müessesesi veya
- b) Tahsil masraflarını deruhte edenler tarafından öğrencilere verilmesi şarttır. Ücretin öğretim müessesesi tarafından ödenmesi halinde öğrencinin burslu veya burssuz olmasının bir önemi yoktur. Ücretin tahsil masraflarını deruhte edenler tarafından ödenmesi halinde ise, sadece bu şartın mevcut olup olmamasına bakılır. Şayet, ücret öğretim giderlerini üstlenmiş olanlar tarafından verilmiş ise, ödeme ister burs şeklinde, ister başka bir ad ve şekilde olsun, istisna hükmü uygulanır. Hizmetin tahsil masraflarını deruhte eden kuruluşa bağılı işveren yanında yapılması halinde de gerekli istisnanın uygulanması gereklidir

3.1.8. Çıraklara Verilen Ücretler

Gelir Vergisi Kanununun 23’üncü maddesinin 12 numaralı bendine göre, 3308 sayılı Çıraklık ve Mesleki Eğitim Kanununa⁴¹ tabi çırakların asgari ücreti aşmayan ücretleri gelir vergisinden istisna edil-

41 19/06/1986 tarih ve 19139 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

miştir. Anılan Kanunun 3'üncü maddesine göre aday çırak, çıraklığa başlama yaşını doldurmamış ve çıraklık döneminden önce kendisine işyeri ortamı tanıtılan, sanat ve mesleğinin ön bilgileri verilen kişiyi; çırak ise çıraklık sözleşmesi esaslarına göre bir meslek alanında mesleğin gerektirdiği bilgi, beceri ve iş alışkanlıklarını iş içerisinde geliştirilen kişiyi ifade eder. İlköğretim okulunu bitirmiş olanlar, bir mesleğe hazırlık amacı ile çıraklık dönemine kadar iş yerlerinde aday çırak olarak eğitilebilirler. Çırak olabilmek için, 14 yaşını doldurmuş, 19 yaşından gün almamış olmak gerekir. Bunun yanında, en az ilköğretim okulu mezunu olma ve bünyesi ve sağlık durumu gireceği mesleğin gerektirdiği işleri yapmaya uygun olma şartları da aranır. Kanunun 25'inci maddesine göre ise aday çırak, çırak ve işletmelerde meslek eğitimi gören öğrencilere ödenecek ücret ve bu ücretlerdeki artışlar; aday çırak ve çırağın velisi veya vasisi veya kişi reşit ise kendisi; öğrenciler için okul müdürlüğü ile işyeri sahibi arasında Milli Eğitim Bakanlığınca belirlenen esaslara göre düzenlenecek sözleşme ile tespit edilir. Ancak işletmelerde meslek eğitimi gören öğrenci, aday çırak ve çırağa yaşına uygun asgari ücretin % 30'undan aşağı ücret ödenemez.

Aday çırak, çırak ve öğrencilere ödenecek ücretler her türlü vergiden müstesnadır.

3.2. Eğitim Öğretim Hizmetlerinde Katma Değer Vergisi Uygulanması

Bir işlem üzerinden katma değer vergisi alınabilmesi için, anılan işlemin katma değer vergisinin konusuna girmesi ve bu işlemle ilgili bir istisna hükmünün bulunmaması gerekmektedir. Katma Değer Vergisi Kanununun 1'inci maddesinde, Türkiye'de yapılan, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan

teslim ve hizmetler ile her türlü mal ve hizmet ithalatının katma değer vergisine tabi olduğu hüküm altına alınmıştır

Katma Değer Vergisi Kanununun 10'uncu maddesinde mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması anında vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği belirtilmiştir.

3.2.1. İlim, Fen ve Güzel Sanatları Yayma, Kültür ve Eğitim Faaliyetleri İstisnası

Anılan Kanunun 17/1'inci maddesine göre, genel ve katma bütçeli daireler, il özel idareleri, belediyeler, köyler, bunların teşkil ettikleri birlikler, üniversiteler, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, siyasi partiler ve sendikalar, kanunla kurulan veya tüzelkişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları, kamu menfaatine yararlı dernekler, tarımsal amaçlı kooperatifler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların;

- a) İlim, fen ve güzel sanatları, tarımı yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla yaptıkları teslim ve hizmetleri,
- b) Tiyatro, konser salonu, kütüphane, sergi, okuma ve konferans salonları ile spor tesisleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kültür ve eğitim faaliyetlerine ilişkin teslim ve hizmetleri katma değer vergisinden istisnadır.

Maddenin uygulamasına ilişkin olarak Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu tarafından verilen bir kararda⁴², Bakanlar Kurulu Kararı ile vergi muafiyeti tanınmış olsa dahi söz konusu özel okul

42 E. No. 1996/93 K. No. 1997/200 sayılı karar

işletmeciliği faaliyetinin, ilim ve fenni yayma ve özendirme niteliğinde bir faaliyet olmadığından, aynı kanunun 17'nci maddesinin 1/a fıkrası kapsamındaki muafiyet kapsamında bulunmadığı belirtilmiştir.

“3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun, birinci maddesi - nin 3/g fıkrasında, genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettiği birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetlerinin katma değer vergisinin konusunu teşkil eden işlemlerden olduğu belirtilmiş, aynı maddenin (h) bendinin ikinci paragrafında ise, ticari, sınai, zirai, faaliyet ile serbest meslek faaliyetinin devamlılığı, kapsamı ve niteliği Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre, Gelir Vergisi Kanununda hüküm bulunmadığı hallerde, Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edileceği hüküm altına alınmıştır. Katma Değer Vergisi Kanununda dernek ve vakıflara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseselerin ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetlerinin bu kanunun konusunu teşkil eden işlemlerden olduğu belirtilmesine karşın bu müesseselerin tanımı yapılmamıştır. Bu durumda, söz konusu müesseseleri, ticari faaliyet ve ilişkileri düzenleyen Türk Ticaret Kanunundaki hükümlere göre tanımlamak gerekmektedir. Türk Ticaret Kanununun 11 inci maddesinde, ticari işletme, "ticarethane yahut ticari şekilde işletilen diğer müesseseler ticari işletme sayılır." biçiminde tanımlanmış, 12 nci maddesinde ise, bu maddede 12 bent halinde sayılan ve mahiyeti itibarıyla bunlara

benzeyen işlerle uğraşmak için kurulan müesseselerin "ticaret - hane" sayılacağı öngörülmüş, aynı maddenin 6 numaralı bendi ile özel okullar ve benzeri müesseseler de bu kapsam içinde değerlendirilmiştir. Türk Ticaret Kanununa göre ticari ve sınai işletme sayılan faaliyetler sonucu sağlanan gelirler Gelir Vergisi Kanununda da ticari kazanç olarak sayılmaktadır. Gerçekten Gelir Vergisi Kanununun 37 nci maddesinde her türlü ticari kanunun uygulanmasında hangi faaliyetlerden elde edilen kazançların ticari kazanç sayılacağı 6 bent halinde açıklanmış, aynı maddenin 3 numaralı bendi ile de "özel okul ve benzeri yerlerin işletilmesinden " elde edilen kazançların ticari kazanç olduğu vurgulanmıştır.

Bu durumda eğitim ve öğretim hizmeti yapmak için özel okul işleten vakfın bu faaliyeti, iktisadi işletme niteliği taşıdığından elde edilen okul ücretlerinin, 3065 sayılı Kanunun 1 inci maddesinin 3/g fıkrası kapsamında değerlendirilmesi gerektiğinde kuşku bulunmamaktadır.

Öte yandan vakfın, vakıf senesinde öngörülen amacına uygun faaliyette bulunması, faaliyetin ticari ve iktisadi niteliğini ortadan kaldırmayacağından vakfın bu faaliyet nedeniyle yaptığı hizmetlerin vergi dışı bırakılmasını gerektirmez.

Nitekim konu Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu tarafından da incelenmiş ve kurulun 16.6.1994 günlü ve E: 1992/2, K:1994/2 sayılı kararıyla da aynı sonuca ulaşılmıştır. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 17 nci maddesinin (1) işaretleli fıkrasında kültür ve eğitim amacı taşıyan istisnalar düzenlenmiş ve (a) alt bendinde Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların ilim, fen ve güzel sanatları yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla yaptıkları teslim ve hizmetler katma değer

vergesi dışında tutulmuştur. Yükümlü vakıf tarafından, özel okul işletmeciliği faaliyetinin 3065 sayılı Kanunun yukarıda belirtilen maddesi kapsamında olması nedeniyle katma değer vergisinden müstesna tutulması gerektiği ileri sürüldüğünden, uyumsuzluğun bir diğer boyutu da vakfın söz konusu faaliyetinin bu maddede kapsamında bulunup bulunmadığının incelenmesiyle ilgilidir. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 17 nci maddesinin 1/a fıkrasının incelenmesinden, bir vakfa katma değer vergisi açısından muafiyet tanınabilmesi için iki koşulun birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir. Bunlardan birincisi, vakfa, Bakanlar Kurulu Kararı ile vergi muafiyeti tanınmış olması, ikincisi ise bu niteliğe sahip vakfın ilim, fen ve güzel sanatları yaymak ve teşvik etmek amacıyla faaliyette bulunmasıdır. Dosyadaki belgelerden, vakfa 15.4.1983 gün ve 83/6494 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile vergi muafiyeti tanındığı taraflar arasında ihtilafsızdır.

Ancak, ilköğretim ve ortaöğretim düzeyinde eğitim ve öğretim hizmeti verilen özel okul işletmeciliği faaliyetinin ilim ve fenni yaymak ve teşvik etmek kapsamında bir faaliyet olarak nitelendirilip nitelendirilemeyeceği tartışmalıdır. 1739 sayılı Milli Eğitim Temel Kanununun "Türk Milli Eğitim Sisteminin Genel Yapısı" başlıklı İkinci Kısımın İkinci Bölümünde, ilköğretim ve ortaöğretime ilişkin düzenlemeler yer almıştır. Kanunun bu bölümünde yer alan 23 üncü maddesinde, ilköğretimin amaç ve görevleri; milli eğitimin gerek amaçlarına ve gerekse temel ilkelere uygun olarak, öğrencilere iyi bir vatandaş olmak için gerekli temel bilgi, beceri, davranış ve alışkanlıkları kazandırmak, onu milli ahlak anlayışına uygun olarak ilgi, istidat ve kabiliyetleri yönünden yetiştirerek, hayata ve üst öğrenime hazırlamak olarak belirtilmiş, 26 ncı maddesinde ise, ortaöğretimin amaç

ve görevleri, milli eğitimin genel amaçlarına ve temel ilkelerine uygun olarak, öğrencilere ortaöğretim seviyesinde asgari ortak bir genel kültür vermek suretiyle onlara kişi ve toplum sorunlarını tanıtmak, çözüm yolları aramak ve yurdun iktisadi, sosyal ve kültürel kalkınmasına katkıda bulunmak bilincini ve gücünü kazandırmak, çeşitli program ve okullarda ilgi, istidat ve kabiliyetleri ölçüsünde ve doğrultusunda yüksek öğretim veya hayata ve iş alanlarına hazırlamak olarak belirtilerek, ilk ve ortaöğretimin amacının genel çerçevesi çizilmiştir.

Belirtilen düzenlemeler karşısında vakfın ilköğretim ve ortaöğretim düzeyindeki özel okul işletmeciliği faaliyetinin Katma Değer Vergisi Kanununun 17 nci maddesinin (1) işaretli fıkrasının (a) alt bendi kapsamında bulunmadığı açıktır. Bu durumda, vakfın ortaöğretim düzeyinde gerçekleştirdiği özel okul işletmeciliği faaliyetinin, hem iktisadi bir faaliyet olmasından dolayı 3065 sayılı Kanunun 1 inci maddesinin 3/g fıkrası kapsamına girmesi nedeniyle katma değer vergisine tabi bulunduğu, hem de Bakanlar Kurulu Kararı ile vergi muafiyeti tanınmış olsa dahi söz konusu özel okul işletmeciliği faaliyetinin, ilim ve fenni yayma ve özendirme niteliğinde bir faaliyet olmadığından aynı kanunun 17 nci maddesinin 1/a fıkrası kapsamındaki muafiyet kapsamında bulunmadığı sonucuna ulaşıldığından, tahakkukun kaldırılması yolundaki ısrar kararında hukuka uygunluk görülmemiştir.”

Konuya ilişkin olarak Maliye Bakanlığı tarafından verilen bir muktezada ise, “3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1. maddesinde ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisine tabi tutulmuştur. Ancak, aynı Kanunun 17/1 maddesinde sayılan kurum ve

kuruluşların öğrenci veya yetiştirme yurtları, yaşlı ve sakat bakım ve huzurevleri, parasız fakara aşevleri, düşkünevleri ve yetimhaneleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetleri, aynı maddenin 2/a bendiyle katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Bu hükümlere göre, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan Vakfınızın ... Öğrenci Yurdunu işletmesi faaliyetinin katma değer vergisinden müstesna tutulması gerekmektedir.” denilmiştir. Görüldüğü gibi, katma değer vergisi uygulaması bakımından, özel okul işletmeleri ile öğrenci yurtları farklı değerlendirilmektedir.

3.2.2. Ücretsiz Okutulan Öğrenciler

Kanunun 17/2-b maddesine göre, üniversite ve yüksekokullar ile 08/06/1965 tarihli ve 625 sayılı Kanun hükümlerine tabi özel okullar (dershaneler bu düzenlemeye dahil edilmemiştir.) tarafından ilgili dönemdeki kapasitelerinin %10'unu geçmemek üzere verilen bedelsiz eğitim ve öğretim hizmetleri, vergiden müstesna tutulmuştur⁴³.

Kanunun 20'nci maddesinde ise, teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu ve bedel deyiminin, mal teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade ettiği hüküm altına alınmıştır

43 Daha ayrıntılı bilgi için 2.1.6. numaralı bölüme bakınız.

3.2.3. Eğitim Öğretim Hizmetlerinde Vergiyi Doğuran Olay

Eğitim-öğretim hizmetlerinde vergiyi doğuran olayın tespiti özellikle eğitim başlamadan avans olarak alınan ücretlerin vergiyi doğuran olay olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği ve faturanın hangi tarihte düzenlenmesi gerektiği açısından önem arz eden bir konudur.

Vergi Usul Kanununun 19'uncu maddesine göre, vergi alacağı; vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1'inci maddesinde, Türkiye'de, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu hükmü yer almaktadır. Anılan Kanunun 4'üncü maddesine göre, hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir. Bu işlemler; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi, şekillerde gerçekleşebilir.

Anılan Kanunun 10'uncu maddesinin (a) bendine göre mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması; (b) bendine göre, malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi, (c) bendine göre ise kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması vergiyi doğuran olay olarak karşımıza çıkmaktadır.

Kural olarak, mal teslimi ya da hizmet ifası gerçekleştiğinde katma değer vergisinin doğduğunu söylemek mümkündür. Ticari hayatın

normal işleyişi içerisinde mal teslimi veya hizmet ifası her zaman bir anda başlayıp biten bir faaliyet değildir. Kimi durumlarda mal teslimi veya hizmet ifası belirli periyotlarla yapılabileceği gibi; bazen de zamana yayılan mal teslimleri ve hizmet ifaları söz konusu olabilmektedir. Malların kısmen teslim edilmesi veya hizmetin kısım kısım yapılmasının olağan olduğu durumlarda her bir kısım mal teslimi veya hizmet ifası vergiyi doğuran olay olarak nitelendirilmek durumundadır.

3.2.3.1. Faturanın Önceden Kesilmesi Durumunda Vergiyi Doğuran Olay Gerçekleşir

Anılan maddenin (b) bendinde ise, bu genel kurala bir istisna hükmü getirilmiş ve mal teslimi veya hizmet ifası gerçekleşmeden fatura kesilmesi halinde de verginin doğduğu hüküm altına alınmıştır

Eğitim ve öğretim hizmetleri belirli bir süreyi kapsamakta ve bu sürenin sonunda öğrencilere diploma ya da sertifika verilmektedir. Özel okul ve üniversitelerde bu süre bir yıldan fazla, dersane ve benzeri kurslarda ise belli bir program dahilinde olmak üzere bir yıldan az sürmektedir. Eğitim kurumları, önceden belirledikleri fiyat tarifesi üzerinden öğrencilerin kayıtlarını yapmakta, eğitim bedelinin tamamını bazen peşin bazen de taksitlerle tahsil etmektedirler. Özellikle peşin ödeme indiriminin yüksek olduğu durumlarda öğrenci velileri bedelin tamamını peşin ödemeyi tercih etmektedirler. Bu durumda özel eğitim kurumları tahsil ettikleri peşin tutarlar için tahsilat makbuzu düzenlemekte ve bu bedelleri “Alınan Avanslar” hesabında muhasebeleştirilmektedirler. Hizmet bedelinin tamamen ya da kısmen tahsil edilmesi fatura düzenlenmediği sürece tek başına katma değer vergisinin doğmasına neden olmaz. Alınan bedel karşılığında fatura düzenlenmesi halinde KDVKanununun 10/b maddesi gereğince KDV doğmaktadır.

3.2.3.2. Eğitim Hizmetlerinde Vergi Aylık Olarak Doğar

9 seri numaralı KDV Genel Tebliğinin⁴⁴ dokuzuncu paragrafına göre, eğitim-öğretim hizmetleri karşılığında alınan bedel katma değer vergisinin matrahını teşkil edecektir. Katma Değer Vergisi Kanununun vergilendirmeye ilişkin hükümleri 01/01/1985 tarihinde yürürlüğe girdiğinden, 1984 yılında başlayıp 1985 yılında da devam edecek olan eğitim hizmetlerinin 01/01/1985 tarihinden sonraki kısmı vergiye tabi olacaktır.

Anılan Genel Tebliğde; “*Bu kısma ait vergi matrahı basit orantı yoluyla bulunacaktır. Bu amaçla bedelin ait olduğu eğitim süresi içinde, 1985 yılına ait olan sürenin oranı bulunacak, gün sayısı baz alınarak hesaplanacak bu oran, toplam bedel ile ilgilendirilerek matraha ulaşılabilecektir. Bedel peşin tahsil edilmiş ise, 1985 yılına isabet eden verginin tamamı ilk beyan döneminde beyan edilecektir. Bedel sonradan tahsil edilecek ise, ilk beyan döneminde, sadece ilk vergilendirme dönemine isabet eden vergi beyan edilecektir.*” denilmiştir.

Özel eğitim kurumları tarafından verilen hizmetlerde bedel tahsil edilmiş olsun olmasın vergiyi doğuran olay hizmetin ifa edildiği birer aylık vergilendirme dönemlerinde vuku bulmaktadır. Maliye Bakanlığı çeşitli tarihlerde verdiği muktezalarla bu hususa açıklık getirmiştir:

“...Vergi Usul Kanununun 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 vesika olarak tanımlanmıştır. Ka-

44 31/12/1984 tarih ve 18622 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır

nunun 231/5 inci maddesinde faturanın malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren on⁴⁵ gün içinde düzenleneceği, bu süre içerisinde düzenlenmemiş olan faturaların ise hiç düzenlenmemiş sayılacağı... hükmüne bağlanmıştır.

Dolayısıyla eğitim öğretim hizmetinden yararlananlar hizmetin bedelini peşin veya eğitim dönemi başlamadan evvel ödemeleri durumunda, yapılan tahsilat için fatura kesilmişse kesildiği dönemde, fatura kesilmemiş ise verilen bedelin hizmet süresine bölünmesi suretiyle bulunacak miktar için aylar itibariyle fatura kesilmesi gerekmektedir. Öte yandan, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi 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.

Bu hükümler karşısında eğitim öğretim hizmetlerinde bedelin tamamının veya bir kısmının öğrenimin başlamasından önce tahsil edilmesi halinde, fatura veya benzeri belge düzenlenmemiş olması koşuluyla katma değer vergisi doğmamaktadır. Öğrenim hizmetinin başlaması ile hizmet vermeye başlanacağından, bir vergilendirme döneminden fazla devam eden bu hizmetler için, takvim yılının her bir ayı itibariyle katma değer vergisi

45 02/01/2004 tarih ve 25334 (mükerrer) sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 5035 sayılı Kanunla on gün olan fatura kesme süresi yedi gün olarak değiştirilmiştir.

hesaplanması gerekecektir. Dönemler itibariyle hesaplanacak katma değer vergisi matrahının, bir öğretim yılı için belirlenen toplam bedelin, öğretimin kapsadığı ay sayısına bölünmek suretiyle hesaplanması mümkün bulunmaktadır.⁴⁶”

Maliye Bakanlığının kabul ettiği uygulamaya göre, bedelin nasıl ödendiğine bakılmaksızın bir eğitim-öğretim dönemi ya da yılı için belirlenen bedel aylara bölünerek o aya ilişkin olarak beyan edilmesi gereken KDV hesaplanacaktır. Toplam bedelin bölüneceği ay sayısı eğitim-öğretim hizmetinin fiilen yapıldığı ay sayısı olacaktır. Herhangi bir nedenle önceden fatura düzenlenmesi halinde -Katma Değer Vergisi Kanununun 10/b maddesine göre- katma değer vergisi hesaplanması gerekmektedir.

3.2.3.3. Bir Örnek Çerçevesinde Eğitim Hizmetlerinde Vergiyi Doğuran Olayın Tespiti

Örneğin, dört ay süren ve toplam bedeli 1.000.-YTL olarak peşin tahsil edilen bir bilgisayar kursunda bedel dörde bölünerek o ay beyan edilmesi gereken KDV hesaplanacaktır. Bedelin taksitle alınması ya da eğitimin sonunda alınması bu durumu değiştirmeyecektir. Konuya ilişkin olarak İstanbul Defterdarlığı tarafından verilen bir muktezada;

“Belli bir süreyi kapsayacak şekilde belirlenen eğitim ücretine ilişkin katma değer vergisinin fiilen eğitim ve öğretim hizmeti verilen vergilendirme dönemine isabet eden kısmının (bu kısım basit oran yoluyla bulunacaktır.) bu vergilendirme dönemleri itibariyle hesaplanıp, Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca düzenlenecek faturalarda gösterilmesi ve beyan edilmesi gerekmektedir. Eğitim-öğ-

46 Maliye Bakanlığının 02/11/2000 tarih ve SAYI: B.07.0.GEL.0.54/5410-243 sayılı yazısı.

retim bedelinin kısmen veya tamamen peşin tahsil edilmesinin veya hiç tahsil edilmemesinin bu şekilde beyan edilmesi gereken vergilere bir tesiri yoktur. Bedelin avans olarak peşin tahsil edilmesi durumunda da her bir vergilendirme dönemine isabet eden vergiler ait oldukları dönemlerde beyan edilecektir⁴⁷.” denilmiştir.

Maliye Bakanlığının kabul ettiği uygulamaya göre, belirlenen eğitim ücretinin hizmetin fiilen yapıldığı dönem sayısına bölünmesi suretiyle bulunan bedelin katma değer vergisi matrahı olması gerekir. Bu ücretin ne zaman tahsil edildiğinin önemi bulunmamaktadır.

Peşin olarak tahsil edilen ve avans olarak muhasebeleştirilen tutarlar fatura kesilmesini gerektirmez. Peşin tahsil edilen ücretler için avans ya da tahsilat makbuzu kullanılabilir. Herhangi bir nedenle önceden fatura düzenlenmesi halinde KDV Kanununun 10/b maddesine göre katma değer vergisi hesaplanması gerekmektedir.

Dikkat edilmesi gereken bir diğer husus, Vergi Usul Kanununa göre fatura düzenleme süresinin yedi gün olmasının katma değer vergisini doğuran olayı değiştirmeyeceğidir. Bu durumda o aya ilişkin hizmet bedelinin en geç o ayın son günü tarihini taşıyan bir fatura ile tevsik edilmesi gerekir. Bu durum katma değer vergisinde beyan döneminin aylık olmasının gerektirdiği doğal bir çözüm yoludur.

3.2.4. Eğitim Öğretim Hizmetlerinde Uygulanması Gereken Katma Değer Vergisi Oranı

Özel eğitim kurumları tarafından verilen eğitim-öğretim hizmetleri katma değer vergisine tabidir. Ancak bu okullarda eğitim öğretim hizmetleri ile birlikte öğrencilere verilen yemek, servis, barınma gi-

⁴⁷ İstanbul Defterdarlığının 03/10/2002 tarih ve KDV.MUK.B. 07.DEF. 0.34.18.5365 sayılı yazısı.

bi hizmetlere uygulanması gereken katma değer vergisi oranı uzunca bir süre mükellefleri tereddüde düşürmüştür.

2004/8301 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile öğrenci taşıma servis hizmetleri ve özel yurtlarda verilen hizmetlere uygulanacak katma değer vergisi oranı % 8 olarak belirlenmiştir. Fakat anılan Bakanlar Kurulu Kararında, özel okullar tarafından öğrencilere verilen yemek hizmetlerine ilişkin bir belirleme yapılmamıştır.

Bilindiği üzere Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1'inci maddesine göre; Türkiye'de, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisine tabidir. 2002/4480 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına⁴⁸ göre, KDV oranı (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 1, (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 8, bu listede yer almayan vergiye tabi işlemler için ise % 18'dir.

Katma Değer Vergisi Kanununa ekli (II) sayılı listenin B/4 alt bendi 2004/8301 sayılı BKK ile değiştirilmiştir. Bu bende göre, üniversite ve yüksekokullar ile 625 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu, 2828 sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanunu ve 573 sayılı Özel Eğitim Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında verilen eğitim ve öğretim hizmetleri, "Okul Servis Araçları Hizmet Yönetmeliği" kapsamında verilen öğrenci taşıma servis hizmetleri ile "Özel Öğrenci Yurtları Yönetmeliği" hükümlerine tabi yurtlarda verilen hizmetler % 8 oranında vergiye tabidir⁴⁹.

48 30/07/2002 tarih ve 24831 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır

49 4 numaralı bendin 2004/8301 sayılı BKK ile değişmeden önceki hali "*üniversite ve yüksekokullar ile 625 sayılı Kanun hükümlerine göre ilgili bakanlıktan faaliyette bulunma izni alan özel okullar ve kreşlerde verilen eğitim ve öğretim hizmetlerinde KDV oranı % 8'dir.*" şeklindeydi.

Ayrıca anılan listenin 6'ncı sırasının sonuna "kurşun kalem, boya kalemleri, sulu boya ve pastel boyalar, okul defterleri, silgi, kalemtraş, cetvel, pergel, gönye, iletke" ibaresi eklenmiştir. Böylece sayılan mal teslimlerinde katma değer vergisi oranı % 8'e indirilmiştir. 25 seri numaralı Katma Değer Vergisi Sirkülerine göre; yazı, resim, müsvedde, müzik defteri ve bloknot şeklindeki defterlerin tesliminde %8 oranında katma değer vergisi uygulanacaktır. Bunların kağıt ve kartondan, çizgili, çizgisiz ve kareli, spiralli olması, kapaklarının kağıt, plastik veya diğer malzemelerden yapılmış olması indirimli oran uygulanmasına engel değildir. Ancak, hatıra defteri, adres defteri, kayıt defteri, hesap defteri, sipariş defteri, makbuz defteri, not defteri, randevu defteri ile ticari defterler, fihrist, ajanda, günlükler ve benzerleri okul defteri kapsamında mütalaa edilemeyeceğinden bunların tesliminde genel vergi oranı (%18) uygulanacaktır. Kurşun kalemler, kalemtraşla açılmaya elverişli ağaç cıdarlı kalemlerdir. Bunların numaralı olup olmaması durumu değiştirmemektedir. Ancak, mekanik versatil çelik uçlu kalemler ve bunların uçları %18 oranında katma değer vergisine tabi olacaktır. Boya kalemleri kapsamına kuru boyalar girmekte olup keçeli olan boya kalemleri bu kapsamın dışındadır Suluboyalar, preslenmiş veya tüp halinde satılan ve suda çözülebilen boyalardır. Cetvel kapsamına geometrik şekilli olanlar, inç cetveli ve T cetveli dahildir. Plastik harf, yazı ve şekil şablonları ise genel oranda vergiye tabi tutulacaktır.

3.2.4.1. Milli Eğitim Temel Kanununa Tabi Kurumlarda Verilen Eğitim Hizmetleri

Ülkemizde eğitim öğretim hizmetleri 1739 sayılı Milli Eğitim Temel Kanunu çerçevesinde yürütülmektedir. Milli Eğitim Temel Kanununun 18 inci maddesine göre; örgün eğitim, okul öncesi eğitim, ilköğretim, ortaöğretim ve yükseköğretim kurumlarını kapsar

Okul öncesi eğitim, mecburi ilköğrenim çağına gelmemiş çocukların eğitimini kapsar. Bu eğitim isteğe bağlıdır İlköğretim, 6-14 yaşlarındaki çocukların eğitim ve öğretimini kapsar İlköğretim, kız ve erkek bütün vatandaşlar için zorunludur ve Devlet okullarında parasızdır İlköğretim kurumları sekiz yıllık okullardan oluşur Ortaöğretim, ilk öğretime dayalı, en az üç yıllık öğrenim veren genel, mesleki ve teknik öğretim kurumlarının tümünü kapsar Devlet okulları tarafından verilen bu hizmetler ticari mahiyette olmadığı için KDV'ye de tabi değildir.

3.2.4.2. Özel Öğretim Kurumlarında Verilen Eğitim Öğretim Hizmetlerine İlişkin Katma Değer Vergisi Oranı

625 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanununun 1'inci maddesinde Kanuna tabi olan özel öğretim kurumları sayılmıştır Bunlar; okul öncesi eğitim, ilköğretim, ortaöğretim kurumları ve bu düzeyde haberleşme ile öğretim yapan kuruluşlar, çeşitli kurslar, dershaneler, öğrenci etüd eğitim merkezleri, biçki dikiş kursları ve benzeri kurumlardır. Anılan Kanunun 3'üncü maddesine göre, özel öğretim kurumu açmak için Milli Eğitim Bakanlığında "kurum açma izni" alınmalıdır

2004/8301 sayılı BKK'dan önce sadece "*ilgili Bakanlıktan faaliyet - te bulunma izni alan özel okullar ve kreşlerde verilen eğitim öğre - tim hizmetleri*" % 8 oranında KDV'ye tabiiyken; 2004/8301 sayılı BKK ile bu ifade "...625 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu ...kapsamında verilen eğitim ve öğretim hizmetleri" şeklinde değiştirilmiştir.

Bu durumda okul öncesi eğitim, ilköğretim, ortaöğretim kurumları ve bu düzeyde haberleşme ile öğretim yapan kuruluşlar, çeşitli kurslar, dershaneler, öğrenci etüd eğitim merkezleri, biçki dikiş

kursları ve benzeri kurumlar tarafından verilen eğitim öğretim hizmetleri % 8 oranında KDV'ye tabidir.

3.2.4.3. Özel Eğitim Hakkında 573 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnameye Göre Özel Eğitim Okulları Tarafından Verilen Eğitim ve Öğretim Hizmetleri

573 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 18'inci maddesine göre durumları ayrı bir okulda özel eğitim gerektiren bireyler için özür ve özelliklerine uygun gündüzlü veya yatılı özel eğitim okulları açılır. Özel eğitim gerektiren birey, çeşitli nedenlerle, bireysel özellikleri ve eğitim yeterlilikleri açısından akranlarından beklenen düzeyden anlamlı farklılık gösteren bireyi ifade eder

Gerçek ve tüzel kişiler özel eğitim gerektiren bireylerin eğitim ve öğretimleri için 625 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunundaki esaslara uygun olarak özel okul veya kurum açabilirler. Bu kurumlar tarafından verilen eğitim öğretim hizmetleri de % 8 oranında KDV'ye tabidir.

3.2.4.4. 2828 Sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanunu Çerçevesindeki Kurumlarda Verilen Hizmetler

2828 sayılı Kanunun 3/e maddesinde, sosyal hizmet kuruluşları sayılmaktadır. Bunlar bu Kanun amaçlarına uygun olarak faaliyette bulunan çocuk yuvaları, yetiştirme yurtları, kreş ve gündüz bakım evleri, huzurevleri, bakım ve rehabilitasyon merkezleri, çocuk ve gençlik merkezleri, kadın veya erkek konukevleri, toplum veya aile danışma merkezleri, aile danışma ve rehabilitasyon merkezleri ile çok amaçlı sosyal hizmet kuruluşlarıdır

Anılan Kanunun 34'üncü maddesine göre, Kurum dışındaki kamu kurum ve kuruluşları ile gerçek kişiler ve özel hukuk tüzel kişile-

rince bu Kanun kapsamına giren sosyal hizmet kuruluşlarının kurulmasına, teşvik edilmesine ve açılış izinlerinin verilmesine, varsa ücret tarifelerinin tespitine ilişkin usul ve esaslar ile bu kuruluşların hizmet ve personel standartları bir yönetmelikle düzenlenir. Anılan Yönetmeliğe göre kurulan özel sosyal hizmet kuruluşları tarafından verilen eğitim öğretim hizmetlerine uygulanacak KDV oranı % 8'dir.

3.2.4.5. Öğrenci Taşıma Servis Hizmetleri

Okul Servis Araçları Hizmet Yönetmeliğine göre “taşıma” bir ücret karşılığında okul öncesi eğitim, ilköğretim ve ortaöğretim ile yüksek öğretim öğrencilerinin kamuya açık karayolunda minibüs ve otobüs gibi taşıtlarla evden okula, okuldan eve getirilip götürülmesini; okul servis aracı ise genel olarak okul öncesi eğitim, ilköğretim, ortaöğretim ve yüksek öğretim öğrencileri ile sadece rehber personel taşınmalarında kullanılan taşıtı ifade eder

Okul servis aracı işletenler özel “izin belgesi” almak zorundadırlar. Özel izin belgesi ile okul servis aracı işleten mükellefler öğrenci taşıma servis hizmetleri için % 8 KDV oranı tatbik edecektir. Öğrenci dışındaki kimselerin taşınmasında % 18 oranında KDV uygulanması gerekir.

3.2.4.6. Özel Öğrenci Yurtları Yönetmeliğine Tabi Yurtlarda Verilen Hizmetlerde Uygulanması Gereken Katma Değer Vergisi Oranı

Orta öğretim ve yüksek öğretim kurumlarında öğrenim görmekte olan öğrencilere hizmet veren özel öğrenci yurtları bu Yönetmeliğe tabidir. Yurt, orta öğrenim öğrencilerinin barınma, beslenme ve diğer sosyal ihtiyaçlarının karşılandığı yeri ifade etmektedir

Yönetmeliğin 5'inci maddesine göre, Türkiye Cumhuriyeti uyruklu gerçek kişiler ile özel hukuk tüzel kişileri, bu Yönetmelikte belirtilen esaslara uygun olmak kaydıyla orta öğrenim veya yüksek öğrenim öğrencileri için yurt açabilir. Yurt ücretleri, sözleşmede belirtildiği şekilde peşin veya taksitler halinde tahsil edilir. Alınacak ücretler, kayıt sırasında yapılan sözleşmelerde ayrıntılarıyla belirtilir. Yönetmeliğin 48'inci maddesine göre verilecek yemeklerin türleri ve nicelikleri bir öğrenciye gerekli olan besin maddelerini, kaloriyi ve vitaminleri sağlayacak nitelikte olmalıdır. Yemek listelerinin düzenlenmesinde mevsimler ve öğrencilerin gelişim özellikleri dikkate alınır.

Özel öğrenci yurtlarında öğrencilerin barınma, beslenme ve diğer sosyal ihtiyaçları karşılanmaktadır. Bu kurumlarda verilen hizmetler herhangi bir ayrıma tabi tutulmaksızın % 8 oranında KDV'ne tabidir.

Yukarıdaki bölümlerde de izah edildiği gibi; 2004/8301 sayılı BKK ile yapılan değişiklikten sonra, üniversite ve yüksekokullar ile 625 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu, 2828 sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanunu ve 573 sayılı Özel Eğitim Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında verilen eğitim ve öğretim hizmetleri, "Okul Servis Araçları Hizmet Yönetmeliği" kapsamında verilen öğrenci taşıma servis hizmetleri ile "Özel Öğrenci Yurtları Yönetmeliği" hükümlerine tabi yurtlarda verilen hizmetler % 8 oranında KDV'ne tabidir.

Bu değişiklik sonrasında, 625 sayılı Kanuna göre faaliyette bulunan her çeşit kurslar, dershaneler, öğrenci etüd eğitim merkezleri, biçki dikiş kursları ve benzeri kurumlarda verilen eğitim ve öğretim hizmetlerinde de % 8 oranında KDV oranı uygulanır. Bunun yanında

öğrenci taşıma servis hizmetleri ile yurtlarda verilen hizmetler için de KDV oranı % 8'dir.

3.2.5. Eğitim Öğretim Hizmetinin Tanımı

Bu noktada en önemli mesele KDV Kanununda geçen eğitim öğretim hizmetinin tanımının yapılmasıdır Vergi kanunlarında yer alan tüm ifadeler lafzı ve ruhu ile birlikte değerlendirilmek durumunda-
dır. Eğitim öğretim hizmeti, hizmetten yararlananların beden, zihin ve duygusal açıdan gelişmelerini sağlayan, öğrencileri istidat ve kabiliyetleri yönünden yetiştirerek hayata ve bir üst öğrenime ya da iş alanlarına hazırlayan, onlara vatandaşlığa ilişkin temel bilgi, beceri, davranış ve alışkanlıklarla asgari ortak bir genel kültür kazandıran, kişi ve toplum sorunlarını tanıma, çözüm yolları arama ve yurtdun iktisadi, sosyal ve kültürel kalkınmasına katkıda bulunma bilincini veren ve çeşitli kademelerde bilimsel öğretim yapılan faaliyetler bütünüdür.

Eğitim öğretim sırasında doğrudan eğitim öğretim faaliyetinin içine girmese de bazı ek hizmetlerin verilmesi zorunlu olabilmektedir. İlköğretim, ortaöğretim ve yükseköğretim faaliyetleri yanında öğrencilerin yeme içme, barınma, kırtasiye, ulaşım, kıyafet gibi ihtiyaçları da özel okul işletmeleri tarafından temin edilebilmektedir. Mükellefler uzunca bir süre bu hizmetlerin tabi olacağı katma değer vergisi oranı ile ilgili olarak tereddüt yaşamışlardır. Çünkü bu hizmetlerin eğitim öğretim içinde bir hizmet olarak düşünülmesi durumunda % 8, ayrı bir hizmet olarak görülmesi durumunda % 18 KDV uygulanması gerekmektedir. 2004/8301 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile öğrenci taşıma servis hizmetlerinde uygulanacak KDV % 8 olarak belirlenmiştir. Servis hizmetlerine uygulanacak KDV konusunda tereddüt kalmamıştır.

3.2.6. Maliye Bakanlığına Göre Eğitim Öğretim Hizmetlerinde Katma Değer Vergisi Oranları

Uygulamada bu türdeki ek hizmetlerin eğitim öğretim hizmeti sayılıp sayılmayacağı ve bu hizmetler karşılığı alınan bedellerin hangi oranda KDV'ye tabi olduğu konusunda çeşitli tereddütler hasıl olmuştur. Maliye Bakanlığı, Bakanlık ve Defterdarlıklar bazında vermiş olduğu özalgelerle konuyu aydınlatmaya çalışmıştır Fakat farklı tarihlerde farklı birimlerce verilen özalgeler bu hususta tam bir fikir ve uygulama birliği olmadığını göstermektedir Maliye Bakanlığının 01/06/2000 tarih ve 26299 sayılı yazı ile Milli Eğitim Bakanlığına verdiği görüş şu şekildedir.

“...Yukarıda açıklanan hükümler uyarınca, pansiyon, yemek ve servis hizmetlerinin bizzat Bakanlığınızdan faaliyette bulunma izni alan özel okullar tarafından kendi öğrencilerine verilmesi halinde söz konusu pansiyon, yemek ve servis hizmetlerinin eğitim ve öğretim hizmetleri kapsamı içerisinde bir bütün olarak değerlendirilerek % 8 oranında katma değer vergisine tabi tutulması, ancak söz konusu hizmetlerin bu okullar kontrolünde olsa bile dışarıdaki kişiler tarafından verilmesi durumunda eğitim ve öğretim hizmetleri dışında ayrı bir hizmet söz konusu olacağından bu şekilde verilen pansiyon, yemek ve servis hizmetlerinde % 17 nispetinde⁵⁰ katma değer vergisi hesaplanması gerekmektedir...”

Maliye Bakanlığı, Milli Eğitim Bakanlığı Özel Öğretim Kurumları Genel Müdürlüğüne hitaben gönderdiği bu yazıda, özel okulların kendi öğrencilerine hizmet vermesi ile bu okulların kontrolünde olsa dahi üçüncü kişiler tarafından verilen hizmetleri ayırmıştır Buna

⁵⁰ Halihazırda % 18 olarak uygulanmakta olan genel oran ifade edilmektedir.

göre yalnızca özel okulların bizzat kendi öğrencilerine -üçüncü kişiler müdahil olmaksızın- verdiği yemek, servis ve pansiyon hizmetlerinde % 8 oranında KDV uygulanacak, bu hizmetlerin dışarıdaki kişiler tarafından verilmesi durumunda KDV oranı %18 olacaktır.

Uygulamaya bakıldığında bu hizmetlerin iki şekilde yürütüldüğü görülmektedir. Bazı özel okul işletmeleri, bu tip hizmetleri kendi bünyesinde, kendi personel ve ekipmanlarıyla iktisadi işletmesine dahil bina, araç ve gereçleri kullanarak doğrudan kendisi yapmaktadır. Maliye Bakanlığının yukarıda yer alan görüşüne göre bu şartlar altında yemek, servis ve pansiyon hizmetleri de eğitim ve öğretim hizmeti olarak mütalaa edilecek ve % 8 oranında KDV tatbik edilecektir.

Bazı özel okul işletmeleri ise bu hizmetleri dışarıdan satın alma (outsorce) yöntemini tercih etmekte ve bu hizmetleri başka bir işletmeye yaptırtmaktadır. Kimi durumlarda yemek, okulda ya da okul dışında hazırlanmakta kimi durumlarda yalnızca yemeklerin hazırlanması bu ikinci firma tarafından yapılmakta yemek servisi okul personeli tarafından gerçekleştirilmektedir. Servis hizmetinde ise taşımacılık işi ile uğraşan bir işletme ile sözleşme yapılmakta ve öğrencilerin evleri ile okul arasındaki ulaşımları temin edilmektedir.

Sonuç ne olursa olsun, outsource yöntemini seçmiş olan özel okullar bu hizmetleri diğer mükelleflere ihale etmekte ve bu hizmetler başka bir ticari organizasyon çatısı altında yürütülmektedir. Maliye Bakanlığının yukarıda yer alan görüşüne göre bu hizmetlerin dışarıdan satın alındığı durumda uygulanacak KDV oranı % 18'dir. Bursa Defterdarlığının 10/12/2003 tarih ve 4719 sayılı özelgesinde de aynı yaklaşım korunmaktadır:

*“...Buna göre, 625 sayılı Kanun hükümleri gereğince ilgili Bakan -
lıktan faaliyette bulunma izni alan özel okullarda verilen eğitim ve
öğretim hizmetleri ile bizzat okul tarafından verilmesi halinde ye -
mek ve servis hizmetleri (Okulun öğrencilerine kendi bünyesinde,
personeline hazırlattırarak yemek vermesi, okulun aktifinde kayıtlı
araçlarla servis hizmetinde bulunması gibi) bir bütün olarak değer -
lendirilmesi gereken eğitim, öğretim hizmetleri kapsamında sayıla -
rak % 8 oranında katma değer vergisine tabi bulunmaktadır. Ancak,
yemek ve servis hizmetlerinin okulun gözetimi ve kontrolü altında
bile olsa üçüncü kişiler tarafından öğrencilere verilmesi durumun -
da, eğitim ve öğretim hizmetlerinden ayrı, müstakil bir hizmet söz
konusu olacağından genel oranda KDV (% 18) uygulanması gerek -
mektedir...”*

Maliye Bakanlığının 19/10/2001 tarih ve 56306 sayılı yazısında fark
lı bir değerlendirme yer almaktadır Bu özeldede yer alan görüşe gö -
re, yukarıda yer alan özeldeden farklı olarak uygulanacak KDV ora -
nı öğrenciye verilen belgenin kim tarafından düzenlendiğine bakıla -
rak belirlenecektir. Buna göre; öğrenciye verilen hizmet faturasını
servis ya da yemek firması düzenlerse % 18, bizzat okul düzenler -
se % 8 KDV tatbik edilecektir. Anılan özeldede;

*“...Bu çerçevede, bizzat okul tarafından verilecek yemek hizmeti
eğitim ve öğretim hizmeti kapsamında değerlendirilerek % 8 ora -
nında katma değer vergisine tabi olacaktır. Ancak yemek hizmetinin
okulun kontrolünde olsa bile dışarıdaki kişiler tarafından verilme -
si durumunda, eğitim ve öğretim hizmeti kapsamı dışında ayrı bir
hizmet söz konusu olacağından % 18 oranında katma değer vergisi
uygulanması gerekmektedir. Buna göre, servis ücreti ve yemek pa -
rası dahil eğitim ve öğretim hizmeti için alınan bedele % 8 oranın -
da katma değer vergisi uygulanacaktır. Dışarıdan sağlanan yemek*

hizmetine ait tutarın faturadan ayrılarak % 18 oranında katma değer vergisine tabi tutulmasına gerek bulunmamaktadır. Ancak dışarıdan sağlanan yemek hizmeti için ayrıca fatura düzenlenmesi halinde bu tutara % 18 oranında katma değer vergisi uygulanması gerekmektedir...”

Bu özelve göre, özel okul işletmesi yemek hizmeti için ayrıca fatura düzenlemediği sürece % 8 oranında katma değer vergisi uygulayacaktır. Bunun için öğrenciye verilen hizmet karşılığında yalnızca eğitim-öğretim hizmeti şeklinde bir fatura düzenlenmesi gerekmektedir.

Görüldüğü gibi yukarıda yer alan son özelve göre, özel okul işletmesi tarafından dışarıdan sağlanan yemek veya servis hizmeti için öğrenciye ayrıca fatura düzenlendiği ya da bu hizmetlere ait faturada yemek ve servis hizmetinin ayrıca gösterildiği veyahut faturanın dışarıdan hizmet sağlayan üçüncü kişiler tarafından doğrudan öğrenci adına düzenlendiği durumda KDV oranının % 18 olması gerekmektedir.

Maliye Bakanlığının 01/06/2000 tarih ve 26299 sayılı yazı ile Milli Eğitim Bakanlığına verdiği görüş ile yukarıda yer alan 19/10/2001 tarih ve 56306 sayılı yazıda yer alan görüş mükelleflerin bir kısmını tereddüde düşürmüş ve aynı mahiyetteki hizmetler için farklı oranlarda KDV tatbik edilmesine neden olmuştur.

2004/8301 sayılı BKK ile öğrencilere verilen taşıma servis hizmetleri de % 8 oranında KDV'ye tabi tutularak yukarıda sözü edilen sorunlar ortadan kaldırılmıştır. Anılan BKK ile öğrencilere verilen yemek hizmetlerine uygulanması gereken KDV oranı hakkında bir değişiklik yapılmamış; ancak konu özelve verilmesi yoluyla çözümlenmeye çalışılmıştır.

KDV oranındaki bu farklılık, özel okul işletmelerinin yemek ve servis hizmetlerine ilişkin yatırım kararlarında da belirleyici bir rol oynamaktadır. İki oran arasında % 10'luk bir fark bulunmaktadır. Yemek ve servis hizmetlerine % 8 oranında KDV tatbik edebilmek için çoğu özel okul işletmesi kendi mutfak ve yemekhanesini hizmete sokmuş ya da satın aldığı servis araçları ile öğrencilerin ulaşımını bizzat sağlama yolunu seçmiştir. 2004/8301 sayılı BKK ile servis hizmetleri % 8 oranında KDV ye tabi olduğu için bu sorun yalnızca yemek hizmetlerinde devam edecektir.

Vergi uygulamalarının iktisadi aktörlerin karar verme sürecindeki etkisi yadsınmaz. Ancak, bu konudaki farklı uygulamalar eğitim öğretim kurumlarını asıl işleri olan eğitimcilik dışında işlerle de uğraşmaya itmiştir.

Bilindiği gibi üniversite ve yüksekokullar ile 625 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu, 2828 sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanunu ve 573 sayılı Özel Eğitim Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında verilen eğitim ve öğretim hizmetleri, "Okul Servis Araçları Hizmet Yönetmeliği" kapsamında verilen öğrenci taşıma servis hizmetleri ile "Özel Öğrenci Yurtları Yönetmeliği" hükümlerine tabi yurtlarda verilen hizmetler % 8 oranında vergiye tabidir. Her çeşit kurslar, dershaneler, öğrenci etüd eğitim merkezleri, biçki dikiş kursları ve benzeri kurumlarda verilen eğitim ve öğretim hizmetlerinde de % 8 oranında KDV tatbik edilecektir.

2004/8301 sayılı BKK ile üniversite ve yüksekokullar ile 625 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu, 2828 sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanunu ve 573 sayılı Özel Eğitim Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında verilen eğitim ve öğretim hizmetleri, "Okul Servis Araçları Hizmet Yönetmeliği"

kapsamında verilen öğrenci taşıma servis hizmetleri ile “Özel Öğrenci Yurtları Yönetmeliği” hükümlerine tabi yurtlarda verilen hizmetlere uygulanan KDV oranı % 8 olarak belirlenmiştir. Fakat anılan BKK ile öğrencilere eğitim kurumlarında verilen yemeklere uygulanacak KDV oranı konusunda bir belirleme yapılmamıştır

Bizim kişisel görüşümüze ve Maliye Bakanlığının da kabul ettiği (özelgeler yoluyla) uygulamaya göre -özel eğitim kurumlarının devletin asli fonksiyonu olan eğitim hizmetlerine katkısı da dikkate alınarak- öğrencilere verilen yemek hizmetlerinin de eğitim öğretim hizmetleri kapsamında mütalaa edilmesi ve bu hizmetlere de % 8 oranında katma değer vergisi tatbik edilmesi gerekir.

3.2.7. 2004/8301 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı Ertesinde Öğretim Hizmetlerinde Fazla Hesaplanan Katma Değer Vergisinin Mükelleflere İadesi

2004/8301 sayılı BKK ile, 01/01/2005 tarihinden önce yukarıda belirtilen kapsamda faaliyet gösteren kurs ve benzeri eğitim ve öğretim işletmelerinden eğitim öğretim döneminin tümü için fatura alan mükelleflere 10 puanlık KDV'nin iadesi gündeme gelmiştir. Anılan Bakanlar Kurulu Kararı ile vergi oranları değiştirilen eğitim ve öğretim hizmetlerinin bir kısmı, eğitim sezonu bazında 2004-2005 yıllarının belirli aylarını içine alan dönemler itibariyle verilmektedir. Eğitim sezonunun tamamına ait bedeli peşin ödemek isteyenler adına 2004 yılı içinde düzenlenen belgelerde katma değer vergisi % 18 oranına göre hesaplanmıştır. Eğitim öğretim hizmetlerinde kısım kısım hizmet ifası söz konusu olduğundan, hizmetin 01/01/2005 tarihinden sonra ifa edilen kısmının % 8 oranına tabi olması; bu nedenle eğitim ve öğretim hizmetinin bedelini peşin ödeyenlere, hizmetin 01/01/2005 tarihinden sonra ifa edilen kısmına ait 10 puanlık katma değer vergisi farkının iade edilmesi gerekmektedir.

Katma Değer Vergisi Kanununun 10'uncu maddesinin (b) ve (c) bentleri gereğince, bir aydan fazla süreyi kapsayan eğitim ve öğretim hizmetlerinde, katma değer vergisinin aylık vergilendirme dönemleri itibariyle kısım kısım hizmet ifası söz konusudur Ancak, başlangıçta hizmet bedelinin peşin alınması halinde avans makbuzu ya da fatura düzenlenmektedir. Avans makbuzu düzenlenmesi halinde aylar itibariyle fatura düzenlenmesi mecburidir. Ödenen bedelin tamamı için fatura düzenlenmesi halinde ise Katma Değer Vergisi Kanununun 10/b maddesi gereğince, katma değer vergisini doğuran olay gerçekleşmiş olacaktır.

Eğitim ve öğretim hizmetine ilişkin bedeli peşin olarak almış olanlar, bu ücrete % 18 oranında KDV uygulamış olduklarından, hizmetin 01/01/2005 tarihinden sonra ifa edilen kısmına ait 10 puanlık KDV farkının öğrenci, kursiyer veya velilere iade edilmesi gerekmektedir. Bu farkın hesaplanma yöntemi 23 numaralı Katma Değer Vergisi Sirküleri ile açıklanmıştır Buna göre, eğitim ve öğretim hizmetinin toplam süresine ilişkin KDV hariç bedel hizmetin ifa edileceği toplam ay sayısına bölünerek 1 aya isabet eden KDVhariç tutar bulunacaktır. Bu tutar, 01/01/2005 tarihinden sonra hizmetin ifa edileceği ay sayısı ile çarpılacaktır Bu işlem sonunda bulunan tutarın % 10'u alınarak iade edilecek KDV tutarı hesaplanacaktır.

Örnek:

Üniversitelere hazırlık kursları veren bir dersane Ekim/2004 – Mayıs/2005 arasındaki 8 aylık döneme ilişkin peşin kurs ücretini KDV dahil 7.080 YTL (7.080.000.000.-TL) olarak belirlemiştir. Bu dersane iade edilecek KDV'yi aşağıdaki şekilde hesaplayacaktır.

KDV Hariç Toplam Bedel: $7.080 / 1,18 = 6.000.-YTL$

KDV Hariç 1 Aya İsbet Eden Tutar: $6.000 / 8 = 750.-YTL$

% 8 Oranı Uygulanacak Ay sayısı (Ocak-Mayıs 2005)= 5

% 8 Oranı Uygulanacak Tutar: $750 \times 5 = 3.750$.-YTL

İade Edilmesi Gereken KDV: $3.750 \times \%10 = 375$.-YTL

İade tutarı hesaplandıktan sonra öğrenci, kursiyer veya veli ile eğitim kurumu birlikte 23 Seri numaralı KDV Genel Tebliğinde⁵¹ belirtildiği şekilde vergi dairesine başvurarak iade talebinde bulunacaktır. 23 seri numaralı KDV Genel Tebliğinin (B) bölümüne göre, yersiz veya fazla olarak uygulanan vergilerin iadesi için bu vergilere muhatap olanlar ile bu işleri yapan mükellefin birlikte vergi dairesine başvurmaları gerekmektedir. Fazla vergiye muhatap olanların indirim hakkına sahip olmadığının tespit edilmesi halinde bu vergi, öğrenci, kursiyer veya veliye intikal ettirilmek üzere eğitim hizmetini veren işletmeye iade edilecektir. Öte yandan eğitim ve öğretim hizmeti veren işletmelerin fazla vergiyi doğrudan iade etmek istemeleri halinde aşağıdaki şekilde hareket edilecektir.

Eğitim hizmetini veren işletme öğrenci, kursiyer veya veli adına iade edilecek tutarı ihtiva eden bir gider pusulası düzenleyecektir. Bu pusulada;

“Adıma düzenlenentarih ve sayılı faturada % 18 olarak hesaplanan katma değer vergisinin, 2004/8301 sayılı Bakanlar Kurulu Kararındaki oran indirimi nedeniyle iade edilmesi gereken YTL tutarındaki kısmı,’nca (eğitim hizmetini veren işletmenin adı, soyadı veya unvanı yazılacak) tarafıma ödenmiştir.”

şeklinde bir açıklama yer alacaktır. Öğrenci, kursiyer veya velinin adı, soyadı, vergi kimlik numarası ve imzasının yer aldığı bu belge

51 18/07/1986 tarih ve 19168 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır

de gösterilen iade tutarı, eğitim hizmetini veren kuruluş tarafından belgenin düzenleme tarihini içine alan vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesinin 33 üncü satırında⁵² indirim konusu yapılacaktır.

Uygulamada, bazı mükelleflerin Maliye Bakanlığı tarafından 23 seri numaralı KDV Sirküleri yayımlanmış olmasına rağmen % 18 oranındaki KDV'yi vergi dairesine yatırmış oldukları gerekçesiyle aradaki farkı kursiyer, öğrenci ya da velilere iade etmekten kaçındıkları gözlemlenmiştir. Anılan KDV daha önce % 18 üzerinden hesaplanmış ve vergi dairesine katma değer vergisi beyannamesi ile beyan edilip ödenmiş olsa dahi aradaki % 10'luk farkın kursiyer, öğrenci ya da velilerine iade edilmesi gerekmektedir. Bu durumda, iade edilen KDV indirim konusu yapılacağı için eğitim müessesesinin bu işleminden maddi kaybı olmayacaktır.

3.3. Eğitim Öğretim Hizmetlerinde Damga Vergisi Uygulaması

488 sayılı Damga Vergisi Kanununa ekli (II) sayılı tablonun, öğrenciler ve askerlerle ilgili kağıtları düzenleyen, ikinci bölümüne göre;

- Çıraklık ve Meslek Eğitimi Kanunu kapsamındaki çıraklık sözleşmeleri,
- Öğrenim kredisi ve burs almak, öğrenci yurduna girmek ve öğrenim, staj, ihtisas ve benzeri gayelerle öğrencilerle velileri tarafından okul ve yurt idarelerine veya ilgili kuruluşlara verilen taahhütnameler ve bunlarla ilgili kefaletnameler,
- Öğrenciler ve velileri tarafından okul idarelerine verilen beyannameler,

⁵² 33 numaralı satır, yeni katma değer vergisi beyannamesinin 33'üncü satırındır
Bkz. http://www.ist-def.gov.tr/duyurulan/yenibeyanname/bey_kdv1.xls

- Resmi ve özel her türlü okullarda öğrenciler tarafından kurulan istihlal ve istihlak kooperatiflerine ait ve damga vergisi bunlar tarafından ödenmesi gereken kağıtlar

damga vergisinden istisna edilmiştir.

5102 sayılı Yüksek Öğrenim Öğrencilerine Burs, Kredi Verilmesine İlişkin Kanunun⁵³ dördüncü maddesine göre, Yüksek Öğrenim Kredi ve Yurtlar Kurumunca verilecek burs-kredi taahhüt senetlerinin noterde tanzim ve tasdik edilmesine ilişkin iş ve işlemler; vergi, resim ve harca tabi değildir. Ayrıca, Yüksek Öğrenim Kredi ve Yurtlar Kurumunca verilen burs-kredi ve nakdi yardımların haczedilmesi de mümkün değildir.

3.4. Eğitim Öğretim Müesseselerinin Harçları

492 sayılı Harçlar Kanununa ekli (8) sayılı tarifinin V.18 numaralı ayırımına göre, özel okul ve özel dersane işletme ruhsatnamelerinin tabi olduğu harçlar şu şekildedir⁵⁴.

- İlköğretim seviyesindeki özel okullardan (her yıl için) 464,50.-YTL
- Lise seviyesindeki özel okullardan (her yıl için) 929,50.-YTL
- Özel dersanelerden (her yıl için) 929,50.-YTL

(Kazanç temini gayesi bulunmayan ve genel eğitime yararlı olduğu Milli Eğitim Bakanlığınca tasdik olunan özel okullar hariç.)

⁵³ 06.03.2004 gün ve 25394 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır

⁵⁴ Yukarıda yer alan harç tutarları 05/01/2005 tarih ve 25691 sayılı Resmi Gazete de yayımlanarak yürürlüğe giren 46 seri numaralı Harçlar Kanunu Genel Tebliği ile belirlenen tutarlar olup, her yıl Harçlar Kanununun 138'inci maddesine dayanarak yeniden değerlendirilme oranında artırılmaktadır

- Karayolları Trafik Kanununun 123'üncü maddesine göre özel kişi ve kuruluşlara sürücü kursları açmak için ilgili Bakanlıkça verilecek okul açma belgelerinden (her yıl için),

Son nüfus sayımına göre;

Nüfusu 200.000'e kadar olan şehirlerde	314,30.-YTL	Nü-
fusu 500.000'e kadar olan şehirlerde	628,70.-YTL	Nü-
fusu 500.000' den yukarı olan şehirlerde	943,00.-YTL	

Harçlar Kanununun 112'nci maddesine göre imtiyazname, ruhsatname ve diploma harçları, makbuz karşılığında ödenir Bu harçlar peşin olarak alınır. Yıllık harçlar, her yıl ocak ayının başında yıllık olarak tahakkuk ettirilmiş sayılır. Tahakkuk ettirilen harçlar ayrıca mükellefe tebliğ olunmaz ve ocak ayı içerisinde ödenir.

3.5. Özel Hesap Dönemi Uygulaması

Eğitim ve öğretim alanında faaliyet gösteren mükelleflerin büyük bölümünün iktisadi faaliyetleri, genellikle Eylül-Haziran ayları arasındaki öğretim yılı içerisinde yoğunlaşmaktadır. Öğretim yılı, niteliği gereği iki ayrı takvim yılını da ilgilendirdiği için, eğitim ve öğretim alanında faaliyet göstermekte olan mükellefler vergisel haklarından yararlanırken veya yükümlülüklerini yerine getirirken çeşitli olumsuzluklarla karşılaşabilmektedirler. Vergi Usul Kanununda hükme bağlanmış olan "Özel Hesap Dönemi" uygulaması bu olumsuzlukların giderilebilmesi için önemli bir araçtır.

Vergi Usul Kanununun 174'üncü maddesi uyarınca, defterler⁵⁵ hesap dönemi itibariyle tutulacak; kayıtlar ise her hesap dönemi sonunda kapatılarak ertesi dönem başında yeniden açılacaktır.

⁵⁵ Vergi Usul Kanununun 172'nci maddesinde defter tutmak zorunda olan gerçek ve tüzel kişiler sayılmıştır.

Anılan maddenin devamında, hesap döneminin normal olarak takvim yılı olduğu; ancak, takvim yılı dönemi faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun bulunmayanlar için, Maliye Bakanlığının 12'şer aylık özel hesap dönemleri belli edebileceği hüküm altına alınmıştır. Maliye Bakanlığınca, mükellefe özel hesap dönemi tayin edilebilmesi için, mükellefin Bakanlığa bu yolda bir müracaatı bulunmalıdır.

Mükellefin yeniden işe başlama veya işi bırakması hallerinde, hesap dönemi içinde bir yıldan eksik olan faaliyet süresi de hesap dönemi sayılmaktadır. Özel hesap dönemi tayin edilen mükelleflerin ticari ve zirai kazançları, hesap dönemlerinin kapandığı takvim yılının kazancı sayılır ve o şekilde vergilendirilir.

Kendisine özel hesap dönemi tayin edilen mükellefin, hakları ve ödevleri kendi özel hesap dönemi itibarıyla dikkate alınacaktır. Gelir ve kurumlar vergisi mevzuatımızda özel hesap dönemlerindeki hak ve ödevlere ilişkin birçok düzenleme bulunmaktadır.

3.6. Eğitim Kurumlarının Vergi Usul Kanununa Göre Defter Tutma Mükellefiyeti

Eğitim ve öğretim alanında faaliyette bulunan mükellefler, faaliyet alanlarına ilişkin mevzuatta belirtilen defter ve belgeler dışında⁵⁶, Vergi Usul Kanununda belirtilen defterleri de tutacaklardır.

Vergi Usul Kanununun 171'inci maddesine göre, Mükellefler tutacakları defterleri vergi uygulaması bakımından aşağıdaki belirtilen amaçları sağlayacak şekilde tutarlar:

- a. Vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunun tespitini sağlamak,

⁵⁶ Bu defter ve belgelere çalışmamızın 2. Bölümünde örnekler verilmiştir.

- b. Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerinin tespitini sağlamak,
- c. Vergi ile ilgili muameleleri belli etmek,
- d. Mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek,
- e. Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını kontrol etmek ve incelemek.

Anılan Kanunun 172'nci maddesine göre ticaret ve sanat erbabı, ticaret şirketleri, İktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, serbest meslek erbabı, ve çiftçiler Vergi Usul Kanunu esaslarına göre defter tutacaklardır Ancak, 173'üncü maddede uyarınca, gelir vergisinden muaf olan esnaf ve gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler, gelir Vergisi Kanununa göre kazançları basit usulde tespit edilenler ile -kurumlar vergisinden muaf olan- iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler defter tutma zorunluluğu dışındadırlar⁵⁷.

Mükellefler, Kanunda yazılı amaç ve esaslara uymak kaydıyla, defterlerini ve muhasebelerini işlerinin bünyesine uygun olarak diledikleri usul ve tarzda tanzim etmekte serbesttirler⁵⁸.

57 Bu istisna hükmü, gelir veya kurumlar vergilerinden muaf olmakla beraber diğer vergilerden birine tabi olan ve bu vergileri götürü usulde tespit edilmeyen mükelleflerin muaf olmadıkları vergiler için tutacakları defterlere şamil değildir.

58 Kanunun 175'inci maddesine göre, Maliye Bakanlığı muhasebe standartları, tek düzen hesap planı ve mali tabloların çıkarılmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bunları mükellef, şirket ve işletme türleri itibariyle uygulamaya ve buna ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir. Dolayısıyla, mükelleflerin bu düzenlemeleri de göz önünde bulundurmaları gereklidir.

3.6.1. Tutulması Gereken Defterler

Tüccarlar, defter tutma bakımından iki sınıfa⁵⁹ ayrılmaktadırlar: 1. sınıf tüccarlar “bilanço esasına” göre, 2. sınıf tüccarlar ise “işletme hesabı esasına” göre defter tutacaklardır

Kanununun 182’nci maddesine göre, bilanço esasında “Yevmiye Defteri, Defterikebir ve Envanter Defteri”; işletme hesabı esasında ise⁶⁰ “İşletme Hesabı Defteri (işletme hesabını ihtiva eden)” tutulacaktır. Bu defterlerden, yevmiye, envanter ve işletme defterleri “tasdike” tabi defterlerdir.

3.6.2. Kayıt Nizamı

Vergi Usul Kanununa göre tutulacak defter ve kayıtların Türkçe tutulması zorunludur. Ancak, Türkçe kayıtlar bulunmak kaydıyla defterlere başka dilden kayıt da yapılabilir. Ayrıca, kayıt ve belgelerde Türk para birimi kullanılacaktır. Belgeler, Türk parası karşılığı gösterilmek şartıyla, yabancı para birimine göre de düzenlenebilir.

3.7. Eğitim Kurumlarının Vergi Usul Kanununa Göre Düzenlemesi Gereken Belgeler

Vergi Usul Kanununun 227’nci maddesinde, Kanunda aksine hüküm olmadıkça, Kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan ilişki ve işlemlere ait olan kayıtların tevsikin (belgelendirilmesi) mecburi olduğu ve bu Kanuna göre kullanılan veya bu Kanunun Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak, kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşıması ha-

59 Vergi Usul Kanununun 177 ile 178’inci maddelerinde tüccar sınıflarının tespiti ne ilişkin ölçüler verilmiştir.

60 Vergi Usul Kanunu 193’üncü madde.

linde bu belgelerin vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılacağı hüküm altına alınmıştır

Kanunun, “Fatura Kullanma Mecburiyeti” başlıklı 232’nci maddesine göre 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 tespit olunan tüccarlara;
4. Defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere;
5. Vergiden muaf esnafa sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunlarda fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler.

Bunlar dışında kalanların, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenlerden ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerden satın aldıkları emtia veya onlara yaptırdıkları iş bedelinin 480 Yeni Türk Lirasını geçmesi veya bedeli 480 Yeni Türk Lirasından az olsa dahi istemeleri halinde emtiayı satanın veya işi yapanın fatura vermesi mecburidir.

Anılan Kanunun 233’üncü maddesinde ise, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin fatura vermek mecburiyetinde olmadıkları satışlarını ve yaptıkları işlerin bedellerini “Perakende Satış Fişi veya makineli kasaların kayıt ruloları” ile tevsik edecekleri hüküm altına alınmıştır

Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler-

le defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabının ve çiftçilerin “vergiden muaf esnafa” yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları emtia için “gider pusulası” tanzim etmeleri ve bu belgeyi vergiden muaf esnafa imza ettirmeleri gereklidir. 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 adlarıyla soyadlarını (Tüzel kişilerde unvanlarını) ve adreslerini ve tarihi ihtiva eden ve iki nüsha olarak tanzim olunan bir belgedir. Gider pusulasının bir nüshası işi yapana veya malı satana verilir.

3.8. Eğitim Kurumlarının Muhafaza ve İbraz Yükümlülüğü

Anılan Kanunun 241’inci maddesinde, tüccarların her nevi ticari işlemleri nedeniyle yazdıkları ve aldıkları mektupların (telgraflar ve hesap özetleri dahil) “muhabere evrakını” oluşturduğu ve gönderilen ve gelen muhabere evrakının, işlerinin icabına göre dosyada muhafaza edilmesi gerektiği; 242’nci maddesinde ise; tüccarların daha önceki maddelerin dışında kalan ve bir hüküm ifade eden veya gerektiğinde bir hakkın ispatına delil olarak kullanılabilen mukavele name, taahhütname, kefaletname, mahkeme ilamları gibi hukuki vesikalarla ihbarname, karar örnekleri, vergi makbuzları gibi vergi evrakını dosyada muhafaza etmeye mecbur oldukları hüküm altına alınmıştır

Defter tutmak zorunda olan mükelleflerin, defter ve vesikaların muhafazasıyla ilgili olarak, Vergi Usul Kanununun 253’üncü maddesini de dikkatten kaçırmamaları gereklidir Buna göre Vergi Usul Kanununa göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttukları defterlerle mezkur Kanunun üçüncü kısmında yazılı vesikaları, ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar.”

Mükellefler, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda buldukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar. Bu zorunluluk, Maliye Bakanlığınca belirlenecek usule uygun olarak, tasdike konu hesap ve işlemlerin doğrulanması için gerekli kayıt ve belgelerle sınırlı olmak üzere, bu hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanlara, defter ve belgelerinin tetkiki amacıyla yeminli mali müşavirler tarafından yapılan talepler için de geçerlidir⁶¹.

3.9. Eğitim Kurumlarının Muhafaza ve İbraz Yükümlülüğüne Uymamasının Sonuçları Nelerdir?

İbraz yükümlülüğünün yerine getirilmemesi halinde, Vergi Usul Kanununun mükerrer 355'inci maddesi devreye girmektedir.

Anılan madde hükmüne göre Vergi Usul Kanununun 86, 148, 149, 150, 256 ve 257'nci maddelerinde yer alan zorunluluklar ile mükerrer 257'nci madde uyarınca getirilen zorunluluklara uymayan (Kamu idare ve müesseselerinde bilgi verme görevini yerine getirmeyen yöneticiler dahil);

1. Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında 1.180 Yeni Türk Lirası,
2. İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında 550 Yeni Türk Lirası,

61 Vergi Usul Kanunu 256'ncı madde.

3. Yukarıdaki bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında 270 Yeni Türk Lirası özel usulsüzlük cezası kesilir

Bu hükmün uygulanması için, bilgi ve ibraz ödevinin yerine getirilmesiyle ilgili olarak yapılacak tebliğlerde bilginin verilmesi için tayin olunan sürede cevap verilmemesi, eksik veya yanıltıcı bilgi verilmesi veya defter ve belge ibrazı için tayin olunan süre ile defter ve belgelerin süresinde ibraz edilmemesi durumunda haklarında Kanunun ceza hükümlerinin uygulanması cihetine gidileceğinin ilgililere yazılı olarak bildirilmesi şarttır

Özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen mecburiyetleri yerine getirmeyenlere yeniden süre verilerek bu mecburiyetleri yerine getirmeleri tebliğ olunur. Verilen sürede bu mecburiyetlerin yerine getirilmemesi halinde yukarıda yazılı özel usulsüzlük cezaları bir kat artırılarak uygulanır

Tahsilat ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etme zorunluluğuna uymayan mükelleflerden her birine, her bir işlem için bu maddeye göre uygulanan cezalardan az olmamak üzere işleme konu tutarın % 5'i nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir. Bu şekilde ceza kesilen mükellefler hakkında üçüncü fıkra hükmü uygulanmaz.

İbraz ödevinin yerine getirilmemesiyle ilgili olarak, gözden kaçırılmaması gerekli bir diğer husus ise Vergi Usul Kanununun 30'uncu maddesinde yer almaktadır. Anılan maddenin 2'nci fıkrasının 3 numaralı bendine göre, Vergi Usul Kanununa göre tutulması mecburi olan defterlerin hepsinin veya bir kısmının tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş olması ile bu defterlerin vergi incelenmesi yapmaya yetkili olanlara her hangi bir sebeple ibraz edilmemesi halinde -vergi matrahının tamamen veya kısmen defter kayıt ve belgelere veya

kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmamasından hareketle- takdir komisyonları tarafından “takdir kararıyla” veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş “vergi inceleme raporlarıyla” re’sen⁶² vergi tarh edilecektir.

4. EĞİTİM VE ÖĞRETİM FAALİYETLERİNE İLİŞKİN DİĞER MALİ KOLAYLIKLAR

4.1. Yüksek Öğretim Kurumlarına Tanınan Diğer Mali Kolaylıklar

2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanununun 56’ncı maddesine göre, yükseköğretim üst kuruluşları, yükseköğretim kurumları ve bunlara bağlı kuruluşlara yapılacak her türlü bağış ve vasiyetler, vergi, resim, damga resmi ve harçlardan muaftır. Bağış ve vasiyetlerin kullanılmasında, bağış ve vasiyet yapanların koydukları ve kanunlara göre geçerli sayılan kayıtlara ve şartlara uyulur.

Üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleri genel bütçeye dahil kamu kurum ve kuruluşlarına tanınan mali muafiyetler, istisnalar ve diğer mali kolaylıklardan aynen yararlanırlar

Gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri tarafından üniversitelere ve yüksek teknoloji enstitülerine makbuz karşılığında yapılacak nakdi bağışlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları hükümlerine göre yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden ve kurum kazancından indirilir.

62 “Resen Vergi Tarhı” Vergi Usul Kanununun 30’uncu maddesinde, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunması olarak tanımlanmıştır

Yükseköğretim üst kuruluşları, yükseköğretim kurumları ve bunlara bağlı kuruluşlar ve birimler tarafından eğitim-öğretim ve araştırma amacı ile yurt içinde bulunmamak veya üretimi yapılmamak kaydıyla ithal edilen makine, alet, cihaz, ecza, malzeme ve yayınlar ile bağış yoluyla yurt dışından gelen aynı cins malzemeler gümrük vergisi ile buna bağlı vergi, resim ve harçlar dahil olmak üzere her türlü vergi, resim ve harçlardan muaftır.

Anılan Kanunun ek 7'nci maddesine göre, vakıflarca kurulacak yükseköğretim kurumları, Kanunun 56'ncı maddesinde yer alan mali kolaylıklardan, muafiyetlerden ve istisnalardan aynen istifade ederler ve bunlar emlak vergisinden de muaf tutulurlar.

4.2. Eğitim ve Öğretim Faaliyetlerinde Emlak Vergisi Muafiyeti

1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 4/f maddesine göre -kazanç gayesi olmamak şartıyla- işletilen öğrenci yurtları, düşkünlerevi, yetimhaneler, revirler, kreşler, kütüphaneler ve korunmaya muhtaç çocukları koruma birliklerine ait yurtlar ve işyerleri ile benzerleri emlak vergisinden muaftır.

Anılan Kanunun 4/r maddesinde ise -karşılıklı olmak şartıyla- uluslararası antlaşmalar hükümlerine göre "azınlık" sayılan cemaatlere ait özel okul binalarının emlak vergisinden muaf olduğu hüküm altına alınmıştır 12 seri numaralı Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde, Kanunun 4'üncü maddesine eklenen (r) fıkrası hükmüyle, uluslararası antlaşmalara, özellikle Lozan Antlaşmasına göre azınlık sayılan cemaatlere ait özel okul binalarının;

- Kiraya verilmemek,
- Karşılıklı olmak (mütekabiliyet esası)

şartlarıyla vergiden daimi olarak muaf tutulmaları gerektiği belirtilmiştir.

4.3. Eğitim ve Öğretim Alanında Faaliyet Gösteren Kuruluşlara Yapılan Bağış ve Yardımlar

4.3.1. Gelir/Kurumlar Vergisi Uygulaması Bakımından Bağış ve Yardımlar

Gelir Vergisi Kanununun 89'uncu maddesinin 1/5 numaralı fıkrasına göre, genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmak üzere öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdi ve ayni bağış ve yardımların tamamı gelir vergisi beyannamesinde bildirilen gelirlere indirilebilir.

249 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğine göre, Gelir Vergisi Kanununun 89'uncu maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendinde yapılan değişiklik mükelleflere, söz konusu bentte sayılan kamu idare ve müesseselerine bağışladıkları okul ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu inşası dolayısıyla yaptıkları harcamaların, bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yaptıkları her türlü bağış ve yardımların ve mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yaptıkları her türlü nakdi ve ayni bağış ve yardımların tamamını yıllık beyanname ile bildirecekleri gelirlerinden indirebilmelerine olanak sağlamıştır. Düzenleme 24/04/2003 tarihinde yürürlüğe

girmiş olduğundan, “sınırsız indirim” olanağından ancak bu tarihten sonra yapılan bağış ve yardımlar için yararlanılabilecektir⁶³

Okul, sağlık tesisi ve öğrenci yurdu yapımı veya bu tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan bağış ve yardımların (harcamaların) herhangi bir sınırlamaya tabi olmaksızın vergi matrahının tespitinde dikkate alınabilmesi, bu bağış ve yardımların aşağıda belirtilen kamu idare ve müesseselerine yapılması halinde mümkündür. Konuya ilişkin ayrıntılı açıklamalar 21 seri numaralı Gelir Vergisi Sirkülerinde de yer almaktadır.

- Genel bütçeye dahil daireler,
- Katma bütçeli idareler,
- İl özel idareleri,
- Belediyeler,
- Köyler

63 Kurumlar Vergisi Kanununun 14'üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinde yapılan değişiklikle, kurumlar vergisi mükellefleri tarafından, söz konusu bentte sayılan kamu idare ve müesseselerine bağışlanan okul ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu inşası dolayısıyla yapılan harcamaların veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirilebilmeleri için yapılan her türlü nakdi veya ayni bağış ve yardımların tamamının kurum kazancının tespitinde hasılatтан gider olarak indirilmesi öngörülmüştür. 80 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğine göre söz konusu düzenleme 24/04/2003 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiştir. Bu nedenle, anılan tarihten itibaren bu bent kapsamında yapılacak bağış ve yardımlar hiçbir sınırlamaya tabi tutulmaksızın hasılatтан gider olarak indirilebilecektir.

Kapsama dahil olan bağış ve yardımlar ise şu şekilde belirlenebilir:

- Bağışlanan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak kapasitesinden az olmamak üzere (kalkınmada öncelikli yörelerde 50 yatak) öğrenci yurtlarının inşası için yapılan harcamalar
- Bu tesislerin inşası için yapılan bağış ve yardımlar
- Mevcut okul, sağlık tesisi ve öğrenci yurtlarının faaliyetlerine devam etmelerini sağlamak amacıyla yapılan bağış ve yardımlar

Düzenlemedeki “okul” ifadesinden, doğrudan eğitim-öğretim hizmetlerinin verildiği temel birimlerin anlaşılması gerekmekte olup, rehberlik ve araştırma merkezi, mesleki eğitim merkezi, iş eğitim merkezi, mesleki ve teknik eğitim merkezi ve akşam sanat okulları da bu kapsamda değerlendirilecektir.

Yukarıda izah edilen düzenleme sadece doğrudan kamu müesseselerine yapılacak bağış ve yardımlar açısından geçerlidir. Okul, sağlık tesisi veya öğrenci yurduna ilişkin olarak yapılmış olsa dahi, kamu idare ve müesseseleri dışında kalan kurum veya kuruluşlara yapılacak bağış ve yardımların vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapılıp yapılamayacağı veya hangi limitler içinde yapılabileceği genel hükümler çerçevesinde değerlendirilecektir. Gelir Vergisi Kanununun 89’uncu maddesinde belirtilen kuruluşlara yapılmak kaydıyla, vergi matrahının tespitinde dikkate alınacak bağış ve yardım tutarı, gelir vergisi mükellefleri için beyan edilecek gelirin %5’ini (kalkınmada öncelikli yörelerde %10’unu) aşamayacaktır.

Okul, sağlık tesisi ve öğrenci yurdu inşası dolayısıyla yapılan harcamalar, harcamanın yapıldığı yıla ilişkin gelir vergisi matrahının tespitinde dikkate alınacaktır. Söz konusu tesislerin inşası veya faaliyetlerini devam ettirebilmelerine yönelik olarak yapılan bağış ve

yardımların da bağışın yapıldığı yıla ilişkin olarak beyan edilecek gelirden indirilebileceği tabiidir. Yukarıda belirtilen bağış ve yardımların aynı olarak yapılması durumunda, bağışlanan veya yardım konusu yapılan mal veya hakkın varsa mukayyet değeri, bu değer yoksa Vergi Usul Kanununun 267'nci maddesinin üçüncü sırasına göre takdir komisyonunca belli edilecek "emsal bedeli" indirimine esas alınacaktır

Gelir vergisi mükellefleri yapacakları bağış ve yardımları yıllık beyanname ile bildirecekleri gelirlerden indirim konusu yapabilmekte-dirler. Dolayısıyla, zarar beyan eden gelir vergisi mükelleflerinin bağış ve yardımları indirim konusu yapmaları mümkün bulun-maktadır. Bu durumda, bu kapsamdaki bağış ve yardımların bir yıl da indirim konusu yapılabilecek tutarı gelir vergisi mükelleflerinde Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesinin "Gelir Bildirimi" tablosunda yer alan "Mahsup Edilecek İndirimler ve Geçmiş Yıl Zararları Top-lamı"ndan önceki tutar ile sınırlı olmaktadır. Gerek zarar beyanı ge-rekse gelirin yetersiz olması nedeniyle indirilemeyen bağış ve yar-dımların daha sonraki yıllarda indirim konusu yapılması veya zarar olarak devredilmesi ise mümkün değildir.

Gelir vergisi mükelleflerince yapılan bağış ve yardımların ilgili ku-rumlardan alınacak belgelerle tevsik edilmesi yeterlidir. Dolayısıyla, bu kurum ve kuruluşlardan alınacak belgeler 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 257'nci maddesindeki yetkiye istinaden indirim için geçerli belge olarak kabul edilecektir. Eğitim alanında yapılan bağış ve yardımların veki matrahından indirim konusu ya-pılabileceği yönünde Gelir Vergisi Kanununun yanı sıra özel kanun-larda da hükümler bulunmaktadır. Bahse konu özel kanunlardan uy-gulamada en sık karşılaşılanlara aşağıda yer verilmiştir:

4.3.2. İlk Öğretim ve Eğitim Kanununa Göre Yapılan Bağış ve Yardımlar

222 sayılı İlk Öğretim ve Eğitim Kanununun 76'ncı maddesine göre, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından makbuz mukabilinde yapılacak para bağışları, yıllık beyannameyle bildirilecek gelirden ve kurum kazançlarından indirilebilecektir.

4.3.3. Yüksek Öğretim Kanununa Göre Yapılan Bağış ve Yardımlar

2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanununun 56'ncı maddesine göre, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından üniversitelere ve yüksek teknoloji enstitülerine makbuz karşılığında yapılacak nakdi bağışlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları hükümlerine göre yıllık beyanname ile bildirilecek gelirden ve kurum kazancından indirilebilecektir. Bu hüküm aynı Kanunun ek 7'nci maddesi uyarınca, vakıflarca kurulan yüksek öğretim kurumlarına yapılacak nakdi bağışlar açısından da geçerlidir.

4.4. Eğitim ve Öğretim Alanında Faaliyet Gösteren Kuruluşlarda Çevre Temizlik Vergisi Muafiyeti

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun 44'üncü maddesine göre;

- Darülaceze ve benzeri kuruluşlar,
- Üniversiteler tarafından münhasıran eğitim hizmetlerinde kullanılan binalar,
- Kredi ve Yurtlar Kurumuna ait öğrenci yurtları ile bunların müştemilatı

çevre temizlik vergisine tabi değildir.

5. SONUÇ

Eğitim ve öğretim alanında faaliyet gösteren müesseselere ilişkin, çeşitli mevzuat alanlarına yayılmış bulunan temel düzenlemeleri ve özellikle bu müesseseleri ilgilendiren mali/vergisel düzenlemeleri bir araya getirmek amacıyla kaleme aldığımız bu çalışmamızın başında verdiğimiz istatistiklerden de görüleceği üzere; ülkemizde bugün itibarıyla 9.191 özel eğitim müessesesinde 68.022 öğretmen 1.704.677 öğrenciye eğitim hizmeti sunmaktadır. Bu sayılara 183 adet özel yüksek öğretim kuruluşunu da eklediğimizde ülkemizde eğitim ve öğretim alanında faaliyette bulunan kurumların önemli bir sektör haline geldiği ve çok büyük bir kitleye hizmet verdiklerini söyleyebiliriz.

Son 15-20 yıllık süreçte, eğitim sektöründe yaşanan hızlı gelişme, bu alanda faaliyet göstermekte olan müesseselerin verdiği hizmetlerden yararlanan kişi sayısını ve dolayısıyla bu alana yapılacak yatırımları arttırmıştır. Dolayısıyla, böylesine büyük bir sektör içerisindeki kurumların idari/mali ve vergisel yükümlülüklerinin idare ve takibi önem kazanmıştır.

Gerek bu alanda faaliyet göstermekte olan mükelleflerin ve gerekse de öğrencisinden velisine eğitim-öğretim hizmetlerinden yararlananların mevzuat karşısındaki durumlarının ortaya konulması büyük önemi haizdir. Bu çalışmanın; eğitim ve öğretim alanında faaliyette bulunan kurumların idari/mali ve vergisel düzenlemeler ışığında yaşanması muhtemel yorum farklılıklarını, vergisel yaptırımlarla karşı karşıya kalma riskini ve dolayısıyla vergi kayıplarını minimum düzeyde tutarak; anılan kurumların karlılığını ve verimliliğini artırma sını temenni ediyoruz.

